

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

**“EL PROCESO ARBITRAL COMO ALTERNATIVA PARA LA SOLUCIÓN DE LOS PROCESOS
ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS”**

TESIS DE GRADO

CARLOS SEBASTIÁN GODOY CORTES

CARNET 10514-11

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, OCTUBRE DE 2018
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

“EL PROCESO ARBITRAL COMO ALTERNATIVA PARA LA SOLUCIÓN DE LOS PROCESOS
ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS”

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR

CARLOS SEBASTIÁN GODOY CORTES

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADO Y NOTARIO Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, OCTUBRE DE 2018
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.

VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO

VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO

VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS

SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ

DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA

DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

DR. SAÚL AUGUSTO DONADO RODRÍGUEZ

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

LIC. JOSÉ GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO

Guatemala 11 de agosto, 2017

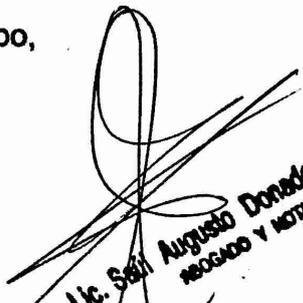
Honorable
Dirección de Ejes Transversales
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente.

A quien interese,

Por medio de la presente hago constar que asesoré y revisé íntegramente el contenido de la Tesis de Graduación: **"EL PROCESO ARBITRAL COMO ALTERNATIVA PARA LA SOLUCIÓN DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS"**, elaborada en su totalidad por el alumno **CARLOS SEBASTIÁN GODOY CORTÉS**, para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, quien para registros de la Universidad Rafael Landívar cuenta con el número de Carnet **1051411**.

Conforme mi criterio profesional y lo regulado en el **INSTRUCTIVO PARA LA ELABORACIÓN DE TESIS DE GRADUACIÓN DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**, la Tesis de Graduación mencionada anteriormente cumple con los requisitos indicados y se encuentra lista para revisión final.

Sin otro particular, me suscribo,


Lt. Saúl Augusto Donado Rodríguez
Abogado y Notario
Dr. SAÚL AUGUSTO DONADO RODRÍGUEZ
Abogado y Notario
Código Docente: 3604



CHINCHILLA & ASOCIADOS

Guatemala, 22 de noviembre de 2017

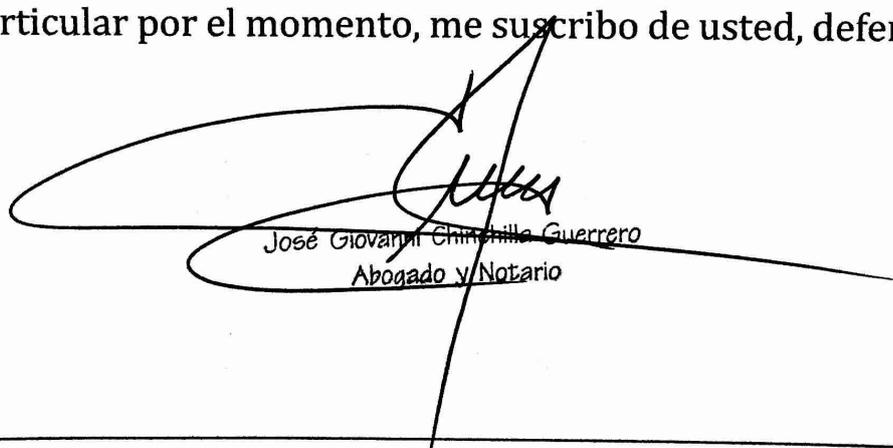
Doctor
Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

Estimado Doctor:

Como Revisor de Fondo de la tesis del estudiante CARLOS SEBASTIÁN GODOY CORTÉS, denominada **"EL PROCESO ARBITRAL COMO ALTERNATIVA PARA LA SOLUCIÓN DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS"**, me permito con rendir mi Dictamen, manifestándole a usted lo siguiente:

Al efectuar la Revisión de Fondo requerida, me permití establecer que el señor Godoy Cortés, desarrolló el tema siguiendo el Instructivo aprobado para el efecto por el Consejo de la Facultad, por lo que estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios para ser aceptado como Tesis de Graduación, de manera que respetuosamente me permito emitir un dictamen favorable al mismo.

Sin otro particular por el momento, me suscribo de usted, deferentemente,



José Giovanni Chinchilla Guerrero
Abogado y Notario

Boulevard Los Próceres, 24-69, Edificio Empresarial Zona Pradera,
Torre 1, Nivel 18, Oficina 1816, zona 10, Ciudad de Guatemala
PBX: 2375-7725



**Universidad
Rafael Landívar**

Tradición Jesuita en Guatemala

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 071666-2017**

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante CARLOS SEBASTIÁN GODOY CORTES, Carnet 10514-11 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07850-2017 de fecha 27 de noviembre de 2017, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

**“EL PROCESO ARBITRAL COMO ALTERNATIVA PARA LA SOLUCIÓN DE LOS
PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS”**

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADO Y NOTARIO y el grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 4 días del mes de octubre del año 2018.



**MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO, VICEDECANA
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar**

RESPONSABILIDAD: “El autor es el único responsable del contenido y conclusiones de la presente tesis”.

RESUMEN EJECUTIVO

La presente Tesis de Graduación presenta el Arbitraje Tributario como una solución a los conflictos que derivan de la determinación de la obligación tributaria realizada por la Administración Tributaria.

Para el efecto desarrolla las figuras del Proceso Administrativo Tributario, el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, el Arbitraje, y específicamente el Arbitraje Tributario. A su vez, analiza la situación actual del Arbitraje Tributario en diversos países de habla hispana y compara los mismos entre ellos con la situación actual en Guatemala, obteniendo resultados de dicho análisis comparativos los cuales sirven para determinar qué elementos son de utilidad y pueden ser aplicables en Guatemala o cómo se encuentra el país en cuanto a la búsqueda de la dinamización y agilización del Derecho. Finalmente se desarrolla la propuesta legislativa para Guatemala, en cuanto a los cambios que deben realizarse a nivel interno, las posibles reformas a realizar y los pasos a seguir.

Esta investigación aportará a los textos nacionales que estudian el arbitraje, y más aún el arbitraje tributario, la cual es una rama del Derecho con mucho potencial. El que, a su vez, se presenta como una potencial solución del congestionamiento judicial, específicamente en materia tributaria, con el objeto final de que en un futuro cerca sea discutido el tema a un nivel legislativo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	i
---------------------	---

CAPÍTULO 1

El Proceso Administrativo Tributario

1.1 Definición doctrinaria y legal.	1
1.2 La Administración Tributaria y el <i>Ius Imperium</i> .	12
1.3 Naturaleza Jurídica.	14
1.4 Características.	17
1.5 Sujetos Procesales.	18
1.6 Fases del Proceso.	
1.6.1 Determinación de oficio.	20
1.6.2 Verificación.	21
1.6.3 Mecanismo previo para solucionar el Conflicto Tributario.	21
1.6.4 Audiencia.	23
1.6.5 Evacuación de Audiencia.	23
1.6.6 Período de Prueba.	24
1.6.7 Diligencias para mejor resolver.	25
1.6.8 Resolución.	25
1.6.9 Recursos de Impugnación.	25

CAPÍTULO 2

El Proceso Contencioso Administrativo Tributario

2.1 Definición doctrinaria y legal.	29
2.2 Naturaleza Jurídica.	32
2.3 Características.	35
2.4 Casos de Procedencia.	36
2.5 Sujetos Procesales.	38
2.6 Fases del Proceso.	
2.6.1 Demanda.	39

2.6.2	Emplazamiento.	40
2.6.3	Actitudes del Demandado.	40
2.6.4	Período de Prueba.	41
2.6.5	Vista, Auto para mejor fallar y Sentencia.	42
2.6.6	Recursos de Impugnación.	42
2.6.7	Ejecución.	43

CAPÍTULO 3

El Arbitraje

3.1	Definición doctrinaria y legal.	45
3.2	Elementos.	
3.2.1	La autonomía de la voluntad de las partes.	47
3.2.2	El acuerdo arbitral.	50
3.2.3	Las partes.	51
3.2.4	El procedimiento.	52
3.2.5	El laudo.	54
3.3	Características.	55
3.4	Clases de Arbitraje.	
3.4.1	Institucional.	56
3.4.2	Ad Hoc.	56
3.4.3	De Derecho.	57
3.4.4	De Equidad.	57
3.5	El Arbitraje Tributario.	58

CAPÍTULO 4

Situación del Arbitraje Tributario en los Países Hispanohablantes

4.1	Caso Venezuela.	63
4.2	Contexto Actual en Guatemala.	67
4.3	Discusión General de la figura del Arbitraje Tributario.	
4.3.1	México.	70
4.3.2	Panamá.	70

4.3.3 Colombia.	72
4.3.4 Ecuador.	73
4.3.5 Perú.	74
4.3.6 Uruguay.	74
4.3.7 Argentina.	75
4.3.8 España.	75

CAPÍTULO 5

Análisis Final y Discusión de Resultados

5.1 Análisis Comparativo de la Situación del Arbitraje Tributario en los Países Hispanohablantes.	80
5.2 Propuesta de Arbitraje Tributario en Guatemala.	
5.2.1 Características Fundamentales.	83
5.2.2 Procedimiento.	
5.2.2.1 Interposición.	85
5.2.2.2 Constitución del Tribunal Arbitral	86
5.2.2.3 Demanda.	87
5.2.2.4 Contrademanda y Excepciones.	87
5.2.2.5 Prueba.	88
5.2.2.6 Audiencia de Refutación y Argumentos Finales.	88
5.2.2.7 Laudo.	89
5.2.3 Ventajas y Desventajas de la Propuesta.	
5.2.3.1 Ventajas.	90
5.2.3.2 Desventajas.	90
5.3 Elementos Necesarios para su Implementación en Guatemala.	
5.3.1 Procedimientos.	91
5.3.2 Modelo de Iniciativa de Ley.	92
5.4 Viabilidad de la Implementación en Guatemala del Arbitraje Tributario	101

CONCLUSIONES	107
---------------------	------------

RECOMENDACIONES	109
REFERENCIAS	110
ANEXOS	I

INTRODUCCIÓN

En Guatemala, aunque existan plazos establecidos en la ley para resolver un conflicto tributario, tanto en sede administrativa como judicial, estos no se ven respetados por la carga de trabajo de las entidades responsables de su aplicación y la falta de especialización en un tema tan complejo como la materia tributaria.

Todo ello deriva en procesos extensos y complejos que no permiten al contribuyente aclarar o solventar su situación tributaria o que la Administración Tributaria haga valer la obligación tributaria y cobrar los tributos, multas e intereses que se deriven de la misma. Es por ello que la importancia de esta Tesis de Graduación radica en la búsqueda de soluciones para desahogar el sistema judicial y acelerar los procesos administrativos tributarios, con el objeto de dilucidar con rapidez las controversias en la aplicación de leyes y a su vez mejorar la recaudación y limitar, si existiesen, abusos de parte de la administración tributaria, beneficiando tanto al Estado como al contribuyente.

Esta situación conlleva la necesidad de buscar soluciones alternativas a los procesos ordinarios. En esa línea de ideas, se determinó que la figura del Arbitraje Tributario podría ser una opción legal adecuada para ello, derivado de ese planteamiento surgió la interrogante de: ¿Si puede considerarse el Arbitraje Tributario una solución alternativa para la solución de procesos administrativos tributarios?, la cual motiva toda la Tesis de Graduación.

Bajo esa premisa, la presente Tesis de Graduación tiene el objetivo principal de presentar una alternativa viable para dilucidar las controversias derivadas de ajustes o desacuerdos tributarios; tanto en la fase previa, como en la emisión de la resolución que pone fin al proceso administrativo tributario, la cual pretende ser una solución de mayor celeridad y, proponer que los profesionales encargados de solucionar el conflicto tengan una mayor capacitación; y, como objetivos específicos: I) Definir las figuras de proceso administrativo tributario y arbitraje; II) Señalar los inconvenientes que se presentan para

la solución de los procesos administrativos tributarios; y, III) Desarrollar la figura del arbitraje tributario y su aplicación.

Para ello, la presente Tesis de Graduación determinó sus alcances y se centró en el análisis de la propuesta de solución alternativa del proceso administrativo tributario guatemalteco únicamente en los casos de determinación de la obligación tributaria establecida por la Administración Tributaria, dejando, de momento, a un lado la materia aduanera.

Se estudiaron casos, propuestas y soluciones establecidas en la legislación de países de habla hispana y su experiencia con la misma en la última década sobre el Arbitraje Tributario. Para recabar dicha información no fue necesaria la utilización de sujetos, puesto que las unidades de análisis fueron determinadas por información que provenía de textos y legislación de otros países. Esta información fue de utilidad para determinar las similitudes y diferencias con el caso guatemalteco y al mismo tiempo para comparar la situación de los otros países hispanohablantes y determinar si se ha discutido el tema del Arbitraje Tributario y en qué etapa se encuentra dicha discusión. Toda esa información posteriormente fue condensada en el instrumento de la investigación, un cuadro de cotejo, para más facilidad en su análisis.

Fueron determinados dos límites en el transcurso de la investigación: I) Encontrar textos de autores nacionales que desarrollen el arbitraje tributario; y, II) Encontrar dentro de los países de habla hispana quienes ya cuenten con una regulación legal y apliquen este método alternativo para la solución de procesos administrativos tributarios internos. No obstante, se enfrentó dichos límites utilizando diferentes textos que traten de alguna forma el tema, no importando la procedencia de los autores y analizando, aunque no se esté aplicando como tal el arbitraje tributario, la experiencia que se ha tenido en su implementación desde la propuesta hasta la puesta en marcha del mismo, lo cual proveyó datos interesantes.

Esta investigación pretende presentar para su análisis y consideración esta solución del Arbitraje Tributario, lo cual servirá para futuras discusiones y, con esperanza, la realización de actos o propuestas en búsqueda del descongestionamiento y mejora del sistema judicial guatemalteco. A su vez, este análisis pretende servir para contribuir con aportar a los textos nacionales que estudian el arbitraje, y más aún el arbitraje tributario, la cual es una rama del derecho con mucho potencial.

Con esta investigación, se espera que todo aquel que la lea pueda determinar las bondades del arbitraje tributario y, así como el autor, estar convencidos que el arbitraje tributario es una solución legal adecuada para la pronta y eficaz solución de procedimientos administrativos tributarios en los que se encuentran inmersas las controversias.

En conclusión, lo que la investigación presenta como aporte es una alternativa legal para la resolución de los procesos administrativos tributarios, y que la misma sea considerada y posteriormente analizada para su viabilidad y aplicación en el sistema tributario guatemalteco.

1. EL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

1.1 Definición doctrinaria y legal.

Dentro de la legislación guatemalteca no existe una definición del Proceso Administrativo Tributario como tal, ni siquiera de proceso administrativo, lo más cercano a una definición de dicha figura puede encontrarse en el artículo 140 del Código Municipal el cual establece que:

“De todo asunto que se tramite por escrito se formará expediente, debidamente foliado con los memoriales que se presenten y demás actos de autoridad que correspondan a las actuaciones.

Los interesados deberán indicar en su primer escrito o comparecencia personal, la dirección exacta donde recibirán citaciones dentro del perímetro de los centros poblados o de su residencia en la circunscripción municipal; en caso de no manifestarse el cambio de dirección, las citaciones se harán en el lugar que conste en autos.

Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, observándose el derecho de audiencia y asegurando la celeridad, sencillez, y eficacia del trámite. La actuación administrativa será gratuita.¹ (El resaltado es propio).

Por su parte, el artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo señala como principios del proceso administrativo lo siguiente:

*“Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el **derecho de defensa y asegurando la celeridad,***

¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 12-2002. Código Municipal. Artículo 140.

sencillez y eficacia del trámite. *La actuación administrativa será gratuita.*² (El resaltado es propio).

Del artículo anterior se rescatan los principios que en Guatemala rigen todo proceso administrativo, tales como: impulso de oficio, derecho de defensa o audiencia, gratuidad, celeridad, sencillez y eficacia.

Por su parte el Código Tributario únicamente desarrolla lo referente a la naturaleza de los procesos administrativos tributarios, lo cual será presentado y analizado posteriormente.

No obstante no existe una definición legal del Proceso Administrativo Tributario, podemos determinar sus elementos.

El Proceso Administrativo Tributario, forma parte de los actos realizados por la administración pública. Pero, ¿qué es la administración pública?, Lázaro Murcia define a la misma como: *“El conjunto de Órganos Administrativos que desarrollan una actividad para el logro de un fin (Bienestar General), a través de los Servicios Públicos (que es el medio de que dispone la Administración Pública para lograr el bienestar General), regulada en su estructura y funcionamiento, normalmente por el Derecho Administrativo.”*³ Derivado de la definición anterior es posible determinar que la Administración Pública es el Gobierno organizado a través de sus órganos y entidades para la administración y ejecución de la actividad del aparato estatal.

Siguiendo la idea anterior, el Estado se organiza por medio de sus órganos y entidades para el cumplimiento de su fin, por consiguiente, es necesario determinar cuál es el fin. La Constitución Política de la República de Guatemala ha establecido en su artículo 1

² Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96. Ley de lo Contencioso Administrativo. Artículo 2.

³ Murcia Martínez, Lázaro Steve. La función administrativa como una facultad exclusiva de los órganos de la administración pública guatemalteca. Guatemala, 2007. Tesis para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala, página 12.

que el mismo es el bien común. Sobre lo mismo Lázaro Murcia establece: *“El medio que la administración pública utiliza para el logro del bienestar general o el bien común es el servicio público. Significa esto que el servicio público se entiende como el medio de que dispone la administración pública para el logro de su finalidad. La administración pública va a desarrollar su actividad, a través del servicio público.”*⁴

Para la prestación de los servicios públicos mencionados en el párrafo anterior es necesaria la obtención, administración y ejecución de recursos, lo cual el Estado realiza a través de su actividad financiera, *“el Estado, conforme a sus atribuciones, lleva a cabo una actividad financiera enfocada principalmente a satisfacer las necesidades públicas con el objeto de alcanzar un bienestar social; por otra parte se requiere que se obtengan los suficientes recursos económicos, así como llevar una administración íntegra de los mismos hasta culminar en el momento que se materializan por la erogación de estos.”*⁵

Los entes encargados para dicha actividad son la Superintendencia de la Administración Tributaria, quien se encarga del recaudo y administración de dichos recursos, y el Ministerio de Finanzas, quien se encarga de la planificación del reparto y ejecución de dichos recursos.

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) fundamenta su actuación por medio de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98, Código Tributario, Decreto 6-91 y las leyes de cada tributo en específico. Sobre la creación de la SAT y sus funciones la Ley Orgánica de la SAT establece:

“ARTICULO 1. Creación. Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de

⁴ *Ibíd.* Página 15.

⁵ Robles Bucio, Héctor Alarii. Estudio Jurídico Tributario de las Presunciones y Ficciones Legales en la Legislación Aduanera Mexicana. Universidad de las Américas Puebla. México, 2006. Tesis para optar al título de Licenciado en Derecho con área en Derecho Fiscal. Página 21.

autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”⁶

“ARTICULO 3. Objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes;*
- b) Administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;*
- c) Establecer mecanismos de verificación del valor en aduana, origen de mercancías, cantidad y clasificación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;*
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;*
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para*

⁶ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Artículo 1.

- cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;*
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;*
 - g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales por indicios de la comisión de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;*
 - h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;*
 - i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;*
 - j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;*
 - k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer al Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines; así como, participar en la elaboración del anteproyecto del presupuesto de ingresos, en cuanto la definición de metas de recaudación;*
 - l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Asimismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes;*
 - m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias;*

- n) *Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta Ley;*
- o) *Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria;*
- p) *Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta Ley y a sus reglamentos internos;*
- q) *Ejercer la rectoría de la política de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de esta función contará con la colaboración de las entidades del Estado que correspondan;*
- r) *Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público;*
- s) *Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;*
- t) *Proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las estrategias o medidas legales apropiadas para la ampliación de la base tributaria;*
- u) *Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes;*
- v) *Trasladar dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de su recepción, a la cuenta Fondo Común Cuenta Única Nacional en el Banco de Guatemala,*

directamente o por medio de los bancos del sistema que reciban el pago de tributos, la recaudación efectivamente recibida;

- w) Adoptar las medidas que dentro del ámbito de su competencia correspondan para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción; y,*
- x) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.*

Para el cumplimiento de estas funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios y con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera, la evasión y la defraudación tributaria, para lo cual podrá inspeccionar con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad; entre otros, contenedores, camiones y otros medios de transporte terrestre, acuático o aéreo dentro del territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el reglamento de esta Ley establezca y no podrán tener la categoría de Intendencias.”⁷

Por consiguiente, de acuerdo a las funciones establecidas en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la SAT, es posible determinar que el recaudo y administración de tributos es función específica de la SAT, exceptuando los casos establecidos en las leyes tributarias (como el caso de las Municipalidades) y por consiguiente si existiere un Proceso Administrativo Tributario debe ser llevado ante la SAT.

Por otro lado, dado que el Gobierno en sí no genera riqueza, necesita de la población, o en este caso de contribuyentes que provean de recursos al aparato estatal por medio de los tributos. Con ello se ha determinado quienes son los sujetos del Proceso Administrativo Tributario.

⁷ *Ibíd.* Artículo 3.

El nacimiento del Proceso Administrativo Tributario surge de la relación que deriva de actuaciones de tipo administrativas que el contribuyente genera con la Administración Tributaria o viceversa. Estas actuaciones derivan de una relación de tipo jurídica tributaria, generada con anterioridad entre el Contribuyente y la Administración Tributaria. Al respecto, José Manrique establece que *“la relación tributaria tiene origen legal y se caracteriza por un vínculo obligacional entre dos partes: por un lado, el fisco como sujeto activo o acreedor; y, por el otro lado, el contribuyente como sujeto pasivo o deudor, quien se encuentra obligado por ley a cumplir con la prestación tributaria, que consiste en entregar parte de su patrimonio a favor del Estado.”*⁸

Ampliando, respecto a la relación jurídica, que *“la Relación Jurídico Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite al fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”*.⁹

Esto implica que existe una Relación Jurídica Tributaria entre el Contribuyente y la Administración Tributaria cuando se configuran las posiciones de acreedor, en la administración tributaria y el obligado en el caso del Contribuyente. La Relación Jurídica Tributaria es el vínculo entre ambos, obtenido por la realización de los diferentes hechos generadores contemplados en las diferentes leyes tributarias, y que por consiguiente determina los derechos y obligaciones de las partes en sus respectivas calidades y obligaciones específicas.

Por otro lado, no debe olvidarse que el Proceso Administrativo Tributario es parte del Derecho Procesal. *“El Derecho Procesal constituye una combinación tanto de principios como de normas jurídicas que nutren el sentido estricto de la naturaleza pública y*

⁸ Manrique Cervantes, José Antonio. El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú. Repositorio Académico UPC. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, 2014. Página 33.

⁹ Romero Gómez, Paul Mbareq. Doble Tributación en México en relación con la capacidad contributiva. México, 2004. Tesis para optar al título de Abogado con especialidad en Derecho Fiscal. Universidad de las Américas Puebla. Página 6.

*privada*¹⁰. Estos principios sirven para la creación de las normas aplicables a los procesos que finalmente tienen un objetivo que es la búsqueda de un resultado para el usuario.

El Derecho Procesal Administrativo tiene por objeto y fin la protección de los administrados frente a la Administración Pública, así como mantener la eficacia del Derecho Administrativo a través de la función jurisdiccional.¹¹

Sobre esa misma línea de pensamiento, Sergio Pineda, citando a Devis Echandía, señala: *“Las normas procesales son normas o medios, porque sirven de medio para la aplicación o realización de las normas objetivas materiales. Y normas instrumentales, porque sirven de instrumento para la realización del derecho.”*¹² Lo cual concuerda con lo establecido anteriormente.

En cuanto al aspecto doctrinario, Jesús González determina que: *“El proceso administrativo, como todo proceso, se desarrolla entre dos partes: la que deduce la pretensión objeto del proceso y aquella frente a la que la pretensión se deduce, la demandante —que en el proceso administrativo es normalmente la persona afectada por el acto de la Administración de que procede el acto—, y la demandada —que en el proceso administrativo es la entidad pública autora del acto frente al que se deduce la pretensión.”*¹³ Esto quiere decir, que en el proceso administrativo el usuario persigue una pretensión que se hace de conocimiento de la entidad administrativa a cargo de resolver sobre dicha pretensión.

¹⁰ Pineda Aguilar, Sergio Enrique. Proceso Contencioso Administrativo Tributario. Guatemala, 2008. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad Rafael Landívar. Página 16.

¹¹ Derecho UNAM. El derecho procesal administrativo. Alberto Fernández Madrazo. Universidad Nacional Autónoma de México. México. Fecha de Consulta: 22/07/2017. Disponible en: www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/.../CJ2_Art_2.pdf

¹² *Loc. Cit.*

¹³ González Pérez, Jesús. La pluralidad de partes en el proceso administrativo. Revista de Administración Pública, núm. 100-102. España: CEPC - Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1983. Página 1281.

Ahora bien, en materia más específica, Roberto Carlos Ávila Del Cid, establece que el Proceso Administrativo Tributario puede definirse como *“la serie de actos concatenados en tiempo y forma, con características propias y que tiene por objeto la toma de una decisión de la Administración Tributaria en un asunto relacionado con la recaudación, control y fiscalización de los tributos, decisión materializada en una resolución susceptible de reclamo o impugnación.”*¹⁴

Sobre la línea de las pretensiones buscadas por los usuarios, existen dos clases de Procesos Administrativos Tributarios, los iniciados por el Contribuyente o los iniciados por la Administración Tributaria. En lo que se refiere al Proceso Administrativo Tributario iniciado por el Contribuyente se refiere a aquellos actos que en su mayoría no necesariamente constituyen un conflicto en sí mismos, como lo sería el caso de la inscripción de un Contribuyente o actualizaciones en el Registro Tributario Unificado, procedimientos que pueden ser realizados ante un operador en una agencia tributaria y a su vez un proceso de mayor complejidad como sería una Consulta Vinculante o la Solicitud de Devolución de Impuesto Pagado en Exceso o Indebidamente Cobrado.

