

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

**LA INCONVENIENCIA DE NOTIFICAR A LOS PARTICULARES LOS
DICTÁMENES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA –SAT-, EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.**

EDWIN ALBERTO MIS AVILA

GUATEMALA, AGOSTO 2005.

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

**LA INCONVENIENCIA DE NOTIFICAR A LOS PARTICULARES LOS
DICTÁMENES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA –SAT-, EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.**

TESIS

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

Por

EDWIN ALBERTO MIS AVILA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, agosto 2005.

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. Jorge Emilio Morales Quezada
VOCAL V:	Br. Manuel de Jesús Urrutia Osorio
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortíz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidenta:	Licda. Benicia Contreras Calderón
Vocal:	Licda. Aura Marina Chang Contreras
Secretaria:	Licda. Ileana Noemí Villatoro

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Héctor René Marroquín Aceituno
Vocal:	Lic. Vladimiro Guillermo Rivera Montealegre
Secretario:	Lic. José Efraín Ramírez Higueros

NOTA: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis”.
(Artículo 25 del reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).

DEDICATORIA

A Dios:

Por su infinita misericordia y bondad que siempre me ha brindado. A él sea toda la gloria y honor. Su promesa se ha cumplido.

A mis padres:

Francisco Mis Caché y
Cruz Avila Ortíz.

Como reconocimiento al apoyo incondicional y sabios consejos que siempre me brindaron a lo largo de mi vida.

A mi esposa:

Linda de los Ángeles Murillo Coulson.

Por ser mi amiga y compañera, quien con amor incondicional me ayudó a alcanzar la meta.

A mis hijos:

Allan Alberto,
Alisson Paola y
Eddy Alexander Mis Murillo.

Quienes son la razón de mi existencia. Esperado ver superado en ellos, éste logro.

A la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales:

Alma mater, que espero no defraudar.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. El procedimiento administrativo.....	1
1.1. Concepto.....	2
1.2. Clasificación.....	3
1.3. Principios.....	6
1.4. Fases del procedimiento.....	16
CAPÍTULO II	
2. El acto administrativo.....	19
2.1. Definición.....	23
2.2. Clasificación.....	25
2.3. Elementos.....	29
2.4. Caracteres.....	34
2.5. Actos reglados y discrecionales.....	34
CAPÍTULO III	
3. El procedimiento administrativo ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.....	37
3.1. Concepto.....	37
3.2. Clasificación.....	37
3.3. Fases del procedimiento de determinación de la obligación tributaria.....	40
3.4. Recursos.....	46
3.5. Procedimiento recursivo.....	49

3.6. La notificación en el procedimiento tributario.....	52
3.7. El derecho de defensa.....	56

CAPÍTULO IV

4. La inconveniencia de notificar a los particulares los dictámenes de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, en los procedimientos tributarios.....	59
4.1. Definición de dictamen.....	60
4.2. Naturaleza jurídica.....	61
4.3. Finalidad.....	61
4.4. Clases de asesorías.....	62
4.5. Clases de dictámenes.....	63
4.6. El dictamen en la legislación guatemalteca.....	64
4.7. Breve análisis de algunos expedientes administrativos y judiciales que contienen procedimientos tributarios.....	68
CONCLUSIONES.....	87
RECOMENDACIONES.....	89
BIBLIOGRAFÍA.....	91

INTRODUCCIÓN:

Nuestro Código Tributario (Decreto 6-91 del Congreso de la República), en su Artículo 127, establece que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, debe notificar en la forma legal a los interesados, todo dictamen que se emita en todo procedimiento tributario y sin ello, no quedan obligados ni se les puede afectar en sus derechos.

El problema a investigar consiste en que el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, bajo pena de nulidad por vicios en el procedimiento, actualmente notifica mediante cédula de notificación a los interesados, los dictámenes que emite el órgano de asesor de dicha institución, sin que dicha autoridad haya emitido la resolución final dentro del procedimiento tributario correspondiente, no obstante que los dictámenes constituyen simples opiniones sobre un expediente o asunto determinado, tendientes a facilitar al Directorio de la SAT, elementos de juicio para resolver los asuntos sometidos a su conocimiento, y cuyas opiniones contenidas en los mismos, pueden no ser tomadas en cuenta en la resolución final, y en esas circunstancias, el contribuyente estará plenamente enterado que la resolución final –que pudiera afectarles- es contraria a la opinión contenida en el dictamen –que pudiera serle favorable-.

Por ello, la presente investigación persigue demostrar mediante un estudio jurídico doctrinario, la problemática que origina el acto de notificación de dichos dictámenes, debido a que éstos solamente son actos internos de la función administrativa, cuyas opiniones en nada afectan la esfera jurídica de los particulares y cuando son contrarias a los intereses de los particulares, dan lugar únicamente a la interposición de recursos inidóneos, frívolos y eminentemente retardatorios del procedimiento correspondiente.

Como hipótesis dentro del presente trabajo se ha sostenido que no debe notificarse a los particulares dichos dictámenes, toda vez que su notificación no tiene relevancia ni efectos jurídicos en la esfera de los particulares, por cuanto éstos solamente sirven para aconsejar o asesorar al órgano titular de la competencia administrativa, de allí que no son susceptibles de impugnación, y cuyas opiniones no son vinculantes para la autoridad competente, pues según las políticas de gobierno, podrá disentir de la opinión contenida en el dictamen, inclusive, omitirse su requerimiento.

La presente investigación tiene los siguientes objetivos: a) Establecer cuales son los problemas más comunes que origina el acto de notificación a los particulares, de los dictámenes técnicos o jurídicos de la SAT en un procedimiento tributario; b) Establecer si se afecta en los derechos de los particulares, cuando no se le notifica dichos dictámenes; c) Establecer los efectos jurídicos que produce el dictamen en la esfera jurídica de los particulares; y, d) Establecer si la SAT cumple a cabalidad con notificar a los particulares dichos dictámenes.

La presente investigación tiene como supuesto que, debido a que los particulares son notificados de los dictámenes que emite el órgano asesor de la SAT dentro de los procedimientos tributarios, éstos muchas veces lo toman como un veredicto, originado de un órgano especializado en el asunto de que se trate, asumiendo que éste debe ser el que prevalezca para fundar la resolución final, sin embargo la no vinculación determinada por la ley del contenido del dictamen, faculta a la autoridad administrativa competente para no basar su resolución ni tomar como resolución el dictamen emitido, resolviendo en consecuencia, conforme a las políticas de gobierno, muchas veces en forma injusta para el particular.

Para el desarrollo de la presente investigación, serán utilizados los métodos científicos deductivo y comparativo, así como las técnicas documentales y de campo.

Es por ello que he decidido trabajar la presente tesis y he estructurado la misma en cuatro capítulos, y en ese sentido inicio con el capítulo I, donde analizo en forma general el procedimiento administrativo, su concepto, clasificación principios y fases del mismo. En el capítulo II, trato sobre el acto administrativo, su definición, clasificación, elementos, caracteres, y los actos reglados y discrecionales. El capítulo III, está dedicado al análisis del procedimiento administrativo ante la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme lo regula el Código Tributario. Y en el capítulo IV analizo sobre la inconveniencia de notificar a los particulares los dictámenes de la SAT, en los procedimientos administrativos, partiendo de su definición, naturaleza jurídica, finalidad, clases, y su regulación conforme nuestra legislación vigente y positiva, haciendo un breve análisis de algunos expedientes administrativos. Obviamente no se pretende agotar el tema sino que, el que sustenta, tiene el ánimo de ayudar a encontrar mejores ideas y posiciones sobre el mismo.

CAPÍTULO I

1. El procedimiento administrativo.

El ejercicio de las funciones del Estado es realizado por sus órganos mediante diversos actos que constituyen la expresión de la voluntad estatal. La formación de estos actos se realiza a través de procedimientos, que de acuerdo con la materia que contienen son identificados como legislativos, judiciales o administrativos. En ese sentido, la función legislativa se exterioriza con actos que se concretan en la creación, modificación o derogación de las Leyes. La función jurisdiccional con la actuación de los órganos de este poder, fundamentalmente tendientes a resolver controversias. Y la función administrativa se manifiesta con la emisión de actos concretos que afectan la esfera jurídica de los particulares. La función administrativa equivale a la administración pública, que es la principal actividad que corresponde desarrollar al Poder Ejecutivo para la prestación de los servicios públicos, a fin alcanzar el bien común. Pero cabe advertir que el ejercicio de la función administrativa en particular, como manifestación del poder estatal, se encuentra sujeto al cumplimiento de requisitos que, al estar previstos en la Ley, se traducen en garantías del gobernado, y al mismo tiempo representan limitaciones a la actuación de la autoridad, es decir, que toda actividad del Estado debe estar sometida a la Ley.

Ese sometimiento del Estado al ordenamiento jurídico implica que el ejercicio del poder público necesariamente debe realizarse conforme a las disposiciones legales que lo regulan, toda vez que ellas determinan la extensión y límites de su actuación, por lo que toda actividad de los órganos estatales que rebase o incumpla el mandato legal debe ser corregida.

Por tanto, el procedimiento administrativo resulta un elemento fundamental para la determinación de la legalidad en la actuación de la autoridad.

Es por ello que es importante hacer un análisis general del procedimiento administrativo, desde su iniciación, formas de iniciarlo, principios que lo rigen y todo lo que a él respecta, en una forma muy general.

1.1. Concepto.

“El procedimiento administrativo es conceptualizado por Dromi, como la serie de actos en que se desenvuelve la actividad o función administrativa; es decir, es el aspecto formal o adjetivo a través del cual se va conformando la actividad administrativa.”¹

“Es la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen intervención de los interesados e impugnación del acto administrativo, las fases o etapas que comprende un expediente administrativo, que se ejecutan por o ante las autoridades administrativas o los funcionarios o empleados públicos, cuya finalidad es la decisión o acto administrativo.”²

El procedimiento administrativo se refiere entonces, a las formalidades a las que deben sujetarse la administración y los administrados en el desarrollo de la función administrativa, debido que a través del procedimiento se prepara, forma, produce o ejecuta el acto administrativo que contiene la voluntad administrativa; estas formalidades aseguran la eficacia de la gestión de la administración y el [respeto](#) de los derechos e intereses de los administrados, puesto que el mismo es el que le va a dar la condición de validez a éstos, ya que de no seguirse el procedimiento previsto por el ordenamiento legal, el acto que se produzca estará afectado de ilegalidad por vicios del procedimiento.

¹ Buitrago, Ignacio J. y Dramis, Fernando M, **Elementos de derecho administrativo**. Pág. 174.

² Calderón Morales, Hugo Haroldo, **Derecho procesal administrativo**. Pág. 20.

Es ineludible someter las relaciones entre la administración y los administrados a los causes formales de un procedimiento, en el que, sin detrimento de la eficacia, resulten garantizados los derechos fundamentales y libertades individuales. Y de este procedimiento administrativo deviene como finalidad principal un acto final –resolución administrativa- que declara el ejercicio de un derecho. Cabe señalar que el procedimiento administrativo no sólo tiene como finalidad la emisión del acto administrativo, sino que también se usa para producir, formar o ejecutar la voluntad de la administración en actos de diversa naturaleza. En ese sentido, el procedimiento administrativo resulta un elemento fundamental para determinar la juridicidad y la legalidad del acto administrativo, que puede únicamente manifestar su voluntad en la forma que se encuentra preestablecida, con el objeto de mantener el equilibrio entre el ejercicio de la función administrativa y el goce de las garantías de los ciudadanos.

1.2. Clasificación.

Dentro de la doctrina del derecho administrativo existe un sin número de clasificaciones de procedimientos administrativos como autores existen. Dentro del presente trabajo de tesis se estudiarán únicamente las clasificaciones realizadas por los autores Hugo Haroldo Calderón Morales y Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.

a) Por la forma de iniciarse el procedimiento:

A solicitud del particular. Es cuando el particular hace uso del Artículo 28 de la Constitución Política de la República, pidiendo algo a la administración pública.

De oficio. Es cuando la propia administración lo inicia, normalmente cuando existe alguna falta administrativa, se tiene que sancionar al administrado.

b) Por los motivos que originan el procedimiento administrativo:

Por impugnación de una resolución administrativa. Cuando el particular hace uso de los recursos en la vía administrativa e impugna un acto o resolución administrativa que le afecta en sus derechos e intereses. Para el administrado es un medio de defensa en contra de la administración pública, a esto se le llama el control directo de los actos y resoluciones de la administración pública.

Petición propiamente dicha. Como ya quedó apuntado, cuando el particular solicita algo a la administración de conformidad con el Artículo 28 de la Constitución Política de la República. Aunque se trata de una mera clasificación, se considera que en el fondo el derecho de petición y el derecho de impugnación son la misma cosa, pues el derecho de petición es el género y el derecho de impugnación es la especie.

De oficio. Cuando la propia administración lo inicia, sin mediar petición de los particulares.³

d) Procedimiento de oficio.

Es aquel en el que la actividad de la administración se inicia por el impulso interno que da la voluntad administrativa, por ejemplo, en los procedimientos de control y sancionatorios.

e) Procedimiento a petición de parte.

Este procedimiento debe ser llevado a cabo por la administración, previa solicitud del gobernado, en las quejas, los recursos y las peticiones de los particulares.

³ Calderón Morales, **Ob. Cit.** Pág. 49.

f) Procedimiento de oposición.

Generalmente se inicia dentro de otro procedimiento, durante la fase de instrucción, como un elemento más que la administración se allega para resolver un asunto que conoce. Se encuentra en las inconformidades en las que, al no ser instancias, el particular sólo aporta su punto de vista respecto de hechos que la autoridad analiza; también se presenta durante el procedimiento de otorgamiento de concesiones, en el que los terceros interesados pueden intervenir.

g) Procedimiento de ejecución.

Está integrado por el conjunto de actos que tienden a hacer efectiva la decisión administrativa, cuando el particular no la acata en forma voluntaria. Procede inmediatamente después de la fase de eficacia, como sucede en el procedimiento administrativo de ejecución en materia tributaria.

h) Procedimiento revisor.

Este procedimiento se produce respecto de un procedimiento anterior y conduce a la producción de un nuevo acto administrativo que confirma, anula o modifica el acto que se revisa. Generalmente se produce por la interposición de los recursos.

i) Procedimiento sancionador.

Se produce por el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, por incumplimiento de las obligaciones a cargo de los particulares o de los empleados de la propia administración. Cuando la sanción se impone a los particulares recibe el nombre de procedimiento correctivo, y cuando se impone a los servidores públicos se denomina disciplinario.⁴

⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, **Elementos de derecho administrativo I**. Pág. 218.

1.3. Principios.

Si se toma en cuenta que el procedimiento administrativo presenta una unidad que está integrada por un conjunto de actos coordinados entre sí, que tienden a la preparación del acto administrativo como forma de expresión de la voluntad de la autoridad administrativa, es necesario analizar los principios que lo rigen.

Los principios del derecho administrativo, son un conjunto de garantías que permiten una eficaz labor de la administración pública y, a la vez, dan seguridad jurídica al administrado, toda vez que le confieren la posibilidad de presentar recursos y efectuar reclamaciones frente a los actos de la administración. Cualquier violación a alguno de los principios del procedimiento acarrea la nulidad del acto administrativo.

Dentro de la doctrina del derecho administrativo existen diversas clasificaciones de los principios que rigen el procedimiento administrativo. Dentro del presente trabajo de tesis se estudiarán las clasificaciones realizadas por los autores Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Hugo Haroldo Calderón Morales, así los principios establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo.

“Al respecto, Dromi dice que: Los principios jurídicos fundamentales del procedimiento administrativo son pautas directrices que definen su esencia y justifican su existencia, permitiendo explicar, más allá de las regulaciones procesales dogmáticas, el porqué y el para qué del mismo (Op. Cit., Pág. 59), y los divide en principios sustanciales y principios formales. **Los principios sustanciales:** Son aquellos de jerarquía constitucional, preexistentes, que justifican la finalidad primaria del procedimiento administrativo, pues a través de ellos se garantiza la participación de los administrados en la formación de la voluntad administrativa y en la tutela de la defensa de la propia legalidad. Se denominan principios sustanciales a los de legalidad, defensa, gratuidad y publicidad, por considerar que son de jerarquía constitucional. **Los principios formales:** Oficialidad,

informalidad, eficacia, celeridad, buena fe e in dubio pro actione, son de jerarquía normativa secundaria, legal y reglamentaria, que coadyuvan al cumplimiento de los principios sustanciales. Tales principios constituyen pautas procedimentales esenciales, puesto que para la aplicación de éstos se requiere de instrumentos de aplicación complementaria.”⁵

Ámbito de aplicación. Los principios que veremos se aplican a todos los procedimientos administrativos clásicos, e igualmente a los procedimientos administrativos especiales, como por ejemplo, a los procedimientos de licitación pública, que por ciento se subsumen dentro de la categoría general del procedimiento administrativo, así como a los procedimientos de recursos administrativos, que gran importancia tienen como medio de control directo de los actos de la administración pública.

a) Determinación del plazo en el cual debe actuar la administración.

Todo procedimiento administrativo debe estar regido por plazos dentro de los cuales debe tramitarse, resolverse y notificar a los interesados sus determinaciones a los interesados que intervienen en el expediente administrativo. En Guatemala el plazo máximo de resolución, de conformidad con el Artículo 28 de la Constitución Política, es de treinta días, pero esta situación debe ser entendida, en que los treinta días, inician desde que el expediente se encuentra en estado de resolver, es decir que se agotó el procedimiento correspondiente. Esto debe ser analizado también con el Artículo 10 inciso f) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, al establecer la procedencia del Amparo en casos específicos, nos indica que “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

⁵ Delgadillo Gutiérrez, **Ob. Cit.** Pág. 203.

trámite.” Significa que esta Ley Constitucional, nos regula en forma general que si hay un término para resolver y es el de treinta días, puesto que cuando se encuentre algún procedimiento en el cual no se pueda establecer término para resolver o tramitar, según el Artículo transcrito será de treinta días.

b) Pero lo más importante es que el procedimiento debe estar agotado y mientras no se encuentra el procedimiento agotado no hay posibilidades de poder plantear un amparo por falta de resolución.

c) Precisión de los actos para los que la autoridad debe tomar la opinión de otras autoridades o consejos.

