

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

**LOS SISTEMAS DE VALORACIÓN DE LAS PRESUNCIONES LEGALES Y  
HUMANAS EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO  
Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA FORENSE**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva  
de la  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
de la  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**EVELIN LUCRECIA NÁJERA FRANCO**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

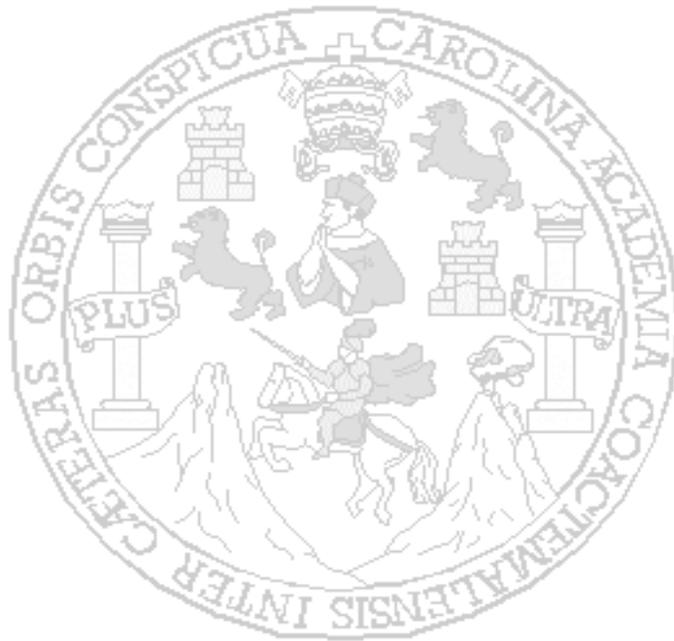
y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, noviembre de 2010

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

**LOS SISTEMAS DE VALORACIÓN DE LAS PRESUNCIONES LEGALES Y  
HUMANAS EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO  
Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA FORENSE**



**EVELIN LUCRECIA NÁJERA FRANCO**

**GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2010**

**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. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V:	Br. Luis Gustavo Ciraiz Estrada
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic. Dixon Díaz Mendoza
Vocal:	Licda. Marisol Morales Chew
Secretario:	Lic. Rodolfo Giovanni Celis López

**Segunda Fase:**

Presidenta:	Licda. Wendy Karina Tobar Taks
Vocal:	Lic. Raúl Antonio Castillo Hernández
Secretario:	Lic. Juan José Ajú Batz

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

**LIC. ESTUARDO CASTELLANOS VENEGAS**  
ABOGADO Y NOTARIO  
3ª. AVENIDA 13-62 ZONA 1, CIUDAD  
TELÉFONO: 22304830 - 57086848



Guatemala, 02 de marzo de 2010.

Licenciado  
Marco Tulio Castillo Lutín  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala



Licenciado Castillo Lutín:

En cumplimiento del dictamen emanado de la Unidad de Tesis, bajo su digno cargo, de fecha 16 de febrero del año 2010, en la cual se me nombra Asesor del Trabajo de Tesis de la estudiante EVELIN LUCRECIA NÁJERA FRANCO, camé No. 9717922, sobre el tema intitulado: "LOS SISTEMAS DE VALORACIÓN DE LAS PRESUNCIONES LEGALES Y HUMANAS EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA FORENSE", procesado a emitir el siguiente dictamen:

El trabajo realizado, posee un excelente contenido técnico y científico, a través del conjunto de procedimientos y medios ordenados que se establecieron, valiéndose de conceptos, principios, estadísticas y leyes en forma ordenada para establecer conclusiones y recomendaciones de manera objetiva.

En relación a las técnicas de investigación de carácter documental, fue posible la conexión de ideas entre varios autores y las de la investigadora; para su preparación se requirió que la evaluación y reporte de datos fueran en forma imparcial y clara, aunado al confiable contenido bibliográfico con autores conocidos del derecho administrativo, administrativo tributario y civilistas que le ayudaron a obtener resultados auténticos, con entrevistas a funcionarios administrativos y a Jueces del Ramo Contencioso Administrativo, para una redacción clara, práctica y de fácil comprensión, relacionando a las instancias del proceso contencioso administrativo tributario, las fases del proceso, los sistemas de valoración de la prueba concluyendo con el valor probatorio de las presunciones legales y humanas.

Según, mi punto de vista, constituye una contribución científica para docentes y estudiantes, arribando a conclusiones y recomendaciones que deben ser tomadas en cuenta en los sistemas de valoración de las presunciones legales y humanas en el proceso contencioso administrativo tributario vigente en Guatemala. En el orden que se siguió en el desarrollo de la investigación es correcto.

  
Lic. Estuardo Castellanos Venegas  
ABOGADO Y NOTARIO

**LIC. ESTUARDO CASTELLANOS VENEGAS**  
ABOGADO Y NOTARIO  
3ª. AVENIDA 13-62 ZONA 1, CIUDAD  
TELÉFONO: 22304830 - 57086848



Aunado a lo expuesto, se pudo establecer que el referido trabajo de investigación se efectuó apegado a la asesoría prestada, habiéndose apreciado también el cumplimiento a los presupuestos, tanto de forma como de fondo, exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en especial lo establecido en el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de nuestra Universidad Rectora de la Educación Superior, en el presente dictamen se termina expresamente, que el trabajo de investigación cumple satisfactoriamente con los requisitos establecidos en el artículo treinta y dos (32) de dicho Reglamento.

Por las razones expuestas, el suscrito asesor aprueba y emite DICTAMEN FAVORABLE, en el sentido de que el trabajo de grado de la autora, amerita seguir su trámite hasta su total aprobación para ser discutido en su Examen Público de Graduación, y poder optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y a los títulos de Abogada y Notaria.

Respetuosamente,

A handwritten signature in black ink, consisting of a large loop followed by several vertical strokes and a horizontal line extending to the right.

Lic. Estuardo Castellanos Venegas

Lic. Estuardo Castellanos Venegas  
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12  
Guatemala, C. A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y  
SOCIALES. Guatemala, doce de mayo de dos mil diez.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) DIXON DÍAZ MENDOZA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante EVELIN LUCRECIA NÁJERA FRANCO, Intitulado: "LOS SISTEMAS DE VALORACIÓN DE LAS PRESUNCIONES LEGALES Y HUMANAS EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA FORENSE".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis; la metodología y técnicas de investigación utilizadas; la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".

  
LIC. MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN  
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis  
MTCL/slh.



*Bufete Jurídico*

Lic. Dixon Díaz Mendoza

Guatemala, 14 de Mayo del 2010



**SEÑOR  
JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
LIC. MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN  
SU DESPACHO.**

Me dirijo a usted con el objeto de informarle que de conformidad con el nombramiento de fecha doce de mayo de dos mil diez, fui designado por ese despacho, para proceder a la revisión del trabajo de tesis de la estudiante **EVELIN LUCRECIA NÁJERA FRANCO**, que se denomina "**LOS SISTEMAS DE VALORACIÓN DE LAS PRESUNCIONES LEGALES Y HUMANAS EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA FORENSE**", para lo cual manifiesto lo siguiente:

- A) Que procedí a revisar el trabajo de tesis mencionado anteriormente, en el que se trató de integrar la metodología y técnica necesarias para este tipo de investigaciones, el cual me pareció aceptable, reuniendo todos los requisitos necesarios de forma y fondo que establece la reglamentación interna de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
- B) En la actualidad los temas que se refieren al derecho procesal y la incorporación de los principios propios, así como los constitucionales, y la aportación de la prueba que son de un especial análisis, como en el presente trabajo, se trató de ampliar el espectro de los principios que le son inherentes y la incidencia de los efectos del procedimiento administrativo tributario y su eficacia en la práctica forense.
- C) Considero que el aporte que debe resaltarse en el presente trabajo, fue el análisis que se hizo desde el marco histórico, en virtud que se estableció la necesidad de realizar una reforma al Decreto seis guión noventa y uno del Congreso de la Republica, Código Tributario, específicamente al artículo 142 y 142 "A", para indicar cuales son los medios de prueba idóneos que se pueden utilizar en las actuaciones ante la administración tributaria, y como resultado dejar fuera las presunciones legales y humanas como medio de prueba en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario.
- D) El trabajo realizado se enfoca desde la perspectiva doctrinaria y exegética de los textos legales relacionados con el proceso contencioso administrativo, desarrollándose técnicamente la bibliografía consultada, la cual es adecuada y suficiente.
- E) En definitiva, el contenido del trabajo de tesis, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva; la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones y recomendaciones, bibliografía utilizada, son congruentes con los



## Bufete Jurídico

Lic. Dixon Díaz Mendoza



F) temas desarrollados dentro de la investigación, es por ello que al haberse cumplido con los requisitos establecidos en el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, resulta procedente dar el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo de tesis revisado.

Me suscribo de usted, en forma atenta y respetuosa

Licenciado DIXON DÍAZ MENDOZA  
7º. Avenida 3-33 zona 9. Oficina 502, Edificio Torre Empresarial  
Oficina 502, de esta capital. TEL. 23621618-23621619-23621628  
Colegiado 5084.

LIC. DIXON DIAZ MENDOZA  
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 13  
Guatemala, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, cinco de octubre del año dos mil diez.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante EVELIN LUCRECIA NAJERA FRANCO, Titulado LOS SISTEMAS DE VALORACIÓN DE LAS PRESUNCIONES LEGALES Y HUMANAS EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA FORENSE. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

MTCL/sllh.



## **DEDICATORIA**

A DIOS:

Por su infinito amor y bendiciones, por ampararme en todo momento, proveerme de sabiduría y guiarme por el camino correcto; y, a mi Santa Madre espiritual la Virgen María.

A MIS PADRES:

Catalina Franco López y Armando Nájera Duarte, por concederme la vida, por sus esfuerzos, sacrificios y el amor que en vida me brindaron; porque siempre están a mi lado donde quiera que se encuentren y por haber sembrado en mí esa semilla, la cual se ve reflejada al culminar mis estudios universitarios.

A MIS HERMANOS:

Con todo mi amor y respeto a Mónica y Edgar, especialmente a LUSBYN, por haber ocupado con amor y respeto la ausencia de mis padres, por inculcarme principios morales y espirituales; agradezco todos sus sacrificios, consejos y esfuerzos. Este acto va dedicado en especial a ti con todo mi amor y gratitud, que Dios te bendiga y compense este acto de amor.

A MI ESPOSO:

Brian, por compartir y respetar mis deseos de superación como profesional.

A MIS SOBRINOS: Gesly, Daniela, Richard, Andrés, Naomi y Carlitos, mis muñecos preciosos, que mi esfuerzo sea un ejemplo a seguir, para que en el futuro ustedes también sean profesionales y personas de bien; los adoro.

A MIS TÍAS Y TÍOS: Bety, Daniel, Carmencita y Mari, por su cariño, consejos y ayuda que me han brindado y de una u otra manera han hecho posible la culminación de mi carrera.

A MIS PRIMAS Y PRIMOS: En estas líneas nombro a cada uno de ellos y ellas, en especial a Ericka Morales, Emilce López y Enrique Argueta, por incentivar me en los momentos de debilidad y por esa confianza que me brindan.

A MIS SUEGROS: Miriam y Luis, por sus sabios consejos y el apoyo moral.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, centro de estudios en el que me desarrollo como profesional y a mis maestros y catedráticos por sus enseñanzas, especialmente al Lic. Dixon Díaz, Lic. Estuardo Castellanos y Lic. Guillermo Díaz; gracias.

A MIS AMIGAS Y AMIGOS:

Silvia Monzón, Karina Rodríguez, Manuel Aldana, Silvia Barrios, Melisa Sánchez, Silvia Alarcón, Liz Ordóñez, Manuel Ortiz, Guayo, Heidi Rodas, Celeste Alvarez, Erick Gamaliel, Gilmar, Maco Morales, Rony Galeano, Ingrid, Paco, Arnoldo España, Cristian Recinos, Paty Salazar, Jeaneth García y Norma Galdámez; gracias, por esos momentos en los cuales compartimos una diversidad de sentimientos; a mis compañeros de trabajo del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, en especial a la Dra. Sara Sandoval, y de igual manera, agradezco la amistad del Lic. Avidán Ortiz y a todos por su cariño.

## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Instancias.....	1
1.1. Órganos administrativos.....	6
1.2. Órgano judicial.....	9
1.3. Silencio administrativo o resolución negativa .....	11
1.4. Recursos.....	18
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. EL proceso contencioso administrativo tributario.....	27
2.1. Nociones generales del proceso.....	28
2.2. Concepto.....	37
2.3. Características.....	39
2.4. Naturaleza jurídica.....	40
2.5. Finalidad.....	41
2.6. Regulación legal.....	42
2.7. Derecho comparado.....	43
<b>CAPÍTULO III</b>	
3. Fases del proceso contencioso administrativo tributario.....	53
3.1. Demanda.....	55
3.2. Incidencias.....	60
3.3. Actitudes del demandado.....	63
3.4. Período de prueba.....	64
3.5. Vista y sentencia.....	66

	<b>Pág.</b>
3.6. Medios de impugnación.....	71

#### **CAPÍTULO IV**

4. Sistemas de valoración de la prueba en el proceso contencioso tributario.....	73
4.1 La prueba.....	73
4.2. Fases de la prueba.....	74
4.3. Medios de prueba.....	78

#### **CAPÍTULO V**

5. La prueba de presunciones legales y humanas en el proceso contencioso administrativo tributario.....	95
5.1. Concepto.....	95
5.2. División.....	98
5.3. Objeto de las presunciones legales y humanas.....	107
CONCLUSIONES.....	109
RECOMENDACIONES.....	111
BIBLIOGRAFÍA.....	113

## INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Título IV, Capítulo IV y sección tercera, lo relativo a la organización de la Corte de Apelaciones y otros tribunales. De manera específica, en el Artículo 221 se establece el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, su principal función, sus atribuciones y la forma de ocurrir a este tribunal; siendo contralor de la juridicidad en la administración pública.

La controversia que genera la importancia de este trabajo, radica en el hecho de, qué medio de prueba es el pertinente en un proceso de naturaleza contencioso tributario, lo que contribuirá a que la administración de justicia se imparta de manera equitativa, tanto para el sector contribuyente como para la propia administración tributaria.

La hipótesis planteada se refiere a que: Es necesario que la Corte Suprema de Justicia promueva reformar el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, para establecer medios idóneos de prueba en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria para dar eficacia al proceso, haciendo uso de la facultad de iniciativa de ley que le otorga el Artículo 174 de la Constitución Política de la República de Guatemala; las presunciones legales y humanas como medio de prueba, no es idóneo, en la obligación tributaria y tienen poca o ninguna injerencia en los fallos emanados de las salas de lo contencioso administrativo.

Los objetivos específicos de esta investigación son: Establecer si existe la necesidad de concretar los medios de prueba específicos en el proceso contencioso administrativo que posibilite la agilización del mismo procedimiento; y establecer la necesidad de realizar una reforma al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, específicamente a los Artículos 142 y 142 "A" para indicar los medios de prueba idóneos que se pueden utilizar en las actuaciones ante la

administración tributaria y, como resultado, dejar fuera las presunciones legales y humanas como medio de prueba en el proceso contencioso administrativo tributario.

Este estudio contiene cinco capítulos, que se refieren, en su orden: el primero a las instancias administrativas y judiciales, la institución del silencio administrativo o resolución negativa y los medios de impugnación o recursos; en el segundo, lo concerniente al proceso contencioso administrativo tributario, nociones generales del proceso, concepto, características, naturaleza jurídica, finalidad, regulación legal y derecho comparado; en el tercero, se muestran las fases del proceso contencioso administrativo tributario, la demanda, las incidencias, las actitudes del demandado, el período de prueba, vista y sentencia y los medios de impugnación; el cuarto, se refiere a los sistemas de valoración de la prueba en el proceso contencioso tributario, la prueba, las fases de la prueba y los medios de prueba; y, en el quinto, trata lo concerniente a la prueba de presunciones legales y humanas en el proceso contencioso administrativo tributario, concepto, la división y el objeto de las presunciones legales y humanas.

Para la elaboración de este análisis, se utilizó el método científico, a través del cual se pretendió alcanzar la verdad fáctica mediante la adaptación de ideas a hechos, para lo cual se empleó la observación y experimentación, llegando a formular enunciados verdaderos. Asimismo el método analítico-sintético, que fue de ayuda para separar las partes del proceso de abstracción con el propósito de examinar, de manera profunda y detallada, cada componente para comprender y conocer las relaciones internas. Y, el método inductivo-deductivo que permitió razonar, de lo particular a lo general, abordando los temas de estudio del texto de trabajo particularizado; se usaron las técnicas de investigación documental, la de estudio y análisis de casos concretos para poder recabar de mejor manera la investigación realizada.

## CAPÍTULO I

### 1. Instancias

“El estado que vivimos es un Estado de Derecho que subordina su actuación a los principios del orden jurídico vigente. Este orden está integrado por la Constitución Política, las leyes y reglamentos, los tratados y demás disposiciones de observancia general”<sup>1</sup>.

La organización política se propone el bienestar general y una política social correlativa a dicho orden, que garantice los derechos humanos, mantenga el principio de la supremacía de la ley, una justa distribución de la riqueza nacional y la responsabilidad del Estado.

El ejercicio de la función administrativa en particular, como manifestación del poder del Estado, se encuentra sujeto al cumplimiento de requisitos, que al estar previstos en la Ley se traducen en garantía de los administrados, y al mismo tiempo representan limitaciones a la actuación de la autoridad administrativa.

De la simple lectura del Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se puede advertir que la actuación de la autoridad administrativa, que

---

<sup>1</sup> Calderón M. Hugo Haroldo, **Derecho procesal administrativo**. Pág. 12.

afecte la esfera jurídica de los administrados, queda sujeta al Contralor de la Juridicidad de la administración, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

El procedimiento administrativo, como ya se expresa, constituye la forma de expresión de la función administrativa. A través de él se prepara, forma y produce el acto administrativo que contiene la voluntad administrativa.

Consecuentemente, el procedimiento administrativo constituye un instrumento formal, necesario para la producción de los actos administrativos, puesto que él mismo le va a dar la condición de validez a éstos, ya que de no estar afectado de ilegalidad por vicios de procedimiento.

Para la administración, el procedimiento administrativo viene a constituir una garantía de eficacia, en tanto se tenga la pretensión de dictar sus actos conforme a derecho, a fin de mantener el imperio de la legalidad y juridicidad en el ejercicio de la función administrativa, de lo contrario el contralor de la juridicidad lo someterá a este imperio.