Al respecto de la Consulta Vinculante, en cuanto a su procedimiento el Código Tributario establece:

“Artículo 102. Consulta, requisitos y efectos. La Administración Tributaria atenderá las consultas que se le formulen por quien tenga un interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta con relación a la aplicación de este Código y de las leyes tributarias.

El consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión, si lo desea.

¹⁴ Avila del Cid, Roberto Carlos. Procedimiento Administrativo Guatemalteco, Cuaderno de Estudio 11. Instituto de Investigaciones Jurídicas, URL, Abril, 2001 Página 13.

La presentación de la consulta no exime al consultante del cumplimiento oportuno de las respectivas obligaciones tributarias.

La respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria, en el caso concreto específicamente consultado.

La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles contados a partir de la presentación de la consulta.”¹⁵

En lo que respecta al Proceso de Devolución de Impuesto Pagado en Exceso o Indebidamente Cobrado:

“Artículo 153. Objeto y procedimiento. Los contribuyentes o los responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos.

De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el Artículo 99 de este código.

Si la reclamación diera lugar a controversia, ésta se tramitará de conformidad con el procedimiento especial de la SECCION CUARTA del Capítulo V del Título IV de este Código.

Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.”¹⁶

Por otro lado, están los Procesos Administrativos Tributarios iniciados por la Administración Tributaria, **los cuales son el objeto de estudio de esta investigación.**

¹⁵ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código Tributario. Artículo 102.

¹⁶ *Ibíd.* Artículo 153.

En cuanto a esta clase de proceso el Código Tributario no establece una definición específica, no obstante, señala que el fin de dicho proceso administrativo es determinar **si existe o no obligación tributaria**, al regular que: “*La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, **declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.***”¹⁷ (El resaltado es propio). Y a su vez regula dicho procedimiento en los artículos 145 al 150 del Código Tributario.

Existe una diferencia entre ambas clases de procesos la cual es elemental. En el caso de los Procesos Administrativos Tributarios iniciados por el Contribuyente, el proceso en sí iniciaría por gestiones realizadas y promovidas o impulsadas a instancia de parte ante la Administración Tributaria, a diferencia de los Procesos Administrativos Tributarios iniciados por la Administración Tributaria en los que las actuaciones son impulsadas de oficio por la Administración Tributaria.

1.2 La Administración Tributaria y el *Ius Imperium*

De acuerdo a lo desarrollado en el punto anterior, en cumplimiento con su fin, el Estado, por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, obtiene los recursos necesarios para proveer de servicios públicos a la población.

Como también se mencionó, la SAT para regular su actuación debe regirse por las normas en materia tributaria del país, con prioridad la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario y su ley orgánica. Al respecto, debe señalarse que las disposiciones del Código Tributario, norma superior en materia tributaria, son de Derecho Público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado.¹⁸ Al referirse que las mismas son de Derecho

¹⁷ *Ibíd.* Artículo 103.

¹⁸ *Ibíd.* Artículo 1.

Público, se refiere a que en las mismas el Estado actúa como ente soberano, en ejercicio de su *Ius Imperium*. El *Ius Imperium* es definido como “*el poder jurídico para imponer normas y organizarse, imponer sanciones, hacer expropiaciones, imponer tributos, y administrar los recursos, y ejecutar actos administrativos*”¹⁹.

Sobre la soberanía del Estado, la Constitución Política de la República de Guatemala establece que la soberanía radica en el pueblo quien la delega, para su ejercicio, en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial²⁰, organizados para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades²¹.

Específicamente, en ejercicio de dicha soberanía, es el Organismo Legislativo a quien se le otorga la potestad tributaria, lo cual quiere decir que únicamente dicho Organismo puede decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales²². Derivado de ello, se ha determinado como principio de los tributos en Guatemala, el principio *nullum tributum sine lege*, mejor conocido como el principio de legalidad en materia tributaria, el cual establece que no existe tributo sin una ley que establezca sus elementos y que vincule individualmente a los sujetos activos y pasivos de la relación jurídica tributaria.

Es en la potestad tributaria del Estado que se manifiesta la actuación del Estado como ente soberano en ejercicio de su *Ius Imperium* pues se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, con la expedición de una ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, los elementos de las contribuciones: objeto, sujeto, base, tasa y las situaciones jurídicas o de hecho, que al realizarse generarán una relación jurídica tributaria entre los sujetos comprendidos en la disposición legal, a partir del momento en que entre en vigor la ley.²³

¹⁹ Flores Torrejón, Edwin. Restricciones al *IUS IMPERIUM* y a la Autonomía de los Gobiernos Locales. Centro de Estudios de Derecho Municipal. Perú, 2013. Página 1

²⁰ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 141.

²¹ *Ibíd.* Artículo 140.

²² *Ibíd.* Artículo 239.

²³ García Becerril, Ana Rubí. La importancia de la intervención de la Cámara de Diputados para la aprobación de Tratados Internacionales en Materia Tributaria. Universidad de las Américas Puebla. México, 2004. Tesis para optar al título de Licenciado en Derecho con área en Derecho Fiscal. Página 65.

1.3 Naturaleza Jurídica.

De acuerdo a lo establecido con anterioridad sobre la Relación Jurídica Tributaria que existe entre la Administración Tributaria y el Contribuyente es posible determinar que la Naturaleza Jurídica proviene de la necesidad de resolver lo gestionado por los usuarios o peticionarios ante la Administración Tributaria, o lo promovido e impulsado de oficio por la Administración Tributaria en cumplimiento de su facultad de verificación y fiscalización.

El Código Tributario, como fue mencionado anteriormente, en su artículo 121, señala que una parte de la naturaleza del Proceso Administrativo Tributario que es la siguiente:

“El proceso ante la Administración Tributaria será impulsado de oficio. Las resoluciones finales dictadas en este proceso, son impugnables ante los tribunales competentes.”²⁴

Como puede apreciarse, la legislación guatemalteca señala que una característica fundamental del proceso administrativo es que será impulsado de oficio, lo cual quiere decir que se promueve sin necesidad de actividad procesal de parte interesada o afectada, como fue indicado con anterioridad, esto para verificar el cumplimiento de su función de verificación y fiscalización.

Por otro lado, también se establece que las resoluciones serán impugnables, lo cual puede entenderse como una garantía y el consiguiente respeto al derecho de defensa del contribuyente.

En el caso específico de los Procesos Administrativos Tributarios iniciados por la Administración Tributaria, éstos tienen como objeto la verificación de la determinación de la obligación tributaria, por lo anterior, la doctrina se ha debatido entre dos corrientes preponderantes, los que sostienen el efecto declarativo de la determinación y quienes propugnan su efecto constitutivo. Al respecto el autor Ernesto Jinesta Lobo señala:

²⁴ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Óp. Cit. Artículo 121.

“A. Efecto declarativo: Para quienes participamos de esta tesis, la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o en la serie de actos necesarios para la constatación y valoración tributarias de los varios elementos constitutivos del débito tributario (presupuestos materiales y personales, base imponible o de cálculo), con la consiguiente aplicación de la tarifa y la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria.

De acuerdo con Giannini el núcleo central de esta teoría consiste en lo siguiente: "la obligación tributaría surge en el momento en que se verifica el presupuesto legislativamente previsto", esto es, al concurrir los dos factores que la determinan: **la norma legislativa y la verificación empírica del presupuesto.**

Por consiguiente, **la determinación de la obligación tributaria no la constituye ni la hace existir, pero sí la hace cierta, líquida y exigible, al permitir la cuantificación final del débito tributario.**

(...)

B. Efecto constitutivo: Los principales exponentes de esta tesis, partiendo de la doctrina alemana, distinguen entre tributos instantáneos (inmediatos) o "sin imposición" (poseen un presupuesto simple) y tributos de eficacia diferida (con un supuesto de hecho complejo, de formación sucesiva). En los primeros basta la realización del presupuesto de hecho para pagar la deuda, no siendo la determinación un momento imprescindible de la relación tributaria; con relación a los últimos el acto determinativo es constitutivo de la obligación tributaria.

Al tenor de esta opinión, se requiere de un acto expreso de la Administración Tributaria, para establecer la existencia y precisar el monto de la obligación tributaria, y a partir de ese momento el débito tributario se constituye y deviene exigible; de esta manera vinculan el origen de la obligación tributaria con la

*actividad administrativa de liquidación o determinación en el hecho generador de la misma. En síntesis, la obligación tributaria no nace hasta tanto no se produzca el acto de determinación”.*²⁵ (El resaltado es propio).

Las tesis citadas pueden resumirse en que, si la Determinación de la Obligación Tributaria tiene una naturaleza declarativa, la obligación tributaria existe siempre y cuando el hecho generador esté normado en ley y el contribuyente haya incurrido en el presupuesto de hecho necesario para su configuración. Por el otro lado, si tiene una naturaleza constitutiva, la obligación tributaria no existe ni es exigible hasta que la Administración Tributaria realiza el acto de su determinación.

De lo anterior, para el caso de Guatemala, se considera que debe interpretarse el hecho que la Determinación de la Obligación Tributaria es de carácter declarativo, pues la obligación nace a la vida jurídica desde que se cumple el presupuesto establecido en ley que configura el hecho generador.

El carácter declarativo del Proceso Administrativo Tributario en Guatemala es claro, pues no existe necesidad de más que el cumplimiento o acaecimiento del hecho generador previsto en ley para que se configure la obligación tributaria y por consiguiente su determinación.

Así, no podría ser de carácter constitutivo dado que, si se da cumplimiento al hecho generador contemplado en ley, no se requiere de un acto de parte de la Administración Tributaria para que la obligación exista. Aunque la Administración Tributaria si provee los medios para el cumplimiento de la obligación tributaria, estos no son actos como tal, sino herramientas que utiliza la Administración Tributaria para facilitar la recaudación.

Por otro lado, la facultad de verificación y fiscalización que posee la Administración Tributaria y por el cual inicia un Proceso Administrativo Tributario de oficio pretende

²⁵ Jinesta Lobo, Ernesto. Naturaleza Jurídica de la Determinación de la Obligación Tributaria. España, 1991. Páginas 2 a la 4.

verificar si ha habido incumplimiento en la obligación del pago total o parcial de tributos conforme lo establece la ley y exige su regularización si es el caso, pero no tiene por objeto el determinar la obligación tributaria como tal, pues esta se configura una vez se cumplen los presupuestos contemplados en la ley tributaria. No obstante, debe dotar de garantías al contribuyente de que dentro de dicho proceso se respetarán sus derechos como sujeto de derechos.

1.4 Características.

En lo que se refiere al proceso administrativo tributario iniciado por la Administración Tributaria, de la doctrina analizada (Ana Delgado y Rafael Olivero²⁶) y las leyes aplicables en Guatemala (Código Tributario²⁷ y la Ley de lo Contencioso Administrativo²⁸), se puede determinar que cuenta con las siguientes características:

- a) Es una combinación de actos procesales relacionados entre sí.
- b) La conexión entre dichos actos radica en la unidad de propósito, lo que determina su unidad es el efecto jurídico al que están encaminados los actos del procedimiento (el ejercicio de una función dirigida a la consecución de fines públicos).
- c) Es impulsado de oficio. Se promueve su tramitación por cuenta de la Administración Tributaria, en cumplimiento de su labor de verificación y fiscalización, y otorga posteriormente audiencias a los contribuyentes.
- d) Es impugnabile.
- e) Como en la mayoría de procesos administrativos, la tramitación del proceso, así como sus actuaciones y resolver el asunto puesto a su conocimiento, se unifica en una misma entidad, estableciéndose como juez y parte dentro del proceso. No

²⁶ Delgado García, Ana María; Oliver Cuello, Rafael. Los procedimientos en el ámbito tributario. España: Editorial UOC, 2008. Página 19.

²⁷ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *Óp. Cit.* Artículo 121.

²⁸ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96. *Óp. Cit.* Artículo 2.

obstante que hay distintas instancias internas que conocen y resuelven las impugnaciones, en sede administrativa.

1.5 Sujetos Procesales.

Como se mencionó anteriormente, el procedimiento administrativo tributario deriva de la Relación Jurídica Tributaria que se genera entre los sujetos. Respecto a esto, Paul Romero señala que derivado de la Relación Jurídica Tributaria se pueden determinar los siguientes sujetos 1) el Estado, a través de la SAT, o una entidad pública que en virtud de una ley posee este derecho, como el caso de las Municipalidades, como el acreedor tributario o sujeto activo, y 2) el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente (generador del supuesto legal) o los responsables solidarios (aquellos que, sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a este).²⁹

Esta relación no es un tema nuevo, tiene antecedentes históricos muy antiguos. La relación existente entre el Estado y los ciudadanos se remonta a épocas antiguas, donde se les exigía la contribución para el pago de los gastos de la monarquía, con el desarrollo del hombre moderno se le denomina Relación Jurídica Tributaria, donde esta representa la personificación tanto de la potestad de imposición como del deber de contribución, mejor conocidos y aceptados como Sujeto Activo y Sujeto Pasivo, a través de las distintas acepciones.³⁰

Por su parte, señala el Dr. Saúl Donado en su tesis "*Soluciones Administrativas en el Procedimiento Tributario*", que los sujetos de la relación jurídica tributaria son el Estado, por una parte, que en el caso de Guatemala, lo sería la Superintendencia de Administración Tributaria, ente con autonomía funcional creado por el Decreto 1-98 del

²⁹ Romero Gómez, Paul Mbareq. *Óp. Cit.* Página 7.

³⁰ Maya Marín, Francisco Antonio; Fabiola Guerrero Govea. Consideraciones sobre la relación jurídica tributaria en Venezuela. Civitas. Universidad Privada Dr. Rafael Bellosó Chacín. Venezuela, 2013. Página 1.

Congreso de la República.³¹ Dicha calidad está regulada en el Código Tributario en el artículo 17:

“Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”³²

Por otro lado, respecto a los sujetos pasivos, en el artículo 18 del mismo cuerpo legal se considera en primer lugar, al contribuyente obligado por deuda propia, y adicionalmente, otros sujetos pasivos que se pueden denominar especiales, porque por virtud de la ley también son considerados sujetos pasivos para efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias tanto sustantivas como formales³³:

“Artículo 21. Obligado por Deuda Propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”³⁴

“Artículo 22. Situaciones Especiales. Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica:

SITUACIONES

RESPONSABLES

- | | |
|-------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>1. Fideicomisos</i> | <i>El fiduciario.</i> |
| <i>2. Contrato de participación</i> | <i>El gestor, ya sea éste una persona individual o una persona jurídica, en cuyo</i> |

³¹ Donado Rodríguez, Saúl Augusto. Soluciones Administrativas en el Procedimiento Tributario. Guatemala, 2014. Tesis para optar al título de Doctor en Tributación. Universidad Galileo de Guatemala, página 25.

³² Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *Óp. Cit.* Artículo 17.

³³ Donado Rodríguez, Saúl Augusto. *Óp. Cit.* página 23.

³⁴ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *Óp. Cit.* Artículo 21.

	<i>caso el responsable será el representante legal de la misma.</i>
3. <i>Copropiedad</i>	<i>Los copropietarios.</i>
4. <i>Sociedades de hecho</i>	<i>Los Socios.</i>
5. <i>Sociedades irregulares</i>	<i>Los Socios.</i>
6. <i>Sucesiones indivisas.</i>	<i>El albacea, administrador o Herederos.</i>
(...) ³⁵	

1.6 Fases del Proceso.

A pesar de no contar con una definición del Proceso Administrativo Tributario, el Código Tributario contempla todas las etapas que deben agotarse. Estos son:

1.6.1 Determinación de oficio.

En esta etapa, considerada en el artículo 107 del Código Tributario, la Administración Tributaria se encarga de la revisión de la situación fiscal del contribuyente que omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria y determinará de oficio los tributos que considera incumplidos de pago. Esta información a recabar versará sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza con terceros, que sea requerida a efecto de verificar la determinación o generación de tributos, dejando a salvo los datos protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes especiales.³⁶

Posteriormente se solicitará el cumplimiento de presentar la documentación o información omitida dentro de un plazo de 10 días hábiles y de no cumplirse con lo dispuesto, la determinación de oficio se tendrá sobre base cierta o presunta y se procederá a su cobro.

³⁵ *Ibíd.* Artículo 22.

³⁶ *Ibíd.* Artículo 30.

1.6.2 Verificación.

Una vez se ha recabado toda la información que considere necesaria la Administración Tributaria, se analizan los resultados de la investigación, con el objeto de determinar si existe alguna inconsistencia u omiso en el pago de los impuestos que la Administración Tributaria en nombre del Estado tiene derecho a percibir del Contribuyente. Debe tomarse en consideración que el artículo 47 del Código Tributario establece al respecto:

*“Artículo 47. Plazos. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, **deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.** (...)”.*³⁷ (El resaltado es propio).

1.6.3 Mecanismo previo para solucionar el Conflicto Tributario.

Posterior a la verificación realizada por la Administración Tributaria, si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación por parte del contribuyente de la obligación tributaria y siempre y cuando dichas inconsistencias, errores, acciones u omisiones no constituyan delitos o faltas penales, la Administración Tributaria cita al contribuyente para poder subsanarlas con ciertos descuentos en cuanto a las multas derivadas de las inconsistencias.

En muchos casos, esta puede ser una oportunidad para poder discutir con la Administración Tributaria la situación y concluir con el proceso administrativo antes de que se notifique ajustes e inicie formalmente la controversia tributaria. Esta figura se encuentra desarrollada por el artículo 145 “A” del Código Tributario:

³⁷ *Ibíd.* Artículo 47.

“Artículo 145 "A" Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario. La Administración Tributaria, luego de verificar las declaraciones, determinaciones, documentación de soporte y documentos de pago de impuestos, si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de su obligación tributaria que no constituyan delitos o faltas penales, después de haberse presentado el informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde se establecen las inconsistencias que correspondan y previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas.

En caso de aceptación expresa, total o parcial, por el contribuyente o responsable de las inconsistencias, errores, en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, debe pagar el impuesto que resulte, y el pago de los intereses con una rebaja del cuarenta por ciento (40%) y la sanción por mora correspondiente, rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Si sólo se establecen infracciones a los deberes formales, al aplicar el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior y el contribuyente o responsable acepta expresamente las mismas, debe pagar la multa correspondiente rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Para documentar lo anterior, se faccionará acta administrativa en la que intervendrán funcionarios y empleados de las dependencias de la Administración Tributaria, donde se hará constar la aceptación expresa, total o parcial, del contribuyente o responsable y de los montos que debe pagar.

Si el contribuyente o responsable no paga o no rectifica pagando el impuesto y sanciones determinadas, después de aceptar, el expediente continuará el trámite correspondiente.

El expediente continuará su trámite por las inconsistencias, errores, acciones u omisiones no aceptadas por el contribuyente o responsable.”³⁸

1.6.4 Audiencia.

Si existieren inconsistencias u omisiones por parte del contribuyente, la Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, así como las sanciones que corresponda y notificará al contribuyente el otorgamiento de una audiencia.

1.6.5 Evacuación de Audiencia.

El artículo 146 del Código Tributario establece que: una vez se ha notificado la audiencia, si se determinan ajustes, el contribuyente cuenta con 30 días hábiles para que presente los argumentos de oposición y defensa, así como los medios de prueba que estime convenientes. Si solo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por 10 días hábiles improrrogables.

El contribuyente podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes y las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de 10 días hábiles para su pago, advirtiéndole que, si éste no se produce, se procederá al cobro por la vía económico coactiva. El expediente continuará su trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones que el contribuyente o el responsable si haya impugnado.

³⁸ *Ibíd.* Artículo 145 “A”.

1.6.6 Período de Prueba.

Así mismo el artículo 146 señala que, si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el Artículo 143 de este Código:

“Artículo 143. Período de prueba. Cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta (30) días hábiles, el cual no podrá prorrogarse.

El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten.”

Los medios de prueba que pueden presentarse, si bien son todos los admitidos en derecho, los pertinentes son los mismos contemplados en el Código Procesal Civil y Mercantil, entiéndase la declaración de las partes, declaración de testigos, dictamen de expertos, reconocimiento judicial, documentos, medios científicos de prueba y presunciones. Debe tomarse en consideración que *“Los documentos que se aporten a título de prueba, podrán presentarse en original, copia o fotocopia simple. La Administración Tributaria, podrá requerir por escrito la presentación del documento original o fotocopia legalizada del documento, por escrito.”*³⁹

El período de prueba se tendrá por otorgado, **sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud**, y los treinta días improrrogables correrán a partir del **sexto día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.**

En el caso de que, si solo se imponen sanciones, el período para este efecto se concederá por diez días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior.

³⁹ *Ibíd.* Artículo 142 “A”.

1.6.7 Diligencias para mejor resolver.

Como en el campo del Derecho Procesal aplicable a los órganos jurisdiccionales, en lo referente al auto para mejor fallar o mejor resolver, de igual manera la Administración Tributaria, con fundamento en el artículo 144 y 148 del Código Tributario, podrá realizar actos o solicitar documentación que considere necesaria previo a dictar resolución para mejor comprensión y consideración.

1.6.8 Resolución.

Una vez se han agotado las etapas anteriores, la Administración Tributaria dentro de los treinta días hábiles siguientes resuelve sobre los asuntos sometidos a su consideración, específicamente respecto a dilucidar la determinación de la obligación tributaria, cumpliendo con los requisitos mínimos establecidos en el artículo 150 del Código Tributario.

1.6.9 Recursos de Impugnación.

Finalmente, si la Resolución es desfavorable existe la posibilidad de recurrir o impugnar tal resolución por medio del recurso de revocatoria, el cual se presenta dentro de los diez días hábiles de notificada la misma, ante el funcionario que dictó la resolución el Recurso de Revocatoria contemplado en el artículo 154 del Código Tributario. Una vez admitido para su trámite y elevado al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero -TRIBUTA-, dicho órgano resolverá el recurso respectivo, rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida. También podrá acordar diligencias para mejor resolver, para lo cual procederá conforme a lo que establece el Artículo 144 del Código Tributario.

No obstante, el procedimiento descrito anteriormente, si la Administración Tributaria determinara que existen vicios dentro del procedimiento está en su facultad legal de declarar nulas las actuaciones y enmendar el procedimiento, facultad de utilidad para la Administración Tributaria. El Código Tributario establece al respecto:

“Artículo 160. Enmienda y nulidad. La Administración Tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o petición de parte podrá:

- 1. Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento.*
- 2. Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas.*

En cualquiera de ambos casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación.

En ningún caso se efectuará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas.

Para los efectos de este Código, se entenderá que existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses. La enmienda o la nulidad será procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda, ni cuando el plazo para interponer éstos haya vencido. Es improcedente la enmienda o la nulidad cuando éstas se interpongan después de plazo de tres (3) días de conocida la infracción. La Administración Tributaria resolverá la enmienda o la nulidad dentro del plazo de quince (15) días de su interposición. Esta resolución no será impugnabile.”⁴⁰

Este procedimiento da la facultad legal de reiniciar todo el proceso administrativo, no obstante, esto retrasa aún más el mismo, debido a que si bien se corrigen inconsistencias y violaciones al debido proceso, no se dicta la resolución de fondo en aplicación del principio de economía procesal, sino hasta que se subsanen las deficiencias, haciendo ineficiente el mismo y extendiendo aún más los plazos establecidos en la ley.

⁴⁰ *Ibíd.* Artículo 160.

Lo señalado contraría la siguiente afirmación doctrinal: *“Uno de los aspectos más importantes en toda sociedad, es la necesidad de que la administración de justicia sea transparente, eficaz y eficiente, tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional, es decir, que haya una efectiva tutela jurisdiccional y seguridad jurídica a la hora de administrar justicia. La tributación no escapa a esta necesidad, el contribuyente por Constitución y Ley tiene derechos y garantías que deben ser respetadas, entre ellos, el derecho a un debido proceso con economía procesal y presunción de buena fe.”*⁴¹ Situación a la que a todas luces debe buscársele una solución.

La discrecionalidad con la que puede actuar la Administración Tributaria deriva de su actuación como juez y parte en el Proceso Administrativo Tributario, esta discrecionalidad en resumidas cuentas es una dificultad para la solución del conflicto que existe entre el Contribuyente y la Administración Tributaria. Sobre el particular Heleno Taveiro señala *“En materia tributaria, lo preocupante radica en que las facultades discrecionales pueden afectar a un elemento esencial de esta disciplina que es la configuración del hecho imponible, hecho que desnaturalizaría el principio de legalidad. Si como consecuencia del ejercicio de una potestad administrativa en forma arbitraria se traduce en la obligación de ingresar un gravamen en una forma que la ley del impuesto no admite claramente, nos enfrentaremos decididamente a la alteración de otro principio esencial del contribuyente, que es el principio de legalidad. En otros términos, existe un eje rector del cual no puede desplazarse el enfoque conceptual de la discrecionalidad: la actuación de la administración pública, independientemente de cuál sea la naturaleza de su potestad, está sometida a la ley y al Derecho.”*⁴²

No obstante, debe tomarse en consideración que, *“los actos administrativos no son discrecionales absolutamente, sino que siempre hay elementos reglados en él. En verdad, lo discrecional es la facultad y su ejercicio, pero no el acto que da origen, por*

⁴¹ Valdés, Camilo. Arbitraje en Materia Tributaria. La Estrella, Panamá, 07/04/2014. Fecha de Consulta: 03/02/2017. Disponible en: <http://laestrella.com.pa/economia/arbitraje-materia-tributaria/23448958>

⁴² Taveiro Torres, Heleno. Tratado de Direito Constitucional Tributário, Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Saraiva, San Pablo, Brasil, 2005, Página 161.

*cuanto el acto se encuentra siempre sometido a requisitos y límites que el Derecho establece.”*⁴³

Así, con el afán de que exista un medio de defensa para el Contribuyente sobre dicha discrecionalidad se contempla en la legislación guatemalteca el Proceso Contencioso Administrativo, tanto para dar cumplimiento a los requisitos como a los límites establecidos en la legislación.

⁴³ Reyes Riveros, Jorge. El Principio de Juridicidad y la Modernidad. Chile, Revista Chilena de Derecho, Universidad Nacional Andrés Bello, 1998. Página 92.

2. EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

2.1 Definición doctrinaria y legal.

Sobre el Proceso Contencioso Administrativo, la doctrina establece que *“surge como consecuencia del nacimiento del derecho administrativo mismo y la necesidad de tener un medio de control, para que los particulares, puedan someter a un órgano jurisdiccional las controversias que se derivaban del ejercicio de la función administrativa, a través de las resoluciones y decisiones de la administración pública.”*⁴⁴ (El resaltado es propio).

Como fue mencionado anteriormente, con el afán de que exista un medio de defensa para el Contribuyente sobre la discrecionalidad con la que actúa la Administración Tributaria se contempla en la legislación guatemalteca el Proceso Contencioso Administrativo, con el objeto de obtener un equilibrio entre la necesidad de la existencia de facultades discrecionales y la debida protección de los derechos de las personas, entendiéndose en materia tributaria, los derechos de las contribuyentes, por intermedio del principio de juridicidad.⁴⁵

Por su parte, Mynor España define el Proceso Contencioso Administrativo como *“el conjunto de etapas o fases procedimentales, debidamente concatenadas que la ley establece, y que tienen como objetivo resolver los conflictos, litigios o contiendas que surgen por virtud de la acción administrativa y que se suscitan entre la administración pública y los administrados o entre entidades administrativas”*.⁴⁶

Lo anterior significa que una vez concluida la etapa administrativa, si aún existe controversia o inconformidad con lo resuelto en dicha etapa, se pone ante el

⁴⁴ Fernández Ruiz, Jorge y Javier Santiago Sánchez. Contencioso administrativo: culturas y sistemas jurídicos comparados. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM, 2010. Página 13.

⁴⁵ Reyes Riveros, Jorge. *Óp. Cit.* Página 92.

⁴⁶ España Urrutia, Mynor Vinicio. Análisis Jurídico de la Suspensión del Acto Administrativo como efecto del planteamiento del Proceso Contencioso Administrativo Tributario. Guatemala, 2008. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad de San Carlos de Guatemala. Página 6.

conocimiento de un órgano jurisdiccional para dilucidarlo a través de la vía judicial. “La vía judicial significa que hemos agotado la vía administrativa y el particular, agoto los recursos administrativos y estos fueron adversos a sus intereses, no le queda otra opción que acudir a un órgano jurisdiccional, que se denomina Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a través de un proceso judicial”.⁴⁷

Por otro lado, la Constitución Política de la República de Guatemala establece en su artículo 221 lo referente al Tribunal Contencioso Administrativo:

“Su función es de *contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.*

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

Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación.” (El resaltado es propio).

Como puede apreciarse, la Constitución Política de la República de Guatemala establece que el Tribunal Contencioso Administrativo y el proceso puesto a su conocimiento debe velar por la juridicidad de los actos emanados de la administración pública. Al respecto del principio de juridicidad Jorge Reyes ha establecido que “es el elemento que contribuye esencialmente en reconocer y hacer valedera, real y ordenadamente, los

⁴⁷ Fernández Ruiz, Jorge y Javier Santiago Sánchez. *Óp. Cit.* Página 12.

derechos fundamentales de las personas y su ejercicio y los deberes, como también sirve de contención a los posibles abusos del poder.”⁴⁸

Esto quiere decir que al hacer mención del principio de juridicidad, la Constitución Política de la República de Guatemala, otorgo al Tribunal de lo Contencioso Administrativo la facultad de poder evitar que la Administración Pública actúe fuera de los preceptos constitucionales y legales en materia administrativa y tributaria.

En cuanto al Proceso Contencioso Administrativo Tributario en específico, Héctor B. Villegas, citado por la Licenciada Luisa Barrios, señala que se entiende como *“el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación de la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la forma en que el fisco desea efectivizar, a la validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, a las infracciones que atribuye y a las sanciones que en su consecuencia aplica; e incluso en relación a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la retribución de las cantidades indebidamente pagadas al fisco.”⁴⁹*

Los autores Jorge Fernández Ruiz y Javier Santiago Sánchez al respecto señalan *“(…) en todas las actuaciones en materia tributaria, primero se sustancian los procedimientos de la fase administrativa y, posteriormente, queda a disposición de los afectados acudir a la vía jurisdiccional para hacer valer sus derechos. Y es en esta posibilidad de acudir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo que la Administración Tributaria estima que se desvanecen los cuestionamientos dirigidos a la seguridad jurídica, el derecho de defensa, la independencia del Poder Judicial y su facultad exclusiva de administrar*

⁴⁸ Reyes Riveros, Jorge. *Óp. Cit.* Página 87.

⁴⁹ Barrios Rodríguez, Luisa Fernanda. *Análisis Jurídico de la Prueba de Documentos Electrónicos en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario.* Guatemala, 2010. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad de San Carlos de Guatemala, página 5.

*justicia y, en general, la garantía de que sea un tribunal de justicia y no una autoridad administrativa (...)*⁵⁰.

Ahora bien, el Código Tributario no define el Proceso Contencioso Administrativo Tributario como tal, no obstante, señala que contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero -TRIBUTA- la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso Contencioso. Sobre este punto se ampliará posteriormente.

Sumado a ello, el Código Tributario únicamente se limita a establecer las particularidades específicas de este procedimiento, así como su procedencia y la especialización con la que deben contar los magistrados que conforman las Salas de lo Contencioso Administrativo ante las cuales deben plantearse los procesos.

Por consiguiente, con lo desarrollado anteriormente es posible establecer que el Proceso Contencioso Administrativo Tributario nace a la vida jurídica como una etapa posterior a la vía administrativa para que el agraviado o afectado pueda poner ante el conocimiento de un tercero con potestad jurisdiccional y con facultad otorgada por la Constitución Política de la República de Guatemala, entiéndase el Tribunal Contencioso Administrativo, para conocer la controversia surgida dentro del Proceso Administrativo Tributario y resolver en defensa de los principios y derechos constitucionales a los que el Derecho Tributario está afecto, entendiéndose dicho acto como hacer valer la juridicidad ante lo resuelto por la Administración Tributaria.

2.2 Naturaleza Jurídica.

Sergio Pineda señala que en cuanto a la naturaleza jurídica del Proceso Contencioso: *“Es una relación autónoma, ya que tiene condiciones propias fundamentadas en normas*

⁵⁰ Mayora Alvarado, Eduardo. El Problema de la Calificación del Acto Jurídico en el Derecho Tributario Guatemalteco. Guatemala, 2013. página 15.

*procesales y sustanciales; compleja, en virtud de que comprende un conjunto de derechos y obligaciones; la cual pertenece al derecho público porque deriva de normas que regulan una actividad pública.*⁵¹ Esto debe tomarse en cuenta desde una perspectiva general. No obstante, el Proceso Contencioso Administrativo cuenta con 2 corrientes para establecer si el mismo es un recurso o un proceso de conocimiento.

Sobre ese punto, Jorge Fernández y Javier Sánchez indican: *“Para establecer la naturaleza jurídica del contencioso administrativo se debe distinguir si se trata de un recurso judicial o se trata de un proceso judicial. (...) El contencioso administrativo es un verdadero proceso de conocimiento cuya función esencial es de la de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.”*⁵²

Mynor España al respecto ha señalado: *“Al proceso contencioso administrativo se la ha identificado indistintamente como “recurso” y como “proceso”, sin embargo a pesar de que inicialmente se le denominó como un recurso, tiene las características propias de un proceso, ya que se inicia y resuelve por un ente revestido de jurisdicción, distinto a la autoridad administrativa que dictó la resolución recurrida; conlleva una serie de etapas procesales, incluyendo la de conocimiento y es susceptible de impugnación a través del Recurso de Casación, razón por la cual se ha llegado a determinar que su naturaleza jurídica es la de ser un proceso”.*⁵³

Por otro lado, según el Diccionario de la Real Academia Española, los conceptos Proceso o Recurso, son los siguientes:

⁵¹ Pineda Aguilar, Sergio Enrique. *Óp. Cit.* Página 17.

⁵² Fernández Ruiz, Jorge y Javier Santiago Sánchez. *Óp. Cit.* Página 18 y 19.

⁵³ España Urrutia, Mynor Vinicio. *Óp. Cit.* Páginas 6 y 7.

“Proceso. Conjunto de actos y trámites seguidos ante un juez o tribunal, tendentes a dilucidar la justificación en derecho de una determinada pretensión entre partes y que concluye por resolución motivada.”⁵⁴

“Recurso: En los procesos judiciales, petición motivada dirigida a un órgano jurisdiccional para que dicte una resolución que sustituya a otra que se impugna.”⁵⁵

Como puede apreciarse las definiciones son similares, y el Código Tributario por su parte no se complica en diferenciar si la figura es un proceso o un recurso, únicamente aclara sobre la utilización de cualquiera de los dos términos:

“Artículo 167. Denominación. La utilización de las denominaciones "recurso contencioso administrativo" o "proceso contencioso administrativo" para impugnar resoluciones de la administración pública, tienen igual significado.”⁵⁶

Por su parte, la Ley de lo Contencioso Administrativo no amplía mucho en cuanto a la incertidumbre de si es un recurso o un proceso, puesto que no los diferencia:

“Artículo 18. Naturaleza. El proceso contencioso administrativo será de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos suspensivos, salvo para casos concretos excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita para su trámite la demanda, siempre que lo considere indispensable y que de no hacerlo se causen daños irreparables a las partes.”⁵⁷

Lo único que si es posible determinar es que la ley lo considera como un proceso o recurso de única instancia, además de que no cuenta con efectos suspensivos, salvo

⁵⁴ Proceso. Diccionario de la Real Academia Española. Real Academia Española. Fecha de Consulta: 13/06/2017. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=UFbxsxz>

⁵⁵ Recurso. Diccionario de la Real Academia Española. Real Academia Española. Fecha de Consulta: 13/06/2017. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=VXlxWFW>

⁵⁶ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *Óp. Cit.* Artículo 167.

⁵⁷ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96. *Óp. Cit.* Artículo 18.

que el tribunal decida lo contrario y no sea indispensable para la protección del accionante.

El Proceso Contencioso Administrativo Tributario es un proceso de conocimiento, toda vez que los procesos de conocimiento se encargan de resolver una controversia puesta en conocimiento ante un órgano jurisdiccional para el reconocimiento de un derecho de alguna de las partes que se enfrentan por intereses contrapuestos. Tal es el caso de la determinación de la obligación tributaria, o reconocimiento de un derecho del contribuyente; que de ser a favor de la Administración Tributaria deriva en el pago de impuestos, multas y sanciones o a favor del contribuyente que podría ser el liberarse de la obligación que se le exige o la devolución de impuestos pagados erróneamente o en exceso.

2.3 Características.

Tanto de la Ley de lo Contencioso Administrativo⁵⁸ como de lo comentado por los autores Jorge Fernández Ruiz y Javier Santiago Sánchez⁵⁹ y Sergio Pineda⁶⁰ es posible extraer características aplicables al Proceso Contencioso Administrativo Tributario:

- a) No se trata de un recurso, como se le denominó en algún tiempo y lo regulaba la derogada Ley de lo Contencioso Administrativo, sino de un proceso de conocimiento.
- b) Es un proceso dispositivo, contradictorio, escrito y no público.
- c) Es un proceso de única instancia.

⁵⁸ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96. *Óp. Cit.* Artículo 18.

⁵⁹ Fernández Ruiz, Jorge y Javier Santiago Sánchez. *Óp. Cit.* Página 13.

⁶⁰ Pineda Aguilar, Sergio Enrique. *Óp. Cit.* Página 46.

- d) Es un proceso que se conoce y se resuelve dentro de un órgano jurisdiccional, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, lo cual se encuentra fundamentado en el artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala.⁶¹
- e) La materia específica que trata es administrativa o tributaria.
- f) Su competencia está dirigida a conocer de las controversias que surgen de las relaciones jurídicas tributarias entre la Administración Tributaria y los particulares.

2.4 Casos de Procedencia.

Los autores Jorge Fernández Ruiz y Javier Santiago Sánchez respecto a la procedencia señalan: *“En principio, únicamente las pretensiones fundadas en preceptos de derecho administrativo pueden ser deducidas ante la jurisdicción especial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo; esto es, cuando las pretensiones se deducen en ocasión de las relaciones jurídico-administrativas entre la administración y otro sujeto, entendiéndose por administración pública: la administración del Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas que integran la misma.”*⁶² Ahora bien cuando la materia es tributaria específicamente se debe de tomar en consideración que el Proceso Contencioso Administrativo se deriva de un Proceso Administrativo Tributario y es específicamente en contra de la Administración Tributaria que se plantea el proceso.

El Proceso Contencioso Administrativo Tributario es uno de los medios para la defensa del principio de legalidad tributaria, al respecto Heleno Taveiro señala: *“La legalidad, como garantía en el Derecho tributario, demarca las fronteras del poder de imposición de acuerdo con el programa de reparto de competencias que dispone una Constitución. Es un derecho fundamental y positivizado. La garantía de legalidad, en su concepción restringida y propia, indica que los sacrificios patrimoniales sólo pueden ser impuestos por el Estado mediante una ley, es decir, mediante la fórmula jurídica que, por ser*

⁶¹ Es de hacer notar, que el Código Tributario, señala que debe tratarse los asuntos en las Salas de lo Contencioso Administrativo de conformidad con la especialidad y dichas Salas fueron creadas conforme a los acuerdos 30-92 y 16-2003 de la Corte Suprema de Justicia.

⁶² Fernández Ruiz, Jorge y Javier Santiago Sánchez. *Óp. Cit.* Página 9.

*expresión de la voluntad soberana tiene por virtud obligar. Así se exige una ley para crear un impuesto lo que significa que ninguna interpretación o ejercicio discrecional del poder tributario puede configurar un hecho imponible, si no está previsto con anterioridad en una ley.”*⁶³

Por consiguiente, de lo establecido por Heleno Taveiro, el Proceso Contencioso Administrativo Tributario es un medio de defensa del principio de legalidad toda vez que es en virtud de la aplicación e interpretación de la Ley Tributaria que se podría violar un derecho del contribuyente o una determinación errónea en la obligación tributaria que exige la Administración Tributaria. Esto deriva a su vez de un exceso en la discrecionalidad de parte de la Administración Tributaria en la interpretación y aplicación de las normas tributarias en el transcurso del proceso administrativo.

Sobre el tema anterior, cabe citar que: *“La discrecionalidad conlleva la posibilidad de adoptar una u otra decisión en los actos administrativos emitidos en ejercicio de facultades discrecionales donde la exigencia de la motivación tiene mayor importancia, pues si la discrecionalidad importa la libertad de elección entre dos o más soluciones igualmente justas, al haber escogido a una, es deber de la administración justificar el porqué de tal elección, y paralelamente el porqué de la eliminación de las otras soluciones.”*⁶⁴

Para determinar la procedencia del Proceso Contencioso Administrativo, deben analizarse tanto el Código Tributario⁶⁵, como la Ley de lo Contencioso Administrativo⁶⁶ y la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria⁶⁷ que señalan como casos de procedencia los siguientes supuestos:

- a) Cuando exista contienda por actos y resoluciones de la administración tributaria.

⁶³ Taveiro Torres, Heleno. *Óp. Cit.* Página 155.

⁶⁴ *Ibíd.* Página 161.

⁶⁵ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *Óp. Cit.* Artículos 157 y 161.

⁶⁶ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96. *Óp. Cit.* Artículos 19 y 20.

⁶⁷ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Artículo 21 bis.

- b) En controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.
- c) Cuando la resolución que lo origina no haya podido remediarse por medio de los recursos puramente administrativos.
- d) Cuando la resolución dictada por la Administración Tributaria haya causado estado. *“Causar estado significa técnicamente que dentro de la vía administrativa no existe ningún otro recurso administrativo que plantear, es decir que se agotó la vía administrativa, se plantearon los recursos administrativos que la ley determina.”*⁶⁸
- e) Cuando la resolución dictada vulnere un derecho del demandante, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior.
- f) Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición. Las resoluciones deberán ser emitidas por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero respecto y causarán estado.
- g) Transcurrido el plazo de treinta días hábiles a partir de la fecha en que se haya presentado la solicitud, sin que se dicte la resolución que corresponda, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, por consiguiente se incurre en un caso de silencio administrativo⁶⁹.

2.5 Sujetos Procesales.

El Proceso Contencioso Administrativo Tributario considera los siguientes sujetos:

⁶⁸ Fernández Ruiz, Jorge y Javier Santiago Sánchez. *Óp. Cit.* Página 21.

⁶⁹ “Presunción o ficción legal en virtud de la cual, transcurrido cierto plazo sin resolver las administraciones públicas y producidas además determinadas circunstancias, se entenderá denegada u otorgada la petición o el recurso formulado por los particulares u otras administraciones.” Fuente: Santofimio, Jaime Orlando. Tratado de Derecho Administrativo Universidad Externado de Colombia. 3ª Edición. Colombia, 2008. Página 222.

- a) El sujeto activo: el cuál sería el contribuyente o responsable en defensa de sus intereses, quien para el Proceso Administrativo es el Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria⁷⁰.
- b) El sujeto pasivo: el cuál sería la Administración Tributaria, quien para el Proceso Administrativo es el Sujeto Activo de la Obligación Tributaria⁷¹.
- c) La Procuraduría General de la Nación: Como ente que vela por los intereses económicos del Estado.⁷²

2.6 Fases del Proceso.

En cuanto al proceso, el artículo 168 del Código Tributario refiere a la Ley de lo Contencioso Administrativo, y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil, y la Ley del Organismo Judicial en lo que pueda aplicarse o no este contemplado en el Código Tributario. El procedimiento contemplado señala las siguientes etapas y plazos:

2.6.1 Demanda.

El memorial de demanda deberá contener todos los requisitos mínimos establecidos en el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y los requisitos del artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Por otro lado, a diferencia de los Procesos Contencioso Administrativo normales, que cuentan con tres meses contados a partir de la última notificación de la resolución que concluyó el procedimiento administrativo, del vencimiento del plazo en que la administración debió resolver en definitiva o de la fecha de publicación del Acuerdo Gubernativo que declaro lesivo el acto o resolución, en su caso; para la interposición de la demanda, en los casos Tributarios solo se cuenta con treinta días hábiles a partir del

⁷⁰ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *Óp. Cit.* Artículo 18.

⁷¹ *Ibíd.* Artículo 17.

⁷² Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96. *Óp. Cit.* Artículo 22.

vencimiento del plazo en que la administración debió resolver en definitiva, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o del vencimiento del plazo en que la administración debió resolver en definitiva el recurso de revocatoria en el caso de silencio administrativo, para su interposición.⁷³

2.6.2 Emplazamiento.

En esta etapa se solicita a la Administración Tributaria que se pronuncie como sujeto procesal demandado y como tercero interesado la Procuraduría General de la Nación. Al mismo tiempo se requieren los antecedentes a la Administración Tributaria y se ordena que se haga la entrega de los mismos en el plazo de cinco días hábiles.

Una vez recibidos los antecedentes, se dicta la resolución de trámite dentro de los tres días hábiles siguientes.

2.6.3 Actitudes del Demandado.

Una vez admitida para su trámite la demanda del demandado, la Administración Tributaria, e incluso el tercero interesado, la Procuraduría General de la Nación, pueden tomar las siguientes actitudes:

- a) Planteamiento de excepciones previas dentro del quinto día del emplazamiento, estas serán tramitadas en incidente. Si fueran declaradas sin lugar, el plazo para contestar la demanda será de los cinco días siguientes a la notificación de la resolución recaída en el incidente.⁷⁴ Estas pueden ser:
 - i. Incompetencia;
 - ii. Litispendencia;

⁷³ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96. *Óp. Cit.* Artículo 23 y Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *Óp. Cit.* Artículo 161.

⁷⁴ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96. *Óp. Cit.* Artículo 36.

- iii. Demanda defectuosa;
 - iv. Falta de capacidad legal;
 - v. Falta de personalidad;
 - vi. Falta de personería;
 - vii. Caducidad;
 - viii. Prescripción;
 - ix. Cosa Juzgada;
 - x. Transacción.
- b) Rebeldía, de ser así se tendrá por contestada en sentido negativo.⁷⁵
 - c) Contestación de la Demanda, si todos los emplazados se allanaren, se procederá a dictar sentencia, si fuera negativa la contestación deberá ser razonada en cuanto a sus fundamentos de hecho y de derecho.⁷⁶
 - d) Planteamiento de excepciones perentorias, lo cual será en el memorial de contestación negativa de la demanda y se resolverán en sentencia.⁷⁷
 - e) Reconvención⁷⁸.

2.6.4 Período de Prueba.

Por el plazo de treinta días, salvo que la cuestión sea de puro Derecho, no obstante, no es costumbre que se omita el período de prueba, aunque la cuestión planteada sea de puro Derecho. El período de prueba será tramitado de conformidad con el Código Procesal Civil y Mercantil.⁷⁹

Los medios de prueba según el Código Procesal Civil y Mercantil⁸⁰ pueden ser:

- a) Declaración de las partes.
- b) Declaración de testigos.

⁷⁵ *Ibíd.* Artículo 37.

⁷⁶ *Ibíd.* Artículo 38.

⁷⁷ *Ibíd.* Artículo 39.

⁷⁸ *Ibíd.* Artículo 40.

⁷⁹ *Ibíd.* Artículo 41.

⁸⁰ Jefe de la República de Guatemala. Decreto Ley 107. Código Procesal Civil y Mercantil. Artículo 128.

- c) Dictamen de expertos.
- d) Reconocimiento judicial.
- e) Documentos.
- f) Medios científicos de prueba.
- g) Presunciones.

2.6.5 Vista, Auto para mejor fallar y Sentencia.

En el caso de la vista la Sala señala el día y hora para practicarse, una vez concluido el período de prueba.⁸¹

Transcurrida la vista, el tribunal podrá, si lo estima necesario, dictar auto para mejor fallar por un plazo que no exceda de diez días, para practicar cuantas diligencias fueren necesarias para poder dilucidar el caso, indicando en dicho auto las que habrán de practicarse, las que se efectuarán con citación de parte.⁸²

Posterior a la vista o el auto para mejor fallar según sea el caso la Sala debería pronunciarse y resolver el fondo del asunto puesto a su conocimiento. La sentencia que ponga fin al proceso, determinará si la resolución administrativa por la que se inició el Proceso Contencioso Administrativo Tributario se apegó a la ley y a los principios jurídicos aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria o no y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa.⁸³

2.6.6 Recursos de Impugnación.

Este proceso es de única instancia, y será únicamente las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, las que podrán ser impugnadas a través del recurso extraordinario de Casación, de acuerdo a lo establecido por el artículo 169 del Código Tributario.

⁸¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96. *Óp. Cit.* Artículo 43.

⁸² *Ibíd.* Artículo 44.

⁸³ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *Óp. Cit.* Artículo 165 "A".

No obstante, puede interponerse recursos ante resoluciones que no afecten el fondo del asunto, estos son:

- a) Aclaración y Ampliación⁸⁴, aplicables tanto para autos como sentencias
- b) Revocatoria.⁸⁵
- c) Reposición.⁸⁶
- d) Nulidad.⁸⁷

2.6.7 Ejecución.

Finalizado el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, y firme la resolución, se devolverá el expediente al órgano administrativo con certificación de lo resuelto.⁸⁸

Al respecto de su ejecución la Ley de lo Contencioso Administrativo señala: “*La sentencia señalará un plazo prudencia al órgano administrativo que corresponda, para que ejecute lo resultado.*”

La sentencia es ejecutable en vía de apremio ante los tribunales competentes del ramo civil o ante la competencia económico coactiva, según sea el caso.”⁸⁹

Si la resolución fuera a favor de la Administración Tributaria y el Contribuyente no pagara los impuestos, multas y sanciones que corresponden, al respecto, el Código Tributario establece: “*El procedimiento económico coactivo es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios.*”⁹⁰ Y para el inicio del procedimiento la Administración Tributaria necesita: “*certificación o copia legalizada administrativamente*

⁸⁴ Jefe de la República de Guatemala. Decreto-Ley 107. *Óp. Cit.* Artículo 596.

⁸⁵ *Ibíd.* Artículo 598.

⁸⁶ *Ibíd.* Artículo 600.

⁸⁷ *Ibíd.* Artículo 613.

⁸⁸ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96. *Óp. Cit.* Artículo 47.

⁸⁹ *Ibíd.* Artículo 48.

⁹⁰ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *Óp. Cit.* Artículo 171.

*del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo.”*⁹¹

De las etapas anteriormente desarrolladas, así como en el proceso administrativo, estos plazos son los contemplados en ley, aunque en la práctica es muy optimista considerar que son respetados.

Cuando los ciudadanos acuden al Poder Judicial, deberían hacerlo con la expectativa y la confianza de que un juez dedicado y experto en la materia les dará una solución ajustada a Derecho. Lamentablemente, los jueces en su mayoría no cuentan, en materia tributaria, con la especialización necesaria, a pesar de ser una rama donde tal necesidad es crucial, por las siguientes razones:⁹²

- a) **Extensa y cambiante normatividad** La tributaria es, probablemente, la rama del derecho que más cambios normativos sufre constantemente. Ello no solo se debe a una deficiente técnica legislativa o la antojadiza voluntad del legislador, sino que también a la rapidez de los negocios y las nuevas tecnologías exigen que constantemente las normas se actualicen para estar a la par de los cambios globales, de manera que existan figuras impositivas que permitan grabar nuevos negocios que antes no se habían pensado, así como detectar nuevas modalidades de defraudación tributaria.
- b) **Complejidad de la materia** Adicionalmente, la tributación tiene elementos normativos, pero también contables y económicos, con los cuales no están familiarizados la mayoría de jueces y abogados. Asimismo, la variedad de tributos que existen hace que el ordenamiento jurídico tributario, de suyo, sea bastante complejo.

⁹¹ *Ibíd.* Artículo 172.

⁹² Manrique Cervantes, José Antonio. *Óp. Cit.* Páginas 38 y 39.

3 EL ARBITRAJE

3.1 Definición doctrinaria y legal.

Aníbal González señala que “establece el jurista Jaime Guasp que “el arbitraje es la resolución de un conflicto que se lleva a cabo por un tercero a cuya decisión las partes se someten voluntariamente”⁹³.