Esto se refiere a las asesorías técnicas y jurídicas o la intervención de la Procuraduría General de la Nación, sección de consultoría. Dentro de los procedimientos administrativos, existe la posibilidad de la intervención de los órganos de asesoría o de consulta, esto para dar mayor eficiencia técnica y jurídica, de los actos o resoluciones que emite el administrador. Sin embargo hay que notar que hay casos en que deviene innecesaria la consulta, más cuando se trata de actos típicamente reglados, normales y cotidianos del órgano administrativo. También existen casos en los que la resolución de un asunto deba intervenir más de una institución administrativa de distinta competencia, por ejemplo, una municipalidad y una gobernación departamental.

d) Las condiciones en las cuales la decisión debe ser notificada los particulares.

Para que una resolución administrativa surta sus efectos jurídicos es indispensable que los particulares estén enterados de lo resuelto por los órganos de la administración, y la única manera de enterarlos es a través de la notificación de lo resuelto. De conformidad con el Artículo 28 de la Constitución Política de la República, ya hemos mencionado, y el Artículo 10 inciso f) de la Ley de Amparo, se puede establecer que dentro de los treinta días de agotado el procedimiento correspondiente, se debe resolver y se debe notificar al

particular, pues la Constitución así lo establece. El procedimiento administrativo debe ser considerado de interés público y que reclama el debido cumplimiento de las Leyes y reglamentos, para los cuales se necesita que los procedimientos administrativos sean impulsados de oficio y las resoluciones que emitan con el mínimo de formalismos, excepto los indispensables para conservar el orden administrativo.⁶

d) Principio de legalidad objetiva.

Además de procurar la protección de los intereses de los administrados, se pretende mantener el empleo de la legalidad y justicia en el funcionamiento de la administración.

f) Principio de oficialidad.

Independientemente de que el procedimiento sólo se puede iniciar a petición de parte, su impulsión es de oficio, ya que no sólo se pretende satisfacer un interés individual sino también un interés colectivo, consistente en la actuación legal de la administración. Así tenemos que la autoridad debe realizar todos los actos necesarios para integrar el expediente a fin de dictar resolución.

g) Principio de la verdad material.

La autoridad debe tomar en cuenta todos los elementos posibles, no sólo lo alegado por el particular por lo que, para resolver lo que legalmente proceda debe allegarse de todos los elementos que considere necesarios con el fin de tomar una decisión justa.

h) Principio de informalidad.

Conforme a este principio, se deben establecer el mínimo de requisitos para que el recurrente acredite los presupuestos de sus agravios y, en caso de alguna omisión, debe

⁶Calderón Morales, **Ob. Cit.** Pág. 23.

dársele la oportunidad para que aclare, corrija o complete el escrito en que interponga su recurso.

i) Principio de debido proceso.

Se ha interpretado como una garantía de los gobernados, lo cual se traduce en:

- Que sea tramitado y resuelto por autoridad competente.
- Que se otorgue al particular la oportunidad de formular agravios, los cuales deben ser analizados y valorados por la autoridad.
- Que se le permita ofrecer y rendir pruebas.
- Que se deje constancia por escrito de todas las actuaciones.
- Que sea ágil, sin trámites que dificulten su desarrollo.
- Que el particular conozca todas las actuaciones administrativas.
- Que se funde y motive la resolución.⁷

Ahora bien, en el Artículo 2º de la Ley de lo Contencioso Administrativo (Decreto 119-96 del Congreso de la República), quedan contenidos una serie de principios del procedimiento administrativo, al establecer: “Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizaran por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La actuación administrativa será gratuita.”

A continuación se analizan los principios contenidos en el Artículo precitado:

a) Oficiosidad.

Este principio refiere a la circunstancia de que, si bien el procedimiento administrativo puede ser iniciado a instancia del administrado o de oficio, su impulso siempre corresponde a la administración (de oficio), a fin de indagar y determinar la

⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Espinosa, Manuel Lucero, **Elementos de derecho administrativo**. Pág. 185.

practica de las actuaciones necesarias para el esclarecimiento y resolución de los asuntos que le son sometidos a su consideración, pues los particulares instan, pero no disponen la tramitación del mismo. De tal manera que la mera inacción del particular resulta ineficaz para paralizarlo, debido a que la administración más que satisfacer intereses personales satisface el interés público.

b) Escrito.

El procedimiento administrativo es eminente escrito, ello por la necesidad de control. La forma escrita es, desde el punto de vista práctico, recomendable y preferible. La forma escrita permite la prueba de la existencia tanto de las actuaciones como del acto administrativo. Si la forma escrita no fuera establecida como esencial, su inobservancia no afectaría su validez pero sí traería dificultades en materia de prueba. La forma escrita en el procedimiento administrativo cumple fundamentalmente una función de garantía, tanto de los derechos de los administrados como del orden, acierto, justicia y legalidad que deben existir en la actividad administrativa.

c) Derecho de defensa.

Este principio está contenido por excelencia en el Artículo 12 de la Constitución Política. Constituye un principio general de derecho, y tiene un carácter axiológico, del cual deriva que nadie puede ser privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o autoridad competente. Lo anterior implica, la participación activa de los administrados en el quehacer administrativo, razón por la cual, la audiencia no debe limitarse a la simple presencia del interesado, sino que realmente tenga oportunidad de hacer valer sus medios de defensa en la forma y con las solemnidades prescritas en las Leyes respectivas, a efecto de lograr la eficaz protección de sus derechos, es decir, confiere al administrado el derecho de defenderse y oponerse, ofrecer y aportar prueba, presentar alegatos, de obtener una resolución fundada y de impugnar esa resolución. El derecho a una decisión fundada se relaciona con el requisito

esencial de motivación del acto administrativo, es decir que la decisión administrativa debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que llevan a la emisión del acto.

d) Celeridad.

Este principio se encuentra vinculado con el principio de oficiosidad del procedimiento, en tanto que obliga a la autoridad a impulsarlo oficiosamente, suprimiendo los trámites innecesarios, a fin de que los trámites administrativos no se retrasen; es decir, que el ejercicio de la función administrativa se lleve a cabo a la brevedad posible. Sin embargo, el hecho de que el procedimiento se encuentre regido por el principio de celeridad, no implica que los órganos administrativos omitan el cumplimiento de los actos procedimentales necesarios para la decisión final o bien que su cumplimiento sea parcial, ni mucho menos que no se dé la oportunidad al gobernado de esgrimir sus argumentos y ofrecer pruebas para acreditar sus derechos, ni omitir el análisis y valoraciones de los mismos, puesto que en todo caso siempre se encuentran obligados a respetar todas las fases del procedimiento y la garantía de audiencia del administrado.

e) Sencillez y eficacia del procedimiento.

Tiende a que la actuación de la administración y la participación de los particulares sea más eficiente, por medio de la simplificación de procedimientos, concentración de elementos de juicio, eliminación de plazos inútiles, flexibilidad probatoria. En definitiva este principio propugna un [empleo](#) racional de tiempo y medios.

f) Gratuidad.

Este principio es necesario para que el particular pueda intervenir en el procedimiento administrativo sin limitaciones de tipo económico. Como consecuencia de este principio no existe condena en costas, ni es necesario abonar [impuestos](#) por su tramitación en caso de impugnaciones. Es obvio que la gratuidad del procedimiento administrativo no implica

los gastos que el gobernado deba erogar por concepto de derechos por el pago de servicios prestados por la administración pública, como son la expedición de licencias, permisos, autorizaciones, etcétera, ni los pagos que tenga que hacer a los profesionales que lo asesoren en la tramitación de los procedimientos administrativos que requiera promover.

g) Legalidad.

Las actividades y las decisiones administrativas siempre deben someterse al derecho, en el entendido que el derecho comprende la Ley, la doctrina jurídica administrativa y los principios jurídicos.

La legalidad debe imperar en la actuación de la administración y se manifiesta a través del mandato establecido en la norma, en el sentido de que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado. Toda actividad del Estado debe estar sometida a la Ley, es decir, que tenga el soporte jurídico suficiente que, como competencia, faculte la actuación del órgano, además debe estar sustentado en las consideraciones que exprese la autoridad y que justifiquen su actuación.

“El sometimiento del Estado al ordenamiento jurídico implica que el ejercicio del poder público necesariamente debe realizarse conforme a las disposiciones legales que lo regulan, toda vez que ellas determinan la extensión y límites de su actuación, por lo que toda actividad de los órganos estatales que rebase o incumpla el mandato legal debe ser corregida. La posibilidad de irregularidades en la actuación de la administración pública exige el establecimiento de medios de control, ya sea por los propios órganos

administrativos, a cargo de quien emitió el acto, o de su superior jerárquico, o por los diferentes órganos jurisdiccionales, de naturaleza administrativa o judicial.”⁸

La finalidad que persigue la legalidad: “1. Dar seguridad jurídica a los habitantes del Estado de Guatemala, esta seguridad consiste en el acatamiento de la ley a efecto de evitar actividades y decisiones arbitrarias. 2. Dar firmeza a las decisiones administrativas. Esta firmeza consiste en dar estabilidad a las actividades y decisiones para que no queden sin efecto por beneficios e intereses personales. 3. Convertir a la ley en un instrumento de poder y de competencias, limitado por la ley.”⁹

Este principio está contenido entre otros, en los Artículos 5, 12, 28, 152 y 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que refieren: “Toda persona... no está obligada a acatar ordenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ellas.” (Artículo 5). “Ninguna persona puede ser juzgada... por procedimientos que no estén establecidos legalmente.” (Artículo 12). “Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.” (Artículo 28). “El poder proviene del pueblo... su ejercicio está sujeto a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley.” (Artículo 152). “Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella.” (Artículo 154).

h) Juridicidad.

Este principio es necesario porque elimina el empleo de la discrecionalidad y de la fuerza. Plantea la utilización del derecho como método e instrumento de las actividades y

⁸ Delgadillo Gutiérrez, **Ob. Cit.** Pág. 181.

⁹ Castillo González, Jorge Mario, **Derecho administrativo**, tomo I. Pág. 24.

decisiones administrativas. Contrario a la juridicidad está la antijuridicidad y objetivamente equivale al Estado de Hecho o Estado de Facto.

“De lo anterior podemos inferir que la Actuación Administrativa debe ser sometida al Principio de Juridicidad, implica la aplicación del Derecho y esto trae como consecuencia la aplicación en primer lugar de la norma jurídica, en caso de no haber norma, necesariamente hay que aplicar los Principios Generales del Derecho Administrativo y en última instancia se puede aplicar las Instituciones Doctrinarias del Derecho Administrativo.”¹⁰

La juridicidad encuentra su ubicación en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que regula al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, como el contralor de la juridicidad de la administración pública. Al hablar de juridicidad, debe quedar entendida como la aplicación de las normas principalmente, dentro de casos concretos, es decir, que la actuación administrativa no sólo se refiere a la Ley en su sentido formal, sino que ésta debe entenderse en su más amplia acepción, comprendiendo en ella a todo tipo de normas que integren el ordenamiento jurídico positivo y a falta de norma jurídica se debe aplicar supletoriamente los principios generales del derecho, y en todo caso puede aplicarse las instituciones doctrinarias del derecho administrativo.

Diferencias entre legalidad y juridicidad.

“Con relación a las diferencias entre el principio de legalidad y principio de juridicidad estriba en su aplicación, el principio de legalidad debe someter su actuación a una norma y si no hay norma no puede actuar, el administrador tiene que actuar apegado a la Ley, mientras que en el principio de juridicidad tiene un campo más amplio para poder actuar, pues fundamentalmente tiene que buscar la Norma, la Ley, pero a falta de la

¹⁰ Calderón Morales, Hugo Haroldo, **Derecho administrativo I**. Pág. 44.

misma puede aplicar y buscar en los principios generales, y en todo caso puede aplicar las instituciones doctrinarias del derecho administrativo, puesto que resolver sobre la base del Derecho, hay que analizarlo como ciencia y toda ciencia tiene principios e instituciones doctrinarias.”¹¹

1.4. Fases del procedimiento administrativo.

En el procedimiento administrativo, considerado como un conjunto de actos coordinados que preparan el acto administrativo, su realización se da en una sucesión de momentos que integran diferentes fases, para concluir con el objetivo que se pretende. A esta sucesión de actos que integran las fases en las que se compone el procedimiento administrativo se le denomina trámite administrativo, que constituye el medio para construir, formar y ejecutar la voluntad administrativa.

El trámite administrativo está integrado por una serie de actos jurídicos de diverso contenido y naturaleza, a los cuales suele denominárseles actos de trámite o actos de procedimiento, que dentro del procedimiento administrativo constituyen actos instrumentales o auxiliares del acto final, producidos de manera sucesiva. Este orden de sucesión implica que para que un acto pueda darse legalmente, es necesaria la existencia de otro previamente realizado, que venga a dar legitimación y eficacia a los actos posteriores.

Estos actos procedimentales presentan características particulares, sobre todo en los momentos que dentro del procedimiento producen, lo que permite agruparlos en las siguientes fases: a) Iniciación. b) Instrucción. c) Decisión. d) Eficacia.

a) Iniciación.

La fase de iniciación del procedimiento administrativo, también llamada de apertura o preparatoria, se puede presentar de dos formas: de oficio o a petición de parte

¹¹ Calderón Morales, **Ob. Cit.** Pág. 45.

interesada. El procedimiento se inicia de oficio cuando en la propia administración el órgano competente decide actuar. Por otra parte, el procedimiento se inicia a instancia de parte interesada cuando es promovido por cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que invoque un derecho subjetivo o un interés legítimo, ya que sólo estos sujetos son considerados como parte interesada en el procedimiento administrativo.

b) De Prueba.

En ésta fase del procedimiento el órgano administrativo se allega de los elementos necesarios para alcanzar una determinada convicción respecto del asunto sometido a su conocimiento. Aquí es donde se pone de manifiesto la mayoría de los principios del procedimiento administrativo, tales como el principio de defensa y de oficialidad. Los particulares que puedan ser afectados por el acto que se dicte, deben ser oídos por la administración, a fin de dársele la oportunidad de aportar pruebas y formular sus alegatos para la defensa de sus intereses. Asimismo, la administración para llegar a la verdad real de los hechos, debe efectuar las diligencias sin necesidad de que se lo solicite el particular interesado.

c) Decisión.

Esta fase se presenta con el pronunciamiento de la decisión legítima y fundada que la autoridad hace de la convicción que tiene con los elementos que se allegó, y debe ser expresada por escrito y dentro del plazo establecido en el Artículo 28 Constitucional, respecto del derecho de petición. Hay que recordar que el órgano administrativo no se encuentra en libertad de decidir, sino que lo debe hacer, pues el incumplimiento afecta el derecho de petición, al grado de que para combatir la falta de decisión la Ley establece la negativa y la afirmativa ficta (silencio administrativo).

d) Eficacia.

Finalmente, la fase de eficacia se manifiesta en el principio de publicidad de las disposiciones que afecten los derechos de los particulares, y se realiza a través de la notificación del acto que se ha producido, so pena de nulidad, que impide la producción de los efectos del acto. Los gobernados tienen el derecho de recibir la notificación de los actos que dicte la administración pública, que, de alguna forma afecten su esfera jurídica, bien sea que el procedimiento que les dio origen se haya iniciado a petición de parte o de oficio, en cuanto que a partir de tal evento el acto administrativo resulta eficaz y adquiere el carácter ejecutivo, además, se inicia el plazo para que el particular afectado pueda impugnarlo a través de los medios de defensa que le otorgan las disposiciones legales.

CAPÍTULO II

2. El acto administrativo.

El Estado de Guatemala para el logro de sus fines desarrolla a través de sus órganos administrativos, una serie de actividades llamadas según sea el caso, actos de la administración y actos administrativos, debido a que no toda la actuación de la administración se expresa a través de actos administrativos, ya que en ocasiones realiza actos que no reúnen las características de éstos.

“La diferencia entre "acto de administración" y "acto administrativo" radica en que este último proyecta sus efectos hacia el exterior, hacia afuera del ámbito de la Administración Pública, incidiendo en el ámbito jurídico del administrado, en tanto que el "acto de administración" retiene sus efectos dentro de la esfera jurídica de la Administración Pública, agotándose dentro de tal ámbito.”¹²

De acuerdo a la Teoría General del Derecho, los diferentes fenómenos que se producen por los hombres y la naturaleza, pueden o no estar regulados por el derecho; cuando lo están, su realización produce efectos jurídicos, que permiten hacer la diferenciación entre hechos naturales y hechos jurídicos. Éstos a su vez pueden diferenciarse en razón de la intervención de la voluntad del agente, manifestada o no con el propósito de producir los efectos jurídicos, en cuyo caso podemos hablar de hechos jurídicos en sentido estricto y de actos jurídicos. Por ello, se dice que el acto jurídico es la manifestación de la voluntad para producir efectos jurídicos.

“La actuación de la Administración Pública puede ser jurídica y no jurídica, y que la misma puede exteriorizarse a través de hechos y actos no jurídicos, y de hechos y actos

¹² Delgadillo Gutiérrez, **Ob. Cit.** Pág. 223.

jurídicos. Actos no jurídicos son aquellas declaraciones de voluntad que no producen efectos jurídicos respecto de un sujeto de derecho, como son las invitaciones, comunicaciones generales, las simples recomendaciones, etcétera. Los hechos no jurídicos consisten en operaciones técnicas o materiales que no producen consecuencias de derecho, como limpieza de oficinas, la impartición de clases en las escuelas públicas, etcétera. Los actos jurídicos, en cambio, son las declaraciones de voluntad, de juicio o de opinión, que producen efectos jurídicos directos; es decir, las que crean, modifican o extinguen derechos u obligaciones, como los actos administrativos, los contratos administrativos y los reglamentos administrativos. Los hechos jurídicos constituyen conductas administrativas de carácter material o técnico, productoras de efectos jurídicos, como es la demolición de un edificio en estado ruinoso, el arrastre de un automóvil mal estacionado, que realiza el agente de tránsito, etcétera.”¹³

A fin de precisar el concepto de acto administrativo resulta menester examinar las siguientes cuestiones:

¿Puede una entidad particular que presta servicios públicos dictar actos administrativos?

