SERGIO JAVIER FLORES SANDOVAL

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

UNIVERSIDAD FRANCISCO MARROQUIN

FACULTAD DE DERECHO

GUATEMALA

1986

Jorge Asensio Aguirre

ABOGADO Y NOTARIO-MAE

Guatemala, 20 de junio de 1,986

Señor Decano de la
Facultad de Derecho de la
Universidad Francisco Marroquín
Doctor Luis Beltranena Valladares
Ciudad.

Señor Decano:

Por este medio, hago de su conocimiento que he finalizado el asesoramiento de la Tesis del Bachiller Sergio Javier Flores Sandoval, titulada Los Recursos Administrativos en Materia Tributaria.

El trabajo de tesis elaborado por el Bachiller Flores Sandoval, lo inicia con una completa exposición de la teoría General del Derecho Administrativo, tanto desde el punto de vista sustantivo, como desde el punto de vista adjetivo. Posteriormente desarrolla en su totalidad el proceso administrativo tributario, para llegar al estudio de los Medios de Impugnación Tributaria. Finalmente, presenta propuestas concretas para mejorar ciertas etapas del -- proceso tales como, la evacuación de la audiencia a nivel del Ministro de Finanzas, la sustitución del Recurso de Revocatoria por el Recurso de Reposición, así como también incorporar la conciliación Tributaria en la Ley del - Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Considero que las propuestas sugeridas por el Bachiller Flores Sandoval, - contribuirían a que los conflictos en materia Fiscal se desarrollen de manera más justa y efectiva, tanto para el Fisco como para el contribuyente.

Me complace haber asesorado la presente tesis y observar que el Bachiller -- Sergio Javier Flores Sandoval manifestó un gran interes y capacidad de trabajo intelectual, Para la elaboración de la misma.-

LIC. JORGE ASENSIO AGUIRRE

JOSE FERNANDO DOUGHERTY LIEKENS
ABOGADO Y NOTARIO
7ª AVENIDA 1-39 ZONA 4 2º NIVEL TEL. [illegible] 69 - 32-53-14
GUATEMALA, C. A.

Guatemala, 7 de junio de 1986.

Señor Doctor Marco Augusto García Noriega
Vice-Decano de la Facultad de Derecho de
la Universidad Francisco Marroquín.

Señor Vice-Decano:

Me refiero a su atenta nota, en la que se sirve comunicarme que el Consejo de la Facultad de Derecho de esa Universidad acordó nombrarme -- revisor de la tesis del señor Bachiller SERGIO JAVIER FLORES SANDOVAL, - titulada "LOS RECURSOS AIMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA".

He revisado la tesis del Bachiller Flores Sandoval y he determinado que la misma además de llenar todos los requisitos, debe ser aceptada, dándole la más amplía difusión, por ser un trabajo serio en el que se nota la dedicación y seriedad en su desarrollo.

El tema enfocado por el Bachiller Sergio Javier Flores Sandoval es de trascendental importancia, además que la misma toca un área que afecta al Estado y a las personas individuales cotidianamente, agregando que el mismo es escasamente abordado por juristas y técnicos en la materia.

De principal importancia en el trabajo presentado por el sustentante es el Título IV Capitulos primero y segundo que trata de "Los Recur-- sos Administrativos en Materia Tributaria" tema fundamental de sus tesis, tocando su aplicación en relación con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo anteriormente expuesto, considero que el trabajo debe ser -- aprobado, para posteriormente ser discutido en el exámen público correspondiente.

Deseo felicitar al sustentante por el trabajo de tesis que ha realizado, por su dedicación y su interés en la materia, que ha sido abordado en mi criterio con seriedad y dedicación.

Atentamente,

LIC. JOSE FERNANDO DOUGHERTY LIEKENS

JFDL/ic.

Lic. Patricia Valdés de Lemus
Lic. Ana María Vargas de Ortiz

Guatemala, 1 de julio de 1986

Señor Doctor Marco Augusto García Noriega
Vice-Decano de la Facultad de Derecho de
la Universidad Francisco Marroquín
Presente.

Señor Vice-Decano:

Respetuosamente me dirijo a Usted con el objeto de rendir mi dictamen en relación a la tésis titulada "LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA - TRIBUTARIA", que presentará para su exámen público el señor Bachiller SERGIO JAVIER FLORES SANDOVAL.-

Al respecto me permito informarle que el desarrollo del tema ha sido enfocado en forma metódica. Inicia su trabajo con un enfoque muy claro sobre el Derecho Administrativo en su forma sustantiva en el título primero.

El título segundo en forma bastante completa se refiere al Derecho Procesal Administrativo, fundamento de su punto de tésis.-

Su trabajo recoge importante doctrina en materia Administrativa, no descuida el Derecho Tributario dándo conceptos fundamentales del mismo.

Es interesante el capítulo VI del título II donde hace un enfoque del - procedimiento para determinar el impuesto, y centra el tema sobre el impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales -- y Ley del Impuesto del Valor Agregado y señala procedimientos sencillos que si llegara a tomarse en cuenta por la Administración pública, Mejor dicho, si los legisladores hicieran una modificación sobre los procedimientos, se lograrían mayores ingresos al fisco y menos molestias a los contribuyentes.

Considero que esta tésis servirá a los estudiantes de Derecho como un texto de consulta por lo bien documentado; el trabajo abarca la mayor parte del programa de Derecho Admistrativo enmarcado dentro de nuestras leyes tributarias señaladas.

Al Señor Vice- Decano le manifiesto: mi aprobación a la tésis del Señor Bachiller Sergio Javier Flores Sandoval, trabajo que merece mi reconocimiento por su importancia y el esfuerzo realizado por su autor.-

Con mi especial consideración y deferencia.-

Licenciada Ana María Vargas Dubon de Ortiz
REVISORA

Ana María Vargas de Ortiz
ABOGADA Y NOTARIA
COLEGIADO No. [illegible]

UNIVERSIDAD FRANCISCO MARROQUIN

6A. AV. 0-28, ZONA 10
TELS. 313888 AL 90
GUATEMALA, C. A.
CABLES: UFAMA
AP. POSTAL 632-A

DER-068-86

Guatemala, 7 de julio de 1986

Señor
Sergio Javier Flores Sandoval
Presente

Estimado Licenciado,

Con la presente me dirijo a usted para comunicarle que el Consejo de la Facultad resolvió, que en virtud de los dictámenes favorables emitidos por los revisores de su trabajo de tesis Licenciados José Fernando Dougherty Liekens y Ana María Vargas de Ortiz, autorizar la impresión de su tesis titulada **LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA.**

Sin otro particular aprovecho la ocasión para suscribirme de usted con las muestras de mi consideración.

Atentamente,

Dr. Marco Augusto García Noriega
VICE-DECANO, FACULTAD DE DERECHO

Dr. Marco Augusto García Noriega
Vice-Decano Facultad de Derecho
Universidad Francisco Marroquín

/ac

A MIS PADRES:

DR. NERI FLORES RODAS
MARTHA SANDOVAL DE FLORES

A MIS HERMANOS:

NERI, ALEJANDRO, MARIA DE
LOURDES Y EDUARDO

A MI PROMETIDA:

MARIA DE LA LUZ BELTRANENA MATHIES

I N D I C E

INDICE GENERAL

PROLOGO

En Guatemala, como en la mayoría de paises latinoamericanos, las leyes fiscales han sido estructurales de una manera compleja, a la vez que han sido redactadas por personas que carecen de los conocimientos técnicos y jurídicos que se requieren para su eficaz ampliación. Esto trae como consecuencia, que el estudio de las mismas representan, no sólo para el profesional del derecho, sino para todo particular, una ardua tarea a realizar.

Considero que la complejidad de nuestro sistema tributario desorienta y perjudica los derechos del contribuyente así como una recaudación eficaz por parte del fisco, razón por la cual el conocimiento y comprensión de los medios de defensa que la ley pone a disposición del contribuyente para la protección de sus intereses, son de gran trascendencia.

Lo anterior me motivó a escribir sobre los Recursos Administrativos Tributarios, los que considero como una manifestación concreta del precepto constitucional de Principio de Defensa, característica esencial de un verdadero Estado de Derecho.

Para el estudio de los medios de impugnación tributaria, en un primer plano hice una descripción de las instituciones principales, tanto del Derecho Administrativo como del Derecho Procesal Administrativo, lo que consideré fundamental para enmarcar este trabajo. Posteriormente realicé un análisis teórico práctico del Proceso Administrativo Tributario tomando como base aquellos impuestos en lo que con más frecuencia surgen controversias entre el fisco y el contribuyente, los cuales son el Impuesto sobre la Renta, Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales y el Impuesto al Valor Agregado, con el objeto de hacer propuestas concretas para el mejoramiento no sólo del proceso en sí sino también de los medios de defensa que garantizan los derechos del contribuyente.

TITULO PRIMERO

GENERALIDADES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO

TITULO PRIMERO

GENERALIDADES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO

CAPITULO I

Concepto:

Sayaguez Lazo, define el Derecho Administrativo como "La rama del Derecho Público que regula la estructura, el funcionamiento de la Administración y el ejercicio de la Función Administrativa", aclara, que cuando se refiere a la Administración, la entiende como "todos aquellos órganos públicos que actúen en función administrativa y no sólo a los órganos administrativos". (1)

Caracteres:

- Es un Derecho Público por excelencia, el cual se deriva de la constitución.
- Es un Derecho autónomo y tiene un extenso ámbito de aplicación.
- Regula la función administrativa del Estado, debiéndose aclarar que dicha función no sólo está relegada al Organismo Ejecutivo, sino a cualquier otro órgano que pueda actuar en función administrativa.
- Es un Derecho relativamente nuevo, que proviene de la Doctrina de división de Poderes de Montesquieu en el siglo XVI, el cual no está regulado sólo por normas jurídicas formales, sino reforzado por los reglamentos.

Fuentes del Derecho Administrativo:

Dentro de las Fuentes más importantes del Derecho Administrativo se encuentran: La Ley, El Reglamento, El Estatuto Autónomo, La Costumbre, La Jurisprudencia y la Doctrina.

a) La Ley:

Es la fuente más importante desde el punto de vista cualitativo, ya que la función administrativa en general debe estar subordinada a ésta, y la ley por su parte, debió haber sido creada al tenor del principio de legalidad para ser investida con tal carácter. Asimismo, se manifiesta la importancia de esta fuente en el sentido que varias normas de Derecho Administrativo, han sido incluídas dentro de la Constitución de la República, dando como resultado que dichas normas sean investidas de un atributo de supremacía sobre las normas de Derecho Común, las cuales deben ser creadas atendiendo a los lineamientos que las normas constitucionales establezcan.

b) El Reglamento:

El Reglamento por su parte, es la fuente más importante desde el punto de vista cuantitativo, atendiendo a que la finalidad del reglamento es desarrollar las disposiciones que contengan una ley, ante la imposibilidad de ésta para contemplar todos los casos que se dieren en determinada situación. El Reglamento según Sayaguez Lazo es: "Un acto unilateral de la Administración que crea normas Jurídicas Generales." (2)

La facultad reglamentaria puede decirse que es casi exclusiva del Ejecutivo, aunque los otros organismos y poderes estatales también emiten reglamentos para organizar sus operaciones.

Se ha discutido si el reglamento tiene o nó el carácter de ley y se han propuesto para el efecto dos criterios: El Criterio Formal, que establece que será Ley toda disposición que contenga los caracteres de General, Abstracto e Impersonal, y que emane del órgano competente. El Criterio Material por su parte, establece que será Ley todo Man-

dato General, Abstracto e Impersonal, no importando de qué órgano provenga. El criterio que adopta nuestra Constitución de la República no le otorga el carácter de ley, sino lo toma como un conjunto de disposiciones que se encuentran subordinadas a la ley y no pueden ser superiores a ella.

Dentro de las clases de Reglamentos, los más importantes son los siguientes:

Reglamento de Ejecución: Son los emitidos con el objeto de desarrollar o complementar una ley o para asegurar que dicha ley sea cumplida;

Reglamento de Necesidad: Son los que el Ejecutivo dicta en casos urgentes, ya sea por razón de guerra, catástrofe u otros estados de emergencia, los cuales regulan materias propias del Poder Legislativo. estos reglamentos deben ser ratificados por el Legislativo para que tengan validez y se conviertan en Ley de la República.

c) El Estatuto Autónomo:

El Estatuto Autónomo u Ordenanzas Autárquicas, es otra de las fuentes del Derecho Administrativo, y se define como: "El Conjunto de normas que los entes descentralizados autónomos dictan, con el objeto de regular su propio funcionamiento, tanto desde el punto de vista interno u orgánico como desde el punto de vista externo, en virtud de una autorización del Poder Legislativo.

La nota que diferencia al Estatuto Autónomo con el Reglamento está en relación al órgano que emane: si emana de la Administración Central será un Reglamento, si emana de un ente descentralizado será un estatuto autónomo, ya que el Ente Descentralizado no se encuentra en relación de subordinación con la administración central.

d) La Costumbre:

Respecto a esta fuente de Derecho Administrativo se establecen varios criterios: La costumbre sí es fuente del derecho administrativo, por ser éste un derecho de carácter dinámico, el cual está cambiando en forma constante.

Por otra parte se dice que no es fuente porque al ser el Derecho Administrativo una disciplina jurídica se le aplica la norma general de que la costumbre no es fuente de derecho. Finalmente se dice que la Costumbre sólo es fuente desde el punto de vista real, o sea es un factor que influye e inspira de manera indirecta para que se proceda a crear la norma que regule una situación determinada.

e) La Jurisprudencia y la Doctrina:

Son catalogadas por la doctrina como fuentes indirectas, por carecer de la característica de obligatoriedad, salvo en lo que se refiere a la doctrina legal que según nuestro ordenamiento jurídico debe cumplir con rigurosos requisitos para que pueda invocarse y que sea aplicado a cualquier caso.

La Función Administrativa y la Administración Pública:

Antes de entrar a definir lo que se entiende por Función Administrativa es necesario conocer cuales son las causas del ejercicio de la misma. Estas causas son los cometidos Estatales que son "El conjunto de actividades que el Derecho pone en manos del Estado para que las realice." Los cometidos estatales se dividen en dos grupos:

a) Los cometidos Esenciales:
1) Defensa Nacional
2) Seguridad Interior
3) Relaciones Exteriores
4) Regimen Financiero

b) Los Cometidos Estatales:

1) Regulación de la actividad privada
2) Servicios públicos
3) Los Cometidos Esenciales
4) Servicios sociales
5) Actuación estatal en el campo de la Actividad Privada.

Una vez conocidos qué son los cometidos o funciones que todo Estado, como Gobierno debe realizar o por lo menos tender a realizar, puede definirse a la Función Administrativa como "La Actividad estatal que tiene por objeto la realización de los cometidos estatales, en cuanto se requiera de una ejecución práctica por medio de actos jurídicos y operaciones materiales idóneas para tal efecto."

El ejercicio de la Función Administrativa ha sido delegada a la Administración Pública. La Administración Pública es una organización que está constituída por diversas esferas que tienen su propia competencia para actuar y que han sido creadas por la ley y entre las cuales se distribuye el ejercicio de la Función Administrativa. Estas esferas que poseen su propia competencia para actuar se denominan Organos Administrativos, que no son más que los medios materiales para exteriorizar la voluntad del Estado dentro de cada materia o situación.

La razón de la existencia de diversas formas de organización administrativa, se fundamenta en la necesidad de dividir el trabajo, con el objeto que la función administrativa sea realizada de manera más rápida y efectiva, sin que por ello se pierda la unidad de Administración Pública. Es por eso que, aún cuando se crean órganos de carácter descentralizado que por su propia naturaleza goza de una especial independencia de funciones, (personalidad jurídica propia y otra serie de cualida-

des) éstos entes son fiscalizados en su actividad por mecanismos idóneos, a los cuales se les denomina Contralores Administrativos. El grado de vigilancia que ejerce un contralor administrativoo es variable, dependiendo de la naturaleza de cada órgano. Si un órgano se encuentra estrechamente vinculado o subordinado a la administración central, el contralor administrativo actuará en mayor proporción a la que operaría, si dicho órgano tuviera amplias facultades de actuación e independencia de la administración central, sin que por ello se entienda que puede actuar de manera ilegal o arbitraria.

El Contralor Administrativo puede manifestarse de varias maneras:

a) En caso que la Administración Central tenga la facultad de nombrar a los funcionarios superiores de la entidad.
b) Por el sometimiento de la actuación de dichos órganos a las normas constitucionales.
c) Por la presencia de funcionarios ex-oficio que pertenezcan a la administración en los órganos directores de las entidades descentralizadas.
d) Por la aprobación de su presupuesto.
e) En el caso que los recursos administrativos puedan ser resueltos por la administración central.
f) Por la coordinación de funciones que deben tener con la - política general del Gobierno, etc.

CAPITULO II

El Acto Administrativo:

Concepto

Se conoce que todo hecho jurídico es cualquier acontecimiento que produzca consecuencias jurídicas. Estos hechos jurídicos

por su parte, pueden ser naturales o humanos, y éstos últimos a su vez se subdividen en voluntarios e involuntarios, siendo los hechos voluntarios los denominados Actos Jurídicos. De lo anterior se infiere que para que la Administración pueda llevar a cabo la función administrativa que se le ha encomendado, necesita valerse de medios materiales que sean efectivos para exteriorizar la voluntad del estado, y éstos son los llamados Actos Administrativos. Sayaguez Lazo lo define como: "Toda declaración unilateral de voluntad, de la administración, que produce efectos jurídicos sujetivos", (3) el mismo autor analiza los términos de la definición.

El Acto Administrativo supone una declaración de voluntad de la administración. Si no hay declaración de voluntad se está en presencia de un hecho administrativo (los hechos se producen sin voluntad o intención del agente público). Pero la declaración de voluntad puede ser tácita, como ocurre en los casos en que el silencio tiene valor de pronunciamiento ficto.

Todo pronunciamiento de la administración con trascendencia jurídica configura una declaración de voluntad. Es indiferente que produzca efectos jurídicos externos o solamente internos, que constituya negocio jurídico o mero acto administrativo, que sea acto preparatorio o definitivo, etc. Todas son declaraciones de voluntad de la administración aunque sus efectos y su régimen jurídico sea distinto. La Declaración de voluntad tiene que ser unilateral. De lo contrario se está -- frente a un acto administrativo consensual, entre los cuales la categoría más importante son los contratos administrativos. Aclaro que la circunstancia de que ciertos actos unilaterales - necesiten de notificación u otros requisitos, no les quita su calidad de tales. Tampoco dejan de ser unilaterales por la circunstancia de que la voluntad de la administración se torne mediante la intervención de dos o más órganos, en cuyo caso se

denominan complejos. El acto debe emanar de la administración, es decir, de un órgano estatal actuando en función administrativa. Otra característica fundamental del acto administrativo es que produce el acto jurídico sujetivo, concreto, de alcance puramente individual. Esto lo diferencia del reglamento, que es también un acto administrativo, pero que crea reglas generales. Con frecuencia el acto administrativo, crea modifica o extingue derechos subjetivos; sin embargo esto no es un elemento esencial del acto, pues los hay los que producen efectos jurídicos subjetivos distintos. (4)

En resumen, los elementos principales del acto administrativo son:

- De haber una manifestación o declaración de voluntad expresa o tácita;
- Que emane de un Organo Público;
- Que este órgano actúe en función administrativa con fines administrativos.
- Que la declaración de voluntad sea de carácter unilateral;
- Que el acto administrativo produzca efectos jurídicos de índole administrativo.

Características del Acto Administrativo:

Las características del Acto Administrativo pueden resumirse en:

a) Presunción de Legitimidad: Se infiere que el acto ha sido emitido de conformidad con la ley.
b) Ejecutoriedad o Posibilidad de Ejecución: No puede dictarse el acto administrativo sin que conlleve la posibilidad de que el obligado pueda cumplirlo.
c) Revocabilidad: El órgano que emitió el acto tiene la facultad de dejarlo sin efecto, siempre y cuando se fundamen en razones de Orden Público o por razones de ilegalidad y

que dicho acto no haya sido consentido por la otra parte.

d) Irretroactividad: En principio el acto administrativo debe ser irretroactivo, o sea no se le puede dar vigencia anterior a la fecha de su promulgación.

e) Unilateralidad del Acto: La Administración es quien emite el acto, sin que se espere la aceptación o no aceptación del particular.

Elementos del Acto Administrativo:

Los elementos pueden clasificarse en tres: Elementos de Fondo, Elementos de Forma y Elementos Accidentales.

1.- Elementos de Fondo:

a) La Competencia: Fundamentalmente se refiere al conjunto de facultades que tiene el órgano administrativo para actuar en determinado campo. Es la aptitud legal del órgano para actuar con base a las facultades que se le han otorgado, siendo el funcionario un simple ejecutor de las mismas.

