



CONTENIDO

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a 75 años de la Ley de Justicia Fiscal.

Dr. Luis Malpica y de Lamadrid

Los tribunales administrativos y su aporte a la consolidación de la justicia tributaria.

Dr. Ignacio Josué Buitrago

El control de los actos administrativos tributarios por medio del proceso contencioso administrativo en Guatemala.

Mag. Erwin Iván Romero Morales

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO**Presidente:**

Mag. Sara Isaac Henríquez Marín.
Presidente del Tribunal Superior Administrativo de la República Dominicana.

Consejeros:

Dr. Ignacio Josué Buitrago.
Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina.
Dra. Soledad Fernández Doctor.
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.

Secretario Ejecutivo:

Dr. Alfredo Salgado Loyo.
Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

Secretario Ejecutivo Adjunto:

Lic. Ernesto Christian Grandini Ochoa.

Cualquier correspondencia, dirigirla a:

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No 881, piso 13, Colonia Nápoles,
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.

Correo electrónico:

sriojecutivo@aitfa.org
ernestograndini@aitfa.org

Elaboración:

Lic. Araceli Mondragón Chávez
amondragon@aitfa.org

EDITORIAL

Este ejemplar está dedicado a conmemorar un acontecimiento de gran relevancia para la comunidad jurídica mexicana, así como para los funcionarios públicos que han participado en el desarrollo y consolidación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, surgió con el nombre de Tribunal Fiscal de la Federación, con la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal de 26 de agosto de 1936.

A 75 años de la expedición de esta Ley, el personal cuya preparación, profesionalidad y entrega ha dado prestigio a esta Institución, organizó durante los días 24 al 26 de agosto del presente año, diversas actividades académicas para engalanar esta celebración.

En el marco del LXXV Aniversario se realizó la publicación de la Obra Conmemorativa, que esta conformada por 6 tomos en los que, Magistrados integrantes del Tribunal Fiscal y de otros órganos jurisdiccionales a nivel internacional, así como juristas reconocidos en el ámbito fiscal, exponen los temas de Derecho Internacional Tributario; Derecho Tributario y Derecho Económico; Derecho Administrativo, Responsabilidad Patrimonial del Estado y Procedimiento Administrativo; Derecho de la Propiedad Intelectual y Derecho Ambiental; El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Procedimiento Contencioso Administrativo, Medidas Cautelares y, Sentencia y su cumplimiento, Amparo y revisión fiscal, Juicio en la vía sumaria y Juicio en línea. La edición y comercialización de esta obra fue realizada por la Dirección de Publicaciones del mismo Tribunal.

En este tenor, me complace poder compartir con Ustedes algunos de los artículos que forman parte de la citada Obra.

Inicialmente, se da a conocer el ensayo del Dr. Luis Malpica y de Lamadrid, ex Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el cual el autor, reflexiona sobre los antecedentes del Tribunal del Fiscal de la Federación y su evolución hasta convertirse en un órgano jurisdiccional de Justicia Fiscal y Administrativa; esboza algunas consideraciones sobre su actual estructura, funcionamiento y competencia; explica las innovaciones procesales que se implementan a partir de 2011 en la substanciación del procedimiento contencioso administrativo, finalmente, destaca algunos avances que se desprenden de ese progreso legislativo.

Es menester señalar, que si es de su interés saber más acerca del Juicio Sumario y del Juicio en Línea en el sistema de impartición de justicia fiscal mexicano, en nuestro portal electrónico www.aitfa.org Ustedes podrán consultar algunos artículos de investigación elaborados por Magistrados de este Tribunal.

Asimismo, presento la ponencia del Dr. Ignacio Josué Buitrago, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación de la República de Argentina, en la cual destaca el importante rol que juegan los Tribunales Administrativos especializados en la materia. El autor, para facilitar la comprensión del tema, divide su estudio en dos apartados. En el primero de ellos, analiza los sistemas de revisión de los actos administrativos existentes en diversos países y describe los fundamentos que rigen la justicia administrativa y que consolidan la justicia tributaria. En el segundo, describe la situación actual de los Tribunales, los desafíos que enfrentan y la incidencia del entorno político, social, cultural y tecnológico en su desempeño.

Para finalizar, se difunde el trabajo del Mag. Erwin Iván Romero Morales, Presidente de la Sala 4ª del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Guatemala, en el cual el autor desarrolla el tema del procedimiento

contencioso administrativo guatemalteco, estableciendo sus particularidades, para ello, comienza reseñando su origen y su fundamento legal, examina la forma de tramitación, la competencia, las causales de procedencia e improcedencia, los requisitos y efectos de la sentencia que pone fin al conflicto y reflexiona sobre los demás medios de impugnación regulados en la ley de la materia.

Expreso mi más sincero agradecimiento a quienes colaboraron conmigo para la integración de este número y espero que nuestros lectores encuentren en estas páginas una lectura que satisfaga su avidez de conocimiento.

Atte.

Dr. Alfredo Salgado Loyo
Secretario Ejecutivo

EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA
FISCAL Y ADMINISTRATIVA A 75
AÑOS DE LA LEY DE JUSTICIA
FISCAL.

Dr. Luis Malpica y Lamadrid ¹

I. La Ley de Justicia Fiscal de 1937 y el Tribunal Fiscal de la Federación

El 27 de agosto de 1936, siendo Presidente de la República el General Lázaro Cárdenas del Río, se promulgó la Ley de Justicia Fiscal que entró en vigor el 1° de enero de 1937. Su artículo 1° estableció la creación del Tribunal Fiscal de la Federación como un órgano de justicia delegada con autonomía orgánica que, al estar situado dentro de la esfera del Poder Ejecutivo de la Unión pero con independencia de las autoridades que lo integran, se dispuso que emitiera sus resoluciones a nombre de aquél por delegación de facultades, teniendo como antecedente el contencioso administrativo clásico francés, en el que a través de un sistema de justicia retenida se dictaban las resoluciones a nombre del soberano.

Según su exposición de motivos, la Ley de Justicia Fiscal constituyó un paso más para atender la necesidad, tanto del fisco como de los contribuyentes, de que la liquidación y el cobro de los impuestos y demás conceptos fiscales se llevara a cabo con base en una legislación ordenada, dentro de un sistema lógico y congruente en el que hubiera un conjunto de principios que ordenaran y regularan tales actividades a través de las dos etapas reconocidas por la doctrina, la oficiosa y la contenciosa, esta última de anulación a cargo del Tribunal naciente.

La citada ley facultó al Tribunal Fiscal de la Federación para resolver los juicios promovidos en contra de las resoluciones definitivas emitidas por la Secretaría

de Hacienda y Crédito Público, sus dependencias o cualquier organismo autónomo, que determinaran la existencia de un crédito fiscal, lo fijaran en cantidad líquida o dieran las bases para su liquidación; las dictadas por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo Federal que constituyeran responsabilidades administrativas en materia fiscal, y en general de acuerdos y resoluciones que impusieran sanciones o causaran cualquier agravio en dicha materia, incluidos los actos relativos al ejercicio de la facultad económico-coactiva y aquellos que negaran la devolución de una contribución.

Las resoluciones impugnables en el juicio de nulidad podían ser expresas, o bien tácitas configuradas a raíz del silencio administrativo por un término genérico superior a noventa días, con lo que desde entonces se adoptó la figura de la negativa ficta que ya existía en legislaciones europeas y por virtud de la cual se examinaría y resolvería el fondo de los asuntos a pesar de la falta de contestación de las autoridades, dando así una protección más eficaz al derecho de petición consagrado en los artículos 8 y 16 constitucionales, sin perjuicio de que pudiera seguir siendo defendido ante los tribunales federales a través del juicio de amparo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podía promover juicio de lesividad para anular resoluciones favorables a los particulares, ello dentro de un plazo de cinco años acorde con el fijado para la prescripción de las obligaciones, con lo cual se aceptó el postulado de que sobre el error de la autoridad debía prevalecer el interés público, pero después de que el interés privado hubiera tenido oportunidad de defenderse.

El tribunal se compuso inicialmente por 15 Magistrados considerados como altos empleados de Hacienda (no de la Administración activa, sino del órgano de justicia fiscal). Funcionaba en Pleno y en 5 Salas de 3 magistrados cada una.

¹ Cónsul General de México en Houston, Ex Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y Ex Presidente de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa.

El cauce del proceso se seguía con términos cortos, pues la regla general estableció 15 días para la presentación de la demanda, 10 días para la contestación y el apersonamiento del tercero interesado, la celebración de una audiencia dentro del mes siguiente a la admisión de la demanda donde se leían los escritos de las partes, se resolvían cuestiones incidentales, se recibían las pruebas y se formulaban alegatos. La Ley de Justicia Fiscal buscó que la forma oral jugara un papel preponderante a través de la audiencia en comento, lo que propiciaba el contacto de los Magistrados con las partes.

En cuestión probatoria se dejó en el demandante la carga respectiva, instituyéndose la presunción *juris tantum* respecto de la legalidad de los actos administrativos basada fundamentalmente en la concepción de que las autoridades son ajenas a intereses personales y no es normal en ellas el dictado de resoluciones arbitrarias.

Las causas de anulación por parte del tribunal de actos o procedimientos, se circunscribieron a la competencia, a la forma, a la norma aplicada o que debió aplicarse en el fondo, y al desvío de poder tratándose de sanciones impuestas en el ejercicio de facultades discrecionales.

Los fallos del tribunal mayormente eran declarativos, aunque en algunos casos llevaban implícita la posibilidad de una condena, como por ejemplo tratándose de las negativas de devolución; se dictaban en representación del Ejecutivo de la Unión, pero con independencia de la Secretaría de Hacienda, y tenían fuerza de cosa juzgada, absoluta respecto de las autoridades y relativa para los particulares, por tanto, las sentencias eran definitivas e irrevocables en la vía ordinaria y en su contra sólo procedía el juicio de amparo como medio de impugnación extraordinaria.

El tribunal no contaba con facultades para lograr la ejecución de sus fallos, por lo que la negativa de acatarlos por parte de las autoridades sólo podía combatirse mediante el juicio de amparo ante el Poder Judicial de la Federación.

1.- El Código Fiscal de 1938

El Código Fiscal de la Federación promulgado el 31 de diciembre de 1938, abrogó a la Ley de Justicia Fiscal de 1936 y absorbió de ella sus lineamientos básicos, ya que no sufrieron modificación sustantiva la estructura ni la competencia asignada al tribunal originalmente.

Dicho código tuvo una vigencia de casi de 30 años, tiempo durante el cual se incrementó la competencia del tribunal incorporándosele materias fiscales y administrativas, tanto del orden federal como del Distrito Federal, ello mediante la expedición de leyes que expresamente le permitieron conocer de controversias surgidas por su interpretación o aplicación.

2.- La Ley Orgánica de 1967

La Exposición de Motivos de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, expedida el 24 de diciembre de 1966 y que inició su vigencia en 1967, es ilustrativa respecto a la confianza a que se había hecho acreedor dicho órgano, por el hecho de que, sin oposición de los sectores interesados ni de la opinión pública, su jurisdicción sólo se había modificado para ampliarse.

La primera Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación fue publicada el 19 de enero de 1967, estableciéndose por vez primera la autonomía de la institución, lo que fue seguido a través de la reforma al artículo 104 constitucional, publicada el 25 de octubre de ese mismo año, cuyo objetivo fue establecer la posibilidad de que en leyes federales se instituyeran tribunales de lo contencioso-administrativo.

3.- La Ley Orgánica de 1978

Otra Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 2 de febrero de 1978, dividiéndose las Salas en Superior y en Regionales. Este ordenamiento se mantuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1995.

4.- La Ley Orgánica de 1996 y la Jurisprudencia 2a./J. 139/99

La tercera Ley Orgánica del Tribunal fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 y entró en vigor el 1o. de enero de 1996, incorporando la competencia sobre asuntos que se hallaban dispersos en leyes especiales.

La principal ampliación a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación tuvo lugar jurisprudencialmente mediante la tesis 2a./J. 139/99, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de enero de 2000, de rubro: “REVISIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA. EL ARTÍCULO 83 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ESTABLECE LA OPCIÓN DE IMPUGNAR LOS ACTOS QUE SE RIGEN POR TAL ORDENAMIENTO A TRAVÉS DE ESE RECURSO O MEDIANTE EL JUICIO SEGUIDO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN”.

Como consecuencia de la anterior jurisprudencia, por reformas a la Ley Federal de Procedimiento Administrativo publicadas el 19 de abril y el 30 de mayo de 2000, dicha ampliación competencial se aclaró legalmente.

II. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 2000, en vigor a partir del día siguiente, se cambió la denominación del Tribunal Fiscal de la Federación por la de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y como consecuencia se reformó la Ley Orgánica mencionada en el párrafo inmediato anterior, tanto en su título como en sus disposiciones, así como en todas aquellas contenidas en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes fiscales y administrativas federales, en las que se citara al referido órgano jurisdiccional, para sustituir ese nombre por el nuevo.

1.- La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo de 2006

El 1o. de diciembre de 2005, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, para entrar en vigor el 1o. de enero del 2006, misma que tuvo por objeto regular al juicio contencioso administrativo federal en un nuevo ordenamiento diseñado específicamente para ello, motivo por el cual se derogó el Título VI del Código Fiscal de la Federación y sus correspondientes artículos que contemplaban la instancia en comento.

A partir de este nuevo ordenamiento adjetivo el Tribunal conoce además de los juicios que se promuevan contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos.

2.- La Ley Orgánica de 2007

La actual Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de diciembre de 2007, para entrar en vigor al día siguiente, y ha sufrido ya algunas reformas, siendo reciente la publicada el 10 de diciembre de 2010, por virtud de la cual se incluyó una materia más de competencia relativa a fiscalización y rendición de cuentas de la Federación, que para entonces ya se preveía a nivel constitucional y en la legislación secundaria específica.

III. La Evolución Competencial y Administrativa del Tribunal

1.- Evolución Competencial

Comparando la Ley de Justicia Fiscal, con la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en vigor, y considerando las demás leyes que actualmente establecen materias de competencia del propio órgano jurisdiccional, observamos un incremento exponencial al respecto, al haberse adicionado el conocimiento de los juicios promovidos en contra de resoluciones:

1.1. Multas

Que impongan por infracción a casi todas las normas administrativas federales.

1.2. Pensiones

Relativas a pensiones y demás prestaciones sociales, civiles y militares.

1.3. Contratos de Obras Públicas

Que se dicten en materia administrativa sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

1.4. Responsabilidades Patrimoniales

Relativas a indemnizaciones en los términos de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado o de otras leyes administrativas federales que contengan un régimen especial de tal responsabilidad, como la Ley del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 34.

1.5. Garantías

Que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, así como de sus entidades paraestatales.

1.6. Comercio Exterior

Que traten diversas materias señaladas en la Ley de Comercio Exterior, específicamente en su artículo 94.

1.7. Aduaneras

Dictadas por autoridades aduaneras.

1.8. Administrativas

Dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

1.9. Tratados Fiscales y Comerciales

Que impliquen controversia en cuanto a la aplicación de un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México.

1.10. Sancionadoras de la Auditoría Superior

Sancionadoras y en general que causen agravio, emitidas por la Auditoría Superior de la Federación en términos de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

1.11. Sanciones Administrativas a Funcionarios Públicos

Que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

El 4 de mayo de 2011, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el *Acuerdo que establece los sistemas para investigar y determinar las responsabilidades administrativas de los servidores públicos señalados en las fracciones I a X del artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa* (Magistrados, Secretarios, Actuarios, Oficiales Jurisdiccionales y Contralor Interno), derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas en los ordenamientos legales aplicables, así como para imponer las sanciones correspondientes. Las Secciones de la Sala Superior del Tribunal son las facultadas para resolver los juicios promovidos en contra de dichas sanciones, impuestas por la Junta de Gobierno y Administración del tribunal, salvo que los demandantes sean Magistrados, en cuyo caso el órgano competente para resolver es el Pleno de la propia Sala Superior.

1.12. Recursos Administrativos

Que decidan los recursos administrativos en contra de cualquiera de las resoluciones antes indicadas.

1.13. Negativa o Positiva Fictas

Que se configuren por negativa ficta o nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la positiva ficta, en cada una de las materias que son competencia del tribunal.

1.14. Competencia otorgada por otras Leyes Federales

Las demás que sean señaladas en otras leyes como competencia del tribunal, entre las cuales se encuentran:

A. Del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

Las recaídas a los recursos de inconformidad promovidos ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por quienes resulten afectados por incumplimiento de las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y de las de coordinación en materia de derechos, en términos de lo dispuesto por el artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal.

B. Del Servicio Profesional de Carrera

Las que susciten controversias de carácter administrativo derivadas de la aplicación de la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal, conforme lo prevé el artículo 80 de dicho ordenamiento.

C. Del acceso a la información y protección de datos

Las que a partir de dieciocho meses después del martes 6 de julio de 2010, fecha en que entró en vigor la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares, dicte el Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, relativas a los procedimientos de protección de los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición respecto de los datos personales, que inicien las personas físicas a quienes aquéllos correspondan, ello conforme al artículo 56 de la ley en comento.

D. Interés legítimo en materia ecológica

Los actos administrativos relacionados con obras o actividades que contravengan las disposiciones en materia ecológica, que pueden impugnar las personas físicas y morales que tengan interés legítimo por el hecho de pertenecer a las comunidades posiblemente afectadas, ello conforme al artículo 180 de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, ordenamiento que por primera vez emplea el término “interés legítimo” y lo considera suficiente para iniciar la acción contenciosa administrativa federal, sin ser indispensable que también exista un interés jurídico propio del destinatario directo del acto correspondiente.

E. De organismos fiscales autónomos

Por otra parte, ahora son más los organismos fiscales autónomos cuyas resoluciones administrativas pueden ser controvertidas ante el tribunal, pues además del Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentra el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y la Comisión Nacional del Agua, entre otros.

1.15. Actos administrativos, decretos y acuerdos generales

Aunado a lo anterior, el tribunal conoce de los juicios que se promuevan contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión o con motivo de su primer acto de aplicación.

1.16. Ampliación del juicio de lesividad

Asimismo, la procedencia del juicio de lesividad que otrora sólo podía promover la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se ha extendido para que ahora pueda ser interpuesto por las autoridades que pretendan la anulación de cualquier resolución administrativa favorable a un particular en las materias señaladas como de la competencia del tribunal.

Como hemos visto, el Tribunal Fiscal de la Federación nació con una competencia ceñida a la materia fiscal, pero al paso de los ordenamientos que lo han regido, su competencia se ha ampliado a otros asuntos administrativos, al grado de que actualmente puede conocer sobre casi todas las controversias de naturaleza administrativa a nivel federal.

2.- Evolución de la estructura administrativa y su autonomía presupuestal

La estructura básica del tribunal ha tenido importantes modificaciones, ya que ahora cuenta con una Sala Superior que en lo jurisdiccional funciona en Pleno y en dos Secciones, de 11 y 5 magistrados, respectivamente; con 44 Salas Regionales de 3 magistrados cada una, entre ellas una Especializada en materia de Propiedad Intelectual, y con una Junta de Gobierno y Administración de 5 magistrados; a lo que se destaca el reciente establecimiento de la autonomía para el ejercicio presupuestal, que se adiciona a la relativa a su labor jurisdiccional con la que nació la institución.

2.1. La Sala Superior

La Sala Superior conoce, por atracción, de juicios con características especiales en función de su materia, conceptos de impugnación o elevada cuantía, así como por la primera interpretación de leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de carácter general; mientras que por competencia exclusiva, que recae en las Secciones, se encuentran diversos asuntos en materia de comercio exterior y en cuanto a la aplicación de tratados o acuerdos internacionales para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscritos por México.

2.2. Las Salas Regionales

Las salas regionales conocen del resto de los asuntos competencia del Tribunal que no corresponde resolver a la Sala Superior, salvo que aquéllas tengan el carácter

de especializadas, caso en el cual tal especialización determina su competencia material.

2.3. Los términos procesales

Actualmente la regla general establece términos largos para el cauce del proceso, siendo 45 días para la presentación de la demanda, así como para la contestación y el apersonamiento del tercero interesado, 20 días para la ampliación de demanda en caso de que ella proceda y 20 para su contestación correspondiente, más 15 días para que se cierre el periodo de alegatos, sin perjuicio del desahogo de pruebas que requieran un trámite especial, como la pericial, así como las diversas cuestiones incidentales que pueden presentarse, entre ellas la petición de medidas cautelares, contándose con 60 días para el dictado de la sentencia definitiva y con 4 meses para su cumplimiento en caso de que se requiera de actos de autoridad para tal fin. La forma oral no está legalmente reconocida, por lo que el contacto físico de los magistrados con las partes es excepcional.

3.- Las innovaciones procesales para el 2011

La actual Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, considerando sus reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 2010 para entrar en vigor el 7 de agosto de 2011, establece ya tres modalidades para la substanciación del juicio contencioso administrativo federal, siendo éstas la vía tradicional, la vía sumaria y el juicio en línea.

El juicio en la vía tradicional se substancia siguiendo las etapas procesales generales mediante promociones y actuaciones que integran un expediente en papel.

3.1. El Juicio en Línea

En el juicio en línea el procedimiento contencioso administrativo federal, incluso en la vía sumaria, se tramita a través de un moderno y confiable sistema de justicia apoyado en computadoras y otras

herramientas avanzadas producto de la aplicación de tecnologías de la información, entre ellas Internet y el correo electrónico para el envío y recepción de mensajes de datos, la firma electrónica avanzada, claves de acceso, contraseñas y firmas digitales; formándose al respecto un expediente electrónico en el que todas las promociones, sus anexos, así como las actuaciones practicadas por el tribunal, constan en formato digitalizado. El juicio en línea es opcional para el particular, sea que actúe como demandante o como demandado, e incluso cuando intervenga con el carácter de tercero interesado.

importantísimos, por ejemplo en materia de medidas cautelares; los tipos de actos, incluso de carácter general, que pueden ser impugnados en casi todas las materias del ámbito administrativo, el uso de medios electrónicos durante la substanciación del juicio, y la posibilidad de que el tribunal actúe para asegurar el pleno cumplimiento de sus resoluciones.

3.2. El juicio sumario

El juicio en la vía sumaria se tramita y resuelve con base en un procedimiento simplificado y abreviado para ciertos casos, independientemente del tipo de soporte en que conste el expediente, y en donde es un solo magistrado el que resuelve. La procedencia de esta vía opera en asuntos sobre créditos fiscales de cuantías menores y en los que las resoluciones impugnadas sean violatorias de jurisprudencia.

En el juicio en la vía sumaria todos los términos procesales son cortos, destacándose el de 15 días tanto para la presentación de la demanda como para la contestación y para que el tercero interesado se apersona en juicio, el de 5 días para la ampliación de demanda cuando proceda y para su respectiva contestación, la previsión de que se fije fecha para el cierre de instrucción dentro de los 60 días siguientes a la emisión del auto admisorio de la demanda, el plazo de 10 días para la emisión de la sentencia definitiva y el de 1 mes para que la autoridad cumpla, en caso de que deba realizar actuaciones en tal sentido.

IV.- Conclusión

Poco queda de la Ley de Justicia Fiscal, ya que en la actual Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, complementada con la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los avances han sido

LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS
Y SU APORTE A LA CONSOLIDACIÓN
DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Dr. Ignacio Josué Buitrago²

Abstract

Si bien en esta etapa evolutiva del Derecho Tributario nadie duda del importante rol que cumplen los tribunales administrativos especializados en la materia, en el presente trabajo se han querido resaltar dos aspectos.

Por un lado, que su tan significativa función depende de dotarlos de idénticas garantías que las que ofrecen los tribunales de justicia, cualquiera que fuese su ubicación dentro de la estructura del Estado. Esto es, su independencia e imparcialidad, su familiaridad con la materia, el efecto suspensivo de los recursos que allí se entablan y procurar el establecimiento de la verdad material de los hechos, efectuando un severo control de legitimidad de los actos de la administración fiscal.

Por otra parte, se ha querido enfatizar la incidencia de elementos exógenos que se presentan como condicionantes a su eficiencia y que representan, ciertamente, desafíos para su consolidación futura. Así, nos referimos a su entorno político, económico, social, cultural y tecnológico.

I. Introducción

Sean mis primeras palabras agradecer al Señor Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y a la Comisión Organizadora de los eventos del 75 Aniversario de la promulgación en México de la Ley de Justicia Fiscal, por invitarme a participar de esta obra conmemorativa de homenaje.

² Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación y Consejero de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa

Me distingue formar parte de tan merecida iniciativa, pues ella significó un hito en la historia de esta apasionante rama del derecho que nos identifica, piedra basal en donde se han recogido principios e institutos universalmente aceptados.