De lo anterior se puede considerar que el procedimiento administrativo es de carácter público y que viene a constituir un instrumento regulador de las relaciones jurídico administrativas, es también de naturaleza bilateral, en tanto que vincula a los interesados que en él interviene y al órgano administrativo que ejerce la competencia.

En este sentido tenemos que aclarar que el procedimiento es bilateral, por que siempre existe un interesado y el órgano de la administración, no así el acto administrativo propiamente dicho, que es una declaración unilateral del órgano administrativo al final del procedimiento.

Consecuentemente, los administrados deben estar garantizados en contra de la actuación arbitraria y caprichosa de la administración; esto es, que el funcionario cumpla con las formalidades que se establecen, para dar seguridad jurídica a los particulares.

El procedimiento administrativo resulta un elemento fundamental para determinar la juridicidad y la legalidad del acto administrativo, que puede únicamente manifestar su voluntad en la forma que se encuentra preestablecida, con el objeto de mantener el equilibrio entre el ejercicio de la función administrativa y el goce de las garantías ciudadanas.

Como lo expresan los maestros Delgadillo Gutiérrez y Lucero Espinosa, al manifestar que: la tutela sustantiva de los derechos subjetivos públicos del Estado (prerrogativas) y de los administrados (garantías), arbitra formalmente a través de técnicas procesales administrativas.

Hoy día, en Guatemala, no existe una ley o norma de carácter general que señale la serie de pasos y de medidas a seguir y que debe tomarse en el seno de la

administración en la expedición de los expedientes administrativos, ni un conjunto de actuaciones que puedan ser promovidas por el administrado orientadas a producir el pronunciamiento del órgano administrativo, que podamos entender como, cuando debe emitirse el acto administrativo, que podamos denominar Procedimiento Administrativo general. Únicamente encontramos el caso de los recursos administrativos, establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo en otras leyes como el Código Tributario, el Código Municipal, etc.

El procedimiento es un modo de sucesión, un orden y forma de proceder; es una pauta que debe seguirse para alcanzar un resultado práctico, el acto o resolución del órgano administrativo.

Como se ha señalado, al menos entre los administrativistas, que el procedimiento es un concepto común a las distintas funciones del Estado. Cuando el Estado legisla, juzga o administra lo hace a través de un procedimiento. Se dan una serie o sucesión de etapas combinadas entre sí por un efecto jurídico. Es una palabra, existe un procedimiento legislativo, uno jurisdiccional y otro administrativo, abandonemos por lo tanto la idea errónea de denominarlo proceso administrativo, ya lo dijimos anteriormente.

La serie de pasos o serie de hechos a través de la que se desenvuelve la actividad administrativa que tiene como finalidad la resolución o acto administrativo, es el procedimiento administrativo, no es una serie de actos, puesto que acto sólo y uno y es

la decisión final del órgano administrativo y lo que al final produce los efectos jurídicos, ya lo dijimos antes.

En consecuencia, expresa el profesor Gordillo que la serie o secuencia de actos a través de los cuales se desenvuelve la actividad principalmente de los organismos administrativos (no de los judiciales, como regla) no se denominará ya proceso administrativo. Si no procedimiento administrativo. Toda actividad estatal de tipo administrativo se manifestará a través del procedimiento administrativo y por ello existe una coincidencia entre el concepto de función administrativa y el de procedimiento administrativo.

Entiéndase la función administrativa como toda la actividad que realizan los órganos administrativos y la actividad que realizan los órganos legislativos y jurisdiccional, excluidos respectivamente los actos y hechos materialmente legislativos y jurisdiccionales y es que la función administrativa se desarrolla a través de procedimientos.

En conclusión se dice que no podemos involucrar el proceso en otras instancias que no sean actividades jurisdiccionales, pero si podemos encontrar al procedimiento en otras actividades del Estado, legislativas, judiciales y administrativas.

## 1.1. Órganos administrativos

Los órganos administrativos no realizan sino función administrativa, siendo impropio y antijurídico pretender reconocerles función jurisdiccional o legislativa; se sigue de ello que los procedimientos de los órganos administrativos constituyen procedimientos administrativos, sea que se trate de órganos de la legislación central, o de organismo descentralizados del Estado (entes autárquicos, etcétera).

La función administrativa se realizara mediante los procedimientos administrativos y hay que apuntar que la finalidad de este procedimiento es el pronunciamiento de la resolución o acto administrativo.

Aunque hay que aclarar que: “la facultad reglamentaria no es una actividad puramente legislativa, pero si sirve para regular procedimientos, mediante los cuales se va a prestar el servicio público.”<sup>2</sup>

Es por ello, que de conformidad con lo establecido en la Ley, la potestad que le corresponde al Congreso de la República, de decretar, reformar y derogar leyes, y la complementación con la función asignada al Presidente de la República, Jefe del Organismo Ejecutivo, de sancionar y promulgar leyes, se crean el Decreto Número 6-91 Código Tributario y Decreto 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT -, del Congreso de la República de Guatemala.

---

<sup>2</sup> Ob. Cit. Pág. 5

Asimismo en el Decreto 1-98, se instituye la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene como competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna la ley. Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

#### 1.1.1. Objeto y funciones de la SAT

El objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT –, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación guatemalteca, siendo las más importantes las siguientes:

- Ejerce la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades.
- Organiza y administra el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- Mantiene y controla los registros, promueve y ejecuta las acciones administrativas y promueve las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los

contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;

➤ Sanciona a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;

➤ Planifica, formula, dirige, ejecuta, evalúa y controla la gestión de la Administración Tributaria.

#### 1.1.2. Estructura de la Superintendencia de Administración Tributaria

Las autoridades superiores de la SAT se establecen en el Decreto 1-98 del Congreso de la República, siendo los siguientes:

- El Directorio
- El Superintendente de Administración Tributaria
- Las Intendencias de la Administración Tributaria

Es importante enfatizar, que el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, es el órgano que tiene a su bien la función de dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión institucional de la misma. Así mismo, entre las funciones más importantes que nos atañe en este estudio, es resolver los recursos administrativos que le correspondan conforme a la Ley

establecido en el Artículo 7 inciso k, siendo la instancia Administrativa, que conocerá del procedimiento administrativo.

## 1.2. Órgano judicial

La vía judicial es lo que algunos autores denominan el proceso administrativo o la jurisdicción contenciosa administrativa. La vía judicial significa que cuando hemos agotado la vía administrativa y el particular, agotó los recursos Administrativos y estos fueron adversos a sus intereses, no le queda otra opción que acudir a un órgano jurisdiccional, que se denomina Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a través de un proceso judicial, el cual como veremos en adelante, es un verdadero proceso de conocimiento, para dirimir las controversias entre la administración y los administrados.

La función jurisdiccional, como función específica del Estado, tiene como misión especial la de administrar justicia a través de los órganos que establece la Ley, especialmente preparados, articulados y estructurados para el desempeño de la misma. Con las particularidades de cada país, la organización jurisdiccional distribuye la tarea de administrar justicia entre los llamados a conocer y decidir en los procesos, es decir, a los órganos jurisdiccionales, que pueden clasificarse atendiendo a su composición en:

a) Órganos unipersonales: son los que están a cargo de un solo y único funcionario (juez).

b) Órganos colegiados o pluripersonales: Están integrados por varios funcionarios (magistrados).

Entre estos últimos, de acuerdo con nuestra legislación, ubicamos al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, al que corresponde la facultad de conocer y resolver las controversias entre particulares y la autoridad administrativa.

Para caracterizar la naturaleza jurídica del tribunal de lo Contencioso-Administrativo, podemos señalar como aspectos sobresalientes que la identifican los siguientes:

a. Es un órgano jurisdiccional. Está encuadrado entre los órganos que ejercen la función jurisdiccional del Estado. La pretensión que requiere jurídicamente la persona descontenta con lo actuado por la Administración, implica la intervención de un órgano judicial, tercero, imparcial e independiente en la contienda.

b. Tiene una jurisdicción exclusiva. El Tribunal tiene la jurisdicción exclusiva de conocer las contiendas derivadas de actuaciones de la Administración pública.

c. Tiene una potestad específica. Tiene la potestad de controlar la juridicidad de la Administración pública, ya que a través de este órgano jurisdiccional independiente se fiscalizará la actividad administrativa a fin de eliminar cualquier agravio a los intereses jurídicamente tutelados.

### 1.2.1. Organización del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo

La jurisdicción contencioso-administrativa se ejerce en única instancia por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Guatemala se estructura en dos Salas atendiendo a la especialidad de las materias de que conocen:

La Sala Primera conoce de las contiendas por actos y resoluciones de la Administración Pública en general.

La Sala Segunda conoce de esas mismas contiendas, pero específicamente relacionadas en materia tributaria.”<sup>3</sup>

### 1.3. Silencio administrativo o resolución negativa

El silencio administrativo “es la figura jurídica en la que, el órgano administrativo dotado de competencia administrativa, no resuelve las peticiones o las impugnaciones de los administrados.”<sup>4</sup>

El silencio administrativo, es una figura jurídica sujeta a control legal; la falta de decisión de la administración pública, en relación con las peticiones planteadas por los particulares y también por falta de resolución ante la interposición de los recursos en la vía administrativa. Asimismo, existe cuando la voluntad del órgano administrativo no es

---

<sup>3</sup> Balbé, Manuel. Franch, Marta, **Manual de derecho administrativo**, Pág. 272

<sup>4</sup> Calderón Morales, Hugo H. **Derecho administrativo I**, pág. 322

expresada, por ende surge éste como una garantía para el administrado, como presunción legal que abre el camino al proceso contencioso administrativo.

La Ley establece por sí misma, la voluntad no declarada. Los órganos administrativos cuya norma instituye en el primer párrafo del Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el derecho de petición, reza como un derecho general y especial que tienen los particulares para dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad según sea el caso que les atañe: administrativa, tributaria; estando obligadas a darles trámite y resolverlas conforme a la ley. Es decir, que es legalmente competente para la toma de decisiones; y que existe un plazo en la Ley o Reglamento para resolver y notificar; en relación a no tener plazo establecido es necesario recurrir al segundo párrafo del Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que regula los treinta días para resolver y notificar.

Para que se figure el silencio es necesario, una vez vencido el plazo para resolver sin que la administración lo haya hecho, sin embargo, se puede establecer dos clases de silencio administrativo, como lo manifiesta Hugo Calderón al decir que: “por un lado el Silencio Administrativo de Naturaleza Sustantiva y el Silencio Administrativo de Naturaleza Adjetiva. Por supuesto que esta clasificación es meramente doctrinaria y para distinguir uno y otro y para precisar los casos en los cuales el Silencio puede producir efectos jurídicos puesto que los mismos son distintos en cada uno de ellos.

A) El silencio administrativo de naturaleza sustantiva

Esta figura se da cuando trata de una petición originaria del particular, en este caso el particular hace una petición en base a la Constitución Política y no se obtiene la resolución o decisión administrativa a que está obligada la administración.

En este sentido, como ya lo explicamos, la Constitución Política de la República de Guatemala, establece el derecho que los particulares tienen para dirigir individual o colectivamente las peticiones a la autoridad administrativa y la obligación que los órganos tienen de resolver las peticiones y notificar las peticiones. El término que el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala tiene para resolver y notificar las peticiones es de treinta días.

Este caso, cuando recién entró en vigencia la Constitución Política de la República, preocupó a los funcionario de la administración por el término tan reducido que se tenían que resolver, pues dentro de la administración pública guatemalteca y de otros países, existen procedimientos en los cuales materialmente es imposible resolver en tal término, puesto que la Constitución es clara en decir que las peticiones hay que resolverlas y notificarlas dentro de treinta días.

Como se indica anteriormente la figura del silencio administrativo de naturaleza sustantiva está sujeta a control judicial, a través del amparo, aunque aquí es donde la administración pública tiene un respiro, pues dentro de la Ley de Amparo, Exhibición

Personal y de Constitucionalidad, en su Artículo diez inciso f), establece que es procedente el Amparo cuando “Las peticiones y trámites ante autoridades administrativa no sean resueltas dentro del término que la ley establece o de no haber tal término en el de treinta días una vez agotado el procedimiento administrativo.”

Para que proceda el amparo en este caso, es necesario que dentro de la vía administrativa se encuentre agotado el procedimiento administrativo, de lo contrario si éste no se encuentra agotado, el Amparo devendrá improcedente por prematuro, siempre y cuando exista legalmente el procedimiento para que la administración pública pueda alegarlo dentro del proceso.

En un procedimiento se encuentra agotado el procedimiento administrativo, cuando el expediente se encuentra en el estado de resolver, esto significa que el trámite señalado dentro de la Ley o el Reglamento se agotó, audiencias, inspecciones oculares, pruebas, etc., en ese momento ya iniciamos el conteo regresivo de los treinta días en los cuales el órgano administrativo tiene que resolver. Hay que aclarar que los términos o plazos dentro de la administración pública son máximos, esto significa que debe resolverse dentro de los treinta días, no debe la administración sobrepasarlos, pues es objeto de Amparo.

En consecuencia de lo anterior, se puede establecer que cuando este tipo de silencio administrativo se da, el administrado o particular tiene las opciones siguientes:

- a) Consentir el silencio de la administración pública y esperar indefinidamente la resolución;
- b) No aceptar el silencio de la administración pública y recurrir mediante amparo, a efecto que un órgano jurisdiccional le fije un término perentorio al funcionario público para que proceda a emitir la resolución administrativa;
- c) En el caso que la ley lo tenga contemplado, que a falta de resolución se tiene como favorable la petición hecha por el particular, casos que veremos adelante.

#### B) El silencio administrativo de naturaleza adjetiva

Esta figura jurídica se da cuando el silencio administrativo de la administración pública, aparece por falta de resolución ante un recurso planteado contra una resolución administrativa, pasa de lo sustantivo a lo procesal, pues en este caso ya hay litis o pleito contra la administración pública.

En este caso también la ley protege a los administradores, en muchos casos otorgando efectos desfavorables al recurso planteado para el sólo efecto de tener expedita la vía judicial, a través del proceso de lo Contencioso-Administrativo. En este caso aparece la figura jurídica de la decisión ficta desfavorable, ello significa que la ley suple la voluntad del órgano administrativo le asigna efectos legales negativos a ese silencio administrativo.

Esto se encuentra contemplado dentro del Artículo 8 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, en el cual se expresa que si el Ministerio de Estado que tiene que resolver el recurso de revocatoria y el de reposición, no resuelve dentro del mes que tiene que resolver, se tendrá para el efecto como resuelto desfavorablemente el recurso planteado, en consecuencia por agotada la vía administrativa para el sólo efecto de acudir a la vía contenciosa-administrativa.

En este caso si se trata de diligencias preparatorias para el Contencioso-Administrativo, el silencio administrativo por falta de resolución a un recurso administrativo, se tiene los efectos legales siguientes:

- a) Que el recurso se considera resuelto desfavorablemente y por agotada la vía administrativa, para someter el conflicto con la administración, a conocimiento del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que revisará la resolución administrativa originaria.
- b) Al nacer a la vida jurídica un acto negativo (decisión ficta), la administración pública queda legalmente sin facultades para resolver el recurso administrativo una vez vencido el plazo para resolver y en caso de resolver el órgano, planteado el Contencioso-Administrativo, el acto o resolución administrativa, tendrá vicios de fondo, dada la incompetencia de la administración para dictarlo en razón del tiempo. En este caso se daría una extralimitación de funciones y sería procedente el amparo.
- c) El último efecto que tiene este silencio administrativo, será el particular, quien tiene las opciones siguientes:

1. En caso de darse este tipo de silencio administrativo, el particular puede hacer uso de su derecho de acción judicial, a través del proceso de lo Contencioso Administrativo, derecho que nace de la declaración ficta que la Ley le asigna al silencio administrativo;
2. El particular puede aceptar el Silencio Administrativo del órgano administrativo y dejar transcurrir el tiempo y esperar indefinidamente la resolución al recurso.
3. El planteamiento de un Amparo, para el sólo objeto de obligar a la administración pública a que resuelva, en la misma forma y con el mismo fundamento que para el silencio administrativo de naturaleza sustantiva, es decir de conformidad con lo preceptuado en el Artículo 10 inciso f de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.”<sup>5</sup>

Concluyendo con la interpretación del maestro Hugo Calderón, se comprende que, a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, cuando se han concedido las audiencias, ha finalizado el plazo otorgado por la Ley para efectuar las diligencias para mejor resolver, si fuera el caso, y la autoridad correspondiente no ha resuelto, se tendrá por agotada la vía administrativa y por confirmada la resolución que motivó el acto. La Ley amplía que, el administrado, si le conviene a su derecho podrá accionar para obtener la resolución del órgano en que incurrió en el silencio.

---

<sup>5</sup> Calderón Morales, Hugo H. **Derecho administrativo I**, Pág. 328.

#### 1.4. Recursos

El vocablo recurso es utilizado como sinónimo de impugnación y proviene del latín *recursos* que significa, acción y efecto de recurrir, vuelta y retorno de una cosa al lugar de donde salio. Esta acción consiste en expresar inconformidad encaminando a provocar un nuevo examen de la cuestión planteada en la solicitud que inicio un procedimiento administrativo con el objeto de obtener un decisión diferente de acuerdo a los intereses afectados de quien la ha expresado.

En sentido jurídico, el recurso es entendido como la acción que se deriva de la ley a favor de la parte que se considere perjudicada por una resolución administrativa o judicial, para pedir al mismo juez, tribunal o autoridad administrativa competente que la ha proferido, que se deje sin efecto o sea modificada en determinado sentido o para acudir a otro juez, tribunal o autoridad administrativa competente, en solicitud de que sea revocada, suspendida o favoreciendo el fallo que se reputa judicial mente.

Diversos tratadistas han definido el recurso administrativo de la siguiente manera: para Vidal, un recurso es una vía de derecho que permite obtener una nueva decisión conforme a derecho. Por su parte, Marienhoff indica que el recurso es, un medio de impugnar la decisión de una autoridad administrativa, con el objeto de obtener su reforma o extinción. Por último, Fraga opina que el recurso administrativo “constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en términos legales de la autoridad

administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la oportunidad del mismo”.<sup>6</sup>

#### 1.4.1. Recurso en la administración tributaria

En relación del recurso de revocatoria así como del de reposición que se tramiten en la Administración Tributaria, es preciso señalar que, con la creación Directorio de esa entidad, (mediante el Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria), se asigna al Directorio de esa entidad, órgano de dirección superior, la función de resolver los recursos administrativos que le correspondan conforme a la Ley, Artículo 9 inciso k. Por lo que, de acuerdo con las disposiciones del Código Tributario en materia de recursos, el conocimiento de los recursos correspondería al Directorio, como órgano jerárquico superior.