A esta definición pueden agregarse ciertos elementos que deben tomarse en consideración:⁹⁴

- a) El arbitraje es realizado bajo ciertas reglas convenidas por las partes y que en definitiva vienen a conformar un *procedimiento*.
- b) Aun cuando la fuente de este medio de resolución de conflictos es la *voluntad de las partes*, el Estado se reserva cierto control sobre él, estableciendo recursos que son irrenunciables, y que finalmente es inexorable acudir ante los jueces estatales para obtener medidas de coerción, sea durante el procedimiento o para ejecutar el laudo que se haya dictado.

Por su parte, Leticia García y otros señalan que el arbitraje “*consiste, básicamente, en un medio de resolución de litigios al margen de las vías judiciales, al cual acudiremos, básicamente, por razones de celeridad y flexibilidad*”.⁹⁵ Para la mejor comprensión del concepto anterior vale la pena establecer lo que se entiende por litigio. Para el efecto se indica lo que el Diccionario de la Real Academia Española señala por dicho término: “*Disputa, contienda*”⁹⁶.

⁹³ González Dubón, Anibal. Consideraciones Diplomado “Medios Alternativos de Solución de Conflictos con Énfasis en Arbitraje.” Módulo 1. Guatemala, 2013. Comisión de Resolución de Conflictos de la Cámara de la Industria de Guatemala –CRECIG- en colaboración de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado; Programa Cámara de Industria – Escuela de Estudios de Postgrado. Página 1.

⁹⁴ *Loc. Cit.*

⁹⁵ García Villaluenga, Leticia y Otros. Mediación, arbitraje y resolución extrajudicial de conflictos en el siglo XXI. Tomo II: arbitraje y resolución extrajudicial de conflictos. España: Editorial Reus, 2010. Página 30

⁹⁶ Litigio. Diccionario de la Real Academia Española. España, Real Academia Española, 2017. Edición del Tricentenario. Fecha de Consulta: 03/02/2017. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=DxqPMs4>

María José Sandoval por su parte señala que: *“El arbitraje consiste en una jurisdicción que la voluntad de las partes o la ley da a simples particulares para pronunciarse sobre una o más controversias siempre que no sean de aquellas que por su naturaleza no puedan someterse al compromiso.”*⁹⁷

De las definiciones anteriores se entiende el arbitraje como un medio de resolución de conflictos, alternativo al sistema judicial ordinario y reconocido por la ley, elegido por voluntad de las partes, el cual se caracteriza por ser eficiente y flexible.

Al respecto, en la legislación guatemalteca, se establece en la Ley de Arbitraje de Guatemala, Decreto 67-95 del Congreso de la República, que el Arbitraje se entiende como *“cualquier procedimiento arbitral con independencia de que sea o no una institución arbitral permanente ante la que se lleve a cabo”*⁹⁸.

Como puede apreciarse la definición es limitada y no aporta más que para poder llevar a cabo un arbitraje en Guatemala puede hacerse ante una Institución Arbitral Permanente o no.

En cuanto al fundamento constitucional, la Constitución Política de la República de Guatemala no reconoce expresamente el arbitraje, sin embargo, el artículo 203 señala que: *“La función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca”*⁹⁹.

La última frase del artículo – por los demás tribunales que la ley establezca –, permite por consiguiente que se ejerzan funciones jurisdiccionales por otros tribunales distintos

⁹⁷ Sandoval Calderón, María José. Estudio Jurídico y Doctrinario del Arbitraje y su función en la Aplicación de los Principios sobre los Contratos Comerciales Internacionales. Guatemala, 2010. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad San Carlos de Guatemala. Página 2.

⁹⁸ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 67-95. Ley de Arbitraje. Artículo 4 numeral 2).

⁹⁹ Asamblea Nacional Constituyente. *Óp. Cit.* Artículo 203.

a aquellos establecidos dentro de la estructura de la Corte Suprema de Justicia, como lo sería un Tribunal Arbitral.

Por su parte la Ley del Organismo Judicial señala en su artículo 57: *“La función jurisdiccional se ejerce con exclusividad absoluta por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales establecidos por la ley, a los cuales les corresponde la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado.”*¹⁰⁰

Nuevamente permitiendo que ejerzan funciones jurisdiccionales por otros tribunales distintos a aquellos establecidos por la Corte Suprema de Justicia, sino también por *los demás tribunales que la ley establezca*, como lo sería un Tribunal Arbitral.

Esto concuerda con lo establecido por María José Sandoval: *“Toda persona tiene derecho a ser juzgada por un tribunal que goce de su confianza y la jurisdicción no resta facultad a favor del Estado para resolver todos los litigios, sino que constituye una función establecida de utilidad social, que debe desempeñarse de oficio cuando un interés público esté comprometido; pero en los demás casos sólo puede ejercerse a petición de parte.”*¹⁰¹

3.2 Elementos.

El Arbitraje cuenta con elementos esenciales para la celebración del procedimiento entre ellos los siguientes:

3.2.1 La autonomía de la voluntad de las partes.

La autonomía de la voluntad de las partes es un eje central del Arbitraje, toda vez que el mismo proviene de un acuerdo entre las partes de someter su conflicto a ser conocido y

¹⁰⁰ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 2-89. Ley del Organismo Judicial. Artículo 57.

¹⁰¹ Sandoval Calderón, María José. *Óp. Cit.* Página 8.

resuelto por un tercero. Silvia Sigüenza establece al respecto: *“En el acuerdo de arbitraje su elemento fundamental es la autonomía de la voluntad de las partes, esa facultad conferida por la ley, para sustraer de la jurisdicción ordinaria la solución de sus conflictos.”*¹⁰²

Este elemento surge del hecho que el Estado no puede desconocer el derecho que tienen los individuos de disponer libremente de sus derechos, y someterlos a particulares que les merezcan amplia confianza. Si dos o más personas acuerdan someter la controversia que los divide al fallo de particulares o de individuos nombrados por una institución especializada, no hay motivo alguno para que el Estado desconozca el principio jurídico de que lo convenido entre las partes es ley entre ellas.¹⁰³

Todo esto es en concordancia con el carácter contractual del Arbitraje, lo que obliga a que el mismo deba contemplarse bajo la percepción que el mismo debe cumplir con los requisitos de todo Negocio Jurídico. Nuevamente María José Sandoval establece al respecto: *“Se afirma que el compromiso arbitral tiene origen a priori o a posteriori en un contrato. El origen arbitral deriva del principio de la autonomía de la voluntad. Bajo esta óptica entran en juego las normas y principios relacionados con el negocio jurídico. El objeto, por ende, debe ser lícito, determinado y posible; la manifestación de voluntad libre de vicios del consentimiento como el error, dolo, violencia y coacción.”*¹⁰⁴

Para el caso específico de Guatemala para que exista un acuerdo se debe de cumplir con lo establecido en el artículo 1251 del Código Civil:

“Artículo 1251.- *El negocio jurídico requiere para su validez: capacidad legal del sujeto que declare su voluntad, consentimiento que no adolezca de vicio y objeto lícito.”*¹⁰⁵

¹⁰² Sigüenza Morales, Silvia Patricia. Análisis Jurídico de la Convención Interamericana sobre Arbitraje Comercial Internacional. Guatemala, 2006. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad de San Carlos de Guatemala. Página 5.

¹⁰³ Sandoval Calderón, María José. *Óp. Cit.* Página 8.

¹⁰⁴ *Ibíd.* Página 10.

¹⁰⁵ Jefe de la República de Guatemala. Decreto-Ley 106. Código Civil. Artículo 1251.

Lo cual como puede apreciarse no varía sustancialmente.

Debe tomarse en cuenta que el Estado conforme al principio de legalidad no puede hacer lo que quiera, sino más bien sólo lo que la ley le permite, *“el pilar fundamental del Estado de Derecho ha sido el principio de legalidad. En la Administración pública, este principio se manifiesta a través de la justicia administrativa, mediante un sistema de control y responsabilidad, de tres fases: a) preventiva; b) revisora; y, c) reparadora, para garantizar que la Administración pública actúa no sólo conforme a Derecho sino también de acuerdo con los principios de buen gobierno, orientados a maximizar el uso social de la información y dar sentido a los principios democráticos de rendición de cuentas y publicidad.”*¹⁰⁶ Aclarado dicho punto, es entonces imperante que para celebrar un Arbitraje de cualquier clase con el Estado, dicho principio sea respetado.

Dado que para que el Estado pueda actuar como parte en un arbitraje es necesario que dicha facultad esté contemplada en ley, la Ley de Arbitraje, así como la Ley de Contrataciones del Estado ya prevén la posibilidad:

“Artículo 51. Capacidad del Estado y personas de Derecho de Público para someterse al arbitraje. Una vez que el Estado, las entidades estatales descentralizadas, autónomas y semiautónomas, unidades ejecutoras, las municipalidades y las empresas públicas estatales o municipales, hayan celebrado un convenio arbitral válido, no podrá objetarse la arbitrabilidad de la controversia, o la capacidad del Estado y de las demás entidades citadas para ser parte del convenio arbitral, al amparo de normas o reglas adoptadas con posterioridad a la celebración de dicho convenio.”¹⁰⁷

¹⁰⁶ Aguilar Guerra, Vladimir Osmán. Principio de Legalidad en la Administración Pública. Buen Gobierno y Transparencia Su contextualización al caso guatemalteco. Guatemala, 2013. Página 4.

¹⁰⁷ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 67-95. Óp. Cit. Artículo 51.

“Artículo 103. Arbitraje. Si así lo acuerdan las partes, las controversias relativas al cumplimiento, interpretación, aplicación y efectos de los contratos celebrados con motivo de la aplicación de la presente ley, se podrán someter a la jurisdicción arbitral mediante cláusula compromisoria o convenio arbitral.

*Toda controversia relativa al cumplimiento, interpretación, aplicación y efectos de los contratos celebrados con motivo de la aplicación de la presente ley, se someterá a la jurisdicción del Tribunal de lo Contencioso Administrativo o a la jurisdicción arbitral mediante cláusula compromisoria o convenio arbitral. No se podrá iniciar acción penal, sin la previa conclusión de la vía administrativa o del arbitraje.”*¹⁰⁸

Fundamentado en ello, es posible que el Estado comprometa el caso y actúe en un Arbitraje.

3.2.2 El acuerdo arbitral.

La voluntad de las partes se ve manifestada en el acuerdo arbitral, el cual se entiende como *“el acuerdo de voluntades en función de la cual las partes deciden someter a resolución una controversia determinada por medio de arbitraje.”*¹⁰⁹

El acuerdo arbitral se encuentra desprovisto de formalidades y basta la expresión de voluntad para obligar a las partes a acudir al arbitraje, sin necesidad de la existencia de una declaración judicial, no obstante debe constar por escrito.¹¹⁰

Al respecto la Ley de Arbitraje señala:

“ARTICULO 10. Forma del acuerdo de arbitraje.

¹⁰⁸ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 57-92. Ley de Contrataciones del Estado. Artículo 103.

¹⁰⁹ García Villaluenga, Leticia y Otros. *Óp. Cit.* Página 30.

¹¹⁰ Sandoval Calderón, María José. *Óp. Cit.* Página 65.

- 1) *El acuerdo de arbitraje deberá constar por escrito y podrá adoptar la fórmula de un "compromiso" o de una "cláusula compromisoria", sin que dicha distinción tenga consecuencia alguna con respecto a los efectos jurídicos del acuerdo de arbitraje. Se entenderá que el acuerdo consta por escrito cuando esté consignado en un documento firmado por las partes o en un intercambio de cartas, telex, telegramas, telefax, u otros medios de telecomunicación que dejen constancia del acuerdo, o en un intercambio de escritos de demanda y contestación en los que la existencia de un acuerdo sea afirmada por una parte sin ser negada por la otra. La referencia hecha en un contrato a un documento que contiene una cláusula arbitral constituye acuerdo de arbitraje siempre que el contrato conste por escrito y la referencia implique que esa cláusula forma parte del contrato.*
- 2) *El acuerdo arbitral podrá constar tanto en una cláusula incluida en un contrato, o en la forma de un acuerdo independiente.*
- 3) *Si el acuerdo de arbitraje ha sido incorporado a contratos mediante formularios o mediante pólizas, dichos contratos deberán incorporar en caracteres destacados, claros y precisos, la siguiente advertencia: "ESTE CONTRATO INCLUYE UN ACUERDO DE ARBITRAJE".*¹¹¹

3.2.3 Las partes.

Como todo proceso jurisdiccional también deben existir parte demandada y parte demandante y un tercero imparcial provisto de capacidad y competencia para conocer y resolver el proceso, que sería un árbitro o un tribunal dependiendo de lo pactado por las partes.

En lo que se refiere a las partes, son aquellas personas jurídicas o individuales, de naturaleza privada o pública, que han sometido voluntariamente la solución de sus controversias derivadas de una relación contractual o no contractual. Tanto en los convenios internacionales de los que Guatemala es parte, como en la Ley de Arbitraje,

¹¹¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 67-95. Óp. Cit. Artículo 10.

se permite que éstas puedan ser nacionales o extranjeras y que el Estado también puede ser parte de un procedimiento arbitral.¹¹²

La Ley de Arbitraje da la facultad de designar el número de árbitros, si se llega a un acuerdo, de lo contrario serían tres árbitros los que conformarían el Tribunal.

Al respecto del Tribunal y sus integrantes, *“no tienen la investidura de jueces ni ninguna otra de carácter oficial, aunque adquieren la primera para efectos de adelantar y fallar el proceso que se someta a su jurisdicción, desplazando naturalmente a los jueces formales y ordinarios en el conocimiento de dicha cuestión, los cuales, sin embargo; conservan jurisdicción y competencia para actuar en otros conflictos distintos de aquellos que en cada caso se llevan a la justicia arbitral.”*¹¹³ La función esencial del Tribunal *“es la de resolver la controversia que opone a dos o más sujetos; sin embargo, se debe precisar que se puede recurrir al arbitraje sin que exista litigio, para buscar el pronunciamiento frente a situaciones inciertas, evitando de esta manera el que podría promoverse.”*¹¹⁴

Por lo anterior puede apreciarse que derivado de la voluntad de las partes el tribunal arbitral puede abarcar más que el dirimir un conflicto sino evitarlo.

3.2.4 El procedimiento.

El procedimiento para llevar a cabo un arbitraje no se encuentra formalmente establecido como tal, pues el mismo recae nuevamente en lo que pacten las partes. No obstante, debe de tomarse en cuenta lo siguiente: *“el proceso como instrumento de solución de conflictos tiene tres funciones: conoce los hechos y declara el derecho; satisface esa declaración a través de la ejecución forzada, en caso de resistencia; y logra eficacia*

¹¹² Sigüenza Morales, Silvia Patricia. *Óp. Cit.* Página 3.

¹¹³ Sandoval Calderón, María José. *Óp. Cit.* Página 2.

¹¹⁴ Ledesma Narváez, Marianella. *Jurisdicción y arbitraje* (2a. ed.). Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2010. Página 69.

sobre lo que se decida en una situación de hecho para garantizar la eficacia de la futura decisión a satisfacer.”¹¹⁵

La doctrina establece que: *“El procedimiento arbitral es una serie de actividades procesales que están reguladas por la ley, por el reglamento que las partes han escogido para su arbitraje o por el propio acuerdo de las partes.”¹¹⁶*

Como una explicación más amplia se encuentra la siguiente: *“El proceso arbitral consiste en un procedimiento sui géneris, mediante el cual, por expresa voluntad de las partes, se difiere la solución de conflictos privados transigibles a un cuerpo igualmente colegiado integrado por árbitros, los que transitoriamente quedan investidos de jurisdicción para proferir un laudo con la misma categoría jurídica y los mismos efectos de una sentencia judicial.”¹¹⁷*

Con las definiciones anteriores puede concluirse que derivado de la voluntad de las partes, estas puede pactar sobre el procedimiento formal a seguir, siendo las actividades procesales amparadas por ley o reglamento, por consiguiente el mismo es legítimo y es por ello que al concluir el proceso con un laudo el mismo, desde la cláusula compromisoria cuenta con reconocimiento y aceptación de las partes y la ley misma. Vale la pena mencionar que en los artículos 23 al 35 de la Ley de Arbitraje se encuentra regulado las actuaciones arbitrales como tal.

Debe tomarse en cuenta que la Ley de Arbitraje se inspira en principios de libertad, flexibilidad y agilidad para llevar a cabo este procedimiento y además la Ley contempla el Arbitraje nacional e internacional por lo que lo anterior también aplica a ambas clases y no contradice lo establecido por normas internacionales adoptadas o por adoptar en Guatemala.

¹¹⁵*Ibíd.* Página 218.

¹¹⁶ Sigüenza Morales, Silvia Patricia. *Óp. Cit.* Página 2.

¹¹⁷ Sandoval Calderón, María José. *Óp. Cit.* Páginas 1 y 2.

3.2.5 El laudo.

Dentro del acuerdo arbitral se busca alcanzar a resolver la controversia a través de un proceso eficaz y eficiente que finaliza al dictar el laudo arbitral. *“El procedimiento arbitral debe atenerse a una serie de principios que son los de oficialidad, celeridad, contradicción, prueba y defensa, los cuales inspirarán el conjunto de trámites y actuaciones previas al laudo arbitral”*¹¹⁸.

El laudo debe entenderse en el procedimiento arbitral, lo que es la sentencia en un procedimiento judicial. Esta resolución pone fin al proceso arbitral, *“si es un conflicto de arbitraje internacional, se aplicará el derecho elegido por las partes, pero excluyéndose las normas de derecho internacional privado. En materia comercial aplicará el derecho comercial internacional, así como usos y prácticas de general aceptación. En el caso del tribunal de equidad, resolverán en conciencia conforme a su leal saber y entender.”*¹¹⁹

El laudo es únicamente impugnabile a través del recurso revisión, conforme lo establece el artículo 43 de la Ley de Arbitraje.

Manuel Ossorio señala que el Laudo Arbitral se entiende como la *“Decisión de los árbitros, dictada en conciencia por los amigos comunes a las partes, sobre cuestiones que no afectan al orden público, inspirada en la equidad y con propósito pacificador. | El que pronuncia los árbitros designados en el compromiso. Ha de ser conforme a lo alegado y probado, y dictado en la misma forma que las sentencias de los jueces de primera instancia.”*¹²⁰

¹¹⁸ García Villalunga, Leticia y Otros. *Óp. Cit.* Página 35.

¹¹⁹ González Reyes, Rubén Darío. *El Arbitraje y la Conciliación como Medios Alternativos para la Resolución de Conflictos de Conformidad con el Decreto 67-95 del Congreso de la República.* Guatemala, 1996. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad San Carlos de Guatemala. Páginas 31 y 32.

¹²⁰ Laudo Arbitral. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.* Ossorio, Manuel. Argentina. Heliasta, 2008. 36ª Edición. Página 533.

Por su parte Silvia Sigüenza señala que: *“El laudo es la decisión final que el tribunal arbitral emite para resolver la controversia. El laudo arbitral es equiparado a la sentencia judicial, ya que tiene los mismos efectos: constituye cosa juzgada, es de obligatorio cumplimiento para las partes y es susceptible de ejecutarse por medio el juicio sumario en la vía de apremio.”*¹²¹

De lo anterior puede entenderse entonces que el Laudo Arbitral es la resolución o decisión dictada por el árbitro o tribunal arbitral designado para la solución de la controversia puesta a su conocimiento, la cual se fundamenta en el análisis del caso, los argumentos de las partes y pruebas presentadas y deberá regirse bajo los mismos principios necesarios para la emisión de una sentencia.

3.3 Características.

De lo analizado de las exposiciones de Rubén González¹²², Marianella Ledesma¹²³ y Rubén González¹²⁴ se puede establecer que las características con las que cuenta el arbitraje son:

- a) Es un derecho de los particulares someter la decisión de cuestiones controvertidas al arbitraje;
- b) Es un procedimiento reconocido por la ley;
- c) Es de carácter contractual, siempre y cuando verse sobre materias respecto de las cuales las partes pueden libremente disponer;
- d) Una vez pactado, requiere que se formalice en un convenio arbitral que permita en forma expresa y legítima la intervención del árbitro;
- e) Es conocido por una o varias personas, por disposición de las partes;
- f) Es un producto de la experiencia y cultura de los pueblos;

¹²¹ Sigüenza Morales, Silvia Patricia. *Óp. Cit.* Página 10.

¹²² González Reyes, Rubén Darío. *Óp. Cit.* Páginas 2 y 3.

¹²³ Ledesma Narváez, Marianella. *Óp. Cit.* Página 45.

¹²⁴ González Reyes, Rubén Darío. *Óp. Cit.* Páginas 3, 4 y 5.

- g) Es un procedimiento privado los efectos del laudo son similares o equivalentes a un fallo judicial;
- h) Es un procedimiento sencillo y poco formalista, que concluye con el laudo arbitral que decide el conflicto y permite la satisfacción forzada de este, si fuere el caso, en sede judicial, y;
- i) Es un proceso jurídico resuelto por particulares cuando es un tribunal de iuris y es un proceso de equidad cuando se resuelve en conciencia.

3.4 Clases de Arbitraje.

Establece María José Sandoval¹²⁵ respecto a las clases de arbitraje lo siguiente:

3.4.1 Institucional.

Es aquél en donde el arbitraje se somete a una institución de carácter permanente, muchas veces denominada centro o corte administrativa de procesos arbitrales. En este caso, respecto de las normas de procedimiento aplicables hay dos opciones, la primera, que es el caso del arbitraje institucional reglado, se presenta cuando las partes además deciden acogerse al reglamento del Centro de Arbitraje respectivo; y el otro, es el arbitraje institucional legal, que aunque es administrado por un Centro de Arbitraje en su procedimiento se aplican las normas legales por no haberse remitido al reglamento de dicho Centro.¹²⁶

3.4.2 Ad Hoc.

Es aquél que se realiza caso por caso por árbitros independientes, cuya actividad se agota en el laudo respectivo, con la consecuencia de que el tribunal concluye su

¹²⁵ Sandoval Calderón, María José. *Óp. Cit.* Páginas 4 y 5.

¹²⁶ Clases de Arbitraje Nacional. Ministerio De Justicia, Gobierno de Colombia. Colombia. Fecha de Consulta: 05/05/2017. Disponible en: <https://conciliacion.gov.co/portal/Arbitraje/-Qu%C3%A9-es-Arbitraje/Clases-de-Arbitraje-Nacional>

actuación, se termina la jurisdicción transitoria que para el efecto le ha concedido la ley, mediante la voluntad de las partes, y por lo mismo desaparece definitivamente con la desintegración de sus miembros. Se debe de tomar en consideración que no hay institución que maneje esta clase de arbitraje.¹²⁷

3.4.3 De Derecho.

Es aquél por medio del cual los árbitros deben de desempeñar su función juzgando fallar conforme a derecho, adecuando el fallo a las leyes y el procedimiento también. Se requiere en este tipo que los árbitros sean abogados, pues requiere análisis e interpretación de legislación que puede ser tanto nacional como internacional. En el arbitraje de derecho se resuelve sobre una cuestión litigiosa, de acuerdo a las leyes del lugar donde se instale el Tribunal Arbitral o las pactadas por las partes.¹²⁸

3.4.4 De Equidad.

Este proceso arbitral no está rigurosamente sujeto a las reglas procesales estrictas, los árbitros fallan según su ciencia y conciencia. No necesariamente deben los árbitros ser abogados, aunque idealmente si expertos en la materia puesta a su conocimiento. En el arbitraje de equidad, las partes deberán resolver de acuerdo a su saber y entender. Será aquel basado exclusivamente en la experiencia de las partes, de igual manera conforme a un caso concreto.¹²⁹

¹²⁷ Hernández Francis, Víctor William. Análisis del arbitraje como mecanismo de solución de controversias en el marco jurídico de México. México, 2006. Tesis para optar al título de Abogado con especialidad en Derecho Internacional. Universidad de las Américas Puebla. Página 36.

¹²⁸ Hernández Francis, Víctor William. *Óp. Cit.* Página 35.

¹²⁹ *Loc. Cit.*

3.5 El Arbitraje Tributario.

El Arbitraje Tributario como tal, no fue contemplado inicialmente como una solución de controversias tributarias entre la Administración Tributaria y los particulares, si no como solución controversias tributarias entre Estados. Existen registros de un arbitraje celebrado en Suiza en el año mil ochocientos sesenta y dos a raíz de un conflicto entre España y Francia derivado de un impuesto extraordinario. Posteriormente, se incorporó en los modelos de convenio de los años mil novecientos veintisiete, mil novecientos veintiocho y mil novecientos treinta y uno, la posibilidad de acudir al arbitraje para resolver conflictos tributarios, claro, siempre dentro del ámbito de conflictos a nivel estatal.¹³⁰ Esto dio lugar posteriormente a la emisión de Acuerdos para evitar la Doble Imposición.

Al respecto, cabe mencionar que la doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta. En esos casos, una misma ganancia puede resultar gravada por más de un Estado. Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional celebran acuerdos o convenios para regular esta situación. Estos convenios contemplan no sólo las reglas que usarán para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal.¹³¹ Ya que dicha clase de Arbitraje Tributario no es materia de la presente investigación no se abordará más allá el tema.

Respecto al Arbitraje Tributario como procedimiento específico existe poca doctrina, no obstante, los autores que han tratado el tema han aportado muchísimo al estudio del mismo. De dichos estudios se puede extraer lo siguiente: *“El arbitraje tributario gira en torno a una divergencia sobre la determinación de los hechos –como puede ser el*

¹³⁰ Lozano Rodríguez, Eleonora. En defensa del arbitraje internacional en materia tributaria: Una propuesta para los países latinoamericanos. Salamanca, España. 2008. Tesis para optar al título de Doctora en Derecho. Universidad de Salamanca. Páginas 179 y 180.

