

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

**LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE TESTIGOS, SU VALIDEZ Y PERTINENCIA EN  
EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA**

**MARÍA CARMELINA RODRÍGUEZ OLIVARES**

**GUATEMALA, AGOSTO DE 2013**

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

**LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE TESTIGOS, SU VALIDEZ Y PERTINENCIA EN  
EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**MARÍA CARMELINA RODRÍGUEZ OLIVARES**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, agosto de 2013

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

DECANO: Lic. Avidán Ortiz Orellana  
VOCAL I: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi  
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz  
VOCAL IV: Br. Víctor Andrés Marroquín Mijangos  
VOCAL V: Br. Rocael López González  
SECRETARIA: Licda. Rosario Gil Pérez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Lic. Carlos Manuel Castro Monroy  
Vocal: Licda. Mirza Eugenia Irungaray López  
Secretario: Lic. Gamaliel Sentés Luna

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Ronaldo Sandoval  
Vocal: Lic. David Sentés Luna  
Secretario: Lic. Jorge Estuardo Reyes del Cid

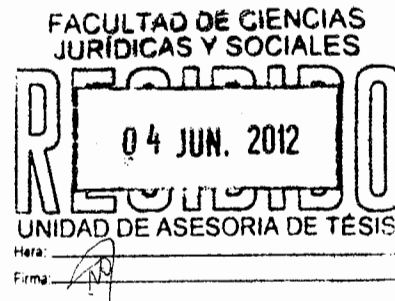
**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

*Lic. José Rafael Sánchez Fajardo*  
*Abogada y Notario*  
*Colegiado 1543*

Guatemala, 04 de junio de 2012

**Licenciado**

**Carlos Ebertito Herrera Recinos**  
**Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y sociales**  
**Universidad de San Carlos de Guatemala**  
**Su Despacho.**



Respetable Licenciado:

Tengo el agrado de informarle que asesoré el trabajo de tesis elaborado por la bachiller María Carmelina Rodríguez Olivares en base al nombramiento recaído en mi persona de fecha cuatro de octubre del año dos mil diez, intitulado: “ **LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE TESTIGOS, SU VALIDEZ Y PERTINENCIA EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA.**” Después del trabajo encomendado me es grato darle a conocer:

- a) La tesis cuenta con un contenido científico y técnico que analiza los medios probatorios pertinentes dentro del proceso contencioso administrativo tributario.
- b) Para desarrollar la tesis, se utilizó la metodología y técnica de investigación acordes. Los métodos empleados fueron lo que a continuación se indican: analítico, el cual señaló la declaración de testigos; el sintético, determinó sus efectos; el inductivo, dio a conocer su validez y el deductivo estableció la problemática actual. El procedimiento para la elaboración de la misma, incluyó las técnicas de fichas bibliográficas y la documental; con las cuales se obtuvo la información doctrinaria relacionada con el tema investigado.
- c) En cuanto a la redacción, la ponente durante el desarrollo de la tesis utilizó un lenguaje comprensible y adecuado. Los objetivos se alcanzaron y los mismos determinaron la importancia de analizar el proceso contencioso administrativo.
- d) La contribución científica del trabajo realizado por la sustentante es fundamental para el país, ya que determina la importancia de la recaudación de los tributos en la sociedad guatemalteca.




*Lic. José Rafael Sánchez Fajardo*  
*Abogado y Notario*  
*Colegiado 1543*

---

- e) Las conclusiones y recomendaciones de la tesis son congruentes y tienen relación con los capítulos de la misma. De manera personal me encargué de orientarla durante las etapas correspondientes al proceso investigativo, utilizando la metodología adecuada, la cual comprueba la hipótesis formulada que determinó lo esencial de que los medios de prueba sean compatibles con los principios que inspiran el procedimiento administrativo tributario.

La tesis reúne los requisitos legales del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, motivo por el cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente.

  
**José Rafael Sánchez Fajardo**  
**ABOGADO Y NOTARIO**  
**Lic. José Rafael Sánchez Fajardo**  
**Asesor de Tesis**  
**Colegiado 1543**

**15 calle 9-32 zona 1 primer nivel oficina uno**

**Tel. 57192031 – 2251361**



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria  
Guatemala, Guatemala



**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, veintiséis de junio de dos mil doce.

Atentamente, pase al ( a la ) LICENCIADO ( A ): **HUGO RENE GÓMEZ GÁLVEZ**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del ( de la ) estudiante: **MARÍA CARMELINA RODRÍGUEZ OLIVARES**, CARNÉ NO. 9917577, intitulado “**LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE TESTIGOS, SU VALIDEZ Y PERTINENCIA EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA**”.