Si los órganos del Estado pueden dictar actos administrativos, ¿podrán hacerlo los órganos legislativo y judicial o solamente el órgano ejecutivo?

El acto administrativo, ¿es unilateral o existen también actos administrativos bilaterales?

a) Acto emanado de entes particulares.

La aplicación del criterio de que ciertos actos emanados de entidades privadas encargadas de la prestación de servicios públicos pueden ser sometidos a la competencia contencioso-administrativa, ha llevado a formularme la interrogante si estos constituyen realmente actos administrativos, tal es el caso de los concesionarios de servicios públicos.

¹³ Delgadillo Gutiérrez, **Ob. Cit.** Pág. 223.

Al respecto cabe puntualizar que la noción de acto administrativo no depende del régimen de revisión de los actos. Por lo cual se puede concluir que los actos emanados de estas entidades no estatales no son actos administrativos, porque carecen de los caracteres de presunción de legitimidad, coercitividad y de ejecutoriedad que tienen los que emanan de los órganos del Estado.

b) El acto administrativo que emana de los órganos del Estado.

Al estudiar este asunto se presenta la cuestión de cómo ha de considerarse a la administración, si en sentido orgánico o en sentido material, es decir, si como conjunto de órganos que integran el Ejecutivo (orgánico), o como una actividad administrativa que pueden ejercer tanto el órgano ejecutivo como el legislativo o el judicial (material).

En este sentido, algunos tratadistas del Derecho Administrativo sostienen, que acto administrativo es únicamente el que emana del órgano ejecutivo, mientras otros piensan que también son actos administrativos los que emanan de los órganos legislativo y judicial cuando éstos ejercen funciones administrativas.

En la doctrina se ha definido a la administración pública como el conjunto de órganos administrativos –centralizada, descentralizada y autónomas- que desarrollan una actividad para el logro de un fin (bienestar general), a través de los servicios públicos (que es el medio de que dispone la administración pública para lograr el bienestar general), regulada en su estructura y funcionamiento, normalmente por el Derecho Administrativo.¹⁴

Fuera de los razonamientos que puedan surgir de la doctrina, es necesario ajustarse al derecho positivo cuando éste trae algunas disposiciones aplicables. De conformidad con el Artículo 232 de la Constitución Política de la República, así como el

¹⁴ Calderón Morales, **Derecho administrativo I**. Pág. 10.

Artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, se puede establecer que la administración pública en Guatemala es descentralizada y autónoma.

Quiere decir que nuestro derecho positivo considera a la administración en sentido orgánico. Partiendo entonces de ese supuesto, tenemos que decir que, de acuerdo con nuestro derecho vigente, el acto administrativo emana de un órgano administrativo, exclusivamente del Poder Ejecutivo, puesto que se trata de actos que integran la función administrativa, formal y materialmente considerada, quedando excluidas en el concepto de acto administrativo, las actividades que realizan los órganos legislativo y judicial.

c) El acto administrativo es unilateral o puede ser también bilateral.

Para que un acto pueda ser bilateral es necesario que la voluntad del particular contribuya a la formación del mismo y también a la realización de sus efectos, tal es el caso de los contratos administrativos. El problema a resolver es el de determinar que función juega la voluntad de los particulares en la formación del acto administrativo. En el procedimiento administrativo a petición del particular, podría decirse que el acto es bilateral, ya que de no haber intervenido la voluntad del particular, la administración no se hubiera pronunciado. En este caso, es evidente que esa voluntad ha servido solamente para provocar la actividad de la administración, pero no ha intervenido en la estructura del acto, debido a que la voluntad de particular no concurre como un elemento de creación del mismo. La expresión de la voluntad legal de la autoridad es suficiente para integrar el acto administrativo. En ese sentido podemos concluir que el acto administrativo únicamente puede ser unilateral, debido a que la voluntad del particular no contribuye a la formación del acto administrativo, sino sólo a provocar la actividad del órgano administrativo.

2.1. Definición.

El acto administrativo se puede conceptualizar como una declaración de voluntad motivado, unilateral y concreta de un órgano competente de la administración pública, siguiendo el procedimiento que establece la Ley, que produce efectos jurídicos directos e inmediatos entre la administración y los sujetos a quienes va dirigido, a partir de su debida notificación.

“Para emitir "actos de administración", el órgano administrador puede hacer uso, según las circunstancias, de diversos instrumentos jurídicos adecuados a los fines que en la especie persiga. Es así como se vale de los "reglamentos internos" de las "instrucciones", de las "circulares", de las "órdenes de servicio" etc., sin perjuicio de otros actos realizados por órganos administrativos que substancialmente constituyen "actos de administración".¹⁵

El acto administrativo debe producir efectos con relación a terceros, ajenos a la administración, pero es indudable que existen actos que producen efectos en lo interno de la administración, los cuales no tienen el mismo régimen jurídico que los anteriores. Por lo que es dable distinguir una especie de la otra. Así sería acto administrativo el que produce efectos externos de la administración o sea con relación a un tercero. Así será acto de la administración el que produce efectos internos o sea con relación sólo para la administración. En ese sentido, si el acto emanado del órgano administrativo no produjera efectos jurídicos hacia el exterior de la administración, no sería acto administrativo. Para que el acto administrativo sea válido, debe ser dictado por un organismo competente y siguiendo el procedimiento que establezca la Ley. También debe ser motivado, esto es, ha de contener una breve referencia a las constancias procesales y a la normativa en que se fundamenta. En principio, los actos administrativos son válidos y producen efectos desde

¹⁵ Delgadillo Gutiérrez, **Ob. Cit.** Pág. 223.

el momento en que se dictan, sin embargo, esta validez y eficacia depende de su notificación al interesado.

Los efectos jurídicos que produce el acto administrativo deben ser directos e inmediatos, debido a que surgen del acto mismo y no están sujetos al dictado de uno posterior. Las notas típicamente definitorias del acto administrativo son: la producción directa e inmediata de efectos jurídicos hacia los particulares a quienes se dirigen y su impugnabilidad a través de los recursos previstos en la Ley. Por ello, no serán actos administrativos los informes, los proyectos, los dictámenes, por cuanto son actos preparatorios del mismo.

El acto administrativo no surge por floración espontánea, sino que es el fruto del esfuerzo coordinado de varios órganos que tienden a la consecución del mismo fin. El acto administrativo surge como consecuencia de una sucesión o una cadena de actos de distinto alcance y contenido (procedimiento administrativo) que serían los actos de trámite que conducen al último eslabón de aquella, que es el acto final o definitivo en el que se contiene la voluntad de la administración.

La declaración de voluntad, es un elemento indispensable de los actos jurídicos. El acto administrativo contiene una declaración, en cuanto representa una expresión intelectual, por la cual, mediante el análisis de ciertos hechos se les da un determinado significado para crear derechos y obligaciones a favor y a cargo de un sujeto de derecho. Es menester puntualizar que esa declaración de voluntad debe ser concreta, puesto que debe referirse a situaciones particulares y adquiere eficacia después de su notificación al interesado.

2.2. Clasificación de los actos administrativos.

Los actos administrativos se clasifican desde distintos puntos de vista de acuerdo con la doctrina moderna. Estos puntos de vista no son excluyentes entre sí, sino complementarios. En este trabajo sólo se hará un resumen de la clasificación que se considera más importante, entre ellas, las desarrolladas por los tratadistas Rafael Godínez Bolaños y Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.

a) Por sus efectos: Actos Internos y Actos Externos.

Los actos administrativos internos, agotan sus efectos, se cumplen, en el seno de la administración sin afectar a los particulares en forma directa (por ejemplo, nombramientos, destituciones, licencias, ascensos, etcétera). Los actos administrativos externos, surgen efectos fuera del órgano o entidad que los emite y afecta a los particulares o a otras dependencias o entidad del Estado. Por ejemplo: Otorgar licencias para manejar vehículo, etcétera.

b) Por el órgano que dicta el acto: Simples y Complejos.

El acto administrativo es simple, cuando emana de un órgano o entidad (resolución ministerial, de un alcalde, de una corporación municipal, del consejo superior universitario, de un gobernador, etcétera). Y es complejo, cuando es emitido por dos o más órganos o entidades de la administración (por ejemplo, un acuerdo en consejo de ministros, un acuerdo de la asamblea de municipalidades, un acuerdo emitido por dos ministros, o por dos decanos en la Universidad de San Carlos, etcétera).

c) Por los efectos del acto: Limitativo y de Ampliación.

El acto administrativo es limitativo, cuando contiene provisiones y disminuye el patrimonio de la persona o controla el ejercicio de los derechos de los particulares (por ejemplo: No autorizar una manifestación pública en resguardo del orden; limitar la

velocidad en una carretera, etcétera). Y es de ampliación, cuando aumentan la esfera de los derechos de los particulares a quienes va dirigido, porque se les reconoce el ejercicio de derechos, se elimina obstáculos para que los ejerciten, se les otorgan licencias, concesiones o permisos. (Por ejemplo, el registro de la marca comercial, una rebaja de multa, extender una licencia mercantil, exonerar impuestos, etcétera).

d) Por la concurrencia de elementos: Válidos o perfectos y Viciados o imperfectos.

Cuando el acto administrativo contiene todos los elementos de fondo o forma necesarios, está ajustado a derecho y al encontrarse firme porque no se impugna o porque se declara sin lugar el recurso, se procede a su cumplimiento o ejecución en forma voluntaria o coactiva; éste es acto válido o perfecto. Si por el contrario, el acto adolece de la falta de algún elemento esencial de fondo o de forma y es impugnado, y el recurso es declarado con lugar en la vía administrativa o judicial, no produce efectos jurídicos y es un acto viciado o imperfecto, que viola los principios de juridicidad, legalidad y de seguridad.

e) Por la decisión que contiene el acto: Reglados y Discrecionales.

El acto administrativo es arreglado, cuando la Ley señala el procedimiento, los requisitos y el sentido de la resolución negativo o positivo (de limitación o de ampliación). La Ley le indica al funcionario como debe resolver como norma de observancia obligatoria. Cuando el funcionario resuelve en contra de lo dispuesto en la Ley, en perjudicado pueden interponer el recurso administrativo que corresponda y en caso de confirmación del acto en la vía administrativa, puede acudir a la vía judicial (contencioso administrativa). Por ejemplo: El estudiante que reúne los requisitos para obtener un título profesional, la Facultad que corresponda se lo debe otorgar. El acto administrativo es discrecional, cuando la Ley señala el procedimiento y los requisitos que deben cumplirse, pero faculta al funcionario que debe emitir la resolución, para que al hacerlo, aplique en su decisión favorable o desfavorable, los principios de oportunidad y

conveniencia para los intereses generales, sin que esto sea excusa para violentar el sistema jurídico y afectar sin razón a particulares. Por ejemplo, en caso de calamidad pública, el funcionario queda facultado para que tome las medidas oportunas para restablecer el orden; también hay discrecionalidad en las decisiones sobre política internacional, etcétera.¹⁶

f) Por su ámbito de aplicación: Internos y Externos.

Se consideran actos administrativos internos aquellos cuya existencia sólo se manifiesta dentro de la propia administración, por lo que no pueden producir efectos respecto de los particulares, como la orden de un superior a un inferior jerárquico o la imposición de una sanción disciplinaria a un servidor público. Los actos administrativos externos trascienden la esfera de la administración, pues van dirigidos a los particulares, como puede ser una licencia, una multa, una concesión, etcétera.

g) Por las voluntades que intervienen: Simples o Complejos.

Un acto simple es aquel que es emitido por un sólo órgano, sin importar que sean varias las personas que hayan participado en la preparación del acto. Los actos complejos o colectivos se emiten por la concurrencia de diferentes órganos de la administración pública, identificados respecto de una misma materia y un mismo fin, como puede ser un acuerdo de gabinete en que concurren diferentes Ministros o un decreto del Ejecutivo en el que se conjuntan las voluntades del Presidente de la República y de los titulares de las dependencias ministeriales.

h) Por el margen de libertad para su creación. Reglados y Discrecionales.

Los actos reglados son aquellos que la autoridad debe emitir necesariamente, cuando se dan los supuestos que la norma establece, sin dejar algún margen de libertad a la autoridad para decidir sobre su pronunciamiento, a diferencia de los discrecionales, en

¹⁶ Godínez Bolaños, Rafael, **Los actos administrativos**. Pág. 2.

los que la autoridad tiene la libre apreciación de los elementos para determinar su emisión o no. Es conveniente señalar que cuando la autoridad puede apreciar los elementos para determinar su contenido, pero necesariamente debe emitir el acto, no se trata de un acto discrecional, sino de un acto reglado, con posibilidad de arbitrio. Esto sucede, por ejemplo, cuando al tener conocimiento de un ilícito, la autoridad tiene obligación de imponer una sanción, la cual cuantificará de acuerdo con su arbitrio, respecto de los elementos que concurrieron en su comisión.

i) Por los efectos que producen en la esfera jurídica de los administrados.

Actos que aumentan los derechos de los particulares y Actos que los limitan.

Por ejemplo, los actos administrativos que aumentan los derechos de los particulares son: La concesión. Derecho que se otorga a un sujeto para el uso o explotación de bienes del Estado o la prestación de un servicio público. La autorización, licencia o permiso. Acto en razón del cual la administración autoriza el ejercicio de un derecho preexistente, que ha sido limitado por razones de seguridad, tranquilidad u oportunidad, y que una vez que constata que se satisfacen los requisitos establecidos para su ejercicio, la autoridad lo autoriza. Así tenemos las licencias de construcción, etc. Entre los actos administrativos que limitan los derechos de los particulares, están: Las órdenes. Son manifestaciones de voluntad que obligan a los particulares a realizar conductas positivas o negativas. La sanción. Es la manifestación unilateral de la voluntad de la administración que se emplea para castigar a los infractores de las normas legales y reglamentarias, y que tienen carácter aflictivo y represivo.

j) Por lo que hacen constar.

- Certificaciones: Son manifestaciones que dan validez o autenticidad a constancias de registros. Por ejemplo, constancia de la vida civil de los particulares, constancias del registro de propiedad, etcétera.

- Registro: Inscripción en documentos o instituciones públicas, de situaciones y derechos de particulares. Por ejemplo, el registro de un nacimiento, etcétera.
- Notificaciones y publicaciones: Implican la participación de conocimiento de actos y situaciones jurídicas.

k) Por el órgano que lo emite: Unipersonales y Colegiados.

Los unipersonales son aquellos que provienen de un órgano integrado por un sujeto. En cambio, los colegiados se presentan cuando el órgano está compuesto por una pluralidad de individuos.

l) Por el sujeto a que se refiere: Singulares o Plurales.

Son singulares los actos dirigidos a un sujeto determinado, por ejemplo, la imposición de una sanción, el nombramiento de un servidor público, etcétera. Son plurales aquellos actos destinados a sujetos indeterminados pero identificados o identificables como es el caso de una convocatoria para una licitación pública.¹⁷

2.3. Elementos.

El acto administrativo está constituido por una serie de elementos que le dan forma y validez, por lo que su conocimiento es de suma importancia, ya que las irregularidades que puedan presentarse en su formación, constituyen vicios que lo afectan. La validez del acto se deriva de una presunción que la Ley establece y que subsiste mientras no se demuestre lo contrario, lo cual da al acto administrativo las características de legitimidad y ejecutoriedad.

Si los elementos del acto administrativo faltan o están viciados provocan la nulidad absoluta del acto y el decaimiento del mismo, ya que no es subsanable y se retrotrae todo a la situación anterior, como si no hubiera habido acto.

¹⁷ Delgadillo Gutiérrez, **Ob. Cit.** Pág. 226.

Para que un acto administrativo sea válido y eficaz debe contar con los elementos requeridos por el ordenamiento jurídico para su formación y existencia. Válido en tanto que ha reunido los requisitos que la Ley establece, y eficaz en virtud de que siendo válido, ha sido notificado debidamente al particular.

No es pacífica la doctrina sobre los elementos del acto administrativo, en este trabajo se hará un resumen sobre los elementos del acto administrativo que se consideran más importantes.

“Elementos formales: particularmente creemos que el elemento de forma más importante de la resolución administrativa es la manifestación escrita en la cual se plasma la manifestación de voluntad del órgano administrativo a través del administrador. Aunque sin caer en formalismos exagerados la resolución administrativa debe contener partes esenciales en las cuales se mencione todos aquellos elementos que sirven de base para la decisión final, como enumeración de las pruebas, dentro de las cuales se puede encontrar documentos, expertajes y dictámenes jurídicos y técnicos, etc., las consideraciones necesarias, y el fundamento legal en la cual se encuentra contenido la facultada para resolver, es decir, la competencia administrativa. Elementos de fondo: este es el elemento más importante en la resolución administrativa. Es lo que al final decide el órgano administrativo, ya sea que otorgue o deniegue una petición o impone una sanción administrativa. Esto es lo que en una sentencia sería el POR TANTO es lo que realmente va a producir los efectos jurídicos, pues que se trata de la declaración de voluntad del órgano.”¹⁸

¹⁸ Calderón Morales, **Derecho procesal administrativo**. Pág. 74.

“De acuerdo con sus características, los elementos del acto administrativo pueden agruparse en subjetivos, objetivos y formales.

a) Subjetivo.

El elemento subjetivo está integrado por el órgano administrativo que emite el acto, que en ejercicio de la función administrativa establece situaciones jurídicas; es decir crea, modifica, transmite, reconoce, declara o extingue derechos y obligaciones, de manera individual o concreta y con efectos jurídicos directos. Para que el acto administrativo tenga validez, el sujeto que ejerce la función administrativa debe contar con dos elementos importantes: la competencia y la voluntad. En cuanto a la competencia, los órganos administrativos para su debida actuación deben contar con las facultades que el ordenamiento jurídico les confiere, la cual puede ser en razón de materia, grado, territorio, tiempo y cuantía. En cuanto a la voluntad, ésta es considerada como un impulso psíquico, un querer, la intención, la actitud consciente y deseada, que se produce en el órgano administrativo, atendiendo a los elementos de juicio que se le aportaron o que recabó en ejercicio de su función. Como el titular del órgano que emite la resolución es un funcionario, su voluntad como persona física debe estar exenta de vicios para poder expresar la voluntad de la administración, por lo tanto, además de ser una persona capaz civilmente y de tener la condición legal de funcionario, su actuación debe estar exenta de error, dolor, violencia e intimidación.

b) Objetivos.