Sin embargo, en dicha Ley Orgánica también se le asigna esa función al Superintendente, que es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT, Artículo 22. El Artículo 23 le asigna la función de resolver los recursos administrativos que le competen, según el Código Tributario y otras leyes. Tratando de aclarar esas normas y la confusión originada, el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, contenido en el Acuerdo Gubernativo 2-98 (Diario Oficial del 14 de octubre de 1998), norma en su Artículo 47 lo

---

<sup>6</sup> Franch Marta, Balbé, Manuel, **Manual de derecho administrativo**, Pág. 227

siguiente: los recursos administrativos que los contribuyentes puedan interponer en contra de las resoluciones dictadas por la SAT en materia tributaria, se tramitarán de conformidad con las normas del Código Tributario y las leyes aduaneras. En contra de las resoluciones originarias del Directorio procede el recurso de reposición, que será resuelto por el mismo Directorio. En contra de las resoluciones originarias del Superintendente, procede el recurso de revocatoria, que será resuelto por el Directorio. En contra de las resoluciones originarias de los Intendentes, procede el recurso de revocatoria, que será resuelto por el Superintendente.

La Superintendencia de la Administración Tributaria aplica los procedimientos establecidos en el Código Tributario para la tramitación de los recursos de revocatoria y reposición, y no lo dispuesto en la Ley de lo Contencioso Administrativo, con fundamento en la adición a dicha Ley contenida en el Decreto 98-97 del Congreso de la República (Artículo 17 Bis), que establece. Se exceptúa en materia laboral y en materia tributaria la aplicación de los procedimientos regulados en la presente Ley para la substanciación de los Recursos de reposición y revocatoria, debiéndose aplicar los procedimientos establecido en el Código de Trabajo y en el Código Tributario, respectivamente.

Debe tenerse en cuenta que, en lo que respecta a la impugnación de las resoluciones emitidas por la Dirección de Catastro y Avalúos de Bienes Inmuebles –DICABI, se aplican también las disposiciones del Código Tributario, pero quien resuelve los recursos de revocatoria es el Ministerio de Finanzas Públicas, en consideración a que la

SAT no tiene aún bajo su control el Impuesto Único sobre Inmuebles. El Decreto 15-98 (Ley de Impuesto Único sobre Inmuebles) establece en su Artículo 30 inciso e) que el contribuyente podrá usar el recurso de revocatoria en el tiempo y forma que establece el Código Tributario.

➤ Tramitación del recurso de revocatoria

1. Se interpone por el contribuyente responsable o por su representante legal ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación, dentro del plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Cuando el recurso no sea interpuesto dentro de ese plazo, la resolución quedará firme.

2. El funcionario ante quien se interpone el recurso se limita a conceder o denegar el trámite del recurso. Si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y deberá elevar las actuaciones al superior jerárquico, dentro del plazo de cinco días hábiles. Puede también denegarse el recurso, para lo cual la autoridad respectiva deberá razonar tal rechazo. Al notificarle el rechazo, el afectado puede ocurrir para el solo efecto que se e dé trámite al recurso. Si la autoridad ante quien se interpone el recurso no resuelve dentro del plazo de quince días hábiles siguientes a su interposición, denegando o concediendo el recurso, se tendrá por concedido éste y deberán elevarse las actuaciones al ente jerárquico superior (silencio administrativo positivo).

3. Recibidos los antecedentes por la autoridad que debe resolver el recurso, corre audiencia: a) a la dependencia a que éste acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas, si lo estima necesario (este dictamen deberá rendirse dentro el plazo de quince días hábiles) y b) a la Procuraduría General de la Nación (con el dictamen anterior o sin él y en todos los casos, se dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación por quince días hábiles).

4. Antes de dictar la resolución final, la Administración Tributaria podrá acordar para mejor resolver, de oficio o a petición de parte, la práctica de diligencias que le permitan contar con elementos de juicio suficientes para emitir su declaración de voluntad; la diligencia se practicarán dentro de un plazo no superior de quince días hábiles. Contra la resolución que ordene esta diligencia no cabe recurso alguno.

5. Concluidos los trámites anteriores, el ente administrativo resolverá dentro de los 75 días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó el recurso correspondiente. La misma Ley indica que si acuerdan diligencias para mejor resolver, este plazo se ampliará (Artículo 159 del Código Tributario). El Artículo 154 del Código Tributario norma también lo siguiente: El Ministerio de Finanzas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta días hábiles de elevado a su consideración el recurso.

➤ Tramitación del ocurso

Cundo en forma razonada, La Administración Tributaria deniega el recurso de revocatoria, el contribuyente, puede ocurrir ante la autoridad superior jerárquica (Directorio o Superintendente) para que resuelva sobre la procedencia de dar trámite o no al recurso interpuesto. Para el efecto se sigue el siguiente procedimiento:

1. La parte agraviada podrá ocurrir ante el Directorio o ante el Superintendente según el caso, dentro del plazo de tres días hábiles siguiente al de la notificación de la denegatoria, solicitando que se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.
2. El Directorio o el Superintendente el recurso a la dependencia que denegó el trámite del recurso de revocatoria para que informe dentro del perentorio plazo de cinco días hábiles. Cuando la autoridad jerárquica superior lo estime necesario, se solicitará el expediente original.
3. El Directorio o Superintendente, en su caso, puede resolver lo siguiente:
  - Con lugar el ocurso: Procede cuando se considere improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria hecha por la entidad jerárquica inferior, por lo que se entrará a conocer del recurso interpuesto. De igual forma procederá cuando se establezca que transcurrió el plazo de quince días hábiles sin que la autoridad respectiva (Superintendente o Intendente) resuelva concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria.
  - Sin lugar el ocurso: Cuando se declare sin lugar, se impondrá al ocurrente una multa de mil quetzales y se ordenará que se archiven las diligencias, quedando firme la resolución que se impugna.

➤ Tramitación del recurso de reposición

La tramitación es la siguiente:

1. Se interpone por el contribuyente responsable o por su representante legal, contra las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia Tributaria, dentro del plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación.
2. La autoridad que debe resolver el recurso da audiencia a los mismos órganos a los que se concede en el recurso de revocatoria.
3. Antes de dictar la resolución final, la Administración Tributaria podrá acordar para mejor resolver, de oficio o a petición de parte, la práctica de diligencias que le permitan contar con elementos de juicio suficientes para emitir su declaración de voluntad. Esta diligencia se practicarán dentro de un plazo no superior a los quince días hábiles. Contra la resolución que ordene esta diligencia no cabe recurso alguno.

➤ Enmienda y nulidad

La administración tributaria podrá de oficio o a petición de parte enmendar cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento, y declarar la nulidad cuando se adviertan vicios substanciales en las actuaciones administrativas. En ambos casos se puede plantear dentro de tres días de conocida la infracción y se resolverá dentro de quince días de su interposición. También en ambos casos la resolución final es inapelable.

#### 1.4.2. Recursos en materia aduanera

El Reglamento Interno de la SAT establece que los recursos administrativos que los contribuyentes puedan interponer en contra de las resoluciones dictadas por la misma en materia tributaria, se tramitarán de conformidad con las normas del Código Tributario y las leyes aduaneras.

“Al desaparecer la Dirección General de Aduanas, y asumir esas funciones la SAT, específicamente la Intendencia de Aduanas, se prevé que contra sus resoluciones cabe recurso de revocatoria, que se tramita de conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario.”<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Op. Cit. Pág. 22



## CAPÍTULO II

### 2. EL proceso contencioso administrativo tributario

El proceso contencioso administrativo es un medio de control judicial, que los particulares tienen –una vez agotada la vía administrativa- para oponerse a los actos de la Administración Pública.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo es aquel órgano jurisdiccional de única instancia, la Constitución de la República de Guatemala en su 221, regula la existencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

En el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Su función es de controlar 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 los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la Ley podrá establecer determinadas situaciones en los que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demore en virtud del recurso.

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

En el Artículo transcrito, se encuentra regulado lo relativo al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la función que desarrolla y el recurso de casación, en contra de las resoluciones y autos que pongan fin al proceso.

Es importante destacar que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, es el contralor de la juridicidad de los actos de la Administración Pública y es importante que la citada norma lo indica, como un proceso.

Este proceso se encuentra regulado en el Decreto 119-96 del Congreso de la República (Ley de lo Contencioso Administrativo) el cual supletoriamente se aplica con el Código Tributario, la Ley del Organismo Judicial y el Código Procesal Civil y Mercantil.

## 2.1. Nociones generales del proceso

El proceso administrativo en la parte más importante del Derecho Procesal administrativo es la razón de ser de nuestra disciplina.

“En sentido amplio equivale ajuicio, causa o pleito. En la definición de algún autor, la secuencia, el desenvolvimiento, la sucesión de momentos en que se realiza un acto

jurídico. En un sentido más restringido, el expediente, autos o legajo e que se registran los actos de un juicio, cualquiera que sea su naturaleza.”<sup>8</sup>

En acepción común, el vocablo significa progreso, transcurso del tiempo acción de ir hacia delante, desenvolvimiento. En sí mismo, todo proceso es una secuencia.

Desde este punto de vista dice Coutere, el proceso jurídico es un cúmulo de actos, su orden temporal su dinámica la forma de desenvolverse. De la misma manera que un proceso físico, químico, biológico, intelectual, todo proceso jurídico se desenvuelve, avanza hacia su fin y concluye.

Podemos definir, pues, el proceso judicial es una primera acepción, como una secuencia o serie de actos que se desenvuelven progresivamente, con el objeto de resolver, mediante un juicio de la autoridad, el conflicto sometido a su decisión.

“Pero esos actos constituyen en sí mismo una unidad. La simple secuencia como se verá más adelante, no es proceso, sino procedimiento. La idea de proceso es necesariamente teleológica, como se dice reiteradamente en este trabajo. Lo que la caracteriza en su fin: la decisión del conflicto mediante un fallo que adquiere autoridad de cosa juzgada. En este sentido proceso equivale a causa, pleito, litigio, juicio.”<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Osorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**, Pág. 778

<sup>9</sup> Couture J., Eduardo. **Manual de derecho procesal civil**. Pág. 122

El proceso de lo contencioso administrativo es un medio de control privativo, que los particulares tienen, una vez agotada la vía administrativa, para oponerse a los actos o resoluciones de la administración pública, a través de una demanda, en la que someten a la decisión jurisdiccional sus pretensiones.

En la Ley de lo Contencioso, el proceso contencioso, se encuentra regulado como el proceso de lo contencioso administrativo, puesto que no se trata de un recurso como erróneamente se le había denominado de antaño, sino se trata de un verdadero proceso de conocimiento.

En la Constitución que entra en vigencia en 1986, surge de una manera diferente el tribunal de lo contencioso administrativo, con la innovación que se trata de un tribunal contralor de la juridicidad de la administración pública, con atribuciones para conocer en caso de contienda por actos resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado. Complementa el Decreto 119-96 del Congreso de la República, que contiene la Ley de lo Contencioso Administrativo y el Código Procesal Civil y Mercantil, por integración.

Hemos de mencionar, entre otros, un error que contiene el Decreto mencionado y es que no integró al tribunal y en este caso hay que hacer una integración con la Ley del Organismo Judicial y el Código Tributario, puesto que queda integrado el tribunal en tres salas, por razones de especialidad en Sala Administrativa y Salas Tributarias, pudiendo la Corte Suprema de Justicia, crear las salas que considere necesarias.

La función jurisdiccional contencioso administrativa en Guatemala queda a cargo de un tribunal que pertenece al Organismo Judicial, lo que se le denomina justicia retenida, lo que no sucede en Francia que la jurisdicción administrativa está otorgada a un órgano administrativo como el Consejo de Estado, que se denomina justicia delegada, el propio Estado le da esa facultad.

El vocablo contencioso administrativo, se origina en los tribunales administrativos franceses de tal nombre, que se caracterizan por ser órganos de la propia administración (Consejo de Estado), que resuelven los litigios entre ellas y los administrados, sin revisión judicial posterior. Es de destacar que en el concepto francés de la división de los poderes, la justicia no debe inmiscuirse para nada en los asuntos relativos a la administración pública, siendo ésta la que debe decidirlos en última instancia y por sí sola. En cambio, en nuestro sistema y en nuestra interpretación de la división de los organismo del Estado no puede negarse a los habitantes el acceso a una instancia judicial propiamente dicha, siendo inconstitucional precisamente el que la administración o cualquier otro órgano u organismo pretenda ejercer funciones propias de los jueces, regulado en los Artículos 203 y 204 de la Constitución. Y por esta razón es que en nuestro país no existe la Jurisprudencia Administrativa, sino únicamente las que devienen de las sentencias judiciales, Jurisprudencia o doctrina legal.

La administración no puede constitucionalmente ejercer jurisdicción alguna. Esto por lo que explicamos anteriormente, disposición de la propia Constitución, Artículos 203 y 204. Por esa razón ya se ha expresado, anteriormente la inconveniencia de la creación

del Tribunal Aduanero, que queda regulado en el Código Aduanero Unificado Centroamericano –CAUCA-.

Lo contencioso administrativo en el orden nacional es una discusión que debe analizarse, porque la competencia del tribunal se ejerce en todo el territorio nacional y sobre todos los actos de la administración central, descentralizada y autónoma. Esto significa que las municipalidades, los gobernaciones departamentales y los consejos de desarrollo urbano y rural quedan incluidas en el control del tribunal.

Cabe preguntarse, Qué pasa con los departamentos lejanos al departamento de Guatemala? Que deben discutir las inconformidades de las resoluciones administrativas que les perjudican, en un tribunal que no está dentro de su ámbito territorial y que tienen que acudir a litigar únicamente en tribunales que están en la ciudad de Guatemala.

En primer lugar, viola esta disposición, un principio fundamental del Derecho administrativo como el de defensa; y, en segundo lugar la protección judicial que el particular debe tener contra las resoluciones abusivas e ilegales de la administración.

También cabe abrigar, por ello, la esperanza de que en caso de concretarse las regiones y los consejos de desarrollo y rural establecidas en la Constitución de 1986, se pueden lograr mayores avances en la materia y que se entienda la necesidad de la protección judicial de los particulares frente a la administración y que un futuro se dé

cuenta en la necesidad de dar más cobertura a salas de lo contencioso administrativo en los lugares alejados de la metrópoli, a efecto de descentralizar la competencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Ya que ha quedado claro que el contencioso administrativo es un verdadero proceso de conocimiento, aunque por error en algún artículo del Decreto 119-91 del Congreso de la República, queda plasmada la palabra recurso al hacer mención al proceso. La Constitución en su párrafo último establece que contra las resoluciones o autos que pongan fin al proceso cabe el recurso de casación y el propio decreto lo denomina como un proceso.

El procedimiento en el contencioso administrativo es similar al del proceso ordinario: demanda, contestación, apertura a prueba, días para la vista, auto para mejor fallar, sentencia, etcétera.; el administrado y la administración tienen ambos el carácter de partes en el proceso y las facultades del juez son las usuales: no puede actuar de oficio, prima la impulsión por las partes y el principio de la verdad formal, etcétera y hay que aclarar que es un proceso de única instancia, por esa razón la sentencia no es apelable.

Aunque en el contencioso el procedimiento, en ocasiones es sumario, cuando es un punto de puro derecho, no hay normalmente apertura a prueba, y las facultades del juez durante el proceso son más amplias, en la medida en que no va a haber diligenciamiento de pruebas. El tribunal actúa de oficio, primando el principio de la

impulsión e instrucción de oficio, en lugar de la impulsión de las partes y el principio de la verdad material en lugar de la verdad forma, etcétera. En este caso la participación de las partes en el proceso es mínima, presentación de la demanda, contestación, vista y sentencia y ni siquiera auto para mejor fallar. No van a existir los hechos controvertidos, el punto de puro derecho únicamente el juez revisa si en la resolución o acto administrativo se aplicó bien o no.

Cuando no se trata de puntos de derechos y existen hechos controvertidos sujetos a prueba, como lógica consecuencia de haber partes en el proceso, pueden ofrecer y producir prueba, etc., con una discusión amplia de los hechos y el derecho, las facultades del juez en la sentencia son amplias, puede anular total o parcialmente el acto, disponer otra cosa en su lugar, otorgar indemnizaciones, etcétera. El nombre de procedimiento en este caso se le puede denominar de plena jurisdicción, justamente, se ha dado en atención a que el tribunal resuelve estas causas con jurisdicción plena o normal.

Cuando el proceso versa sobre puntos de derecho, se puede denominar procedimientos de anulación, por el contrario del anterior, no hay prueba, se limita a las partes a la contestación de la demandada, no se ha podido hacer una normal producción de pruebas, etcétera; por todo ello, las atribuciones del tribunal en la sentencia son más limitadas; sólo puede rechazar la demanda o disponer la ilegitimidad del acto en su confrontación externa con las normas positivas. Por ello se llama de anulación o de ilegitimidad.

Hay que recordad que el proceso de lo contencioso administrativo en Guatemala es un proceso de única instancia, razón por la cual es procedente cualquier recurso hasta el de casación, menos la apelación, esto ya lo explicamos anteriormente.

Otra de las cuestiones importantes en este medio de control es la obligatoriedad de agotar la vía administrativa, que se le denomina diligencias previa y son recursos administrativos que se deben plantear previo al planteamiento del proceso de lo contencioso administrativo; por esa razón no se puede hablar de instancias dentro de la jurisdicción contenciosa, sino de vía administrativa (que son los recursos administrativos) y vía judicial (que es el proceso de lo contencioso administrativo).

Los recursos administrativos quedaron regulados en el Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo y esta ley trata de unificar los procedimientos administrativos en materia de recursos.

De conformidad con esta ley los únicos recursos que se deben plantear con los recursos de revocatoria y de reposición en toda la administración centralizada, descentralizada y autónoma, deja regulada dos excepciones en las que pueden plantearse otros recursos de igual denominación pero con diferentes procedimientos, hablamos del caso de los recursos en materia fiscal en la que se deben aplicar los recursos de revocatoria y de reposición regulados en el Código Tributario y los recursos administrativos que se regulan en el Código de trabajo.