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

**LIC. CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS**  
**JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS**



cc.Unidad de Tesis  
CEHR/iycr



*Lic. Hugo René Gómez Gálvez*  
*Abogado y Notario*

Guatemala, 30 de julio del año 2012

Licenciado

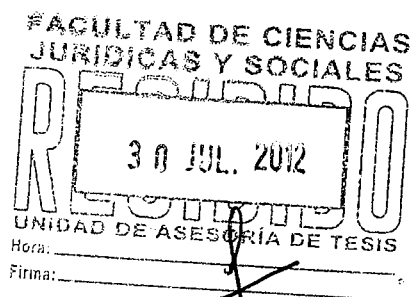
Bonerge Amilcar Mejía Orellana

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Su Despacho.



Licenciado:

Respetuosamente me dirijo a usted, con el objeto de emitir dictamen sobre la revisión de tesis de la bachiller María Carmelina Rodríguez Olivares, según resolución de fecha veintiséis de junio del año dos mil doce, de su trabajo de tesis intitulado: "LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE TESTIGOS, SU VALIDEZ Y PERTINENCIA EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA". Después de la revisión encomendada dictamino:

1. El contenido científico y técnico de la tesis es el adecuado y para su obtención la sustentante empleó la doctrina y legislación adecuada, redactándola correctamente y utilizando un lenguaje apropiado y además desarrolló de manera sucesiva los distintos pasos del proceso de investigación.
2. La tesis contribuye de manera científica a la sociedad guatemalteca y es de útil consulta para profesionales y para estudiantes, y en la misma la ponente señala un amplio contenido que se relaciona con el tema investigado.
3. La redacción empleada es la correcta y se ajusta perfectamente al desarrollo de la tesis. La hipótesis comprobó la importancia de analizar jurídicamente el proceso contencioso administrativo en materia tributaria.
4. El contenido técnico y científico de la tesis, señala con datos actuales la problemática actual. Los objetivos se determinaron y establecieron los fundamentos jurídicos que informan la prueba de declaración de testigos.



*Lic. Hugo Rene Gómez Gálvez*  
*Abogado y Notario*

---

5. Los métodos de investigación empleados, fueron los siguientes: analítico, con el que se señaló el proceso contencioso administrativo en materia tributaria; el sintético, dio a conocer sus características; el inductivo, señaló su pertinencia; y el deductivo dio a conocer su regulación legal. Las técnicas de investigación utilizadas fueron: fichas bibliográficas y documental, con las cuales se recolectó la información actual y suficiente.
6. Las conclusiones y recomendaciones fueron redactadas de manera sencilla y constituyen supuestos certeros que definen el sistema tributario guatemalteco.
7. La bibliografía utilizada es la adecuada y de actualidad. A la sustentante le sugerí diversas enmiendas a su introducción, citas bibliográficas y capítulos; encontrándose conforme en llevar a cabo las modificaciones sugeridas.

La tesis desarrollada por la sustentante cumple efectivamente con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que emito DICTAMEN FAVORABLE, para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular me suscribo de usted, atentamente.

Lic. Hugo Rene Gómez Gálvez  
7<sup>a</sup> calle 5-22 "A" Amatitlán  
Tel: 55660777

Colegiado 5489  
Revisor de Tesis

*Lic. Hugo René Gómez Gálvez*  
Abogado y Notario





# USAC TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7 Ciudad Universitaria  
Guatemala, Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 10 de julio de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante MARÍA CARMELINA RODRÍGUEZ OLIVARES, titulado LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE TESTIGOS, SU VALIDEZ Y PERTINENCIA EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CMCM/sllh.

Lic. Avidan Ortiz Orellana  
DECANO



Rosario



## DEDICATORIA

- A DIOS:** Gracias Padre Santísimo por trazar, guiar e iluminar este largo camino, para la realización de mis sueños y anhelos.
- A MI PADRE:** Juan José Rodríguez Ramírez, gracias por ser ese ejemplo en mi vida de amor, disciplina, esmero, responsabilidad; y enseñarme que hay que trazarse metas y lograrlas con dedicación, humildad y sacrificio.
- A MI MADRE:** Hilda Aracely de Rodríguez, gracias mami por ser mi ejemplo de amor, entrega, fe, paciencia, por guiarme para ser una persona humilde, generosa; y por enseñarme que con fe, amor y respeto a Dios y a mi prójimo, todas mis metas serán realizadas
- A MIS ABUELOS:** Gracias Dios, por poner en mi vida una mujer como mi abuelita Carmelina ejemplo de Vida; a mis abuelos Victorino, María Esther y Gilberto una flor en su tumba.
- A MIS HERMANOS:** Gerber Estuardo, Edwin Billy, Juan Carlos; gracias por su apoyo incondicional los quiero.
- A MI HERMANA:** Ilsi gracias por tu apoyo hermanita te quiero mucho.
- A MIS SOBRINOS:** Hallan, Fabiola, Roslin, Cristian, Daniela, Diego, Waleska y Christopher, por ser una fuente inagotable de esperanza y amor.