Los elementos objetivos del acto administrativo son el objeto, el motivo y el fin. El objeto es la materia o contenido del acto; es decir, es aquello sobre lo que incide la declaración administrativa. En consecuencia, el objeto del acto administrativo está constituido por los derechos y obligaciones que el mismo establece. El objeto del acto administrativo debe contener ciertos requisitos: ha de ser lícito, posible y determinado o determinable. Es decir, que el contenido a que se refiere el acto sea real y pueda ser

materia de la actuación de la administración de acuerdo con la ley, y que sea posible su realización y expresarse de manera clara y precisa a fin de que el gobernado, a quien se le dirige el acto, esté en aptitud de conocer plenamente su contenido. El motivo, también llamado "presupuesto de hecho" y "causa" está constituido por, las circunstancias de hecho y de derecho que la autoridad toma en cuenta para emitir el acto; es decir, son los antecedentes que preceden y provocan el acto y, por ello, se ha dicho que el motivo constituye la razón de ser del mismo. El fin es el propósito que se persigue con la emisión del acto, es el "para qué" de su emisión, que en materia administrativa siempre corresponde a la satisfacción del interés público. Su contenido se deriva de la voluntad del legislador expresada en la ley, por lo que su inobservancia da lugar al desvío de poder, que es la aplicación de potestades para fines distintos de los previstos en la norma.

c) Formal.

El elemento formal del acto administrativo está integrado por la observancia del procedimiento prescrito para la elaboración del acto, su expresión por escrito y su comunicación a los interesados. La observancia del procedimiento es un aspecto muy importante para la integración de la voluntad administrativa, sobre todo con relación al respeto de los derechos del particular, por lo que sí se afectan sus defensas, procede la declaración de su nulidad. Respecto a la exteriorización del acto administrativo, la regla general es que sea de manera expresa y por escrito. En cuanto a la exteriorización del acto administrativo por escrito, vale decir que éste debe cumplir con por lo menos los siguientes requisitos:

- a) Fecha de emisión.
- b) Autoridad que lo emite.
- c) Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- d) La firma del funcionario y el nombre de las personas a las que vaya dirigido.
- e) Disposiciones legales en que se fundamenta.

Los medios de publicidad del acto administrativo, estos consisten en aquellas formas reguladas por el ordenamiento jurídico a través de las cuales se hace del conocimiento de los gobernados la existencia de dichos actos, a fin de que puedan surtir sus efectos, puesto que cuando el acto no se ha hecho del conocimiento del sujeto pasivo, y en algunos casos de los terceros, no produce efectos jurídicos, razón por la cual la falta de publicidad no afecta la validez del acto, sino su eficacia. Como especies de publicidad existen la publicación y la notificación. La primera se refiere a que el acto debe hacerse del conocimiento de los administrados mediante inserción en el Diario Oficial, y la notificación, que es una forma de dar a conocer el acto de una manera concreta.”¹⁹

Otra clasificación de los elementos del acto administrativo.

- a) **Competencia:** Aptitud legal que tiene un órgano para actuar, en razón del lugar, la materia, el tiempo y el grado.
- b) **Causa:** Son los antecedentes y circunstancias de hecho y de derecho existentes al momento de emitirse el acto, considerados por la administración para el dictado del mismo.
- c) **Motivación:** Es la expresión de las razones que han llevado al órgano administrativo a dictar el acto, así como la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho (causas) que preceden y lo justifican, ello para determinar la legitimidad del acto. La falta de [motivación](#) equivale a una falta de fundamentación y puede afectar la validez del acto, ya que la administración pública no puede obrar arbitrariamente.
- d) **Objeto:** Es la resolución adoptada por la administración pública en el caso concreto, es el efecto práctico que se pretende obtener con el acto.
- e) **Procedimientos:** Son los pasos que deben darse previamente a la emisión del acto. En los casos en que la resolución, pudiere afectar derechos constitucionales, la administración, previo dictado, debe solicitar el dictamen al departamento legal que corresponda al órgano.

¹⁹ Delgadillo Gutiérrez, **Ob. Cit.** Pág. 226.

- f) **Finalidad:** El fin del acto administrativo consiste en la satisfacción del interés público. Es el objetivo tenido en cuenta por el legislador al redactar la norma; no se pueden perseguir fines encubiertos, es decir, que la finalidad no debe ser contraria a la Ley.

2.4. Caracteres.

Presunción de legitimidad: Salvo prueba en contrario, se presume la legitimidad del acto administrativo, es decir, que ha sido dictado de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente.

Ejecutoriedad: Es la posibilidad de que la propia administración pública provea a la realización de sus propias decisiones, cuando el orden jurídico le ha concedido expresa o implícitamente tal atribución. La ejecutoriedad puede ser:

- a) Propia: Significa que la administración dicta el acto y provee por sí sola a su cumplimiento; sólo es procedente cuando la Ley la faculta a ello expresa o implícitamente.
- b) Impropia: Se presenta en el supuesto en que la decisión, emanada de la administración, obtiene su cumplimiento por medio de una resolución judicial a instancia de la administración. Es decir, que la decisión emana de la administración pero es ejecutada por la vía judicial.

2.5. Actos reglados y discrecionales.

El acto administrativo es reglado, cuando la Ley señala el procedimiento, los requisitos y el sentido de la resolución que debe emitirse, ya sea negativa o positiva. La Ley indica al funcionario como debe resolver, como norma de observancia obligatoria. Se basa en la existencia de la norma jurídica que establece las competencias (funciones, atribuciones, facultades) de la organización (compuesta por funcionarios y empleados públicos) fijando límites en la toma de decisiones y a la libertad de los funcionarios y

empleados públicos, impidiéndoles actuar libremente y con discrecionalidad. Para limitar esa libertad, la norma jurídica precisa el momento, el contenido y la forma de la actividad. Si existe fundamento normativo en las decisiones, el funcionario y el empleado público se sujeta a la Ley, obligado a su ejecución y respeto. Las facultades de un órgano están regladas cuando una norma jurídica predetermina en forma concreta una conducta determinada que el órgano obligatoriamente debe seguir.

La redacción de las Leyes es una típica actividad humana y no escapa a las hipótesis imprevistas, a los hechos inesperados y complejos, a las normas incompletas, oscuras, ambiguas o contradictorias. Estas situaciones crean el espacio a los actos discrecionales que son aquellos en que se aplican preceptos legales que conceden al órgano administrativo cierta libertad de actuación, pues la norma fija un ámbito de acción y la facultad de elegir entre varias formas posibles de tomar una decisión, naturalmente dentro de los parámetros que la misma Ley le fija. Ello no implica arbitrariedad. La necesidad de dejar a la administración pública cierta actividad discrecional deriva de la circunstancia de que es imposible para el legislador tener una visión exacta de los elementos concretos que, al menos en parte y en ciertos casos, condicionan la oportunidad de la decisión administrativa.

Límites a la discrecionalidad.

La discrecionalidad está limitada por la oportunidad, porque permite escoger opciones y medios para ejecutar las actividades y tomar la decisión; y por la utilidad que obliga a la obtención del bien común o interés general o público. Estos límites permiten afirmar que la discrecionalidad no equivale a libertad absoluta.

CAPÍTULO III

3. El procedimiento administrativo ante la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

3.1. Concepto.

El procedimiento administrativo tributario, es una manifestación externa de la función administrativa del Estado, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establecen para poder emitir una decisión por parte de la administración tributaria.

De conformidad con el Artículo 98 del Código Tributario, se entiende por administración tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- u otra dependencia o entidad del Estado a la que por Ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos.

3.2. Clasificación.

Según el Código Tributario, el procedimiento administrativo que se tramita ante la Superintendencia de Administración Tributaria, se puede clasificar de la siguiente manera:

a) Procedimientos que generan la emisión de una resolución concluyente de la administración tributaria.

- 1) Procedimientos para la determinación de la obligación tributaria.
- 2) Procedimiento de reconocimiento de exenciones o beneficios fiscales.
- 3) Procedimiento sancionatorio por infracciones.
- 4) Procedimiento de devolución de crédito fiscal del IVA a exportadores.
- 5) Procedimientos de gestión y recaudación.

- 6) Procedimientos de consulta.
- 7) Procedimientos de inscripción de contribuyentes y responsables.
- 8) Procedimientos para el cierre temporal de empresas o negocios.

b) Procedimientos que regulan los recursos para impugnar las resoluciones emitidas por la administración tributaria.

- 1) Procedimientos de impugnación que se tramitan ante la administración tributaria.
- 2) Procedimientos que se tramitan en la vía jurisdiccional (Procedimientos Contencioso Administrativo).
- 3) Procedimientos de ejecución de adeudos tributarios por la vía judicial (Económico Coactivo).

Para los efectos de este trabajo, solamente se estudiarán los procedimientos para la determinación de la obligación tributaria y el procedimiento sancionatorio. Y previamente a desarrollarlos, es necesario definir los siguientes conceptos:

Obligación Tributaria: La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la Ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. (Artículo 14 del Código Tributario).

Sujetos de la Obligación Tributaria.

Sujeto Activo. El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. (Artículo 17 del Código Tributario).

Sujeto Pasivo. El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyentes o de responsables. (Artículo 18 del Código Tributario).

Contribuyente. Son las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. (Artículo 21 del Código Tributario).

Tributo. Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. (Artículo 9 del Código Tributario).

Hecho Generador. El hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la Ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. (Artículo 31 del Código Tributario).

Ahora bien, en cuanto a la determinación de la obligación tributaria, el Código Tributario en su Artículo 103, establece: “La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la Ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexibilidad de la misma.”

El procedimiento tributario está dividido en una serie de fases definidas. La complejidad que deriva, no sólo de la multiplicidad de actividades desarrolladas en su tramitación, sino sobre todo, de que algunos de los actos o momentos en que aquél se

descomponen, pueden alcanzar una cierta individualización y autonomía funcional, llegando, no sólo a poder ser impugnados y sometidos a control jurisdiccional, sino incluso a perder su condición de meros actos de trámite para alcanzar la de actos definitivos. El procedimiento tributario, puede decirse en consecuencia, que no es un procedimiento unitario, sino una serie de procedimientos que se engarzan funcionalmente para emitir una resolución definitiva.

3.3. Fases del procedimiento para determinar la obligación tributaria.

a) Iniciación.

Los procedimientos tributarios pueden iniciarse como lo establecen los Artículos 107 y 145 del Código Tributario, de oficio, es decir, se inicia por iniciativa de la administración tributaria, en atención a sus funciones de control y fiscalización. Tiene lugar cuando el contribuyente o responsable omite la presentación de su declaración o no proporciona la información necesaria para establecer la obligación tributaria. Cuando esto sucede la Ley establece que previo a esa determinación, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- requiere al obligado la presentación de la declaración omitida fijándole un plazo de 20 días hábiles improrrogables. Entonces la administración tributaria, aún sin contar con declaración alguna y sin precisar de su actuación investigadora, determina de oficio la obligación tributaria que puede ser sobre base presunta, por disponer ya en sus registros de datos y justificaciones suficientes declarados por el mismo contribuyente, o bien sobre una base cierta, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, y en base a ellos, dicta actos de comprobación o liquidación, que dan inicio al procedimiento.

También puede iniciarse a instancia de parte interesada, con fundamento en el Artículo 105 del Código Tributario o el que específicamente le asignan las Leyes sustantivas tributarias. La más usual, con la presentación de la declaración tributaria. En este último caso, no resulta definido claramente por la doctrina si debe considerarse

iniciando el procedimiento por la simple presentación de la declaración, pues éste es un acto del administrado y no de la administración tributaria. El procedimiento administrativo iniciado como consecuencia del recurso de un particular es uno de los medios eficientes de control del superior jerárquico de los actos realizados por el inferior.

b) Verificación o comprobación.

La administración tributaria deberá verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos y si se procediere, formulará los ajustes que correspondan, los notificará al contribuyente o responsable y precisará los fundamentos de hecho y de derecho. (Artículo 146 del Código Tributario).

En esta fase del procedimiento la administración tributaria, con fundamento en las funciones asignadas en los Artículos 98 y 100 del Código Tributario y Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, fiscalizará, comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones y demás circunstancias que condicionan o integren el hecho imponible originadas de las declaraciones o de las determinaciones de oficio que haya realizado. Regularmente en dicha fase la administración tributaria verifica los datos consignados en las declaraciones tributarias y los documentos adjuntos. Seguidamente, la administración tributaria llega al acto de liquidación en base a los datos.

La liquidación se concibe como una serie de actos administrativos que partiendo del hecho imponible, concluye en un acto concreto y de determinación de la obligación tributaria, que la hace líquida y exigible. Nuestro derecho positivo no hace referencia en forma específica al acto de liquidación, sólo se refiere a la formulación de ajustes, sin embargo, estas operaciones efectivamente se realizan en la SAT y las podemos dividir en dos categorías básicas: Liquidaciones provisionales y Liquidaciones definitivas.

Liquidar en su acepción más común, alude al conjunto de operaciones encaminadas a determinar la cuantía de una obligación tributaria, que producen como efecto primordial, la exigibilidad de dicha obligación por parte de la administración o sujeto pasivo.

Liquidaciones provisionales: Son aquellas que se efectúan con base a los datos facilitados por el propio contribuyente o responsable y/o con la información obtenida por la administración tributaria. En esta etapa no se ha oído aún al contribuyente o responsable, y la liquidación provisional fundamenta la pretensión de la SAT, para efectos del acto del conferimiento de la audiencia. Con base a lo pretendido por la SAT y dado a conocer al contribuyente, éste al conocer esa liquidación provisional elaborada por la SAT, desarrollará sus argumentos de defensa, los cuales deberá fundar con la prueba pertinente al evacuarse la misma.

Liquidaciones definitivas: Son los actos mediante los cuales la administración tributaria determina la cuantía de la deuda tributaria, incluyendo los intereses, multa y recargos, según el caso y se hace exigible, por medio de la emisión de la resolución respectiva, que determinará el período de imposición correspondiente, así como la consideración de los dictámenes emitidos, y la misma deberá reunir los requisitos establecidos en el Artículo 150 del Código Tributario.

c) Audiencia.

Efectuada la liquidación provisional, se le notifica al contribuyente o responsable, concediéndole audiencia por el plazo de 30 días improrrogables conforme lo establecido en el Artículo 146 del Código Tributario, para que manifieste su conformidad o inconformidad con los ajustes formulados, o dará audiencia por el plazo de 10 días si se tratare de sanciones a imponer. En los plazos referidos, el contribuyente o responsable podrá hacer uso del derecho constitucional de defensa. Al evacuarse audiencia se

formularán los descargos y ofrecerán los medios de prueba que justifiquen la oposición del contribuyente o responsable, sobre lo que para el efecto pretende la administración tributaria. Si el contribuyente hubiese manifestado conformidad parcial con los ajustes formulados o las sanciones a imponer, en cuyo caso la administración tributaria los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el improrrogable término de 10 días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se produce, se procederá por la vía económico coactiva. El expediente continuará su trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones que el contribuyente o el responsable si haya impugnado.

Si fuera el caso que el contribuyente o el responsable no evacua dicha audiencia, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago. (Artículo 147 del Código Tributario).

d) Período de prueba.

Todos los hechos pueden ser materia de prueba, sin embargo, no todos necesitan ser probados. Los hechos que deben ser materia de prueba, son aquellos controvertidos o acerca de los cuales no hay acuerdo de las partes. En materia tributaria, nuestro derecho positivo regula que podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho (Artículo 142 del Código Tributario). Para ello, supletoriamente se aplica lo establecido en materia probatoria del Código Procesal Civil y Mercantil, aunque en la práctica se utiliza especialmente la prueba documental.

Si se trata de ajustes formulados por la administración tributaria, el período de prueba es de 30 días hábiles improrrogables, los cuales empiezan a correr después del 6º día hábil posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia, cuando el contribuyente lo haya solicitado en el propio memorial de evacuación de

audiencia, sin más trámite, que se tenga que notificar. Si se trata de sanciones, la administración tributaria, le conferirá al contribuyente el plazo de 10 días hábiles improrrogables (Artículos 143 y 146 del Código Tributario).

Si se trata de sanciones, la administración tributaria, le conferirá al contribuyente el plazo de 10 días hábiles improrrogables. La administración tributaria no admitirá las pruebas presentadas fuera de éste período, salvo, que se recabe para mejor resolver, aunque no se hubiere ofrecido.

El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando todas las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten. (Artículo 143 del Código Tributario).

e) Diligencias para mejor resolver.

Ésta es una figura utilizada en la tramitación judicial que se incluyó en la legislación tributaria (Artículos 144 y 148 del Código Tributario). Mediante ella se pretende que la administración tributaria cuente con más elementos de juicio antes de resolver. Esta medida puede efectuarse de oficio o a petición de parte, se haya o no evacuado la audiencia respectiva.

La Ley señala que el plazo para que la SAT practique diligencias como traer a la vista cualquier documento o actuación que crea conveniente, efectuar otras diligencias o ampliar las ya realizadas dentro de un plazo no mayor de 15 días hábiles. Contra la resolución que ordene estas diligencias no cabe recurso alguno.

f) Resolución.

La resolución determinará el monto total del tributo, incluyendo los intereses, multas y recargos, según sea el caso, el período de imposición correspondiente, así como

la consideración de los dictámenes emitidos, debiendo reunir los requisitos establecidos en el Artículo 150 del Código Tributario.

Según sea el caso, la administración tributaria podrá emitir dos clases de resoluciones: a) Resolución por aceptación parcial de ajustes o sanciones, en su caso, por parte del contribuyente; b) Resolución que se refiere a la totalidad de la obligación tributaria, determinada en la liquidación respectiva.