El asumir este honroso compromiso motivó de inmediato la tarea de seleccionar el tema a abordar, en la inteligencia que pudiera trascender los problemas propios del sistema tributario argentino y privilegiar el análisis de aspectos generales, comunes a todas las legislaciones. Con esa concepción, entendimos que una problemática que ha interesado desde siempre al universo de la tributación es el concerniente a la “seguridad jurídica” entendida como la negación de incertidumbre en el obrar estatal, la certeza del derecho y la interdicción de la arbitrariedad³, en otras palabras, concebirla como emanación de la idea de justicia y la realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales.⁴

Como lo ha dicho el Tribunal Constitucional Español, el principio de la seguridad jurídica “(...) viene a ser la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 4; 126/1987, de 16 de julio, FJ 7; 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 10; 65/1990, de 5 de abril, FJ 6; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; y 225/1998, de 25 de noviembre, FJ 2). Es decir, la seguridad jurídica entendida como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero, FJ 1).

³ Véase ATALIBA, Gerardo “República y constitución”.

⁴ CASÁS, José, Seguridad Jurídica y tributación, Revista jurídica de Bs. As., 2001

La realización de tales postulados, agregamos nosotros, no es plena sin la posibilidad amplia y efectiva de acceder a órganos jurisdiccionales para reclamar el reconocimiento del derecho.

Es que el acceso a la justicia remite a un tema vital en la construcción de todo sistema jurídico, pues desconocerlo o limitarlo es tanto como negar la existencia misma de un verdadero Estado de Derecho: la subordinación del Estado a la ley y a la justicia.

Seco Villalba decía muchos años atrás que su condición de derecho fundamental auténtico está legitimado por asimilación con la existencia, conservación y libertad del hombre, lo que lo hace primario y absoluto. Auténtico, pues es anterior y superior al Estado (como la vida y la libertad del individuo); esto es, no es un derecho concedido por las constituciones, sino innato al hombre. Primario, porque afecta a la vida humana en su integridad, preservándola de todo aquello que la afecte. Absoluto, porque es un derecho que el individuo ostenta frente al Estado y que, en principio, no admite limitación que desnaturalice su esencia.

La plena vigencia del principio de la tutela jurisdiccional en materia tributaria ha sido propiciada por tratados internacionales.⁵

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en su art. 18 dispone “Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente.”

La Declaración Universal de Derechos Humanos, en su art. 8º, expresa “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo,
5 Ver un análisis exhaustivo del tema en el trabajo de CASÁS, Osvaldo “Tutela jurisdiccional en materia tributaria.” En Asociación Argentina de Estudios Fiscales, “Anales de las III Jornadas Tributarias del Mercosur”, pp. 479 y ss.

ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley”, y su art. 10 añade: “Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”.

Por su parte, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a través de su art. 8º reconoce que “toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter” y en su art. 25 dispone “Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales”.

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en su art. 2º numeral 3) prescribe; “Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a garantizar que; a) toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales”.

Del mismo modo, numerosos Congresos y Jornadas se han desarrollado sobre el particular. Entre otras, las 3ras. Jornadas Rioplatenses de Tributación (Buenos Aires, junio de 1988) recomendaron que “Es deseable una mayor precisión del concepto

de libre acceso a la justicia, previsto en el art. 8° del Pacto de San José de Costa Rica, en problemas tan importantes en materia fiscal como: a) la derogación de la regla “solve et repete” en los países que aun la mantienen, por constituir un privilegio del Estado que atenta contra la igualdad de las partes en el proceso y ante la ley; b) el reconocimiento de la naturaleza jurídica penal de las sanciones que aplica la administración cuando ella revistan las características de verdaderas penas; c) la exigencia de imparcialidad de los tribunales administrativos y la revisión de sus fallos por órganos jurisdiccionales independientes del Poder Ejecutivo”.

La Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, en las 1ras. Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos celebradas en Lima en el año 1989 señalaron “La interpretación de los preceptos sobre protección de los derechos humanos debe efectuarse en forma amplia y no restringida (...) Es necesario asegurar el acceso, incondicionado e inmediato, de todas las personas a los tribunales judiciales, lo cual significa, incluso, que la regla “solve et repete” debe quedar sin efecto en aquellos países en los cuales todavía tiene vigencia, por ser violatoria del principio de igualdad (...) Los derechos humanos rigen también para las personas jurídicas en tanto les sean aplicables, es decir, con excepción de los derechos personalísimos no ejercitables por aquéllas (...), La Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en San José de Costa Rica en 1969, tiene carácter operativo para aquellos países que la han ratificado y ello implica la plena vigencia de los derechos y garantías allí reconocidos, aun en caso de ausencia o insuficiencia de normas de derecho interno que reconozcan esos derechos y garantías”. Por último, las 20vas. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario desarrolladas en San Salvador de Bahía (Diciembre de 2000) recomendaron “La seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de derecho, manifestándose, entre otros, por medio de la legalidad, tutela jurisdiccional e irretroactividad de la ley tributaria”.

II. Un breve recorrido sobre los distintos sistemas de impartición de justicia tributaria en el derecho comparado⁶

Si bien no tenemos duda que para dar adecuada respuesta a la necesidad de implementar mecanismos idóneos de acceso a la justicia tributaria debe respetarse la cultura jurídica de cada país, podríamos concitar algunos puntos en común entre los distintos modelos imperantes. Ello nos permitirá, en un posterior estudio crítico, reflexionar sobre la conveniencia de plantear cambios en las legislaciones locales que permitan un perfeccionamiento de las estructuras que hacen a una mejor impartición de justicia.

Podemos plantear la siguiente clasificación:

- 1.- Sistemas de revisión a cargo de tribunales judiciales con o sin órganos colegiados especializados. Son los casos de Ecuador y Venezuela.
- 2.- Sistemas de revisión a cargo de tribunales fiscales administrativos, que se insertan en la estructura del Poder Ejecutivo pero con facultades jurisdiccionales y con independencia técnica con relación a la administración activa o Poder Ejecutivo. Sus decisiones son revisables ante el Poder Judicial. Son los casos de Argentina, Brasil, Costa Rica, España, México y Perú.
- 3.- Sistemas de revisión a cargo de tribunales que son independientes del Poder Judicial y del Poder Ejecutivo. Sus decisiones no son revisables por algún otro órgano y tienen como antecedente el Consejo de Estado Francés. Son los casos de Francia, Alemania, Colombia y Portugal.

Como concluyéramos en el trabajo citado “ya sea que se esté en uno u otro sistema, el común denominador es la voluntad de plasmar un esquema en que los derechos de

⁶ Sobre la base del artículo publicado con la coautoría de la Dra. Lourdes Chau en la obra colectiva de homenaje al Dr. Luis Hernández Berenguel, “Sistemas de impartición de justicia tributaria en el derecho comparado”. Impresoras Comerciales, Lima, Perú, 2010. p. 101

los contribuyentes estén garantizados por órganos imparciales y técnicos, para cuyo acceso no se impongan restricciones (...)"

En América, el documento central en la materia ha sido el modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el año 1997, que exigió que todo ordenamiento que admitiera la posibilidad de actos de la administración tributaria que determinasen tributos, impusiesen sanciones o denegasen solicitudes de devolución o reintegro de tributos, debían estar sujetos a un recurso de reconsideración ante el propio órgano que dictó el acto y/o de una acción de impugnación ante los tribunales jurisdiccionales o administrativos.

En Europa, los sistemas más representativos de Europa son los de Francia, España y Alemania.

En Francia (que en lo sustancial siguen también Bélgica, Países Bajos, Luxemburgo, Grecia, Italia y, en los otros continentes, por Egipto, Líbano, Ruanda, Senegal y Tailandia) rige hoy en día (luego de una rica evolución histórica) un sistema dualista ya que coexisten dos órdenes de jurisdicción paralelos e independientes entre sí.

Por un lado, la justicia ordinaria está conformada por tres instancias, siendo su máxima autoridad revisora la Corte de Casación. En materia tributaria, tiene acotada su competencia a las ejecuciones fiscales y los tributos que gravan los derechos de conservación de hipotecas, timbres, derechos de registro, y las "taxe d' habitation" y "taxe foncière". Por otra parte, es confiada la materia tributaria y administrativa a la justicia contencioso administrativa, compuesta también por tres instancias y cuyo máximo intérprete es el Consejo de Estado.

En Alemania el Tribunal de lo contencioso administrativo es una jurisdicción independiente del Poder Judicial y con plena autonomía de los otros poderes del Estado. Es decir, la jurisdicción administrativa

es separada de los otros poderes, con una organización de triple instancia, con vértice en el Supremo Tribunal Administrativo de Berlín.

Es seguida, con matices, por Austria, Finlandia, Polonia, Portugal, Suecia y Suiza, entre otros.

Por último, el sistema español, de acuerdo con la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria, contra un acto dictado por la administración tributaria que aplica un tributo o impone sanciones, el interesado puede interponer recurso de reposición ante el órgano que dictó el acto recurrido o reclamación económico-administrativa directamente sin necesidad de previo recurso de reposición ante los Tribunales Económicos Administrativos.

Contra la resolución que se pronuncia sobre el recurso de reposición también procede el recurso de reclamación ante los Tribunales Económicos Administrativos, que pueden ser Locales (TEAL), Regionales (TEAR) o Central (TEAC).

Los Tribunales Económicos Administrativos dependen orgánicamente de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuesto, pero con independencia funcional.

Contra lo resuelto procede recurrir al Poder Judicial, quien definirá las controversias en última instancia.

III. El aporte de la justicia administrativa a la consolidación de la justicia tributaria

III. 1. Fundamentos de la justicia administrativa

A lo largo de su historia, la llamada justicia administrativa ha dado cabal muestra de su rol relevante en la impartición de justicia fiscal, ya que su consolidación es consecuencia de un dilatado proceso que ha ido decantando sus principios y sus diversas estructuras.

Los tribunales especializados en materia tributaria son el corolario lógico de la complejidad del fenómeno tributario, en el cual confluyen aspectos jurídicos (consecuencia de que sus fuentes son normas jurídicas) y económicas (toda vez que el hecho generador de la obligación tributaria y sus métodos de determinación y cuantificación de la materia imponible tienen esta naturaleza).

Por tanto, para la comprensión integradora de la ley en un litigio concreto, es necesario que el intérprete conjugue en su razonamiento las disciplinas que lo comprenden -la jurídica y la económica-.

Es precisamente dicha multiplicidad que hace que el intérprete debe adentrarse en temas no sólo económicos y contables, sino también en ramas del derecho específicas pero que al mismo tiempo necesitan coordinación. Baste señalar la confluencia de normas de derecho constitucional (aplicación plena de los principios “constitucionales tributarios” y “tributarios constitucionales”) derecho administrativo (regulación de los procedimientos tendientes a la determinación de la deuda tributaria), procesales (procesos de impugnación y ejecución) y penales (régimen sancionatorio).

Lo susceptible del problema se agudiza si se repara que en la mayoría de las legislaciones se ha adoptado como sistema básico de determinación de la obligación tributaria el de la cuantificación de la obligación por parte del contribuyente a través de la presentación de declaraciones juradas. Ello conlleva, necesariamente, al conferimiento de amplias facultades de contralor al organismo fiscal, de modo tal de establecer en su caso posteriores mecanismos alternativos de determinación. Valdés Costa decía que el mismo sujeto creador de la obligación (el Estado) que se erige como acreedor, es quien controla el cumplimiento de las obligaciones fiscales que le son debidas (a través de sus entes de recaudación) a quienes, además, se les atribuye la función de “juzgar si el obligado ha satisfecho el mandato legal aplicando incluso las correspondientes sanciones.

He hecho referencia en más de una oportunidad a lo dicho por Tarsitano⁷ “(...) más allá de la buena o mala voluntad de los hombres y de las naturales resistencias que la burocracia engendra, el adecuado resguardo de los derechos hacía necesario un contralor jurisdiccional en el que la suerte de los recursos no quedara liberada a la voluntad de quien en realidad los había originado”.

Frente a ese esquema, la existencia de organismos administrativos dotados de jurisdicción es la respuesta a la necesidad de dar soluciones particulares a litigios específicos y complejos. Es indudable que la creación de procedimientos y jurisdicciones especiales - de índole administrativa- hacen más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración.