En el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentra regulado lo relativo al Tribunal de lo Contencioso Administrativo la función que desarrolla y regula el Recurso de Casación, en contra de las resoluciones y autos que pongan fin al proceso.

Dicho artículo constitucional establece que la función del tribunal 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 los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

Para ocurrir a ese Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso. Contra resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación.

Es importante destacar que el Tribunal de lo contencioso-administrativo, es el contralor de la juridicidad de los actos de la administración pública y lo que es lo más importante, y que la Constitución Política, lo deja conceptualizado como un proceso, en su último párrafo. Debe, entonces, entenderse que la actividad de la administración pública en general, queda sometida a la juridicidad y al control del tribunal.

## 2.2. Concepto

El proceso como objeto de estudio del derecho procesal, específicamente el proceso jurisdiccional, se ha definido por palacios “como el conjunto de actos, recíprocamente coordinados entre sí por vínculos de causalidad y cuyo objeto consiste en el pronunciamiento de una sentencia por parte de un órgano perteneciente al poder judicial”. Por su parte, Couture lo define “como una secuencia de actos que se desenvuelven progresivamente, con el objeto de resolver, mediante un juicio de la autoridad el conflicto sometido a su decisión”.<sup>10</sup>

En general, las personas que se enfrentan a un conflicto y no pueden solucionarlo voluntariamente, tiene derecho a acudir a un órgano jurisdiccional para que concluida esa sucesión de actos que determina la Ley, se satisfagan sus correspondientes pretensiones. Es de esencia al proceso, por lo tanto, el heterocontrol de la composición del conflicto.

Con base en lo expresado, y aplicando las categorías definidas en la Ley de lo Contencioso Administrativo, podemos establecer que el proceso contencioso-administrativo es un auténtico proceso y no meramente un recurso, aunque un proceso de naturaleza sui generis, en consideración a determinadas particularidades del mismo que lo hacen diferente, entre las cuales podemos destacar las siguientes:

---

<sup>10</sup> Balbé, Manuel,. Franch Marta, **Manual de derecho administrativo**, Pág. 282

1. Tiene por objeto, obtener una declaración de voluntad por parte de un tribunal. Esta declaración solamente modificará, confirmará o revocará un acto de la administración.

2. Reúne los principios formativos de todo proceso, entre los cuales podemos mencionar los siguientes: igualdad, inmediación, concentración, preclusión, concentración procesal, etc., los cuales no se presentan en un recurso.

3. En este proceso existe la oportunidad procesal de alegar excepciones que la Ley contempla, circunstancia que no se da en los recursos.

4. A diferencia de otros procesos, este proceso será de una sola y única instancia ya que su trámite se realiza en una sala jurisdiccional.

“Serie de trámites, diligencias, pruebas y resoluciones propios de la jurisdicción contencioso-administrativo, en que se impugnan los actos del poder ejecutivo ante esa vía especial”.<sup>11</sup>

También se conoce como juicio contencioso administrativo, por lo que Ossorio lo define como: “aquel en que uno de los litigantes es la administración pública (el Estado, una provincia, municipio o corporación similar) y él otro un particular o una autoridad que reclama contra las resoluciones definitivas de aquella –en otro caso, hay que agotar previamente la llamada vía gubernativa o jerárquica-, que causan estado, dictadas en

---

<sup>11</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. Pág. 777

uso de sus facultades regladas- las discrecionales no son impugnables, salvo manifiesto abuso de poder- y que vulnera un derecho o un interés de carácter administrativo, establecido o fundado en ley, decreto, reglamento u otra disposición preexistente.”<sup>12</sup>

### 2.3. Característica

Entre las características más importantes del contencioso administrativo, encontramos:

a) Que es un proceso que se conoce y resuelve dentro de un órgano jurisdiccional (Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se encuentra integrado por tres miembros titulares y tres suplentes, todos electos por el Congreso de la República.

En este sentido, se hace notar, que con el Código Tributario, creó dos salas de lo contencioso administrativo de conformidad con la especialidad de cada una de ellas.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo es único, así lo establece la Constitución Política de la República, pero de conformidad con la ley éste fue dividido en dos salas, de conformidad con el Código Tributario, por efectos de especialidad y uno que conoce únicamente de contiendas administrativas propiamente

b) Su competencia está dirigida a conocer de las controversias que surgen de las relaciones que se dan entre la administración tributaria y los particulares.

c) Lo conoce un Tribunal colegiado, integrado por tres magistrados especializados.

---

<sup>12</sup> Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**, Pág. 523

d) No procede la caducidad de instancia dentro del trámite en perjuicio de la administración tributaria.

e) La utilización de recurso o proceso contencioso administrativo tiene igual significado.

#### 2.4. Naturaleza jurídica

Para establecer la naturaleza jurídica del contencioso administrativo se debe distinguir si el mismo es un Recurso Judicial o se trata de un Proceso Judicial.

Como quedó apuntado, el Contencioso Administrativo ya se encuentra conceptualizado en la Constitución Política de la República de Guatemala y en el Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala (Ley de lo Contencioso Administrativo), aunque de manera expresa, como un proceso en el Código Tributario, que lo define en su Artículo 167 indistintamente.

En cuanto a la naturaleza del proceso de lo contencioso administrativo, se encuentra regulado en el Artículo 18 del Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, que establece: El proceso contencioso administrativo será de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos suspensivos, salvo para casos concretos excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita para su trámite la demanda, siempre que lo considere indispensable y que de no hacerlo se causen daños irreparables a las partes.

Asimismo, el Artículo 167 establece que se puede utilizar indistintamente los conceptos recurso o proceso: Denominación. La utilización de las denominaciones recurso contencioso administrativo proceso contencioso administrativo para impugnar resoluciones de la administración pública, tienen igual significado.

## 2.5. Finalidad

En consideración a que su finalidad, es el control de la juridicidad de los actos administrativos, se permite la revisión de una resolución de la administración a través de un nuevo examen de la misma. En este aspecto encontramos cierta similitud con los recursos que están dirigidos a efectuar otro examen de una resolución que ha afectado derechos o intereses particulares. Sin embargo, regularmente estas resoluciones son emitidas por un órgano y revisadas por otro jerárquicamente superior o emitidas por un órgano revisadas por él mismo, características que no se dan en este proceso cuya revisión corresponde a un ente que no realiza la misma unción (administrativa) que la efectúa el órgano que emitió el acto que se cuestiona.

Tenemos que advertir que, no obstante lo expuesto, en las propias leyes se emplea una terminología que puede llevar a confusión; por ejemplo, el Artículo 167 del Código Tributario, reformado por el Artículo 36 del Decreto 29-2001, del Congreso de la República, indica que: “La utilización de las denominaciones recursos contencioso administrativo o proceso contencioso administrativo para impugnar resoluciones de la administración pública, tienen igual significado”. Esta confusión terminológica tiene su

justificación en razones históricas, y en parte explica el proceso de evolución experimentado por el control contencioso-administrativo, que desde un sistema de control administrativo ha pasado a un sistema de control judicial. Sin embargo, estas peculiaridades terminológicas no deben llevar a confusión, pues, por las especiales características que hemos examinado, el contencioso administrativo constituye un auténtico proceso.

## 2.6. Regulación legal

Como ya tenemos dicho, la regulación del procedimiento que vehicula el proceso contencioso administrativo se constituye en la Ley de lo Contencioso Administrativo. Conviene advertir que, ello no obstante, y aunque estimamos que esta Ley debía regular todos los aspectos del proceso, sin embargo no lo hace, por lo que permite la integración de la Ley, entendiéndose por tal la facultad que el Artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo –LCA- prevé para aplicar otras leyes, en este caso el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial, a fin de colmar las lagunas de la regulación. Se aplican, por consiguiente, supletoriamente esas disposiciones, cuando la LCA no regule una situación o institución jurídica.

## 2.7. Derecho comparado

La Constitución venezolana vigente, al igual que las de la mayoría de los países de cultura occidental, consagra sistemas e instrumentos de control destinados a asegurar que los detentadores del Poder Público actúen ajustados a la legalidad instituida y respondan a los fines superiores que justifican la existencia del Estado.

Los rasgos característicos de la Carta Fundamental venezolana, también comunes a la casi totalidad de las Constituciones contemporáneas, a la vez que posibilitan un adecuado control de los actos y actividades de los entes y autoridades que ejercen el poder público a fin de evitar cualquier desbordamiento de poder autoritario, garantizan mayor estabilidad en la vida institucional del país y se erigen en salvaguardia de los derechos individuales de los ciudadanos.

El ordenamiento jurídico inviste a cada una de las ramas del poder público de amplios poderes de control sobre las demás, correspondiendo a la judicial el control jurisdiccional de los poderes públicos en su plenitud, ninguna de las tres ramas que componen el Poder Público escapa al control del órgano jurisdiccional y, particularmente, al control del tribunal de más alta jerarquía dentro de la estructura judicial venezolana: la Corte Suprema de Justicia.

En efecto, el Tribunal Supremo de Justicia es el único órgano judicial en Venezuela que ejerce en forma exclusiva el control directo de la constitucionalidad de los actos del Poder Público, lo cual, junto con el control de la legalidad de tales actos, constituye su función primordial (Artículo 2 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia).

El control del Poder Judicial lo ejerce el Tribunal Supremo a través de los recursos de Casación (Artículo 266, ordinal 8 de la Constitución y Artículos 42, 31 y 33 L.O.C.S.J.); el del Poder Legislativo (Nacional, Estatal o Municipal), por medio de la acción de inconstitucionalidad contra las leyes (Artículo 266, ords. 5 y 6 de la Constitución y Artículo 42, ords. 1° y 3° L.O.C.S.J.).

Por otra parte, la constatación de la constitucionalidad y legalidad del actuar del Poder Ejecutivo y otros órganos del Estado de rango constitucional y autonomía funcional (Consejo Supremo Electoral, Consejo de la Judicatura, Fiscalía General, Contraloría General y Procuraduría General de la República), se ejerce mediante la acción de nulidad y de los recursos contencioso- administrativos (Artículo 266, ordinal 5 de la Constitución y Artículo 42, ords. 4°, diez y doce L.O.C.S.J.).

En el presente trabajo se adentrará al estudio del recurso contencioso administrativo, ya sea por inconstitucionalidad o por ilegalidad, refiriéndonos, para ello, a la evolución del recurso desde la etapa precedente a la promulgación de la Ley Orgánica de la Corte

Suprema de Justicia hasta la doctrina actualmente elaborada por la Sala Político-Administrativa en la materia.

- Características

Es una competencia especializada, que no jurisdicción especial, el procedimiento es contencioso, subjetivo y dispositivo.

- Función estatal

La jurisdicción ha sido definida como la función estatal por la cual éste obra y actúa, para asegurar y garantizar el rigor práctico del derecho, para quienquiera y contra cualquiera que fuere (aun contra sus propios oficios, si es necesario), promoviendo y controlando su observancia o reprimiendo los hechos cometidos iniura, o poniendo (o constriñendo a poner) remedio a las consecuencias de eventuales transgresiones. Y esta función estatal es única si bien puede haber actos de los restantes poderes que se asemejan a la función jurisdiccional tales como el juicio político por el Congreso o los así llamados en la doctrina venezolana actos cuasijurisdiccionales, pero sólo en ejercicio de la función jurisdiccional se producen decisiones con fuerza de cosa juzgada, elemento que debe añadirse a la definición de Redenti ya dada. No existen distintas jurisdicciones sino distintas competencias siendo éstas: "una medida de la jurisdicción... es la potestad de jurisdicción para una parte del sector jurídico: aquel específicamente asignado al conocimiento de determinado órgano jurisdiccional".

- Procedimiento contencioso

Lo contencioso es definido como: Por oposición a Gracioso, se dice de las decisiones que resuelven un litigio trabado entre dos o más partes. Y tal es el caso de los procedimientos que estudiamos desde que hay ciertamente partes desde el momento que el legitimado busca la satisfacción de una pretensión, busca que la administración se someta a la orden del juez y satisfaga su reclamo coactivamente y no ya en virtud de la autotutela de la administración sino en base al sometimiento del ejercicio del poder público a la legalidad y el derecho de accionar en defensa de los derechos e intereses que le corresponde como afectado.

La existencia de partes se desprende de los Artículos 111, 112 y 121 de la L.O.C.S.J. y fue reconocido por el T.S.J. en julio de 1990, que ratifica lo establecido el 21 de noviembre de 1974, en el sentido que: "Este interés que en el recurso contencioso ostentan las partes, entendiéndose por tales las que han establecido una relación jurídica, con la administración pública, o todo aquel a quien la decisión administrativa perjudica en su derecho o interés legítimo.

- Naturaleza objetiva

Con respecto al recurso contencioso administrativo de nulidad se pretendía que tiene naturaleza objetiva, pues no se disputa sino en defensa de la legalidad, se trata de

anular el acto si es contrario a derecho o mantenerlo en caso contrario: "la cuestión que debe resolver el juez es de derecho objetivo".

- Es un proceso dispositivo

Ajustados a la ley se observa que en el Artículo 82 L.O.C.S.J. se dice: "La Corte conocerá de los asuntos de su competencia a instancia de parte interesada, salvo en los casos en que pueda proceder de oficio de acuerdo a la ley".

Con lo cual se hace referencia a uno de los aspectos básicos del principio dispositivo "nemo iudex sine actore" a lo cual además debe sumarse que de acuerdo al Artículo ochenta y ocho, ejusdem da carácter supletorio al Código de Procedimiento Civil, por lo tanto hace aplicable el Artículo 12 C.P.C. que le exige al juez "atenerse a lo alegado y probado en autos".

Muestra del carácter dispositivo se ven además en la exigencia de los Artículos 113 sobre el libelo de la demanda o el 131 cuando hace depender la condena a la administración al que así se haya solicitado.

Sin embargo, no debe concluirse que el juez contencioso administrativo como el juez civil hasta 1986, al menos en teoría, "es de palo", como se dice en la jerga forense, pues en la L.O.C.S.J. hay antecedentes de la filosofía del Artículo 14 C.P.C. según el cual el juez es el director del proceso. Quien redactó la norma no se ha paseado

últimamente por nuestros abarrotados tribunales o tomado en cuenta que el T.S.J. se ha visto obligada a aumentar su número de relatores y que ha debido recurrir a formalismos exagerados para descargarse de trabajo. Así, hay una serie de artículos que introducen elementos inquisitivos en el proceso contencioso administrativo sin que se convierta en un proceso.

- Recurso contencioso-administrativo de nulidad de actos administrativos de efectos particulares.

El recurso contencioso de nulidad de actos administrativos de efectos particulares que corresponde en la doctrina francesa al recurso por exceso de poder, se encuentra fundado en la Constitución Nacional en su Art. 259 que atribuye competencia a los órganos contenciosos para anular los actos administrativos individuales contrarios a derecho y cuyo procedimiento regula la L.O.C.S.J., Arts. 121 a 129 y 130 a 137, estas últimas disposiciones aplicables igualmente al recurso de nulidad de actos de efectos generales.

Pero como la Constitución Nacional en su Artículo 259, establece además de la nulidad del acto la posibilidad de condenar a la reparación de los daños o al restablecimiento de situaciones jurídicas, la L.O.C.S.J., en su art. Ciento treinta y uno, establece la posibilidad de, en el mismo juicio, acordar la condena al pago de sumas de dinero o establecer la situación jurídica lesionada, es lo que sería llamado en Francia recurso de plena jurisdicción, pues no se limita la sentencia del juez a anular el acto, sino que

condena. Queda, sin embargo, subsistente el que se demanda conjuntamente con la nulidad del acto sin necesidad de un proceso para la anulación y otro para la condena, por eso preferimos hablar simplemente de recurso de anulación.

Con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Amparo, se modifica el recurso administrativo, pues su interposición conjunta con el recurso de amparo permite que se intente ya transcurrido el lapso de caducidad del recurso de nulidad, evita el tener que agotar la vía administrativa y tendrá como efecto real la suspensión de los efectos del acto, lo cual es especialmente útil porque dado los plazos excesivamente largos para decidir y la necesidad de caución para suspender los efectos del acto, hacen nugatorio en general el ejercicio de recursos, pues ya el daño se ha consumado.

- Parte

La doctrina de la antigua Corte ha admitido que el contencioso de nulidad es de naturaleza subjetiva ha quedado desechada la idea decimonónica del recurso objetivo, no se trata de una acción popular sino que corresponde a ciertas personas desde el momento que hay contención hay partes.

Y como parte entendemos: "los sujetos de la pretensión, o sea, aquellos entre quienes se afirma la existencia de un derecho o interés jurídico independientemente de que ese derecho o interés afirmado corresponda realmente a la parte".

Siendo sujeto activo quien afirma ser titular del derecho y sujeto pasivo contra quien se afirma. En Venezuela es necesariamente parte activa un particular o muy excepcionalmente el Fiscal General de la República, y parte pasiva el ente cuya actividad administrativa da origen al recurso.

Pues en Venezuela, dada la redacción del Artículo 121 L.O.C.S.J. no podría darse un proceso de lesividad, como se conoce al Intentado por la administración para revisar su acto creador de derechos subjetivos o intereses legítimos, a lo cual estaría obligada por estar impedida la autotutela, por la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos Artículo 19 numeral 2. Igualmente pueden ser partes pasivas, los terceros interesados que pueden ser coadyuvantes, codemandados o terceros adhesivos ex Artículo 125 L.O.C.S.J.

- Legitimación

La legitimación viene a ser el punto central de lo relativo a las partes, es más, el Tribunal Supremo de Justicia define a las partes en función de la legitimación, así considera que son: "las que han establecido una relación jurídica con la Administración Pública o todo aquel a quien la decisión administrativa perjudica en su derecho o interés legítimo".

- Agotamiento de la vía administrativa

Una norma que tardíamente asentó la ley en nuestro ordenamiento jurídico es la que hace necesario agotar la vía administrativa. En efecto, la L.O.C.S.J. es de 1977 y jurisprudencialmente tenían antecedentes en sentencias de la Corte Federal y Casación del 6 de abril de 1945 y 1946 y Corte Federal del 5 de agosto de 1958. Pero en Italia ya para 1971 en la ley número 1.034 del 6 de diciembre había convertido en facultativo el agotamiento de la vía administrativa. Igualmente, la ley alemana de la jurisdicción contenciosa del 21 de enero de 1960 previó la posibilidad de que las leyes especiales eliminasen el requisito de agotar la vía administrativa, especialmente en caso de silencio.