Resolución por aceptación parcial de los ajustes o sanciones por parte del contribuyente:

Conforme el último párrafo del Artículo 146 del Código Tributario, el contribuyente puede expresar su conformidad con algunos de los ajustes o sanciones formulados por la administración tributaria, en cuyo caso los declarará firmes por medio de la resolución de mérito, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de 10 días hábiles para su pago. Y en su caso, procederá por la vía económica coactiva. El expediente continuará su trámite en lo relativo a los ajustes y sanciones no admitidos por el contribuyente o responsable.

Resolución que se refiere a la totalidad de la obligación tributaria, determinada en la liquidación respectiva:

Para ese efecto, la administración tributaria ha concluido la etapa de fiscalización e investigación, para poder determinar la obligación tributaria. El contribuyente también ha podido aportar los argumentos, pruebas y justificaciones sobre lo manifestado por la SAT en la liquidación provisional que le fuera notificada conforme las formalidades legales.

La administración tributaria procede entonces a efectuar la liquidación final, la cual quedará contenida en una resolución cuyas características fundamentales son las siguientes:

- a) Es un acto administrativo de naturaleza definitiva,
- b) Es impugnabile por medio de un recurso de revocatoria,
- c) Pone fin procedimiento tributario de determinación de la obligación tributaria o de la sanción respectiva, o ambos aspectos.
- d) Al causar firmeza, hace exigible la obligación de pago del impuesto, multa o intereses según el caso.
- e) Debe dictarse a los 30 días siguientes de concluido el procedimiento. (Artículo 149 del Código Tributario).

De esta forma la Superintendencia de Administración Tributaria se ha pronunciado expresamente, empleando su forma más usual: una resolución. Sin embargo, puede tanto en el procedimiento de determinación de la obligación como en los otros procedimientos que se tramitan ante la SAT, presumirse la existencia de la declaración respectiva, aún y cuando ésta no expresa su decisión por escrito, entendiéndose según los casos, la petición denegada o resuelta favorablemente. En estos casos, estaríamos refiriéndonos al silencio administrativo. Artículos 157 y 41 del Código Tributario.

3.4. Recursos.

El objeto de todo recurso es obtener la impugnación de la parte resolutive de un acto. Los recursos son la vía reglamentaria mediante la cual se protege y controla la legalidad de los actos administrativos. La impugnación administrativa es requisito previo a la impugnación judicial, para acceder a la instancia jurídica deben haberse agotado todas las instancias administrativas.

Los procedimientos de impugnación, son todos aquellos recursos que los particulares tienen para oponerse a las resoluciones de la administración pública. El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos e intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los

términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo. Es necesario distinguir los recursos en el procedimiento administrativo y en el proceso judicial. Los medios de impugnación existentes contra la actividad administrativa se dividen en: a) Recursos Administrativos: Son los que se tramitan ante las autoridades administrativas; y, b) Procesos Judiciales: Son los que se tramitan ante un órgano jurisdiccional, es decir ante el tribunal de lo contencioso administrativo.

El capítulo II, de la Ley de lo Contencioso Administrativo (Decreto 119-96 del Congreso de la República), regula lo relativo a los recursos administrativos de revocatoria y reposición, que deben utilizarse en el ámbito de la administración pública, pero el Artículo 17bis de dicho cuerpo legal, establece las excepciones en materia laboral y tributaria, las cuales se deberán tramitar conforme el Código de Trabajo y el Código Tributario, respectivamente. Cabe resaltar además, que se exceptúan de esta disposición legal, las entidades autónomas, debido a que éstas se regulan por sus propias normas y por lo establecido en la Ley del Organismo Judicial, relativo a la aplicación de la Ley especial sobre la Ley general.

En materia tributaria los recursos de revocatoria y reposición se encuentran regulados entre los Artículos del 154 al 159 del Código Tributario.

a) Recurso de Revocatoria.

Es el medio por el cual un particular puede recurrir al órgano superior jerárquico a efectos de que se revea una disposición del inferior jerárquico (que haya lesionado un derecho subjetivo o un interés legítimo del recurrente) y, en su caso, se la revoque, suspenda o modifique. Es denominado recurso de alzada, debido a que es resuelto por un órgano administrativo superior. Por medio de éste recurso la autoridad administrativa

superior decide mediante resolución y conforme con las disposiciones legales, confirmar, revocar o anular la resolución emitida por autoridad administrativa inferior.

De conformidad con el Artículo 154 del Código Tributario, las resoluciones de la administración de tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.

El recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable ante el funcionario que dictó la resolución dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si del escrito que se presente se desprende la inconformidad o impugnación de la resolución se tramitará como revocatoria, aunque no se mencione expresamente este vocablo. El funcionario ante quien se interponga el recurso, se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo. Si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas dentro de plazo de cinco (5) hábiles. Si lo deniega, deberá razonar el rechazo.

b) Recurso de Reposición.

Es denominado recurso jerárquico, ya que por medio de éste recurso la autoridad administrativa superior vuelve a conocer de la resolución emitida por ella misma, pudiendo conforme las disposiciones legales, dejarla sin efecto o confirmarla.

De conformidad con el Artículo 158 del Código Tributario, contra las resoluciones originarias del Ministerio de Finanzas Públicas, puede interponerse recurso de reposición, el que se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida para el recurso de revocatoria, en lo que fuere aplicable.

El recurso jerárquico agota la instancia administrativa, dejando expedita la vía judicial.

3.5. Procedimiento recursivo.

El procedimiento a seguir en la tramitación de estos recursos, está fundamentalmente regulado en los Artículos 154, 156 y 159 del Código Tributario.

En contra de las resoluciones originarias del Directorio procede el recurso de reposición, el cual será resuelto por el mismo Directorio. En contra de las resoluciones originarias del Superintendente, procede el recurso de revocatoria, el cual será resuelto por el Directorio. En contra de las resoluciones originadas de los Intendentes, procede el recurso de revocatoria, el cual será resuelto por el Superintendente.

Para interponer el recurso de revocatoria o reposición se requiere que:

El contribuyente esté legitimado para interponer estos recursos, es decir se tramitan a instancia de parte, aunque su interposición es opcional. El memorial de interposición del recurso, deberá llenar los requisitos establecidos para la primera solicitud (Artículos 122 y 154 del Código Tributario).

En el supuesto que no se cumpla con los requisitos, la SAT no podrá rechazar ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las Leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas.

Plazo: El plazo para interponer estos recursos es de diez días (10) hábiles a partir de la última notificación. Debe interponerse por escrito ante la autoridad administrativa que dictó el acto administrativo que se impugna.

La Ley de la materia establece que el contribuyente con el sólo hecho de manifestar su inconformidad con la resolución recurrida, aunque en el memorial no

indique el recurso interpuesto, se tendrá por interpuesto una revocatoria o reposición, en su caso.

Concesión o denegatoria para su trámite del recurso de revocatoria. El funcionario ante quien se interpone el recurso, la Ley indica que debe únicamente limitarse a conocer o denegar el trámite del mismo. En esta fase se dan dos situaciones:

- 1) Si concede el trámite del recurso, no puede seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones a la autoridad administrativa superior, que corresponda, en el plazo de 5 días hábiles.
- 2) Si lo deniega, deberá razonar su rechazo y notificarlo.

Ocurso.

Es el recurso que se interpone ante el inmediato superior jerárquico contra los defectos de tramitación e incumplimiento de plazos. Cuando se deniegue el recurso de revocatoria, el interesado tiene la oportunidad de ocurrir ante la autoridad administrativa superior de la SAT, dentro del plazo de los 3 días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se conceda el recurso. En este caso, la autoridad administrativa superior de la SAT, solicita informe a la dependencia que denegó el trámite de la revocatoria para que informe dentro del plazo de 5 días hábiles, remitiéndole para el efecto, copia del ocurso respectivo. Cuando la autoridad jerárquica superior lo estime indispensable, puede pedir el expediente original.

La autoridad jerárquica superior resolverá el ocurso dentro del plazo de 15 días hábiles contados a partir del momento en que se presentó, pudiendo ésta concederlo o denegarlo. Se declarará con lugar el ocurso, si se encuentra improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria y en cuyo caso, se entrará a conocer éste recurso. De igual manera se procederá cuando se establezca que transcurrió el plazo de quince (15) días hábiles sin que la autoridad administrativa superior haya resuelto el ocurso. Ahora bien, si

se declara sin lugar el ocurso, se impondrá al ocurrente una multa de un mil quetzales y se ordenará se archiven las diligencias del mismo.

Audiencias.

La autoridad administrativa superior al recibir el expediente relacionado con la revocatoria o después de presentado el recurso de reposición, según el caso, recabará dictamen de la Unidad de Dictámenes en Recursos Administrativos de la Dirección Superior del Ministerio o de la Dependencia a que éste acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas, si así estima necesario. Dicho dictamen deberá emitirse dentro de 15 días hábiles. Y luego se concederá audiencia a la Procuraduría General de la Nación en todos los casos, por el plazo de 15 días hábiles.

La autoridad jerárquica superior aún cuando no cuente con el dictamen pedido o no se haya evacuado la audiencia conferida, deberá resolver el recurso relacionado dentro del plazo de 30 días hábiles. (Artículo 157 del Código Tributario).

Resolución.

La autoridad jerárquica superior, resolverá el recurso presentado, confirmado, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida dentro del plazo de 30 días hábiles de elevado o presentado a su consideración el recurso respectivo, debiendo posteriormente notificar la misma, al interponente y a los otros interesados si los hubiere. (Artículo 157 del Código Tributario).

Con esta resolución y su notificación, se da agotada la vía administrativa y genera la oportunidad al interesado legitimado en caso de continuar su desacuerdo, de poder acudir a la vía judicial a interponer y plantear el proceso contencioso administrativo, cuya regulación se encuentra en los Artículos del 161 al 168 del Código Tributario y la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República.

En virtud del tema que se desarrolla dentro del presente trabajo, se hace necesario efectuar un análisis jurídico doctrinario del acto procesal de notificación, ya que por imperativo legal la Superintendencia de Administración Tributaria debe notificar al interesado toda audiencia, opinión, dictamen o resolución que emita dentro de los procedimientos tributarios.

3.6. La notificación en el procedimiento tributario.

Es el acto procedimental, revestido de autenticidad, por medio del cual, un servidor público, al servicio de la administración tributaria, hace saber al contribuyente, responsable, solicitante o interesado, un acto emanado de dicha administración. Procediendo para ello en la forma preescrita en la Ley de la materia.

La notificación es uno de los actos procesales más importantes dentro de todo proceso, que de su eficiencia depende la posibilidad de hacer valer en juicio los derechos de los interesados. Es el medio de comunicación por excelencia tanto de las resoluciones judiciales como administrativas. No un simple mecanismo para dar noticia de lo que se resuelve, sino es la forma instrumental de posibilitar el principio de que nadie puede ser vencido en juicio sin antes haber sido citado y oído, pues el debido proceso comprende la observancia por parte de los órganos administrativos de todas las formas relativas a la tramitación del proceso, a efecto de brindar al interesado la oportunidad de hacer valer sus medios de defensa con las solemnidades prescritas en las Leyes respectivas.²⁰

Naturaleza jurídica de la notificación.

Es un acto procesal de comunicación, por medio del cual se hace del conocimiento de persona concreta un acto de la administración, o sea, es un acto jurídico de publicidad de las actividades que desarrolla la administración pública.

²⁰ Corte de Constitucionalidad, sentencia de fecha 15 de septiembre de 1990, **Expediente 52-90**.

Objeto de la notificación.

El objeto de la notificación es que todos los interesados en un proceso o quienes puedan salir afectados en sus derechos en el mismo, se enteren de la iniciación, desarrollo y conclusión del proceso; poniéndoles en conocimiento los pasos que se dan en el mismo, para que conozcan su situación o el asunto de su interés, pudiendo intervenir en los casos que la Ley determina y utilizar los medios de impugnación establecidos en la Ley.

El desarrollo de las notificaciones en el proceso administrativo tributario.

En el texto del Código Tributario, contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, en su sección segunda del capítulo V, se establece la forma, plazo y demás requisitos de las notificaciones que haga la administración tributaria, en forma exclusiva y sin necesidad de aplicar supletoriamente otros cuerpos legales, a excepción de la Ley del Organismo Judicial. Según lo establecido en el Artículo 127 del Código Tributario, debe notificarse debidamente al interesado toda audiencia, opinión, dictamen o resolución que emita la Superintendencia de Administración Tributaria en todo procedimiento administrativo.

Clases de notificación.

El Código Tributario, en su Artículo 129 establece las clases de notificación:

- a) Personales. Son aquellas que deben efectuarse en el lugar que el contribuyente o responsable hubiere señalado en las actuaciones o en su domicilio fiscal.
- b) Por otro procedimiento idóneo.

Se deben notificar en forma personal al interesado, las resoluciones que:

- a) Determinen tributos. Son resoluciones mediante las cuales, se establecen ajustes a impuestos o se tase de oficio una obligación tributaria.
- b) Determinen intereses. Pueden ser resoluciones que establecen únicamente intereses resarcitorios o punitivos.

- c) Confieran o denieguen audiencias. Son resoluciones que dan a conocer a un determinado contribuyente o responsable, la pretensión de la administración tributaria en determinarle algún tributo o establecer alguna sanción por infracción tributaria.
- d) Impongan sanciones. Se refieren a aquellas resoluciones que establecen infracciones tributarias y consecuentemente a este acto, establezcan la sanción a imponerle a un determinado contribuyente o responsable.
- e) Decreten o denieguen la apertura a prueba. En algunos casos no es necesario que se resuelva y notifique lo resuelto. Por ejemplo de conformidad con el Artículo 164 del Código Tributario, se tendrá por otorgado el período de prueba, bastando que se hubiere requerido el mismo, en el memorial de evacuación de audiencia.
- f) Denieguen una prueba ofrecida.
- g) Las que fijen un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifiesta su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto.
- h) Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo.
- i) Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan.

Plazo para efectuar una notificación tributaria.

El Código Tributario es claro en su Artículo 132, al indicar el único plazo para efectuar las notificaciones personales, que son diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de emitida la resolución de que se trate. El incumplimiento de dicha obligación, trae como consecuencia una sanción al notificador.

Elementos personales que intervienen en el acto de notificación.

Notificado: Es la persona a la cual se le efectúa o debe efectuar la notificación, ya sea en su calidad de contribuyente, responsable, representante, solicitante o interesado.

Notificador: El servidor público, que presta sus servicios en la administración tributaria o en su caso, el notario debidamente requerido para el efecto, que procede a notificar al destinatario, ejerciendo la fe pública administrativa o notarial, según sea el caso, dando fe del acto de notificar y del hecho de haber procedido de determinada forma, para tal objeto.

Cédula de notificación.

Se entiende como tal, a la razón que asienta el notificador, en el que hace constar el acto de notificar. Dicha cédula deberá contener los elementos establecidos en el Artículo 135 del Código Tributario.

Nulidad de las notificaciones.

Serán nulas y por lo tanto no producirán efectos jurídicos las notificaciones que se efectuaren de manera distinta a la prevista en el capítulo V del Código Tributario, tal como lo expresa el Artículo 141 del Código Tributario.

Como toda actividad humana, es dable que se cometan errores en el acto de la notificación, para el efecto, el Artículo 160 del Código Tributario contempla la posibilidad de poder enmendar de oficio o a petición de parte, las actuaciones, buscando con ello la perfección en la tramitación de los expedientes administrativos, dentro del marco del debido proceso.

3.7. El derecho de defensa.

Siendo que el acto de notificación atañe al derecho de defensa del contribuyente, consagrado en el Artículo 12 de nuestra Constitución Política, es necesario e imperativo que dicho acto procesal se efectúe conforme el debido proceso establecido en el Código Tributario, de no ser así, no se podría afectar legalmente al particular en sus derechos.

Diera la impresión que este Artículo de nuestra Constitución es únicamente aplicable a asuntos de índole penal, pero su utilización debe darse a todo el quehacer jurídico, ya sea judicial o administrativo.

Otra norma jurídica que contempla esa garantía, además es puntual, al referir sobre asuntos fiscales y por ende tributario, es la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también conocida como Pacto de San José. En dicho cuerpo legal, encontramos el Artículo 8, que en su numeral 1, expresa: “Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la Ley, en la substanciación 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.”

Otra norma de alta jerarquía que establece lo referente al debido proceso, es el Artículo 4º de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías propias al debido proceso.”

Se puede resumir que el debido proceso es la serie de actuaciones administrativas o jurisdiccionales, en donde se cumple con un emplazamiento legal, a la persona a quien se le pudiera afectar en sus derechos, es decir, que haya sido debidamente notificada de esa posibilidad de resultar afectado. De tal suerte que esta persona tenga la posibilidad de defenderse, o sea, el ser oído, la posibilidad de presentar los medios de prueba, el planteamiento de recursos legales y excepciones, contando con la intervención de una autoridad o tribunal competente y preestablecido, cuya conclusión final será una

resolución administrativa o una sentencia judicial que resuelva el asunto sometido a su conocimiento.

Para no contravenir las normas del debido proceso, es menester que en el proceso administrativo tributario de determinación de obligaciones tributarias o el referente a la imposición de sanciones por infracciones, se notifique al contribuyente o responsable, las actuaciones administrativas, conforme las formalidades establecidas en el Código Tributario, de no ser así, no se le podría afectar legalmente en sus derechos. Para el efecto es conveniente que se conozca el contenido de la garantía procedimental Audiator inter partes, la cual fue invocada y aplicada por la Honorable Corte de Constitucionalidad: “La garantía audiator inter partes se cumple con la notificación, que es el acto procesal mediante el que, de manera auténtica, se comunica a los sujetos procesales la resolución judicial o administrativa, cumpliendo con todas las formalidades prescritas por la Ley, es decir, que debe notificarse a los sujetos que señala la Ley a efecto de que puedan defenderse y oponerse, ofrecer y aportar prueba, presentar alegatos, usar medios de impugnación contra las resoluciones judiciales; de no hacerlo así se comete una violación al derecho de la debida audiencia”²¹

También el Código Tributario establece que al no hacerse saber a los interesados en la forma legal (notificación conforme el Código Tributario) toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, las personas no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos. (Artículo 127 de dicho Código).