Si bien ello es cierto, no lo es menos que no supone la posibilidad de un otorgamiento incondicional de atribuciones jurisdiccionales, ya que la actividad de ellos se encuentra sometida a limitaciones de jerarquía constitucional, que, desde luego, no es lícito transgredir. Entre esas limitaciones preestablecidas figura, ante todo, la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a un control judicial posterior y suficiente, a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a toda especie de revisión ulterior.⁸

La Corte Suprema de la República Argentina ha afirmado que el principio constitucional de defensa en juicio previsto en el art. 18 de la Constitución Nacional y la prohibición al Poder Ejecutivo de ejercer funciones judiciales quedan a salvo siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad esté asegurada, el objetivo económico y político considerado por el legislador para crearlos sea razonable,

⁷ El Tribunal Fiscal de la Nación Errepar, Doctrina Tributaria V p. 100 8 Fallos, t. 244, p. 548; t. 255. p. 354; T. 267

y sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente. En forma explícita ha agregado: “ (...) la atribución de la jurisdicción primaria a organismos administrativos se justifica cuando la resolución de la controversia presuponga la familiaridad con hechos cuyo conocimiento haya sido confiado por la ley a cuerpos expertos, debido a que su dilucidación depende de la experiencia técnica de dichos cuerpos (...) que es relevante añadir que no cualquier controversia pueda ser válidamente conferida al conocimiento de órganos administrativos con la mera condición de que sus decisiones queden sujetas a un control judicial suficiente. Los motivos tenidos en cuenta por el legislador para sustraer la materia de que se trate de la jurisdicción de los jueces ordinarios deben estar debidamente justificados pues, de lo contrario, la jurisdicción administrativa carecería de sustento constitucional (...)”⁹

III.2. Independencia e imparcialidad

El art. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (art 10) proclama que “(...) toda persona tiene derecho en condiciones de plena igualdad a ser oído públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial (...)”. Por su parte, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. XXVI. 2) dispone que “toda persona acusada de un delito tiene derecho a ser oído en forma imparcial y pública (...)”

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el caso “Piersack vs Bélgica” “serie A Nro 53 1/10/1982, señaló que la imparcialidad consistía en la ausencia de perjuicio o parcialidad, necesaria para lograr la confianza que los tribunales deben inspirar a los ciudadanos en una sociedad democrática. En el caso “Kyprianou vs Chipre” “del 27/1/2004, se estableció que habría dos aspectos que atañen al requisito de imparcialidad; en primer lugar el tribunal debe estar subjetivamente libre de

perjuicios personales o tendenciosidad, la imparcialidad personal se presume a menos que haya evidencia en contrario y en segundo lugar, el tribunal también debe ser imparcial desde un punto de vista objetivo, eso implica que debe ofrecer las garantías suficientes que excluyan cualquier duda legítima (Pabla Ky vs Finlandia del 26/6/2004 , San Leonard Band Club vs Malta del 29/7/2004.)

Creemos que la garantía del juez imparcial, en consuno con los principios del juez natural e independencia judicial configura la esencia del debido proceso y debe ser interpretada como una garantía del justiciable.

Sobre la base de tales precedentes, somos de la opinión que quien acude a un tribunal administrativo en defensa de sus derechos, débese ampararlo con la misma garantía de imparcialidad e independencia que de suyo ofrece el Poder Judicial. Es que, de no ser así, si al mismo tiempo de que se sustituye en determinadas materias la intervención primaria del Poder Judicial para confiárselas a organismos administrativos jurisdiccionales, si a éstos no se les confiere idénticas características que por definición posee aquel Poder, tal opción devendría, en definitiva, en una burla para el administrado.

Para lograr ello -y quedar al margen de eventuales presiones por parte del Poder Ejecutivo-, la ley que los regula debe originarse en el criterio de selección de sus jueces, a los que, una vez designados, debe asegurárseles la estabilidad en sus cargos (enumerando, por ejemplo las causales de remoción y un procedimiento garantista necesario para efectivizarla).

III.3. Especialidad

El requerimiento de una alta capacitación jurídica y técnica de un organismo administrativo dotado de jurisdicción encuentra superlativo grado de exigencia en el campo que nos ocupa, a poco que se repare que el fenómeno tributario muestra distintos aspectos complementarios entre sí: su fuente creadora (la norma jurídica tributaria, que participa de la estructura de

⁹ CSJN Ángel Estrada y Cía. SA c/ Secretaría de Energía y Puertos; Considerandos 12 a 14. Sentencia del 5/4/2005

una norma jurídica), el hecho generador de la obligación tributaria (el hecho imponible como hecho económico de trascendencia jurídica) y los métodos de determinación y cuantificación de la materia imponible. Por consiguiente, para la comprensión integradora de la ley y su proyección para la resolución del conflicto, es necesario que el intérprete conjugue en su razonamiento las disciplinas que lo comprenden: la jurídica y la económica.

En algunas legislaciones (tal como el Tribunal Fiscal de la Argentina) se procura tal objetivo en el ámbito de su competencia impositiva, con una integración interdisciplinaria -en tanto nutrida de profesionales del derecho y de las ciencias económicas.

Empero, motivo cierto de preocupación en la doctrina especializada es el creciente otorgamiento de competencias extrañas a las específicamente tributarias al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Una reciente reforma, por ejemplo, le ha atribuido conocimiento en materia de propiedad intelectual, lo cual muestra una tendencia que se aleja al rol que otrora tuviera dicha institución.

III. 4. El establecimiento de la verdad material de los hechos y la prueba

Se ha dicho, y con razón, que tanto vale no tener un derecho cuanto no poder probarlo.

Planiol y Ripert¹⁰ señalan que “un derecho no es nada sin la prueba del acto jurídico o del hecho material del cual se deriva”.

Una bella frase de Carnelutti también lo grafica; “El juez está en medio de un minúsculo cerco de luces, fuera del cual todo es tinieblas: detrás de él el enigma del pasado y, delante, el enigma del futuro. Ese minúsculo cerco es la prueba”.

Los tribunales administrativos deben ejercer una jurisdicción “íntegra” o “plena”, ya que no debe limitárselos al examen del derecho,

sino también su conocimiento comprende el análisis de los hechos sobre los cuales reposa un acto apelado.

Y ello debe entenderse como una moneda de dos caras. De uno, conceder una amplia facultad probatoria a las partes; de otra, acordar al juez amplias facultades para la constatación de los hechos.

En el derecho comparado, el juzgador, asume un importante papel como director del proceso en procura de arribar a la verdad material (único modo de satisfacer el principio de legalidad), sin olvidar, como lo ha sostenido la doctrina¹¹ “(...) que la carga de la prueba constituye, ora una regla de juicio para el juzgador que le indica cómo debe fallar cuando no encuentre la prueba de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión, ora una regla de conducta para las partes, porque indirectamente les señala cuáles son los hechos que a cada uno le interesa probar para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones (...)”

Ello así, es claro que dichas potestades inquisitivas no excusa de aportar al proceso la prueba de los puntos controvertidos ni evitar la consecuencia derivada de no hacerlo.

III. 5. La regla del solve et repete

El principio del “solve et repete” se remonta al derecho romano e implica que para accionar contra el recaudador fiscal debía abonar previamente los tributos.

Recogida durante muchos años por las legislaciones, hoy prácticamente ha quedado abandonada, tanto en nuestro continente como en Europa,¹² receptando el criterio de la Corte Internacional de Derechos Humanos que la ha considerado como un obstáculo a la tutela judicial efectiva en materia tributaria. En tal sentido, ha propugnado la obligación de los Estados de remover aquellos obstáculos de acceso a la justicia que tengan origen en la posición económica de las personas.

¹¹ Conf. Devis Echandía, op. cit. T. I, p. 34

¹² En algunos países ha sido sustituido por la conformación de algún tipo de cautela que ampare el crédito fiscal reclamado

¹⁰ Tratado teórico-práctico de derecho civil T. VII, p. 747

Consideramos que la derogación del “pague y repita” debe ser profundizada en el caso de los tribunales administrativos, en armonía con la evolución doctrinaria y jurisprudencial.

III. 6. Amplio control de legitimidad de los actos de la administración fiscal

Los tribunales administrativos deben efectuar un control amplio del accionar del fisco respecto de los actos que son sometidos a su conocimiento, no sólo en lo que hace al acto en sí (la subsunción adecuada en la norma adecuada a fin de que el mandato del legislador se cumpla en su justa y exacta medida), sino también centrar su atención respecto a su procedimiento de formación.

Es así como debe permitirse al administrado denunciar eventuales transgresiones a aquellas normas que hacen a un regular procedimiento, y que deben tener como consecuencia su declaración de nulidad. Una declaración de tal tipo importa la privar de efecto a los actos que adolecen de algún vicio y que por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin a que se hallan destinados.

Más aún, dicha declaración debe ser declarada aun de oficio (esto es, sin petición de parte) puesto que siendo órganos jurisdiccionales independientes les es ineludible efectuar un control de esa naturaleza dentro de la administración. Desconocer dicha atribución implicaría compelerle a que convalide - por la mera circunstancia de la omisión argumentativa de una de las partes- un acto que se dicta prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido para ello e impedirle que por su propia iniciativa, de oficio, imponga una solución (su nulidad) ajustada a derecho.¹³

13 Tribunal Fiscal de la Nación (Argentina) Sala “A” “Tibás s/ apelación”, del 7/11/2001. Misma Sala, “Transportes El Dorado” 22/10/02. Su sala “B” ha dicho: “Con independencia de la materia de que se trate, puede el juez declarar de oficio la nulidad cuando estén en juego cuestiones de orden público o se van afectadas garantías constitucionales, con independencia de la existencia de un perjuicio pues en

IV. Los tribunales administrativos. Sus desafíos y condicionantes

Quien emprende la tarea de estudiar los tribunales administrativos para poner en evidencia su aporte a la justicia administrativa puede centrar su enfoque en diversas y múltiples perspectivas.

Hemos remarcado en los acápites precedentes aspectos que hacen a la relevancia jurídica de los tribunales administrativos resaltando sus características más relevantes. Hicimos referencia a su capacidad técnica, ejercida en un marco de independencia e imparcialidad. Mencionamos los procedimientos dirigidos a la plena satisfacción del principio de legalidad y enfatizamos el apego al derecho de defensa, a la igualdad de las partes en el proceso.

Todos ellos atributos bastarían para explicar la razón del prestigio del que gozan los tribunales administrativos.

Pero la tarea no sería completa si se prescinde de efectuar un análisis sobre las distintas fuerzas del medio ambiente social externo que influyen en su organización y que desde luego condicionan su actuación.

Mi desempeño como Presidente de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal y/o Administrativa (A.I.T.) durante el bienio 2008-2010, aunado a mi participación en varias de sus asambleas como Presidente del Tribunal Fiscal de la Argentina, me han convencido que el entorno supedita la eficiencia de cualquier organismo. Los tribunales administrativos no forman parte de un sistema cerrado, sino que su desempeño estará afectado en buena medida por el comportamiento de las fuerzas sociales, por lo que deberá estar preparado para adaptarse o enfrentarlo.

estos casos donde la nulidad adquiere características de gravedad, constatada la irregularidad, hace presumir el perjuicio”. TFN “Delfino, José Luis” 15/12/03 (del voto de los Dres. Porta y Torres).

Trataré a continuación de amalgamar ambos análisis, ahora desde la perspectiva de la ciencia de la administración.

IV. 1. Los tribunales administrativos y el entorno político

Los organismos administrativos dotados de jurisdicción deben ser independientes e imparciales, y la ley que los regula asegure a quienes concurren a él la misma garantía de imparcialidad e independencia que de suyo ofrece el Poder Judicial.

Esto implica decir que deben encontrarse al margen de ideologías políticas y mantener frente a los sucesivos gobiernos, su independencia.

IV. 2. Los tribunales administrativos entorno social

Es relevante a fin de valorar la actuación de una entidad y proponer medidas tendientes a lograr una mejor eficiencia intentar relacionarlos con la percepción actual de la sociedad.¹⁴

En este sentido, se observa en la mayoría de los países un incremento significativo de causas en trámite, tendencia que se estima irá paulatinamente en aumento, lo que demuestra la confianza de la sociedad en la función que desempeñan.

Ello de por sí es loable. Empero, no siempre ese sostenido crecimiento de litigiosidad (y el consiguiente aumento sustancial de los montos de reclamo involucrados) ha encontrado paralela respuesta en el reforzamiento de recursos humanos y materiales.

¹⁴ Se trata, en definitiva, de analizar desde distintos puntos de vista las relaciones de autoridad, esquemas de liderazgo, relaciones interpersonales. Karst, Fremont y James Rosenzweig. Administración en las organizaciones. Enfoque de sistemas y de contingencias. 2da. Edición. México. Mc Graw Hill Interamericana de México 1996.

No nos olvidemos que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha enmarcado dentro del concepto de debido proceso legal, el derecho al plazo razonable del proceso administrativo. Advirtió que un retraso prolongado en un procedimiento administrativo configura, en principio, una vulneración del artículo 8 de la Convención.