**A:** Mis cuñados Iris, Ledye, Ana Cecilia y Bismarck, gracias por su apoyo incondicional.

**A:** Los que ya no están conmigo Gerardo, Erick Olivares y Luis, como un tributo a su memoria con amor y respeto.

**A MIS TÍOS Y PRIMOS:** Gracias por su apoyo incondicional y sus palabras de aliento.

**A MI ASESOR:** José Rafael Sánchez Fajardo, por su apoyo y consejos para lograr el éxito.

**A MI REVISOR:** Hugo René Gómez Gálvez, gracias por la oportunidad de crecer profesionalmente.

**A MIS AMIGOS:** Silvia, Noemí, Araceli, Ingrid, Mildred, Manuel, Gonzalo y Víctor; en especial a Manuel López y a los Licenciados Luis Alfonso Yoc y Vivian, por compartir esos momentos inolvidables, escucharme y aconsejarme como solo un buen amigo sabe hacerlo.

**A:** Licenciado Leonardo Enrique Sánchez Escobar, gracias por los consejos que me brindó que me han hecho crecer profesionalmente y la confianza que me ha brindado usted y su apreciable familia.

**A:** La Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala, fuente de mi sabiduría y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. La prueba.....	1
1.1. Conceptualización.....	4
1.2. Evolución histórica del concepto de prueba.....	5
1.3. Importancia.....	7
1.4. Objeto de la prueba.....	7
1.5. Veracidad de los hechos.....	17
1.6. Fuentes de prueba.....	18
1.7. Costumbre y usos.....	18
1.8. Prueba en el tiempo y en el espacio.....	19
1.9. Grados de conocimiento.....	19
1.10. Medios para el control de la convicción.....	21
1.11. Función de la prueba.....	22
1.12. Actividad probatoria y actividad investigadora.....	22
1.13. Prueba del derecho.....	23
1.14. Hechos que requieren y no requieren prueba.....	25
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. Derecho tributario.....	29
2.1. Diversas acepciones.....	29

2.2. Autonomía del derecho tributario.....	30
2.3. Ubicación dentro de las disciplinas jurídicas del derecho tributario.....	33
2.4. Conceptualización.....	34
2.5. Definiciones.....	34
2.6. Contenido del derecho tributario.....	36
2.7. División del derecho tributario.....	37
2.8. Relaciones con otras disciplinas jurídicas.....	38

### CAPÍTULO III

3. Fuentes del derecho tributario.....	43
3.1. Fuentes históricas.....	44
3.2. Fuentes reales o materiales.....	44
3.3. Fuentes formales.....	45
3.4. Importancia.....	56
3.5. Las fuentes del derecho y su incidencia en el derecho tributario.....	58

### CAPÍTULO IV

4. Análisis de la prueba de declaración de testigos, su validez y pertinencia en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria en Guatemala....	61
4.1. Elementos.....	61
4.2. Características.....	62
4.3. Clasificación de los testigos.....	62



Página

4.4. Limitaciones a la prueba testimonial.....	64
4.5. Oportunidad de la prueba testimonial.....	65
4.6. Obligaciones con los testigos.....	65
4.7. Derechos de los testigos.....	67
4.8. Procedimiento para rendir prueba testimonial.....	69
4.9. Procedimiento administrativo.....	72
4.10. Características del procedimiento administrativo en general.....	72
4.11. La prueba de declaración de testigos, su validez y pertinencia en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria en Guatemala.	76
<b>CONCLUSIONES.....</b>	
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	95
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	97
	99



## INTRODUCCIÓN

Se eligió el tema de la tesis, debido a lo fundamental de analizar la prueba de declaración de testigos, su validez y pertinencia en el proceso contencioso administrativo, para así tener una visión general y didáctica del procedimiento administrativo, que en materia tributaria se sigue en Guatemala.

Prueba, es la demostración de la veracidad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho. Es la refutación de una falsedad y consiste en la persuasión o convencimiento que se origina en otro, y especialmente en el juez o en quien haya de resolver sobre lo dudoso o discutido.