¹³¹ Como evitar la doble imposición. Ministerio de Economía y Finanzas. Perú. Fecha de Consulta: 05/05/2017. Disponible en: <https://www.mef.gob.pe/es/convenio-para-evitar-la-doble-imposicion>

*volumen de negocios que se realiza o determinar el valor de un bien- o bien en relación a la interpretación de una cuestión jurídica –como, por ejemplo, el carácter deducible de un gasto- y su objeto será la aclaración de dicha controversia basada en el derecho.”*¹³²

Lo que el Arbitraje Tributario busca entonces es que, a través del criterio de un tercero, sea este un único arbitro o un tribunal arbitral, compuesto por expertos en la materia, se llegue a una resolución que elimine la situación fáctica o jurídica de incertidumbre que se genera por parte de los intervinientes con relación a fijar los supuestos que generan la obligación tributaria.¹³³

La idea de que se aplique el Arbitraje Tributario es la de generar un apoyo al Fisco para la recaudación pronta, justa y equitativa de una manera más ágil. Al respecto Iraima Colmenares señala que: *“Es por ello que el arbitraje debe ser visto como un mecanismo que coadyuva a descongestionar la carga procesal, evitando que se prolongue la situación de incertidumbre jurídica, en beneficio del contribuyente y de la propia Administración Tributaria. La aplicación del derecho en estos nuevos tiempos exige mayor agilidad, eficiencia, economía y la búsqueda de un equilibrio de forma y de fondo que permita conseguir, de una manera rápida y menos onerosa, la solución de los conflictos que plantean la interpretación y aplicación de las normas.”*¹³⁴

Lo que caracteriza por consiguiente al Arbitraje Tributario es lo siguiente:

- a) No afecta al poder tributario del Estado, ni al derecho de exigir el pago de la deuda determinada de la Obligación Tributaria. Puesto que no existe diferencia entre el arbitraje y el procedimiento administrativo ordinario, pues en ambos, la deuda no será exigible hasta la resolución definitiva de la controversia.¹³⁵

¹³² Lozano Rodríguez, Eleonora. *Óp. Cit.* Página 47.

¹³³ *Loc. Cit.*

¹³⁴ Colmenares P., Iraima Y. Ventajas del Arbitraje Tributario como mecanismo alternativo para resolución de conflictos en materia tributaria. Sapienza Organizacional, Colombia, 2014. Página 168.

¹³⁵ Delgado Ratto, Cecilia. El arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias en materia tributaria. Perú. XXII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. 2004. Página 13.

- b) Puede coexistir con el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, pues este es un método alternativo, que coadyuva al descongestionamiento de los órganos jurisdiccionales estatales.¹³⁶
- c) Puede pactarse y aplicarse desde que surge la controversia, o sea desde la etapa administrativa inicial o puede aplicarse antes de la etapa judicial, y no afecta el resultado o el objetivo.¹³⁷
- d) Debe ser de Derecho, considerando que la materia que trata se rige por los principios de legalidad y reserva de ley, además que requerirá experiencia en la materia, por razón de su complejidad.¹³⁸

En la doctrina latinoamericana, son principalmente dos las objeciones que se hacen a la inclusión del arbitraje tributario. Estas son:¹³⁹

- a) Indisponibilidad de la potestad tributaria. La potestad tributaria, por su propia naturaleza, es indisponible, permanente y el Estado no puede renunciar a ella porque su propia existencia estaría en juego. Por tal motivo, se arguye que no podrían someterse a arbitraje las contiendas tributarias, contemplando que el Derecho Tributario forma parte del manto del Derecho Público.

Pero, cuando en el presente trabajo se postula la inclusión del arbitraje tributario, no se está planteando la hipótesis de renunciar a la potestad tributaria. El arbitraje estará referido únicamente a resolver controversias surgidas por la interpretación y aplicación de las normas tributarias a las actividades económicas. La potestad tributaria se materializa en la creación de tributos y en la posibilidad de cobrar las deudas tributarias coercitivamente. En tal sentido, la potestad tributaria permanecerá incólume en todos los casos.

¹³⁶ *Ibíd.* Página 21.

¹³⁷ Delgado Ratto, Cecilia. *Óp. Cit.* Páginas 23 y 24.

¹³⁸ *Loc. Cit.*

¹³⁹ Manrique Cervantes, José Antonio. *Óp. Cit.* Página 44.

b) Indisponibilidad del crédito tributario. En cuanto al crédito tributario, evidentemente que ni la Administración, ni el Poder Judicial y tampoco los árbitros pueden disponer de los elementos fundamentales del tributo ni pueden negociar o transigir respecto de ellos. Ese no es el postulado de este trabajo. Una solución de controversias mal podría equipararse a una disposición del crédito tributario. Lo que se hace es aplicar la norma correcta al hecho controvertido. En otras palabras, el crédito tributario es indisponible pero también es perfectamente recurrible.

Ahora, las pretensiones tributarias son una cuestión distinta a la potestad tributaria y al crédito tributario. La pretensión tributaria importa una auto-atribución de derechos (fundamentalmente) económicos por parte del administrado y que buscará que prevalezcan en base a argumentos jurídicos y fácticos por encima de la posición de la Administración. Por ello, cuando se somete a arbitraje (y también al fuero judicial) una controversia, únicamente se está dilucidando si determinados hechos calzan o no en la norma tributaria; es decir, se trata de una etapa posterior a la manifestación de la potestad tributaria. El arbitraje tributario no vulnera los principios de igualdad, justicia, generalidad ni capacidad contributiva, pues el mismo no supone concesiones recíprocas entre las partes (ni del Fisco al contribuyente, ni del contribuyente al Fisco), como podría ocurrir en una transacción.¹⁴⁰

Además, el arbitraje no supone concesión alguna por parte del fisco a favor del contribuyente, ni de este a favor de aquel. No crea un beneficio particular concedido a un contribuyente en desmedro de los demás, por lo que no hay discriminación y por ende no hay violación de los principios de igualdad y justicia.

No significa un perdón, remisión o exoneración de la obligación tributaria, ni siquiera hay algo parecido o semejante a una declaratoria de incobrabilidad, de manera que la manifestación de la capacidad contributiva elegida por ley para dimensionar el tributo, no será en ningún caso desconocida o alterada por los árbitros. Por tanto, Irima

¹⁴⁰ Manrique Cervantes, José Antonio. *Óp. Cit.* Página 45.

Colmenares, considera que el arbitraje tributario no supone la violación de ninguno de los principios constitucionales.¹⁴¹

¹⁴¹ Iraima Y. *Óp. Cit.* Página 174.

4 SITUACIÓN DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN LOS PAÍSES HISPANOHABLANTES

4.1 Caso Venezuela.

Venezuela es un caso aparte al resto de los países hispanohablantes, esto debido a que en esta nación el Arbitraje Tributario para asuntos internos se encuentra vigente y en práctica. Tanto la norma constitucional como el Código Tributario del país lo reconocen. El artículo 258 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece: *“La Ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos. En Venezuela, se puede considerar que esta discusión sobre la posibilidad de aplicar el arbitraje en materia tributaria es una discusión superada, pues ya el Código Orgánico Tributario (2001) admite el arbitraje en esta materia.”*¹⁴²

Por su parte el Código Orgánico Tributario (COT) desarrolla lo respectivo al Arbitraje Tributario. *“En efecto, el COT, separándose tanto del Modelo de Código para América Latina, del Modelo de Código del CIAT¹⁴³ y de la mayoría de las legislaciones de países y sistemas cercanos, admite la figura del arbitraje tributario, el cual regula en los artículos 312 al 326 del COT.”*¹⁴⁴

Es específicamente el artículo 312 quien permite la posibilidad de la celebración de un Arbitraje Tributario. *“El artículo 312 permite que la Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables, puedan de mutuo acuerdo, someter a arbitraje independiente las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción. El arbitraje podrá proponerse y deberá acordarse una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario. La formalización del arbitraje la harán las partes en el expediente*

¹⁴² Colmenares P., Iraima Y. *Óp. Cit.* Página 167.

¹⁴³ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

¹⁴⁴ Bóveda. El arbitraje tributario en el derecho venezolano. Bóveda, Mary. Venezuela, 2004. Fecha de Consulta: 29/04/2017. Disponible en: http://www.boveda.com/Arbitraje_tributario_en_Venezuela.html

de la causa y en ella expresarán las cuestiones que someterán al conocimiento de los árbitros.”¹⁴⁵

Vale la pena mencionar sobre el punto anterior la diferencia entre el arbitraje y la transacción, *“La transacción es un contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, terminan un litigio pendiente o evitan un litigio eventual (Artículo 1.713 Código Civil). Y el arbitraje, aunque supone también un acuerdo de voluntades, no lleva consigo concesiones recíprocas que solucionan una controversia, sino un mecanismo por el cual se persigue arribar a una solución, la cual no esalzada por las partes, sino establecida por un tercero a quienes estas han confiado la decisión del pleito.”¹⁴⁶*

Específicamente la materia susceptible de transacción se encuentra regulada en el artículo 1,714 del Código Civil venezolano el cual establece que “para transigir se necesita tener capacidad para disponer de las cosas comprendidas en la transacción”. Quiere decir que solo puede celebrarse una transacción cuando el objeto de la misma sean derechos o “situaciones” disponibles para las partes, o sea que lo referente a las materias de **orden público**, tales como el estado y capacidad de las personas, los derechos indisponibles (como los labores), las acciones penales de orden público y los derechos inalienables (derechos humanos), no son susceptibles de transacción alguna.¹⁴⁷

Sobre esa misma línea vale la pena mencionar que aunque el ámbito de las posibilidades de transacción es más reducido para la Administración que para los particulares, puesto que debe respetar el principio de legalidad y está condicionado por el interés público, que constituye la finalidad primordial del ejercicio del poder público, la jurisprudencia venezolana ha evolucionado hasta reconocer y exhortar la implementación de los medios alternativos de resolución de conflictos de derecho público específicamente en los casos:

¹⁴⁵ *Loc. Cit.*

¹⁴⁶ Colmenares P., Iraima Y. *Óp. Cit.* Página 173.

¹⁴⁷ Carrero Marrero, Juan Bautista. Alcances de la Transacción como Medio Alternativo de Resolución de Conflictos en el Derecho Tributario Venezolano. Venezuela, 2011. Tesis para optar al título de Especialista en Derecho Financiero. Universidad Católica Andrés Bello. Página 19.

1) Cuando se encuentre frente a materias regidas por el Derecho Privado; 2) Cuando se encuentre frente a una **potestad discrecional de la Administración Pública**; o 3) Cuando así lo permita expresamente la ley. Claro, siempre que con la transacción no se renuncien normas de orden público ni se disponga sobre el ejercicio de competencias obligatorias para la administración.¹⁴⁸

Respecto a las características del Arbitraje Tributario contempladas en el COT, la doctrina¹⁴⁹ ha establecido que:

- a) Con fundamento en lo dispuesto en el enunciado del artículo 312 del Código Orgánico Tributario, el arbitraje tributario se caracteriza por ser únicamente de naturaleza independiente, no admitiendo la celebración de arbitrajes institucionales.
- b) El arbitraje tributario es de carácter judicial, es decir, sólo deberá acordarse por las partes involucradas, una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario. En otras palabras, ya el conflicto debe estar en etapa judicial para que pueda proponerse y llevar a cabo el arbitraje.
- c) En virtud de la imperatividad de las normas tributarias, -ya que en principio son normas de orden público, y por ende, de inexorable cumplimiento-, y dado el principio de legalidad e indisponibilidad del tributo, el arbitraje tributario es necesariamente de derecho, más no de equidad, y es lógico por las razones ya antes expuesta, así como el hecho de que en la ley (Artículo 316 del Código Orgánico Tributario) exige que los árbitros en todo caso, deben ser abogados.
- d) El arbitraje tributario es colegiado, compuestos por tres árbitros las cuales dos serán designados por cada una de las partes involucradas en el conflicto, y el tercero será nombrado por los dos primeros árbitros antes designados. En caso de no existir acuerdo entre ellos, este último será elegido por el Tribunal.

¹⁴⁸ *Ibíd.* Página 20 y 21.

¹⁴⁹ El Arbitraje Tributario. Rivas Contreras, Osmel A. DM Sociedad Mercantil. Venezuela, 2011. Fecha de Consulta: 24/04/2017. Disponible en: <http://dmsociedadmercantil.blogspot.com/2011/03/el-arbitraje-tributario.html>

- e) El arbitraje tributario el Laudo arbitral es apelable, por ante el Tribunal Supremo de Justicia, cuando la decisión de los árbitros no haya sido del todo unánime (Artículo 323 eiusdem).
- f) También el Laudo Arbitral, independientemente que haya sido o no unánime por parte del tribunal arbitral, puede ser oponible el recurso de nulidad por ante el máximo tribunal, sólo en los casos que el Código Orgánico Tributario prevé, en el artículo 325. En este sentido la ley establece tres presupuestos:
 - i. Si la sentencia decisoria no se hubiera pronunciado sobre todas las cuestiones sometidas a arbitraje, o si estuviera concebida en términos de tal manera contradictorios que no pudiera ejecutarse;
 - ii. Si el tribunal ante el cual se plantea la nulidad del laudo comprueba que, según el ordenamiento jurídico, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje;
 - iii. Si en el procedimiento no se hubieren observado las formalidades sustanciales, siempre que la nulidad no se haya subsanado por el consentimiento de las partes.
- g) En materia tributaria, el recurso de nulidad de un laudo arbitral debe ser interpuesto por ante el Tribunal Supremo de Justicia, por lo que se presume en un principio, que dicha decisión no admite casación, ya que no existe una instancia mayor o superior a ésta que pueda conocer y decidir sobre tal recurso.
- h) Por último, en todo lo que no disponga el Código Orgánico Tributario en materia de arbitraje tributario, se aplicará de manera supletoria, las normas contenidas en la Ley de Arbitraje Comercial y en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean aplicables al caso en concreto. (Art. 326 eiusdem).

No obstante, aunque el Arbitraje Tributario se encuentra en vigencia, también se señalan aspectos sujetos a ser reformados¹⁵⁰:

- a) Para una futura reforma del Código Orgánico Tributario, la inclusión dentro del orden normativo, **del arbitraje extrajudicial**; sería mucho más útil si el arbitraje

¹⁵⁰ *Loc. Cit.*

se permitiera llevarse a cabo durante la fase de investigación y fiscalización de la Administración Tributaria, donde por lo general se suscitan muchos de los supuestos y situaciones previstas en la ley, que puedan generar diferencias.

- b) Introducir como norma, la **inapelabilidad de los laudos arbitrales** no unánimes. Pues la apelabilidad actual rompe con el esquema perentivo o terminal de una Laudo Arbitral; se supone que las decisiones emanadas de los Tribunales Arbitrales son definitivas, tiene la misma cualidad de una sentencia judicial, basada en autoridad de cosa juzgada, y por ende, no debería ser recurrible en instancias superiores, al menos que las partes convengan lo contrario.

Del caso anterior es posible extraer elementos muy interesantes para el resto de países que se encuentran en etapa de discusión de la posibilidad de incorporar el Arbitraje Tributario como método alternativo a la solución de conflictos tributarios. Es de subrayar el hecho que Venezuela ya ha cumplido más de una década con la figura dentro de su legislación lo que lo hace vanguardista en la materia.

4.2 Contexto Actual en Guatemala.

Guatemala no cuenta con el Arbitraje Tributario, figura objeto de análisis del presente trabajo. No obstante, como se ha mencionado anteriormente el arbitraje como tal si se encuentra regulado en el país.

La Constitución Política de la República de Guatemala no reconoce expresamente el arbitraje, sin embargo, el artículo 203 señala que: *“La función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca”*¹⁵¹.

En la Ley del Organismo Judicial señala en su artículo 57: *“La función jurisdiccional se ejerce con exclusividad absoluta por la Corte Suprema de Justicia y por los demás*

¹⁵¹ Asamblea Nacional Constituyente. *Óp.Cit.* Artículo 203.

*tribunales establecidos por la ley, a los cuales les corresponde la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado.*¹⁵²

Estos elementos, permiten que se ejerzan funciones jurisdiccionales por otros tribunales distintos a aquellos establecidos dentro de la estructura de la Corte Suprema de Justicia, pero que están establecidos por la ley, como lo sería un Tribunal Arbitral. Esto a pesar que el Código Tributario es claro al determinar en su artículo 161 que al finalizar la etapa administrativa ante la Administración Tributaria procede el Proceso Contencioso Administrativo Tributario.

No obstante, aunque no se establece o denomina como tal, se podría considerar como un método alternativo, la figura del método de conciliación, la cual si se contempla en el artículo 145 "A" del Código Tributario:

"Artículo 145 "A". Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.

La Administración Tributaria, luego de verificar las declaraciones, determinaciones, documentación de soporte y documentos de pago de impuestos, si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de su obligación tributaria que no constituyan delitos o faltas penales, después de haberse presentado el informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde se establecen las inconsistencias que correspondan y previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas.

En caso de aceptación expresa, total o parcial, por el contribuyente o responsable de las inconsistencias, errores, en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, debe pagar el impuesto que resulte, y el pago de los intereses con una rebaja del cuarenta por ciento (40%) y la sanción por mora correspondiente, rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro

¹⁵² Congreso de la República de Guatemala. Decreto 2-89. Óp. Cit. Artículo 57.

de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Si sólo se establecen infracciones a los deberes formales, al aplicar el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior y el contribuyente o responsable acepta expresamente las mismas, debe pagar la multa correspondiente rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Para documentar lo anterior, se faccionará acta administrativa en la que intervendrán funcionarios y empleados de las dependencias de la Administración Tributaria, donde se hará constar la aceptación expresa, total o parcial, del contribuyente o responsable y de los montos que debe pagar.

Si el contribuyente o responsable no paga o no rectifica pagando el impuesto y sanciones determinadas, después de aceptar, el expediente continuará el trámite correspondiente.

El expediente continuará su trámite por las inconsistencias, errores, acciones u omisiones no aceptadas por el contribuyente o responsable.”¹⁵³

Esta etapa se encuentra considerada en la fase administrativa, como se ha desarrollado anteriormente en el presente trabajo de investigación. En muchos casos, esta puede ser una oportunidad para poder desvanecer ante la Administración Tributaria las supuestas inconsistencias, omisiones o posibles errores y evitar el proceso administrativo o reducir la cantidad de ajustes a realizar.

Por otra parte, como fue mencionado anteriormente, la Ley de Arbitraje, así como la Ley de Contrataciones del Estado prevén la posibilidad de llevar a cabo un Arbitraje en contra

¹⁵³ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *Óp. Cit.* Artículo 145 “A”.

del Estado, no obstante, se refiere específicamente a casos específicos, como la celebración de contratos con el Estado. Los principios fundamentales son los mismos, pero se requeriría reformas legales para poder adoptar este mecanismo, aunque a la fecha no se ha discutido la incorporación de la figura a nivel legislativo.

De considerarse la incorporación de la figura del Arbitraje Tributario, deberían realizarse reformas legales en la legislación tributaria nacional, sin que se contraríen preceptos constitucionales ni legales de fondo únicamente procedimentales.

4.3 Discusión de la figura del Arbitraje Tributario en el resto de Países Hispanohablantes.

Dentro de los países hispanohablantes la figura del Arbitraje Tributario se ha discutido en muchas ocasiones como una figura que sería útil para el descongestionamiento de los juzgados contenciosos administrativos a cargo de la solución de los conflictos derivados de la gestión tributaria estatal. No obstante, la figura no es de aplicación general únicamente se han limitado a su discusión y análisis.

4.3.1 México.

En el caso de México, la figura del Arbitraje Tributario es únicamente considerada para solución de conflictos tributarios internacionales, y ni siquiera en todos los casos.

4.3.2 Panamá.

Como es el caso de la mayoría de los países latinoamericanos, también aquí el proceso administrativo tributario se caracteriza por ser extenso y su vez tedioso. Al respecto Camilo Valdés señala: *“agotar la vía administrativa tributaria en Panamá, toma como promedio, **alrededor de dos años y medio**, a pesar de que el artículo 1185 del Código Fiscal establece que no deberá exceder de **dos meses el tiempo que transcurra desde***

el día en que se presente una solicitud o se interponga cualquier recurso, hasta aquél en se dice una resolución, debidamente motivada, fundamentada en derecho y notificada personalmente al contribuyente, que ponga término al asunto, lo que riñe con el artículo 41 de la Constitución Política que consagra que el servidor público ante quien se presente una petición, consulta o queja deberá resolver dentro del término de treinta días.”¹⁵⁴ (El resaltado es propio).

Además, se debe sumar el tiempo del Proceso Contencioso Administrativo Tributario a los dos años y medio que toma el agotar la vía administrativa. Nuevamente, Camilo Valdés indica que: “*una acción contencioso administrativa en la Sala Tercera de la Corte, en el evento que el contribuyente quiera hacer uso de ella, lo que le tomaría unos **dos años adicionales como mínimo**, por tanto, desde que usted inicia un trámite fiscal hasta que lo finaliza, si sube hasta la Corte, le puede tomar **entre cuatro a cinco años promedio**. Esto sin duda es una bomba de tiempo con consecuencias muy negativas para todos los contribuyentes, así como también para el país y su competitividad fiscal, que se toma mucho en consideración por los que analizan las bondades de las diferentes economías para tomar decisiones en cuanto a invertir o no en un determinado momento.*”¹⁵⁵ (El resaltado es propio).

En concordancia con la afirmación anterior de que la resolución de un conflicto tributario toma en promedio cinco años diversos especialistas en materia de derecho tributario han comenzado a impulsar que se discuta la figura del arbitraje tributario. Camilo Valdés, abogado independiente y profesor universitario de la Universidad de Santa María La Antigua, propone a través de un ente independiente, como un tribunal de arbitraje, se diriman conflictos tributarios en seis meses, como hacen en Suecia, Suiza, Francia y Estados Unidos. Señala además que, aunque esto cueste un poco más al contribuyente, se desalojaría el Tribunal Administrativo Tributario (TAT) y la Sala Tercera de la Corte

¹⁵⁴ Valdés, Camilo. *Óp. Cit.*

¹⁵⁵ Valdés, Camilo. *Óp. Cit.*

(órganos encargados de la solución de controversias tributarias), dando una verdadera justicia tributaria y reduciendo el tiempo y los costos del proceso.¹⁵⁶

Establece, además: *“Si en Panamá se tuviera una ley de arbitraje en materia fiscal, funcionaría parecido a cómo funcionan los arbitrajes en materia mercantil. El contribuyente solicitaría el arbitraje para llevarlo a cabo de forma independiente tanto del contribuyente como del fisco”*¹⁵⁷.

Por su parte, la magistrada Ortiz Mirada establece: *“la implementación de medios alternativos para la solución de conflictos en materia tributaria tendría que ser prevista por la Ley. El arbitraje en materia tributaria aún no encuentra aceptación universal, pero consideramos que la adopción de estos mecanismos demandaría un consenso entre los actores que intervienen en el ámbito tributario, con los que estamos dispuestos a cooperar siempre”*.¹⁵⁸

Esto da una noción clara de que, aunque no se encuentra la figura del Arbitraje Tributario en aplicación en Panamá, existe la discusión desde diversos actores de la sociedad, tanto profesional, académica y jurisdiccional. Lo que podría potencialmente resultar en una discusión legislativa, necesaria para la incorporación de la misma al Derecho Panameño.

4.3.3 Colombia.

Colombia no cuenta con la figura del Arbitraje Tributario, no obstante, cuenta con otros métodos alternativos de solución de controversias en materia tributaria. Respecto a ello, Marta Goya señala: *“La Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo en materia tributaria, existe desde el año 2000 en forma interrumpida, siendo su última implementación en el año 2007. Este procedimiento rige en la fase administrativa y*

¹⁵⁶ ¿Funcionó el Tribunal Administrativo Tributario? Capital. Loo, Kemy. Panamá. 2013. Fecha de Consulta: 21/04/2017. Disponible en: <http://www.capital.com.pa/funciono-el-tribunal-administrativo-tributario/>

¹⁵⁷ *Loc. Cit.*

¹⁵⁸ *Loc. Cit.*

judicial, consistente básicamente en la reducción de la deuda tributaria. Se autoriza una reducción del 25% cuando el acuerdo se produce después de la notificación de la determinación de la deuda y siempre que no se encuentre recurrida la resolución. En cambio si el proceso se encuentra en etapa judicial se autoriza una reducción del 20% del mayor impuesto, sanciones e intereses. Existe un Comité de Defensa Judicial y de Conciliación, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como órgano facultado para decidir y aprobar las solicitudes de conciliación y terminación por acuerdo mutuo.”¹⁵⁹

Estos métodos cuentan con beneficios dependiendo de la etapa en la que se celebren, lo interesante de ello es que pueden aplicarse tanto en la etapa administrativa como en la judicial.

4.3.4 Ecuador.

Ecuador no cuenta con la figura del Arbitraje Tributario interno, sin embargo, se ha discutido la incorporación de la figura. Al respecto Marta Goya señala: *“La posibilidad de realizar la determinación Mixta está contemplado en el art. 93 del Código Tributario que establece “es la que efectúa la Administración en base a datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados para todos los efectos.” Durante un determinado tiempo tuvo su vigencia la estimación objetiva global, donde se requería la concurrencia de la negociación entre las partes de la relación jurídica tributaria. Su aplicación estaba limitada al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Rentas; de personas no obligadas a llevar libros y se incluían a los profesionales. Pero fue dejada sin efecto por la Ley 93 108 Coexiste la determinación directa, que realiza la Administración en base a la documentación presentada por el contribuyente (contable y financiero) que lo recoge el art. 91 de la Ley 93 y el art. 24 de la Ley de Régimen Tributario. Ahora bien, como el art. 191, tercer inciso, de la Constitución Política de Ecuador establece el concepto de jurisdicción asignada a los órganos del poder judicial (unidad jurisdiccional) y allí textualmente dice que: “se reconocerá el arbitraje, la*

¹⁵⁹ Goya, Marta Susana. Óp. Cit. Página 104.

*mediación y otros procedimientos alternativos para la resolución de conflictos con sujeción a la ley". De manera que conciliando con el art. 257 de la Constitución que regula el principio de legalidad tributaria en ese país, constituye una de las formas alternativas de resolución de controversias en materia tributaria. Estos métodos deben perseguir el cumplir en su totalidad con la norma impositiva, sin que pueda menoscabarse la sustancia de la misma, cuando el ciudadano adecue su conducta a esa disposición."*¹⁶⁰

De lo anterior es posible determinar, que la autora concluye que la incorporación de la figura del Arbitraje Tributario interno es posible toda vez se respeten las disposiciones constitucionales aplicables al Derecho Tributario, ya que la ley no es prohibitiva al respecto su incorporación sería sencilla.