Como se ha dicho anteriormente la competencia administrativa surge de la necesidad de la división del trabajo; sin que ésto quiera decir que se anula la unidad de la administración. En nuestro medio, la Ley del Organismo Ejecutivo, establece con claridad las áreas de competencia generales para las diferentes ramas de ese organismo. También, la Ley del Ministerio de Finanzas Públicas, tiene aspectos interesantes de definición de competencia, como lo indica su artículo 4º numeral 2) que indica que el Ministerio de Finanzas Públicas podrá cobrar, recaudar, controlar, fiscalizar los impuestos y, en general todas las demás rentas y tributos que debe percibir el Gobierno de la República de conformidad con la ley.

b) La Voluntad: Es la declaración del órgano expresada de manera legal. Este elemento se manifiesta de dos formas: de forma expresa, sea en forma oral o escrita y de forma tácita como lo es el silencio administrativo.

c) Objeto o Contenido: Es lo que preceptúa o contiene el acto administrativo, debiendo estar investido de la característica de licitud, por el principio de legalidad en que se fundamenta.

d) Motivo: Es el antecedente, justificación o causa que provoca la emisión del acto administrativo. En otras palabras es la circunstancia que la ley ha previsto, y que si se dá el funcionario deberá actuar mediante la emisión del acto administrativo correspondiente. El motivo debe estar siempre contenido en la ley, no puede fundarse en la voluntad del funcionario, ya que de lo contrario se caería en el vicio de arbitrariedad.

e) Finalidad: Es el objetivo por el cual la administración emite el acto. Los actos administrativos tienen por finalidad satisfacer el interés general; tal y como fue enunciado en los caracteres del Derecho Administrativo.

2.- Elementos de Forma:

a) Forma de la Declaración: Es la manera en que se va a manifestar el acto administrativo (generalmente es por escrito). La administración puede exteriorizar su voluntad en la forma que desee, salvo cuando el ordenamiento legal, impone determinada forma de emisión del acto. Como ejemplo de formas de declaración se pueden citar: Los Acuerdos Ministeriales, El Acuerdo Gubernativo, El Acuerdo Presidencial, Resoluciones Ministeriales, etc.

b) Forma de Procedimiento: El procedimiento es la serie de trámites y actividades que debe desarrollar la administración y cuyo cumplimiento o incumplimiento, determina

la nulidad o nó del acto. Todas las formas del procedimiento que establece la ley, no son más que una garantía para el público que el acto administrativo, al menos en forma, ha sido emitido dentro de las formalidades de procedimiento que la ley establece.

3.- Elementos Accidentales:

Los elementos accidentales, como su nombre lo indica, no son de caracter esencial, sino que son elementos de índole facultativo, que la propia administración decide si los incluye o nó, salvo que la ley los exija expresamente.

a) El Término: Es el lapso en que se establece el acto para que empiece a surtir efectos o para que cesen los mismos.
b) Condición: Los efectos del acto están sujetos a la realización de un acontecimiento futuro o incierto.
c) Modo: Consiste en un matiz distinto que se le dá al acto para determinada situación.
d) Cláusula de Rescate: Es la situación en que el estado de reserva el derecho de recobrar la propiedad del servicio público.
e) Claúsula de Revocación: Es la facultad que la administración se posee para poder revocar sus propios actos.

CAPITULO III

Desarrollo del Acto Administrativo:

Para que el acto administrativo pueda cumplir su cometido, éste se encuentra sujeto a ciertas etapas, que son:

1.- Gestación o Formación:

El Acto Administrativo puede ser emitido de dos maneras:

a) De oficio, sin que medie solicitud de otro órgano del estado ni de un particular, pudiendon originarse de un

mandato legal, que se refiere a que hay una norma que le exige a la administración el emitir determinado acto, o por oportunidad o conveniencia, en el sentido que el órgano tiene la facultad dentro del ámbito de sus atribuciones de actuar o nó en determinada situación, según sea el caso;

b) A Instancia de Parte: Es el caso que otro órgano o un particular en virtud del derecho de petición, pide a la administración que emita determinado acto.

2.- Cumplimiento o Desarrollo:

Dentro de esta etapa, los actos administrativos van produciendo efectos jurídicos, es decir, crean, modifican o extinguen derechos y obligaciones de forma lateral, o bien los que declaran o reconocen. son inmediatamente eficaces creando en el destinatario de sus decisiones una obligación de cumplimiento inmediato. Esto quiere decir que los actos administrativos son ejecutorios: el afectado no puede negarse al cumplimiento aún cuando discrepe sobre su legalidad, por la característica de presunción de legalidad que todo acto administrativo posee. Sin embargo, esta presunción de legalidad no es absoluta, sino "IURIS TANTUM", o sea que, el acto opera en tanto no puede ser destruído por el interesado mediante los recursos respectivos justificando que el acto no se ajusta a derecho.

3.- Cesación de la Eficacia del Acto Administrativo:

La cesación puede ser temporal o definitiva.

a) Cesación Temporal: Es la suspensión de la eficacia del acto administrativo, medida que es índole cautelar, ya que va encaminada a asegurar la integridad del bien litigioso (suspensión en la vía de recursos), o bien a garantizar la prevalencia del criterio del órgano superior sobre el órgano inferior (autor del acto), en tanto se

produce una decisión definitiva sobre el mismo. cuando la decisión final se produce, la suspensión cesa, de manera que si el acto resulta válido, su eficacia reaparece y si por el contrario es revocado, su eficacia reaparece en forma definitiva. La interposición de los recursos administrativos, ni en el caso contencioso administrativo, suspenden temporalmente de oficio los efectos del acto administrativo. No tiene efectos suspensivos en principio. Se trata con ello, de tutelar con interés de la colectividad, cuyas necesidades no deben postergarse por la oposición de un particular. Sin embargo, no debe dejarse de lado la protección a la defensa del individuo, ya que en la estimación "a posteriori" del recurso interpuesto por el acto recurrido, debe establecerse un equilibrio entre la pretención del Estado y el interés del particular.

Hay muchos casos en que la suspensión del acto no es necesaria para proteger los intereses del particular, y si podrían afectarse los intereses de la colectividad al entorpecer una y otra vez la actividad administrativa. Tanto la administración como los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, deben tener la facultad de suspender el acto, atendiendo a las circunstancias del caso, sobre todo si su ejecución puede causar perjuicios de difícil o imposible reparación. El - Artículo 55 de la Ley de lo Contencioso-Administrativo, regula esta situación.

b) Cesación Definitiva: La cesación definitiva tiene lugar por varias razones:
   - Caducidad: Que se refiere al lapso de tiempo que el - particular tiene para ejecer su derecho de impugnar el

acto y éste no lo hace efectivo; es necesario que la administración la declare en forma expresa, el sólo - paso del tiempo no es suficiente.

- Decaimiento: Una vez emitido el acto administrativo sobrevienen circunstancias posteriores que influyen de tal manera en el acto que lo hacen eficaz.

- Renuncia del Derecho de la Parte Beneficiada por el - Acto: La renuncia puede ser por parte de la administración o por el particular. La administración puede renunciar en dos casos: cuando la ley se lo permite y cuando es notoriamente aconsejable para el interés - público, y siempre debe ser de manera expresa. El - particular puede renunciar tácita o expresamente, pero en ninguno de los casos puede perjudicar a tercero o a la propia administración. En nuestras leyes fiscales, la conciliación del impuesto sobre la renta tiene implicaciones en las que que se le permite al fisco una renuncia al ajuste formulado.

- La Nulidad de los Actos Administrativos: Desde el - punto de vista de su validez los actos administrativos se agrupan en dos grandes categorías: actos nulos de pleno derecho y actos anulables. Este esquema se complica un poco al admitir que hay infracciones simples carentes de trascendencia invalidatoria. Además hay que añadir el concepto de inexistencia, aunque ella no sea propiamente un grado de invalidez. El acto inexistente, no es un acto inválido; es un no acto. Le falta incluso la propia apariencia del acto; por ejemplo, "cobrar un impuesto que no ha sido sancionado en ley".

Los grados de invalidez serían entonces: (7)

Nulidad Absoluta	Nulidad Relativa
- Inexistencia	- Anulidad
- Nulidad de Pleno Derecho	- Irregularidad no invalidante

La Nulidad Absoluta de los Actos Administrativos:

La Inexistencia: Como antes mencioné, el acto inexistente es aquel que carece de los requisitos necesarios para ser considerado como un acto inexistente, y no tiene por que beneficiarse de la presunción de legalidad que informa en general a los actos administrativos. Puede ser desconocido por los particulares a quienes va dirigido; no pesa sobre ellos la carga de su impugnación.

Sin embargo, si la Administración en uso de su privilegio de ejecución directa ejecuta el acto inexistente, éste principia a producir efectos (algunos autores llaman a este tipo de efectos "vías de hecho"), el particular no puede quedarse simplemente pasivo, sino que tendrá que impugnar el acto con el fin de cesar su eficacia.

La Nulidad de Pleno Derecho: Son nulos de pleno derecho los actos que van contra una prohibición expresa de la ley. Estos casos no pueden ser objeto de convalidación, ni el consentimiento del afectado puede subsanar el acto nulo.

En nuestra legislación, el Artículo 44 de la Constitución de la República establece "... serán nulas ipso jure las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que regulen el ejercicio de los derechos que la Constitución garantiza, si los disminu-

yen, restringen o tergiversan.". Del precepto citado deriva la primera causa de nulidad de pleno derecho: la contravención a preceptos constitucionales.

Por otra lado establece el Artículo 3º de la Ley del Organismo Judicial: "Son nulos los actos ejecutados - conta el tenor de la ley, salvo que en ella se acuerde su validez.". He aquí la segunda causa de nulidad absoluta, en nuestro ordenamiento. La declaración de nulidad de un acto viciado por contravenir el tenor de la ley, se consigue mediante los recursos administrativos regulares, no existiendo como en otras legislaciones una acción de nulidad específicamente.

Sin embargo, como he dicho, en Derecho Administrativo no toda contravención comparte la nulidad del acto. Generalmente se señalan como vicios generadores de nulidad absoluta los siguientes:

- Actos dictados por órganos manifiestamente incompetentes
- Actos que sean constitutivos de delito
- Actos de contenido imposible
- Actos dictados con omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.

Aunque en nuestra legislación no hay regulaciones precisas, es indudable que ninguno de los actos mencionados podría ser susceptible de convalidación o consentimiento por el agraviado de allí que se puede aceptar como casos generales de nulidad absoluta, aún cuando no haya precepto alguno que indique qué actos serán nulos de pleno derecho en nuestra legislación.

Existen en nuestro ordenamiento jurídico un grave de-

fecto en relación con la nulidad absoluta: no hay previsión alguna para que el particular pueda iniciar en cualquier tiempo una acción de nulidad de un acto nulo de pleno derecho. Si el agraviado no utiliza los recursos establecidos, dentro de los términos para tal efecto señalados, ya no hay ningún camino a seguir para que sea declarada la nulidad absoluta, y en tal virtud el acto puede seguir produciendo sus efectos jurídicos.

La Anulabilidad de los Actos Administrativos: "La anulabilidad de los actos administrativos se establece por el ordenamiento jurídico en beneficio exclusivo del particular afectado por el acto viciado. Para ello se reconoce a éste la posibilidad de reaccionar contra el mismo y de solicitar la declaración de nulidad del acto. Si esta reacción del afectado no se produce, el ordenamiento se desentiende del vicio cometido, que este modo, se considera purgado en aras de la seguridad jurídica con la que se estime incompatible el mantenimiento de una situación de dependencia prolongada. Por las mismas razones la propia Ley permite la convalidación de los actos anulables, subsanado los vicios de que adolezcan". (8)

Así es que, la posibilidad de impugnar la nulidad de un acto administrativo por el particular caduca en breves plazos establecidos por la ley, vencidos los cuales, el acto queda firme y convalidado, pudiendo enervarse cualquier acción futura por la excepción de "acto consentido".

Lo que sucede es que, los recursos administrativos, así como el contencioso-administrativo, han sido regu-

ladores de tal forma que más que verdaderas acciones de nulidad, semejan recursos procesales en los que se ejercita una facultad procesal de forzarse la reconsideración de una decisión procesal ante el mismo órgano autor de la misma, o ante otro superior, y no el ejercicio de un derecho material.

4.- La Revocación de los Actos Administrativos:

Esta es otra de las formas de cesación de eficacia de los actos administrativos, pero de diferente aplicación. Así como los administradores tienen acción para hacer cesar la eficacia de los actos administrativos por medio de los recursos respectivos, así también la administración tiene la facultad de hacer cesar los efectos de un acto administrativo a través de su revocación.

Se conoce a la revocación como declaración de la Administración dirigida a hacer cesar la eficacia de un acto por ella misma dictado. Sin embargo, existe una dualidad de criterios en cuanto al alcance que esta institución debe tener; un criterio establece una marcada diferencia conceptual entre nulidad y revocación, basando esta distinción en que la anulación debe referirse a la declaración de ineficacia de actos viciados, ilegales; mientras que la revocación va dirigida a privar de efectos, por razones de oportunidad y conveniencia, los actos que en un momento dado, entran en pugna con el interés público y social.

El segundo criterio estima que la revocación es un acto realizado por la Administración, dirigida a hacer ineficaces sus propios actos administrativos, ya por su ilegalidad, ya por su inconveniencia.

Considero más acertado el segundo criterio por dos razones:

primero, porque nuestra legislación no hace la diferencia conceptual mencionada, atribuyéndose en forma genérica a la Administración la facultad de revocar sus actos, de donde puede inferirse que ésta pueda realizar la revocación válidamente por cualquiera de las dos razones. (Artículo 7º Ley de los Contencioso-Administrativo).

En segundo término, porque sirve más a la claridad de los conceptos reservar el de nulidad como el fundamento de los recursos administrativos, garantía de los administrados contra la ilegalidad de los actos administrativos, y el de revocación, como una facultad genérica de la Administración de hacer cesar sus actos ya por ilegalidad, ya por conveniencia, ya que no existe razón válida para inhibir a la Administración de hacer cesar la eficacia de un acto cuando éste es ilegal y someterla a la espera de que produzca la acción del administrado.

La revocación se justifica por las necesidades de la Administración de enfrentarse con un presente siempre cambiante.

Debido al respeto de los derechos adquiridos, que exige la permanencia y estabilidad de las situaciones preexistentes y siendo que muchos de los actos administrativos, son declarativos de derechos, el principio básico es el de la irrevocabilidad de los mismos. De esta manera la Administración no podía apartarse de sus propios actos declarativos de derecho salvo por un procedimiento excepcional: el recurso de lesividad. Era pues necesario, que la administración acudiera como demandante ante los tribunales de la jurisdicción Contencioso-Administrativo solicitando la retirada de sus propios actos la administración quedaba constreñida a soportar en la inmensa mayoría de los casos

sus propios actos declarativos de derechos, aunque incurrieran en las más graves infracciones jurídicas, o el acto contraviniera, debido al cambio de circunstancias, el interés social. De esta manera, surgió la revocación como un medio de revisión de oficio de la juricidad y conveniencia de los actos administrativos.

Es claro que la facultad de revocación no es ilimitada, ya que si así fuera no cabría ninguna seguridad jurídica dentro del campo del Derecho Administrativo. Siempre se establece un período de tiempo dentro del cual la Administración puede ejercer esta facultad. En nuestra legislación los actos son renovables, siempre que no estén consentidos por lo interesados. Esto quiere decir, que una vez firme un acto no es susceptible de revocación. Frente a un acto firme, la administración sólo tiene un recurso para hacerlo ineficaz: el recurso de lesividad. A pesar de estar firme el acto, la Administración lo revoca, el interesado puede promover el recurso Contencioso-Administrativo a efecto de que se reestablezca el imperio de la resolución revocada (Arto. 15 Ley de lo Contencioso-Administrativo).

Así pues, los actos administrativos pueden devenir ineficaces por la revocación que de los mismos haga la administración, mientras éstos no estén firmes, ya sea por ilegalidad o inconveniencia de ellos.

CAPITULO IV

Clasificación de los Actos Administrativos:

Para este efecto Sayaguez Lazo (8) señala la siguiente clasificación:

1) Por el número de Organos que intervienen:

a) Acto Simple: Emana de un órgano administrativo (se forma por la voluntad de un sólo órgano).

b) Acto Compuesto: Se forma por la voluntad de dos o más órganos administrativos.

c) Acto Complejo: Se forma por la voluntad de un sólo órgano pero es un órgano colegiado no unipersonal, como en el acto simple.

2) Por la sujeción del acto a la Ley:

a) Actos Reglados: Son aquellos que se emiten en virtud de una norma jurídica que determina qué órgano debe actuar, cómo debe actuar y cuándo debe actuar. No son nada más que la aplicación de la ley. Estos actos están provistos de la característica de imperativilidad, porque provienen de una norma jurídica.

b) Discrecionales: La norma jurídica es facultativa o permisiva, es decir, autoriza, faculta, pero no exige. El órgano puede decidir cuándo y cómo, de acuerdo a la oportunidad y conveniencia del acto, apreciado por el funcionario (ésto se conoce como el mérito del acto). En estos actos el funcionario es quien aprecia el mérito del acto. La discrecionalidad no contempla que órgano actuará ya que la competencia del mismo si es regulada por la ley. La discrecionalidad es otorgada porque la ley no puede prever todas las situaciones que puedan presentarse, de lo contrario no tendría vida, movilidad se quedaría el funcionamiento estancado en todo momento.

La ley cada día otorga más discrecionalidad, pues las actividades administrativas han aumentado, por el intervencionismo estatal. La discrecionalidad está sujeta a

ciertos controles: En primer lugar, sólo existe si la ley la otorga, ésta crea el marco dentro del cual el funcionario actuará libremente. En segundo lugar, en lo que se refiere al elemento escencial de fin o finalidad, en el sentido que todo acto administrivo busca o tiene como objeto fundamental el bienestar general.

Si falta esta finalidad, habrá un vicio llamado Abuso de Poder; el abuso de poder puede producirse de dos maneras: Como desviación de poder, el acto no persigue el fin que debería, si es discrecional o reglado; cabe decir que en el caso que fuera reglado, el acto se tacharía de ilegal, ya que la ley, determina el fin específico y si el acto fuera discrecional se le tacha de desviación o abuso de poder, no de ilegal ya que existe certeza en ese aspecto. Como Exceso de Poder, que es la usurpación de competencias ajenas; éste sólo tiene razón de ser en los actos reglados, en virtud que la competencia viene dada por la ley, luego no existen actos discrecionales que adolezcan de exceso de poder, porque se transformarían en una transgresión penal, que se denomina en nuestro ordenamiento jurídico Usurpación de Atribuciones.

3) Por la función en la vida del Acto:

a) Actos Instrumentales: Se dividen a su vez en preliminares y de procedimiento:

- Preliminares: son los dictámenes previos, técnicos, de consulta, etc.

- De procedimiento: son todas aquellas formalidades que deben llenarse para poder emitir el acto.

b) Actos Principales: Son los que contienen la propia resolución; en ellos está la declaración de voluntad que emite el acto, puede ser un decreto, una conseción, etc.

c) Actos de Ejecución: son los actos por medio de los cuales se les dá cumplimiento a los actos principales.

d) Actos Complementarios: Como su nombre lo indican, complementan o amplían el contenido del acto principal.

e) Actos de Convalidación: Tiene como finalidad darle validez a otro acto administrativo que nació cion un vicio de nulidad relativa.

f) Actos de Extinción: Es la declaratoria expresa que la administración emite en caso de revocación, caducidad, decaimiento o anulación de un acto administrativo.

4) Por la naturaleza de sus efectos jurídicos:

a) Actos que tienden a ampliar la esfera jurídica del administrado:

- De admisión: actos mediante los cuales se dá acceso a un particular a los beneficios de un servicio público o social.
- De aprobación: se emiten cuando la autoridad superior da su consentimiento para que los actos de la autoridad inferior produzcan sus efectos.
- De exoneración: aquellos actos en que la administración exonera a un particular en el cumplimiento de una ley o en la satisfacción de un requisito legal.
- De autorización: actos mediante los cuales se levantan o eliminan obstáculos o impedimentos establecidos por la ley para que el particular pueda ejercer un derecho. Este derecho debe ser preexistente para que la administración pueda levantar el impedimento.

b) Actos que restringen la esfera jurídica de los Administrados:

- Ordenes: son actos que implican la obligación de dar, hacer o no hacer a los administrados.

- Expropiación: actos mediante los cuales se impone al administrado la obligación de ceder mediante un precio, su propiedad.

5) Actos de Gobierno y Actos Administrativos:

- Actos de Gobierno: son los actos de carácter político, que tienden a organizar y dirigir al Estado. Son actos eminentemente discrecionales y están sujetos de manera muy reducida a recursos de índole extraordinario (Recurso de Amparo).