Como se puede constatar fácilmente de lo anterior, todo nuestro ordenamiento jurídico protege a los particulares de abusos de las autoridades judiciales o administrativas, que por inobservancia de los formalismos procesales, pretenda afectar derechos de particulares.

²¹ Corte de Constitucionalidad, sentencia de fecha 7 de septiembre de 1994, **expediente 163-94**.

CAPÍTULO IV

4. La inconveniencia de notificar a los particulares los dictámenes de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, en los procedimientos tributarios.

La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- en todo procedimiento administrativo tributario está obligada a seguir el debido proceso antes de emitir su resolución final (acto administrativo), estando obligada por disposición legal del Artículo 127 del Código Tributario, a notificar en la forma legal a los interesados, los dictámenes que emita el órgano asesor de dicha autoridad administrativa.

A tal respecto, la Honorable Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha treinta de diciembre del año dos mil dos, dictada dentro del expediente 1336-2002, consideró: “la amparista no había cumplido con realizar las notificaciones del caso al contribuyente, sin las cuales no podía tenerse como fenecida la fase administrativa; además de apreciarse que en el Código Tributario existe la imposición legal de notificar todas las actuaciones administrativas a los interesados (Artículo 127 de la Ley ibíd), sin existir norma dentro del referido cuerpo legal que indique lo contrario; apreciándose que con dicho actuar se está limitando, en el presente caso, los derechos de defensa y al debido proceso del contribuyente...”

Para confirmar o negar la hipótesis que se plantea dentro del presente trabajo de investigación, sobre la inconveniencia de notificar a los particulares los dictámenes que emite el órgano asesor de la SAT, en los procedimientos tributarios, es necesario efectuar previamente un análisis jurídico doctrinario del dictamen en nuestro sistema jurídico, con

el objeto de determinar su naturaleza jurídica, los efectos que produce en la esfera jurídica de los particulares, haciendo análisis de ciertos expedientes administrativos tributarios, para luego arribar a las conclusiones pertinentes.

Dentro de la administración pública existen diversas actividades que coadyuvan en el desarrollo de las funciones que desempeña el Estado, entre ellas está, la asesoría, que es la actividad que realizan ciertos órganos auxiliares de la administración²² para aconsejar, dirigir o asesorar al órgano titular de la competencia administrativa (investido de poderes de decisión y ejecución) sobre la conveniencia legal y técnica de las decisiones que tomará en el asunto sometido a su conocimiento. Esta función asesora constituye una actividad preparatoria del acto administrativo y se ejerce mediante dictámenes.

4.1. Definición de dictamen.

El dictamen es la opinión o consejo de un organismo o autoridad acerca de una cuestión. Parecer técnico de un abogado sobre un caso que se consulta; en especial, cuando se concreta por escrito.²³

Dictamen jurídico: Es parte importante en el procedimiento administrativo, aunque no tiene una fuerza real ni legal, no es acto administrativo y por ello, no produce efectos jurídicos. Es un hecho administrativo, pero que en el momento de ser tomado en cuenta al resolver un expediente, se torna en un documento especializado, en el cual se establece el criterio de un jurista de la resolución que debe ser emitida por el administrador apegada a las normas legales y reglamentarias.²⁴

²² “La doctrina distingue dos categorías de órganos: la primera, que comprende a aquellos a los que se les atribuye el carácter de autoridad, que están investidos de los poderes de decisión y ejecución y a los que les está otorgada la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afectan la esfera de los particulares y la de imponer a éstos sus determinaciones; y la segunda, que contempla órganos de carácter auxiliar.” Corte de Constitucionalidad, sentencia de fecha 29 de abril de 1997, **expediente 1358-96**.

²³ Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 253.

²⁴ Calderón Morales, **Derecho procesal administrativo**, Ob. Cit. Pág. 70.

De lo anterior se puede afirmar que el dictamen constituye la opinión técnica o jurídica que emite una persona versada en la materia de que se trate, sobre un expediente o asunto determinado, destinado a asesorar al órgano de la administración activa, es decir, aquella que decide y ejecuta sus resoluciones, preparando de este modo su acción al facilitarle elementos de juicio que sirvan de base para la formación de la voluntad de este órgano que está llamado a pronunciarse. No se trata pues de una simple opinión, sino de una orientación mesurada y sobriamente reflexiva, que presenta una interpretación legal y jurídica de un grupo indeterminado de normas, que regulan una situación de hecho dentro del quehacer administrativo.

4.2. Naturaleza Jurídica.

El dictamen en nuestra legislación positiva, no es considerado como acto administrativo propiamente dicho, sino como acto jurídico simple de la administración, de allí que no es susceptible de ser recurrido, debido a que no reúne las características inherentes a éstos, tales como la unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad, además, porque el órgano que lo emite no ejerce autoridad, debido a que carece de los poderes de decisión y ejecución sus actos, y por ello, no puede afectar la esfera jurídica de los particulares.²⁵

4.3. Finalidad.

El dictamen tiene por finalidad, coadyuvar a la función administrativa del Estado, en la intelección del asunto que se somete a consulta, mediante elementos de juicios u opiniones técnicos o jurídicos que sirven de base para la formación de la voluntad administrativa, que no puede constituir una relación de antecedentes, ni una colección de afirmaciones dogmáticas, sino el análisis exhaustivo y profundo de una situación jurídica

²⁵ Corte de Constitucionalidad, sentencia de fecha 29 de abril de 1997, expediente 1358-96.

determinada, efectuada a la luz de las normas vigentes y de los principios generales del derecho, a efectos de recomendar conductas acordes con la justicia y el interés legítimo de quien formula la consulta.

4.4. Clases de asesorías.

Los órganos de asesoría del Estado, ejercen funciones especializadas en distintas disciplinas de la ciencia y la técnica, y su labor consiste en la emisión de dictámenes para aconsejar o asesorar a los órganos ejecutivos, antes que éstos emitan su resolución administrativa dentro del procedimiento correspondiente, y para ello, pueden ejercer las siguientes:

a) Asesoría jurídica.

Esta asesoría tiene como finalidad que el órgano ejecutivo al dictar sus resoluciones se apegue a las normas legales vigentes. Se desarrolla mediante dictámenes jurídicos emitidos especialmente por los abogados consultores adscritos a los Ministerios y dependencias del Ejecutivo o en su caso, el Procurador General de la Nación, conforme los Artículos 34 y 35 del Decreto 512 del Congreso de la República²⁶.

b) Asesoría Técnica.

Esta asesoría en buena medida es la base para el desarrollo de las instituciones, se lleva a cabo por personas que tienen la atribución de aconsejar al órgano ejecutivo a efecto que las resoluciones administrativas se apeguen estrictamente a normas técnicas. Se desarrolla mediante dictámenes técnicos emitidos, entre otros, por la Comisión

²⁶ “La institución asesorará a los Ministerios de Estado y dependencias del Organismo Ejecutivo en todos aquellos asuntos en que, sin tener intervención obligatoria, se le mande oír. Los dictámenes contendrán...”; “Ejercerán la Consultoría: el Procurador General, el Jefe de Sección, los abogados consultores adscritos a los Ministerios y dependencias del Ejecutivo...”

Técnica de Finanzas Públicas, que asesora al Ministro de Finanzas Públicas en materia de administración financiera, conforme el Artículo 5 Ley Orgánica del Presupuesto²⁷.

c) Asesoría Política.

Es la que se desarrolla por personas especializadas en materia política, en acciones de gobierno para que éstas sean aplicadas para el bienestar general. Por lo general las Secretarías de la Presidencia coadyuvan con el Presidente de la República en la toma de políticas de gobierno, conforme el Artículo 8 Ley del Organismo Ejecutivo²⁸.

4.5. Clases de dictámenes.

Las diversas opiniones que emiten los órganos de consulta del Estado para asesorar y aconsejar al funcionario público ejecutivo, se desarrollan a través de dictámenes, que pueden ser obligatorios, facultativos o vinculantes.²⁹

a) Facultativo.

Cuando el funcionario no está obligado (porque no existe disposición legal que lo obligue) a requerir dictamen para emitir la resolución de fondo. Pero si es su voluntad requerirlo, discrecionalmente podrá aceptar o no la opinión contenida en el dictamen.

b) Obligatorio.

Cuando el funcionario por disposición de la Ley únicamente está obligado a requerir dictamen para emitir la resolución de fondo. En este caso, el funcionario requiere el dictamen y al contar con el mismo, tendrá total libertad para aceptar o no la opinión contenida en el dictamen.

²⁷ “Se crea la Comisión Técnica de Finanzas Públicas, la cual prestará asesoría al Ministro y Viceministros de Finanzas Públicas en materia de administración financiera...”

²⁸ “Las Secretarías de la Presidencia son dependencias de apoyo a las funciones del Presidente de la República...”

²⁹ Corte de Constitucionalidad, sentencia de fecha 29 de abril de 1997, expediente 1358-96.

c) Vinculante.

Cuando el funcionario por disposición de la Ley está obligado a requerir dictamen y también obligado a resolver de acuerdo con la opinión contenida en el mismo. “En este caso es necesario resaltar, que si la resolución de fondo se basa en el dictamen, el órgano asesor asumiría toda la responsabilidad por la decisión que tome el funcionario público. Si la resolución no se basa en el dictamen, el funcionario público asumiría toda la responsabilidad.”³⁰

“Este tipo de dictamen no está contemplado en la legislación Guatemalteca.”³¹

4.6. El dictamen en la legislación Guatemalteca.

Dicho lo anterior, es procedente analizar lo que nuestro Código Tributario (Decreto 6-91 del Congreso de la República), regula respecto a los dictámenes.

El Artículo 127 del Código precitado, establece claramente que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- está obligada a notificar en la forma legal a los interesados, los dictámenes que se emitan dentro de los procedimientos administrativos, y sin ello no quedan obligados ni se les puede afectar en sus derechos.

Asimismo, el Artículo 159 de dicha normativa establece: “El Ministerio de Finanzas Públicas, al recibir las actuaciones que motivaron el recurso de revocatoria o después de la presentación del recurso de reposición, recabará dictamen de la Unidad de Dictámenes en Recursos Administrativos de la Dirección Superior del Ministerio o de la dependencia a la que éste acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas, si lo estima necesario...”

³⁰ Castillo González, Jorge Mario, **Derecho procesal administrativo**, 3ª edición, tomo II. Pág. 401.

³¹ Corte de Constitucionalidad, sentencia de fecha 29 de abril de 1997, **expediente 1358-96**.

Por su parte, el Artículo 3 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, establece claramente: “Las resoluciones administrativas serán emitidas por autoridad competente, con cita de las normas legales o reglamentarias en que se fundamentan, es prohibido tomar como resolución los dictámenes que haya emitido un órgano de asesoría técnica o legal...”

De los Artículos precitados y la doctrina administrativa enunciada, se puede sintetizar lo siguiente:

- 1) Los dictámenes emitidos por el órgano asesor de la Superintendencia de Administración Tributaria, no tienen carácter de actos administrativos, por las siguientes razones:
 - a) No reúnen las características de aquellos, que son: La unilateralidad, por cuanto no basta la voluntad del órgano asesor para su emisión, sino que siempre son producto de la petición del órgano ejecutivo; la imperatividad, por cuanto las opiniones que contienen no son obligatorias para el funcionario a quien van dirigidos, y por ello él puede adoptar la medida administrativa prescindiendo de la recomendación dada por el asesor; y, la coercitividad, toda vez que el dictamen no puede hacerse obedecer en contra de la voluntad del órgano ejecutivo.
 - b) El órgano emisor del dictamen no ejerce autoridad, es decir, no está investido de los poderes de decisión y ejecución, sino su función se limita a coadyuvar en el desarrollo de las funciones administrativas del órgano ejecutivo.
 - c) Y porque las notas típicamente definatorias de los actos administrativos son: La producción directa e inmediata de efectos jurídicos hacia los particulares a quienes se dirigen; y su impugnabilidad a través de los recursos previstos en la Ley. Por ello, en el Código Tributario no está regulado medio de impugnación que se pueda hacer valer en contra de los dictámenes que emite el órgano asesor de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- 2) Conforme lo preceptuado en el Artículo 159 del Código Tributario, concatenado con el 3° de la Ley de lo Contencioso Administrativo, y lo considerado por la Honorable Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 29 de abril de 1997, dictada dentro del expediente 1358-96, los dictámenes en nuestra legislación positiva tienen carácter de facultativos, toda vez que el funcionario ejecutivo tiene plena discrecionalidad para requerirlos, ello si lo estima necesario; de igual manera, si los requiere, no está obligado a resolver de acuerdo con las opiniones contenidas en los mismos, debido a que las responsabilidades que se derivan de las decisiones administrativas, recaen con exclusividad en el funcionario que las emite y no en el asesor.

Con base en la síntesis anteriormente anotada puede afirmarse entonces, que el dictamen que emite el órgano asesor de la Superintendencia de Administración Tributaria, no constituye acto administrativo propiamente dicho, debido a que no reúne las características de unilateralidad, imperatividad y la coercitividad, como ya se argumentó; y porque en su producción participa un órgano que por su naturaleza jurídica no puede considerarse autoridad, sino auxiliar de aquellos que integran la denominada administración activa; además, dicho acto constituye simplemente una mera ayuda técnica o jurídica que se presta a un órgano al que la Ley si le atribuye la facultad de decidir y ejecutar, en la intelección de la cuestión que se somete a consulta, y por ello, no es susceptible de ser recurrido por ningún medio legal, careciendo en consecuentemente de efectos jurídicos inmediatos que puedan afectar los derechos e intereses de los particulares. Asimismo, en los procedimientos administrativos no es obligatorio que la Superintendencia de Administración Tributaria, requiera dictamen alguno previamente a resolver en definitiva los recursos administrativos que hayan sido sometidos a su conocimiento, por cuanto la Ley le confiere plena discrecionalidad para requerirlos, y en esas circunstancias cuando no se hayan requerido, no se genera indefensión alguna a los particulares.

Es pertinente analizar los actos procesales que deben notificarse a los particulares conforme lo preceptuado en el Artículo 127 del Código Tributario, que establece: “Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos.”

En ese sentido considero acertada la disposición del legislador, en cuanto a la obligatoriedad de notificarse toda resolución que confiere audiencia a los interesados, toda vez que mediante ese acto procesal se desarrolla el derecho de defensa consagrado en el Artículo 12 de la Constitución Política, del cual deriva que nadie puede ser privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o autoridad competente, pues se debe dar oportunidad al contribuyente para que esgrima sus argumentos y en su caso, ofrezca sus medios de pruebas, a efecto de que surja la bilateralidad dentro del procedimiento administrativo y se genere el contradictorio, el cual debe imperar no sólo en los procesos judiciales sino en todo los procedimientos administrativos.

En cuanto a la notificación a los interesados, de las opiniones originadas de los procedimientos de consulta, también considero acertada dicha disposición legal, por cuanto conforme el Artículo 102 del Código ibíd, los particulares tienen pleno derecho de efectuar consultas a dicha autoridad sobre una situación tributaria concreta, y la respuesta u opinión que se efectúe por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, si es necesario e indispensable que se notifique en la forma legal al interesado y sin ello, no se le puede afectar en sus derechos, ya que el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, impone a dicha autoridad resolver las peticiones y notificar las opiniones correspondientes dentro del término de 30 días.

En cuanto a la notificación a los interesados, de todas las resoluciones que emita la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los procedimientos administrativos, considero acertada dicha disposición legal, por cuanto el derecho de audiencia se perfecciona con hacer saber a los interesados lo que se resuelve, dado que de conformidad con el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, nadie puede ser condenado ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante autoridad competente, pues se viola el debido proceso y el derecho de defensa del interesado, cuando esto no ocurre así.

Ahora bien, no ocurre lo mismo con el dictamen que emite el órgano asesor de la Superintendencia de Administración Tributaria, por cuanto éstos solamente son opiniones que orientan la decisión del asunto sometido a conocimiento de dicha autoridad administrativa, y en ese sentido solamente constituye un acto interno de la función administrativa, por ello, su notificación a los particulares resulta irrelevante y carente de efectos en la esfera jurídica de los interesados.

4.7. Breve análisis de algunos expedientes administrativos y judiciales que contienen procedimientos tributarios.

Dicho análisis se centró y orientó hacia cuatro aspectos básicos: a) El primero, encaminado a establecer si dentro de todos los procedimientos tributarios, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, requirió dictamen al órgano asesor de dicha institución, previamente a resolver el recurso administrativo interpuesto; b) El segundo, si el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, cumplió con notificar en la forma legal a los particulares dichos dictámenes; c) El tercero, si el dictamen correspondiente ha servido eficazmente para ilustrar la fundamentación de la

resolución final respectiva; d) El cuarto, los efectos legales que se originan del acto procesal de notificación de los dictámenes correspondientes.

Debido a las prohibiciones legales en la publicidad de los documentos que se relacionan con el pago de impuestos, así como del secreto bancario, conforme a lo establecido en los Artículos 24 y 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 65 de la Ley de Bancos y Grupos Financieros, tuve acceso bajo garantía de confidencialidad, a un número limitado de expedientes administrativos y judiciales de índole tributarios, por lo que dentro de la presente investigación haré referencia a dichos expedientes solamente en cuanto a los aspectos de importancia para el tema tratado.