4.3.5 Perú.

En el caso de Perú, el arbitraje se desarrolla, principalmente, en tres campos: el arbitraje civil-comercial, el arbitraje respecto a contrataciones del estado y el arbitraje laboral. La idea del arbitraje nuevamente es reducir la carga procesal del país, cada uno con sus particularidades y elementos.¹⁶¹ No obstante, la figura del Arbitraje Tributario no se encuentra en aplicación en el país.

4.3.6 Uruguay.

En el caso de Uruguay no existe la figura del Arbitraje Tributario, ni ha existido discusión sobre el mismo, no obstante, a partir del año dos mil seis, la Dirección General Impositiva, entiéndase su Administración Tributaria, incorporó en su legislación las facultades para realizar acuerdos con los contribuyentes, pero con la salvedad de su aplicación son, para aquellos que son fiscalizados. Distinguen dos situaciones; si la base de determinación del impuesto es sobre base cierta o sobre base presunta. En el primero de los casos,

¹⁶⁰ Goya, Marta Susana. *Óp. Cit.* Páginas 109 y 110.

¹⁶¹ Arbitraje Tributario: ¿por qué no? Ius360. Loayza Jordán, Fernando. Perú, 2014. Fecha de Consulta: 21/04/17. Disponible en: <http://www.ius360.com/articulos-de-estudiantes/arbitraje-tributario-por-que-no/>

sólo se permite acuerdo sobre las multas y recargos, no así sobre el capital; en el segundo de los casos se efectúa sobre toda la determinación.¹⁶²

4.3.7 Argentina.

Actualmente en Argentina no existe la figura, no obstante, Marta Goya señala: “*el arbitraje/mediación; si bien no está regulada en la Ley 11.683, debería incluirse, ya que no hay impedimento legal ni constitucional para llevarlo a cabo.*”¹⁶³ Por lo que se ha discutido por lo menos a un nivel académico su incorporación.

4.3.8 España.

Juan Martínez señala respecto al Derecho Tributario Español: “*En nuestro Derecho tributario sólo vamos a encontrarnos técnicas convencionales en el primer grupo de supuestos, esto es, métodos o mecanismos que se insertan a lo largo de los diferentes procedimientos y que pretender abortar los conflictos antes de que estos surjan. **Nada encontramos, por el contrario, salvo algún intento legislativo referido al arbitraje, por introducir mecanismos alternativos para la resolución de controversias ya creadas.***”¹⁶⁴ (El resaltado es propio).

Aunque no se ha dado entrada explícitamente a la figura del Arbitraje Tributario, ha habido intentos por introducir la figura:¹⁶⁵

- a) **El Primer Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, emitido en julio del año dos mil uno:** Se contemplaba una triple propuesta con el objeto de una futura implantación de la técnica arbitral en el seno de los procedimientos.

¹⁶² Goya, Marta Susana. *Óp. Cit.* Página 105.

¹⁶³ Goya, Marta Susana. *Óp. Cit.* Página 117.

¹⁶⁴ Martínez de Pisón, Juan Arrieta. *Derecho Tributario y Medios Alternativos de Solución de Controversias.* AFDUAM 11. España, 2007. Página 178.

¹⁶⁵ *Ibíd.* Página 179.

En términos generales el arbitraje de la primera propuesta del Informe era un arbitraje en Derecho y obligatorio, el cual se encomendaba a especialistas en Derecho tributario, proponiéndose incluso que superasen las pruebas públicas que se establezcan y que acrediten un conocimiento suficiente de Derecho tributario y de aquellas materias que se consideren presupuestos conexos a las normas tributarias.

- b) **El Segundo Informe de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, emitido en el año dos mil dos:** La segunda propuesta contemplaba un arbitraje limitado a asuntos de pequeña cuantía; mismo que fuera un arbitraje en equidad, el cual se encomendaría a un sujeto que no fuera funcionario de la Administración. En concreto se propone atribuir estas funciones arbitrales al Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Esta segunda propuesta sugiere que las dos partes renuncien a la norma escrita para que, en virtud de los principios, se llegue a la solución más justa. Ello no plantea problemas entre particulares, pero sí cuando una parte representa intereses públicos y la otra, intereses privados, debido a que el crédito público es irrenunciable. Es esta circunstancia la que justifica la limitación de la cuantía.

- c) **La tercera alternativa:** No establecía limitaciones en razón de la cuantía, lo cual motivó que se considerase por la doctrina como la solución más idónea de entre las propuestas.

Desde esta perspectiva, el propio Informe reconoce que no es posible limitar, en base a la cuantía del acto, el objeto del arbitraje, debido a que desde un punto de vista constitucional no se pueden imponer límites cuantitativos a esta forma de aplicar el ordenamiento.

De estas alternativas ninguna prosperó y no se ha establecido la posibilidad de incorporar la figura del Arbitraje Tributario. La Asociación Española de Asesores Fiscales realizó una Jornada sobre Arbitraje Tributario y se pueden rescatar las siguientes opiniones:¹⁶⁶

- a) El magistrado del Supremo, Joaquín Huelin, fue rotundo: "No están los tiempos para grandes experimentos ni es bueno legislar bajo la presión de las circunstancias actuales". En su opinión, el arbitraje no imprimiría más "rapidez, eficacia y solvencia" de la que pueden ofrecer los tribunales económico-administrativos (TEA), por lo que sería mejor "adaptar las medidas y sistemas de los que ya disponemos" a la realidad actual. Y es más, avanzó que la Comisión de Codificación del Ministerio de Justicia baraja la idea de "extender a otros sectores administrativos la figura exitosa de estos tribunales" como, ejemplificó, en materia de extranjería.
- b) José Antonio Martínez, director del Instituto de Estudios Fiscales, no descartó que el arbitraje "pueda ser la solución a un problema muy importante", pues la actual situación tributaria, con este altísimo nivel de conflictividad y de pendencia "es indeseable". Si bien, "debe estudiarse dentro de un marco adecuado" para fijar extremos como el órgano competente o la posibilidad de recurrir el laudo.
- c) María Teresa Soler, presidenta del Consejo para la Defensa del Contribuyente, subrayó que "no existe ningún impedimento legal" para que prospere el arbitraje en el ámbito tributario, si bien, dijo, "ahora mismo no es una prioridad en la política legislativa".

No obstante, también ha habido opiniones contrarias a la posibilidad de su incorporación pues se señala que desde un punto de vista de pura legalidad y constitucionalidad, es muy dudoso que pueda transigirse o acordarse sobre los elementos de la obligación

¹⁶⁶ El arbitraje tributario divide la opinión de los juristas. El Economista. Blanco, Teresa. España, 2012. Fecha de Consulta: 21/04/17. Disponible en: <http://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/4381823/11/12/El-arbitraje-tributario-divide-la-opinion-de-los-juristas.html>

tributaria, esto en concordancia con los principios constitucionales del Derecho Tributario.¹⁶⁷

En definitiva, la principios constituciones, así como la LGT y la Ley General Presupuestaria, impediría una terminación pactada del procedimiento fijando una cuota distinta de la que resultaría de la aplicación estricta de la Ley, de forma que el margen de movilidad para terminar el procedimiento consensuando **la obligación tributaria principal o elementos fundamentales de ella**, es prácticamente inexistente.¹⁶⁸

Sin embargo, también se ha contra argumentando lo anterior, estableciendo que no obstante lo dicho no parece que genere dudas a nadie, tampoco las debería producir el reconocimiento de la existencia de otras vías que indirectamente faciliten la terminación del procedimiento. Es evidente que no cabe sustituir la voluntad de la ley por el pacto con el contribuyente al margen de la misma, no lo sería menos que en aquellos supuestos en los que la misma ley da cabida, incluso promueve, el acuerdo para concretar aspectos singulares de la obligación tributaria, no puede existir, sino todo lo contrario, vulneración del citado principio de indisponibilidad de la obligación tributaria.¹⁶⁹

Desde esta perspectiva, dentro del principio de legalidad, siguiendo un procedimiento determinado se estaría transaccionando **sobre los aspectos que conforman el tributo, como lo sería el procedimiento para su solución de una controversia, y no sobre elementos fundamentales del tributo**. Con tal planteamiento, la terminación por medio del Arbitraje sería constitucional y jurídicamente posible.¹⁷⁰

Por otro lado, vale la pena mencionar que según Marta Goya: *“En éste país existe una instancia denominada Mediación la cual es optativa y gratuita, a pedido del contribuyente ante una oficina especial de la Hacienda Española y antes de la Etapa del Juicio. Esta oficina cuenta con los Mediadores. Igualmente el contribuyente puede solicitar un*

¹⁶⁷ *Ibíd.* Página 174.

¹⁶⁸ *Loc. Cit.*

¹⁶⁹ Martínez de Pisón, Juan Arrieta. *Óp. Cit.* Página 176.

¹⁷⁰ *Ibíd.* Página 177.

*Mediador privado, propuesto por el mismo y en caso que no se arribara a un acuerdo, los gastos del Mediador Privado están a cargo del contribuyente.*¹⁷¹ Lo que podría emularse de manera similar en el caso de incorporarse el Arbitraje.

Con lo desarrollado anteriormente, es claro que el nivel de análisis y discusión que España ha tenido sobre la incorporación de la figura en su legislación nacional, es superior a la mayoría de los países latinoamericanos analizados, no obstante, la discusión sigue a un nivel académico y profesional, pero podría visualizarse en un futuro no tan lejano que el Arbitraje Tributario sea llevado a un nivel legislativo y cobre vigencia en dicho país.

¹⁷¹ Goya, Marta Susana. *Óp. Cit.* Página 82.

5. ANÁLISIS FINAL Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

5.1 Análisis Comparativo de la Situación del Arbitraje Tributario en los Países Hispanohablantes.

Para el cumplimiento de los objetivos de la presente investigación fue necesario el análisis comparativo de la situación del Arbitraje Tributario en diversos países hispanohablantes y los resultados compararlos con la situación en Guatemala. Los países hispanohablantes mencionados son:

- a) México
- b) Panamá
- c) Colombia
- d) Ecuador
- e) Perú
- f) Uruguay
- g) Argentina
- h) España
- i) Venezuela

Del análisis comparativo de la situación de cada uno de los países mencionados anteriormente, es posible determinar lo siguiente:

- a) Existe un único país que cuenta con la figura del Arbitraje Tributario, Venezuela.
- b) De los nueve países restantes, cinco han discutido o se encuentran discutiendo la incorporación del Arbitraje Tributario como solución de las controversias tributarias internas del país, en contraste con los cuatro países restantes que no han discutido o inclusive desconocen la figura, entre ellos se encuentra Guatemala.

No obstante, de lo anterior es necesario resaltar ciertos aspectos:

- a) Aunque en Venezuela se contempla la figura y se encuentra en plena vigencia legal en el país, la situación social-política del país actualmente no es clara en cuanto a que, no obstante está vigente, si verdaderamente es positiva, esto es que se encuentra en aplicación o es correctamente aplicada.
- b) En lo referente a la falta de discusión en los países analizados, hay varios aspectos importantes del porqué la figura no ha generado interés.
 - i. Colombia: Por su parte, cuenta con otras figuras alternas para la solución de conflictos tributarios, y aunque los mismos son sumamente tradicionales o clásicos en Derecho, tanto así que Guatemala también cuenta con procedimientos similares (entiéndase estos como la conciliación o la Audiencia Previa en el Proceso Administrativo Tributario), esto deja a un lado el interés por la búsqueda de nuevas alternativas, además de que se encuentra con el valladar de que está expresamente prohibido el arbitraje en materia tributaria.
 - ii. Argentina: Es un caso sumamente particular, pues siendo una federación conforme la Constitución Argentina, el Congreso Nacional comparte sus facultades legislativas con las legislaturas provinciales y con la legislatura de la Ciudad de Buenos Aires. Cada provincia fija, a través de su Código Fiscal, los hechos imponibles, sujetos del impuesto, alícuotas aplicables, exenciones y modalidades de liquidación. Toda la potestad impositiva por consiguiente recae en cada provincia y únicamente utilizan su Constitución como una guía, en cuanto a los principios que deben respetar, para la emisión de normas tributarias.

Un sistema tan complejo no les ha permitido contemplar un sistema alternativo de solución de conflictos tributarios, además que la carga de retraso en la resolución de dichos conflictos probablemente sea menor pues el conjunto de contribuyentes es única y exclusivamente los habitantes de la provincia.

- iii. Guatemala y Uruguay: Respecto a estos países, todo el sistema tributario es similar, sumado a ello no hay avances en cuanto al desarrollo de la figura del Arbitraje Tributario, ni se contempla su incorporación por no ser de interés nacional, bajo el argumento que el Derecho Tributario forma parte del Derecho Público y por consiguiente el mismo no puede ser objeto de arbitraje, no obstante, como se mencionó anteriormente, no implica una renuncia a la potestad tributaria del Estado la incorporación del Arbitraje Tributario, sobre lo mismo se comentará más adelante.
- c) Ahora bien, en los países en los que se ha discutido la figura hay que diferenciar lo siguiente:
- i. Panamá y Perú: Se encuentran mucho más avanzados en lo que respecta a la discusión de la figura del Arbitraje Tributario en diferentes sectores, tanto profesionales como académicos y a nivel popular, pues ya se ha planteado la idea, inclusive en artículos periodísticos y la aceptación de la figura se encuentra en auge, y podría considerarse que no es equivocado suponer que la figura en un lapso de cinco años llegue a nivel de una discusión legislativa.
 - ii. Por su parte, Ecuador, México y España: Estos todavía mantienen la discusión a nivel de conversación entre profesionales relacionados con el Derecho y académicos en foros o tesis académicas, por lo que no se muestra mucho avance a nivel social o inclusive político. No obstante, en España las discusiones que se plantean son de un alto nivel, por lo que eso podría traducirse en un próximo acercamiento del tema, en el que se involucren a otros sectores y se cabildee la idea dentro de la sociedad.

También se puede rescatar de los resultados del análisis comparativo con los países hispanohablantes lo siguiente:

- a) De los nueve países analizados, ocho cuentan con un Sistema Tributario similar al guatemalteco (una norma tributaria general y normas específicas para los impuestos, todas sujetas a principios constitucionales). No obstante, cada uno

cuenta con sus particularidades tanto legales como sociales, lo que determina el avance de la discusión del arbitraje tributario en cada país.

- b) De todos ellos se diferencia Argentina, esto debido a que como se mencionó anteriormente, cada provincia cuenta con su propio Código Fiscal y a través de este fija en cada una los hechos imposables, sujetos del impuesto, alícuotas aplicables, exenciones y modalidades de liquidación. Este Sistema Tributario es completamente diferente al guatemalteco que sus normas fiscales son de aplicación nacional y no regional.

5.2 Propuesta de Arbitraje Tributario en Guatemala.

En este segmento de la investigación se presentan las características fundamentales y las cuales aplican para la generalidad de los procesos del Arbitraje Tributario que se pretende sea una solución alternativa de la controversia que surge entre la Administración Tributaria y los Contribuyentes dentro del Proceso Administrativo Tributario. Posteriormente, se presenta el procedimiento del mismo y finalmente sus ventajas y desventajas a la luz de los argumentos que podrían encontrarse a favor o en contra de la propuesta.

5.2.1 Características Fundamentales de la propuesta.

Las características aquí presentadas aplican a la generalidad de los Arbitrajes Tributarios. No obstante, en cada procedimiento pueden surgir particularidades todo procedimiento de Arbitraje Tributario debe respetar:

- a) Que el procedimiento de Arbitraje Tributario sea especial y se encuentre regulado en el Código Tributario, en vista que la Ley de Arbitraje únicamente refiere a la primera norma.
- b) Que la aceptación de llevar a cabo el Arbitraje Tributario deba ser obligatoria para la Administración Tributaria y opcional para el Contribuyente o

Responsable, puesto que es una opción alternativa para la defensa de los derechos del Contribuyente ante la discrecionalidad con la que puede actuar la Administración Tributaria en virtud de su *lus Imperium*.

- c) Que pueda ser planteado en dos etapas del Proceso Administrativo Tributario, I) en la audiencia previa, o II) al finalizar el Proceso Administrativo Tributario previo a iniciar el Proceso Judicial. Si no se plantea en cualquier de estas etapas el mismo ya no podrá suscitarse.
- d) Que pueda ser de naturaleza independiente o institucional, entiéndase, ante una institución arbitral o un Tribunal Arbitral compuesto por un Árbitro propuesto por el Contribuyente, un Árbitro propuesto por la Administración Tributaria y un presidente del Tribunal Arbitral electo por los dos anteriores.
- e) Que el Arbitraje Tributario sea necesariamente de derecho, no de equidad por la naturaleza de la naturaleza de orden público de las normas tributarias, los sujetos del mismo, su complejidad y los efectos que el laudo genera.
- f) Que al ser un Arbitraje de Derecho, la única ley aplicable sea la guatemalteca, específicamente la legislación tributaria y de aplicación supletoria las normas procesales pertinentes. No obstante, pueden emplearse principios y preceptos internacionales, únicamente como referencia, no como normas de aplicación obligatoria.
- g) Que los plazos sean definitivos.
- h) Que deba ser colegiado, compuestos por tres árbitros, con experiencia comprobable en la materia. Como fue mencionado anteriormente, de los árbitros, dos serán designados por cada una de las partes involucradas en el conflicto, y el tercero nombrado por los dos primeros árbitros designados, quien a su vez actuará como Presidente del Tribunal Arbitral.
- i) Que el árbitro propuesto por la Administración Tributaria deba formar parte de su grupo de profesionales contratados, en un área especializada, y no se pueda subcontratar profesionales fuera de dicho grupo.
- j) Que los honorarios del árbitro propuesto por el Contribuyente y del Presidente del Tribunal Arbitral corran por cuenta del Contribuyente no obstante el laudo sea a su favor.

- k) Que la competencia del Tribunal sea irrecurrible e inapelable por haber sido pactada y aceptada libremente por la Administración Tributaria y el Contribuyente. No obstante, es posible recusar a cualquiera de los árbitros o que los árbitros se excusen de conocer el caso, por cualquiera de los motivos contemplados en el Código Procesal Civil y Mercantil.
- l) Que exista la posibilidad de conciliar en cualquier etapa del procedimiento, y se levante acta y la misma forma parte del laudo.
- m) Que el Laudo sea inapelable.
- n) Que el Laudo forme parte de la jurisprudencia nacional, el cual proveerá de análisis tributarios elaborados por expertos en la materia.
- o) Que el Arbitraje Tributario no afecta la potestad tributaria del Estado, ni al derecho de exigir el pago de la deuda determinada de la Obligación Tributaria. Puesto que no existe diferencia entre el arbitraje y el procedimiento administrativo ordinario, pues en ambos, la deuda no será exigible hasta la resolución definitiva de la controversia

5.2.2 Procedimiento.

5.2.2.1 Interposición.

Se consideran dos etapas en las que se pueden plantear y suscribir el Acuerdo Arbitral entre la Administración Tributaria y el Contribuyente.

Respecto a la primera, como se desarrolló en el Código Tributario, en su artículo 145 "A" se establece que si posterior a la verificación realizada por la Administración Tributaria se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación por parte del contribuyente de la obligación tributaria y siempre y cuando dichas inconsistencias, errores, acciones u omisiones no constituyan delitos o faltas penales, la Administración Tributaria citará al contribuyente para poder subsanarlas o aceptarlas con ciertos descuentos en cuanto a las multas derivadas de las inconsistencias.

Es en esta etapa inicial, previo a la notificación de la audiencia, en la que se considera se podría plantear que, en caso de subsistir, las inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación que la Administración Tributaria considera aún subsisten, y se confiera audiencia, se diluciden por medio de un Arbitraje Tributario. Esto a diferencia del Arbitraje Tributario contemplado en la legislación venezolana, al cual se puede llegar sólo hasta que se dé el agotamiento de la vía administrativa.

La segunda etapa, podría ser dentro del plazo de diez días hábiles de notificada la resolución del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero -TRIBUTA- que pone fin al Proceso Administrativo Tributario.

Estas dos opciones dan la posibilidad de evitar el proceso administrativo normal en sede administrativa, o seguir el proceso administrativo y que sin necesidad de elevar el asunto al órgano jurisdiccional ordinario se resuelva la controversia tributaria ante un Tribunal Arbitral pactado entre las partes.

De no plantearse el Arbitraje Tributario en cualquiera de estas etapas precluye o caduca el derecho de solicitar que se dilucide el proceso a través de esta figura.

Una vez pactado el arbitraje por las partes se suscribe la cláusula compromisoria, la cual constaría en acta administrativa y daría inicio al Proceso Arbitral Tributario. En la cláusula compromisoria es en donde se pacta si el Arbitraje será independiente o se suscitará ante una Institución Arbitral.

5.2.2.2 Constitución del Tribunal Arbitral.

Posterior a la suscripción del Acuerdo Arbitral con la Administración Tributaria se constituye el Tribunal Arbitral, compuesto por tres árbitros. Uno propuesto por cada parte, el cual a pesar de ser propuesto por las partes debe ser independiente en su actuación

y forma de resolver. Y el tercero, electo por los otros dos y que se encargará de presidir el Tribunal.

El tribunal se debe constituir o integrar dentro del plazo de cinco días hábiles de suscrito el Acuerdo Arbitral y se notificará a las partes de sus integrantes y, a partir de ello, el Contribuyente contará con quince días hábiles para presentar su demanda con los argumentos técnicos y legales por los que se encuentra en desacuerdo con la determinación de la obligación tributaria realizada por la Administración Tributaria. Al mismo tiempo deberá adjuntar los medios de prueba que considere pertinentes y propone, si fuere necesario, la realización de alguna otra diligencia de recepción de medio de prueba.

5.2.2.3 Demanda.

Una vez vencido el plazo de veinte días hábiles otorgados por el Tribunal Arbitral, para que el contribuyente presente su demanda con los argumentos técnicos y legales por los que se encuentra en desacuerdo con la determinación de la obligación tributaria realizada por la Administración Tributaria contenida en la audiencia notificada, acompañando lo medios de prueba pertinentes.

El Tribunal Arbitral notificará dentro del plazo máximo de dos días la recepción de la demanda del Contribuyente y otorgará una copia, digital y/o física de la misma a la Administración Tributaria.

5.2.2.4 Contrademanda y Excepciones.

Posterior a la notificación de la recepción de la demanda por parte del Tribunal Arbitral y el envío de la copia de la demanda a todos sus integrantes y partes, la Administración Tributaria contará con un plazo de quince días hábiles para presentar su contrademanda con los argumentos que refuten los planteados por el Contribuyente y adjuntar los medios de prueba que considere pertinentes. Al mismo tiempo, puede interponer las excepciones

que considere sean necesarios para fundamentar dichos argumentos, las cuales serán resueltas en el Laudo Arbitral.

El Tribunal Arbitral notificará dentro del plazo máximo de dos días la recepción de la contrademanda de la Administración Tributaria y otorgará una copia, digital y/o física de la misma al Contribuyente.

5.2.2.5 Prueba.

Los medios de prueba que pueden presentarse tanto en la demanda como en la contrademanda, si bien pueden ser todos los admitidos en derecho, los pertinentes son los mismos contemplados en el Código Procesal Civil y Mercantil.

Si las partes lo solicitaren o el Tribunal Arbitral lo considerara pertinente, se celebrará una audiencia para que el Tribunal practique alguna diligencia o conozca de prueba que no fuere documental o que se hubiere ofrecido y no se hubiere podido presentar oportunamente. Esta se celebrará cinco días hábiles posteriores a la notificación de la contrademanda al contribuyente, y si no se pudieran diligenciar todas las pruebas una siguiente audiencia podrá celebrarse dos días hábiles posteriores a la primera audiencia de prueba.

5.2.2.6 Audiencia de Refutación y Argumentos Finales.

Posterior a la celebración de la notificación de la contrademanda al contribuyente y de la audiencia de diligenciamiento de prueba, si esta tuviera lugar, se celebrará una audiencia común para que las partes refuten los argumentos y los medios de prueba otorgados por la contraparte y presentará sus conclusiones sobre lo desarrollado en el proceso.

Esta audiencia será celebrada cinco días hábiles posteriores a la última etapa o diligencia realizada. En esta audiencia pueden presentarse al Tribunal Arbitral las refutaciones, así

como los argumentos finales de manera escrita, no obstante que, la naturaleza de esta audiencia es oral, por lo que las partes comparecerán ante el Tribunal y debatirán.

De lo discutido en la audiencia se levantará un acta y la misma será notificada a las partes para que conste en sus registros.

5.2.2.7 Laudo.

Posterior a la celebración de la Audiencia de Refutación y Argumentos Finales, diez días hábiles después, el Tribunal Arbitral deberá emitir su Laudo en el que haga la relación de hechos y conclusiones del análisis de los argumentos vertidos por las partes y los medios de prueba presentados, si hubiera excepciones interpuestas las mismas también serán resueltas en el laudo.

En dicho laudo se establecerá si la determinación de la obligación tributaria corresponde a lo dispuesto por la Administración Tributaria o conforme lo que fue realizado por el Contribuyente. Si existiere algún ajuste parcial a lo determinado por el Contribuyente, deberá respetarse lo dispuesto por el laudo. Este como todos los laudos es únicamente impugnabile a través del recurso revisión, conforme lo establece el artículo 43 de la Ley de Arbitraje.

Esta resolución por consiguiente es final y concluye con la controversia derivada del Proceso Administrativo Tributario. La misma constituye título ejecutivo y es de aplicación inmediata.

5.2.3 Ventajas y Desventajas de la Propuesta.

5.2.3.1 Ventajas.

- a) El procedimiento aceleraría el tiempo que se toma que el contribuyente y la Administración Tributaria puedan dilucidar las controversias derivadas de la determinación de la obligación tributaria por parte de la última.
- b) Existiría una descarga de trabajo de la Administración Tributaria, el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero –TRIBUTA– y en las Salas de lo Contencioso Administrativo, lo que también colaboraría en la aceleración de los procesos a su cargo.
- c) Existiría mayor independencia e imparcialidad desde el inicio del procedimiento, a diferencia del Proceso Administrativo Tributario convencional, en el cual la Administración Tributaria actúa como juez y parte.
- d) Los árbitros a cargo de dilucidar la controversia contarían con mayor especialización en la materia, lo que produciría resoluciones con un mayor y mejor nivel de análisis, lo que sería conveniente incluso para sentar criterios institucionales y jurisprudenciales.
- e) No se requiere de numerosas reformas legales y cambios administrativos para que la propuesta sea viable.
- f) De ser favorables los laudos para la Administración Tributaria, la recaudación de tributos sería más pronta y eficaz, lo que aumentaría su posibilidad de alcanzar sus metas y por consiguiente dotar a la Administración Pública de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.