- Actos Administrativos: son los actos que tienen como finalidad ña aplicación de la ley en casos concretos, mediante actos materiales. Son actos generalmente reglados, salvo la facultad discrecional que se ha expuesto con anterioridad, y están sujetos a la interposición de recursos, por parte de los particulares.

TITULO SEGUNDO

EL DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO

TITULO SEGUNDO

DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO

Notas Preliminares

Para llegar a la conformación del concepto del Derecho Procesal Administrativo, es necesario saber que se compone de tres partes:

La primera parte se constituye por una serie de procedimientos que la ley contempla para que se forme la voluntad administrativa que se exterioriza por medio de actos administrativos. Es decir, que las decisiones por medio de las cuales se crean, modifican o extinguen derechos y obligaciones, van precedidas por una serie de actos procedimentales, que son el medio o instrumento para que los actos principales puedan producir sus efectos. Como ejemplo de esta primera parte estaría la auditoría de campo que hace un auditor fiscal antes de formular un reparo.

La segunda parte se compone de todas aquellas acciones de las cuales el particular es titular, y que tienen como fin lograr la nulidad de las actuaciones de la administración pública cuando ésta viola la ley y perjudica la esfera del particular.

Este sistema de acciones son los llamados Recursos Administrativos, que permiten al administrado tener un medio de defensa frente aquellos actos o disposiciones que sean lesivos a sus intereses y obtener eventualmente su revocación, anulación o modificación. Esta parte contempla también lo relativo a los llamados Contralores Administrativos, los cuales actúan mediante la revisión posterior de todos aquellos actos de la administración que estén de inconformidad con la ley.

La tercera parte, se compone de todas aquellas acciones en que la administración es titular de una pretensión. Pretensión que puede ser enderezada en contra de un particular o en contra de otro órgano de la administración.

De las dos primeras partes que integran el Derecho Procesal Administrativo, se infiere que constituyen un grupo de garantías que tienden a proteger la esfera del particular. La primera, porque el procedimiento de formación de la voluntad administrativa debe desarrollarse dentro del marco riguroso de la legalidad, y la segunda, porque son medios idóneos para impugnar por parte del particular, aquellos actos de la Administración que no se encuentren de conformidad con la ley.

Concepto y Caracteres:

Una vez analizadas las partes de que se compone el Derecho Procesal Administrativo, éste puede conceptuarse como "LA RAMA DEL DERECHO PUBLICO QUE REGULA POR MEDIO DE NORMAS PREESTABLECIDAS LAS FORMAS EN QUE SE MANIFIESTA LA VOLUNTAD ADMINISTRATIVA, Y TODOS LOS PROCEDIMIENTOS DE LOS QUE SE VALE EL PARTICULAR O LA PROPIA ADMINISTRCION, PARA GARANTIZAR SUS DERECHOS Y EJERCITAR SUS RESPECTIVAS PRETENSIONES."

De la definición anterior, interesa lo que concierne a todos aquellos procedimientos que la ley pone a disposición del administrado o de la administración para que sean utilizados como un medio de defensa en contra de aquellos que consideren lesivos a sus intereses.

Las características más importantes del Derecho Procesal Administrativo son:

1) Es un Derecho Público por excelencia, ya que se refiere a una función propia del Estado, es decir, que se actúa por medio de normas de Orden Público que no pueden derogarse

por acuerdo de las partes interesadas.

2) Es un Derecho de Carácter Instrumental, en el sentido que es el medio para la aplicación de la ley, para la satisfacción de los intereses de los particulares o de la Administración: es adjetivo.

Principios del Procedimiento Administrativo.

El Proceso Administrativo se compone de los siguientes principios:

a) Principio de Legalidad y de Justicia: Para evitar que se realicen arbitrariedades dentro de un Estado de Derecho es necesario establecer los medios que procuren la protección del Administrado y la defensa de las normas jurídicas, con la finalidad de mantener la legalidad y la justicia en la actividad de la administración. Este es el objetivo del procedimiento administrativo. La observancia de este principio, obliga a que el procedimiento administrativo sea impulsado de oficio por la propia administrción, porque ésta como gestora del interés público, está obligada a desplegar por sí misma, toda la actividad necesaria para dar adecuada satisfacción a ese interés, sea cual sea la postura que puedan adoptar los particulares que hayan intervenido en el procedimiento.

Este principio tiene varias finalidades: Fiscalizar la actividad de la propia Administración, Reducir al Mínimo los efectos de la arbitrariedad, Regulizar la actividad administrativa y buscar que impere la justicia.

b) Principio Inquisitivo: Sin perjuicio de la intervención activa de los interesados, que resulta de la protección del principio de legalidad y justicia, la autoridad administra-

tiva tiene a su cargo dirigir el procedimiento administrativo y ordenar que se practiquen cuantas diligencias consideren necesarias y convenientes para llegar a la decisión final, éste es el impulso procesal de oficio.

c) Principio de Ausencia de Formalidades: En vista que el procedimiento administrativo debe ser simple y de corta duración, debe ser tenido como un trámite informal, sin que ésto quiera decir que al procedimiento administrativo no se le exija un mínimo de formalidades que deba llenar la administración o el particular en un caso determinado, de lo contrario se caería en una anarquía que provocaría el retardo del procedimiento por falta de lineamientos necesarios y una eventual decisión arbitraria por parte de la administración.

d) Principio del Derecho de Defensa: El tratadista George Vedel indica que "la Administración antes de tomar medida que tenga carácter de sanción o más generalmente de una decisión referente a un comportamiento personal del interesado, debe imponerse el deber de advertirle y de invitarle a que se defienda. (1)

Este es el conocido principio constitucional que nadie puede ser condenado sin antes haber sido citado, oído y vencido en juicio, o sea que al administrado está protegido para pedir a la administrción resuelva de acuerdo a la ley, que el trámite sea el preestablecido por las normas reguladoras del mismo, que se le permita exponer sus puntos de vista de acuerdo a su criterio, que sea oído, que se le permita presentar sus medios de prueba, autorizándolo a estar en todas las diligencias antes de que se tome una decisión final y evitar que se dicten resoluciones con la previa audiencia del afectado.

e) Principio de Publicidad: Este principio se encuentra consignado en la Constitución de la República en su artículo que literalmente dice:

f) Principio de Imparcialidad: Este principio solamente puede aplicarse en forma relativa en el procedimiento Administrativo, ya que la Administración juega en él el doble rol de Juez y parte. Sin embargo, en las decisiones que puedan causar perjuicio al administrado no deben intervenir autoridades, pues la Administración debe basar sus actuaciones en la igualdad de oportunidades. En este sentido deben regularse legalmente las técnicas de recusación e inhibitorias de los funcionarios que tengan causales determinadas que los predispongan contra el Administrado y que le impidan tomar una decisión final, eficaz y justa.

g) Principio del Procedimiento Escrito: Debe dominar siempre el aspecto escrito en el procedimiento administrativo. En nuestra legislación es tanta la influencia de este principio que la simple entrega de documentos o copias, es objeto de presentación por escrito.

h) Principio de Celeridad, Economía, Sencillez y Eficacia: Este principio indica como debe ser el procedimiento en el sistema práctico. Debe ser un trámite rápido, que evite al interesado gastos innecesarios, sencillo, sin formalismo riguroso y desesperante y deben conducir eficazmente a la conclusión de la actividad administrativa. En nuestro medio pasa lo contrario.

Además de los principios antes enumerados, deben indicarse

los siguientes Principios del Derecho Procesal en general.

i) Dispositivo: O sea que sólo a petición de parte, se inicia el proceso, por medio de la formulación de la demanda: la prueba también corre a cargo de las partes. No quiere decir que el órgano competente no investigue de oficios sobre el conflicto, al contrario, está facultado y lo puede hacer para complementar las pruebas recibidas y lograr un fallo más acorde y eficaz.

j) Contradictorio: Las partes (la Administración y los particulares) tienen intereses contrapuestos. La contraparte puede contradecir lo manifestado por la otra parte, trata de probarlo, sin ventajas de una sobre la otra.

k) Es Escrito: Esto no es factible tomarlo en un cien por ciento, ya que en la práctica se da una combinación con la oralidad. La ley determina las fases escritas y orales. Se consideran escritos: la demanda, su contestación. La proposición de los medios de defensa o de prueba, los alegatos de las partes. Y determina asimismo cuáles son las fases orales, que de todas formas siempre se hacen constar por escrito.

l) No es Público: Al proceso no tiene acceso cualquier persona o funcionario; en tal sentido, es público exclusivamente para los funcionarios en ejercicio de sus funciones y para las partes, sus apoderados o representantes y para quienes participan en el proceso en calidad de coadyuvantes.

Algo importante relacionado con los principios o características antes indicadas, es que su alcance o modalidades dependen de la legislación de cada Estado.

CAPITULO II

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

GARANTIAS DE PROTECCION DE LOS ADMINISTRADOS FRENTE A LA ADMINISTRACION;

Ningún Estado, que aplique o respete el principio de Legalidad, deberá olvidar que el Administrado debe tener a su alcance, el poder jurídico de accionar ante la Administración misma o ante los órganos de la jurisdicción, contra los actos administrativos que le lesionen o que lesionen a la ley.

"La mejor garantía de defensa del Administrado ante la Administración, está en los Recursos", sostiene José Flamenco y Cotero. (2)

Es obvio que muchas veces la Administración tendrá que causar perjuicios a ciertos particulares y/o grupos administrados para lograr los fines del Estado atribuídos a su actividad, específicamente la satisfacción de los intereses públicos que es su meta máxima, ello no significa que el Administrado vaya a quedar a merced de esa actividad, indefenso, sin instrumento eficaz que venga en su auxilio para hacer valer lo que convenga a su derecho o a su interés. Este instrumento es el Recurso.

Flamenco y Cotero, indica: "El Administrado, ante los actos administrativos, debe quedar plenamente protegido. Ello es posible a través de distintos institutos jurídicos, pero especialmente y con mayor significación, a través de los Recursos Administrativos y Judiciales que a su vez son una forma de control del acto administrativo". (3) El ciudadano no debe estar a merced de las decisiones sin freno de las autoridades administrativas, porque existe una serie de garantías que aseguran a los particulares la sujeción de la Administración al Derecho.

Las exigencias propias de un Estado de Dereho imponen a la Administración un régimen jurídico que ordene su actividad y que por otra parte ampare a los particulares frenta al obrar de aquella. De faltar ese ordenamiento regulador y de garantía, es natural que estaríamos frenta a una constante posibilidad de decisiones arbitrarias e injustas. El administrado no deberá quedar jamás a merced de la actuación caprichosa de la Administración; jamás deberá quedar en la indefensión y en esa virtud, existen garantías de tipo legal que son las mejoras y deben ser las únicas armas de defensa ante la ilegalidad.

Concepto y Caracteres del Recurso Administrativo.

El tratadista Gabino Fraga conceptúa al Recurso Administrativo como "Un medio legal de defensa de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada ilegalidad o la inoportunidad del mismo". (4)

De la definición anterior se deducen los siguientes caracteres:

a) Garantía de Protección de los Administrados: Se ha señalado con anterioridad que en un Estado de Derecho los particulares no se encuentran a merced de resoluciones caprichosas o ilegales de la administración y que para estar protegido se han creado los medios legales de defensa que le permitan al Administrado impugnar las resoluciones dictadas por la administración que le perjudican.

b) Se deduce ante la propia Administración: La impugnación del acto administrativo, a través de los recursos administrativos se deduce ante la propia administración sea ante la misma autoridad, ante el funcionario superior o un órgano distinto no jerárquico, quien tendrá la oportunidad de

revisar la decisión que puede confirmar, revocar o modificar.

c) Tiene por finalidad, la impugnación de un acto administrativo:
Por medio del recurso, se impugna un acto anterior, dando lugar a un procedimiento administrativo en el que se examina de nuevo la decisión impugnada, con el objeto que la administración se pronuncie sobre su anulación, modificación o confirmación.

d) Es un procedimiento:
Es un procedimiento cuyo objetivo es determinar a juicio de la propia administración, si procede o no anular un acto administrativo previo.

e) Garantía de Protección para la misma Administración:
Aunque la definición del tratadista Gabino Fraga no contempla tal posibilidad, es necesario mencionar que la administración posee la facultad de impugnar sus propios actos por medio de los recursos administrativos, teniendo nada más una limitante que se refiere a que el órgano jurisdiccional en todo caso revisa posteriormente el acto que motiva el recurso, a través del proceso contencioso-administrativo.

Elementos del Recurso Administrativo.

El tratadista Gabino Fraga establece como elementos del Recurso Administrativo, lo siguientes:

a) Debe existir una resolución administrativa contra la cual se recurre;
b) Que el acto que contiene la resolución administrativa, afecte un derecho del recurrente;
c) Que la ley establezca ante que autoridades administrativas debe á interponerse;
d) La estipulación legal donde se regule el plazo en que debe interponerse el recurso;

e) La fijación de un procedimiento especialmente organizado para seguirse por la autoridad que haya de conocer del motivo del recurso, la determinación de formalidades que hayan de cumplirse; (5)

A la clasificación anterior esnecesario agregarle un elemento no contemplado, cual es el Principio de Legalidad, ya que es la base de la existencia misma del recurso, en el sentido que para interponer un Recurso, éste debe estar previamente establecido en la ley de la materia, ya que de lo contrario se estaría interponiendo un Recurso que no existe o que no está regulado por el ordenamiento jurídico, dando como consecuencia que éste fuera tachado de ilegal.

Requisitos del Recurso:

La interposición de un recurso administrativo origina una obligación para el órgano ante el cual se interpone, cual es el de dictar una resolución. Sin embargo, previamente se deben llenar ciertas formalidades, ya que de lo contrario el recurso - sería ineficaz y por consiguiente no se le daría trámite por parte de la autoridad que lo conociera.

Los requisitos del Recurso Administrativo pueden clasificarse de la manera siguiente:

1) Requisitos Subjetivos:

a) Con relación a la Administración:
El recurso deberá ser dirigido al órgano que tenga competencia para conocerlo y resolverlo.

Así también el titular de dicho órgano no deberá estar en alguna de las causales de recusación o inhibitoria.

b) Con relación a los Interesados:
En primer plano el interesado deberá tener capacidad -

jurídica de conformidad con las normas del derecho común.

En segundo plano, debe estar legitimado para actuar. Dentro del Procedimiento Administrativo se entiende legitimación como amplitud especial requerida para ser parte dentro de un proceso. En el proceso administrativo, existen dos tipos de legitimación: Legitimación para iniciar el procedimiento, la cual es atribuída al titular de un derecho subjetivo frente a la Administración, y la legitimación para intervenir en el procedimiento; ésta la tienen:

- Los que ostentan otros derechos frente a la administración que pueden resultar directamente afectados - por la decisión que se adopte.
- Aquellos cuyos intereses legítimos, personas y directos, puedan resultar afectados. Los intereses legítimos deben entenderse como derivados de una norma jurídica.

En un tercer plano, dado que el procedimiento administrativoi es antiformalista, el interesado no está obligado a comparecer asistido por Abogado, aunque en la práctica si se acostumbre.

2) <u>Requisitos Objetivos</u>:

La impugnabilidad del acto:

Todos recurso administrativo debe interponerse contra un acto o disposición que sea susceptible de impugnación.

El único requisito que se exige con carácter general para que un acto administrativo sea susceptible de impugnación en la vía administrativa es aparte de la naturaleza administrativa misma, que sea acto definitivo o de trámite

cuando determine la imposibilidad de continuar el procedimiento.

El primer requisito es pues que se trate de un acto sujeto al régimen del derecho administrativo. Quedan fuera de este régimen los actos políticos o de Gobierno, así como un sujeto común de Derecho, sometida al derecho común, ya que en estos casos, se tratará de un acto civil, mercantil, etc.

Además es necesario que el acto sea definitivo, o que siendo el trámite impida continuar el procedimiento. Los actos definitivos son los decisorios, es decir los que provisional o definitivamente reconocen o deniegan un derecho declaran una obligación. También deben ser impugnables los actos de trámite que impidan la prosecusión del procedimiento ya de otra forma, la Administración tendría un medio muy fácil de eludir la decisión final.

3) Requisitos de la Actividad:

a- Lugar: El escrito de interposición del recurso y cuantos otros escritos deduzcan los interesados deben presentarse en la sede de la dependencia administrativa que tenga competencia para conocer del recurso, o bien ante el órgano cuya decisión se impugna, dependiendo de la clase de recurso que sea.

b- Tiempo: Los recursos administrativos deben presentarse dentro del término establecido por la ley para tal efecto, ya que de lo contrario, se presumen consentidos por el interesado los actos que los motivan.

Generalmente el punto de referencia inicial para el cómputo de los términos lo marca el de la notificación o publicación del acto decisorio, sin embargo, muchas leyes administrativas establecen que debe empezar a con-

tarse desde el día siguiente.

c- Forma: Los escritos de interposición del recurso y los demás actos de los interesados en los procedimientos deberán llenar las formalidades establecidas en cada caso por las disposiciones respectivas.

Sin embargo, es un principio fundamental del procedimiento administrativo el de ser antiformalista, por lo cual los defectos de forma no deben producir la invalidez del acto.

DESARROLLO PROCEDIMENTAL DEL RECURSO ADMINISTRATIVO:

1) Interposición: El procedimiento en que se desarrolla un recurso administrativo se iniciará dada su naturaleza con la presentación del escrito de interposición correspondiente. El acto de iniciación es pues, un acto del particular, aunque lo interponga una entidad pública, ya que en este caso, ésta actúa como un particular.

El acto de interposición deberá llenar los requisitos que han sido señalados para que el recurso iniciado llegue finalmente a una decisión.

El efecto de la interposición de un recurso, es la incitación al órgano administrativo a la prosecusión del procedimiento respectivo hasta llegar a la decisión. Es importante mencionar que los recursos administrativos no tiene efectos suspensivos del acto que impugna.

Los trámites que integran el procedimiento variarán en cada paso según el recurso de que se trate, perso se enumeran las fases que generalmente llevan a cabo.

2) Informes: Hay informes que son preceptivos, es decir que la ley exige sean solicitados por el órgano que prosigue el expediente; otros no lo son, sin embargo, generalmente el órgano administrativo tiene facultades de solicitados.

Los informes, salvo disposición expresa de la ley, no son vinculantes. Es decir, el órgano no está obligado a resolen el mismo sentido en que se manifiesta quien rinde el informe. Constituyen nada más un elemento de juicio, un antecedente.

3) Prueba: La prueba es la actividad encaminada a demostrar la exactitud o inexactitud de los hechos que han de servir de fundamento a la decisión de procedimiento.

La prueba en el procedimiento administrativo ofrece características diversas que las que ofrece dentro del proceso judicial.

La Administración no es un mero sujeto destinatario de la actividad probatoria de los interesados, sino que es sujeto activo de la prueba ya que es una parte interesada en la relación jurídica debatida.

Sin embargo, también los interesados particulares tienen derecho, a ofrecer y aportar sus respectivos medios de prueba, y por tanto todo trámite de un recurso administrativo debe contemplar un término para hacerlo.

Los medios de prueba no están basados en el procedimiento administrativo como lo están en el proceso judicial, así que la Administración deberá decidir sobre la admisión de las pruebas ofrecidas.

Tampoco se establece ningún medio de valoración de la prueba, lo cual es una grave omisión, ya que de esta forma la Administración puede decidir aún contra la prueba que consta en el expediente. A mi criterio debería establecerse como medios de valoración las reglas de la sana crítica dentro del seno de la Administración, para asegurarse que las pruebas rendidas vincularán en cierto sentido la decisión del órgano.

4) Audiencia a los Interesados: Los interesados tienen también el derecho de hacer alegaciones que deben ser tenidas en cuenta por el órgano competente. Este es uno de los más importantes derechos que deben protegerse dentro del procedimiento administrativo ya que es consecuencia del principio constitucional del Derecho de Defensa.

5) La Decisión: El procedimiento en el que se tramita un recurso termina normalmente -como los demás procedimientos- por la resolución del órgano competente, en la que examina si el recurso está o no fundado y se pronuncia sobre la confirmación. Declaración de nulidad o reforma del acto.

La resolución es un acto administrativo, que puede ser clasificada en dos grupos: -Desestimatorias del recurso, que confirmarán el acto objeto del mismo.

Estimatorias del recurso, en cuyo caso, el órgano administrativo declarará la nulidad o reforma del acto impugnado.

En la legislación guatemalteca está regulado como un recurso - ordinario dentro de la administración central (Arto. 7 de la Ley de lo Contencioso-Administrativo).