CASO NÚMERO UNO:

Dentro del expediente administrativo SAT No. 2002-15-01-06-0000355/2001-015-38-000381, de acuerdo con la auditoría practicada al contribuyente, la Superintendencia de Administración Tributaria le formuló ciertos ajustes al Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias y Multa por Infracción a los Deberes Formales. A lo cual, el contribuyente al evacuar la audiencia que por el plazo de 30 días hábiles le fue conferida, manifestó su inconformidad con la totalidad de dichos ajustes. En resolución CCE-00577-2002 de fecha 16 de diciembre de 2002, se resolvió confirmar los ajustes que oportunamente le fueron formulados en las cantidades que constan en dicha resolución. El contribuyente impugnó la citada resolución mediante recurso de revocatoria, efectuando sus argumentos de defensa correspondientes. Elevadas las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en resolución 909-2003 emitida en la sesión del Directorio de fecha 23 de octubre de 2003, documentada en el acta número 097-2003, se expuso: "...CONSIDERANDO: Que de conformidad con el Artículo 159 del

Código Tributario y el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, número 36-1999, de fecha 12 de agosto de 1999, se delegó a la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio, entre otras funciones: el estudio, análisis y emisión de los dictámenes técnicos necesarios, para la prosecución y posterior resolución de los recursos administrativos de revocatoria y reposición; sobre esa base se emitió el dictamen 487-08-2003, de fecha 27 de agosto de 2003, opinando que el recurso sea declarado parcialmente sin lugar (folio 449). Así mismo, con fundamento en el citado Artículo se dio audiencia a la Procuraduría General de la Nación, emitiendo el dictamen 222-2471-03, de fecha 4 de septiembre de 2003 (folio 451), opinando que el recurso interpuesto, sea declarado parcialmente sin lugar. CONSIDERANDO: ANÁLISIS: La Administración Tributaria, entra a conocer y analizar las pretensiones de la interponente, tomando en cuenta el Derecho de Defensa, que conforme al Artículo 12 de la Constitución Política de la República le asiste a la contribuyente, y el debido proceso que según el Artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial debe observarse, las formalidades y garantías esenciales del caso...” POR TANTO: Con base en lo expuesto, disposiciones legales citadas y lo que para el efecto establecen los Artículos... éste Directorio al RESOLVER: I) DECLARA PARCIALMENTE SIN LUGAR el recurso de revocatoria interpuesto por la contribuyente... en contra de la resolución CCE-00577-2002, de fecha 16 de diciembre del 2002, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria. II) CONFIRMA PARCIALMENTE la resolución recurrida, por estar apegada a derecho en cuanto a los ajustes siguientes: A) Ajuste al Impuesto Sobre la Renta por exceso en la reserva por cuentas incobrables por..., debiendo efectuar nueva liquidación; B) Ajuste al Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias por Cálculo incorrecto en la Base Imponible, por...; C) **Ajuste Al Impuesto al Valor Agregado por...**; y D) Multas por Infracciones a los Deberes Formales por... III) REVOCA PARCIALMENTE la resolución recurrida en cuanto a: A) El ajuste por acreditamiento indebido del pago del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Período de 1 de octubre al 31 de diciembre de 1998, Por...; B) Ajustes no

declarados en el período por...; C) Ajuste por Acreditamiento Indebido del pago a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, período del 1 de octubre al 31 de diciembre de 1999, por... IV) NOTIFÍQUESE, la presente resolución de conformidad con los preceptos legales aplicables...”

Dentro de dicho expediente administrativo, obra el Dictamen UATD No. 487-08-03, de fecha 27 de agosto de 2003, en el cual se expuso: “...OBJETO DEL DICTAMEN: Opinar sobre el recurso de revocatoria, interpuesto en tiempo, por la contribuyente... en contra de la resolución CCE-00577-2002, de fecha 16 de diciembre de 2002, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria... DICTÁMENES: De conformidad con el Artículo 159 del Código Tributario, y el **Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, número 36-1999, de fecha 12 de agosto de 1999, se delegó a la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio**, el estudio, análisis y emisión de los dictámenes técnicos necesarios para la prosecución y, posterior, resolución de los recursos administrativos, y sobre esa base, se emite el presente dictamen. Asimismo, de conformidad con el citado Artículo, deberá darse audiencia a la Procuraduría General de la Nación por el plazo legal. ANÁLISIS: La Administración Tributaria, entra a conocer y analizar las pretensiones de la interponente, debiendo tomando en cuenta el Derecho de Defensa, que conforme al Artículo 12 de la Constitución Política de la República le asiste a la contribuyente, y el debido proceso que según el Artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial debe observarse, por lo que antes de confirmar los ajustes que surgieron de la revisión a las obligaciones tributarias de la contribuyente, deben observarse las formalidades y garantías esenciales del caso... OPINIÓN: Con base en lo expuesto, disposiciones legales citadas y lo que para el efecto establecen los Artículos... ésta Unidad OPINA que el Directorio al RESOLVER: I) **DECLARE PARCIALMENTE SIN LUGAR** el recurso de revocatoria interpuesto por la contribuyente... en contra de la resolución CCE-00577-2002, de fecha 16 de diciembre del 2002, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria. II) **CONFIRME**

PARCIALMENTE la resolución recurrida, por estar apegada a derecho en cuanto a los ajustes siguientes: A) Ajuste al Impuesto Sobre la Renta por exceso en la reserva por cuentas incobrables por..., debiendo efectuar nueva liquidación; B) Ajuste al Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias por Cálculo incorrecto en la Base Imponible, por...; C) Multas por Infracciones a los Deberes Formales por... III) REVOQUE la resolución recurrida en cuanto a: A) El ajuste por acreditamiento indebido del pago del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Período de 1 de octubre al 31 de diciembre de 1998, Por...; B) Ajustes **por ingresos** no declarados en el período por...; C) **Ajuste por Crédito Fiscal Improcedente Impuesto al Valor Agregado, por...;** y D) Ajuste por Acreditamiento Indebido del pago a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, período del 1 de octubre al 31 de diciembre de 1999, por... NOTIFIQUE, la resolución que emita, de conformidad con los preceptos legales aplicables...”

CASO NÚMERO DOS:

Dentro del expediente administrativo SAT No. 20030201270002608, de acuerdo con la auditoría practicada al contribuyente, la Superintendencia de Administración Tributaria le formuló ciertos ajustes al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto Sobre la Renta, correspondientes al período de imposición del 1 de enero al 31 de diciembre de 2000. A lo cual, el contribuyente al evacuar la audiencia que por el plazo de 30 días hábiles le fue conferida, impugnó la totalidad de dichos ajustes, y aportó las pruebas de descargo que justifican dicha oposición y defensa de los mismos. En resolución SCRC-01201-2003 de fecha 13 de noviembre de 2003, se resolvió confirmar los ajustes formulados en las cantidades que constan en dicha resolución. El contribuyente impugnó la citada resolución mediante Recurso de Revocatoria, efectuando sus argumentos de defensa correspondientes. Elevadas las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, se requirió el dictamen 45-01-2004 de la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio, en el cual se opinó declararse sin lugar el recurso. En resolución 662-2004 emitida en la sesión del Directorio de fecha 9 de agosto de 2004,

documentada en el acta número 62-2004, se declaró con lugar parcialmente el recurso, y se revocó parcialmente la resolución recurrida en cuanto a los ajustes por gastos no deducibles por concepto de viáticos sin facturas legales, y como consecuencia, se confirmó parcialmente la resolución recurrida en cuanto al Impuesto al Valor Agregado por débito y crédito fiscal, así como al Impuesto sobre la Renta por omisión de ingresos y gastos no deducibles por destrucción de inventarios.

Luego de analizar los dos expedientes administrativos que preceden, se estableció los siguientes aspectos: a) El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, previo a resolver los recursos de revocatoria, estimó necesario requerir el dictamen correspondiente a la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio. b) No se pudo establecer con precisión si dichos dictámenes fueron notificados en la forma legal a los contribuyentes, pero en virtud que éstos no argumentaron nada al respecto, se infiere que si les fue notificado, estableciéndose que en ninguna forma les benefició dicha notificación. c) Las opiniones contenidas en dichos dictámenes no fueron tomadas en cuenta a cabalidad en las resoluciones correspondientes, por parte del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria –por cuanto no está obligado a hacerlo-, en el primer expediente, en cuanto al rubro concerniente al Impuesto al Valor Agregado, por cuanto en el dictamen se opinó que dicho rubro debía revocarse, contrariamente en la resolución de mérito, se confirmó el mismo, y en el segundo expediente, se opinó que debía declararse sin lugar el recurso, sin embargo, en la resolución se declaró con lugar parcialmente el recurso, revocándose parcialmente la resolución recurrida en cuanto a ciertos ajustes en los rubros y cantidades que en dicha resolución constan. d) La notificación de dichos dictámenes no produjeron efecto alguno en la esfera jurídica de los contribuyentes, toda vez que en ninguna forma argumentaron sobre la opinión contenida en los dictámenes correspondientes, ni siquiera al promover los procesos contenciosos administrativos respectivos, mismo que actualmente se encuentran en trámite en la Sala

Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, bajo los expedientes números CSA-2004-158 y SCA-2004-443, ambos a cargo del oficial tercero, respectivamente.

CASO NÚMERO TRES:

Dentro del expediente administrativo SAT No. 2003-02-09-01-0002968, la Superintendencia de Administración Tributaria, confirió audiencia al contribuyente por el plazo de 10 días, conforme lo establecido en el Artículo 146 del Código Tributario, para que se manifestara respecto de la multa por infracción a los deberes formales, correspondiente al período de junio 2002 a junio 2003. Dicha audiencia fue evacuada oportunamente. En resolución SCRO-00042-2004 de fecha 5 de abril de 2004, se resolvió confirmar dicha multa por infracción a deberes formales. El contribuyente impugnó la citada resolución mediante Recurso de Revocatoria, efectuando sus argumentos de defensa correspondientes. Elevadas las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, se requirió el dictamen 390-08-2004 de la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio, en el cual opinó que se declare sin lugar el recurso, y como consecuencia, se confirme la resolución recurrida. En resolución 996-2004 emitida en la sesión del Directorio de fecha 23 de noviembre de 2004, documentada en el acta número 84-2004, se confirmó la resolución impugnada de conformidad con la opinión contenida en el referido dictamen.

CASO NÚMERO CUATRO:

Dentro del expediente administrativo SAT No. 20020301010004626, el contribuyente con fecha 7 de agosto de 2002, solicitó a la Superintendencia de Administración Tributaria, autorización para el monto base de la póliza de fianza, sobre el promedio de la realización anual de cerveza por el período de julio de 2001 a junio de 2002, que garantizará la fabricación de cerveza para el período comprendido del 10 de julio de 2002 al 9 de julio de 2003, de acuerdo con lo preceptuado por el Artículo 89 de la Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Fermentadas. Con fecha cuatro de octubre del

año dos mil dos, la Intendencia de Recaudación y Gestión de la Superintendencia de Administración Tributaria, emitió la resolución número IRG-135-2002, en la que resolvió denegar el monto de la fianza propuesta por el contribuyente, mandándole adquirir una póliza de fianza por un monto mucho mayor. El contribuyente interpuso recurso de revocatoria contra la citada resolución, manifestando su inconformidad con los argumentos de hecho y de derecho correspondientes. En dictamen 834-11-2002, de fecha 7 de noviembre de 2002, la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio OPINÓ que el recurso sea declarado sin lugar. En resolución número 109-2003, emitida en la sesión del Directorio de fecha 21 de febrero de 2003, documentada en el acta 017-2003, se resolvió declarar sin lugar el recurso de revocatoria interpuesto por el contribuyente.

CASO NÚMERO CINCO:

Dentro del expediente administrativo SAT No. 20031501050000006, de acuerdo con la auditoría practicada al contribuyente, la Superintendencia de Administración Tributaria le formuló ciertos ajustes al Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, correspondientes al período de imposición del 1 de enero al 31 de diciembre de 2000. A lo cual, el contribuyente al evacuar la audiencia que por el plazo de 30 días hábiles le fue conferida, impugnó la totalidad de dichos ajustes, y aportó las pruebas de descargo que justifican dicha oposición y defensa de los mismos. En resolución CCE-0065-2004 de fecha 23 de febrero de 2004, se resolvió desvanecer parcialmente los ajustes que oportunamente le fueron formulados confirmando algunos de los ajustes previamente efectuados en las cantidades que constan en dicha resolución. El contribuyente impugnó la citada resolución mediante Recurso de Revocatoria, efectuando sus argumentos de defensa correspondientes. Elevadas las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, se requirió el dictamen correspondiente a la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio, unidad que emitió el dictamen 298-06-2004, en el cual opinó que se declare con lugar parcialmente el recurso, revocar parcialmente la resolución recurrida en cuanto a los ajustes correspondientes al Impuesto

sobre la Renta, y como consecuencia, se confirme parcialmente la resolución recurrida en cuanto al Impuesto al Valor Agregado por ajuste al crédito fiscal, más multa e intereses resarcitorios correspondientes. En resolución 812-2004 emitida en la sesión del Directorio de fecha 16 de septiembre de 2004, documentada en el acta número 71-2004, se confirmó la resolución impugnada de conformidad con la opinión contenida en el referido dictamen, sin embargo, en dicha resolución erróneamente se hace alusión al dictamen 323-07-2004, el cual dentro del expediente respectivo es inexistente.

Luego de analizar los tres expedientes administrativos que preceden, se estableció los siguientes aspectos: a) El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, previo a resolver los recursos de revocatoria, estimó necesario requerir los dictámenes correspondientes a la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio. b) No se pudo establecer con precisión si dichos dictámenes fueron notificados en la forma legal a los contribuyentes, pero en virtud que éstos no argumentaron nada al respecto, se infiere que si les fueron notificados, estableciéndose que en ninguna forma les benefició dicha notificación. c) La opinión contenida en dichos dictámenes si fueron tomados en cuenta en las resoluciones correspondientes, por parte del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el primer y segundo expediente, en cuanto a declarar sin lugar el recurso, y en el tercero, en cuanto a declarar con lugar parcialmente el recurso, revocar parcialmente la resolución recurrida en cuanto a ciertos ajustes al Impuesto sobre la Renta, y como consecuencia, se confirmó parcialmente la resolución recurrida en cuanto al Impuesto al Valor Agregado. d) La notificación de dichos dictámenes no produjeron efecto alguno en la esfera jurídica de los contribuyentes, toda vez que en ninguna forma argumentaron sobre las opiniones contenidas en dichos dictámenes, ni siquiera al promover los procesos contenciosos administrativos respectivos, mismo que actualmente se encuentran en trámite en la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, bajo el expediente número SCA-2005-122, a cargo del oficial primero, así como en la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, bajo los

expedientes números 213-2003, a cargo del oficial primero y SCA-2005-14, a cargo del oficial tercero, respectivamente.

CASO NÚMERO SEIS:

Dentro del expediente administrativo SAT No. 2003-04-01-01-0010537, la Superintendencia de Administración Tributaria, le confirió audiencia al contribuyente por el plazo de 30 días hábiles, a efecto se manifestara sobre los ajustes a los derechos arancelarios a la importación formulados, Impuesto al Valor Agregado y multas impuestas e intereses determinados de la mercancía amparada en póliza de importación 292-000549-2000, régimen C-100, de la aduana central, autorizada el 5 de abril de 2000. En virtud de no estar de acuerdo con dichos ajustes, el contribuyente expuso su inconformidad con la totalidad de los mismos, y aportó las pruebas de descargo correspondientes. En resolución SCRC-00595-2004 de fecha 13 de mayo de 2004, se resolvió confirmar dichos ajustes arancelarios a la importación. El contribuyente de conformidad con lo establecido en el Artículo 154 del Código Tributario, impugnó la citada resolución mediante recurso de revocatoria, efectuando sus argumentos de defensa correspondientes; no obstante, a partir del 28 de enero de 2003, entró en vigencia el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, por lo que de conformidad con lo establecido en el Artículo 231 inciso b) de dicho Reglamento, el recurso interpuesto fue tramitado como recurso de Apelación. Elevadas las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, se requirió el dictamen 0563-2000 de fecha 13 de abril de 2000, de la Sección Técnica de la Intendencia de Aduanas, para la determinación del precio normal de la mercancía respectiva. En resolución 985-2004 emitida en la sesión del Directorio de fecha 23 de noviembre de 2004, documentada en el acta número 84-2004, se declaró sin lugar el recurso de apelación interpuesto y como consecuencia, se confirmó la resolución impugnada.

Dentro de este expediente administrativo, es importante resaltar que el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, incumplió con notificar en la forma legal al contribuyente, el dictamen 0563-2000 de fecha 13 de abril de 2000, emitido por la Sección Técnica de la Intendencia de Aduanas, por lo cual, al promover el proceso contencioso administrativo respectivo, identificado en la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, bajo el expediente número SCA-2005-91, a cargo del oficial primero, el contribuyente argumentó: “II. INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS LEGALES EN LAS ACTUACIONES DEL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. A. Premisa Jurídica. Conforme el Artículo 127 del Código Tributario, toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos. B. Premisa De Hecho. La certificación de la resolución número novecientos ochenta y cinco guión dos mil cuatro (985-2004), extendida por el secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, con fecha treinta de noviembre del año dos mil cuatro, indica: “... CONSIDERANDO: ANÁLISIS: ... De conformidad con dichas disposiciones legales, y el dictamen 0563/2000 del 13 de abril de 2000, emitido por la Sección Técnica de la Intendencia de Aduanas (folio 1), el cual fue ratificado en providencia SAT-IA-ST-824-2000 del 22 de agosto de 2000 (folio 37)...” En el presente caso, tal como será de la apreciación de los Honorables Magistrados, no fue notificado a mí representada el citado dictamen, violando así sus derechos a una legítima defensa y al debido proceso consagrados en nuestra Constitución Política de la República, en virtud que mi representada a la presente fecha no tiene conocimiento certero de por qué razón los argumentos que expuso en el recurso de apelación fueron declarados sin lugar, con lo que se evidencia que los actos de la administración no cumplieron con los requisitos legales estipulados en el Artículo 127 del Código Tributario, por lo que es imperativo que la resolución impugnada sea revocada y se anulen todas las actuaciones posteriores a la no notificación del citado dictamen. Este extremo se evidencia en el propio expediente

administrativo, ya que la propia cédula de notificación de la resolución aludida, hace constar que solamente fue notificada la citada resolución y no así el dictamen antes referido...” Este proceso actualmente se encuentra en trámite ante el órgano jurisdiccional relacionado.