Esta establece que contra todo acto definitivo o con fuerza de definitivo (Artículos 83 y 84 L.O.P.A.), se intentaría recurso de reconsideración, luego contra esta decisión se podrá interponer el recurso jerárquico siempre para ante el Ministro respectivo o ante el funcionario de mayor jerarquía si no se trata de un Ministerio sino de un organismo como la Procuraduría o la Contraloría o bien, si se trata de un instituto autónomo y, salvo que la ley que crea a éste, como es el caso de la Ley de Bancos de 1993 para las decisiones del Superintendente, superior jerárquico de un instituto autónomo, lo excluya expresamente, habrá un jerárquico de segundo grado (Artículo 95 L.O.P.A.).

Agotados estos dos recursos, quedaría abierta la vía contencioso administrativa. Y éste debería ser el sistema para todo lo contencioso administrativo, salvo Aduanas, Tributario y Laboral.

Pues se trata de una ley orgánica y tiene aplicación preferente sobre todas las leyes especiales anteriores o posteriores. Si se hubiese mantenido la consideración de las apelaciones a la Corte como jerárquicos de segundo grado, la L.O.P.A. habría casi unificado la vía administrativa. Además, el Artículo 47 hace supletoria la L.O.P.A. sólo en el caso del procedimiento constitutivo único que puede tener particularidades, el de revisión no tiene ninguna, su carácter especial, "no es otra cosa que la singularidad que resulta del mero arbitrio de quienes los diseñan, arbitrio que rara vez responde a una finalidad garantizadora sino, más bien, a todo lo contrario".

Y así a la multiplicidad que surge de procedimientos distintos en Aduanas y Tributario y ahora Laboral, se añade que la antigua Corte en sentencia del 6 de mayo de 1985 decidió aplicar la ley especial, pues el carácter de orgánica de la L.O.P.A. "no excluye, sin embargo, la aplicación de reglas legales diferentes, en las materias que constituyen su especialidad, cuando esas reglas se revelen más apropiadas para alcanzar los objetivos de economía, eficacia y celeridad que dicha ley enuncia en su Artículo 30".<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> López M., Daniel E., Proceso Contencioso Administrativo, <http://www.monografias.com/trabajos6/decon/decon.shtml> (01 de marzo de 2010).

## CAPÍTULO III

### 3. Fases del proceso contencioso administrativo tributario

El proceso contencioso administrativo es un medio de control judicial, que los particulares tienen, una vez agotada la vía administrativa, para oponerse a los actos de la Administración Pública.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo es aquel órgano jurisdiccional de única instancia, la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 221, regula la existencia del Tribunal Contencioso Administrativo.

En el artículo anteriormente indicado, se encuentra regulado lo relativo al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, es el contralor de la juridicidad de los actos de la Administración Pública y es importante que la citada norma lo indica, como un proceso.

Este proceso se encuentra regulado en el Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, el cual supletoriamente se aplica con el Código Tributario, la Ley del Organismo Judicial y el Código Procesal Civil y Mercantil.

a. Características: Entre las más importantes del Contencioso administrativo, encontramos:

- Que es un proceso que se conoce y resuelve dentro de un órgano jurisdiccional, Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. El Tribunal de lo Contencioso administrativo se encuentra integrado por tres miembros titulares tres suplentes, todos electos por el Congreso de la República.
- Naturaleza jurídica: Para establecer la naturaleza jurídica del contencioso administrativo se debe distinguir si el mismo es un recurso judicial o se trata de un proceso judicial.

Como quedó anotado, el contencioso administrativo ya se encuentra conceptualizado en la Constitución Política de la República de Guatemala y el Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, aunque de manera expresa, como un proceso en el Código Tributario, que lo define en su 167 indistintamente.

En cuanto a la naturaleza del proceso de lo contencioso administrativo, se encuentra regulado en el 18 del Decreto 119-96 del Congreso, que establece: El proceso contencioso administrativo será de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos suspensivos, salvo para casos concretos excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita para su trámite la demanda, siempre que lo considere indispensable y que de no hacerlo se causen daños irreparables a las partes.

Así mismo, el Artículo 167, Código Tributario, regula: La utilización de las denominaciones recurso contencioso administrativo proceso contencioso administrativo para impugnar resoluciones de la administración pública, tienen igual significado.

### 3.1. Demanda

En cuanto a los requisitos que deben contener las resoluciones sobre las cuales se pueden plantear este proceso, se debe señalar los que establece el Artículo 161 del Código Tributario.

Para los efectos correspondientes, la expresión legar, causar estado, significa que se agotó la vía administrativa y se plantearon los recursos administrativos que la ley determina.

Hay que hacer notar que al igual que el Artículo 101, este artículo está sujeto a un acción de amparo que lo suspendió, por lo que se debe aplicar el plazo de la Ley de lo Contencioso Administrativo para su interposición.

En el proceso contencioso administrativo la instancia caduca por el transcurso de tres meses sin que el demandante promueva. El plazo empezará a contarse desde la última actuación judicial. Sin embargo, no se puede plantear contra la Administración Tributaria, pero ésta si contra los particulares.

El plazo para el planteamiento de la demanda contencioso administrativa, es de tres meses, contados a partir de la última notificación de la resolución que concluyó el procedimiento administrativo, del vencimiento del plazo en que la administración tributaria debió resolver en definitiva.

Dentro de los sujetos del proceso contencioso administrativo, se encuentran:

- a) El demandante
- b) El órgano de la Administración Tributaria
- c) La Procuraduría General de la Nación
- d) Los terceros que aparecieran como interesados dentro del proceso.

Los requisitos de la demanda contencioso administrativo tributaria, se encuentran regulados en el Artículo 28 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, los cuales deben cumplirse en la demanda, siendo los siguientes:

- a) Designación de la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo al cual se dirige.
- b) Nombres y apellidos del demandante o su representante, indicación del lugar donde recibirá notificaciones y nombre del abogado bajo cuya dirección y procuración actúa.
- c) Si se actúa en representación de otra persona la designación de éste y la identificación del título de representación.
- d) Indicación precisa del órgano de la Administración Tributaria a quien se demanda y el lugar en donde puede ser notificado.

e) Indicación 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 donde éstas pueden ser notificadas. Esto es necesario y debe incluir a la Administración Tributaria y la Procuraduría General de la Nación.

f) Relación de los hechos y los fundamentos de derecho en que se basa la demanda. Los hechos son un relato que se hace en una demanda de cómo el órgano de la administración dictó la resolución controvertida.

g) El ofrecimiento de los medios de prueba que rendirá. En este caso si existiere prueba que deba rendirse deberá individualizarse en la demanda, si fuere el caso, incluyendo dictámenes de expertos.

h) Las peticiones de trámite y de fondo

i) Lugar y fecha

j) Firma del demandante

k) Firma y sello del abogado director o abogados directores.

Éstos son los requisitos que debe contener según la Ley de lo Contencioso Administrativo la demanda que se está planteando, pero hay que tomar en cuenta otras disposiciones legales. Esto significa que debemos aplicar por integración de la ley, el contenido de los Artículos 61 y 62 Código Procesal Civil y Mercantil, para llenar y completar los requisitos de la demanda, así como el Artículo 50 del mismo cuerpo legal.

### 3.1.1. Decretos de trámite

Primero, el tribunal debe revisar si el memorial de interposición de la demanda cumple con requisitos y si el memorial presente errores o deficiencias que a juicio del Tribunal sean subsanables, deberá señalar un plazo a criterio del Tribunal para que el demandante enmiende su demanda.

El Tribunal únicamente revisa requisitos formales de la demanda, no entra a considerar si esta ajustada a derecho o no, Artículo 31 del Decreto 119-96 del Congreso de la República.

Se debe iniciar el proceso, naturalmente con la demanda, y es aquí donde debe el Tribunal de lo contencioso administrativo de emitir su segundo decreto, que es el de solicitar al órgano administrativo el expediente, uno de los contenidos de la demanda es señalamiento expreso de la Institución oficial administrativa en donde se encuentra el expediente administrativo<sup>14</sup>.

Si la demanda contiene los requisitos de forma exigidos, debe pedir los antecedentes directamente al órgano administrativo, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la presentación de la demanda con apercibimiento que si no lo envía se le procesará por desobediencia y el Tribunal entra a conocer con lo dicho por el demandante o parte

---

<sup>14</sup> Calderón M., Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 253

actora. El órgano administrativo requerido enviará los antecedentes, con informe circunstanciado, dentro de diez días, de pedido el expediente.

Si la autoridad administrativa no envía los antecedentes el tribunal da trámite a la demanda, sin perjuicio que la administración pública en cualquier etapa del proceso se puede presentar el expediente, siempre que no se haya emitido la sentencia y se encuentre firme. (Artículo 32 del Decreto 119-96 Ley de lo Contencioso Administrativo).

Cuando el expediente se encuentra en el tribunal de lo contencioso administrativo o ante la negativa del órgano administrativo de enviarlo, el Tribunal establece si la demanda se encuentra ajustada a derecho, dicta resolución dentro de los tres días siguientes al que recibió los antecedentes o de vencido el plazo para su envío (Artículo 33 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo).

Posteriormente se da el emplazamiento, que es la audiencia que por quince días se les da a las partes, y como ya se expresó en el Proceso de lo contencioso administrativo se tiene como partes al órgano administrativo que emitió la resolución que deja firme la vía administrativa como la Procuraduría General de la Nación y a los terceros que aparecieren dentro del expediente administrativo.

En la resolución que da trámite a la demanda se emplaza a las partes dando audiencia por el plazo de quince días. Son partes dentro del proceso los siguientes:

- a) Al órgano administrativo, contra el cual se plantea el contencioso administrativo;
- b) La Procuraduría General de la Nación;
- c) Todas las personas que aparecieran como interesados en las diligencias administrativas que originaran el contencioso administrativo.
- d) La Contraloría General de Cuentas, en los casos que se refiera al control y fiscalización de la hacienda pública.

A todas las aquellas personas que se les pueda dar audiencia dentro del proceso, se les considera como terceros de conformidad con el Código Procesal Civil y Mercantil, que establece, Artículo 56: Intervención voluntaria. En un proceso seguido entre dos personas, puede un tercero presentarse a deducir una acción relativa al mismo asunto. Esta nueva acción se llama tercería y el que la promueve, tercero, opositor y coadyuvante.

De igual manera, debe aplicársele supletoriamente los Artículos 57, 58, 59, 547 al 554 del Código Procesal Civil y Mercantil

### 3.2. Incidencias

Dice el maestro Couture, cuando se examina el problema de los presupuestos procesales en relación con el de las excepciones, se comprueba que en múltiples casos la excepción es un medio legal de denunciar al juez la falta de presupuestos necesarios para la validez del juicio.

La falta de competencia se denuncia mediante la excepción de incompetencia; la incapacidad de las partes, o la defectuosa representación, mediante la excepción de falta de personería; la ausencia de formas en la demanda mediante la excepción de defecto de modo de preparar la demanda. Y así sucesivamente estas excepciones aparecen en todos los códigos, lo que pone de relieve la importancia de dichos requisitos para constituir un juicio válido.

En el derecho procesal existen dos clases de excepciones, las excepciones previas y las excepciones perentorias. En este caso nos interesa analizar las excepciones dilatorias o previas como les denominan las diferentes doctrinas.

Las excepciones previas como su nombre lo indica dilatan el proceso y son presentadas y resueltas antes de dar inicio el proceso mismo, no atacan el fondo de las pretensiones que se quiere hacer valer dentro del proceso. Las perentorias no son defensas sobre el proceso en sí, sino que sobre el derecho que se quiere hacer valer dentro del proceso, razón por la cual estas excepciones se resuelven en sentencia y se presentan con la contestación de la demanda, porque atacan el fondo del asunto. Son defensas previas, alegadas inlimine litis y que, normalmente versan sobre el proceso y no sobre el derecho material alegado por el actor. Tienden a corregir errores que obstaran a una fácil decisión, a evitar un proceso inútil, a impedir un juicio nulo, a asegurar el resultado del juicio.

En la ley se encuentran enumeradas una serie de excepciones dilatorias, que se pueden hacer valer antes de iniciarse el proceso y que de hecho tienen un procedimiento que hacer que el juicio se retarde, como se explicará dentro del esquema de las mismas, aunque algunos tratadistas y analíticos del proceso de lo contencioso administrativo en Guatemala, expresan que con el planteamiento de este tipo de excepciones se acorta el emplazamiento, no es así, pues como lo veremos adelante, es más tardado el trámite y resolución que el plazo del emplazamiento mismo.

En el Artículo 36 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, se encuentran enumeradas las excepciones previas que se pueden hacer valer, en el momento del emplazamiento del proceso contencioso administrativo son: Incompetencia del tribunal, falta de capacidad legal, falta de personería, falta de personalidad, litispendencia.

Las excepciones previas deben presentarse por escrito y antes de contestar la demanda, en un plazo de cinco días, contados desde el día siguiente en que se ha emplazado a las partes dentro del contencioso administrativo. Son independientes de la contestación de la demanda, se siguen a través de los incidentes regulado por la Ley del Organismo Judicial. La resolución debe ser emitida dentro de los tres días siguientes al del vencimiento del período de prueba o bien de contestada la audiencia conferida a las partes. Contra lo resuelto no cabe recurso alguno, pero si el auto que resuelve las excepciones que da por terminado el proceso, la única acción que puede intentarse es la casación.

Las excepciones perentorias se plantean cuestiones de fondo, razón por la que se presentan en la contestación negativa de la demanda, las que deben ser resueltas en sentencia, reguladas en el Artículo 39 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, y por integración el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.

### 3.3. Actitudes del demandado

Las actitudes del demandados consisten en que el demandado se presenta al proceso como sujeto del mismo y se opone a la demanda, argumentando jurídicamente el por que son improcedentes las peticiones del Actor. La contestación de la demanda debe contener los requisitos que se requieren en el Artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil.

En el plazo establecido del proceso de lo contencioso administrativo, la parte demandada debe contestar la demanda dentro de los quince días del emplazamiento o bien dentro de los cinco días de notificado el auto mediante el cual se declaran sin lugar las excepciones dilatorias.

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

Dentro del proceso de lo contencioso administrativo no se puede dejar de promover por más de tres meses, por lo que se cuentan a partir de la última actuación dentro del proceso, esto lo encontramos regulado en el Artículo 25 del Decreto 119-96 del Congreso, que establece: En el proceso contencioso administrativo la instancia caduca por el transcurso de tres meses sin que el demandante promueva cuando para impulsar el proceso sea necesaria la gestión de parte. El plazo empezara a contarse desde la última actuación judicial.

Si se trata de adeudos al fisco o a las entidades descentralizadas, esta declaratoria trae como consecuencia que la administración pueda plantear el juicio económico coactivo, para conseguir el pago del adeudo, desde el momento que se declara la caducidad de la instancia, porque la resolución administrativa esta firme. En este caso es necesario que la declaratoria de caducidad de la instancia esté firme.<sup>15</sup>

### 3.4. Período de prueba

Probar en un proceso, es demostrar al órgano jurisdiccional, sin lugar a dudas, que lo que se demanda en el proceso es cierto y que el Derecho nos asiste en nuestra pretensiones.

La prueba es, en todo caso, una experiencia una operación, un ensayo, dirigido a hacer patente la exactitud o inexactitud de una proposición. En ciencia probar es tanto la

---

<sup>15</sup> Calderón M. Hugo Haroldo. **Ob. Cit.** Pág. 264

operación tendiente a hallar algo incierto, como la destinada a hallar la verdad de algo que se afirma como cierto.

Desde el punto de vista los problemas de la prueba consisten en saber que es la prueba; que se prueba; quien prueba; como se prueba; que valor tiene la prueba producida.

En otros términos el primero de esos temas plantea el problema del concepto de la prueba; el segundo el objeto de la prueba; el tercero, la carga de la prueba; el cuarto, el procedimiento probatorio; el último la valoración de la prueba.

Por debajo de ellos se encuentran todos los relativos al estudio particular de estudio de cada uno de los medios de prueba: documental, testigos, confesión, pericia, juramento, inspección judicial, etcétera.

En el proceso de lo contencioso administrativo tributario puede abrirse a prueba o no, es decir que cuando estamos discutiendo cuestiones de puro derecho, no es necesario que se abra a prueba el proceso, el derecho que hacemos valer contra la administración pública se encuentra contenido en una norma legal se discutirá en el proceso la no aplicación de la misma y por derecho nos deben resolver en base a la ley.

También si el tribunal de lo contencioso considera se puede omitir la prueba, en aquellos casos en que en el expediente existen suficientes elementos de convicción, que hagan que no sea necesario recibir ninguna otra prueba.

Los Artículo 41 y 42 del Decreto ciento 119-96 del Congreso, que establece que, contestada la demanda y la reconvención en su caso, se abrirá a prueba el proceso por el plazo de treinta días, 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 existan suficientes elementos de convicción en el expediente. La resolución por la que se omita la apertura será motivada. El período de prueba podrá declararse vencido, cuando hubieren recibido todos los elementos de prueba ofrecidos.

El período de prueba debe finalizar dentro de los treinta días que señala el Artículo 41 del Decreto 119-96 del Congreso. También es cierto que si en un período más corto que el de treinta días produce toda la prueba dentro del proceso, debe darse por vencido y señalar el día para la vista.

### 3.5. Vista y sentencia

Concluido el período de prueba, el proceso entra en estado de resolver y el tribunal de lo contencioso administrativo tributario desde el momento que transcurrieron los treinta días, puede finalizar el proceso, de la forma siguiente:

a) Señala el día para la vista

Esto lo tenemos contenido en el Artículo 43, Decreto 119-96 del Congreso, el que establece: Vencido el período de prueba se señalará día y hora para la vista.

En el día para la vista es cuando se tiene la oportunidad de presentar las últimas alegaciones, antes que el tribunal dicte la sentencia que en derecho corresponde. Las alegaciones, por tanto, es un acto procesal. Puesto que se trata de una declaración de voluntad que produce determinados efectos jurídicos procesales. No hay que confundir la alegación como acto procesal con el trámite o fase el procedimiento que suelen regular los ordenamientos jurídicos con aquella finalidad, y que suele admitirse en la regulación del proceso administrativo. Tampoco debe confundirse la alegación con el escrito en que han de fundarse las alegaciones en aquellos procesos que se inspiran en el principio de escritura: en un mismo escrito pueden deducirse varias alegaciones, tanto de hechos como de derecho.