Dicha cuestión es más relevante aun en aquellas legislaciones en donde se le asigna al recurso efectos suspensivos con respecto a la intimación de pago.

IV. 3. Los tribunales administrativos y el entorno cultural

El dinamismo propio del derecho fiscal exige un alto y continuo nivel de especialización y capacitación.

Los sistemas tributarios evolucionan en forma constante, a través de la creación o supresión de gravámenes. Por otro lado, hoy ya no se los conciben con una finalidad meramente recaudatoria, sino que se les reconoce un fin extrafiscal, por lo que tienen incidencia directa o indirecta sobre actividades distintas y que conlleva puntos de coincidencia con otras ramas del derecho, como el civil, comercial, internacional o penal.

Es imperativo, por ende, un programa de capacitación permanente.

IV. 4. Los tribunales administrativos y su entorno tecnológico

No hay duda que, en las actuales épocas, resulta de vital importancia el uso de herramientas tecnológicas que permitan que la labor sea más eficiente. La aparición de computadoras ha facilitado la resolución de casos, no solo en cuanto a la elaboración formal de resoluciones sino en cuanto a la consulta de bases legales, doctrinarias y jurisprudenciales, y el intercambio de información con otras instituciones.



Hoy en día la aplicación de los instrumentos tecnológicos modernos puede ser de utilidad para agilizar el desarrollo de los procedimientos, una transparencia en el cumplimiento de la función, un fácil acceso a la información.

Tal es el caso, entre otros, del juicio en línea que se viene implementando en algunos países como Brasil, México y España.

EL CONTROL DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS POR MEDIO DEL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN GUATEMALA.

Mag. Erwin Iván Romero Morales¹⁵

“En la lucha por el mantenimiento del Estado de Derecho, cuyo instrumento más eficaz es y seguirá siendo el sometimiento del Estado al Derecho Administrativo, ahora ya global.”

Manuel Ballbé

Introducción

Este trabajo, es producto de la inquietud de profundizar en el conocimiento, sobre el control de los actos administrativos, que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Guatemala, ejerce en la Administración Pública, de su origen y estructura normativa, que se encuentra contenida en tres cuerpos legales importantes, como lo son, la Constitución Política de la República de Guatemala, la Ley de lo Contencioso Administrativo y el Código Tributario, así como otras leyes que las complementan. Se hace un esbozo de la concepción del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, hasta la forma que en la actualidad se encuentra concebido, por medio de cinco Salas; el análisis de las normas que lo regulan, pasando por la forma de agotamiento de la fase administrativa, para poder acceder a la fase judicial, en la cual se tocan temas como la naturaleza del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la finalidad, especialización, características, plazo de promoción, requisitos de la resolución impugnada y finalizar con los efectos de la sentencia. De igual forma se pretendió analizar opiniones de distintos juristas y algunos de los criterios del Tribunal Constitucional de Guatemala.

¹⁵ Magistrado Presidente de la Sala 4ª del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Guatemala y Catedrático de Derecho Tributario.

Espero que el presente, cumpla su cometido, ya que el derecho desde los distintos puntos de vista que se analice, siempre se adaptará a los distintos cambios de nuestra sociedad, y que sea un pequeño aporte para la revista en donde se conmemoran 75 años de la promulgación en México, de la Ley de Justicia Fiscal.

1. Origen y Constitución

El proceso contencioso administrativo en Guatemala es una forma de control jurisdiccional de los actos de la administración pública, influenciado por el sistema latino, adoptado por países como España, México y Estados Unidos, la revisión o mecanismo de control de los actos de la administración pública se realiza judicialmente por los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, como bien lo refiere García Pulles¹⁶, es un mecanismo de control Republicano del poder, a través del sistema de pesos y contrapesos. Esta figura fiscalizadora fue implementada en Guatemala en los albores del siglo pasado, al crear el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, teniendo su génesis el Decreto 1550 de la Asamblea Legislativa, de fecha 5 de junio de 1928, que regulaba el actuar en lo contencioso administrativo. Posteriormente, como bien lo indica el jurista guatemalteco Raúl Antonio Chicas Hernández¹⁷, el once de julio de 1935 al reformarse la Constitución de la República de Guatemala, en el artículo 16 reformado, se establece la jurisdicción contencioso administrativo, dándosele orden constitucional. Luego de dicha norma, se emite el Decreto 1881 de fecha 28 de septiembre de 1936, que pasa a ser la segunda

Ley de lo Contencioso Administrativo. En ese mismo orden de ideas, en el año 1945 se emite una nueva Carta Magna, en donde se establece la forma de cómo se debe integrar el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, estando integrado por tres magistrados, uno nombrado por el Congreso de la República, otro por la Corte Suprema de Justicia y el tercero por el Presidente de la República de Guatemala; estableciéndose de igual forma el nombramiento de los suplentes. En la actualidad, la Constitución Política de la República de Guatemala, vigente a partir del 14 de enero de 1986, contempla en sus normas la integración de la Corte de Apelaciones y los tribunales de igual jerarquía, entre los cuales se encuentra el Tribunal de lo Contencioso Administrativo el cual se divide en Salas, cuya integración corresponde a las de un órgano pluripersonal de tres magistrados titulares y dos suplentes, elegidos por el Congreso de la República para un período de cinco años, escogidos entre una lista de propuestos por una comisión de postulación, integrada por representantes del Colegio de Abogados de Guatemala, los Decanos de las facultades de Derecho de las Universidades del País y Magistrados de la Corte Suprema de Justicia, dicha comisión es presidida por un representante de los Rectores de las distintas universidades del país.¹⁸ Por último se emite el Decreto 119-96, que contiene en su orden la tercer Ley de lo Contencioso Administrativo, el 21 de noviembre de 1996 la cual está vigente a la fecha.

¹⁸ Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 217. Magistrados (...) Los magistrados titulares a que se refiere este artículo serán electos por el Congreso de la República, de una nómina que contenga el doble del número a elegir, propuesta por una comisión de postulación integrada por un representante de los Rectores de las Universidades del país, quién la preside, los Decanos de las Facultades de Derecho o Ciencias Jurídicas y sociales de cada Universidad del país, un número equivalente de miembros electos por la Asamblea General del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala y por igual número de representantes electos por los magistrados de la Corte Suprema de Justicia. La elección de los candidatos requiere el voto de por lo menos las dos terceras partes de los miembros de la Comisión.

¹⁶ GARCÍA PULLÉS, Fernando, Tratado de lo Contencioso Administrativo, Tomo I, Hammurabi, José Luis Palma, Argentina 2004, página 85. "El sistema de gobierno republicano, caracterizado por la creación de balances entre las funciones del poder del Estado es -en definitiva -un sistema de controles sobre la gestión pública".
¹⁷ CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl, Rasgos Históricos Legales de la Formación e Integración de los Sistemas de Justicia Ordinaria y Constitucional de Guatemala, Guatemala, 2009, pp. 31 y 33

La concepción referida al inicio se basa en la teoría de que el proceso contencioso administrativo es un mecanismo de control a través de la tutela judicial,¹⁹ que en todos los casos presupone el ejercicio del monopolio del poder de administrar justicia que tiene el Estado, y cuyo fin principal al tenor del artículo uno ²⁰ de la Constitución Política de la República de Guatemala, es procurar el bien común.

La Constitución Política de Guatemala, contempla dentro de sus normas al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, estableciendo con ello que sea uno de los tribunales jurisdiccionales, cuya naturaleza se encuentra configurada en la carta magna, y específicamente en el artículo 221.²¹ Es por lo anterior que la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado al respecto de la siguiente forma: **“(...) La Constitución establece (artículo 221), el principio de control**

19 GARCÍA PÚLLES, Fernando, citando a Couture: “La idea de la tutela judicial, entendida como la satisfacción efectiva de los fines del Derecho que posibilita la realización de la paz social mediante la vigencia de las normas jurídicas”. Tratado de lo Contencioso Administrativo, Tomo I, Hammurabi, José Luis Palma, Editor. Argentina 2004, p. 93
20 Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 1.- Protección a la persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.
21 Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 221.- Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en 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 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 las sentencias y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación.

jurídico de los actos de la administración, de manera que sus resoluciones directas o de sus entidades, pueden ser revisadas a fin de evitar a los gobernados la lesión de sus derechos fundamentales y legales. El cuerpo procesal aplicable para tal objeto es la Ley de lo Contencioso Administrativo, la que, a fin de concentrar y reducir diversos medios impugnativos dispuestos en materia administrativa, para agotar esta vía que previamente obliga a acudir a la jurisdiccional, los redujo a los recursos de revocatoria y reposición, aplicables a toda la administración pública centralizada y descentralizada, salvo excepciones muy específicas (...)” Gaceta No. 56, expediente No. 219-00, página No. 594, sentencia: 15-06-00. De lo anterior sostiene el Doctor Escobar Menaldo y el Licenciado José María Macías Castaño²², que: **“(...) la propia Administración juega el papel de juez y parte, por lo que por razones de conveniencia o en contraposición con la Ley, puede emitir resoluciones que afecten los derechos e intereses del administrado. Ante esa situación, la Administración debe ser controlada en su actividad por la jurisdicción, examinando sus actos.”**

Es necesario analizar en primer lugar las connotaciones constitucionales con respecto al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el cual se convierte en un contralor de la juridicidad de la administración pública; en ese sentido, se considera necesario llamar la atención en el término juridicidad, entendiendo dicho concepto como el **“actuar dentro del orden jurídico para satisfacer el interés público, que no es lo mismo que aplicar automática o ciegamente el contenido de la norma, por cuanto debe tenerse presente el ordenamiento entero en el cual se inserta y adquiere su verdadero sentido”**.²³ Dicha función se inspira en el principio de control jurídico de
22 BALLBÉ, Manuel y FRANCH, Marta, Directores, Manual de Derecho Administrativo, Universidad Autónoma de Barcelona y AEI, Catalunya 2002, pp. 271 y 272
23 CASSAGNE, Juan Carlos, Director, Domingo Sesín, Procedimiento y Proceso Administrativo, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, p. 481

los actos de la administración, de manera que sus resoluciones puedan ser revisadas a fin de evitar a los gobernados la lesión a sus derechos fundamentales y legales. En ese mismo orden de ideas el jurista Bartolomé A. Fiorini,²⁴ se refiere a juridicidad y su importancia de la siguiente forma: **“La importancia que atribuimos a la vigencia de la juridicidad como principio inherente a todo desenvolvimiento de acción estatal, proviene, además del amplio sentido, que en nuestro entender, debe asignarse a dicho término. En efecto, queremos significar con él el fenómeno de la sumisión de todo el accionar del Estado a la previa autorización normativa –constitucional, legal o reglamentaria-. Englobamos así, no sólo la norma expresa o implícita de la Constitución o el legislador como sustento jurídico del acto estatal, como creadores de la ‘materia jurídica’ o del acto como ‘objeto de derecho’, sino también la ‘legalidad’ como fundamento garantizador de la validez del accionar administrativo. La legalidad aparece como una consecuencia necesaria de la existencia previa de la juridicidad. La legalidad es posterior a la juridicidad (...) la juridicidad es la creación de la existencia práctica de las funciones estatales, la legalidad aparece como presupuesto necesario normativo para la validez concreta de la actividad administrativa”**. De igual forma el Doctor Eduardo Mayora Alvarado²⁵ sostiene que de los distintos fallos de la Corte de Constitucionalidad pueden **“extraerse dos ideas básicas: una, que la función de control de la juridicidad de los actos de la administración significa ajustar a derechos dichos actos, y otra, que al hacerlo, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo debe tener en cuenta los derechos y obligaciones de ambas partes, dando a cada quien lo que por derecho le corresponde.”** Así mismo sostiene

que el pronunciamiento de la Corte de Constitucionalidad **“amplía los alcances de la función de contralor de juridicidad que la Constitución Política de la República le atribuye al Tribunal de lo Contencioso Administrativo a lo que nosotros consideramos un ‘control integral’ de la legalidad del acto y no sólo, como lo entendía el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la sentencia examinada, a un ‘control formal’ del mismo. La importancia que reviste es tanto teórica como práctica: le da al artículo 221 de la Constitución Política de la República alcances más acordes con el ideal del imperio del derecho y le proporciona a los administrados la posibilidad efectiva de discutir ante la justicia, integralmente, la juridicidad de los actos realizados por la Administración.”** Las apreciaciones del Doctor Mayora son por de más interesantes, ya que se desarrolla la idea de la revisión de los actos administrativos, amparados dentro del concepto de la juridicidad, pero tratando que dicho examen sea integral de la legalidad del acto; y efectivamente el concepto de juridicidad, involucra a los principios generales del derecho en conjunción con la legalidad, para que se pueda analizar el acto administrativo en una forma integral, sin perder de vista los elementos formales de su nacimiento, así como sus consecuencias, que muchas veces es la génesis de la confrontación normativa. Por lo anterior, algunos autores sostienen que el concepto de la juridicidad es, desde el punto de vista del análisis de los actos administrativos, y la teoría moderna, uno de los elementos importantes que permite el conocimiento de la legalidad, conjugado con los principios generales del derecho, para que efectivamente prevalezca la resolución del conflicto, bajo el imperio del derecho, que lleva a la concreción del fin principal de éste, que es la justicia.