Clases de Recursos Administrativos:

Generalmente son reconocidas las siguientes clases:

I.- El Recurso de Reposición:

Es el recurso administrativo donde la tramitación y decisión del mismo, corresponde al órgano del que proviene la resolución motivo de la impugnación. Gonzºlez Pérez define a este recurso como "El recurso que se interpone ante la propia autoridad que ha dictado un acto o pronunciado una decisión administrativa, a fin de someter determinadas consideraciones a la indicada autoridad para que ésta por contrario imperio, revoque el acto o decisión recurridos".

En la legislación guatemalteca se encuentra regulado en el artículo 7º de la Ley de lo Contencioso-Administrativo.

II.- El Recurso Jerárquico:

Este recurso se origina de la jerarquía administrativa, siendo que el recurso es admisible siempre que exista un acto dictado por un órgano administrativo subodinado jerárquicamente a otro. El Recurso Jerárquico es de carácter ordinario ya que siendo la jerarquía uno de los principios escenciales de la organización administrativa, es el recurso administrativo típico. Además de ello, está establecido como un presupuesto para optar a la vía contencioso-administrativa. El autor Bielsa (7) al tratar sobre el fundamento de la existencia de este recurso dice "La principal virtud del recurso es que reafirma el régimen de Derecho en las Administraciones Públicas, limita lo discrecional y advierte a los funcionarios que sobre ellos hay un poder de revisión, que si sus actos no se conforman a la ley, tanto en punto a competencia y forma, como al fin que tienen, por su contenido y dirección, serán revocados. En este sentido el

recurso jerárquico es educador, no sólo con respecto a los funcionarios, sino también a los administrados, porque ven en él un medio protector de sus derechos e intereses legítimos y además porque les sirve de gimnasia cívica, mediante la cual todos colaboran en la buena administración, que es también buena política.

A este recurso en nuestra legislación es el llamado Recurso de Revocatoria, que se encuentra regulado en el Arto. 7º de la Ley de lo Contencioso-Administrativo; en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su Arto.50; en la Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, en su Arto. 54; y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Arto. 68.

III.- Recurso de Apelación o Alzada:

En situación especiales todos los sistemas legales suelen aceptar un recurso frenta a ciertos actos ante un órgano que no es superior jerárquico del que dictó el acto objeto del recurso. Este recurso se plantea ante un órgano de la administración centralizada, el cual ejerce a través del recurso un contralor administrativo. Se ha establecido con anterioridad que el ordenamiento jurídico creaba distintas entidades con personalidad jurídica encargadas de realizar fines públicos, como un modo de organización, también se ha dicho que para reconducir a una actuación unitaria a estos entes se les aplicaban los contralores administrativos. Pues es así, que este tipo de recurso administrativo es uno de los medios que utiliza el ordenamiento jurídico para controlar la actividad de estos entes decentralizados.

Es un recurso especial, ya que requiere de que se encuentre expresamente regulado en la ley para que pueda valerse del mismo. Esto se justifica porque a cada ente descentralizado se le concede un diverso grado de au-

tonomía, de la cual depende cuales sean los medios contralores en cada situación. Puede decirse que es parte de la tutela que el Estado ejerce sobre las entidades descentralizadas.

En la legislación guatemalteca se encuentra regulado en el Artículo 143 del Código Municipal, el cual lo denomina Recurso de Revocatoria, y procede contra las resoluciones de los alcaldes y de las corporaciones municipales que debe conocer y resolver el Ministerio de Gobernación.

TITULO TERCERO

EL DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

TITULO TERCERO

EL DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

CAPITULO I

GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Concepto y Fuentes del Derecho Tributario.

Aunque el presente trabajo de tesis no tiene por objeto el análisis a fondo del Derecho Tributario, he considerado necesario exponer algunos conceptos fundamentales del mismo.

El Derecho Tributario, como rama del Derecho Público con autonomía propia, se ha estructurado en forma paulatina. Podría afirmarse que su correcta caracterización, se ha ido formando paralelamente con el Estado de Derecho, y que es en cierto modo, una de sus más claras manifestaciones, porque la contribución (en especie o en dinero) ha sido desplazada con el tiempo, desde el extremo de ser propiedad del monarca, fijada, percibida e invertida por órdenes de éste sin control alguno, hasta la época actual en que han desaparecido las contribuciones en especie, concretándose solamente a las de dinero, que pertenecen al Estado, y que se fijan por la voluntad general expresada por el órgano legislativo.

El cobro de estos impuestos sirve para cubrir necesidades del Gobierno, contra las cuales tiene el administrado defensas que van desde la impugnación de su inconstitucionalidad, hasta la discusión de su extensión incluyendo el fenómeno jurídico de la doble imposición y de la tributación confiscatoria.

Así, el Derecho Tributario es definido por el autor Mario Pugliese(1) como: "La Rama del Derecho Público que tiene por objeto el estudio y regulación jurídica de todas las relaciones activas y pasivas que dimanan del fenómeno del impuesto, con el

cual se encuentran los intereses escenciales del Estados y de los contribuyentes".

El mismo autor considera que es la parte más importante del Derecho denominado Financiero por ser la base de mayor trascendencia dentro del sistema económico de un Estado.

En cuanto a las fuentes del Derecho Tributario, ésta puede clasificarse en cuatro categorías:

Una preconstitucional, que representa el conjunto de disposiciones normativas, que se aplican cuando la colectividad no está constituída en mérito a una carta política y la costumbre, que el conjunto de normas no escritas que el pueblo respeta como origen y causa del tributo.

La constitucional, que se presenta desde el momento en que la colectividad se ha dado su carta constitucional. De ella emanan las normas generales, abstractas e impersonales que los individuos deben respetar y principalmente las que se refieren al tributo.

Se podría afirmar, que los órganos del Estado deben ser sumamente cuidadosos, ya que la contribución tributaria es uno de los pilares sobre las que se asienta la paz social, siendo suficiente para confirmar lo anterior, todos aquellos conflictos de carácter económico social que se provocan en todas partes del mundo, por un impuesto injusto o excesivo, o por su mala inversión.

Integra esta fuente, la Ley Tributaria, que es consecuencia natural de la aplicación de los principios constitucionales.

La Doctrina

En pocos campos jurídicos, ha elaborado la doctrina una estructura jurídica tan completa como en ésta. No es exagerado ex-

presar que, mientras en las distintas ramas del Derecho Público y Privado, han sido los usos y las costumbres los que han originado la norma, sobre todo en algunos aspectos bien conocidos. En el ámbito del Derecho Tributario ha sido la doctrina la que a través de los años ha aislado la figura del tributo hasta conseguir su correcta caracterización científica.

En donde más ha tenido que trabajar la doctrina es en el Derecho Procesal Administrativo Tributario, porque hasta no hace mucho tiempo, el ámbito del proceso se reducía a las materias conocidas de Derecho Privado, quedando sin resolver en este aspecto, materias como el concepto fundamental de la unidad del proceso en materia fiscal, la trascendencia del aspecto administrativo o instancia administrativa, etc.

La Jurisprudencia.

Esta tiene suma importancia, ya que trata de dar solución a problemas de índole concreto.

CAPITULO II

LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y SUS ELEMENTOS.

La obligación tributaria puede conceptuarse como "La obligación del ciudadano de contribuir en forma peculiar a los gastos públicos y el derecho del ente público a exigir esta prestación." (2)

El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, que constituye una obligación de dar una suma de dinero y crea un vínculo jurídico de orden personal, ya que esta obligación se establece entre el sujeto activo que el Estado y un sujeto pasivo que es el obligado a pagar y puede ser una persona natural o jurídica. Este punto será tratado

más adelante. El tratadista Fonrouge conceptúa a la obligación tributaria como "El vínculo jurídico en virtud de la cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas." (3)

Elementos de la Obligación Tributaria.

La obligación tributaria constituye la base de la relación jurídica que se establece entre el sujeto activo de la obligación y el sujeto pasivo. Estos sujetos son quienes constituyen los elementos de la obligación tributaria, que a continuación serán analizados.

El Sujeto Activo.

"El Estado es sujeto activo de la actividad financiera, por cuanto dirige esta actividad hacia la provisión de recursos públicos necesarios para el logro de fines propios, que son los fines generales de los individuos constituídos en una unidad política y considerados en la serie de generaciones." O sea que, si el Estado dirige la actividad financiera éste debe valerse del poder político para realizarlo y siendo el impuesto una manifestación de dicho poder, es innegable que el Sujeto Activo sea el Estado. (4)

El poder al que se ha aludido en el párrafo anterior es la denominada potestad tributaria, que es un atributo de la soberanía del Estado y constituye la facultad de establecer y exigir impuestos en el ámbito donde ejerza su soberanía.

El ejercicio de la potestad tributaria se concretiza con la promulgación de leyes que establecen impuestos. Pero las normas legales al propio tiempo que constituyan el ejercicio de

dicha facultad, tienen un carácter concreto y obligan tanto al contribuyente, como al Estado que las promulga.

La posibilidad de exigir una prestación concreta de conformidad con la ley, crea relaciones jurídicas entre la administración y los administrados, ya que en tanto concurran los presupuestos estableciéndose las normas reguladoras de los impuestos, el Estado deviene titular del derecho de exigirlo, y una vez que se ha conformado la obligación impositiva, el Estado ya no aparece como titular de la potestad tributaria sino como sujeto activo de una relación jurídica que ha tenido efecto por estar fundamentada en una ley que se promulgó en dicha potestad.

Al adquirir el Estado la condición de sujeto activo de la relación jurídica tributaria, se desprende de su carácter soberano, y se somete a su propia ley, lo que trae como consecuencia que si bien el sujeto pasivo está obligado al pago del impuesto por esta relación, el Estado también lo está, en el sentido que al exigir el impuesto no puede actuar de manera arbitraria, sino dentro del margen de la propia ley por él promulgada.

Dentro del concepto de Estado deben incluirse aquí aquellas entidades, tales como las Municipalidades, las entidades autónomas, semi autónomas y descentralizadas que por delegación actúan también como sujetos activos de la relación tributaria, sin que el Estado como tal se desprenda de su calidad de único sujeto activo. No sucede de manera absoluta cuando se habla de la figura de beneficiario del impuesto, ya que cuando las entidades que ostentan el carácter de sujeto activo, han sido facultados para poseer fondos privativos, el importe de los impuestos recaudados pasan a formar parte de dichos fondos sin que el Estado como núcleo central de la administración, los perciba.

El Sujeto Pasivo o Contribuyente.

Este puede definirse como "La persona obligada a cumplir la prestación tributaria."

Como se ha dicho anteriormente, es sobre el sujeto pasivo en quien recae el hecho generador de la obligación, la que proviene de un proceso de determinación que el fisco realiza para establecer quién debe pagar el impuesto y en qué cantidad. En este punto cabe hacer el siguiente análisis, cuando se habla del sujeto pasivo o contribuyente, debe tomarse en cuenta que en muchas situaciones el principal obligado no es quien verdaderamente liquida el impuesto, de los que surjen tres categorías de sujetos pasivos: La primera, que está compuesta por el principal obligado a la cancelación del importe del impuesto; la segunda, que se integra por el contribuyente subsidiario, y la tercera, compuesta por contribuyente pagador.

En cuanto al contribuyente subsidiario, se entiende que es una facultad que tiene el fisco en algunos casos que en defecto de la falta de pago del contribuyente principal, en forma subsidiaria, el impuesto será pagado por otra persona. Un ejemplo de esta figura es el caso de los patronos que quedan afectos a la obligación del pago del impuesto por las retenciones que no efectuaren al cubrirle a sus empleados los salarios respectivos.

Con respecto al contribuyente pagador, se dá más en los impuestos de naturaleza indirecta, ya que no graban al verdadero contribuyente sino por repercusión otra persona paga por él. Se le denomina así, porque es quien efectivamente soporta la carga tributaria que en un principio fue dirigida al contribuyente principal, tal y como sucede son productos que los comerciantes ponen a disposición de los consumidores a quienes car-

gan el importe del tributo como parte de su costo.

Existen varias clases de contribuyentes: Todas las personas naturales que posean capacidad jurídico contributiva; las personas jurídicas, las unidades económicas, las empresas de economía mixta o las estatales que tengan un objetivo de lucro.

La Capacidad Jurídico Contributiva.

Otro de los aspectos de relevancia en el sujeto pasivo es lo que se denomina la Capacidad Jurídico Contributiva.

Mientras que en el Derecho Civil se distingue entre la capacidad de Derecho y la capacidad de ejercicio, en el Derecho Tributario para que alguien, pueda ser sujeto de la obligación tributaria, sólo se toma en cuenta la capacidad de derecho, porque la misma nace de la imposición del Estado y no de la voluntad de la persona, razón por la cual deja de tener relevancia la capacidad de ejercicio.

Hay autores que expresan: "sólo pueden ser sujetos de la relación impositiva, aquellos a quienes el Derecho Tributario - reconoce como jurídicamente capaces." (5) Pero otros autores tales como Pugliese se inclinan por una tesis menos radical, en el sentido de tratar de ubicar a la capacidad jurídico tributiva no sólo en la capacidad de derecho sino también en la de ejercicio, para determinadas circunstancias, con el objeto de establecer de manera más justa si determinada persona será sujeto o no de la obligación tributaria.

En la práctica, la tesis generalmente aceptada es la que se funda únicamente en los principios del Derecho Tributario, ya que de esta manera el Estado percibe mayor cantidad de dinero por concepto de impuesto sin tomar en cuenta cual es la capa-

cidad civil del sujeto pasivo de la relación.

En Guatemala se da una combinación de ambas cosas. Hay casos en el impuesto sobre la renta y en el IVA, que se excluyen de la obligación del tributo por falta de capacidad tributaria, al considerar que quienes ganan menos de un tanto, no quedan afectos al pago de tal o cual tributo. Por otra parte, Guatemala toma como ingresos afectos, sólo aquellos que considera de fuente guatemalteca, con lo que excluye ciertos ingresos, que aunque se disfruten en el país no fueron generados aquí y por ende no se toman en cuenta al momento de calcular los ingresos afectos.

CAPITULO III

EL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

En el capítulo anterior se estableció que la relación jurídico tributaria estaba formada por un sujeto activo, acreedor del tributo, que es el Estado, como único titular originario de la soberanía financiera, o bien por delegación de un beneficiario de ese tributo, (instituciones descentralizadas, autónomas o semiautónomas) y por un sujeto pasivo, quien no es más que el contribuyente o principal obligado al cumplimiento de la obligación tributaria.

Al estar establecidas las partes dentro del proceso tributario, se empieza a crear la relación tributaria de índole formal, a los que el autor Mario Pugliese denomina como el acertamiento y los define como "El Momento característico para el nacimiento de la obligación tributaria y que se manifiesta o realiza a través del hecho jurídico al cual la ley condiciona la obligación del ciudadano a pagar el tributo, en la medida que le corresponda." (6) Esta figura que en un principio se le dá un carácter previo o provisional, puede transformarse en carácter definitivo, en el sentido que una vez realizada de ofi-

cio la determinación de la obligación tributaria (acertamiento según Pugliese), puede el contribuyente, o sujeto pasivo, optar por cumplir la obligación mediante el pago del monto del impuesto, o por el contrario no estar conforme a él, lo que dará como consecuencia que se continúe el procedimiento ante la Administración, sin que haya una intervención jurisdiccional, al menos hasta obtener una resolución definitiva de la misma.

Cuando finaliza el proceso tributario ante la Administración, el cual ha sido de carácter oficioso y no jurisdiccional, pueden darse diversas situaciones como las siguientes: a) Que el sujeto pasivo o contribuyente proceda a la cancelación del -- tributo, con lo cual se dá por terminado el proceso tributario normal; b) Que el contribuyente no esté conforme en relación a la cantidad de impuesto obligado a pagar, situación en que podrá recurrir para su impugnación, en un primer plano, a los recursos administrativos y posteriormente al proceso Contencioso Administrativo con el fin de obtener, si es posible una sentencia favorable que reforme o revoque la liquidación presentada por el fisco; y c) El incumplimiento de la obligación tributaria una vez firme por parte del contribuyente, lo que dá lugar por parte del fisco a obtener el pago mediante el uso de la vía de apremio, la que es llamada en nuestra legislación el Proceso Económico Coactivo con el fin de obtener el pago correspondiente.

Ya trazados los lineamientos generales del proceso tributario es necesario dar un concepto del mismo. El Proceso Tributario puede conceptuarse como "La rama del Derecho Público que tiene por finalidad, regular todas las actuaciones y procedimientos administrativos, que determinan las obligaciones tributarias entre el Estado y los contribuyentes, con el objetivo de agenciarse la manera más efectiva los impuestos que determina la ley."

CAPITULO IV

PRESUPUESTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Para que pueda apreciarse dentro del campo fiscal el nacimiento de la obligación tributaria, es necesario que los presupuestos establecidos en la ley para identificar el tributo se produzcan, y sean del conocimiento del fisco, con el objeto que, éste aplicado dicha ley, establezca la existencia y cuantía de un crédito a su favor, quedando los contribuyentes obligados al cumplimiento de la misma.

En el párrafo anterior hay dos aspectos muy importantes, el primero es el hecho generador, o sea el presupuesto establecido por la ley para causar el tributo, cuya realización dá lugar al nacimiento de la obligación tributaria; el segundo es que el hecho generador puesto ya directamente a cargo del fisco obliga a que éste efectúe el proceso de determinación del impuesto para que el contribuyente realice el pago respectivo.

CAPITULO V

DETERMINACION DEL IMPUESTO.

Se puede afirmar sin lugar a dudas, que la relación tributaria no nace al mundo de lo Jurídico, mientras el Estado no ha dictado una ley que lo estructure, y los presupuestos tomados en consideración por la misma se produzcan, dando con ello origen a que una persona aparezca como sujeto activo de dicha relación por el importe resultante, y otra obligada a cubrirla, que es el sujeto pasivo. (7)

De lo anterior se concluye que el proceso para la determinación del impuesto es el análisis de los presupuestos del impuesto con el objeto de identificar al sujeto, al objeto, la base imponible, el tipo de gravamen y el monto del impuesto a pagar.

Una vez que los presupuestos de impuesto han sido analizados, tomán la característica de reales, momento en el cual la obligación tributaria nace de la vida jurídica y es ejecutada por el fisco.

Teóricamente es el Fisco el jurídicamente facultado para determinar la obligación tributaria, pero debido a que los presupuestos que dan origen a la misma, están en relación directa con circunstancias y hechos, tales como el patrimonio o la renta imponible del contribuyente, que son conocidos por éste, el fisco puede pedir la colaboración del sujeto pasivo para que se le proporcione toda clase de datos con el objeto de obtener con mayor facilidad y certeza, la determinación o cálculo de la obligación.

En la práctica, el fisco procede por el mismo a fijar el tributo, con base a situaciones de hecho sobre las que se fundamenta. También puede ocurrir que en casos como en los impuestos que el contribuyente paga en forma periódica. También pueden ocurrir casos, como el de los impuestos que el contribuyente paga en forma periódica, que se permite al sujeto pasivo realizar sus propia determinación, aunque sea de manera provisional.

CARACTERISTICAS ESCENCIALES DE LA DETERMINACION DEL TRIBUTO.

Estas características deben analizarse desde tres puntos de vista:

a) Del Sujeto:

Como se ha indicado con anterioridad, que para la fijación del impuesto pueden intervenir tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo separada o conjuntamente, siempre que el primero no cuente con todos los elementos necesarios para la determinación, ya que en caso contrario no se necesita-

rá de la colaboración del contribuyente ni mucho menos de que puede fijarlo por sí mismo.

Lo anterior dá lugar a tres formas de determinación del impuesto:

1.- La determinación por el Fisco, la cual sucede cuanto la obligación tributaria es el resultado de la aplicación de casos concretos. Si estos casos concretos son conocidos por la administración se puede prescindir de la colaboración del sujeto pasivo constituyendo un acto de natural unilateral del fisco. En este aspecto es necesario hacer constar que el sujeto pasivo tiene el derecho y la facultad de impugnar la fijación del impuesto, haciendo uso de los recursos administrativo-tributarios pertinentes.

2.- La autodeterminación, que consiste cuando el sujeto pasivo sin la intervención del Fisco, establece y determina el monto de su obligación que debe pagar.