5.2.3.2 Desventajas.

- a) Por el nivel de especialización requerida de los profesionales a cargo de dilucidar la materia, esto puede representar un alto costo para el contribuyente, este procedimiento es muy probable que no sea de fácil y económico acceso para todas las personas.

- b) Requeriría que la Administración Tributaria tuviera un equipo especializado en esta materia y llegar a esto puede demorarse.
- c) El acceso a este procedimiento no podría ser para cualquier clase de contribuyente, no porque la propuesta no lo permita, si no por los costos que podría representar para el Contribuyente que decidiera ejercitar su derecho a llevar el procedimiento.
- d) Podría existir controversia al momento de su implementación, pues podrían presentarse inconstitucionalidades aduciendo que el Derecho Tributario forma parte de la esfera del Derecho Público, por lo que el Estado no puede renunciar a su Potestad Tributaria (no obstante se ha discutido que no es el caso en el transcurso de la presente investigación y se ampliará más adelante), o violación al derecho de igualdad por los motivos señalados en el punto anterior.

Como se puede apreciar existen más ventajas que desventajas en adoptar este procedimiento, pues daría celeridad y seguridad jurídica en la solución de controversias tributarias. Sumado a ello pondría a Guatemala a la vanguardia de los países hispanohablantes en cuanto a la aplicación de métodos alternos de solución de controversias tributarias.

5.3 Elementos Necesarios para su Implementación en Guatemala.

5.3.1 Procedimientos.

Para la incorporación del Arbitraje Tributario en Guatemala es necesario seguir ciertos procedimientos legislativos y administrativos, específicamente en el Congreso de la República y en Superintendencia de Administración Tributaria, esto son:

- a) Por parte del Congreso de la República, quien conforme al principio de reserva de ley, y de legalidad contemplados en la Constitución Política de la República de Guatemala tiene la potestad legislativa de la materia tributaria; deberá presentarse

una iniciativa de ley que modifique las leyes necesarias para su implementación, siendo estas:

- i. Código Tributario, Decreto 6-91.
 - ii. Ley de Arbitraje, Decreto 67-95.
 - iii. Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96.
- b) Por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, encargada de la aplicación y ejecución de la figura, una vez reformada la legislación nacional, se procederá a la emisión de los Reglamentos Internos de la Administración Tributaria necesarios para el cumplimiento de las disposiciones reformadas en el Código Tributario.
- c) Por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en cuanto se encuentren implementados los procedimientos internos para la aplicación y cumplimiento de lo dispuesto en las reformas legales, la Administración Tributaria deberá comunicar e informar del Arbitraje Tributario y sus implicaciones a los Contribuyentes para que estos hagan uso de la figura e inicie su aplicación general.

Claro está, que para que en Guatemala sea posible la incorporación del Arbitraje Tributario no se deben contrariar los principios constitucionales ni negociar o transaccionar elementos fundamentales del tributo (hecho generador, sujetos, base imponible y tipo impositivo), los cuales generan la relación jurídica tributaria, sino lo relativo a la **determinación de la obligación tributaria**.

5.3.2 Modelo de Iniciativa de Ley.

Como fue mencionado en el apartado anterior, para la implementación del Arbitraje Tributario en Guatemala, es necesaria la presentación de una Iniciativa de Ley por el Organismo Legislativo para la modificación de las leyes correspondientes. En el siguiente apartado se desarrolla un modelo de dicha iniciativa:

REFORMAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA; LEY DE ARBITRAJE, DECRETO 67-95 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA; Y, LEY DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, DECRETO 119-96 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

ARTÍCULO 1. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 145 “B”, el cual queda así:

“Artículo 145 "B". Mecanismo alternativo para solucionar el conflicto tributario. En el desarrollo de la citación contemplada en el artículo anterior, si no se llegará a un acuerdo total con la Administración Tributaria, la Administración Tributaria emitirá la Audiencia y notificará al Contribuyente los ajustes, multas e intereses que correspondan dentro de los dos días hábiles siguientes.

Notificada la Audiencia, tanto la Administración Tributaria como el Contribuyente o Responsable podrá plantear un Arbitraje Tributario para que un Tribunal Arbitral dilucide las inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación tributaria que se considere aún subsisten. La aceptación de llevar a cabo el Arbitraje Tributario será obligatoria para la Administración Tributaria y opcional para el Contribuyente o Responsable.

Una vez se ha determinado que el conflicto tributario será dilucidado por medio de un Arbitraje Tributario se suscribirá acta administrativa en el cual se hará constar el compromiso y cláusula arbitral, así como los elementos que deberá conocer el Tribunal Arbitral y si el mismo será independiente o institucional. De dicha acta se entregará copia al Contribuyente o Responsable.”

ARTÍCULO 2. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 145 “C”, el cual queda así:

“Artículo 146 “C”. Materia del Arbitraje Tributario. El Arbitraje Tributario versara únicamente sobre los Procesos Administrativos Tributarios iniciados por la Administración Tributaria, entendiéndose como aquellos en los que la Administración Tributaria derivado de su función de verificación y fiscalización encuentra o considera que en la determinación tributaria de un Contribuyente existen inconsistencias, errores, acciones u omisiones para iniciar un proceso por ello.

Si al llevarse a cabo la Audiencia Previa el Contribuyente o Responsable aceptara expresamente una parte de las inconsistencias, errores u omisiones, en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, el Arbitraje Tributario versará y resolverá únicamente aquellos aspectos en los que la Administración Tributaria y el Contribuyente o Responsable no estuvieren de acuerdo. En lo que concierne a la parte de las inconsistencias, errores u omisiones de la determinación de su obligación tributaria aceptadas, el Contribuyente o Responsable actuara conforme a lo dispuesto en el artículo 145 “A”.

ARTÍCULO 3. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 145 “D”, el cual queda así:

“Artículo 146 “D”. Legislación Aplicable. En el Arbitraje Tributario la única ley aplicable es la guatemalteca, específicamente la legislación tributaria y de aplicación supletoria las normas procesales pertinentes. No obstante, pueden emplearse principios y preceptos internacionales, pero únicamente como referencia, no como normas de aplicación obligatoria. El Arbitraje Tributario es necesariamente de derecho, no de equidad por la naturaleza de las normas a tratar, su complejidad y los efectos que el laudo genera.

Si el Arbitraje Tributario fuera institucional podrá aplicarse el Reglamento de la Institución, no obstante las etapas y plazos contemplados en este Código son definitivos y no podrán variarse.”

ARTÍCULO 4. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 145 “E”, el cual queda así:

“Artículo 146 “E”. Constitución del Tribunal Arbitral y su Competencia.

Posterior a la suscripción del Acuerdo Arbitral con la Administración Tributaria se constituirá el Tribunal Arbitral. El Tribunal Arbitral estará compuesto por tres árbitros, los cuales deberán contar con experiencia comprobable en la materia. La actuación de los Árbitros y su forma de resolver serán en todo momento independiente e imparcial.

Dos de los árbitros serán designados por cada una de las partes involucradas en el conflicto, y el tercero será nombrado por los dos primeros árbitros designados, quien a su vez actuará como Presidente del Tribunal Arbitral.

El árbitro propuesto por la Administración Tributaria deberá formar parte de su grupo de profesionales contratados, en un área especializada, y no podrá subcontratar profesionales fuera de dicho grupo.

Los honorarios del árbitro propuesto por el Contribuyente y del Presidente del Tribunal Arbitral corren a cuenta del Contribuyente no obstante el laudo sea a su favor o en su contra.

El tribunal deberá constituirse dentro del plazo de cinco días hábiles contados a partir de haber suscrito el Acuerdo Arbitral y se notificará a las partes la integración del mismo.

La competencia del Tribunal es irrecurrible e inapelable por haber sido pactada y aceptada libremente por la Administración Tributaria y el Contribuyente, al plasmarse en acta el compromiso. No obstante, es posible recusar a cualquiera

de los árbitros o que los árbitros se excusen de conocer el caso, por cualquiera de los motivos contemplados en el Código Procesal Civil y Mercantil.”

ARTÍCULO 5. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 145 “F”, el cual queda así:

“Artículo 146 “F”. Demanda. Posterior a la constitución del Tribunal Arbitral y la notificación de su integración, el Contribuyente contará con veinte días hábiles para presentar su demanda con los argumentos técnicos y legales por los que se encuentra en desacuerdo con los señalamientos a la determinación de la obligación tributaria realizada por la Administración Tributaria, acompañando los medios de prueba pertinentes.

El Tribunal Arbitral notificará dentro del plazo máximo de dos días la recepción de la demanda del Contribuyente y otorgará una copia, digital y/o física de la misma a la Administración Tributaria.”

ARTÍCULO 6. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 145 “G”, el cual queda así:

“Artículo 146 “G”. Contrademanda y Excepciones. Una vez todas las partes han sido notificadas de la recepción de la demanda y medios de prueba adjuntos, la Administración Tributaria dentro del plazo de quince días hábiles presentará su contrademanda u oposición con los argumentos que refuten los planteados por el Contribuyente o Responsable, así como los argumentos en los que fundamenta los posibles ajustes la determinación de la obligación tributaria del Contribuyente. Así mismo, deberá adjuntar los medios de prueba pertinentes.

La Administración Tributaria podrá interponer las excepciones que considere, a excepción de la excepción de incompetencia y las mismas serán resueltas en el Laudo Arbitral.

El Tribunal Arbitral notificará dentro del plazo máximo de dos días de la recepción de la contrademanda u oposición de la Administración Tributaria y otorgará una copia, digital y/o física de la misma al Contribuyente o Responsable.”

ARTÍCULO 7. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 145 “H”, el cual queda así:

“Artículo 146 “H”. Período de prueba. Los medios de prueba deben adjuntarse a la demanda y contrademanda, si alguna de las partes lo solicitare o el Tribunal Arbitral lo considerara pertinente, se celebrara una audiencia para que el Tribunal practique alguna diligencia o conozca alguna prueba que no fuere documental o que se hubiere ofrecido y no se hubiere podido presentar oportunamente.

Esta audiencia se celebrará cinco días hábiles posteriores a la notificación de la contrademanda u oposición al contribuyente, y si no se pudieran diligenciar todas las pruebas en dicha audiencia, se celebrara otra audiencia en los siguientes dos días hábiles posteriores.”

ARTÍCULO 8. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 145 “I”, el cual queda así:

“Artículo 146 “I”. Audiencia de Refutación y Argumentos Finales. Una vez se ha notificado a las partes de la celebración del último acto procesal, sea la contrademanda o la audiencia de diligenciamiento de prueba, si esta tuviera lugar, se señalará en dicha notificación que en el lapso de cinco días hábiles de notificados procederá la celebración de una última audiencia común para que las partes refuten los argumentos y los medios de prueba otorgados por la contraparte y presenten sus conclusiones sobre lo desarrollado en el proceso.

La naturaleza de la Audiencia de Refutación y Argumentos finales es oral, no obstante, pueden presentarse al Tribunal Arbitral las refutaciones, así como los argumentos finales de manera escrita.

De lo discutido en la audiencia se levantará acta y la misma será notificada a las partes para que conste en sus registros.”

ARTÍCULO 9. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 145 “J”, el cual queda así:

“Artículo 146 “J”. Laudo. Diez días hábiles posteriores a la celebración de la Audiencia de Refutación y Argumentos Finales, el Tribunal Arbitral deberá emitir su Laudo en el que haga la relación de hechos y conclusiones del análisis de los argumentos vertidos por las partes y los medios de prueba presentados, si hubiera excepciones interpuestas las mismas también serán resueltas en el laudo. Dicha resolución tiene carácter de sentencia definitiva, concluyendo con la controversia derivada del Proceso Administrativo Tributario y formará parte de la jurisprudencia nacional.

El contenido del Laudo deberá abarcar si la determinación de la obligación tributaria corresponde a lo dispuesto por la Administración Tributaria o conforme lo realizado por el Contribuyente. Si existiere algún ajuste parcial a lo determinado por el Contribuyente, este deberá regirse por lo dispuesto por el Laudo y hacerse cargo del pago de impuestos, multas e intereses que procedan.

El Laudo es inapelable, únicamente impugnabile a través del recurso revisión, conforme lo establece el artículo 43 de la Ley de Arbitraje. El Laudo constituye título ejecutivo y es de aplicación inmediata.”

ARTÍCULO 10. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 145 “K”, el cual queda así:

“Artículo 146 “K”. Conciliación. Si las partes conciliaren en cualquier etapa del procedimiento, se levantará acta en el que conste el acuerdo de conciliación y se emitirá el laudo en el cual se resuelva conforme a lo dispuesto en dicha acta.”

ARTÍCULO 11. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 154 “A”, el cual queda así:

“Artículo 154 “A”. Impugnación de la Resolución de la Administración Tributaria mediante el Arbitraje Tributario. Si el Contribuyente o Responsable dentro del plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación, ya sea la que determine la obligación tributaria o la que resuelva el recurso de revocatoria, decidiere que un Tribunal Arbitral continúe conociendo la controversia tributaria deberá presentar un escrito ante la Administración Tributaria para que se celebre una audiencia en la que se suscriba acta administrativa en el cual se hará constar el compromiso y cláusula arbitral, así como los elementos que deberá conocer el Tribunal Arbitral y si el mismo será independiente o institucional. De dicha acta se entregará copia al Contribuyente o Responsable. La suscripción del Acta es obligatoria para la Administración Tributaria.

Una vez suscrito el acta, se continuará con el procedimiento y condiciones contempladas en los artículos 146 “B” a 146 “K” de este Código.”

ARTÍCULO 12. Se incorpora al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el artículo 190, el cual queda así:

“Artículo 190. Para la aplicación del Arbitraje Tributario contemplado en este Código, la Administración Tributaria creará una Unidad específica la cual deberá contar con la especialización necesaria para la aplicación de lo dispuesto en este

cuerpo legal, so pena de responsabilidad administrativa por incumplimiento de deberes o mala práctica administrativa.”

ARTÍCULO 13. Se reforma el artículo 3 del Decreto 67-95 del Congreso de la República, Ley de Arbitraje, el cual queda así:

“Artículo 3. Materia objeto de arbitraje.

- 1) La presente ley se aplicará en todos aquellos casos en que la controversia verse sobre materias en que las partes tengan libre disposición conforme a derecho.
- 2) También se aplicará la presente ley a todos aquellos otros casos en que, por disposición de otras leyes, se permita el procedimiento arbitral, siempre que el acuerdo arbitral sea válido conforme esta ley.
- 3) Las controversias que deriven de conflictos en materia tributaria. Para esta clase de Arbitraje el Código Tributario es la norma específica en cuanto a las características y etapas del procedimiento; la presente norma es supletoria.
- 4) No podrán ser objeto de arbitraje:
 - a) Las cuestiones sobre las que haya recaído resolución judicial firme, salvo los aspectos derivados de su ejecución.
 - b) Las materias inseparablemente unidas a otras sobre las que las partes no tengan libre disposición.
 - c) Cuando la ley lo prohíba expresamente o señale un procedimiento especial para determinados casos.
- 5) Quedan excluidos del ámbito de aplicación de la presente ley los arbitrajes laborales.”

ARTÍCULO 14. Se reforma el artículo 21 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, el cual queda así:

“Artículo 21. Improcedencia. El contencioso administrativo es improcedente:

1. En los asuntos referentes al orden político, militar o de defensa, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan;
2. En asuntos referentes a disposiciones de carácter general sobre salud e higiene públicas, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan;
3. En los asuntos que sean competencia de otros tribunales;
4. En los asuntos originados por denegatorias de concesiones de toda especie, salvo lo dispuesto en contrario por leyes especiales;
5. En los asuntos en que una ley excluya la posibilidad de ser planteados en las vías contencioso administrativa; y
6. Cuando se ha planteado previamente un Arbitraje en materia tributaria contemplado en el Código Tributario.”

ARTÍCULO 15. TRANSITORIO. Los procedimientos que se hubieran iniciado antes de la fecha vigencia de la presente Ley, se tramitarán de conformidad con la ley vigente en la fecha en que se hubiere iniciado.

ARTÍCULO 16. VIGENCIA. El presente Decreto entrará en vigencia seis meses después de su publicación en el Diario Oficial. Durante dicho plazo, la Administración Tributaria deberá emitir los reglamentos internos y realizar los cambios necesarios para la plena aplicación de estas disposiciones.

5.4 Viabilidad de la Implementación en Guatemala del Arbitraje Tributario.

Ya que se ha desarrollado la propuesta y señalado los elementos necesarios para que en Guatemala pueda aplicarse el Arbitraje Tributario como solución del conflicto tributario, siendo ellos sobre todo reformas legales e incorporación de normativas institucionales por parte de la Administración Tributaria para la ejecución del proyecto.

No se requiere de grandes cambios legales ni institucionales, pero sí de voluntad política y conocimiento del tema, razón por la cual se motiva la presente investigación, para fomentar a que más personas conozcan, discutan y aporten aún más la figura.

No obstante, es necesario desarrollar el porqué es viable la incorporación del Arbitraje Tributario en la legislación guatemalteca.

La mayor cuestionante que surge sobre la viabilidad de la introducción del Arbitraje Tributario es ¿Cómo queda el Arbitraje Tributario, bajo el supuesto que, en la Relación Jurídica Tributaria, el Estado actúa en su calidad de ente soberano en ejercicio su *lus Imperium*, dado que por mandato legal se califica al Derecho Tributario dentro de la esfera del Derecho Público? Al respecto debemos realizar una distinción en base a lo analizado en el trabajo de investigación.

Como fue mencionado con anterioridad, cuando se establece que el Estado actúa en su calidad de ente soberano en ejercicio de su *lus Imperium*, se refiere a que el Estado utiliza su poder jurídico en función del cumplimiento de sus fines para imponer normas, organizarse, imponer sanciones, hacer expropiaciones, imponer tributos, administrar los recursos, y ejecutar actos administrativos.

En ejercicio de dicha soberanía y en ejercicio de su *lus Imperium*, el Estado se organiza y apunta al Organismo Legislativo como depositario de la potestad tributaria, lo cual quiere decir que únicamente dicho Organismo puede decretar tributos y sus elementos para que genere las condiciones necesarias para crear Relaciones Jurídicas Tributarias.

Es en la potestad tributaria del Estado que se manifiesta la actuación del Estado como ente soberano en ejercicio de su *lus Imperium* pues se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, con la expedición de una ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, los elementos de los tributos, y por mandato constitucional esto no puede cambiar.

Por otro lado, como se señaló en el primer capítulo existe una Relación Jurídica Tributaria entre el Contribuyente y la Administración Tributaria **cuando se configuran las posiciones de acreedor, en la administración tributaria y el obligado en el caso del Contribuyente**. Esto implica que la Relación Jurídica Tributaria es el vínculo entre ambos, obtenido por la realización de los diferentes hechos generadores contemplados en las diferentes leyes tributarias, y que por consiguiente determina los derechos y obligaciones de las partes en sus respectivas calidades y obligaciones específicas.

Y es que para poder dilucidar si existe una Relación Jurídica Tributaria entre el Estado como acreedor y el Contribuyente como obligado, es que es necesaria la determinación de la obligación tributaria, pero, ¿qué es la determinación de la obligación tributaria? Como fue mencionado anteriormente, el Código Tributario en su artículo 103 indica que es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, **declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma**.

De lo anterior vale la pena mencionar, que lo que se intenta determinar es si existe obligación, si la misma es exigible y si el cálculo del tributo es acorde a lo establecido a la normativa tributaria, o sea, si se ha generado una Relación Jurídica Tributaria, no se discuten o cuestionan los elementos fundamentales del tributo, puesto que dicha discusión es potestad exclusiva del Organismo Legislativo, de acuerdo a lo establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Al momento de dilucidar si existe una Relación Jurídica Tributaria, por medio de la determinación de la obligación tributaria, es que surge el Conflicto Tributario. Pues, la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad de fiscalización y verificación, y con el objetivo de mejorar la recaudación, se cuestiona si existe o no obligación tributaria o si se ha incurrido en omisiones por un cálculo erróneo sobre la base imponible por parte del Contribuyente y es en la discusión de este Conflicto Tributario que se desarrolla el Proceso Administrativo Tributario objeto de la presente investigación.

Por otro lado, cuando se establece que el Derecho Tributario es eminentemente de Derecho Público y éste no puede ser susceptible al arbitraje, si aplicamos supletoriamente el criterio venezolano respecto a la viabilidad del arbitraje tributario, en el cual ellos establecen que aunque el ámbito de las posibilidades de transacción, y, a su vez de Arbitraje, es más reducido para la Administración que para los particulares, puesto que debe respetar el principio de legalidad y está condicionado por el interés público, que constituye la finalidad primordial del ejercicio del poder público, se reconoce y exhorta la implementación de los medios alternativos de resolución de conflictos de derecho público específicamente en los casos:

- a) Cuando se encuentre frente a materias regidas por el Derecho Privado;
- b) Cuando se encuentre frente a una **potestad discrecional de la Administración Pública**; o
- c) Cuando así lo permita expresamente la ley. Claro, siempre que no se renuncien normas de orden público ni se disponga sobre el ejercicio de competencias obligatorias para la administración.

En el caso del primero de los preceptos, el mismo no aplica. En el segundo, podemos determinar que la potestad discrecional de la Administración Tributaria se encuentra enfrentada a los derechos del contribuyente puesto que actúa como juez y parte en el proceso llevado ante ella. Y finalmente, en el tercero de los criterios, si fuera reformada la ley como la presente investigación plantea, podría aplicarse sin problemas el Arbitraje Tributario.

El objetivo de la incorporación del Arbitraje Tributario es la celeridad de la determinación de la obligación tributaria y por consiguiente establecer la juridicidad de lo actuado por la Administración Tributaria y a su vez proveer un método alternativo para la defensa de los derechos de los Contribuyentes y generar un apoyo a la Administración Tributaria para que la recaudación sea pronta, justa y equitativa de una manera más ágil, al acortar los plazos, el excesivo formalismo y la carga procesal tanto administrativa como judicial.

El Arbitraje Tributario no afecta la potestad tributaria del Estado pues la misma por su propia naturaleza, es indisponible, permanente y el Estado no puede renunciar a ella porque su propia existencia estaría en juego. Pero, cuando en el presente trabajo se postula la inclusión del arbitraje tributario, no se está planteando la hipótesis de renunciar a la potestad tributaria.

El arbitraje estará referido únicamente a resolver controversias surgidas **por la interpretación y aplicación de las normas tributarias a las actividades económicas**. La potestad tributaria se materializa en la creación de tributos y en la posibilidad de cobrar las deudas tributarias coercitivamente. En tal sentido, la potestad tributaria permanecerá incólume en todos los casos, pues es evidente que ni la Administración, ni el Poder Judicial y tampoco los árbitros pueden disponer de los elementos fundamentales del tributo ni pueden negociar o transigir respecto de ellos.

Es por ello que cuando el Contribuyente pone en conocimiento de un Tribunal Arbitral, Administración Tributaria o del Poder Judicial la controversia tributaria, se busca en base a argumentos jurídicos y fácticos hacer valer el criterio referente a la determinación de la obligación tributaria por encima de la posición de la Administración, es decir únicamente se está dilucidando si determinados hechos calzan o no en la norma tributaria; por lo que **se trata de una etapa posterior a la manifestación de la potestad tributaria**.

Sumado al hecho que las características contempladas en el Arbitraje Tributario que se propone no contrarían el principio de legalidad e indisponibilidad del tributo. El Arbitraje Tributario no afecta la potestad tributaria del Estado, ni al derecho de exigir el pago de la deuda determinada de la Obligación Tributaria, dado que no existe diferencia entre el arbitraje y el procedimiento administrativo ordinario, pues en ambos, la deuda no será exigible hasta la resolución definitiva de la controversia.

A su vez, el mismo coexiste con el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, pues el Arbitraje Tributario sería un método alternativo, que coadyuva al

descongestionamiento de los órganos jurisdiccionales estatales, no usurpa sus funciones.

Es por ello que el Arbitraje Tributario no vulnera los principios de igualdad, justicia, generalidad ni capacidad contributiva, pues el mismo no supone concesiones recíprocas entre las partes (ni de la Administración Tributaria al Contribuyente, ni del Contribuyente a la Administración Tributaria). La introducción de fórmulas que permitan conciliar dentro del procedimiento administrativo, presupone establecer acuerdos que no contemplan renuncia alguna al ejercicio de competencias indisponibles, como la reducción de impuestos o beneficios personales, únicamente es una forma alterna y más rápida de lograr solventar la discusión o conflicto tributario.

Concluyendo, a la luz del principio constitucional de legalidad en materia tributaria, es potestad únicamente del Congreso de la República determinar si existen nuevos o diferentes elementos fundamentales de un tributo, es por ello que no puede convenirse sobre los mismos. No obstante, al convenir sobre que un tercero conociere el asunto y no variando dichos elementos, sino resolviendo sobre lo dispuesto ya en ley, no existiría violación del principio de legalidad, pues el Tribunal Arbitral conocería específicamente lo referente a la aplicación de las funciones de fiscalización, verificación y recaudo de la Administración Tributaria, no de los elementos fundamentales del Tributo. Con tal planteamiento, entonces, la terminación convencional no sólo sería jurídicamente posible sino incluso, en determinadas circunstancias y situaciones, conveniente.