Otro elemento que es necesario resaltar del texto constitucional es que, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, conoce de todo acto o resolución emitidos por la administración pública, tendiendo dentro de ella a las entidades descentralizadas y las

24 COMADIRA, Julio Rodolfo, La anulación de oficio del acto administrativo, Astrea, Buenos Aires, Argentina, pp. 31 y 32

25 MAYORA ALVARADO, Eduardo, El Imperio del Derecho y el Contencioso Administrativo en el Derecho Guatemalteco y Comparado, Artemis Edinter, Guatemala 2005, pp. 96 y 99

autónomas del Estado. Además, extiende dicha norma al conocimiento en aquellas controversias derivadas de los contratos administrativos y las concesiones administrativas; dejando en una total libertad el conocimiento de dichas controversias, ya sean por interpretación o por aplicación de los contratos o concesiones, así como por su incumplimiento. De igual forma la norma constitucional proscribió la cláusula **solve et repete**, que consistía en que previo a discutir un asunto en la fase judicial, se exigía al contribuyente pagar en forma previa el monto o un porcentaje de lo que se discutiría, como un mecanismo de garantía a favor del Estado, que aseguraba que independientemente de los resultados del proceso y del tiempo de resolución, no se vieran mermados los ingresos del Estado y por ende la hacienda pública. Se prohibió dicha cláusula debido a que los administrados tienen el derecho de discutir judicialmente sus inconformidades ante los actos o resoluciones de la administración pública, sin necesidad de pago previo. Esta figura ha sido criticada por años, es por ello que los constitucionalistas en Guatemala aplauden su proscripción ya que como bien lo refiere Enrico Allorio²⁶ “(...) **la regla del solve et repete, es adoptada como arma en las manos del más fuerte, o sea, el fisco, para reforzar su propia posición. Más adelante agrega que la regla está próxima a la muerte.**” En ese mismo sentido se manifiesta Antonio Berliri²⁷ “(...) **el solve et repete puede parangonarse a una verdadera tortura.**” En abono a lo anteriormente descrito, en forma personal considero que la **cláusula del solve et repete**, proscribida en nuestra legislación, era un resabio del sistema protector y garantizador de los derechos de una sola de las partes, como sería el Estado, dejando al contribuyente discutir cuesta arriba, en pos de la protección de sus derechos, sobre todo limitando a que esa discusión fuera en un plano de igualdad de condiciones de los litigantes, como lo exige la teoría moderna. En ese sentido la

26 VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 7a. ed., De Palma, Buenos Aires, Argentina 1999, p. 460
27 Ídem.

propia Constitución Política establece en el artículo 4,²⁸ el principio de igualdad, el cual debe entenderse al tenor de lo que para el efecto indica la Corte de Constitucionalidad en su jurisprudencia, reiterada de la siguiente forma: **“El concepto de igualdad así regulado estriba en el hecho de que las personas deben gozar de los mismos derechos y las mismas limitaciones determinadas por la ley. Sin embargo, ese concepto no reviste carácter absoluto, es decir, no es la nivelación absoluta de los hombres lo que se proclama, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación que tienda a la protección en lo posible de las desigualdades naturales. Así, la igualdad ante la ley consiste en que no deben establecerse excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, sean éstas positivas o negativas; es decir, que conlleven un beneficio o un perjuicio a la persona sobre la que recae el supuesto contemplado en la ley; pero ello no implica que no pueda hacerse una diferenciación que atienda factores implícitos en el mejor ejercicio de un determinado derecho. Lo que puntualiza la igualdad es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias sin que ello signifique que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre los particulares siempre que tal diferenciación se apoye en una base razonable y sea congruente con el fin supremo del Estado. Gaceta No. 40. Expediente 682-96. Opinión consultiva de fecha 21/06/1996.”** Esta igualdad es una garantía de carácter constitucional, y como bien lo indica el tratadista Jesús González Pérez,²⁹ refiriéndose al principio de igualdad:

28 Constitución Política de Guatemala. Artículo 4º. Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tiene iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.
29 GONZÁLEZ PEREZ, Jesús, Manual de

“El principio constitucional de igualdad, que se incluye entre los valores del Ordenamiento Jurídico español, se proyecta asimismo en el proceso, en el que se había venido proclamando el principio de igualdad de las partes. Con arreglo al mismo, no deben concederse a una de las partes medios o armas procesales superiores o inferiores en cuanto a su eficacia a los que a la otra otorgan.” Queda totalmente claro que el principio de igualdad busca eliminar la discriminación o el trato desigual a las personas que, en algunos casos, no es debidamente respetada por los órganos encargados de velar por el fiel cumplimiento de las normas constitucionales; para lo cual cito el criterio sostenido por la Corte de Constitucionalidad Guatemalteca, cuando se ha condenado en costas procesales a la Superintendencia de Administración Tributaria, por las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y por la Corte Suprema de Justicia, y dicha entidad (Superintendencia de Administración Tributaria), solicita amparo ante el máximo órgano, bajo el argumento que es una institución descentralizada del Estado y por lo tanto no se puede condenar en costas procesales. Dicho fallo es transcrito: **“Al hacer una interpretación extensiva de dicha norma, se advierte que la excepción relacionada fue incluida en la misma porque, al ostentar la representación del Estado y defender sus intereses, la referida institución debía agotar obligatoriamente todos los procedimientos y medios de impugnación establecidos en la ley en defensa de los mismos, por lo que no puede presumirse mala fe en sus actuaciones; de tal cuenta debe entenderse que esa excepción no favorece únicamente a la Procuraduría General de la Nación (institución que por virtud de la ley, ahora ostenta la representación del Estado), sino también a todas aquellas instituciones estatales descentralizadas o autónomas que por su propia naturaleza no necesiten ser representadas, pero que como sucede en el presente caso, defienden intereses del Estado. Por esa razón la condena en costas**

e imposición de multa impuestas a la institución accionante, en efecto constituyen violación a su esfera jurídica y por ende al patrimonio del Estado, pues le fueron impuestas no obstante que la exoneración prevista en la norma analizada le es perfectamente aplicable por ser parte del Estado, por lo que debe ser beneficiada con tal medida. Por las razones expuestas, resulta procedente acoger la petición de amparo que ahora se conoce, con el objeto de dejar sin efecto en cuanto a la institución accionante, la resolución que constituye el acto reclamado, pero únicamente en lo referente a la condena en costas e imposición de multa a la amparista, haciendo las demás declaraciones que en derecho corresponde. Sentencia de fecha 31 de enero de 2007. Expediente 413-2006. Corte de Constitucionalidad.” Con dicho criterio el principio de igualdad se considera quebrado aparatosamente, ya que en la práctica entonces, solo se puede condenar en costas procesales al contribuyente, que ejercita su derecho ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo; por lo tanto la igualdad de condiciones al momento de litigar desaparece, así como la igualdad en sus consecuencias legales, pues el Estado goza de privilegios, en perjuicio a una de las partes y sin justificación alguna, por el simple hecho de que la entidad demandada es parte de la estructura orgánica del Estado. Nos hemos preguntado dentro del ejercicio profesional, acerca de que si el Estado no actúa arbitrariamente en la emisión de sus actos?, será que los abogados de la Superintendencia de Administración Tributaria en algunos casos saben que su actuar es arbitrario?, precisamente velar por la juridicidad de estos actos, es una de las funciones principales del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (entre otras), y si este Tribunal considera que se ha actuado arbitrariamente en la emisión de los mencionados actos administrativos, y en algunos casos en la forma maliciosa de su actuar dentro del proceso contencioso administrativo, aun cuando consta y queda claramente determinado, la Corte de Constitucionalidad con los fallos que han

dictado, que son actualmente doctrina legal, no permite que se pueda condenar en costas procesales, y por lo tanto el contribuyente o el administrado es el único que debe de soportar con la carga de pagar los gastos que genere litigar ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, aun y cuando le asista el derecho, y la sentencia le sea favorable. Es por ello que es necesario resaltar que la Superintendencia de Administración Tributaria, como órgano descentralizado del Estado, encargado entre otras atribuciones importantes, de la recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que percibe el Estado, teniendo ingresos y patrimonio propios, de conformidad con su Ley Orgánica,³⁰ permite que en su actuar, sea responsable y de igual forma que pueda cumplir con obligaciones de carácter económico cuando su actividad no se enmarque dentro de lo que para el efecto determine la ley aplicable; por lo que se considera que es perfectamente viable al tenor del principio de igualdad, que se le pueda condenar en costas, cuando su actuar demuestre mala fe dentro del proceso contencioso administrativo, sobre todo porque el artículo 165 “a”, del Código Tributario que establece: **“La sentencia que ponga fin, a este recurso, determinará si la resolución recurrida se apegó a la ley y a los principios jurídicos aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa. Seguidamente procederá a declarar la confirmación, modificación,**

30 LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ARTÍCULO 1.- Creación. Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

revocación o anulación de la resolución recurrida y a imponer el pago de costas a la parte vencida en el proceso, con excepción de aquellos casos en que el tribunal encuentra razones suficientes para eximir las parcial o totalmente.” (El subrayado es propio). Ante dicha norma queda totalmente clara la facultad del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de imponer el pago de las costas a la parte vencida, salvo que se encuentren circunstancias que permitan eximir total o parcialmente las mismas.

Y por último es necesario indicar que toda resolución o auto que ponga fin al proceso contencioso administrativo, puede interponerse casación, que tiene la calidad de recurso extraordinario, y cuyo conocimiento está contemplado exclusivamente a la Corte Suprema de Justicia³¹. Dicha garantía permite que el máximo tribunal en justicia ordinaria conozca en casación como recurso extraordinario, que se caracteriza por ser eminentemente técnico, cuyos requisitos son precisamente rígidos y sus causales son *numerus clausus*, por ser específicamente determinados en la ley.³² Se considera, 31 LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL (Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala), artículo 79. Atribuciones. Son atribuciones de la Corte Suprema de Justicia o de las Cámaras respectivas: a) Conocer los recursos de casación en los casos que proceda, según la ley” 32 CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL. Artículo 621. Casación de fondo: Habrá lugar a la casación de fondo: 1º. Cuando la sentencia o auto recurrido contenga violación, aplicación indebida o interpretación errónea de las leyes o doctrinas legales aplicables; y, 2º. Cuando en la apreciación de las pruebas haya habido error de derecho o error de hecho, si este último resulta de documentos o actos auténticos, que demuestren de modo evidente la equivocación del juzgador. Se entiende por doctrina legal la reiteración de fallos de casación pronunciados en un mismo sentido, en casos similares, no interrumpidos por otro en contrario y que hayan obtenido el voto favorable de cuatro magistrados por los menos. Artículo 622. Casación de forma: Procede la casación por quebrantamiento substancial del

que fuera de ese recurso extraordinario, no debiera de proceder ningún otro medio de impugnación; sin embargo las partes acuden al amparo en virtud de que la Constitución Política de la República y la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad indica que no hay ámbito que no sea susceptible de amparo,³³ pero se estima procedimiento, en los siguientes casos: 1º Cuando el tribunal, de primera o segunda instancia, careciere de jurisdicción o de competencia para conocer en el asunto de que se trate, o cuando el tribunal se niegue a conocer teniendo obligación de hacerlo; 2º Por falta de capacidad legal o de personalidad de los litigantes, o de personería en quien los haya representado; 3º Por omisión de una o más de las notificaciones que han de hacerse personalmente, conforme al artículo 67, si ello hubiere influido en la decisión; 4º Por no haberse recibido a prueba el proceso o sus incidencias en cualquiera de las instancias, cuando proceda con arreglo a la ley, o se hubiere denegado cualquiera diligencia de prueba admisible, si todo ello hubiere influido en la decisión; 5º Cuando el fallo contenga resoluciones contradictorias, si la aclaración hubiere sido denegada; 6º Cuando el fallo otorgue más de lo pedido, o no contenga declaración sobre alguna de las pretensiones oportunamente deducidas, si hubiere sido denegado el recurso de ampliación; y en general, por incongruencia del fallo con las acciones que fueron objeto del proceso; y 7º Por haberse dictado la resolución por un número de magistrados menor que el señalado por la ley o magistrado legalmente impedido.