3.- La determinación conjunta, que es un acto de carácter bilateral, que se da en aquellos casos en que por falta de conocimiento por parte del Fisco de todos los presupuestos que genera la obligación, es necesaria la colaboración del sujeto pasivo para enterarse de todos y cada uno de los aspectos necesarios para realizar la determinación.

b) Punto de Vista sustantivo:

El tratadista Juan José Perulles Bassas expresa: "Se ha sustentado que la determinación del impuesto es un acto constitutivo de la obligación que el mismo supone, pero siendo que el Estado tiene que promulgar una ley en la cual se establecen los presupuestos necesarios para deter-

minar el impuesto, y al darse éstos, nace la obligación tributaria, es procedente indicar que la determinación del impuesto tiene carácter declarativo de una situación jurídica que reconoce la forma legalmente establecida, ya que la determinación del impuesto después de haber tenido efecto, es que la obligación tributario goza de las cualidades de Líquida y exigible." (8)

c) Punto de Vista Adjetivo:

El mismo tratadista en este punto dice: "O sea el procesal, o conjunto de trámites relativos a la determinación de la obligación tributaria, y que tienen relieve en forma, en el caso que se ha expuesto con anterioridad en que tanto el sujeto activo, como pasivo, tienen que contribuir a la determinación de la obligación tributaria." De esta relación mutua entre la administración y el contribuyente nacen obligaciones y derechos entre ambos, pero especialmente para éste, que tiene que presentar declaraciones correspondientes a distintos impuestos y facilitar los documentos que acrediten la comprobación, así como admitir las fiscalizaciones que fueren necesarias para la correcta determinación del impuesto. (374) (9).

CAPITULO VI

PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL IMPUESTO.

El autor Mario Pugliese establece que en el Derecho Tributario Material, el acertamiento o fase oficiosa de determinación del tributo es de gran importancia, la cual está dirigida a dos fines escenciales:

a) La determinación del hecho generador que la ley señala como producto de la obligación tributaria, que tiene carácter de general, y que como resultado, además de afirmar que debe pagar el contribuyente, trata de establecer por medios

legales correspondientes el ocultamiento de hechos que produzcan la evasión de impuestos, mediante una fiscalización oficiosa que efectúe la administración al contribuyente, y su posible culpabilidad de este extremo logrando así el establecimiento de un acertamiento definitivo. Cuando en Guatemala se ordena una fiscalización en la empresa, se requiere que el auditor de campo presente un nombramiento debidamente promulgado por la Dirección General de Rentas.

b) La determinación de la medida de la obligación, que es la fase del procedimiento que lleva la administración a la determinación del hecho jurídico para establecer la cuantía que el contribuyente debe pagar en concepto de impuesto. (10)

Determinación Provisional y Definitiva del Impuesto.

En cuanto al carácter provisional de la determinación del impuesto, debe analizarse en tres aspectos:

1.- La autodeterminación con su ejemplo típico del impuesto del timbre, y que tiene efecto únicamente con el carácter de provisional, ya que la administración se reserva el derecho de investigación y comprobación de la veracidad de la determinación;

2.- La determinación por la Administración que se efectúa oficiosamente, y que opera cuando se conocen todos los presupuestos determinantes de la exigibilidad del impuesto por parte del sujeto activo, y es la que más interesa al Estado ya que tiene el carácter de "definitiva" ante la Administración, y si bien es cierto que el contribuyente goza del derecho de impugnar dicha determinación dentro de los plazos que la ley le concede, también lo es, que esto lo puede hacer pero ya no ante la propia Administración, sino en el proceso contencioso jurisdiccional; y

3.- Por último la determinación mixta en la que se necesita

tanto la concurrencia del sujeto activo como la del pasivo, y que da comienzo generalmente con el conocimiento que efectúa el contribuyente a la Administración, mediante declaración del hecho imponible, que ya se ha comentado.

En relación al carácter definitivo de la determinación del impuesto, se debe resaltar que cuando la determinación del impuesto es por autodeterminación, o en forma mixta, se hace en forma provisional, reservándose la Administración el derecho de fiscalización e investigación para posteriormente dar lugar a liquidaciones definitivas.

Uno de los principales motivos por los cuales la Administración recaba del contribuyente todos los informes que llevan a la determinación de la deuda tributaria, es que el sujeto pasivo puede incurrir en error, o bien actuar en forma tal que trate de evadir con su declaración total o parcialmente el pago del impuesto que le corresponde.

Ahora bien, si la liquidación definitiva, es decir la que verifica la Administración después de haber agotado la fase oficiosa efectuando las investigaciones y comprobaciones que estime pertinentes, no es impugnada por parte del sujeto pasivo, adquiere el carácter de definitiva, y en caso de falta de pago por parte de éste dá derecho a la Administración a iniciar la reclamación a efecto de lograr la satisfacción del impuesto, por medio del proceso jurídico contencioso correspondiente, que en nuestra legislación se llama juicio Económico Coactivo.

CAPITULO VII

NOTIFICACION.

El Doctor Mario Aguirre Godoy lo define como "el acto por el cual se hace saber a una persona una resolución en la forma

determinada por la ley." (11)

Todas las notificaciones que son hechas a los interesados dentro del proceso administrativo tributario son de interés y consecuencia para él, pero existen algunas que tienen especial importancia tales como aquellas notificaciones que por su contenido dan por finalizada la fase oficiosa, o sea las resoluciones que contiene la determinación por el Fisco del tributo a pagarse, o como las notificaciones que resuelven los recursos administrativos que son interpuestos en contra de las resoluciones hechas por el fisco, dando por agotada la vía gubernativa y ubicando al contribuyente en la antesala del primer acto de carácter jurisdiccional, ya que no son aceptadas por el interesado, éste se verá en la obligación de impugnarlas por medio del proceso contencioso tributario.

Las formas de notificación que se conocen dentro del proceso administrativo tributario son las siguientes:

a) Correo Certificado con Aviso de Recepción:
En nuestro medio se contempla en la ley del impuesto sobre la renta en su Artículo 95, y en su reglamento en el Artículo 120.

b) La Notificación Personal:
Contempla esta forma en el Artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

c) Notificación por Edictos:
Contemplada en el Artículo 121 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CAPITULO VIII
LA REVISION EN LA DETERMINACION DEL IMPUESTO.

Tal y como se expresó en su oportunidad, las determinaciones del

impuesto realizadas por el contribuyente o por el Estado y el contribuyente en forma conjunta, quedan sujetas a una revisión legal posterior, con el fin de darles el carácter de definitivas y así constatar si ha habido evasión por parte del contribuyente o bien enmendar los errores involuntarios en que pudo incurrir, al aportar en forma defectuosa o incompleta los presupuestos que servirán de base para dichas determinaciones.

La fase de revisión está compuesta de los siguientes caracteres:

a) Impulso Procesal de Oficio:
Que ha sido también llamado por la doctrina como Principio Inquisitivo y consiste en que el desarrollo del proceso administrativo tributario, está encomendado al Fisco, desde su inicio hasta su fenecimiento, sin que el contribuyente necesariamente lo promueva. Este carácter definitivamente beneficia al fisco en el sentido que los trámites a desarrollarse se realizarán en menor tiempo y por lo tanto el fisco supuestamente obtiene el pronto pago de los impuestos. Como se dijo, el auditor de campo que tenga a su cargo esta actividad debe presentarse con sus credenciales y nombramiento expreso.

b) Secretividad:
Este es un carácter especial del proceso administrativo tributario ya que se funda en la reserva de los negocios del contribuyente, con el objeto de asegurarle que el cumplimiento de sus obligaciones tributarias no le causarán problemas de otra índole. En consecuencia, las manifestaciones, infracciones o declaraciones juradas que presten los contribuyentes al Fisco, se mantendrán con la mayor reserva y secreto posible para proteger los intereses del contribuyente.

La secretividad se encuentra contenida en el Artículo 24 de la Constitución de la república y en el Artículo 60 de la

Ley del Impuesto sobre la Renta.

c) Actas:
Es la relación escrita, levantada por el fisco, en donde hacen constar las actuaciones efectuadas por ésta, o bien por el contribuyente en relación a la fiscalización e investigación de la obligación tributaria que los vincula.

Por su contenido las actas que se levantan en el proceso administrativo tributario, son las siguientes:

1.- De constancia de hechos, que tiene relación directa en la discrepancia que se sucite entre la declaración presentada por el contribuyente, y la realidad que establezca la Administración en la investigación que haga en referencia a ésta, y es en ese momento en que se levanta el acta respectiva, haciéndose constar los hechos que motivan la discrepancia mencionada;
2.- De rectificación, las que se extenderán cuando las declaraciones prestadas por los contribuyentes sean claras y exactas, pero aparezcan en las liquidaciones efectuadas por la propia Administración errores de hecho o de derecho imputables a ella;
3.- De simples infracciones, en los casos en que el inspector actuante observe que por la persona o entidad visitada, se han incumplido con las obligaciones legales o reglamentarias que correspondan, sin haberse producido deficiencias u omisiones en la tributación;
4.- De verdaderas infracciones, cuando dichas transgresiones en el orden fiscal por el contribuyente sean constatadas por la Administración, las que servirán de base para instruir de oficio el proceso correspondiente; y
5.- De prueba, o sea las levantadas por la Administración cuando el contribuyente aporta elementos de convicción

a efecto de establecer la veracidad de los presupuestoss que sirvieron de base para la determinación de su impuesto.

Es necesario decir que en todas las actas en que comparezcan los contribuyentes, es conveniente hacer constar la intervención de éstos, así como su conformidad o no con el contenido.

d) La Prueba.

La prueba dentro del proceso tributario al igual que otras instituciones, no se encuentra regulado por normas específicas, por lo que debe recurrise supletoriamente al derecho procesal Civil. La materia de éste carácter es muy amplia, por lo que me limitaré a exponer los puntos escenciales de la misma, siendo éstos los siguientes:

1.- Clases de Prueba:

En el Proceso Administrativo Tributario las pruebas se clasifican en Directas e Indirectas. Las Directas, provienen de la misma administración la cual va a decidir el caso o a determinar la aplicación de la ley, entre las que se encuentran: a) las inspecciones y comprobaciones; b) el peritaje necesario para la aplicación y fiscalización del impuesto. Las Indirectas, son las producidas independientemente del Fisco, quien queda obligado a recibirlas y valorarlas para su decisión, en las que se encuentran: a) la declaración jurada; b) la confesión; c) la prueba documental; y d) la prueba testimonial.

2.- Carga de Prueba:

En principio, corresponde al Fisco la aportación de los elementos probatorios, pero no obsta para que el contribuyente esté obligado a la aportación de los elementos de convicción, si muestra inconformidad con la tributación que se le impone, o bien al efectuarse la

fiscalización por parte de la administración se revelen extremos que le corresponden desvirtuar. (12)

A este respecto conviene resalta que la doctrina trata de implantar el principio de que las partes es a quienes les corresponde la prueba de sus afirmaciones, lo que no es incorrecto, pero debe tomarse en cuenta que el fisco actúa con una doble función, como Juez y como parte, lo que conlleva un poco de parcialidad y razón por la cual el principio anunciado no opera con toda su fuerza tal y como ocurre dentro del Proceso Civil.

3.- Procedimiento Probatorio:
En términos generales, se aplica en forma supletoria la fase del Derecho Procesal Civil, o sea, el ofrecimiento, la proposición y el diligenciamiento, aunque en la práctica no se lleven a cabalidad los mismos. La imposibilidad o dificultad que presenta el fisco para recibir ciertos medios de prueba como expertajes, reconocimientos, presunciones, etc. es una de las diferencias más importantes que deben llenarse en la introducción del nuevo código fiscal.

4.- Apreciación de las Pruebas:
Tal y como fue dicho, la falta de una regulación específica, obliga a acudir en forma supletoria al Derecho Procesal Civil, así como la práctica ha demostrado lo siguiente: La sana crítica impera para la prueba testimonial y el peritaje, mientras que la prueba trazada, opera para las inspecciones y comprobaciones, las declaraciones juradas, confesiones y dodocumentos.

e) Las Resoluciones
Haciendo aplicación también en esto del Derecho Procesal

Civil, se puede decir que en el proceso administrativo - tributario cabe distinguir de las providencias que se refieren a cuestiones de "mero trámite", como son las que ordenan una investigación las que mandan la práctica de cualquier diligencia, como la comparecencia del interesado ante la Administración o la recepción de pruebas, etc.; y las "definitivas" que como su nombre indica resuelven al haberse agotado el proceso tributario no jurisdiccional la determinación del impuesto, especificando en consecuencia la suma exigible por la Administración por concepto de tributos, intereses o sanciones a que se haga acreedor el sujeto pasivo. Esta resolución que contiene la determinación definitiva del impuesto, es de gran interés, tanto a la Administración como al administrado, ya que su notificación dá nacimiento en primer término a hacer uso de los medios de impugnación administrativos por parte del contribuyente, o bien, si no se cumplen con el pago a la Administración para incoar el Proceso Económico Coactivo correspondiente, para el logro de la exacción respectiva.

f) Pago:

El cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago, constituye el modo propio y normal de su extinsión, ya que el fin primordial que persigue el Estado mediante la imposición de tributos, es la de allegarse fondos mediante su cancelación pero no obsta para que pueda extinguirse por otros medios. (13)

El pago consiste en la cancelación de una deuda tributaria, mediante la entrega al Estado de una suma de dinero que le efectúe el contribuyente.

Elementos de Pago:

a) La entrega al acreedor (Administración) de una suma de dinero, equivalente al importe de la deuda, en efectivo,

moneda de curso legal;

b) El pago lo hará el deudor del impuesto, o sea el contribuyente o el responsable en su caso, sin perjuicio de la repetición este pueda efectuar contra aquel (contribuyente) sobre quien la ley tributaria quiere que recaiga en definitiva la carga del tributo; también lo puede hacer el pagador;

c) El pago debe realizarse en el tiempo debido, tomando en consideración:

1.- Que la exigencia del pago se efectúe cuando haya sido determinado, y constituya una deuda a la Administración cierta y no incierta. Requiere de una orden de pago previa, hecha por el departamento respectivo y en base a la cual se elabora el recibo definitivo.

2.- Que dicho pago puede hacerse en forma instántanea, o periódica, es decir de inmediato en su totalidad, o por fracciones a plazos más o menos cortos; y

3.- Que al efectuarse la determinación del tributo a pagarse, la Administración debe conceder un plazo prudencial para el cumplimiento de la obligación.

Prueba del Pago.

Generalmente es la constancia de recibido sobre el propio documento presentado para su registro, o sobre la copia de la declaración; en todos los demás casos el recibo ordinario expedido por la oficina recaudadora, como por ejemplo el recibo del pago del impuesto de alcabala o del impuesto sobre herencias legados y donaciones, o bien el del impuesto sobre la renta, constituye el único comprobante o prueba autorizada por la ley de haberse producido el pago del tributo. Esto es necesario para que el contribuyente en cualquier momento pueda comprobar mediante la exhibición de dicho recibo, el pago del impuesto.

TITULO CUARTO

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

TITULO CUARTO

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

CAPITULO I

Concepto y Caracteres

Como se ha establecido en el título anterior, el Derecho Fiscal se encuentra estrechamente ligado al Derecho Administrativo, no sólo porque el Fisco forma parte de la Administración Pública, cuerpo estatal encargado de ejercer la función fiscal, sino también porque la actividad administrativo-tributaria se fundamenta en principios de esa naturaleza.

La misma situación ocurre con los Recursos llamados Administrativo-Tributarios en el sentido que hasta ahora el Derecho Fiscal no se ha ocupado de crear sus propios medios de impugnación, por lo que se vale de recursos eminentemente administrativos para otorgar esa garantía de protección que le corresponde al contribuyente.

Una vez expresado lo anterior, el Recurso Administrativo-Tributario se define como "El medio de que dispone el contribuyente afectado por un acto del fisco para obtener dentro de los cánones de la ley la revisión del acto, que puede conllevar a que tal autoridad lo revoque, anule o reforme en el caso de comprobar ilegalidad o error en la manifestación del mismo."

De la definición anterior se concluye que el recurso administrativo tributario es un procedimiento administrativo que tiene por finalidad que la misma administración, o más específicamente el fisco, pueda revisar por sí mismo el acto que dictó sin que se verifique la intervención del órgano jurisdiccional hasta ese momento.

Los caracteres del Recurso Administrativo Tributario son los siguientes:

a) Es una actividad administrativa tributaria sin la intervención del órgano jurisdiccional;
b) La interposición del Recurso debe enderezarse ante la propia administración;
c) Dá lugar a que sea el propio fisco el que conozca y analice el acto de determinación declarado por él;
d) El contenido del recurso debe estar fundamentado en un acto lesivo para el contribuyente;
e) El recurso administrativo es la fase previa obligada para que el órgano jurisdiccional, (que en nuestro medio será el Tribunal de lo Contencioso Administrativo) entre a conocer la materia de la controversia.

Elementos del Recurso Administrativo Tributario:

a) La existencia de una resolución administrativo tributaria contra la cual se recurre;
b) Que dicha resolución afecte derechos o intereses del contribuyente;
c) Que la ley fije las autoridades competentes ante quienes pueden interponerse los recursos. Esta autoridad puede ser, la misma que dictó la resolución, la superior jerárquica o un órgano especial creado por la ley, y asimismo que fije quienes pueden interponer dichos recursos;
d) La existencia de un plazo dentro del cual el contribuyente puede interponerlo;
e) La obligación de llenarse ciertos requisitos de forma y de fondo para la interposición de los recursos como lo son:
   1) Debe interponerse por escrito;
   2) Se señalen los elementos indispensables que motiven el recurso;
   3) Peticiones concretas, de trámite en cuanto a la clase de recurso que se interpone, y de fondo en lo que se refie-

re a la pretensión exacta que quiera el recurrente, o sea, la modificación, anulación o revocatoria de la resolución impugnada.

Debe hacerse notar que los recursos administrativos tributarios no pueden catalogarse como juicios. Son análisis que el fisco efectúa de sus propios actos, para constatar si ha existido ilegalidad o error en el proferimiento de los mismos. Al ser puramente un análisis de sus propios actos, falta de elemento de controversia. El particular reclama los elementos legales pertinentes, y por su parte el fisco resuelve lo que corresponde, pero sin existir realmente contención. (1)

El autor Juan José Perulles Bassas (2) establece que "La determinación del impuesto salvo en los casos en que se admite la autodeterminación, se realiza siempre por la administración, y cabe la posibilidad que el contribuyente aprecie, con fundamento o sin él, que, al determinarse el importe de una exacción - que le afecta al sujeto pasivo, se han infringido normas de carácter sustantivo o de procedimiento con arreglos los cuales hay que forjar la obligación tributaria."

De lo que se concluye que el contribuyente que se considere afectado en sus derechos, puede ponerlo en conocimiento del fisco, autoridad competente, mediante la interposición del recurso correspondiente, para que surta efecto el imperio de la ley en toda su extensión.

Clases de Recursos Administrativo-Tributarios en Doctrina.

La doctrina reconoce los siguientes recursos: el Recurso de Reposición; el Recurso Jerárquico o de Revocatoria, el Recurso de Alzada y el Recurso de Queja.

Recurso de Reposición:

Este recurso consiste en el medio de impugnación de carácter potestativo del que se vale el particular afectado en contra de determinado acto administrativo, el que se plantea ante el propio órgano que lo dictó, para que revoque, confirme o anule la resolución recurrida.

El autor Perulles Bassas a este respecto dice: "Las oficinas encargadas de liquidar los impuestos, al dictar sus actos, perfectamente pueden incurrir en confusiones, ya por negligencia propia, ya por descuido del contribuyente al formular en forma imprecisa, confusa o errónea su declaración tributaria, sin que en realidad exista una disparidad de criterios entre el contribuyente y la administración con relación a la determinación de la obligación tributaria, que por alguna de las expresadas circunstancias, ha sido fijada indebidamente. En estos casos el recurso de reposición constituye el elemento procesal más adecuado para dejar sin efecto el mal entendido que ha producido entre la administración y el contribuyente; si bien lo expuesto no implica, que no pueda utilizarse el recurso de reposición con carácter potestativo en todos los casos en el contribuyente aprecie que en la liquidación del impuesto se han vulnerado algunas de las normas legales que la determinan." (3)

Considero que el autor Perulles Bassas, en el párrafo anterior no hace una distinción entre el recurso de reposición propiamente dicho y lo que se denominó en el capítulo primero de esta tesis como la revocación de oficio, en la que la administración descubre que ha cometido una infracción involuntaria, y la enmienda por medio de esa facultad sin necesidad de la intervención de la persona que resulta afectada. Lo que no ocurre con el recurso de reposición, el cual debe ser interpuesto a requerimiento de la persona afectada por la resolución.

El fundamento de la interposición del presente recurso es que exista un acto impositivo de cualquier orden de la administración fiscal, que declare o deniegue un derecho a una obligación al cual los contribuyentes a quienes afecte podrán recurrir ante la misma autoridad, para solicitar la reposición. En este recurso la administración está facultad para revisar en su totalidad la materia de la controversia haya o nó sido pedida por el recurrente.

Este recurso se encuentra contemplado en el Artículo 7 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el que una vez resuelto, dá por agotada la Vía Administrativa y puede procederse a interponer el Recurso Contencioso Administrativo.

La legislación Tributaria que me ocupa, no lo contempla, puesto que la resolución que motiva el recurso correspondiente proviene de una Dirección General y no de la autoridad jerárquicamente superior que en nuestro medio sería el Ministro.

El Recurso Jerárquico o de Revocatoria.