Constituye el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, o sea el acto mediante el cual el sujeto pasivo de la relación tributaria o la administración tributaria, declara la existencia de la obligación, calcula la base imponible y su cuantía, o bien declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma y en su regulación en el Código Tributario, se encuentra dividida en una serie de fases definidas.

Los objetivos de la tesis, dieron a conocer que los medios de prueba que no hayan sido ofrecidos al evacuar la audiencia conferida, no serán valorados por la administración tributaria, en la liquidación definitiva del expediente, salvo que sean incorporados al proceso mediante diligencias para mejor resolver.

La tesis se dividió en cuatro capítulos: el primero, señala la prueba, conceptualización, evolución histórica, importancia, objeto de la prueba, veracidad de los hechos, fuentes de prueba, costumbres y usos, prueba en el tiempo y en el espacio, grados de conocimiento, medios para el control de la convicción, función de la prueba, actividad probatoria e investigadora, prueba de derechos y hechos que requieren y no requieren prueba; el segundo capítulo, se refiere al derecho tributario, diversas acepciones,



autonomía del derecho tributario, ubicación dentro de las disciplinas jurídicas del derecho tributario, conceptualización, definiciones, contenido del derecho tributario, división del derecho tributario y relaciones con otras disciplinas jurídicas; el tercer capítulo, señala las fuentes del derecho tributario, clasificación de las fuentes del derecho, fuentes históricas, fuentes reales o materiales, fuentes formales, importancia y fuentes del derecho y su incidencia en el derecho tributario; y el cuarto capítulo, analiza la prueba de declaración de testigos, su validez y pertinencia en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria en Guatemala.

Con la hipótesis, se comprobó que en Guatemala, existen los tribunales de lo contencioso administrativo, que son los encargados de dilucidar los conflictos que surgen entre el contribuyente y el Estado, pero solamente la ley puede encargarse de crear los tributos y ello lleva a la conclusión de que los fallos de esos tribunales, son un valioso aporte al derecho tributario, debido a que en un determinado momento sirven de orientación en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o en los estudios doctrinarios que se llevan a cabo, ya que toda vez que mediante ella se precisa el contenido y alcance de las normas jurídicas, y no obstante que a través de su formación no se pueden crear nuevas disposiciones y una vez establecida, su aplicación constituye un medio adecuado para la solución de las controversias planteadas, orientando ello a la aplicación de la ley, por lo que en el ámbito de la realidad, la jurisprudencia representa un adecuado instrumento de precisión del derecho, para la validez y pertinencia de la prueba de declaración de testigos en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria.





## CAPÍTULO I

### 1. La prueba

El objeto del proceso, consiste en alcanzar la convicción del tribunal en relación de lo que es justo para el caso concreto, con la finalidad de que esa convicción se determine en el acto final denominado sentencia.

La convicción que tiene que adquirir el tribunal, tiene que recaer sobre los hechos verdaderos y en los términos en que los mismos acaecieron, siendo ello lo que se alcanza mediante la prueba.

Cualquier pretensión, se integra por elementos de hecho y de derecho. El derecho, por norma general, no consta en el objeto de prueba, por lo que la actividad probatoria en el proceso, se centra en la acreditación de los hechos. La forma en que los mismos se acreditan, se encuentra bajo la dependencia del principio formativo que inspira la realización del procedimiento. Cuando en el procedimiento, se encuentra el principio inquisitivo, la determinación de los hechos se lleva a cabo mediante una actividad de investigación, ya que probar es investigar.

Si en el procedimiento, se encuentra el principio dispositivo, la prueba entonces es relativa a la demostración y la actividad probatoria se focaliza en las partes, las cuales deben encargarse del ofrecimiento y rendición de la prueba, para la acreditación de los hechos.



Es la actividad necesaria, que implica la demostración de la verdad de un hecho, de su existencia o contenido, de conformidad con los medios establecidos legalmente. La misma, recae sobre quien reclama algo y ello tiene que probarse. El que afirma algo, tiene que acreditar su afirmación a través de un hecho positivo.

“La prueba recae sobre ambas partes, se trate o no de un hecho positivo. Si no, puede también recaer sobre quien se encuentre en mejores condiciones de probar. Además, la obligación de probar, se encuentra bajo la dependencia de la situación adquirida por las partes en un proceso y cada una de ellas, se debe encargar de probar los hechos sobre los cuales fundamenta su defensa”.<sup>1</sup>

Para tener éxito en la defensa de un derecho en sede administrativa o judicial, de forma preventiva o reparatoria, primero se tienen que probar los hechos que le sustentan, debido a que las normas no se activan por sí solas. Todo va a depender del caso y son los hechos los que hacen factible o inaplicable una determinada regla de tipo sustantiva, por ende, el alcance de una regla y su sentido se encuentran bajo la dependencia de la determinación de las actuaciones.