33 Constitución Política de la República. Artículo 265. Procedencia del amparo. Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan. Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Artículo 8º Objeto del amparo. El amparo protege a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay

que una vez dictada sentencia de casación por el máximo órgano de administración de justicia ordinaria, no existe otro medio de impugnación, agotando con dicho recurso, la justicia ordinaria, debiendo el fallo quedar firme, ya que muchas veces la Corte de Constitucionalidad, ingresa en dicho ámbito, so pretexto de revisar la constitucionalidad del fallo de la Corte Suprema de Justicia y se convierte en revisor ordinario, que muchas veces tergiversa el contenido normativo y especializado de las normas aplicables; asumiendo la función de legislador negativo de la o las normas aplicables al caso concreto. Por lo anterior, me parece importante la **necesidad** de proscribir la revisión por la vía del amparo en esta materia.

El proceso contencioso administrativo, tiene y está establecido bajo dos connotaciones claramente diferenciadas, ya que si bien es cierto, el proceso es el mismo y se tramita de igual forma, existe por razón de la naturaleza misma dos clases, las cuales son el proceso contencioso administrativo que en este caso y por razones puramente académicas y técnicas, se le denominará común, y por el otro lado el proceso contencioso administrativo tributario, desarrollándose ambos en forma idéntica, pero diferenciándose en la forma como se agota la vía administrativa para acceder al trámite judicial, así como en la determinación del plazo para su promoción. Sobre las dos clases de procesos contencioso administrativo se analizarán más adelante algunos aspectos que se consideran importantes; sin embargo, por la naturaleza del presente trabajo se abordarán aspectos importantes sobre el proceso contencioso administrativo tributario.

2. Agotamiento de la fase administrativa

En la fase administrativa, los actos emitidos por la Administración Pública en general, que pasan a formar el expediente administrativo, se aplican principios que ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

informan la conformación del mismo, al tenor del artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, entre los cuales encontramos el **impulso de oficio**, en el cual las partes solo son determinadoras de la acción y el ejercicio, ya que el expediente administrativo es impulsado por el órgano administrativo ante el cual se tramita. El expediente debe de formalizarse por **escrito**, ya que únicamente los actos que consten de esta forma pueden ser incorporados al mismo. Se debe observar el **debido proceso**, o sea que dentro de la tramitación del expediente administrativo debe velarse por las garantías constitucionales que establecen que el administrado no puede ser condenado, sin haber sido citado, oído y vencido dentro de la substanciación del procedimiento administrativo. Debe asegurarse la **celeridad, sencillez y eficacia** del trámite administrativo. Y, por último que toda actuación administrativa será realizada en forma gratuita. Sin embargo, los actos emitidos en el ámbito tributario por la Superintendencia de Administración Tributaria en Guatemala, en primer lugar son revisados por esa misma institución e impulsados de **oficio**, de conformidad con el artículo 121 del Código Tributario. De igual forma los expedientes administrativos son tramitados en forma **escrita y poco formalista**, ya que no se puede rechazar gestión alguna por omisión de requisitos al tenor del artículo 122 del Código Tributario. Se encuentra exento de cualquier pago de impuesto de papel sellado y timbres fiscales por lo que se conforma el principio de **gratuidad**; así mismo los contribuyentes tendrán **libre acceso**, de las actuaciones que consten en el expediente administrativo.

Una vez instaurado el expediente administrativo, se tramita en forma efectiva, hasta la emisión de la resolución de fondo respectiva, la cual tendrá que contener ciertas características, en primer lugar la Ley de lo Contencioso Administrativo, en su artículo 4, establece que las resoluciones de fondo serán **razonadas**, atenderán el fondo del asunto y serán redactadas con **claridad y precisión**; sin embargo el artículo 150 del Código Tributario para las

resoluciones administrativas en el ámbito tributario contendrán requisitos mínimos, entre los cuales resalto los siguientes: **identidad** del sujeto tributario, número de resolución e identificación del expediente, indicación del tributo y periodo de imposición correspondiente; **razonamiento**, refiriéndose a la consideración de los hechos expuestos y las pruebas aportadas, elementos necesarios para la delimitación de la obligación tributaria; **claridad** en las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos; en su caso la **determinación** del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenándose que se acredite o devuelva según sea el caso; **consideraciones**, que incluye la justificación de dictámenes jurídicos en caso existan; y, los **fundamentos de derecho** que le sean aplicables al caso.

En ambos casos administrativos en donde existe resolución de fondo del expediente administrativo general o del expediente administrativo tributario, en su caso, será necesario que se proceda a la revisión del acto administrativo por el mismo ente o el órgano superior que revisará en alzada. Algunos tratadistas sostienen que la administración pública se convierte en juez y parte al revisar su propio acto administrativo, en ese sentido, el Doctor Eduardo Mayora Alvarado³⁴ sostiene: **“En ese contexto se sometió a la Corte de Constitucionalidad que ese tipo de disposiciones opera contra el principio jurídico básico de que nadie puede ser juez y parte. Esto, en cuanto que el funcionario ejecutivo, al pasar a conformar el órgano que conoce en alzada, sería juez -en parte- de lo resuelto por él mismo, en primer grado.”** Y de igual forma cita el siguiente fallo de la Corte de Constitucionalidad: **“La circunstancia de que en la Ley reguladora del Instituto Nacional de Electrificación -INDE- figure como miembro del Consejo Directivo el Presidente Ejecutivo no revela la anti-constitucionalidad (sic) denunciada, como tampoco podría**

34 MAYORA ALVARADO, Eduardo. El Imperio del Derecho y el Contencioso Administrativo en el Derecho Guatemalteco y Comparado, Artemis Edinter, Guatemala 2005, pp. 92 y 93

haberla, por ejemplo, en los casos de la Universidad de San Carlos de Guatemala y de las corporaciones municipales, en las que la autoridad ejecutora es a la vez miembro del órgano máximo de las entidades, por lo que no podría darse que la autoridad cuya resolución fuera impugnada se transformara en su propio juez, porque el órgano de conocimiento en grado sería diferente, existiendo, además, los mecanismos legales que preservan a las partes el derecho de impugnar la actuación de un funcionario cuando consideren comprometida su imparcialidad.” (Sentencia 223-87, gaceta 7). Ante dicha posición de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, es necesario considerar que muchas veces las políticas de los órganos del Estado son institucionales y por lo tanto, emanan del máximo órgano las directrices de cómo se deben de resolver los distintos asuntos por los órganos menores; eso implica, que el menor hace lo que el jefe le ordena y al momento de impugnarse el acto administrativo, el superior jerárquico solo confirma, por lo tanto la ley hace una delimitación clara de las funciones. Sin embargo en la práctica es común ese vicio, el cual es objeto de análisis por las distintas Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Esta revisión que realiza el mismo ente administrativo, se refiere a los distintos recursos, que la Legislación Guatemalteca determina, aclarando que para el caso de los asuntos en el ámbito general, los legisladores al instaurar la Ley de lo Contencioso Administrativo, y con el ánimo de unificar criterios, establecieron dentro del cuerpo normativo, que los recursos de revocatoria y reposición son los únicos medios de impugnación ordinarios en toda la administración pública centralizada y descentralizada o autónoma; sin embargo, se exceptuó de este ámbito la materia tributaria, para lo cual se deben aplicar los procedimientos establecidos en el Código Tributario, al tenor del artículo 17 bis, de la Ley de lo Contencioso Administrativo, razón por la cual se hará la delimitación de los distintos trámites en materia general y en materia tributaria, entre los cuales se encuentran los siguientes:

2.1 Recurso de revocatoria

Ámbito General. Procede en contra de aquellas resoluciones dictadas por autoridad administrativa, que tengan superior jerárquico dentro del mismo ministerio o entidad descentralizada o autónoma y el trámite es el siguiente: Se promueve dentro de 5 días siguientes al de la notificación, una vez recibido por la órgano recurrido; se elevarán las actuaciones al superior de la entidad con informe circunstanciado dentro del plazo de 5 días (artículos 7 y 8 de la Ley de lo Contencioso Administrativo), encontrándose los antecedentes ante el órgano superior; se correrán audiencias de 5 días a cada una de las personas con interés, al órgano técnico asesor y a la Procuraduría General de la Nación, que actúa en su calidad de representante del Estado (artículos 12 y 13 de la Ley de lo Contencioso Administrativo); posteriormente, dentro de 15 días de finalizado el trámite, se dictará resolución en donde se deberá examinar en su totalidad la juridicidad de la resolución cuestionada, pudiendo revocarla, confirmarla o modificarla el órgano superior (artículo 15 de la Ley de lo Contencioso Administrativo).

Ámbito Tributario. Se promueve en contra de aquellas resoluciones administrativas que emite un órgano subordinado, para que conozca y resuelva un órgano superior, cuyo trámite es el siguiente: Se interpone dentro del plazo de 10 días hábiles luego de notificada la resolución ante el funcionario recurrido, el cual se limita a concederlo o denegarlo, elevando las actuaciones al órgano superior (Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria) dentro del plazo de cinco días (artículo 155 del Código Tributario); posteriormente, el órgano superior recabará dictamen de la Unidad de Dictámenes de la Dirección Superior dentro de los 15 días siguientes; luego, se recabará dictamen de la Procuraduría General de la Nación, en su calidad de representante del Estado, por 15 días (artículo 159 del Código Tributario); y, dentro de los 30 días siguientes deberá el órgano superior dictar la resolución final.

2.2 Recurso de reposición

Ámbito General. Procede en contra de las resoluciones dictadas por los ministerios y contra las dictadas por las autoridades administrativas superiores, individuales o colegiadas, de las entidades descentralizadas o autónomas, se interpone dentro de los 5 días directamente ante la autoridad recurrida y procederá a recabar dictámenes que se refieren al recurso de revocatoria y una vez recabados dentro del plazo de 15 días se dictará resolución final (artículos 9, 12 y 15 de la Ley de lo Contencioso Administrativo).

Ámbito Tributario. Que procede en contra de aquellas resoluciones administrativas emitidas por órgano que no tiene superior jerárquico, interponiéndose dentro de 10 días, y cuyo trámite se concreta a obtener los dictámenes indicados en el recurso de revocatoria y luego dentro de los 30 días siguientes deberá el órgano dictar la resolución final (artículo 159 del Código Tributario).

2.3 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. Procede la enmienda y la nulidad cuando no se pueda conocer los recursos de revocatoria o de reposición establecidos en la ley. En ambos casos (nulidad y enmienda) se puede plantear dentro de 3 días de conocida la infracción y se resolverá dentro de 15 días de su interposición. También en ambos casos la resolución final es inapelable (artículo 160 del Código Tributario). En el caso de la enmienda y nulidad no da por agotada la vía administrativa ya que son únicamente reparadores de vicios que se hayan observado dentro de la tramitación del expediente administrativo.

3. Fase judicial, la jurisdicción contencioso administrativa

Los actos administrativos finales, emitidos por la administración pública (en el caso de la reclamación general) o por la Superintendencia de Administración Tributaria (en el caso de la reclamación tributaria), son revisados por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo; sin embargo, se pueden establecer las siguientes actitudes dentro del agotamiento de la vía administrativa previo a proceder a la vía jurisdiccional, a través, del proceso contencioso administrativo, siendo las siguientes:

3.1 Reclamación previa

Como quedó acotado anteriormente, el Código Tributario establece que, previo al proceso contencioso administrativo se agoten las diligencias previas que en esencia comprenden peticiones y recursos administrativos. Lo anterior significa que previo a demandar a la administración tributaria, es obligatorio agotar la vía administrativa. El particular que inicie o pretenda iniciar un proceso contencioso administrativo sin agotar dicha vía, será tenido o considerado como prematuro e improcedente.