La jerarquía implica la facultad de dar instrucciones y órdenes a los subordinados, vigilar su actuación, resolver los recursos que se interpongan contra los acuerdos o resoluciones de las autoridades inferiores y las competencias que se plantean entre ellas, y delegar en ciertos casos algunas atribuciones.
De ahí nace el deber de obediencia y la fiscalización ejercida por el superior sobre actos de los organismos y autoridades que le están sometidos. El superior jerárquico puede rectificar en todo momento los actos del inferior.

Concepto.

El Recurso de Revocatoria es una reclamación que se promueve en contra de un acto o resolución de un órgano administrativo, que

se interpone ante el superior jerárquico de éste, con el fin de que se modifique o revoque esa resolución, por considerar que lesiona un derecho o interés legítimo del recurrente y que incluye una transgresión a las normas legales que imperan en la actividad administrativa..

El tratadista guatemalteco, Erick Meza Duarte, dice: "El recurso jerárquico se interpone ante el órgano superior inmediato de aquél que dictó la resolución (en nuestro sistema se interpone ante el propio órgano y éste a su vez lo eleva al Ministerio respectivo), por lo que se considera que tal recurso es propio de la organización centralizada, en la que el principio de jerarquía constituye un pilar básico y en el mismo estriba su fundamento último, ya que la autoridad superior está facultada para mantener el orden de legalidad en su propia esfera, aunque, por lo demás puede fundamentarse en el derecho de petición garantizado por la constitución." (5)

En la legislación guatemalteca, el Recurso de Revocatoria está contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el Arto. 50, y en su reglamento en Arto. 112; en la Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, en el Arto. 54; y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Arto. 68.

Cabe decir que es el único recurso que contempla estos cuerpos legales, por lo que al ser resueltos se tendrá por agotada la vía gubernativa y en su caso se procederá a interponer el Recurso Contencioso Tributario llamado Contencioso Administrativo en nuestro medio. En el capítulo siguiente procederá al análisis de este Recurso.

Recurso de Alzada.

Se conceptúa como el recurso que debe interponerse ante un órgano que no esté en relación de jerarquía con el que dictó la

la resolución y que ha sido instituido para ejercer la calidad de contralor administrativo para estos casos. Este recurso no existe en Guatemala.

Recurso de Queja.

Este recurso tiene por finalidad lograr la admisión del recurso de alzada o el jerárquico cuando no se les ha admitido, interponiéndose ante el órgano a quien habría correspondido resolver aquellos, ya sea el superior jerárquico o el que ejerce la función de contralor administrativo. Este recurso no existe en nuestro medio. Este recurso no existe en Guatemala.

CAPITULO II

El Recurso de Revocatoria en el Impuesto sobre la Renta, Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales e Impuesto al Valor Agregado.

En este capítulo realizaré una exposición conjunta de las fases de verificación, informe, audiencia y resolución previas a la interposición del Recurso de Revocatoria de los impuestos objeto de este trabajo así como también un resumen gráfico de los mismos.

1) Fase de Verificación.

Todas las declaraciones en materia del Impuesto sobre la Renta, Timbres y Papel Sellado y Valor Agregado, contempla la facultad que las entidades fiscalizadoras, Dirección General de Rentas Internas o en algunos casos la Superintendencia de Bancos), para verificar las declaraciones que los contribuyentes de cada impuesto realizan. Esta verificación, debe ser analizada por el Fisco dentro del término establecido para la prescripción, el cual es de seis años, contados para el Impuesto sobre la Renta, a partir del día siguiente del plazo para la presentación de la declaración jurada; para el Impuesto del Timbre, a partir de la fecha en que el impuesto deba pagarse; y para el Impuesto al Va-

lor Agregado, a partir del día siguiente a la feha de presentaión de la declaración jurada respectiva, o del día siguiente al del vencimiento del término en que se debió haberla presentado si fuere omiso.

Para llevar a cabo la revisión o auditoría es necesario que el auditor fiscal designado cuente con un nombramiento emitido por la autoridad competente, en el cual se especifica el período de imposición que revisará. A un mismo contribuyente pueden hacerse las revisiones que el fisco considere necesarias.

Las bases principales que se utilizan para realizar las revisiones de estos impuestos son las siguientes:

- La contabilidad del contribuyente;
- La documentación que compruebe las operaciones efectuadas;
- A falta de las dos anteriores, los indicios que permitan determinar la renta imponible, el impuesto omitido o el débito fiscal, tales como:
  - Volumen de los negocios u operaciones
  - Nivel de vida
  - Valor de las propiedades e inversiones, etc.

Una vez terminada la revisión, es conveniente que el contribuyente junto con su contador o auditor externos discuta el resultado de la revisión con el auditor fiscal, con el objeto de poder desvanecer los ajustes que se hubieren formulado, antes de que se entregue el informe a la autoridad respectiva.

2) Fase de Formulación de Ajustes.

De la inspección realizada el auditor fiscal levanta un acta en donde hace constar cuales han sido los ajustes encon-

trados en la contabilidad y documentación del contribuyente, citando los fundamentos legales correspondientes.

3) Audiencias.

Las oficinas encargadas de la fiscalización de impuestos, tienen la obligación legal de conceder audiencia al contribuyente del resultado de la revisión de su contabilidad o de sus declaraciones juradas, antes de poder emitir cualquier resolución que modifique o establezca renta imponible o imponga sanciones.

Las audiencias que se conceden al contribuyente tienen su fundamento en el Derecho de Defensa contenido en la constitución de la República en su Artículo 12.

Los términos de las audiencias en cada uno de los impuestos que se analizan son de distinta naturaleza y duranción, tal y como se aprecia a continuación:

a) Impuesto sobre la Renta: En la Ley del Impuesto sobre Renta en el Artículo 46 se establece que la audiencia deberá ser evacuada dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación, debiendo especificarse claramente, en el escrito correspondiente, los ajustes o multas que se impugnan y las leyes y fundamentos técnicos en que se base.

De no evacuarse la audiencia en el término establecido, se tendrán por aceptados definitivamente las liquidaciones y las multas formuladas. El término de la audiencia puede prorrogarse en casos justificados hasta por un plazo que no debe exceder de treinta días.

Una vez vencidos los términos de audiencia anteriores, se concede al contribuyente un plazo hasta por quince

días para que presente pruebas que puedan ser producidas de manera inmediata.

b) Impuesto del Timbre: En la Ley del Timbre en su Arto. 50 se establece que para la determinación del impuesto omitido o la imposición de cualquier multa, la Dirección General de Rentas Internas debe observar el siguiente procedimiento:

1) Cuando se imponga únicamente multas, debe dar audiencia al interesado por el término improrrogable de cinco días hábiles contados a partir de la notificación:
2) Cuando se trate de ajustes y multas, debe dar audiencia al interesado, por el término improrrogable de veinte días hábiles contados a partir de la notificación;
3) Al evacuar el interesado la audiencia que se le corre, debe hacer las manifestaciones y presentar la documentación u ofrecer otro medio de prueba que se estime oportuno, para desvanecer los ajustes u las infracciones que le imputan. Aquí hay una diferencia importante con relación al impuesto sobre renta, cual es, que no existe un término de prueba posterior tal y como existe en ese impuesto.
4) Vencidos los términos, si el interesado no evacúa la audiencia, el ajuste, y en su caso, las multas, quedan firmes y se podrán hacer efectivas, utilizando la vía económico coactiva.

c) Impuesto al Valor Agregado: En Arto. 62 del cuerpo legal que contempla este impuesto se establece que en los ajustes de impuesto, determinaciones de impuesto omitido e imposición de multas, debe observarse el siguiente procedimiento:

1) Se dará audiencia al interesado por el término improrrogable de veinte días hábiles, contados a partir del día siguiente de la fecha de la notificación;
2) Cuando el caso se refiera a la imposición de una multa no vinculada a ajuste de impuesto, se dará audiencia al interesado por el término improrrogable de cinco días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación;
3) Al evacuar la audiencia el interesado, debe hacer las manifestaciones y presentar la documentación u otro medio de prueba que estime oportuno, para impugnar los ajustes y las multas con que estuviere inconforme. En caso que la totalidad de las pruebas o parte de éstas no se puedan presentar al evacuarse la audiencia a solicitud escrita del interesado manifestada en la evacuación de la audiencia, se le concederá sin más trámite un término improrrogable de veinte días hábiles, para su aportación. En este impuesto si existe la fase de prueba para que el contribuyente pueda rendir pruebas que sean de difícil obtención para el mismo.
4) Vencidos los términos a que se refieren los numerales anteriores, si el interesado no evacúa la audiencia, el ajuste y la multa quedan firmes.

4) Comprobación de Extremos.

Dentro del plazo de 60 días para el impuesto sobre la renta, y 30 días para el Impuesto del Timbre y Valor Agregado las entidades fiscalizadoras deben dictar resolución sobre el expediente formado, contados a partir del día siguiente a la expiración del término de la audiencia o de la rendición de pruebas.

En esta fase es posible que se decida practicar una nueva

revisión o se ordene comprobar algunos extremos en la contabilidad y en el domicilio del contribuyente con el objeto de contar con más elementos de juicio. El auditor a cargo del expediente, después de haber realizado un estudio del mismo, emite un dictamen donde expone las razones de carácter contable y legal, con cita de leyes para arribar a las conclusiones correspondientes.

En caso que la fiscalización haya sido realizada en forma directa por la Dirección General de Rentas Internas, el dictamen lo emite la Sección de Liquidación respectiva, el cual sirve de base para emitir la resolución que liquida el expediente.

En el caso de que la fiscalización haya sido realizada por la Superintendencia de Bancos (entidad encargada de fiscalizar a las instituciones bancarias, financieras y de seguros) se envía el expediente respectivo con un oficio en el cual se indica cuales son los ajustes aprobados o desvanecidos. Con base a este oficio, la sección de liquidación de la Dirección General que fuere, ya no analiza el expediente sino que se limita a la transcripción, la cual sirve de base para liquidarlo.

5) Resoluciones y Orden de Pago.

Con base al dictamen relacionado en la fase anterior y siempre dentro del plazo de 60 días o 30 días según sea el impuesto, la Jefatura del Departamento de Fiscalización emite la resolución liquidando el expediente, ordenando la emisión de las órdenes de pago que procedan según el caso.

Si vencidos los términos ya indicados la mencionada oficina no emite la resolución, se considera resuelto negativamente el expediente, operando el silencio administrativo, para los efectos de la interposición del Recurso de Revo-

catoria respectivo.

Con base en la resolución que liquida un expediente, la unidad de Emisión de Ordenes de Pago de la Dirección de Rentas Internas, emite la correspondiente orden, que debe ser notificada, por medio de correo certificado con aviso de recepción, en forma personal o por edicto publicado en el Diario Oficial durante 5 días.

El plazo para pagar dichas órdenes de pago en los tres impuestos tratados, es de 10 días hábiles siguientes a la fecha en que el sujeto de gravamen hubiere quedado legalmente nofiticado.

A diferencia de los cuerpos legales que regulan al Impuesto del Timbre y Valor Agregado, la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla la figura de la CONCILIACION TRIBUTARIA, establecida en el Artículo 49 tercer párrafo: "La Dirección General de Rentas Internas, tiene la facultad de invitar al contribuyente a una conciliación y levantar el acta correspondiente, con el fin de rectificar la situación tributaria del interesado, en cuanto a errores, acciones y omisiones en la declaración de rentas imponibles, que no sean atribuibles a la voluntad deliberada de defraudación o mala fé. en caso de aceptar el contribuyente la conciliación, sólo se le debe imponer, además del pago de los impuestos debidos, un treinta por ciento del total de las multas y recargos en que hubiere incurrido."

A mi criterio la conciliación tributaria juega un papel de gran importancia en cuanto a la recaudación del tributo, porque facilita al fisco a percibir en forma más rápida y efectiva el importe del mismo, sin necesidad de recurrir a una vía económico-coactiva para su cobro, que representaría un retardo considerable en su obtención. Así también

la entidad superior jerárquica, el Ministerio de Finanzas, se evita el conocimiento y resolución de un recurso de Revocatoria que eventualmente interpondría el contribuyente al no estar de acuerdo con ajustes o reparos definitivos que no fueran objeto de conciliación, tal y como sucede con los impuestos del Timbre y del Valor Agregado.

6) Interposición del Recurso de Revocatoria.

a) Bases Legales:

El Arto. 7º de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece que las resoluciones administrativas (en este caso, las resoluciones emitidas por la Dirección General del Impuesto sobre la renta o la Dirección General de Rentas Internas), pueden ser revocadas de oficio siempre que no estén consentidas por el interesado o instancia de parte. En este caso, dentro de los tres días siguientes de la notificación de la resolución, se interpondrá por escrito el recurso ante el funcionario que la hubiere dictado.

En el caso del Impuesto sobre la Renta, el Recurso de Revocatoria se contempla en el Arto. 50 de la ley, el que se establece que contra las resoluciones definitivas de la Dirección General de Rentas Internas, cabe el recurso de revocatoria, el cual deberá presentarse ante dicha dirección.

El Impuesto sobre Papel Sellado y Timbres Fiscales, este recurso es contemplado en el Arto. 54 de la ley. Este recurso se interpone con el mismo plazo ante la Dirección General de Rentas Internas.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Arto. 68 establece que contra las resoluciones de la Dirección Ge-

neral de Rentas Internas cabe el Recurso de Revocatoria que se interpondrá ante dicha dirección dentro del término de tres días hábiles siguientes al de la notificación de la resolución impugnada.

b) Trámite del Recurso:

El funcionario ante quien se interpone el Recurso, debe elevarlo inmediatamente al Ministerio de Finanzas con sus antecedentes con informe del Departamento de Fiscalización, que lo firma el Director General de Rentas Internas, según sea el caso.

El Ministerio de Finanzas, debe mandar a oir al Ministerio Público por el término de ocho días.

Si lo cree oportuno también puede pedir un dictamen a la Dirección de Estudios Financieros, en su calidad de consejero técnico, así como también a la Direcciln de Asuntos Jurídicos.

Posteriormente el Ministerio deberá resolver el recurso dentro del improrrogable término de un mes contado desde el día siguiente al que reciba los autos. El Ministerio emite una resolución tomando en cuenta la opinión del Ministerio Público, de la Dirección de Estudios Financieros y de la Dirección de Asuntos Jurídicos, en donde puede resolver:

a) Que ha lugar al Recurso de Revocatoria, y como consecuencia el desvanecimiento total o parcial de los ajustes o reparos supuestamente encontrados;
b) Sin lugar el recurso interpuesto, confirmando la resolución emitida por la Dirección General en relación a los ajustes o reparos tratados.

En el caso que el Ministerio de Finanzas no resolviera

dentro del término establecido, vuelve a operar el SILENCIO ADMINISTRATIVO, para los efectos de la interposición del Recurso de lo Contencioso Administrativo correspondiente.

Resuelto el Recurso Administrativo Tributario, el expediente es pasado a la Dirección General para que se notifique al interesado. en esta notificación se le prevendrá al contribuyente de hacer el pago de los ajustes, multas o sanciones dentro de diez días contados a partir de la notificación de lo contrario el expediente se trasladará a la sección de demandas de lo Económico Coactivo, para iniciar la demanda correspondiente. Si se interpusiere el Recurso de lo Contencioso Administrativo, es aconsejable que el contribuyente envíe una copia del mismo a la sección de demanda, para evitar que se inicie el proceso Económico Coactivo, o en su caso que se suspenda el trámite de éste.

De conformidadcon el Artículo 28 párrafo tercero de la Constitución de la República de Guatemala, se establece que en materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.

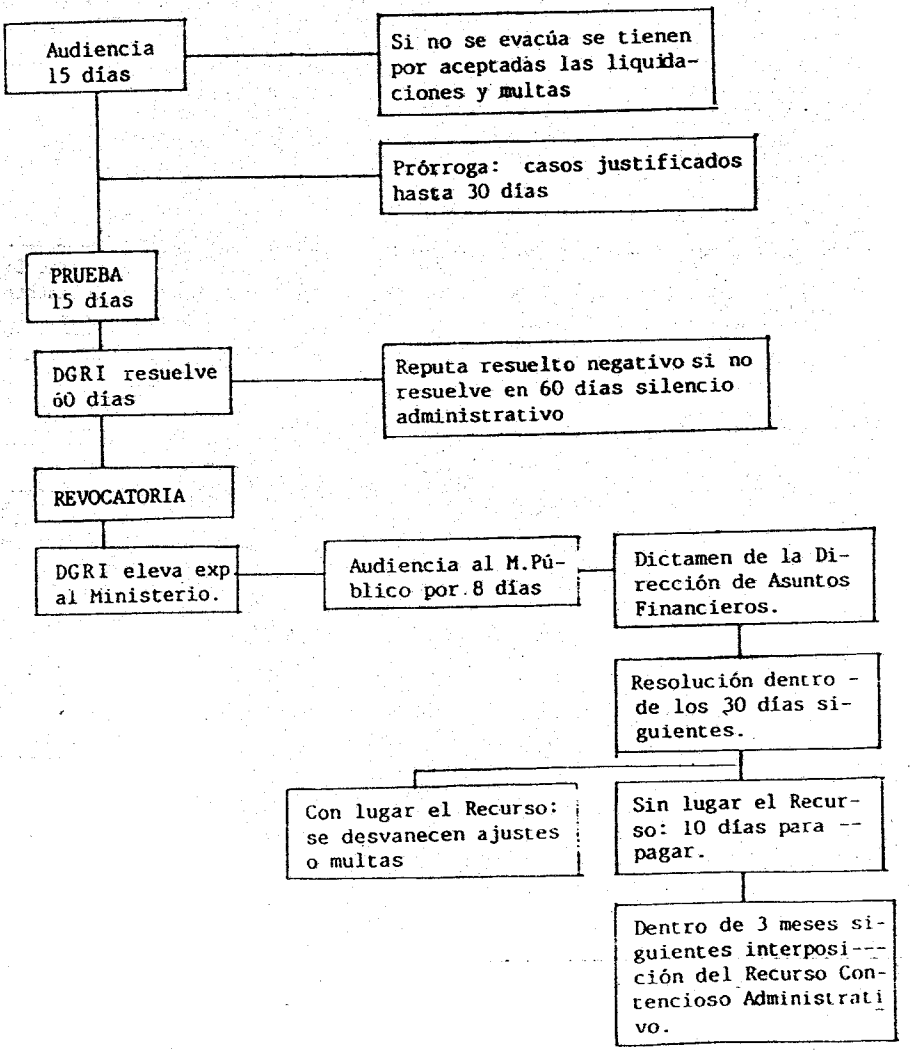
La norma anterior, dejó sin efecto el principio tributario SOLVE ET REPETE, que perjudicaba en todo sentido al contribuyente. Era un obstáculo al libre derecho de defensa, en el sentido que aunque el interesado tuviere la razón en cuanto a los ajustes formulados, y el fisco no lo aceptara, tenía que interponer el recursoo de revocatoria correspondiente, y depositar en forr. simultánea el veinte por ciento del impuesto a pagar, y en caso se llegara a la interposición del recurso de lo contencioso administrativo, debía depositar el ochenta por cien-

to restante, para que pudiera ser admitido para su trámite. Pero, ¿Qué sucedía con aquel contribuyente que había liquidado el Impuesto de conformidad con la ley, que al evacuar la audiencia, los reparos no eran desvanecidos, pero no tenía la suficiente liquidez para hacer los depósitos que se le obligaba a efectuar para poder interponer el Recurso? Lo que pasaba era que el interesado no interponía el recurso y tenía que aceptar las liquidaciones formuladas por el fisco, y al no tener el dinero suficiente para hacer frente al ajuste o reparo, se le ejecutaba, por la vía económico coactiva. También puede decirse que era una pérdida económica para el contribuyente, cuando la cantidad a depositar era de un monto considerable, ya que dichos depósitos no devengan interés alguno. Finalmente puede decirse que era una forma de evitar que el contribuyente se pudiera defender de las decisiones arbitrarias del fisco, y que el Ministerio del ramo se evitara el trabajo de conocer el trámite de un recurso.