El Artículo 44 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, establece que: Transcurrida la vista, el tribunal podrá, si lo estimare necesario, dictar auto para mejor fallar por un plazo que no exceda de diez días, para practicar cuanta diligencia fueren necesarias para determinar el derecho de los litigantes, indicando en dicho auto las que habrán de practicarse, las que se efectuarán con citación de parte.

Contra esta clase de auto o resoluciones del tribunal no cabe recurso alguno y las partes dentro del proceso no tendrán más intervención que la que el tribunal les conceda en virtud del auto decretado.

El decreto para mejor proveer o auto para mejor fallar, se justifica en que el tribunal tiene dudas para emitir su fallo y cree conveniente la práctica de algunas diligencias que supone una sentencia más justa para las partes.

El auto que se dicte para mejor fallar es procedente, de conformidad con el Artículo 44 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, y se puede aplicar el Artículo 197 del Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil, que establece:

1. Que se traiga a la vista cualquier documento que crean conveniente para esclarecer el derecho de los litigantes;
2. Que se practique cualquier reconocimiento o avalúo que consideren necesario o que se amplíen los que ya se hubiesen hecho;
3. Traer a la vista cualquier actuación que tenga relación con el proceso.

El período dentro del cual se puede decretar el auto para mejor fallar, será de un plazo que no exceda de diez días y no se podrá decretar por más de una vez.

Con lo regulado en el artículo analizado en la evacuación de la vista, debe tomarse en cuenta que es la última gestión antes que se dicte la sentencia, en este sentido el escrito debe contener el alegato final y haciendo un análisis de la prueba producida y hacerle ver al tribunal que las pretensiones del actor están fundamentadas en derecho y

que la prueba producida y solicitar que la sentencia sea emitida a favor de parte por quien estemos gestionando.

Como todo proceso, la sentencia es la forma normal de su finalización, la que no defiere en su estructura lógica ni en sus elementos materiales de las demás que se emiten a nivel jurisdiccional. De la sentencia se puede sintetizar las siguientes características:

- a) Una de las principales características de la sentencia es que produce cosa juzgada.
- b) La sentencia hace efectiva la tutela que la ley concede a un interés determinado.
- c) Es preciso establecer con certeza si el derecho objetivo invocado por el titular de la acción, es o no aplicable al hecho concreto motivo de la controversia.
- d) Por medio de la confrontación entre el hecho y el derecho, el órgano jurisdiccional verifica si coinciden entre sí, si el uno se ajusta al otro si ordena la satisfacción del interés pretendido.
- e) Con la sentencia, la litis queda decidida y el derecho restablecido.

La sentencia, en lo contencioso administrativo la podemos definir como: El acto de un órgano jurisdiccional (Tribunal de lo contencioso administrativo) que pone fin a una controversia entre los órganos de la administración pública y los particulares.

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

El Código Tributario, en el Artículo 165, establece: Contenido de la Sentencia. La sentencia que ponga fin a este recurso determinará si la resolución recurrida se apegó a las normas jurídicas aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa. Seguidamente procederá a declarar la confirmación, modificación, revocación o anulación de la resolución recurrida. Seguidamente procederá a declarar de la resolución recurrida y a imponer el pago de costas a la parte vencida en el proceso, con excepción de aquellos casos en que el Tribunal encuentre razones suficientes para eximir las parcial o totalmente. La Administración Tributaria está exenta del pago de las costas procesales en virtud que es la entidad que por imperativo legal, debe llevar a cabo la defensa judicial de los intereses del Estado, en materia tributaria.

El plazo para que se dicte la sentencia de lo contencioso administrativo lo encontramos contenido en los Artículos 45 y 46 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, ley de lo contencioso administrativo. Aplicando el Artículo 26 de dicha ley que nos manda a aplicar por integración, el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.

Por integración se aplican los Artículos 196 al 198 del Código Procesal Civil y Mercantil. Aplicable también es el Artículo 141 y 142 del Decreto 2-89 del Congreso de la República, Ley del Organismo Judicial. El plazo concretamente para que se dicte la sentencia de lo contencioso administrativo es de quince días después que terminó la

tramitación del asunto. Quince días después que se verificó la vista o quince días de transcurridos los diez días después que finalizó el auto para mejor fallar.

### 3.6. Medios de Impugnación

Dentro del proceso de lo contencioso administrativo podemos acotar que el único recurso que no cabe dentro del proceso es la apelación por tratarse de un tribunal colegiado de única instancia.

En consecuencia los recursos que proceden son los siguientes:

- a) Revocatoria y reposición dentro del proceso;
- b) Nulidad
- c) Aclaración y ampliación de la sentencia

Constitucionalmente existe la posibilidad del planteamiento de la casación en materia del proceso de lo contencioso administrativo, de conformidad con el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el que en su párrafo último indica: Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación. Este último regulado en el Código Tributario, en el Artículo 169, el cual establece: Casación. Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, cabe el recurso de casación. Dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil.

El plazo para plantear la casación es de quince días, contados desde la última notificación de la resolución respectiva, de conformidad con el Artículo 626 del Código Procesal Civil y Mercantil.

El procedimiento lo encontramos contenido en los Artículos del 628 al 634 del Código Procesal Civil y Mercantil. La resolución de la casación se puede dar, dependiendo de los motivos por los cuales se planteó la misma.

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

## CAPÍTULO IV

### 4. Sistema de valoración de la prueba en el proceso contencioso tributario

El destinatario de la prueba es, naturalmente, el juzgador; va ello implícito en el propio concepto de prueba, tanto en la parte de éste que se refiere a su convencimiento psicológico, sobre la existencia o inexistencia de los datos aportados al proceso, como en aquella otra que atiende a la fijación de los datos conforme a las normas legales. La valoración de la prueba es, por tanto, misión del juez, pero para ello existen dos sistemas que suelen denominarse de libre valoración y de prueba tasada o legal, aunque en algunos ordenamientos iberoamericanos se ha tenido el gran acierto de no hablar de libre valoración sino de prueba conforme a la sana crítica, como ocurre con el nuestro.

La legislación tributaria vigente, en los Artículos 142 y 142A del Código Tributario, se encuentra regulado cuáles son los medios de prueba que pueden ser utilizados y admitidos en derechos, en las actuaciones ante la Administración Tributaria,

#### 4.1. La prueba

Como instrumento, la prueba es aquel medio para patentizar la verdad o la falsedad de algo, como procedimiento, es aquella actividad de carácter procesal cuya finalidad

consiste en lograr la convicción del juez o tribunal acerca de la exactitud de las afirmaciones de hecho operadas por las partes en el proceso.

“Por la prueba las partes demuestran la verdad de su afirmación, es a través de aquella que se convence al juez sobre lo discutido o dudoso. Recordemos que la prueba se aporta, cuando existen hechos controvertidos.”<sup>16</sup>

## 4.2. Fases de la prueba

La prueba en el proceso civil puede ser valorada por el juez, siempre y cuando cumpla con el procedimiento probatorio. El procedimiento probatorio es una manifestación del contradictorio, así como no se puede concebir un proceso sin debate tampoco es factible aceptar que una parte aporte prueba, sin la fiscalización del juez y del adversario.

### 4.2.1. El ofrecimiento

Es un anuncio que hacen las partes, tanto en la demanda como en su contestación, de las pruebas que aportarán al proceso. En el ordenamiento jurídico, las partes en su demanda y contestación debe fijar con precisión y claridad las pruebas que van a rendirse, el cual se encuentra regulado en nuestra legislación en el Artículo 106 del Código Procesal Civil y Mercantil: Contenido de la demanda. En la demanda se fijarán

---

<sup>16</sup> Gordillo, Mario. **Derecho procesal civil guatemalteco**. Pág. 155

con claridad y precisión los hechos en que se funde, las pruebas que van a rendirse, los fundamentos de derecho y la petición.

#### 4.2.2. El petitorio o proposición:

La segunda etapa del procedimiento probatorio o solicitud de admisión de la prueba en virtud de que la prueba siempre se obtiene por mediación del juez. Solo al juez le compete admitir los medios de prueba y practicarlos y es técnicamente imposible incorporar al proceso una prueba sin la efectiva autorización del juzgador. A la parte incumbe la elección de los medios idóneos para producir la prueba dentro de los procedimientos señalados por la ley. Al juez incumbe acceder a estos petitorios, efectuando la fiscalización sobre la regularidad del procedimiento elegido para la producción de la prueba.

#### 4.2.3. El diligenciamiento

Esta etapa es propia del tribunal, puesto que una vez ofrecida la prueba y admitida por el juez, se produce a su incorporación material al expediente, por el tribunal. El diligenciamiento de la prueba de la declaración de parte, de testigos y reconocimiento judicial se practica; señalando el día y la hora se deja constancia por escrito diligenciamiento de la prueba documental, cuando el juez la admite como tal.

Se hace pausa aquí, únicamente para expresar que pese a que exista un procedimiento probatorio, que da la posibilidad de que el juez incorpore al proceso pruebas, sin que cumpla con ese procedimiento, y es el caso del auto para mejor fallar que regula nuestra legislación procesal en su Artículo 197, y por el cual el juez puede acordar para mejor prever el diligenciamiento de los siguientes medios de convicción:

- a. Traer a la vista cualquier documento que interese al proceso.
- b. Practicar reconocimiento judicial o avalúo.
- c. Traer a la vista cualquier actuación que tenga relación con el proceso.

Por consiguiente, con el auto para mejor fallar el juez puede incorporar al proceso pruebas que no han cumplido con el procedimiento probatorio, pero únicamente las que señala el Artículo 197 del Código Procesal Civil y Mercantil.

#### 4.2.4. Valoración en el proceso tributario

Cuando existen hechos controvertidos en los que deba ser demostrado con medio de convicción, el proceso de lo contencioso administrativo debe ser abierto a prueba.

Lo anterior está regulado en los Artículos 41 y 42 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, que indican: Artículo 41 apertura a prueba. Contestada la demanda y la reconvención, en su caso, se abrirá a prueba el proceso, por el plazo de treinta días, 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 suficientes elementos de convicción en el expediente. La resolución por la que se omita la apertura a prueba será motivada. Artículo 42 vencimiento anticipado. El período de prueba podrá declararse vencido, cuando se hubieren recibido todos los medios de prueba ofrecidos.

En este sentido, la Ley de lo Contencioso Administrativo, en Artículo 28, numeral VII, establece que el ofrecimiento de los medios de prueba que rendirá; así también en el Artículo 29 indica: El actor acompañará los documentos en que funde su derecho, siempre que estén en su poder; en caso contrario, indicará el lugar donde se encuentren o persona que los tenga en su poder, para que el tribunal los requiera en la resolución que le dé trámite a la demanda.

Dentro del plazo de prueba de treinta días, es cuando deben diligenciarse las pruebas; como las que se han propuesto dentro de la demanda o en la contestación de la demanda o las que ya obren en el expediente administrativo.

En el contencioso administrativo, por la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Mercantil, se debe aplicar el Artículo 124 del mismo que regula: Término extraordinario de prueba. Cuando en la demanda o en la contestación se hubieren ofrecido pruebas que deberán recibirse fuera de la República y procedieren legalmente, el juez, a solicitud de cualquiera de las partes, fijará un término improrrogable, suficiente según los casos y circunstancias, que no podrá exceder de ciento veinte días.

### 4.3. Medios de Prueba

El medio de prueba que es la declaración de las partes o confesión en juicio consiste en la actividad procesal por la que una parte, bajo juramento, consta a las preguntas, posiciones, que le formula la otra o el juez, relativa a hechos personales de aquélla, con el fin de conseguir certeza sobre los hechos controvertidos en el proceso.

Partiendo de la distinción anterior, en los procesos civiles no tiene reflejo la actividad que realizan las partes o sus abogados para descubrir las fuentes de prueba, tratándose de una actividad extraprocesal. Lo importante procesalmente son los medios de prueba, y por ello hay que preguntarse, cuáles son éstos, nuestro derecho nos ofrece una enumeración en el Artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil.

- Declaración de las partes (o confesión)
- Declaración de testigos
- Dictamen de expertos (o peritos)
- Reconocimiento judicial
- Documentos
- Medios científicos de prueba
- Presunciones

Existen varias clasificaciones de los medios de prueba, pero para efectos de este trabajo me referiré a la clasificación por un lado realiza Guillermo Cabanellas de Torres y por otro Eduardo Couture.

El criterio del maestro Caballeras, la prueba puede ser:

a) Por confesión: aquella que surge por declaración que sobre lo sabido o hecho por él, hace alguien voluntariamente o preguntado por otro. En nuestra legislación es el resultado de la prueba denominada declaración de parte regulada en el numeral primero del Artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil y del Artículo 130 y 141 del mismo cuerpo legal. Es un medio de prueba tasado, pues produce plena prueba.

La confesión puede ser:

- Expresa: la hecha con palabras o señales que clara y positivamente manifiestan lo confesado.
- Tácita: la que se infiere de algún hecho o la supuesta por la ley.
- Judicial: la efectuada en juicio.
- Extrajudicial: la que se hace fuera de juicio.
- Simple: la que se hace afirmando lisa y llanamente la verdad del echo sobre el cual se le pregunta.
- Cualificada: es aquella en que si bien reconoce la verdad de un hecho, añade circunstancias o modificaciones que restringen o destruyen la manifestación hecha.

b) Por testigos o prueba testifical: La que se hace a través del interrogatorio y declaración verbal o escrita de personas que han presenciado los hechos litigiosos o han oído su relato de otros.

c) Prueba pericial: Denominada en nuestra legislación dictamen de expertos, es la que surge del dictamen de peritos, es decir, personas llamadas a informar ante un tribunal por razón de sus conocimientos especiales y siempre que sea necesario tal asesoramiento técnico o práctico del juzgador sobre los hechos litigiosos.

d) Inspección ocular o reconocimiento judicial: Es el examen que hace el juez por sí mismo y en algunos casos con el auxilio de peritos, del lugar donde se produjo el hecho o de la cosa litigiosa o controvertida.

e) Documental: También llamada instrumental es la que se realiza por medio de documentos privados, documentos públicos, libros de comerciantes, correspondencia o cualquier otro escrito.

f) Prueba conjetural: Es la que se resulta de indicios, señales, presunciones o argumentos.

Por su parte, Eduardo Coutere clasifica los medios de convicción así:

a) Pruebas directas por percepción: Son aquellas por las que el juez constata por sí mismo el hecho sujeto a litigio, corresponde fundamentalmente a esta clase de prueba el reconocimiento judicial.

b) Pruebas por representación: Por ellas el juez a través de documentos personas puede constatar un hecho pasado en el presente. Cuando es por medio de personas, pueden ser personas ligadas al proceso o terceros en consecuencia existe:

- Prueba por representación a través de documentos. Nos referimos a la prueba documental.

- Prueba por representación a través de personas ligadas al proceso. Nos referimos a la declaración de parte.

- Prueba por representación a través de terceros o personas no ligadas a proceso. Refiriéndonos a la declaración.

c) Prueba por inducción o deducción: Por este medio de prueba, el juez llega a comprobar los hechos sujetos a litigio, mediante la inferencia que el juzgado extrae de los hechos probados en autos. Es decir, nos referimos en especial a la prueba de presunciones.

#### 4.3.1. Declaración de las partes (o confesión)

Algunas instituciones jurídicas sólo pueden entenderse en la actualidad si se tiene en cuenta el origen de las mismas y los pasos dados en su evolución. Esto ocurre de modo muy acusado en la llamada ahora en el Código Procesal Civil y Mercantil, Declaraciones de las partes, que es el resultado de haberse mezclado, ya en el siglo

XIX, dos instituciones, de lo que resulta que aquélla es incomprensible si no se explican primero esas dos instituciones, lo que vamos a hacer con referencia únicamente a la tradición española y dentro de ella a las partidas.

El medio de prueba consiste en la actividad que es preciso desplegar para introducir en el proceso el conocimiento de determinados hechos que una parte tiene, pero también cabe referirse a la confesión como resultado logrado por actividad. Puede así decirse que en el proceso va a realizarse la confesión de una parte, con lo que se hace referencia a la actividad medio de prueba, pero también puede decirse que se ha logrado la confesión de la parte, con lo que se está dando a entender que la parte ha contestado afirmativamente a las preguntas que se le hicieron.

#### 4.3.2. Declaración de testigos

Al regular la eficacia de las pruebas testimoniales, la ley sigue el criterio fundamental del autor del testimonio, según sea la parte o el tercero. Por eso reciben un trato fundamentalmente distinto el testimonio de la parte y el testimonio del tercero (testimonio stricto sensu).

La determinación de lo que deba entenderse por testigo puede hacerse atendiendo a las notas que lo caracterizan según lo establecido en el Artículo 142 del Código Procesal Civil y Mercantil.

a) Persona física: Estamos ante una fuente de prueba personal en su sentido más estricto por cuanto aquello que los testigos van a declarar es lo percibido por sus sentidos, de momento la afirmación se refiere a que el testigo no puede ser una persona jurídica o ante colectivo.

b) Tercero en el proceso: Todas las personas físicas que son parte en el proceso declararán en él por medio de la confesión y todas las que no tengan esa condición lo harán como testigos. Esto puede plantear los problemas que están implícitos en la distinción parte y tercero.

c) Declaración sobre hechos: La utilidad del testigo proviene de que, bien casual, bien intencionadamente, ha tenido conocimiento extraprocésal de hechos que después, adquieren importancia en cuanto son afirmados por una parte en un proceso y han de ser probados en el mismo. Esto supone que esos hechos: No importa la naturaleza de los hechos que conoce el testigo, es decir, no importa si los hechos son comunes o si son de aquellos para cuya percepción o apreciación son necesarios saberes o conocimientos técnicos especializados; Los hechos sobre los que el testigo declara son del pasado, no del presente, si los hechos están ocurriendo aún en el momento del proceso lo procedente será acudir al reconocimiento judicial, pues no tiene sentido que un testigo declare sobre lo que el juez puede conocer directamente. De la misma manera los hechos tienen que ser extraprocésales, en el sentido de que la fuente de prueba que es el testigo aporta al proceso el conocimiento que tiene de lo sucedido antes y fuera del proceso, para verificar las afirmaciones de hechos de las partes,

mientras que el perito conoce o aprecia las fuentes de prueba que ya están aportadas al proceso, por lo que en este sentido puede decirse que el perito conoce o aprecia hechos que ya son procesales.

La capacidad del testigo, en el derecho histórico aunque se partía, más o menos implícitamente de que podía ser testigo todo hombre de buena fama o quien n se lo impidiera expresamente, se establecía tal número de causas de incapacidad, absoluta o relativa, que puede decirse que la regla general quedaba desvirtuada.