3.2 Silencio administrativo

El jurista González Navarro³⁵ sostiene: **“que el silencio administrativo puede definirse como una ficción que la ley establece en beneficio del interesado y en virtud del cual se considera estimada (silencio positivo) o desestimada (silencio negativo) la solicitud de aquél cuando la administración incumple el deber que tiene de resolver y se dan los demás requisitos exigidos por la ley.”** De igual forma el tratadista Jesús González Pérez, refiriéndose a dicha figura indica: **“Y cuando es el particular el que pretendía algo de la administración y ha incoado al**

35 CASSAGNE, Juan Carlos, Director, Procedimiento y Proceso Administrativo, Citado por Fernando E. Juan Lima, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, p. 417

efecto el correspondiente procedimiento, los distintos ordenamientos jurídicos han consagrado la presunción de que se entenderá denegada la petición o recurso que se hubiese formulado ante la administración por el transcurso de los plazos previstos sin haberse notificado resolución expresa³⁶; es por ello que la figura del silencio administrativo se convierte, en el ámbito administrativo, en una simple presunción o ficción legal que, en el caso de Guatemala, se encuentra regulada tanto para el ámbito general como en el ámbito tributario; de esa cuenta, para el primero de los mencionados, la Ley de lo Contencioso Administrativo lo contempla en el artículo 16, estableciendo que una vez transcurridos 30 días a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, sin que se emita resolución respectiva, para el único efecto de poder acudir a la vía de lo contencioso administrativa, por agotada la vía gubernativa y por confirmado el acto o resolución recurrida. Para el ámbito tributario, el Código Tributario en el artículo 157 regula de igual forma el silencio administrativo, con la única variante que se tendrá por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición en su caso, para el solo efecto de poder interponer el proceso contencioso administrativo, indicando que el silencio administrativo es optativo para el interesado que desea dar por agotada la vía administrativa.

3.3 Acción de amparo

De igual forma, al existir silencio administrativo, la parte interesada podrá dar por agotada la vía administrativa y proceder a interponer proceso contencioso administrativo; sin embargo, otra de las actitudes que puede concretizar el interesado es promover, al tenor del artículo 10 literal f), Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad,³⁶ la vía del amparo, 36 Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Artículo 10. Procedencia del amparo. La procedencia del amparo se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República

a efecto de que el tribunal que conoce del amparo, obligue y fije un plazo para que se dicte la resolución administrativa correspondiente al órgano administrativo, con el objeto de tener elementos tangibles que se puedan contradecir y defender, en un proceso contencioso administrativo posterior.

3.4 Naturaleza jurídica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo

La función jurisdiccional, como función específica del Estado, es la de administrar justicia a través de los órganos que establece la ley, especialmente preparados, articulados y estructurados para el desempeño de la misma. En ese sentido el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Guatemala, se encuentra dividido en Salas, siendo estas, órganos colegiados integrado por tres magistrados de igual categoría y dos suplentes, en donde el Presidente, sin jerarquía real, funciona como elemento de coordinación y tramitación de los distintos expedientes. Para caracterizar la naturaleza jurídica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se podría señalar según lo cita el Doctor Rolando Escobar Menaldo y el Licenciado José María Macías Castaño,³⁷ que es un **Órgano Jurisdiccional**, porque está encuadrado entre los órganos colegiados que ejercen la funcional jurisdiccional del Estado. Ejerce **jurisdicción exclusiva**, ya que conoce de las contiendas derivadas de actos y resoluciones emitidas por la administración pública, que originan controversias, así

de Guatemala reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades de derecho público o entidades de derecho privado. Toda persona tiene derecho a pedir amparo, entre otros casos: (...) f) Cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite; (...) 37 BALLBÉ, Manuel y FRANCH, Marta, Directores, Manual de Derecho Administrativo, Universidad Autónoma de Barcelona y AECE, 2002, p. 272

como de contratos y concesiones públicas; y tiene **potestad específica**, de controlar la juridicidad de los actos que emita la administración pública, ya que a través de este órgano jurisdiccional independiente, se fiscaliza la actividad administrativa a fin de eliminar cualquier agravio a los intereses jurídicamente tutelados.

3.5 Jurisdicción contencioso administrativa

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo creado en el año de 1928, modifica su denominación a partir del 13 de noviembre de 1992, dividiéndose en Sala Primera y Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, mediante acuerdo de la Corte Suprema de Justicia del 28 de septiembre de 1992. Posteriormente se fueron creando otras Salas, tal es el caso de la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, creada por medio del acuerdo 16-2003 de la Corte Suprema de Justicia de fecha tres de julio de dos mil tres, iniciando actividades el 1 de marzo de 2005. Por medio del acuerdo número 32-2007 de la Corte Suprema de Justicia de fecha 12 de septiembre de 2007, se crearon las Salas Cuarta y Quinta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, iniciando actividades el 1 de septiembre de 2008. En la actualidad la Sala Primera y Quinta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, conocen de todos los asuntos de la administración pública en general, mientras las Salas Segunda, Tercera y Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, conocen exclusivamente de los asuntos que se originan en el ámbito tributario. Las distintas Salas se organizan de la siguiente forma: un presidente, dos magistrados vocales, un secretario, tres oficiales encargados de la tramitación de los expedientes judicial, tres notificadores y un comisario encargado del ingreso de documentos varios, que lleva un registro pormenorizado de los mismos. Los magistrados son electos para un período de cinco años de conformidad con el artículo 217 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por el Congreso de la República de Guatemala.

3.6 Finalidad

La jurisdicción contenciosa administrativa persigue la finalidad de lograr un equilibrio, entre la efectividad de la acción administrativa y la debida protección a los particulares, en contra de la arbitrariedad de la administración pública, que muchas veces actúa con manifiesto abuso de poder o limitando los derechos de los administrados.

3.7 Especialización

La jurisdicción contenciosa administrativa es altamente especializada en dos formas: **En cuanto a jurisdicción**, ya que cuenta con una jerarquía jurisdiccional propia. **En cuanto a materia**, en Guatemala existen dos ámbitos claramente delimitados: Los actos emitidos por la administración pública en general, entiéndanse los casos, sobre concesiones, contratos administrativos, las reclamaciones contra los distintos ministerios de Estado, por inconformidad con el otorgamiento de licencias administrativas, entre otros; y, los asuntos administrativos que se originen del ámbito tributario. De esa cuenta el artículo 161 del Código Tributario, establece que las Salas de lo Contencioso Administrativo Tributario deben ser integradas por Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente.

3.8 Características del proceso contencioso administrativo

Dispositivo: Corresponde a las partes la iniciación del proceso contencioso administrativo, así como la promoción de los distintos medios de prueba. De igual forma, cuando el juez ajusta el proceso a la legalidad actuando de oficio en las etapas del proceso, atenuando con ello la rigidez dispositiva.

Contradictorio: Las partes -Estado y particulares o contribuyentes- se colocan en un plano de debate igual, habilitadas para contradecir lo afirmado por la parte contraria y proponer medios de prueba con idénticas oportunidades de defensa, sin ventaja para algunas, al tenor del artículo 4 de la Constitución Política de la República.

Escrito: Todos los actos procesales se realizan en forma escrita, la demanda, contestación de la demanda, pruebas y alegatos, salvo la vista que puede solicitarse que sea pública; en donde los alegatos podrán presentarse en forma oral, dependiendo de la solicitud de alguna o ambas partes.

No público: Esto no significa secreto o con ciertas reservas, sino que efectivamente son las partes las que tienen libre acceso a las actuaciones jurisdiccionales, siempre que estén debidamente acreditados o apersonados ante el Tribunal, o aquellos terceros que estén apersonados con un interés legítimo.

Única instancia: De conformidad con la Ley de lo Contencioso Administrativo en su artículo 18 indica que el proceso contencioso administrativo se substanciará en única instancia, razón por la cual no existen tribunales de lo contencioso administrativo de primera instancia en el sistema guatemalteco. Sin embargo, se contempla en el artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que contra lo resuelto por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, procederá el recurso de casación, que tiene características de ser un recurso eminentemente técnico y formalista.

Supletoriedad: En el caso de los procesos contencioso administrativos comunes, se aplica el artículo 26 de la Ley de lo Contencioso Administrativo que integra, en lo que fuere aplicable las normas contenidas en la Ley del Organismo Judicial y el Código Procesal Civil y Mercantil; sin embargo, en materia tributaria, el artículo 168 del Código Tributario establece que en lo no previsto para resolver el proceso contencioso administrativo tributario, se aplicara en su orden, la Ley de lo Contencioso Administrativo, y supletoriamente, el Código Procesal Civil y Mercantil, y la Ley del Organismo Judicial.

3.9 Competencia del tribunal de lo contencioso administrativo

Delimitación positiva: La competencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo

se origina por el ámbito en donde desarrolla sus actividades. En primer lugar, de conformidad con el contenido normativo de la Constitución Política de la República de Guatemala, le atribuye el conocimiento de las contiendas por actos o resoluciones de la administración, de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, y de las controversias derivadas de contratos administrativos y concesiones que otorga el Estado o sus entidades. En segundo lugar por el contenido de lo que para el efecto establece la Ley de lo Contencioso Administrativo, la cual copia tal cual los elementos mencionados en la Constitución Política de la República; y, por último, el Código Tributario; que delimita la actuación de conocimiento del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a las resoluciones administrativas que resuelvan los recursos de revocatoria y reposición, dictadas por la Administración Tributaria y la Superintendencia de Administración Tributaria. De esta forma se indican los casos de procedencia del proceso contencioso administrativo al tenor de las leyes aplicables:

- **Contienda por actos y resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado. (artículo 19 de la Ley de lo Contencioso Administrativo).**
- **Casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas. (artículo 19 de la Ley de lo Contencioso Administrativo).**
- **Actos presuntos o por silencio administrativo. (artículo 16 de la Ley de lo Contencioso Administrativo).**
- **Por acto o resolución que hayan sido declarados lesivos para los intereses del estado. (Proceso de lesividad, artículo 20 último párrafo de la Ley de lo Contencioso Administrativo).**
- **Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas. (artículo 161 del Código Tributario).**

Delimitación negativa: Esta figura se refiere a que no obstante ser actuaciones de la administración pública, resulta improcedente su conocimiento, por parte del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, estas causas de improcedencia se encuentran contenidas en el artículo 21 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, siendo las siguientes:

- **Los asuntos referentes al orden político, militar o de defensa, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan. (En lo político: La Ley Electoral y de Partidos Políticos. En lo militar: El Código Militar).**
- **Asuntos referentes a disposiciones de carácter general sobre salud e higiene públicas, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan.**
- **Asuntos que sean competencia de otros tribunales.**
- **Asuntos que sean originados por denegatoria de concesiones de toda especie, salvo lo dispuesto en contrario en leyes especiales.**
- **Asuntos excluidos expresamente por la ley.**

3.10 Plazo para interponer el proceso contencioso administrativo

De conformidad con el artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo determina que para la presentación del proceso contencioso administrativo general, se contará con tres meses contados a partir de la última notificación. Mientras que el Código Tributario en su artículo 161, determina que el plazo para promover el proceso contencioso administrativo tributario es de 30 días hábiles contados a partir de la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o reposición en su caso.

3.11 Requisitos de la resolución a impugnar

- **Que haya causado estado.** *La Ley de lo Contencioso Administrativo, pretende identificar este concepto, refiriéndose a que son todas aquellas resoluciones que*

decidan un asunto, como primer elemento, y como complemento de ésta que no sean susceptibles de impugnarse en la vía administrativa, por haberse resuelto los recursos administrativos. En ese sentido es necesario introducirnos más en el tema, ya que cuando se indica que la resolución haya causado estado, es que se requiere que la misma haya sido definitiva, es por eso mismo que es susceptible de impugnación, porque como complemento no puede ser revisado en la vía administrativa, por haberse convertido dicho acto en un requisito de agotamiento procedimental, dejando expedita la vía jurisdiccional para su conocimiento y discusión.

- **Que vulnere un derecho del demandante, reconocido por la ley, reglamento o resolución anterior.** *Esta figura está muy relacionada con la afectación de un derecho o el agravio manifiesto al administrado como lo llama la doctrina, ya que éste se convierte en el elemento principal que legitima al sujeto que promueve el proceso contencioso administrativo, incluyendo en el ejercicio de ese derecho, el interés legítimo, siempre que esté debidamente reconocido.*

3.12 Efectos de la sentencia de lo contencioso administrativo

La sentencia en todo proceso jurisdiccional produce efectos jurídicos, por ser un acto normal que pone fin al proceso,³⁸ que lleva implícito un juicio lógico formado por los integrantes del tribunal, y se matiza por ser un acto de voluntad por el que otorga o deniega la pretensión. En la Ley de lo Contencioso Administrativo, las distintas Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo revisarán la totalidad de la juridicidad del acto o resolución administrativa cuestionada, pudiendo **revocar, confirmar o modificar** la misma. Por otro lado el Código Tributario además de los mencionados efectos que recaen sobre el acto o resolución administrativa, incluye la anulación, ya que en ese caso puede fijar un plazo para que la administración tributaria, proceda a dictar la que corresponde de conformidad con las consideraciones de la sentencia.

³⁸ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, Manual de Derecho Procesal Administrativo, 3a. ed., Civitas, Madrid 2001, p. 363