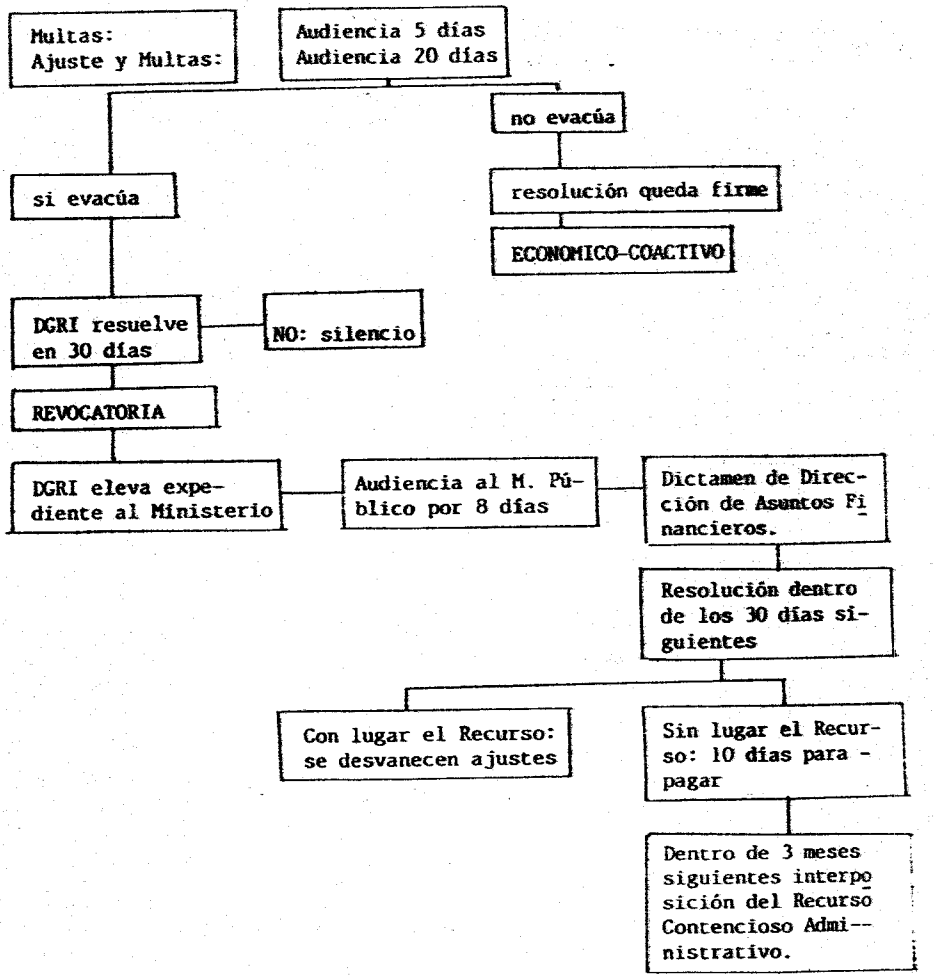
RESUMEN GRAFICO DE LOS RECURSOS EN MATERIA DE IMPUESTOS

a) IMPUESTO SOBRE LA RENTA

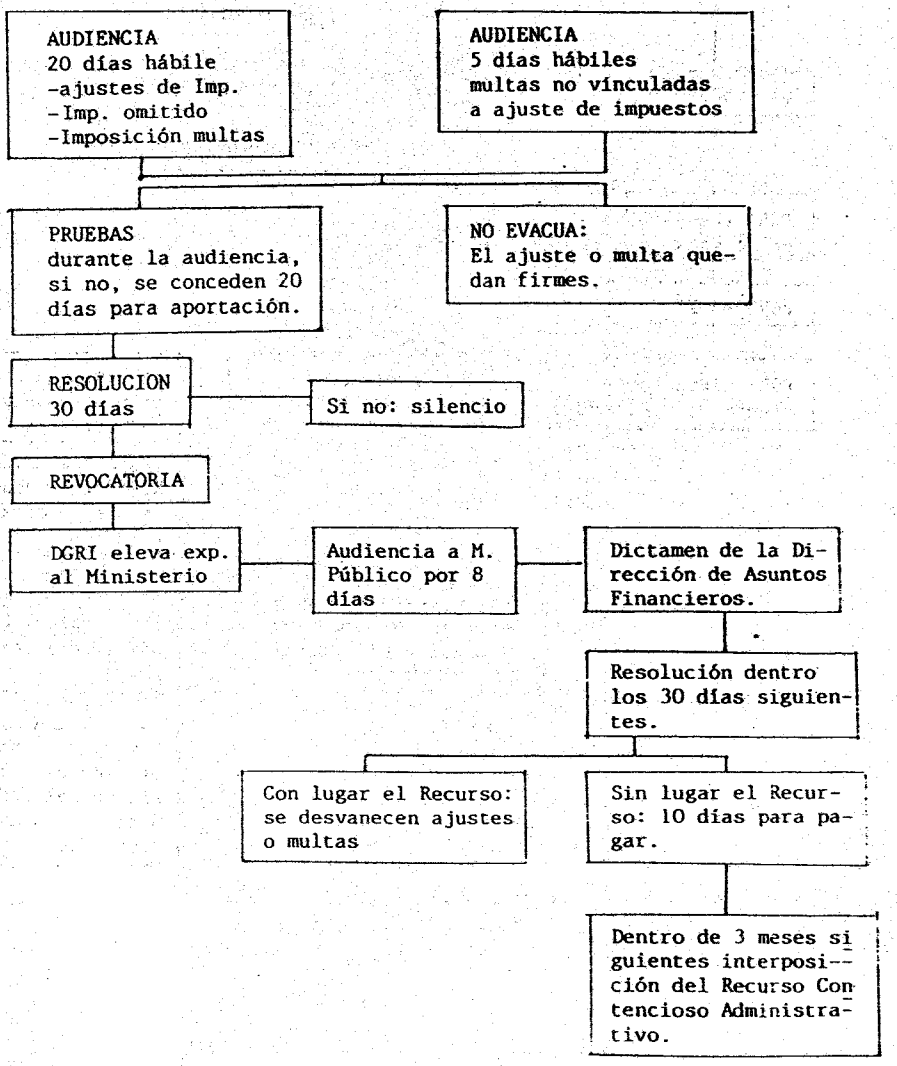
DGRI antes de emitir cualquier resolución que modifique o establezca renta imponible o que imponga sanciones, deberá conceder audiencia al contribuyente. Para sanciones notificará por medio de la orden de pago respectiva.



b) IMPUESTO DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES FISCALES



c) IVA: DGRI debe dar audiencia al contribuyente cuando se practiquen ajustes o se impongan multas.



TITULO QUINTO

ANALISIS DE CASOS CONCRETOS

TITULO QUINTO

ANALISIS DE CASOS CONCRETOS

CASO PRIMERO

Recurso de Revocatoria en materia del Impuesto sobre la Renta.

Antecedentes:

El ente fiscalizador al realizar una verificación de campo en una empresa contribuyente, formulo los ajustes siguientes:

a) Ajuste Número 1: 33% de la Reversión de Utilidades por Q.485,137.07, ajuste formulado con base al artículo 47 inciso c) del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta;

b) Ajuste Número 2: Depreciación de Envase, por Q.131,554.92 ajuste formulado con base al artículo 8 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La entidad contribuyente evacuó la audiencia que le fuere conferida, ante el Director General del Impuesto sobre la Renta y manifestó su inconformidad con los ajustes formulados, argumentando lo siguiente:

En relación al ajuste número uno el auditor fiscal consideró que tal deducción se había tomado en exceso. La entidad contribuyente manifestó que de conformidad con el artículo 7º, inciso b), numeral 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la renta se determina de acuerdo con la clasificación de contribuyentes y las modalidades del reglamento de deduciendo de la renta bruta, el 33% de las utilidades netas que se reinciertan en bienes de producción o activos fijos, conforme a las modalidades que fije el reglamento, y que dicho precepto legal no exige el cumplimiento de otra condición. En consecuencia el fundamento legal que argumenta el auditor, o sea el literal c) del artículo 47 del Reglamento, modifica en forma sustancial lo precep-

tuado en la ley, situación que dentro de un sistema jurídico no puede suceder porque un precepto reglamentario no puede prevalecer sobre una norma legal, por lo que la deducción tomada se realizó conforme la ley y debe ser aceptada por el fisco.

En relación al ajuste número dos, el auditor fiscal reparo la suma de Q.131,554.92 en concepto de depreciación de envase, al considerar que para los efectos tributarios no se aceptan depreciaciones de esta clase de activos, mencionando como base legal el Artículo 8 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece que no son deducibles los gastos, costos o quebrantos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividado operación cuya renta sea gravada. Es de todos conocida la importancia que revisten los envases en el proceso de llenado de producto, y posteriormente en el proceso de distribución, o sea, que el desgaste y deterioro sufrido por los envases tienen su origen precisamente en la actividad principal, productora de la renta. Asimismo, la depreciación de envase queda comprendida en el Artículo 7º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece en otras deducciones de la renta bruta las depreciaciones y amortizaciones necesarias para compensar el desgaste, envejecimientos, deterioro o agotamiento de los bienes. Asimismo el Arto. 33 del reglamento, establece que las depreciaciones cuya deducción autoriza la ley, son aquellas en que se vinculan a bienes del activo fijo tangible empleadas por el contribuyente para producir rentas. Con base a lo anterior, los envases quec se utilizan en el proceso de embotellamiento y transporte de refrescos, así como las cajillas de madera cumplen a cabalidad con lo establecido por las disposiciones legales indicadas, y son utilizados en el proceso industrial hasta producir el artículo terminado, actividades que se identifican plenamente con la gestión productora de la renta.

Una vez terminada la audiencia conferida el Director General del Impuesto sobre la Renta emitió su resolución confirmando los ajustes formulados por el inspector fiscal.

La entidad contribuyente procedió a interponer el Recurso de Revocatoria en contra de la resolución dictada, exponiendo los mismos argumentos de hecho y derecho de los que se valió en la evacuación de la audiencia.

el Ministerio de Finanzas, recibó el expediente respectivo y procedió a dar audiencia al Ministerio Público por el término de ocho días hábiles y solicitó dictamen a la Dirección de Asuntos Financieros.

Finalizadas las diligencias anteriores, siempre dentro de los treinta días que la ley le otorga, el Ministro resolvió el recurso, haciendo las siguientes consideraciones:

Respecto al ajuste sobre el 33% de la reinversión de utilidades expresó que es indudable que las modalidades para tomar las deducciones a que se refiere la ley y que debe establecer el reglamento, se contraen al modo o a la forma de deducir de la renta bruta los gastos y los costos que el Artóculo 43 del reglamento detalla, pero de ninguna manera tales modalidades pueden implicar modificación a la ley. Es decir, el reglamento en el caso concreto de que se trata, puede y debe regular todas las modalidades de forma de acuerdo con la ley, para que se hagan las deducciones que permitan determinar la renta neta como base para la fijación del impuesto que debe pagar el contribuyente, pero no puede establecer una condición no contemplada en la propia ley para que la deducción sea procedente, porque no es posible jurídicamente que una disposición reglamentaria pueda modificar el sentido de una norma legal que es superior a ésta.

En relación al ajuste por depreciación de envase, señalo que el Artículo 8 literal a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta no es aplicable al caso de estudio, porque las depreciaciones de envase si tienen su origen en la actividad y operación del negocio o empresa, porque están íntimamente ligados a los bienes del activo fijo tangible y además son utilizados por el contribuyente para producir la renta, que es gravada posteriormente, asimismo participan en el envasado de los productos para preservar su pureza y calidad original, los cuáles serán transportados para su distribución; y por el manipuleo constante a que están sometidos sufren lógicamente un desgaste o deterioro que significa una disminución de su valor, dando origen a las depreciaciones, que son operaciones matemático contables establecidas y basadas en principios de contabilidad generalmente aceptados.

Con base a los anterior, el Recurso de Revocatoria fue declarado con lugar, revocando a la resolución impugnada y desvanecidos los ajustes formulados en la verificación de campo.

Comentario:

A mi criterio, el procedimiento se desarrolló de conformidad con la ley y lo que constaba en los autos, pero se hace evidente que con los argumentos expuestos por la empresa contribuyente el Director General de Rentas Internas pudo haber resuelto por sí mismo los ajustes formulados por el auditor fiscal, ya que los argumentos eran lo suficientemente contundentes para que un funcionario que supuestamente debe conocer el sentido de la ley, resolviera lo que en derecho procede, y no traspasar indirectamente la responsabilidad al Ministro de Finanzas de resolver en forma definitiva si procedía o nó el desvanecimiento de los ajustes. He dicho en forma indirecta porqué la resolución emitió el Ministro de Finanzas, fue como consecuencia de la interposición del Recurso de Revocatoria que la empresa contribuyente tuvo que verificar para que fueran protegidos intereses.

CASO SEGUNDO

Recurso de Revocatoria en Materia del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales.

Antecedentes:

1.- La empresa pagó los ajustes de impuestos, a pesar de la amnistía fiscal.

2.- Se incluyó, por error, a los ajustes del Impuesto sobre la Renta, un ajuste del Impuesto del Timbre sobre Ventas.

3.- Se formuló reparo en concepto del Impuesto del Timbre sobre Ventas, y por consiguiente, se cobró indebidamente el mismo.

4.- La Dirección General de Rentas Internas reclama una diferencia encontrada por el Auditor Fiscal.

5.- Efectivamente existe esa diferencia, pero se debe a un número de facturas que fueron anuladas y reemplazadas por otras con cantidades ligeramente distintas y a notas de abono, que fueron tomadas por el Auditor Fiscal como ingresos, no tienendo esa naturaleza.

Recurso de Revocatoria

Interposición, Motivos:

1.- Que la entidad demandada pagó en concepto de ajustes al Impuestos sobre la Renta, una cantidad dentro de la cual incluyó el ajuste del Impuesto del Timbre.

2.- en relación a este pago, se le formuló un reparo, en lo relativo al ajuste del Impuesto del Timbre.

3.- La empresa evacuó la audiencia que le fuera concedida y explicó en el memorial respectivo, los motivos por los cuales la reclamación formulada en su contra, era improcedente.

te.

4.- El fisco, al resolver, aceptó las pruebas rendidas como suficientes para desvanecer el reparo, pero no lo desvaneció, ya que aplicó incorrectamente el Artículo 36 del Reglamento de la Ley del Timbre, lo cual resulta ilegal.

Resolución del Recurso

El Ministerio al resolver considera que:

a) El impuesto se genera por la prestación del servicio (en el presente caso)

b) El monto del impuesto generado se fiscaliza a través de la correspondiente factura o recibo.

c) La Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres establece que: "... Para los efectos impositivos, no se aceptarán devoluciones ni descuentos después de quince días de entregada la mercadería o prestado el servicio. Cualquier acto posterior se considerará dintinto y por consiguiente, no puede afectar la venta realizada o el servicio prestado."

d) En el caso de estudio, se hicieron operaciones de anulación y abono, después del plazo legal de quince días.

e) En virtud de todo lo anterior, no se debe dejar sin efecto el ajuste formulado, en las facturas anuladas y notas de abono operadas con posterioridad a los quince días de la fecha de emisión.

f) El Ministerio declaró: Parcialmente con lugar el recurso. Unicamente modifica las operaciones efectuadas con anterioridad a los quince días legales.

Comentario:

Al aplicar de esa forma el Reglamento de la Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, sobre todo en el caso de empresas de servicio en las que no había una devolución física de lo comprado y por lo tanto sólo se operaba una anulación de factura en un momento determinado, se deviene en la aplicación del timbre sobre la factura anulada en virtud de que la anula-

ción de la misma, (o sustitución de una factura por otra) supuestamente fue hecha después o más allá de los quince días que otorga el reglamento, y en tal sentido este cuerpo legal no puede representar por su aplicación el pago de un impuesto adicional del timbre.

También se puede observar en este caso, que la audiencia conferida por el Director General de Rentas Internas fue ineficaz, por cuanto la empresa contribuyente se vió en la necesidad de interponer el Recurso de Revocatoria.

CASO TERCERO

Recurso de Revocatoria en Materia del Impuesto al Valor Agregado.

Antecedentes:

1.- La empresa contribuyente, presentó el inventario para los efectos de obtener el crédito del impuesto, el cual fue rechazado en su totalidad por el Departamento del Impuesto al Valor Agregado, argumentando que en el mismo se incluían mercancías exentas.

2.- Este Departamento, además de rechazar en su totalidad el inventario, no reconoció el crédito del impuesto solicitado, argumentando inexactitud, por incluir mercancías no contempladas dentro de la resolución 14261 de la Dirección General de Rentas Internas. (Arto. 49 párrafo 2º Decreto Ley 72-83)

3.- Al evacuar la audiencia la empresa contribuyente expresó el inventario presentado cumple con todos los requisitos que ordena la ley, además contiene estrictamente hechos ajustados a la realidad, siendo que la autoridad fiscal no manifestó haber comprobado que en el mismo se consignaren hechos contrarios a la verdad, simulados o inexactos.

4.- La Dirección General de Rentas Internas confirmó el dictamen en el cual se establece el rechazo al crédito del impuesto en relación al inventario.

Recurso de Revocatoria

Interposición, Motivos:

1.- La razón argumentada para rechazar el crédito de impuesto fue la inexactitud, debido a que se incluyó dentro del inventario mercancías exentas; sin embargo, la inexactitud es falta de verdad y en el caso de estudio no se está faltando a la misma, ya que la mercancía incluída existe, y los costos establecidos son reales.
2.- La resolución 14261 de la Dirección General de Rentas Internas en las que se establece cuales mercaderías se pueden incluír, no es aplicable, ya que contradice y restringe la ley, la cual es jerárquicamente superior.
3.- La base legal para el reparo formulado tendría que ser la siguiente: Arto. 6 inciso b) literal h) y el Arto. 49 párrafos 1º y 3º del Decreto Ley 72-83 en los cuales se establece el no reconocimiento del crédito del impuesto, del Impuesto sobre mercancías exentas del Iva incluídas en el inventario; pero no determina que debe rechazarse el inventario en su totalidad y no reconocerse, de igual manera, el crédito de impuesto.

Resolución del Recurso.

El Ministerio al resolver consideró: que el motivo para el rechazo del crédito fiscal, fue el haber establecido en la auditoría practicada que se incluía en el inventario presentado mercancías afectas y mercancías no afectas al Impuesto al Valor Agregado.

El Arto. 6 del Decreto Ley 72-83, contempla una lista de artículos exentos del pago del Iva alguno de los cuales se encuentran incluídos dentro del inventario mencionado, lo que dió

motivo al rechazo del mismo y al no reconocimiento del crédito de impuesto solicitado.

El Arto. 76 del Decreto Ley 97-84, establece que en ningún caso la omisión de un dato o su ajuste, da derecho al rechazo total del crédito que se trate, sino solamente a la parte objetada por la Dirección General de Rentas Internas.

En el caso de estudio es aplicable el artículo mencionado, por lo que al haberse establecido que la empresa contribuyente incluyó en el inventario que presentó mercancías que conforme al artículo 6 del Decreto Ley 72-83 se encontraban exentas la Dirección General de Rentas Internas deberá proceder a practicar nueva auditoría, a efecto de separar las mercancías exentas, de las que no lo están, con la finalidad de rechazar la parte del crédito que sea objetada y no la totalidad del mismo.

Finalmente, el recurso fue declarado parcialmente con lugar y revocando en la misma forma la resolución recurrida.

Comentario:

Considero que el Ministerio resolvió de manera correcta al aplicar el artículo 76 del Decreto Ley 97-84, ya que no puede rechazarse en su totalidad un crédito solicitado sino únicamente la parte objetada por la Dirección; así también fue una buena medida mandar a que se practicara nuevamente la auditoría con el objeto de separar las mercancías exentas consignadas en el inventario que presentó la empresa, medida que dicha Dirección debió haber realizado durante la preparación del expediente.

En este caso se vuelve anotar que el Director General, teniendo las facultades legales necesarias no corrige una decisión o criterio que pudiera resolver definitivamente el expediente de

una manera justa, sin necesidad de recargar el trabajo del Ministro, por causa del conocimiento de un Recurso de Revocatoria que el contribuyente interpusiere.

TITULO FINAL

TITULO FINAL

CAPITULO I

PROPUESTAS

Al haber realizado un análisis de los aspectos más importantes del Proceso Tributario, concerniente a los Impuestos sobre la Renta, Timbre y Valor Agregado, me permito hacer las siguientes propuestas para el mejor desarrollo del mismo:

PROPUESTA No. 1

(De las fases previas a la interposición del Recurso)

En la práctica administrativo-tributaria, la audiencia conferida por el fisco, no está cumpliendo con los fines para la que fue creada. Estos fines son: por una parte garantizar al contribuyente su Derecho de Defensa frente al fisco, en el sentido que éste no puede emitir una resolución definitiva sobre cualquier materia fiscal, sin haber oído previamente al contribuyente; por la otra tratar de desvanecer los ajustes o reparos encontrados por el auditor fiscal en la fase de verificación ante el Director General de Rentas Internas.