CONCLUSIONES

- a) El Arbitraje Tributario sería de mucha utilidad para el descongestionamiento, tanto a nivel administrativo como judicial, para la resolución de controversias tributarias dentro de plazos reales, prácticos y eficientes. Lo cual proveería de una seguridad y certeza jurídica más técnica y pronta tanto para los Contribuyentes como para la Administración Tributaria.
- b) La especialización de los profesionales Árbitros a cargo de conocer y proveer una solución arbitral al asunto tributario proveería de análisis e interpretaciones técnico-legales que aportarían y enriquecerían a la jurisprudencia nacional tributaria.
- c) De los diez países hispanohablantes analizados, incluyendo a Guatemala, únicamente uno cuenta con la figura del Arbitraje Tributario, este es Venezuela. No obstante, el desconocimiento del mismo no es un aspecto generalizado, la figura ha tomado cierto auge en la actualidad y todos los análisis se hacen bajo la misma premisa, como una solución al congestionamiento administrativo y judicial para la solución de controversias tributarias.
- d) Dado que los procesos administrativos y judiciales en los que se conocerían conflictos tributarios presentarían un notable incremento en su resolución, supondría para la Administración Tributaria un aumento en su recaudación cuando la resolución fuera a su favor.
- e) Para los Contribuyentes el Arbitraje Tributario sería una herramienta más para la protección de sus derechos y sería de suma utilidad para la reducción del tiempo en el que solventan su situación tributaria.
- f) Con la incorporación de la figura del Arbitraje Tributario en Guatemala no se violarían principios constitucionales y se mantendría la armonía con la ley de arbitraje vigente.
- g) No debería existir controversia de que el Arbitraje Tributario afecte la potestad tributaria del Estado puesto que ni al derecho de exigir el pago de la deuda determinada de la Obligación Tributaria. Dado que no existe diferencia entre el

arbitraje y el procedimiento administrativo ordinario, pues en ambos, la deuda no será exigible hasta la resolución definitiva de la controversia.

- h) Para la incorporación de la figura del Arbitraje Tributario no se requeriría de grandes cambios legislativos, no obstante si de cambios administrativos.
- i) Dado que los cambios legislativos propuestos ya proveen una noción sobre lo que los cambios administrativos deben versar, no debería de ser de mucha complicación para la Administración Tributaria adoptarlos.

RECOMENDACIONES

- a) A la Administración Tributaria se recomienda el análisis de las reformas legales que se proponen en la presente investigación para que sean dictaminadas en cuanto a su aplicabilidad y se envíe una propuesta de reforma legislativa con dictamen al Ministerio de Finanzas Públicas para su presentación por conducto del Presidente de la República de una iniciativa de ley al Congreso de la República con sus consideraciones o exposición de motivos.
- b) Al Congreso de la República se recomienda el análisis de las reformas legales que se proponen en la presente investigación y recabar el dictamen técnico elaborado por la Administración Tributaria con el objeto de que las reformas sean discutidas y aprobadas.
- c) A la Administración Tributaria se recomienda que una vez aprobados los cambios legislativos necesarios para la incorporación del Arbitraje Tributario, los cambios administrativos deben ser realizados pronto y de manera eficiente para que la figura sea funcional a la brevedad.
- d) Para futuras investigaciones se recomienda que se expandan los alcances de la investigación y se abarque el tema referente al Arbitraje Tributario Aduanero.

REFERENCIAS

1. Bibliográficas.

- 1.1 Avila del Cid, Roberto Carlos. Procedimiento Administrativo Guatemalteco, Cuaderno de Estudio 11. Instituto de Investigaciones Jurídicas, URL, Abril, 2001.
- 1.2 Aguilar Guerra, Vladimir Osmán. Principio de Legalidad en la Administración Pública. Buen Gobierno y Transparencia Su contextualización al caso guatemalteco. Guatemala, 2013.
- 1.3 Colmenares P., Iraima Y. Ventajas del Arbitraje Tributario como mecanismo alternativo para resolución de conflictos en materia tributaria. Sapienza Organizacional, Colombia, 2014.
- 1.4 Delgado García, Ana María; Oliver Cuello, Rafael. Los procedimientos en el ámbito tributario. España: Editorial UOC, 2008. Página 19.
- 1.5 Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Ossorio, Manuel. Argentina. Heliasta, 2008. 36ª Edición.
- 1.6 Fernández Ruiz, Jorge y Javier Santiago Sánchez. Contencioso administrativo: culturas y sistemas jurídicos comparados. Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM. México, 2010.
- 1.7 Flores Torrejón, Edwin. Restricciones al IUS IMPERIUM y a la Autonomía de los Gobiernos Locales. Centro de Estudios de Derecho Municipal. Perú, 2013.
- 1.8 García Villaluenga, Leticia y Otros. Mediación, arbitraje y resolución extrajudicial de conflictos en el siglo XXI. Tomo II: arbitraje y resolución extrajudicial de conflictos. España: Editorial Reus, 2010.
- 1.9 González Pérez, Jesús. La pluralidad de partes en el proceso administrativo. Revista de Administración Pública, núm 100-102. España: CEPC - Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1983.
- 1.10 Ledesma Narváez, Marianella. Jurisdicción y arbitraje (2a. ed.). Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2010.
- 1.11 Martínez de Pisón, Juan Arrieta. Derecho Tributario y Medios Alternativos de Solución de Controversias. AFDUAM 11. España, 2007.

- 1.12 Maya Marín, Francisco Antonio; Fabiola Guerrero Govea. Consideraciones sobre la relación jurídica tributaria en Venezuela. Civitas. Universidad Privada Dr. Rafael Beloso Chacín. Venezuela, 2013.
- 1.13 Santofimio, Jaime Orlando. Tratado de Derecho Administrativo Universidad Externado de Colombia. 3ª Edición. Colombia, 2008.
- 1.14 Taveiro Torres, Heleno. Tratado de Direito Constitucional Tributário, Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Saraiva, San Pablo, Brasil, 2005.
- 1.15 Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires, 2001.

2. Normativas.

- 2.1 Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala.
- 2.2 Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96. Ley de lo Contencioso Administrativo.
- 2.3 Congreso de la República de Guatemala. Decreto 12-2002. Código Municipal.
- 2.4 Congreso de la República de Guatemala. Decreto 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- 2.5 Congreso de la República de Guatemala. Decreto 2-89. Ley del Organismo Judicial.
- 2.6 Congreso de la República de Guatemala. Decreto 57-92. Ley de Contrataciones del Estado.
- 2.7 Congreso de la República de Guatemala. Decreto 67-95. Ley de Arbitraje.
- 2.8 Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código Tributario.
- 2.9 Jefe de la República de Guatemala. Decreto-Ley 106. Código Civil.
- 2.10 Jefe de la República de Guatemala. Decreto-Ley 107. Código Procesal Civil y Mercantil.

3. Electrónicas.

- 3.1 Arbitraje Tributario: ¿por qué no? Ius360. Loayza Jordán, Fernando. Perú, 2014. Fecha de Consulta: 21/04/17. Disponible en: <http://www.ius360.com/articulos-de-estudiantes/arbitraje-tributario-por-que-no/>
- 3.2 Bóveda. El arbitraje tributario en el derecho venezolano. Bóveda, Mary. Venezuela, 2004. Fecha de Consulta: 29/04/2017. Disponible en: http://www.boveda.com/Arbitraje_tributario_en_Venezuela.html
- 3.3 Clases de Arbitraje Nacional. Ministerio De Justicia, Gobierno de Colombia. Colombia. Fecha de Consulta: 05/05/2017. Disponible en: <https://conciliacion.gov.co/portal/Arbitraje/-Qu%C3%A9-es-Arbitraje/Clases-de-Arbitraje-Nacional>.
- 3.4 Como evitar la doble imposición. Ministerio de Economía y Finanzas. Perú. Fecha de Consulta: 05/05/2017. Disponible en: <https://www.mef.gob.pe/es/convenio-para-evitar-la-doble-imposicion>
- 3.5 Derecho UNAM. El derecho procesal administrativo. Alberto Fernández Madrazo. Universidad Nacional Autónoma de México. México. Fecha de Consulta: 22/07/2017. Disponible en: www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/.../CJ2_Art_2.pdf
- 3.6 Diccionario de la Real Academia Española. España, Real Academia Española, 2017. Edición del Tricentenario. Fecha de Consulta: 03/02/2017. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=DxqPMs4>
- 3.7 El Arbitraje Tributario. Rivas Contreras, Osmel A. DM Sociedad Mercantil. Venezuela, 2011. Fecha de Consulta: 24/04/2017. Disponible en: <http://dmsociedadmercantil.blogspot.com/2011/03/el-arbitraje-tributario.html>

4. Otras.

- 4.1 ¿Funcionó el Tribunal Administrativo Tributario? Capital. Loo, Kemy. Panamá. 2013. Fecha de Consulta: 21/04/2017. Disponible en: <http://www.capital.com.pa/funciono-el-tribunal-administrativo-tributario/>

- 4.2 Aguilar Guerra, Vladimir Osmán. Principio de Legalidad en la Administración Pública. Buen Gobierno y Transparencia, su contextualización al caso guatemalteco. Guatemala, 2013.
- 4.3 Barrios Rodríguez, Luisa Fernanda. Análisis Jurídico de la Prueba de Documentos Electrónicos en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario. Guatemala, 2010. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- 4.4 Carrero Marrero, Juan Bautista. Alcances de la Transacción como Medio Alternativo de Resolución de Conflictos en el Derecho Tributario Venezolano. Venezuela, 2011. Tesis para optar al título de Especialista en Derecho Financiero. Universidad Católica Andrés Bello.
- 4.5 Delgado Ratto, Cecilia. El arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias en materia tributaria. Perú. XXII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. 2004.
- 4.6 Donado Rodríguez, Saúl Augusto. Soluciones Administrativas en el Procedimiento Tributario. Guatemala, 2014. Tesis para optar al título de Doctor en Tributación. Universidad Galileo de Guatemala.
- 4.7 El arbitraje tributario divide la opinión de los juristas. El Economista. Blanco, Teresa. España, 2012. Fecha de Consulta: 21/04/17. Disponible en: <http://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/4381823/11/12/El-arbitraje-tributario-divide-la-opinion-de-los-juristas.html>
- 4.8 España Urrutia, Mynor Vinicio. Análisis Jurídico de la Suspensión del Acto Administrativo como efecto del planteamiento del Proceso Contencioso Administrativo Tributario. Guatemala, 2008. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- 4.9 García Becerril, Ana Rubí. La importancia de la intervención de la Cámara de Diputados para la aprobación de Tratados Internacionales en Materia Tributaria. Universidad de las Américas Puebla. México, 2004. Tesis para optar al título de Licenciado en Derecho con área en Derecho Fiscal.
- 4.10 González Dubón, Anibal. Consideraciones Diplomado “Medios Alternativos de Solución de Conflictos con Énfasis en Arbitraje.” Módulo 1. Guatemala, 2013.

Comisión de Resolución de Conflictos de la Cámara de la Industria de Guatemala –CRECIG- en colaboración de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado; Programa Cámara de Industria – Escuela de Estudios de Postgrado.

- 4.11 González Reyes, Rubén Darío. El Arbitraje y la Conciliación como Medios Alternativos para la Resolución de Conflictos de Conformidad con el Decreto 67-95 del Congreso de la República. Guatemala, 1996. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad San Carlos de Guatemala.
- 4.12 Goya, Marta Susana. Mediación-Arbitraje Fiscal. Argentina. Tesis para optar al título de Posgrado en Especialización en Tributación. Universidad de Buenos Aires.
- 4.13 Hernández Francis, Victor William. Análisis del arbitraje como mecanismo de solución de controversias en el marco jurídico de México. México, 2006. Tesis para optar al título de Abogado con especialidad en Derecho Internacional. Universidad de las Américas Puebla.
- 4.14 Jinesta Lobo, Ernesto. Naturaleza Jurídica de la Determinación de la Obligación Tributaria. España, 1991.
- 4.15 Lozano Rodríguez, Eleonora. En defensa del arbitraje internacional en materia tributaria: Una propuesta para los países latinoamericanos. Salamanca, España. 2008. Tesis para optar al título de Doctora en Derecho. Universidad de Salamanca.
- 4.16 Manrique Cervantes, José Antonio. El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú. Repositorio Académico UPC. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, 2014. Página 33.
- 4.17 Mayora Alvarado, Eduardo. El Problema de la Calificación del Acto Jurídico en el Derecho Tributario Guatemalteco. Guatemala, 2013.
- 4.18 Murcia Martínez, Lázaro Steve. La función administrativa como una facultad exclusiva de los órganos de la administración pública guatemalteca. Guatemala, 2007. Tesis para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala.

- 4.19 Pineda Aguilar, Sergio Enrique. Proceso Contencioso Administrativo Tributario. Guatemala, 2008. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad Rafael Landívar.
- 4.20 Reyes Riveros, Jorge. "El Principio de Juridicidad y la Modernidad". Chile, Revista Chilena de Derecho, Universidad Nacional Andrés Bello, 1998.
- 4.21 Robles Bucio, Héctor Alarii. Estudio Jurídico Tributario de las Presunciones y Ficciones Legales en la Legislación Aduanera Mexicana. Universidad de las Américas Puebla. México, 2006. Tesis para optar al título de Licenciado en Derecho con área en Derecho Fiscal.
- 4.22 Romero Gómez, Paul Mbareq. Doble Tributación en México en relación con la capacidad contributiva. México, 2004. Tesis para optar al título de Licenciado en Derecho con Especialidad en Derecho Fiscal. Universidad de las Américas Puebla.
- 4.23 Sandoval Calderón, María José. Estudio Jurídico y Doctrinario del Arbitraje y su función en la Aplicación de los Principios sobre los Contratos Comerciales Internacionales. Guatemala, 2010. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad San Carlos de Guatemala.
- 4.24 Sigüenza Morales, Silvia Patricia. Análisis Jurídico de la Convención Interamericana sobre Arbitraje Comercial Internacional. Guatemala, 2006. Tesis para optar al título de Abogado y Notario. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- 4.25 Valdés, Camilo. Arbitraje en Materia Tributaria. La Estrella, Panamá, 07/04/2014. Fecha de Consulta: 03/02/2017. Disponible en: <http://laestrella.com.pa/economia/arbitraje-materia-tributaria/23448958>

	Guatemala	Perú	Panamá
Norma Tributaria	Código Tributario	Código Tributario	Código Fiscal de la República de Panamá
¿Contempla el Arbitraje Tributario?	No en materia de Derecho Interno	No en materia de Derecho Interno	No en materia de Derecho Interno
¿Qué aspectos resaltan de dicha figura?	N/A	N/A	N/A
¿Se encuentra en discusión en este país el Arbitraje Tributario?	NO	Se ha discutido la figura como tesis de abogados y periodistas para el descongestionamiento del sistema judicial en los asuntos de materia fiscal. Sumado a ello existen tesis académicas que tratan el tema.	Se ha discutido la figura como tesis de abogados y periodistas para el descongestionamiento del sistema judicial en los asuntos de materia fiscal. Sumado a ello existen tesis académicas que tratan el tema.
¿En qué etapa se encuentra la discusión?	N/A	Únicamente ha sido discutido entre académicos y profesionales independientes, no a nivel legislativo.	Únicamente ha sido discutido entre académicos y profesionales independientes, no a nivel legislativo. No obstante, la figura tiene mucho

		No obstante, la figura tiene mucho más análisis así como más aceptación.	más análisis así como más aceptación.
Diferencias con Guatemala	N/A	El tema ha sido discutido y analizado por diferentes sectores, y ya cuenta con aceptación de ciertos sectores.	El tema ha sido discutido y analizado por diferentes sectores, y ya cuenta con aceptación de ciertos sectores.
Similitudes con Guatemala	N/A	La figura no existe regulada y la figura del arbitraje tributario únicamente podría aplicarse en materia internacional.	La figura no existe regulada y la figura del arbitraje tributario únicamente podría aplicarse en materia internacional.

	Colombia	Ecuador	México
Norma Tributaria	Estatuto Tributario Nacional	Código Tributario	Código Fiscal de la Federación
¿Contempla el Arbitraje Tributario?	No cuenta con la figura, no obstante, cuenta con otros métodos alternativos de solución de controversias en materia tributaria.	No en materia de Derecho Interno	No en materia de Derecho Interno

<p>¿Qué aspectos resaltan de dicha figura?</p>	<p>El procedimiento de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo en materia tributaria existe desde el año 2,000. Este procedimiento rige en la fase administrativa y judicial, consistente básicamente en la reducción de la deuda tributaria.</p>	<p>N/A</p>	<p>N/A</p>
<p>¿Se encuentra en discusión en este país el Arbitraje Tributario?</p>	<p>NO</p>	<p>Se ha discutido la figura como tesis de abogados y académicos para el descongestionamiento del sistema judicial en los asuntos de materia fiscal.</p>	<p>Se ha discutido la figura en foros internacionales (ILDT 2,004) y nacionales (Prodecon 2,014)</p>
<p>¿En qué etapa se encuentra la discusión?</p>	<p>N/A</p>	<p>Únicamente ha sido discutido a nivel de académicos y profesionales independientes.</p>	<p>Únicamente ha sido discutido a nivel de académicos y profesionales independientes.</p>
<p>Diferencias con Guatemala</p>	<p>Es expreso en determinar que el arbitraje no es aplicable a materia tributaria.</p>	<p>El tema ha sido discutido, y aunque no ha llegado a instancias de discusión legislativa, la figura no es completamente desconocida.</p>	<p>El tema ha sido discutido, y aunque no ha llegado a instancias de discusión legislativa, la figura no es completamente desconocida.</p>

<p>Similitudes con Guatemala</p>	<p>Los métodos contemplados son similares a los procedimientos con los que cuenta Guatemala para terminar anticipadamente los procedimientos derivados de ajustes tributarios.</p>	<p>La figura no existe regulada y la figura del arbitraje tributario únicamente podría aplicarse en materia internacional.</p>	<p>La figura no existe regulada y la figura del arbitraje tributario únicamente podría aplicarse en materia internacional.</p>
-----------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

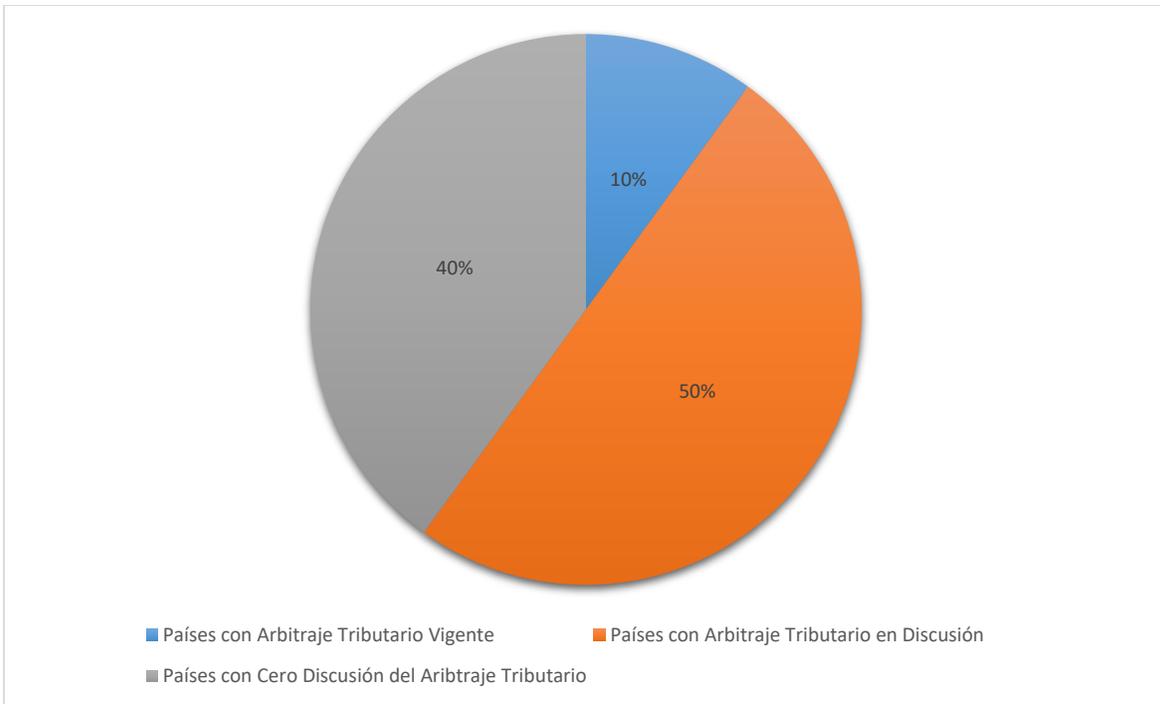
	Uruguay	Argentina	España
<p>Norma Tributaria</p>	<p>Código Tributario</p>	<p>Conforme la Constitución Argentina, el Congreso Nacional comparte sus facultades legislativas con las legislaturas provinciales y con la legislatura de la Ciudad de Buenos Aires. Cada provincia fija, a través de su Código Fiscal, los hechos imposables, sujetos del impuesto, alícuotas aplicables, exenciones y modalidades de liquidación.</p>	<p>Ley General Tributaria</p>
<p>¿Contempla el Arbitraje Tributario?</p>	<p>No en materia de Derecho Interno</p>	<p>No en materia de Derecho Interno</p>	<p>No en materia de Derecho Interno</p>

¿Qué aspectos resaltan de dicha figura?	N/A	N/A	N/A
¿Se encuentra en discusión en este país el Arbitraje Tributario?	NO	NO	Se ha discutido la figura como tesis de abogados y periodistas para el descongestionamiento del sistema judicial en los asuntos de materia fiscal. Sumado a ello existen tesis académicas que tratan el tema.
¿En qué etapa se encuentra la discusión?	N/A	N/A	Únicamente ha sido discutido entre académicos y profesionales independientes, no a nivel legislativo. No obstante, la figura tiene mucho más análisis así como más aceptación.
Diferencias con Guatemala	Únicamente en lo que concierne a impuestos específicos.	Existe una separación en diversas normas tributarias dependiendo de la provincia, a diferencia que en Guatemala las normas tributarias aplican para todo el territorio nacional.	El tema ha sido discutido y analizado por diferentes sectores, y ya cuenta con aceptación de ciertos sectores.

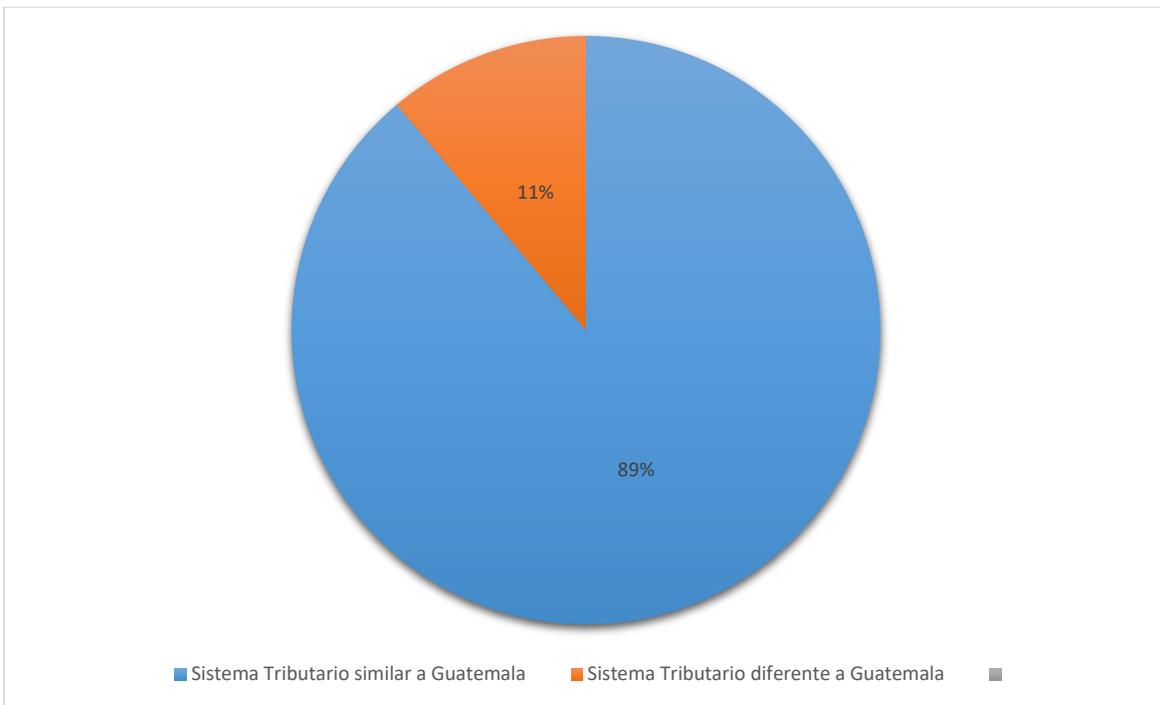
<p>Similitudes con Guatemala</p>	<p>Todo el sistema es similar, no hay avances en cuanto al desarrollo de la figura ni se contempla su incorporación.</p>	<p>No hay avances en cuanto al desarrollo de la figura ni se contempla su incorporación.</p>	<p>La figura no existe regulada y la figura del arbitraje tributario únicamente podría aplicarse en materia internacional.</p>
-----------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	Venezuela
<p>Norma Tributaria</p>	<p>Código Orgánico Tributario</p>
<p>¿Contempla el Arbitraje Tributario?</p>	<p>SI</p>
<p>¿Qué aspectos resaltan de dicha figura?</p>	<p>Puedan de mutuo acuerdo, someter a arbitraje independiente las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción. El arbitraje podrá proponerse y deberá acordarse una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario. La formalización del arbitraje la harán las partes en el expediente de la causa y en ella expresarán las cuestiones que someterán al conocimiento de los árbitros.</p> <p>El arbitraje tributario es de carácter judicial, necesariamente de derecho y colegiado.</p>
<p>¿Se encuentra en discusión en este país el Arbitraje Tributario?</p>	<p>Se encuentra vigente en la legislación del país.</p>

<p>¿En qué etapa se encuentra la discusión?</p>	<p>N/A</p>
<p>Diferencias con Guatemala</p>	<p>El Arbitraje Tributario se encuentra en plena vigencia. No obstante, vale la pena mencionar que por la situación social-política del país actualmente no es clara si sumado a que está vigente, se aplica.</p>
<p>Similitudes con Guatemala</p>	<p>Se rige la normativa tributaria a los mismos principios constitucionales y sumado a eso hay un solo cuerpo legal de normas tributarias, sumado a las normas de los impuestos específicos.</p>



Fuente: Propia.



Fuente: Propia.

Proceso de Propuesta de Arbitraje Tributario Guatemalteco