La Honorable Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha veintidós de octubre del año dos mil tres, dictada dentro del expediente 1290-2003, consideró: El procedimiento para establecer si se cometió o no una infracción al Código Tributario le corresponde su conocimiento a los Jueces de Paz Penal, de conformidad con los Artículos 85 y 86 del Código Tributario, pero dicho procedimiento es de índole especial, porque hace un traslado de la vía administrativa a la jurisdiccional penal para imponer una sanción, por ello, el mismo no constituye una persecución penal propiamente dicha, contra la que se puedan presentar obstáculos, ya que dicho procedimiento debe observar lo señalado en la norma Tributaria, y únicamente en lo no previsto, debe estarse a lo dispuesto para la jurisdicción penal en su norma procesal. Por ello, en este trabajo de investigación se analizó dos expedientes tramitados en juicio de faltas, ante Jueces de Paz del Ramo Penal, siguientes:

CASO NÚMERO SIETE:

Dentro del expediente número 1173-2001 del Juzgado Décimo de Paz Penal del Departamento de Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- al tenor de lo establecido en el Artículo 85, numeral 2) del Código Tributario, presentó denuncia en juicio de faltas por considerar que el contribuyente no entregaba las facturas correspondientes en la venta de sus productos. En sentencia de fecha veintinueve de octubre de dos mil uno, se declaró con lugar la denuncia aludida y ordenó el cierre temporal del negocio, por lo que, contra dicho fallo el contribuyente interpuso recurso de apelación, el que fue declarado sin lugar en resolución de fecha veintiuno de noviembre de dos mil uno, dictada por el Juez Séptimo de Primera Instancia del Ramo Penal del departamento de Guatemala.

Dentro de dicho expediente, la Superintendencia de Administración Tributaria, previo a iniciar el correspondiente juicio de faltas, requirió dictamen DAJ-268-09-2001, de fecha diecinueve de septiembre de dos mil uno, a la Dirección de Asuntos Jurídicos del Departamento de Procesos Judiciales de dicha institución, en el que opinó que el contribuyente incurrió en la comisión de una infracción sancionada con el cierre temporal de su negocio por no entregar facturas, sin embargo, no cumplió con notificar al contribuyente en la forma legal dicho dictamen, incumpliendo de ese modo, con lo establecido en el Artículo 127 del Código Tributario. Es de resaltar que actualmente el Artículo 3 del Decreto 23-2002 del Congreso de la República, suprimió la necesidad de emitirse dictámenes dentro de esta clase de procedimientos administrativos. Dicha autoridad administrativa en resolución SCRC-R-29-2001, de fecha veintisiete de septiembre del año dos mil uno, resolvió solicitar al juez de paz respectivo, la imposición de la sanción de cierre temporal de establecimiento correspondiente. En cuanto a la omisión de notificarse el dictamen en referencia al interesado, tanto el juez de primera como el de segunda instancia, omitieron efectuar consideración alguna al respecto, sino únicamente sobre la resolución que ordenó el cierre del establecimiento. Es importante resaltar que en este caso, el contribuyente presentó acción constitucional de amparo, argumentando violación a su derecho de defensa y al debido proceso, debido a que dentro del procedimiento administrativo no se le notificó el referido dictamen, a lo cual, la Honorable Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha dieciocho de julio del año dos mil dos, dictada dentro del expediente 722-2002, consideró: “...**Sentencia de primer grado:** ...Debe observarse que el hecho de que el dictamen y resolución anteriormente identificados, como lo afirma la postulante, **no le fueron notificados conforme la Ley, es una situación que debió hacer valer en su momento procesal penal oportuno ante el Juez de Paz referido...** en virtud de lo anterior esta Sala estima que a la postulante de amparo no se la ha causado agravio alguno que pueda ser reparado por esta vía, porque de hacerlo este medio constitucional de defensa se convertiría en revisor de la jurisdicción

ordinaria situación que lo convertiría en una tercera instancia lo que está prohibido constitucionalmente, especialmente cuando no se evidencia violación de las garantías del derecho de defensa y del debido proceso denunciado, en consecuencia el amparo debe denegarse... **CONSIDERANDO -II-** ...Esta Corte, al examinar los antecedentes, aprecia que la autoridad impugnada dictó el acto reclamado, haciendo uso de una facultad que le es propia; esto es, la de calificar lo actuado de conformidad con la Ley de la materia, apreciación que este Tribunal no puede revisar porque, la tarea de resolver sobre las proposiciones procedimentales y de fondo corresponde a la jurisdicción ordinaria, que pudo, en este caso, valorar y estimar acerca de la apelación planteada, como finalmente ocurrió; sin que su decisión pueda implicar violación constitucional... Por lo anteriormente considerado, el amparo debe denegarse y, habiendo resuelto en este sentido el tribunal de primer grado, el fallo apelado debe confirmarse...”

CASO NÚMERO OCHO:

Dentro del juicio número (993-2002) del Juzgado de Paz Penal del municipio y departamento de Chiquimula, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- presentó denuncia en juicio de faltas por considerar que el contribuyente no emitió facturas en dos ventas de mercadería realizadas, **la que fue declarada sin lugar** mediante resolución de fecha cuatro de octubre del año dos mil dos, **fundamentado en que no se notificó en la forma legal al contribuyente el Dictamen** que manda el Artículo 86 del citado Código (actualmente el Artículo 3 del Decreto 23-2002 del Congreso de la República, suprimió la necesidad de emitirse dicho dictamen). Contra dicha decisión se interpuso recurso de apelación, elevándose las actuaciones al Juzgado de Primera Instancia Penal y Delitos contra el Ambiente del departamento de Chiquimula, quien al resolver mediante resolución de fecha dieciséis de octubre del año dos mil dos, no entró a conocer la impugnación referida.

Analizados los expedientes administrativos y judiciales precedentes, es posible concluir que la omisión de notificar en la forma legal al interesado, los dictámenes que emita el órgano asesor de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, en cualquier procedimiento administrativo regulado en el Código Tributario, no obstante que dicho acto procesal es irrelevante en la esfera jurídica del interesado, viola el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente, y como consecuencia, podría originar - de impugnarse dicha omisión- la anulación de las actuaciones correspondientes, tal como lo ha considerado la Honorable Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha treinta de diciembre del año dos mil dos, dictada dentro del expediente 1336-2002, al indicar: “Del análisis de los antecedentes (cierre temporal de establecimiento en juicio de faltas) se establece que tanto el Juez de Paz Penal de Puerto Barrios, Izabal, como el Juez de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente de Puerto Barrios, Izabal, al realizar el análisis de mérito de las actuaciones realizadas por la ahora amparista (Superintendencia de Administración Tributaria), dentro del procedimiento administrativo seguido en contra de... (contribuyente), consideraron que la amparista no había cumplido con realizar las notificaciones del caso al contribuyente, sin las cuales no podía tenerse como fenecida la fase administrativa; además de apreciarse que en el Código Tributario existe la imposición legal de notificar todas las actuaciones administrativas a los interesados (Artículo 127 de la Ley ibíd), sin existir norma dentro del referido cuerpo legal que indique lo contrario; apreciándose que con dicho actuar se está limitando, en el presente caso, los derechos de defensa y al debido proceso del contribuyente...”

Por mi parte, luego de concluido el presente trabajo de investigación y con fundamento en las consideraciones fácticas y jurídicas expuestas, puedo manifestar que, los dictámenes en materia tributaria, constituyen actos jurídicos pero simples de la administración, y no actos administrativos propiamente dichos, que contienen juicios u opiniones concretas sobre cuestiones objeto de consulta, que pueden versar sobre cuestiones jurídicas o técnicas, en todo caso, preparatorias de la voluntad administrativa y

en ninguna forma pueden ser objeto de impugnación. En cuanto a su alcance los dictámenes no obligan al órgano asesorado, debido a que conforme el Artículo 159 del Código Tributario, la administración no está obligada a requerirlos. Por ello, los dictámenes que emite el órgano asesor de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los diversos procedimientos tributarios, no tienen carácter de vinculantes para la autoridad administrativa legitimada para resolver las peticiones de los particulares, por cuanto la autoridad no está obligada a basar su resolución, ni tomar como resolución esos dictámenes, por lo cual, la notificación a los interesados de los dictámenes técnicos o legales, no tiene relevancia ni efectos jurídicos para los particulares, y por ello, su ausencia no causa indefensión al interesado, pues en ninguna forma se le afecta en sus derechos e intereses, pues como se ha dicho, éstos solamente sirven para aconsejar o asesorar al órgano titular de la competencia administrativa, sirviendo en todo caso, de base para la formación de la voluntad administrativa.

Aún dentro de un expediente determinado, tramitado ante la Superintendencia de Administración Tributaria ocurra que, en un dictamen se determinen condiciones necesarias para resolver en determinado sentido y que en el fondo son favorables al particular y en la resolución final la autoridad administrativa no tome en cuenta fundamentalmente lo establecido en dicho dictamen –debido a que no está obligado hacerlo-, resolviéndose en consecuencia, en forma desfavorable al particular, el interesado al impugnar en la vía judicial la resolución administrativa que le causa agravio, podría tomar como base y fundamento fáctico de su pretensión, el contenido del referido dictamen, pues el particular ignora la naturaleza y finalidad del mismo, ello con la finalidad de lograr por todos los medios a su alcance, la tutela efectiva de sus pretensiones, pero el Tribunal de lo Contencioso Administrativo no tomará en cuenta dicho extremo, debido a que el acto impugnado es la resolución administrativa y no el dictamen.

A manera de confirmar lo anteriormente expuesto, transcribo el criterio sustentado por la Honorable Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 29 de abril de 1997, expediente 1358-96, consideró: "...El dictamen contiene un juicio u opinión concreta sobre la cuestión objeto de consulta, que se funda en reglas o principios científicos de una determinada rama o especialidad del saber y versa sobre cuestiones jurídicas, técnico-jurídicas o puramente técnicas, y como se le emite normalmente durante la preparación del acto, integra o forma parte de lo que suele denominarse "medidas preparatorias". En cuanto a su alcance el dictamen no obliga al órgano asesorado; esto respecto de aquellos que la doctrina sitúa ya sea en la categoría de facultativo -que es aquel que la Administración no está obligada a requerir- o la de obligatorio -que es el que debe recabarse necesariamente por disponerlo expresamente la ley-, más no así aquel que es denominado vinculante, del cual la ley impone la obligación de producir y a cuyas conclusiones tiene que conformarse la voluntad administrativa. Para finalizar, debe señalarse que al dictamen lo caracterizan diversos aspectos, siendo uno de los principales y útiles para este análisis el que no puede emitirse de oficio sino que siempre será a petición de un órgano activo (aun en el caso de ciertos dictámenes legalmente obligados).

-IV- De las notas anteriormente expuestas se sintetiza que: 1) el dictamen siempre es emitido por un órgano de consulta o asesoría, el cual de acuerdo con la función eminentemente preparatoria que la ley le asigna, resulta ser, a la razón, únicamente un órgano auxiliar de aquellos que integran la denominada Administración Activa (a la que corresponde, por disposición de ley, decidir y ejecutar lo pertinente); 2) el dictamen constituye, conceptualmente, un acto jurídico y simple de la Administración y no acto administrativo propiamente dicho, que coadyuva en la intelección del asunto que se trata por medio de la emisión de informes y juicios u opiniones que se fundan en reglas o principios científicos de una determinada rama o especialidad del saber y que versan sobre cuestiones jurídicas, técnico-jurídicas o puramente técnicas; 3) el dictamen no obliga al órgano asesorado, siempre que el mismo esté situado, conforme la doctrina, ya sea en la categoría de facultativo o en la de obligatorio, ya que no ocurre lo mismo con el

denominado vinculante el cual no se encuentra contemplado en la legislación ordinaria guatemalteca; y, 4) el dictamen se caracteriza, entre otros aspectos, porque no puede emitirse de oficio sino que siempre será a petición de un órgano activo. Con base en la síntesis anteriormente anotada puede afirmarse entonces, en el caso concreto, que en la producción del dictamen reclamado participó un órgano que por su naturaleza jurídica no puede considerarse de autoridad; además, que dicho acto, al constituir simplemente una mera ayuda técnica o jurídica que se presta a un órgano al que la ley sí le atribuye la facultad de decidir o ejecutar en la intelección de la cuestión que se somete a consulta y carecer de autonomía y, por ende, de efectos jurídicos inmediatos que puedan afectar los derechos e intereses de terceros, no reúne las características de unilateralidad, imperatividad y coercitividad que, como se dijo, son inherentes a la autoridad...”

Por lo anterior, se confirma plenamente que los dictámenes emitidos por el órgano asesor de la Superintendencia de Administración Tributaria, no constituyen actos de autoridad, sino que solamente opiniones que orientan la decisión final de dicha autoridad, su notificación resulta irrelevante y carente de efectos jurídicos para los interesados, y por ello su ausencia no afecta en ninguna forma los derechos del particular, ya que solamente constituye un acto interno de la función administrativa.

CONCLUSIONES:

- 1) Los dictámenes que emite la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los procedimientos administrativos, no constituyen actos administrativos propiamente dicho, y por ello no producen efectos en la esfera jurídica de los particulares, de allí que no son susceptibles de ser recurridos. Por lo anterior, considero inconveniente su notificación, ya que si éstos son contrarios a los intereses de los particulares, daría lugar a la interposición de recursos inidóneos, frívolos y eminentemente retardatorios por parte del contribuyente, para entorpecer la aplicación del ajuste o de la sanción correspondiente.
- 2) Los dictámenes en nuestra legislación vigente y positiva no están regulados con carácter vinculante, y por ello, el órgano que ejerce la competencia administrativa no está obligada a solicitarlos, basar su resolución ni tomar como resolución dichos dictámenes, según lo establecido en los Artículos 159 del Código Tributario y 3 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, ya que la responsabilidad en las decisiones recae sobre éste y no en el asesor. Por lo anterior, considero inconveniente su notificación, pues el órgano ejecutivo, según las políticas de gobierno, podrá disentir de la opinión contenida en el dictamen, y en esas circunstancias, el contribuyente estará plenamente enterado que la resolución -que pudiera afectarle- es contraria a la opinión del órgano especializado en la materia correspondiente -que pudiera serle favorable-, causándole indignación y repudio hacia la persona que ejerce autoridad.
- 3) Es pertinente que se notifique a los interesados toda audiencia, opinión y resolución que se emita dentro de un procedimiento administrativo tributario, en garantía del derecho de defensa consagrado en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, pues nadie puede ser privado de sus derechos, sin haber

sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o autoridad competente. Sin embargo, no ocurre lo mismo con la notificación de los dictámenes que emite el órgano asesor de la Superintendencia de Administración Tributaria, por cuanto éstos solamente son actos internos de la función administrativa, cuyas opiniones tendientes a orientar la decisión final, pueden no ser tomados en cuenta. Por lo anterior, considero inconveniente su notificación, pues dichos dictámenes son carentes de efectos jurídicos para los interesados, y su notificación a los interesados, como ya se dijo, únicamente causa retraso en la resolución final y erogaciones al Estado de Guatemala, cuya cuantía no es determinable dentro del presente trabajo de tesis, por la naturaleza jurídica del mismo.

- 4) Siendo que la notificación de los dictámenes que emite la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los procedimientos administrativos, no tiene relevancia ni produce efecto alguno en la esfera jurídica de los particulares, considero que su realización es un acto procesal innecesario y por ello, resulta inconveniente, a efecto de respetarse los principios jurídicos de celeridad y economía procesal.

RECOMENDACIONES:

- 1) Que no se notifiquen a los particulares los dictámenes que emite la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los procesos administrativos, pues su realización resulta irrelevante, debido a que en nada favorece ni perjudica a los interesados, ya que no producen efectos jurídicos, sino solamente causan erogaciones al Estado de Guatemala y retrasos en la resolución final del asunto que se somete a conocimiento de la autoridad tributaria superior.

- 2) Que la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en coordinación con la Superintendencia de Administración Tributaria, realicen un estudio integral y extensivo de los efectos que produce el acto procesal de la notificación de los dictámenes correspondientes, con la finalidad de que por el medio respectivo, se presente un proyecto de Ley que reforme el Artículo 127 del Código Tributario, en el sentido de omitirse la notificación a los interesados, los dictámenes que emite la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los procesos administrativos.

- 3) Que de no efectuarse la reforma del Artículo 127 del Código Tributario, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, cumpla con notificar a los particulares en todos los procedimientos administrativos, los dictámenes que emite su Unidad de Asesoría Técnica, porque de lo contrario, y de impugnarse tal omisión por parte del contribuyente, originaría la anulación de las actuaciones efectuadas con posteridad a dicha omisión, conforme el criterio sustentado por la Honorable Corte de Constitucionalidad, lo que sería nefasto para la administración tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- BUITRAGO, Ignacio J. Fernando M. Dramis. **Elementos de derecho administrativo**, Buenos Aires, Argentina: Ed. Oxford, (s.f.).
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo I**, 4a. ed.; Guatemala: Ed. Estudiantil Fénix, 2001.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**, 4a. ed.; Guatemala: Ed. Estudiantil Fénix, 2004.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho procesal administrativo**, 13ava. ed., actualizada; 2t.; Parte Especial, Guatemala: Edit. Impresiones Graficas de Guatemala, 2002.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**, 13ava. ed., actualizada; 1t.; Parte General, Guatemala: Edit. Impresiones Gráficas de Guatemala, 2002.
- CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Sentencia de amparo de fecha 7 de septiembre de 1994**, Expediente 163-94.
- CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Sentencia de amparo de fecha 29 de abril de 1997**, Expediente No. 1358-96.
- CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Sentencia de amparo de fecha 30 de diciembre de 2002**, Expediente No. 1336-2002.
- CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Sentencia de amparo de fecha 22 de octubre de 2003**, Expediente No. 1290-2003.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y Manuel Lucero Espinosa. **Elementos de derecho administrativo**, 2o. Curso, México: Ed. Limusa S.A. de C.V., 2000.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. **Elementos de derecho administrativo**, 1er. Curso, 2a. ed., México: Ed. Limusa S.A. de C.V., 2000.
- GODÍNEZ BOLAÑOS, Rafael. **Los actos administrativos**, Temas de Derecho Administrativo, Instituto de investigaciones Jurídicas y Sociales, Facultad de

Ciencias Jurídicas y Sociales de la USAC, Guatemala: Colección Juritex-18, 1999.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta, 1981.

Legislación:

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

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

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

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