No se cumple con los fines antes indicados, porque es muy difícil que el Director General cambie o modifique por sí mismo el criterio contenido en un expediente de reparos, aunque el contribuyente haya liquidado de conformidad con las normas legales, el tributo correspondiente, por las siguientes razones:

a) El Director General de Rentas Internas, no toma por sí mismo una resolución que modifique o revoque un ajuste formulado por sus auditores, sino que consulta previamente con el Ministro de Finanzas lo que tiene que resolver;
b) El Director General se encuentra, sujeto a una fiscalización extremadamente estricta por parte de la Contraloría de

a) Que las fases de verificación y formulación de ajustes, sea realizada por la Dirección General de Rentas Internas. Esta verificación sólo puede ser realizada por esta Dirección, analizando las declaraciones de impuesto rendidas, o acudiendo al domicilio del contribuyente para hacer un estudio o auditoría de sus libros de contabilidad y demás documentación. En este último sentido, la Constitución de la República, en su Arto. 24 no definió con claridad sii el fisco tiene plena facultad de presentarse en el domicilioi del contribuyente y exigir que le pongan a la vista sus libros de contabilidad. Este artículo dice: "Inviolabilidad de Correspondiencia, documentos y libros. La Correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por Juez competente y con las formalidadades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna. Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a la contabilidad revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio."

Lo que está evidentemente claro, es que sólo un funcionario de la Dirección General de Rentas Internas puede acudir a solicitar una inspección de los libros. Ahora bien, al hacerlo "de conformidad con la ley" también se le debe aplicar el párrago primero del mismo artículo y

por lo tanto exigirle a dicho funcionario que se presente con resolución firme dictada por Juez competente, para que proceda la inspección.

He dicho lo anterior, porque estimo como muy posible y legal, que un contribuyente se oponga a poner a la vista del auditor fiscal sus libros de contabilidad, fundamentándose en el precepto constitucional referido, en cuyo caso, el fisco tendría que conformarse con hacer el reparo sólo en base a la declaración rendida del impuesto, o ejercer las acciones judiciales del caso para obtener la referida resolución firme.

b) Finalizadas las etapas anteriores, el Director General mandará a notificar el pliego de ajustes al contribuyente, concediéndole el término de audiencia que corresponda. El cambio trascendental de este procedimiento, está en que LA AUDIENCIA SERIA EVACUADA YA NO ANTE ESE FUNCIONARIO, SINO ANTE EL MINISTRO DE FINANZAS, una vez que este funcionario recibiera el expediente de reparos respectivo por parte de la Dirección General de Rentas Internas. Esta remisión tendría que hacerse en forma simultánea a la notificación de los ajustes.

c) Al finalizar el período de audiencia, el Ministro procedería a emitir la resolución que liquida el expediente dentro de los plazos que las leyes establecen. Dicha resolución declarará si hubo lugar o no al desvancecimiento de los ajustes formulados, sea en forma total o parcial.

El procedimiento anteriormente propuesto, termina con los inconvenientes que ya fueron enunciados, asimismo elimina la innecesaria duplicidad de la actividad burocrática en la que el Director General vuelve a conocer de un mismo expediente, tal y como sucede en la actua-

lidad con la evacuación de la audiencia ante el mismo funcionario. El Director General tampoco estaría compelido a sostener su criterio, aún con la evidencia contraria, sino que seía la autoridad máxima la que resolviera el expediente.

PROPUESTA No. 2

(De Recurso)

A ser el Minsitro de Finanzas, el funcionario que dicta la resolución sobre el expediente de ajustes, de conformidad con los principios del Derecho Procesal Administrativo y con lo que para el efecto establece el ARto. 7º de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el medio de impugnación del que se valdría el contribuyente, para lograr la revocación o modificación del contenido de la resolución emitida sería el Recurso de Reposición, puesto que el Ministro es el funcionario de mayor jerarquía dentro del organigrama de la Administración Pública.

Podría interpretarse, que mediante la interposición del Recurso de Resposición el funcionario contra el que se recurre, conoce nuevamente de la materia objeto del ajuste o reparo, pero debe tomarse en consideración que siendo el Ministro, un funcionarioo de alta investidura con poder de decisión suficientemente amplio, no puede incurrir en los vicios que han sido enunciados en la primera propuesta, en el sentido que no podrá traspasar la responsabilidad de resolver un expediente a otro funcionario, ni verse influenciado por cualquier institución para mantener un criterio que en dado momento pueda reñir con la ley, por el contrario, tendrá que resolver de acuerdo a lo que conste en autos y de conformdiad con las estipulaciones legales.

PROPUESTA No. 3

(LA CONCILIACION)

A lo largo del estudio de los impuestos tratados, he notado que la figura de la Conciliación Tributaria sólo es permitida en el Impuesto sobre la Renta, no así en el Impuesto de Papel sellado y Timbres Fiscales ni en el del Valor Agregado, lo que a mi criterio es erróneo.

Tal y como lo expresé en el capítulo anterior, la conciliación tributaria, permite al fisco una recaudación inmediata y efectiva del tributo, mediante una transacción eminentemente lícita con el contribuyente, sin tener que llegar a la promoción de un juicio de naturaleza ejecutiva para cobrarlo, sin tener que recargar de trabajo al ente superior jerárquico por virtud de una eventual interposición de un recurso administrativo por parte del contribuyente afectado, así también sin la necesidad de la intervención de un órgano jurisdiccional, que conozca del caso por medio de un Recurso de lo Contencioso Administrativo.

Con fundamento a lo anterior, propongo el establecimiento de la Conciliación Tributaria en los cuerpos legales que regulan al Impuesto de Papel sellado y Timbres Fiscales y el Impuesto al Valor Agregado respectivamente, por las ventajas que este procedimiento otorgaría tanto al fisco como al contribuyente, siempre y cuando reine en ambas partes el concepto de probidad y no se utilice como un medio para cometer cohecho, o como un medio para procurar una probable evasión del impuesto mediante la postergación del pago del mismo.

Actualmente, en el medio guatemalteco, se estudia la posibilidad que la Conciliación Tributaria se resuelva por un cuerpo colegiado, no jurisdiccional, que estaría fuera de la administración central e integrado por profesionales competentes en materia financiera.

Este cuerpo colegiado conocería de las propuestas que tanto el fisco como el contribuyente expusieren, y que con base a los principios constitucionales de justicia tributaria, las leyes vigentes y dichas propuestas, resolvería lo procedente finalizando el expediente respectivo y por ende logrando un acuerdo justo entre la administración y el particular.

CAPITULO II

CONCLUSIONES

1.- De los principios que informan al Derecho Procesal Administrativo y en especial al Proceso Administrativo Tributario, el Principio de Legalidad es el más importante, por ser el presupuesto fundamental que garantiza los derechos del administrado frente a la administración Pública, ya que la actividad procedimental estará sujeta a una norma jurídica y no al arbitrio del funcionario público.

Este principio se manifiesta con mayor fuerza en tres aspectos; en el proceso de creación del Acto Administrativo, en los denominados contralores administrativos y en los Recursos Administrativos.

2.- Como consecuencia del Principio de Legalidad, surge la posibilidad de revisión de las resoluciones administrativas, cuando el administrado considera que estas violan la ley. El mecanismo o institución procesal a través de la cual se logra esta revisión es el recurso administrativo.

3.- El recurso administrativo tiene por finalidad proteger los derechos de los administrados por medio de un procedimiento de impugnación que se dirime ante el órgano administrativo competente con el objeto de que se confirme revoque o modifique un acto administrativo que pueda resultar lesivo a los intereses del administrado o de la propia administración.

4.- El Derecho Tributario es la rama del Derecho Público Financiero que tiene por objeto el estudio y regulación jurídica de todas las relaciones activas y pasivas que dimanan del fenómeno del impuesto, con el cual se encuentran los intereses escenciales del estado y de los contribuyentes.

El Derecho Tributario crea la obligación tributaria que vincula al estado como ente recaudador del impuesto y al contribuyente como obligado al pago del mismo. Al quedar establecida la obligación tributaria, surge la necesidad de crear un serie de actividades lógicamente ordenadas a través de las cuales el fisco determina el importe del tributo a pagar por parte del contribuyente en la media que le corresponda; así como también todos aquellos mecanismos idóneos para lograr su efectivo cobro. Esta serie de actividades, comprende al denominado Derecho Procesal Administrativo Tributario.

5.- Tal y como se expresó con anterioridad el Principio de legalidad abar al Procedimiento Administrativo Tributario y por lo tanto los recursos administrativos tributarios son los medios que protegen los derechos del contribuyente frente al fisco. Así el recurso administrativo tributario se define como el medio legal del que dispone el contribuyente afectado por una resolución del fisco para obtener dentro de los cánones de la ley la revisión de la misma, la que puede producir que la autoridad, contra quien se recurre lo revoque, anule o reforme en el caso de comprobar ilegalidad o error en su manifestación.

6.- Del estudio de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, Papel Sellado y Timbres Fiscales y Valor Agregado, se establece que es el Recurso de Revocatoria el medio de impugnación procedente del que se vale el contribuyente para recurrir contra una resolución que afecta de alguna forma sus dere-

chos o intereses. La razón de lo anterior estriva en que la persona quien emite las resoluciones objeto de impugnación es un Director General, funcionario que dentro de la jerarquía administrativa no ocupa el puesto más alto ya que éste le corresponde al Ministro, por lo que de conformidad con la teoría general de los Recursos Administrativos el medio de impugnación procedente es el Recurso de Revocatoria.

7.- Existe un conjunto de actuaciones previas a la interposición del Recurso de Revocatoria que son: la Fase de Verificaión, Informe del Auditor Fiscal, Audiencia, Resolución y Notificación.

La fase de verificación es escencialmente, la revisión que entidades fiscalizadoras del impuesto realizan por medio del auditor fiscal tomando como base la contabilidad y documentos pertinentes del contribuyente, con el objeto de establecer si ha cumplido a cabalidad con los pagos de los impuestos a que se encuentra sujeto.

El informe del Auditor Fiscal, es el documento donde se consignan los ajustes encontrados durante la fase de verificación.

La fase de audiencia, es el período de tiempo que el fisco otorga al contribuyente, para que comparezca a realizar las aclaraciones necesarias, a fin de desvanecer los ajustes formulados por el auditor fiscal. Esta fase es una clara manifestación del Derecho de Defensa que a toda persona debe reconocerse para la protección de sus derechos o intereses.

La resolución es, el medio por el cual el fisco liquida el expediente de ajuste y donde manda a que se emita la orden

de pago del impuesto omitido, si hubiere lugar a la misma.

La notificación es, el medio legal del que se vale el fisco para enterar al contribuyente de la resolución emitida sobre el expediente de ajuste, y que contiene la orden de pago que corresponda. Esta notificación puede realizarse a través de correo certificado con aviso de recepción, en forma personal o por edictos publicados en el Diario Oficial.

8.- El procedimiento del Recurso de Revocatoria en los Impuestos sobre la Renta, Papel sellado y Timbres Fiscales y al Valor Agregado, se desarrolla de la siguiente forma:

El contribuyente, dentro de los tres días contados a partir del día siguiente al de la notificación que liquida el expediente, debe interponer el Recurso por escrito ante el Director General de Rentas Internas. El funcionario debe elevar inmediatamente el expediente con sus antecedentes y el informe del Departamento de Fiscalización al Ministerio de Finanzas. El Ministro del ramo debe dar audiencia al Ministerio Público por el término de ocho días. Podrá también pedir dictamen a la Dirección de Estudios Financieros y a la Dirección de Asuntos Jurídicos. Posteriormente el Ministerio de Finanzas deberá resolver el recurso dentro del improrrogable término de treinta días contados a partir del día siguiente al que reciba los autos.

En el caso que el Ministerio no resolviera dentro del término establecido, opera el denominado Silencio Administrativo como manifestación tácita de la voluntad administrativa en forma de negación, para los efectos de interposición del Recurso de lo Contencioso Administrativo, fase que se aparta de la competencia administrativa y que se trans-

forma en el conocimiento judicial de la materia objeto de la controversia entre el Fisco y el contribuyente.

9.- Para lograr el mejoramiento del proceso administrativo tributario hago las siguientes propuestas:

a) De las fases previas a la interposición del Recurso:

I. Que la fase de verificación y formulación de ajustes sea realizada por la Dirección General.

II. Finalizadas las etapas anteriores, el Director General de Rentas Internas mandará a notificar el pliego de acuses al contribuyente, concediéndole el término de audiencia que corresponde. Audiencia que sería evacuada ante EL MINISTRO DE FINANZAS, previa remisión del expediente por parte de la Dirección General de Rentas Internas.

III.Al terminar la fase de audiencia el Ministro del ramo procederá a dictar la resolución dentro del plazo legal, la que contendrá si hubo o no lugar al desvanecimiento de los ajustes formulados o a la modificación de los mismos.

b) Del Recurso Administrativo Tributario a interponer:

Al ser el Ministro de Finanzas, el funcionario que emite la resolución que liquida el expediente de ajustes, de conformidad con los principios del Derecho Administrativo y con lo que para el efecto preceptúa el Arto. 7º de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el medio de impugnación del que se valdría el contribuyente, para lograr la revocación o modificación del contenido de la resolución emitida sería el RECURSO DE REPOSICION.

c) De la Conciliación Tributaria:

Propongo el establecimiento de la conciliación tributaria en los cuerpos legales que regulan al Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales y al Impuesto del Valor Agregado, por lo que facilita al fisco percibir en forma más rápida y eficaz el importe del mismo, sin nece-

sidad de recurrir a procedimientos más complejos como lo podrían ser el trámite de un Recurso Administrativo o posteriormente el trámite de un Recurso Jurisdiccional.

La Conciliación Tributaria cumplirá con sus objetivos siempre y cuando reine entre el fisco y el contribuyente el concepto de probidad administrativa y no se utilice como un medio para provocar el retardo en el pago del impuesto, lograr una posible evasión de éste o por otra parte un medio para cometer el delito de cohecho.

10.-La Constitución de la República de Guatemala, establece que EL FUNCIONARIO PUBLICO ES DEPOSITARIO DE LA AUTORIDAD, RESPONSABLE LEGALMENTE POR SU CONDUCTA OFICIAL, SUJETO A LA LEY Y JAMAS SUPERIOR A ELLA.

Esta declaración constitucional, es la piedra angular del estado de derecho. Si se considera que los recursos Administrativos son una manifestación concreta del respeto y sujeción de los funcionarios públicos a la ley, se comprenderá la importancia que los medios de impugnación administrativo tributarios tienen dentro del sistema jurídico de un Estado.

No puede dejarse de mencionar, que existen otros medios de manifestación concreta del principio de legalidad y del estado de derecho tales como el Recurso de lo Contencioso Administrativo o el Recurso de Amparo. Pero estos recursos son ya de naturaleza jurisdiccional, en donde la materia discutida se transforma en una controversia judicial y la administración actúa únicamente como parte, ya no en su doble calidad de Juez y parte. Es aquí donde se demuestra otro de los aspectos importantes de los Recursos Administrativo Tributarios; de no existir éstos, los tribunales jurisdiccionales competentes serían insuficientes para resol-

ver todas aquellas controversias que surgieran entre el fisco y los contribuyentes.

C I T A S

C I T A S

TITULO PRIMERO

(1) Sayaguez Lazo, Enrique. Tratado de Derecho Administrativo, 4ta. Ed. Montevideo, 1974, pag.21

(2) Sayaguez Lazo, Enrique, ob. cit., pag. 120

(3) Sayaguez Lazo, Enrique, ob. cit., pag. 388

(4) Sayaguez Lazo, Enrique, ob. cit., pag. 389 y s.s.

(5) Puig Peña, Federico. Compendio de Derecho Civil Español, Editorial Arandi, Madrid 1974, tomo I, pag. 863 y 889

(6) Fraga, Gabino (citando a Gastón Jeze). Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, Mexico 1960, Pag.260

(7) Puig Peña, Federico ob.cit., pag. 865

(8) García Enterrería, Eduardo/Fernández, Tomás Ramón. Curso de Derecho Administrativo, Editorial Civitas S. A., pag. 418

(9) Sayaguez Lazo, Enrique, ob. cit., pag. 391 y s.s.

TITULO SEGUNDO

(1) Vederl, Georges. Derecho Administrativo, Editorial Jurídica Aguilar Madrid 1980, pag.494

(2) Flamenco y Cotero, José. Teoría del Acto Administrativo (tesis), Universidad de San Carlos de Guatemala, 1968, pag. 323

(3) Flamenco y Cotera, José ob. cit., pag. 323

(4) Fraga Gabino, ob. cit., pag.445 y s.s.

(5) Ibidem, 374 y s.s.

(6) González Pérez, Jesús. Los Recursos Administrativos, Madrid 1960

(7) Bielsa, Rafael. Ciencia de la Administración, Editorial Rosario, Argentina 1937, pag.201

TITULO TERCERO

(1) Pugliese, Mario. Derecho Financiero, Editorial Fondo de Cultura Económica versión española, Mexico, pag. 18

(2) Blanco Ramos, Ignacio. Derecho Tributario, Parte Legal y Legislación Española, Editorial Ariel, España, segunda edición 1976, pag. 44 y 48

(3) Giulianni Foruoge, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen I, Editorial de Palma, Buenos Aires Argentina 1962, pag.336

(4) Griziotti, Benvenuto. Principios de las Ciencias de las Finanzas, Buenos Aires Argentina, Ediciones de Palma 1960, pag.14 y s.s.

(5) Gianinni A.D. Instituciones de Derecho Tributario, Madrid España, Editorial de Derecho Financiero 1957, pag.93 y s.s.

(6) Pugliese, Mario, ob. cit., pag. 140

(7) Ibidem, ob.cit., pag. 138

(8) Perulles Bassas, Juan José. Manuel de Derecho Fiscal, pag. 373 y s.s.

(9) Ibidem, 374 y s.s.

(10) Pugliese, Mario. La prueba en el Derecho Tributario, México 1949, Editorial Jos. pag.3 y s.s.

(11) Aguirre Godoy, Mario. Introducción al Estudio del Derecho Procesal Civil de Guatemala, Imprenta Universitaria 1951,pag.343

(12) Andreozzi, Manuel. Derecho Tributario Argentino, tomo II Buenos Aires Argentina, tipografía Editora Argentina 1951, pag.221 y s.s.

(13) Perulles Bassas, Juan José, ob. cit., pag.349 y s.s.

TITULO CUARTO

(1) García Oviedo, Carlos. Derecho Administrativo, Tomo I, Madrid, Imprenta Provincial 1962, pag. 785

(2) Perulles Bassas, Juan José, ob. cit., pag.442

(3) Ibidem, pag. 444

(4) Ibidem, pag. 446

(5) Meza Duarte, Erick. Breve Introducción al Derecho Administrativo Guatemalteco (tesis). tipografía Nacional 1983. pag.233

B I B L I O G R A F I A

BIBLIOGRAFIA

Aguirre Godoy, Mario. Introducción al Derecho Procesal Civil Guatemalteco. Imprenta Universitaria. Guatemala, 1951

Andreozzi, Manuel . Derecho Tributario Argentino. Tipografía Editora Argentina. Buenos Aires, Argentina, 1951.

Bielsa Rafael. Ciencia de la Adminsitración. Editorial Rosario. Argentina 1937.

Blanco Ramos, Ignacio. Derecho Tributario, parte legal y legislación española. Editorial Ariel, 2º edición, España, 1976.

Cabanellas, Guillermo Diccionario enciclopédico de Derecho usual. Editorial Heliasta. 12º edición. Buenos Aires, República Argentina, 1979.

Flamenco y Cotero, José. Teoría del Acto Administrativo (te¿sis). Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala, 1968

Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México, 1960.

García Enterrería, Eduardo, Fernández, Tomás Ramón. Curso de Derecho Administrativo. Editorial Cívicas S. A.

García Oviedo, Carlos. Derecho Administrativo. Imprenta Provincial. Madrid, 1962.

González Pérez, Jesús. Los Recursos Administrativos, Madrid 1960.

Gianinni, A. D. Instituciones de Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero, España, 1957.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Ediciones de Palma. Buenos Aires 1962.

Griziotti, Benvenutto. Principios de las Ciencias de las Finanzas. Ediciones de Palma, Buenos Aires Argentina, 1960.

Meza Duarte, Erick. Breve Introducción al Derecho Administrativo Guatemalteco, (tesis). Tipografía Nacional. Guatemala - 1963.

Perulles Bassas, Juan José. Manual de Derecho Fiscal. Librería Bosh. Barcelona 1961

Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Fondo de Cultura Económica. México 1939

Pugliese, Mario. La prueba en el proceso Tributario. Editorial Fondo de Cultura Económica. México 1939

Puig Peña, Federico. Compendio de Derecho Civil Español. Editorial Arandi, Madrid 1974.

Sayaguez Lazo, Enrique. Tratado de Derecho Administrativo. 4ª Edición. Montevideo, 1974.

Vedel, Georges. Derecho Administrativo. Editorial Jurídica Aguilar, Madrid 1980.

Leyes Consultadas:
Constitución de la República
Ley del Organismo Judicial
Ley de lo Contencioso Administrativo
Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas
Ley del Impuesto sobre la Renta
Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales
Ley del Impuesto al Valor Agregado