Inhabilidad natural, establecida en el Artículo 143 del Código Procesal Civil y Mercantil, según el cual no pueden ser admitidos a declarar como testigos el menor de dieciséis años. Ésta es absoluta, pues se refiere a todos los procesos.

Inhabilidad legal, tal como lo indica el Artículo 144 del Código indicado, según el cual tampoco serán admitidos los parientes consanguíneos o afines de las partes, ni el cónyuge, aunque esté separado legalmente. Esta inhabilidad es relativa, pues se refiere sólo a procesos determinados, a aquellos en que sean parte los parientes.

El estatuto jurídico del testigo se configura desde el deber general de colaborar con la administración de justicia en el curso del proceso. Es deber afecta a todos los que se encuentren dentro del ámbito espacial de la jurisdicción guatemalteca, sin depender su condición de nacional o extranjero. Partiendo de ese deber general debe atenderse a

un conjunto de deberes específicos que son: comparecer, jurar, declarar y decir la verdad.

El derecho le corresponde como testigo se concibe legalmente como un deber de colaborar con la administración de justicia, dicho está que no puede existir derecho a retribución. El Artículo 158 se limita a reconocer al testigo el derecho a los gastos que hicieren y a los perjuicios que sufran por presentarse a dar declaración, los cuales serán satisfechos por la parte que lo llame a declarar, salvo siempre lo que se decida sobre condena en costas, daños y perjuicios.

La actividad probatoria consiste fundamentalmente en la prestación del testimonio, aunque hay que distinguir entre la preparación para el mismo y su realización.

#### 4.3.3. Dictamen de expertos

Al referirse al dictamen de expertos el Artículo 144 del Código Procesal Civil y Mercantil se limita a decir que la parte a quien interesa rendir prueba de expertos puede proponerla, y si luego advertimos que en diversos preceptos del Código Civil se establece este medio de prueba como necesario, tenemos escaso pero suficientes elementos legales para determinar lo que es la llamada prueba pericial o dictamen de expertos y su función.

En general la doctrina refiere el objeto de la prueba pericial o de expertos a conocer y apreciar hechos y a proporcionar al juez máximas de la experiencia, es decir, el objeto puede referirse: a los hechos en que se resuelve todo medio de prueba, verificando la exactitud de alguna afirmación realizada por las partes, para lo que es preciso tener conocimientos científicos, artísticos y prácticos; y, la máxima de la experiencia, aunque no es normal en la práctica, es posible que la prueba pericial verse únicamente sobre máximas de experiencia, en el sentido de que la labor pericial consista sólo en proporcionar al juez las reglas o principios técnicos para que éste, desde los mismos, proceda a conocer o apreciar los hechos.

El Artículo 169 del Código Procesal Civil y Mercantil, entra a regular la entrega del dictamen, y deja sin regulación aspectos tan importantes como el reconocimiento pericial y la deliberación de los expertos.

El reconocimiento pericial, en la realidad de la práctica de este medio de prueba puede ser necesario que los expertos tengan que proceder al reconocimiento de un lugar o de una cosa, por lo que ha de existir un acto concreto de reconocimiento pericial que ha de realizarse en un lugar y en un momento determinados en el espacio y en el tiempo.

Con acto de reconocimiento: puede existir pruebas periciales en las que efectivamente una parte de la actividad exija la realización de un acto de reconocimiento de cosa, lugar o persona, y ara el mismo no existe previsión alguna en el Código.

Sin acto de reconocimiento: Lo normal en la actualidad es que la actividad pericial consista en el estudio de documentación, en análisis que se realizan en un laboratorio, en exámenes de contabilidad que el perito realiza en su estudio, en un conjunto de actos como toma de muestras en el terreno y luego consideración y estudio, en reconocimientos médicos de una persona con extracción de fluidos o realización de radiografías, etc. Estos supuestos tampoco se regulan en el Código.

Un supuesto con regulación específica es el del cotejo de letras en la prueba documental, cuando por no existir documento indubitado, se requiere a la parte, a quien se atribuye el documento impugnado o la firma, para que escriba y firme lo que el juez le dicte en el acto o estampe su huella dactilar si este fuere el caso.

La deliberación de los expertos: El Código tampoco prevé y es algo que no puede tener procedimiento determinado. Al admitir que el dictamen puede ser uno, si los expertos están conformes, o que cada uno extenderá separadamente su dictamen, en caso de disconformidad, deja sin regular cómo se podrá llegar a la conformidad.

Realizado el reconocimiento pericial, las actividades propias del examen, estudio y, en su caso, conferencia entre los tres peritos, debe emitirse el dictamen, lo que ha de hacerse por escrito, con legalización de firmas o concurriendo al Tribunal a ratificarlo: La entrega, el traslado de la copia del dictamen, y la petición por las partes o decisión de oficio por el juez que los expertos, verbalmente o por escrito, den las explicaciones que se estimen pertinentes sobre el dictamen.

#### 4.3.4. Reconocimiento judicial

A la hora de determinar lo que puede ser objeto de reconocimiento, esto es, lo que puede ser fuente de prueba que acceda al proceso por este medio, el Artículo 173, párrafo primero, se refiere a personas, lugares y cosas que interesen al proceso, como lo son: el objeto del reconocimiento, es decir la cosa a la que se refiere el artículo dicho, concordando con lo que se pida realmente en la petición; la persona humana, puede ser objeto de la prueba y que el reconocimiento judicial ha de poder referirse tanto al examen de las exterioridades del cuerpo, con sus circunstancias físicas, como todo lo relativo a las condiciones o aptitudes anímicas, psicológicas o mentales, corporal o psiquiátrico; las cosas muebles e inmuebles, las que pueden ser transportadas desde un punto a otro y los que no pueden ser llevadas a la presencia judicial por razones prácticas, respectivamente.

Los problemas prácticos que el Código no resuelve se refieren principalmente al reconocimiento de cosas muebles que puedan transportarse hasta la presencia judicial. Al referirnos después a la práctica del medio de prueba tendremos que atender al lugar del reconocimiento, pero hay que adelantar aquí todo lo relativo a la presentación del objeto a reconocer cuando la práctica tenga que efectuarse en el local del órgano judicial.

En la práctica del reconocimiento existen algunos sujetos cuya intervención es preceptiva, el juez y el secretario, aunque a éste pueden sustituirlo dos testigos de

asistencia, Artículo 28, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Mercantil y otros que pueden participar en el mismo si así lo desean o si así lo decide el juez.

El juez, atendiendo a lo que dijimos sobre lo que es el reconocimiento judicial en su ausencia, esto es, percepción judicial directa, la conclusión lógica que ha de practicar el reconocimiento el juez que ha de dictar la sentencia, no debiendo ser posible que un juez realice el reconocimiento y otro dicte la sentencia. Si corresponde a la esencia del reconocimiento judicial la percepción directa, no debería consentirse la práctica de este medio de prueba por juez comisionado.

Según lo establecido en el Artículo 174 primer párrafo, las partes y sus abogados pueden concurrir a la diligencia de reconocimiento y hacer al juez, de palabra, las observaciones que estimen oportunas, y para que esta asistencia sea posible se realiza el señalamiento que indica el artículo indicado.

“Si lo que se pide es la constatación de datos objetivos, tendrá el juez que admitirlas y hacerlas constar en el acta; y, cuando se trate de apreciaciones, esto es, de conclusiones o valoraciones, lo único que necesariamente tendrá que incluirse en el acta es el hecho mismo de la existencia de la observación, no el que ésta se corresponde con la realidad.”<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Chacón, Mauro, **Manual de derecho procesal civil guatemalteco**. Pág. 145

En la determinación del valor probatorio del reconocimiento judicial concurren circunstancias especiales. La primera de ellas es que no existe norma específica relativa al mismo, ni para fijar una regla legal ni para decir que se aprecia conforme a las reglas de la sana crítica.

Partiendo de la no existencia de normas legales de valoración, la doctrina se ha referido con reiteración a la apreciación discrecional por el órgano judicial, a que el reconocimiento no es una prueba privilegiada que haya de prevalecer sobre las otras practicadas, ni el acta puede ser considerada un documento con el valor propio de éstos, y ello ni siquiera respecto de la parte del acta que refleja las exterioridades de la cosa inspeccionada.

#### 4.3.5. Prueba documental

Para poder hablar de la prueba documental tenemos que tener presente de lo que es documento e indicar en que consiste éste y cuáles son los elementos que hacen que algo debe ser considerado como tal. La doctrina suele referirse a los elementos de la siguiente forma:

a) Cosa: El documento siempre ha sido una cosa mueble, capaz de ser transportada a presencia judicial, con lo cual quedan excluidos los inmuebles; tal como lo indica el autor Nuñez Lagos, al referirse al documento diciendo que es una cosa corporal, algo que se lleva consigo donde hace falta.

b) Contenido: La cosa que es el soporte del documento, representa un hecho o acto jurídico, no pudiendo confundirse entre uno y otro; la distinción anterior es base de otra que distingue entre documentos dispositivos y testimoniales. Los primeros incorporan una declaración de voluntad constitutiva, mientras que los segundos plasmas una declaración de conocimiento o un simple acontecimiento que puede tener consecuencias jurídicas.

c) Forma de la representación: En la actualidad este aspecto es el más importante para definir el documento, por cuanto aquí la alternativa es si la forma de representación ha de ser la escritura o si puede ser cualquier otra manera de representar el hecho o el acto, como pueden ser la imagen o el sonido.

La controversia surge en torno a dos aspectos. Primero, según nuestro derecho positivo una forma de representación que no sea escrita no es un documento. Esto es algo de debemos de tenerlo presente nos guste o no, y que se impone al intérprete a no ser que este no se encuentre vinculado por la ley. Segundo, asumido lo anterior hay que preguntarse si la prueba documental puede ser el cause adecuado para introducir en el proceso formas de representación del hecho o del acto distintas de la escritura, y aquí puede contestarse afirmativamente, aunque abra luego que matizar cuando una nueva forma de representación no escrita es más adecuado que entre en el proceso por el medio de prueba documental o por el documento de prueba del reconocimiento judicial.

d) Autor: Si el documento es una cosa mueble que representa un hecho o acto de forma escrita, es evidente que tiene que tener autor; como decía Carneluti, representar el hecho de un hombre quiere decir un hombre que hace.

Cosa distinta es como se establece la autoría del documento. Lo normal es que sea mediante firma, pero también puede ser por la huella digital, por el sello comercial o por una contraseña. También debido a la globalización que existe en nuestra sociedad han aparecido nuevos sistemas para establecer la autoría como lo son el fax y el correo electrónico.

e) Fecha: Los hechos y actos suceden en el tiempo, y de ahí la importancia y la trascendencia de la fecha en el documento que los representa.

La valoración legal que de los documentos establece el Decreto Ley ciento siete, presupone que en el proceso o no se ha discutido la autenticidad de los mismos o ésta a quedado fijada por la actividad de verificación que hemos visto antes a la hora de que se presente un documento el juez debe establecer la eficacia probatoria de los documentos, debe partirse de que su autenticidad o no se ha impugnado o, impugnada, a quedado establecida.

Dentro del proceso civil, es la prueba más idónea para poder probar un hecho controvertido; así como en el proceso penal, lo es el testigo, en el caso del proceso contencioso administrativo tributario es de vital importancia que para los efectos de la prueba y el desarrollo del proceso se debe aplicar por integración la Ley del Organismo

Judicial y el Código Procesal Civil y Mercantil, tal y como lo preceptúa el Artículo veintiséis de la Ley de lo Contencioso Administrativo, por tal motivo los jueces al momento de ofrecer las partes dentro del proceso la prueba documental deben de darle el valor probatorio que indica el mismo Código Procesal Civil y Mercantil.

#### 4.3.6. Medios científicos de prueba

En la diversidad de códigos existentes, se hace alusión al medio de prueba que suelen llamarle medios científicos de prueba, aunque no acaba de distinguirse con claridad en ellos, que:

- a) Una cosa es que se diga que se admita cualesquiera medios científicos de prueba, lo cual es ovio desde la distinción entre fuentes y medios de prueba.
- b) Si las fuentes de prueba son algo meta jurídico, que preexiste al proceso antes de y que existen con independencia del mismo, de modo que las mismas no pueden ser numerus clausus, por que no puede impedirse el avance de la ciencia y de la técnica, es elemental que todas las fuentes han de poder aportarse al proceso

#### 4.3.7. Presunciones legales y humanas

En cuanto a este medio de prueba, no se desarrolla el mismo, toda vez que en el capítulo V del presente trabajo se desarrolla con propiedad los aspectos relevantes a este medio de prueba.



## CAPÍTULO V

### 5. La prueba de presunciones legales y humanas en el proceso contencioso administrativo tributario

A pesar de lo que vulgarmente pueda entenderse por presunción, en sentido jurídico estricto ésta consiste en un razonamiento en virtud del cual, partiendo de un hecho que está probado, se llega a la consecuencia de la existencia de otro hecho, que es el supuesto fáctico de una norma, atendido al nexo lógico existente entre los dos hechos.

#### 5.1. Concepto

La palabra presunción viene del latín praesumitio, acción y efecto de presumir, sospechar, conjeturar, juzgar por inducción, en el mundo del derecho, las presunciones vienen a constituir una operación lógica formal que realiza el legislador o el juez, en virtud de la cual, a partir de un hecho conocido, se considera como cierto o probable otro hecho en función de máximas generales de experiencia o reglas técnicas; así se sostiene que a diferencia de la ficción, la técnica de la presunción no es puramente artificial o imaginaria, sino que, las presunciones representan una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, toda vez que, la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre, en que hay modos constantes de obrar que determinan la producción de acontecimientos uniformes; sin embargo, no se

debe perder de vista que en materia de las presunciones el razonamiento que se admite como verdadero no es más que probable.

En este trabajo se analiza y conceptualiza que presunciones, es el conjunto de actuaciones que dentro de un juicio, cualquiera que sea su índole, se encaminan a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos aducidos por cada una de las partes, en defensa de sus respectivas pretensiones litigiosas. Las pruebas generalmente admitidas en las legislaciones son las de indicios, la presunción y especies, la confesión en juicio la de informes; la instrumental, llamada también documental; la testimonial, declaración, prueba testifical o testimonial, la pericial, perito, prueba pericial.

Algunas legislaciones determinan el valor de ciertas pruebas, al cual se tiene que atender el juzgador, pero lo más corriente y lo más aceptable es que la valoración de las pruebas sea efectuada por el juez con arreglo a su libre apreciación.

A más del significado procesal anterior, el de mayor relieve jurídico, prueba es toda razón o argumento para demostrar la verdad o la falsedad en cualquier esfera y asunto. Ensayo o experiencia. Parte minúscula que se gusta de un producto, o que se examina, para verificar si agrada o si presenta las cualidades apetecidas por el eventual adquirente.

En los procedimientos, son objeto de prueba los hechos controvertidos, y solamente los hechos. Por excepción, que se interpreta de maneras distintas, los tribunales exigen a

veces que se pruebe la costumbre, no obstante ser fuente jurídica, y el Derecho extranjero aplicable a su caso; ambos, en cuanto a su vigencia.

El Código de Procedimientos en lo Criminal de la capital Argentina, lo mismo que otros códigos, trata conjuntamente de las presunciones y de los indicios, como si fuesen una misma cosa, diciendo de ellos que son las circunstancias y antecedentes que, teniendo relación con el delito, pueden razonablemente fundar una opinión sobre la existencia de hechos determinados. Constituyen, pues, uno de los medios probatorios admitidos por la ley. Pero en la doctrina se ve frecuentemente rechazada esta confusión entre ambos conceptos. Así, Oderigo estima que indicio es la circunstancia o antecedente que autoriza a fundar una opinión sobre la existencia del hecho, en tanto que presunción es el efecto que esa circunstancia o antecedente producen el ánimo del juez sobre la existencia del hecho, mediando por ello una relación de causa a efecto. En igual sentido, Caravantes expresa que la presunción surge del indicio. La presunción no es, en el aspecto examinado, otra cosa que el juicio formado por el juez, valiéndose de un razonamiento inductivo o deductivo, para afirmar la existencia de hechos desconocidos fundándose en los conocidos.

En sentido civil, son llamadas presunciones legales las establecidas por la ley para dar por existente un hecho, aun cuando en la realidad pudiera no haber sido cierto. Las presunciones legales son muchas, pudiendo servir como ejemplo muy característico de ellas la que supone la legitimidad de los hijos nacidos durante el matrimonio o dentro de un determinado plazo posterior a su disolución.

Esta clase de presunciones son llamadas “iuris et de iure”, cuando no admiten prueba en contrario, y iuris tantum, cuando la admiten.

## 5.2. División

La distinción de las presunciones entre legales (iuris) y del hombre (hominis) tiene tan rancio abolengo que se asume en todos los ordenamientos jurídicos.

### 5.2.1. Presunciones legales

En estas presunciones el nexo lógico entre el indicio y el hecho presumido viene establecido por el propio legislador, pero ante la confusión terminológica de las leyes es preciso advertir que para que se trate de una verdadera presunción legal es necesaria la existencia de una norma procesal que la establezca, norma que ha referirse a un efecto probatorio y en la que han de preverse dos hecho, el indicio y el hecho presumido. Esa norma tiene que decir que si el juez estima que se ha probado un hecho la consecuencia es la de que tiene que dar por probado otro hecho.

Por ello no son presunciones legales las reglas de interpretación o disposiciones supletorias (por ejemplo la del Artículo 486 del Código Civil, según el cual en la copropiedad las cuotas de los partícipes se presumen iguales), ni las normas que establecen verdaderas interinas (por ejemplo el Artículo 623 del Código Civil, presunción de buena fe en la posesión), aunque si determinen la carga de la prueba.

En estas falsas presunciones no existe un indicio, un enlace lógico y un hecho presumido, si no que se trata de normas especiales de carga de la prueba que podrían haberse enunciado así: el que afirme la mala fe del poseedor debe probarla.

Si son verdaderas presunciones legales las que los Artículos 63 y 64 (sobre muerte presunta) quinientos cinco, quinientos siete, quinientos ocho, quinientos nueve y quinientos diez (medianería), por ejemplo, por que en ellos se está partiendo de la existencia de un indicio, el que una zanja o acequia esté abierta entre dos heredades, para llegar a la conclusión del hecho presumido, esa zanja o acequia es medianera y, por tanto, común a las dos heredades, es decir, es copropiedad de los propietarios de las propiedades contiguas.

A pesar de la reiteración con que la doctrina se refiere a la distinción entre presunciones legales *iuris et de iure* (o absolutas al no admitir prueba en contrario) y *iuris tantum* (o relativas, porque admiten prueba en contrario), las únicas que tienen realidad son las segundas, pues de las primeras no existe un solo caso. A esta distinción se refieren los autores una y otra vez, pero luego cuando se pide un ejemplo se descubre que no ponen ninguno. Las únicas presunciones legales posibles son aquellas que admiten pruebas en contrario, lo que supone que:

- 1) No es cierto que las presunciones legales dispensen de toda prueba, sino que el fenómeno propio de este tipo de presunciones se basa en que una parte ha de afirmar y

probar el hecho base o indicio, debiendo ser el juez el que decida si ese hecho está probado, y a partir de él le da como existente el hecho presumido.

La presunción legal no dispensa de toda prueba; dispensa de probar directamente el hecho presumido, pero el hecho base tiene que ser probado por cualquiera de los medios de prueba.

2) Aun partiendo de la existencia probada del hecho base, la parte perjudicada por la presunción legal puede probar la inexistencia del hecho presumido por medio de la prueba de lo contrario.

La presunción legal se basa en la admisión general por el legislador del que puede llamarse principio de normalidad de la producción de los hechos, pero nada impide que es principio no sea aplicable en un caso concreto.

3) Cuando el Artículo 194 del Código Procesal Civil y Mercantil establece que las presunciones de derecho admiten prueba en contrario, a menos que la ley lo prohíba expresamente, esta: a) Admitiendo las presunciones iuris tantum, b) Aludiendo a las presunciones iuris et de iure, aunque luego no haya ley alguna que prohíba expresamente la prueba de lo contrario.

Los códigos en general y el guatemalteco en particular se han dejado llevar por la doctrina que distingue entre presunciones legales absolutas y relativas, pero el buen

sentido acaba por interponer y al final no existe ninguna presunción legal que no admita prueba en contrario.

4) Son admisibles en contra de la presunción legal todos los medios de prueba, cuando no exista precepto que lo señale taxativamente.

Un ejemplo evidente de esta presunción es el Artículo 199 del Código Civil: Se presume nacido durante el matrimonio y, por tanto, que el marido es el padre: I) Del hijo nacido después de ciento ochenta días de la celebración del matrimonio o de la reunión de los cónyuges legalmente separados, y II) Del hijo nacido dentro de los trescientos días siguientes a la disposición del matrimonio.

Contra esa presunción legal cabe prueba en contrario, y son posibles todos los medios de prueba, pero lo único que destruye la presunción, establece el Artículo 200 del Código Civil, es que la prueba atienda a que ha sido físicamente imposible al marido tener acceso con su cónyuge en los primeros ciento veinte días de los trescientos que precedieron al nacimiento, bien por ausencia, por enfermedad, por impotencia o por cualquier otra circunstancia.

Ya se han estudiado anteriormente una clasificación o clases de presunciones, sin embargo, para Francesco Carnelutti, las presunciones legales se dividen en: "presunciones legales relativas (praesumptiones iuris tantum) y legales absolutas (preasumptiones iuris et de iure).

- Simples

Dice que las presunciones que no se hallan establecidas por la ley, se dejan a la prudencia del juez. El juez es libre de usar como prueba cualquier hecho, en cuanto la experiencia le consienta deducir de él la existencia o la inexistencia del hecho a probar. Pero esta libertad suya no es ilimitada. b) El mismo artículo dice que el juez no debe admitir más que presunciones graves, precisas y concordantes. Esto no es un vínculo, sino una advertencia. La ley quiere que el juez sea cauto en la elección de las reglas de experiencia, que le sirvan para la valoración de la prueba crítica; que las presunciones hayan de ser graves y precisas significa, justamente, que debe ser seria y precisa la experiencia con base en la cual se deduce de la presunción el hecho a probar; que, además, deban ser concordantes significa que en el concurso de las pruebas críticas el juez ha de estar atento a discernir las presunciones que suman (acumulación) de las que se eliminan (contraprueba). El texto citado tiene presente la hipótesis normal de concurso de pruebas críticas; pero no excluye que pueda bastar una presunción sola para convencer al juez, con tal que esté prevista de los requisitos de la gravedad y de la precisión, y siempre que la experiencia permita deducir de ella con suficiente seguridad el hecho a probar.

El juez no puede servirse de las presunciones, aunque se dejen a su apreciación, en los casos en que no se admite la prueba de testigos; la inverosimilitud engendrada por la falta de documento es suficiente para excluir lo mismo la prueba testimonial que la prueba crítica.

- Legales

La presunción es una variedad de la prueba indirecta; el juez se encuentra frente a un hecho diverso del hecho a probar; esto es, de aquel hecho cuya existencia ha de verificar para saber si debe afirmar o negar determinados efectos jurídicos; este hecho diverso le sirve para llegar, por la vía de la experiencia, al hecho a probar.

Mientras estemos en el campo de las presunciones simples, esto es, de pruebas críticas, cuya eficacia no está establecida por la ley, el esquema de la prueba indirecta se reconoce sin dificultad. Pero las dificultades se encuentran cuando del campo de las presunciones simples se pasa al de las legales. Hay presunciones legales justamente porque la ley no deja valorar al juez las presunciones, sino que establece ella misma su eficacia y valor. Para ello, la ley fija el hecho distinto del hecho a probar y determina que, dado este hecho debe entenderse verificado el hecho a probar y, por tanto, las consecuencias que de él derivan. Si uno se detiene un poco a pensar en este mecanismo, se da cuenta de que, cuando la ley opera así, hace lo mismo que haría si atribuyese sin más el efecto jurídico, en lugar de el hecho a probar, al hecho que sirve legalmente para probarlo; si, por ejemplo, la liberación del deudor es la consecuencia jurídica del pago, y si la voluntad restitución del documento engendra la presunción legal del pago, es lo mismo que reconocer que esta restitución produce la liberación. Se puede afirmar que la presunción legal es una institución jurídica ambigua, en la cual el fenómeno jurídico procesal y el jurídico material, esto es, esencialmente, el hecho a probar y la prueba, tienden a confundirse. En realidad, la zona de las presunciones

legales constituye la última frontera del territorio procesal, y precisamente de la provincia de las pruebas, cabalgando sobre el límite entre aquel territorio y el del derecho material.

Se observa ya que toda aplicación del sistema de la prueba legal engendra la llamada equivalencia procesal entre la prueba provista de eficacia legal y el hecho a probar; tal equivalencia es tanto más estrecha cuanto más absoluta llega a ser la eficacia (legal) de la prueba. Mientras la eficacia no alcanza este grado, la equivalencia no puede provocar confusión entre la prueba y el hecho a probar, justamente por que la prueba puede no ser suficiente para determinar, por equivalente, las consecuencias jurídicas del hecho a probar.

Pero si la prueba en contrario no está admitida, esto es, si la eficacia de la prueba crítica, y por tanto de la presunción legal, es absoluta, la cosa puede cambiar de aspecto. Que dado un hecho debe admitirse otro, sin posibilidad de lo contrario, quiere decir que los efectos jurídicos del segundo derivan ya del primero.”<sup>18</sup>

### 5.2.2. Presunciones judiciales

El nexo lógico entre el hecho base y el hecho presumido se establece por el juez en cada caso concreto, correspondiéndole a él determinar la existencia de 1) El hecho base o indicio que debe ser afirmado y probado por las partes, y 2) El enlace directo,

---

<sup>18</sup> Carnelutti, Francesco, **Instituciones de derecho procesal civil**, Pág. 410

preciso y lógico entre el hecho base probado y el hecho presumido, Artículo 195 del Código Procesal Civil y Mercantil. Añadiéndose que la prueba de presunciones debe ser grave y concordar con las demás rendidas en el proceso.

Naturalmente estas consideraciones elementales suponen que las presunciones, si por un lado no son un medio de prueba, por otro tienen una gran importancia práctica a la hora de fijar y los hechos probados, tanto que consciente o inconscientemente en todo pronunciamiento judicial sobre los hechos entran en juego.

### 5.2.3. Presunciones tributarias

“Medios de prueba en relación al hecho imponible a su valoración, consistentes de otro hecho demostrado.

La prueba de presunciones tiene una singular atención por parte de la ley general tributaria, que le dedica los siguientes preceptos:

1. Las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquellas expresamente lo prohíban (presunciones legales *iuris tantum*, salvo excepción).
2. Para que las presunciones no establecidas por la ley sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de

deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (presunciones realizadas por los órganos administrativos).

3. Las declaraciones tributarias se presumen ciertas, y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho (presunción de certeza de las declaraciones tributarias).

4. La administración tributaria tendrá el derecho de considerar como titular de cualquier bien, derecho, de presa, servicio, actividad, explotación o función, a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público, salvo prueba en contrario (presunción de certeza de los registro fiscales y demás de carácter público).<sup>19</sup>

En este trabajo de investigación, encontramos que Osorio define la presunción legal, como: “Toda aquélla que, por disposición del legislador, releva de prueba al favorecido con ella. En realidad, cabe sostener que se está ante una presunción “iuris tantum”, por cuanto en las presunciones “iuris et de iure”: no solo hay dispensa de prueba para el amparado con ella, sino también prohibición de rebatirla para quien se vea perjudicado por ella.”<sup>20</sup>

Sin embargo, en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, en el Artículo 72, establece: Las presunciones establecidas en este Código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario. Por lo que cabe mencionar, que en nuestra legislación guatemalteca, es aceptada la prueba en contrario a las presunciones legales establecidas en la Ley; así como lo regula el

---

<sup>19</sup> Diccionario Jurídico Espasa Lex, Pág.1157

<sup>20</sup> Osorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**, Pág. 766

Artículo 70 segundo párrafo del Código Tributario, indicando lo siguiente: cuando existe un proceso, en donde se presume la existencia de un delito, la Superintendencia de Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adecuados al fisco.

#### 5.2.4. La pretendida distinción entre indicios y presunciones

“Atendido lo que es la presunción y advertido que en la misma han de distinguirse siempre tres elementos: 1) El indicio, 2) El hecho presumido y d) La operación lógica, se comprende el absurdo a que ha llegado la doctrina cuando se ha empeñado en distinguir entre indicios y presunciones, como si se tratara de conceptos que pueden presentarse por separado.”<sup>21</sup>

#### 5.3. Objeto de las presunciones legales y humanas

Dentro de la materia del derecho tributario, una de las cuestiones más controvertidas pero al mismo tiempo poco estudiada, lo es las llamadas presunciones tributarias, que se nos presentan como construcciones jurídicas que sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la ley fiscal, tanto en su dinámica de evasión como de elusión; sin embargo, las disposiciones que normalmente se agrupan en torno al concepto de las presunciones suelen caracterizarse por intervenir en las relaciones probatorias de los sujetos inmersos en la relación jurídico tributaria, lo que llega a

---

<sup>21</sup> Montero, Aroca, Chacón Mauro, **Manual de derecho procesal civil guatemalteco**, Pág. 183

suponer en las más de las ocasiones una serie de ventajas o privilegios probatorios a favor de la autoridad fiscal, y que se aplica no sólo a los contribuyentes que pretenden defraudar a fisco, sino incluso a contribuyentes que obran conforme a la ley, esto a raíz de la pretensión del legislador de dotar a la administración tributaria de herramientas para superar la dificultad para determinar y comprobar conductas evasoras; lo que refleja la necesidad de que el contribuyente conozca la forma en que puede defenderse, partiendo de entender cabalmente lo que la figura de la presunción significa en el mundo del derecho y más concretamente en la rama del derecho tributario.

Siendo en este sentido, el objetivo del presente artículo, que pretende realizar un sucinto análisis de las presunciones en el derecho tributaria en aras de otorgar un mayor conocimiento a los contribuyentes.

## CONCLUSIONES

1. Las presunciones legales y humanas, como medio de prueba en el proceso contencioso administrativo tributario, no es efectivo tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria y de justicia.
2. Atendiendo a lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil la administración tributaria diligencia las presunciones legales y humanas dentro del proceso contencioso administrativo, aun cuando este medio de prueba no es idóneo en el proceso de declaración de la obligación tributaria.
3. Las presunciones legales y humanas no son prueba idónea, en el proceso contencioso administrativo ya que, a través de su diligenciamiento, no puede darse el procedimiento especial de la determinación tributaria.
4. El Código Tributario, específicamente en su Artículo 142, deja abierta la posibilidad de utilizar todos los medios de prueba admitidos en derecho, en el proceso contencioso administrativo, pero hay algunos medios de prueba en el derecho que no son idóneos para todos los procesos.
5. Las presunciones legales y humanas, en el proceso contencioso, tienen poca o ninguna injerencia en los fallos emanados de las Salas de lo Contencioso Administrativo.



## RECOMENDACIONES

1. La Corte Suprema de Justicia debe presentar una iniciativa de ley ante el Congreso de la República para la reforma de los Artículos 142 y 142 “A” del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, con el objeto de establecer los medios de prueba que puedan utilizarse en el proceso contencioso administrativo tributario.
2. La Corte Suprema de Justicia debe razonar cada uno de los medios de prueba en el derecho procesal general, y establecer cuáles son los idóneos que las partes pueden utilizar adecuadamente en el proceso contencioso administrativo tributario.
3. Que la Corte Suprema de Justicia analice los artículos del Código Tributario, que regulan la utilización de los medios de prueba y compruebe su efectividad en la práctica procesal.
4. A través de la Corte Suprema de Justicia, es necesario puntualizar los defectos de procedimientos establecidos en la ley y que se han cometido en el diligenciamiento de la prueba en el proceso contencioso administrativo tributario, que se derivan por la falta de práctica, análisis y de estrategia de los litigantes.

5. Es necesario que la Corte Suprema de Justicia, a través de su iniciativa de Ley, promueva un proyecto en virtud del cual sean expulsadas del ordenamiento jurídico las presunciones legales y humanas, como medio de prueba en el proceso contencioso administrativo tributario y, de esa manera, se determinará la eficacia de los fallos de las salas de lo contencioso administrativo.

## BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR AGUILAR, Aura Patricia. **La garantía de los derechos humanos en el sistema penal guatemalteco.**
- ALBERT, Hensel. **Derecho tributario.** Editorial Nova Tesis, Rosario Santa Fe, Argentina 2004.
- BALBÉ, Manuel. FRANCH, Marta. **Manual de derecho administrativo.** Marqués Tallers Gráficos – Girona – Catalunya. Barcelona 2002.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico.** Tomo IV y IX, 1979.
- CABANELLAS, Guillermo, **Diccionario enciclopédico de derecho usual seis tomos,** doceava edición, Editorial Heliasta S.R.L. Argentina, 1992.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Constitución Política comentada.** Editorial Serviprensa, S.A., Textos Modernos, Usac. Guatemala, 2,000.
- CALDERÓN M. Hugo H. **Derecho administrativo II.** Editorial Estudiantil Fénix, Guatemala 2001.
- CALDERÓN MORALES, Hugo H. **Derecho administrativo I.** Editorial Estudiantil Fénix. Guatemala 2003.
- CALDERÓN M. Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo.** Litografía Orión, Guatemala 2005.
- CARNELUTTI, Francesco. **Instituciones de derecho procesal Civil.** Editorial Pedagógica Iberoamericana, S.A. de C.V., Editorial Mexicana.
- CHACÓN CORADO, Mauro. **Manual de derecho procesal civil guatemalteco.** Magna Terra Editores, Guatemala 1999.
- DEVIS ECHANDÍA, Hernando; **Compendio de derecho procesal,** T.II; Décima Edición 1994; Biblioteca Jurídica Dike; Medellín Colombia.
- DICCIONARIO Real Academia Lengua Española,** Edición electrónica 2002.
- FOLCO, Carlos María; **Procedimiento tributario;** Rubinzal-Culzoni Editores, Talcahuano Buenos Aires.

- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. **Temas de derecho tributario**, Editorial Albeledo-Perrot, Buenos Aires Argentina 1982.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**, T. I; Ediciones Desalma, Buenos Aires Argentina 1996.
- GODOY, Norberto J. **Teoría general del derecho tributario**, Editorial Abeldo-Perrot, Buenos Aires Argentina 1992.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, María De La Luz, **Valores del estado en el pensamiento político**, Editorial Grijalvo, México, 1997.
- GORDILLO, Mario. **El derecho procesal civil guatemalteco**. 5ª. Edición. Guatemala 2005.
- GOZAÍNI, Osvaldo Alfredo; **Derecho procesal civil**, T.I, volumen 1; Ediar, Sociedad Anónima Editora, Comercial, Industrial y Financiera, Tucumán 927. Buenos Aires.
- SOLER, Osvaldo. **Derecho tributario**. Editorial La Ley, Buenos Aires Argentina 2002.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros**, finanzas públicas. Tomo I. 1ª. Edición. Arte Arte. Guatemala 2006.
- MORÓN PALOMINO, Manuel; **Derecho procesal civil** (Cuestiones Fundamentales); Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid.
- NARANJO MESA, Vladimiro. **Teoría constitucional e instituciones políticas**. Segunda Edición, Editorial Temis S.A. Colombia 1997.
- OSSORIO, Manuel. Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Edit. Heliasta. 1987.
- OSSORIO, Manuel. Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. 1ª. Edición electrónica. Datascan, S. A.
- PADILLA, Gumersindo. **Derecho romano I**. Serie Jurídica, Editorial Grijalvo, México 1996.
- PELLET LASTRA, Arturo, **Teoría del estado**, Editorial Ariel, Buenos Aires, Argentina, 1998.
- PÉREZ RUIZ Yolanda. **Valoración de la prueba.**, Fundación Myrna Mack.
- PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario parte general**. Cuarta Edición. Editorial Civitas, Madrid España 1994.
- SANTIAGO DE LEÓN, Erock Gustavo. **Derecho tributario**. S R Editores, Guatemala 2007.
- VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de derecho tributario**. Ediciones Desalma, Buenos Aires Argentina 1996.

GIMENO SENDRA Vicente, ALMAGRO NOSETE José, MORENO CATENA Víctor, CORTÉS DOMÍNGUEZ Valentín. **Derecho procesal**. Tomo II, volumen I, Tirant to Blanch Valencia 1987.

### **Legislación:**

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

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

**Código Procesal Civil y Mercantil de Guatemala**, Decreto Ley número 107 del Jefe de Gobierno de la República de Guatemala de 1964.

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

**Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad**, Decreto 1-86.

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

**Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.