Las mismas, se determinan de manera necesaria mediante la prueba, correspondiéndoles a los intérpretes del derecho, sean los mismos los abogados, funcionarios o bien el conjunto de empleados, funcionarios y magistrados quienes integran a cada órgano jurisdiccional como primera medida y antes de ver el derecho,

---

<sup>1</sup> Peñalillo Arévalo, Daniel. **La prueba**. Pág 45.



ya que es importante analizar si el hecho imputado se probó y si constituye alguna de las causales admitidas legalmente para la autorización de la medida, debido a que el control de legalidad, supone que los hechos tienen que configurarse y clasificarse de forma adecuada y las sanciones tienen que ajustarse a su texto, para que la solución del caso concreto derive de la dilucidación auténtica de los hechos y del derecho.

El derecho, se concibe con la finalidad de garantizar que existe prueba documentada, que tiene que proporcionar un fundamento racional y lógico, para la toma de decisiones y la misma tiene que ser justamente el producto del razonamiento, a partir de los medios probatorios.

Es fundamental que un buen abogado, funcionario o juez indague profundamente lo relacionado con las circunstancias de hecho, implicadas en la causa que haya sido sometida a su decisión, en función de ese análisis, para resolver si efectivamente mediaba o no en el supuesto concreto de la inadecuación de los medios previstos en la norma inconstitucional, con la finalidad que se busca y que de existir, autorizaría al sostenimiento de su irrazonabilidad.

No existe materia, en la cual resalte tanto la importancia del silogismo como en el régimen de la prueba. La persona, que no se encuentre de acuerdo se encuentra en las condiciones de la aplicación del silogismo.

La presencia, consiste en la ley invocada, siendo la premisa menor los hechos que fundamentan la aplicación de los preceptos jurídicos que se invocan, y por último, las



conclusiones que son el producto del razonamiento inductivo, que va de un principio general al caso particular que se discute en presencia del juez.

## 1.1. Conceptualización

El término prueba, deriva el latín probo, bueno, honesto y de probandum, que quiere decir recomendar, aprobar, experimentar, patentizar y hacer fe.

“La prueba, consiste en aquella actividad que desarrollan las partes con el tribunal, para que éste adquiera el convencimiento de la verdad o certeza de un hecho o afirmación fáctica para fijarlos como ciertos a los efectos del proceso”.<sup>2</sup>

La prueba es la razón, argumento, declaración, documento u otro medio para patentizar la verdad o la falsedad de algo. Es el indicio, muestra o señal. También, se dice que es el experimento y experiencia.

En sentido estricto, la prueba consiste en la obtención del cercioramiento del juzgador en relación a los hechos discutidos y discutibles, cuyo esclarecimiento deviene necesario, para la efectiva resolución del conflicto que se encuentra bajo la sujeción del proceso. En dicho sentido, la prueba consiste en la verificación o confirmación de las afirmaciones de los hechos, que se encuentran expresados por las partes.

---

<sup>2</sup> Isidoro, Eisner. **La prueba**. Pág 78.



En sentido amplio, se designa como prueba a todo el conjunto de actos desarrollados por las partes, por los terceros y el mismo juzgador, con la finalidad de alcanzar la obtención del aseguramiento judicial en relación a los hechos discutidos y discutibles.

En derecho, la prueba consiste en la actividad necesaria que implica demostrar la verdad de un hecho, su existencia o contenido de conformidad con los medios establecidos legalmente.

Por extensión, también se acostumbra denominar pruebas a los medios, conductas humanas e instrumentos, con los cuales se busca alcanzar la verificación de las afirmaciones de hecho. De esa manera, se habla de la prueba confesional, testimonial y ofrecimiento de las pruebas.

La prueba es un medio de verificación, de las proposiciones que los litigantes formulan en juicio. Es el establecimiento de un hecho, del cual depende la pretensión o contra-pretensión hecha valer por los medios y en la forma establecida en la ley.

## **1.2. Evolución histórica del concepto de prueba**

La evolución histórica del concepto de prueba, ha pasado por las siguientes etapas:

- a) Etapa primitiva: en la cual no existía regulación alguna y la apreciación de los medios de prueba, era completamente discrecional y personal. La prueba fundamental, era lo que en la actualidad se conoce como delito flagrante.



- b) Etapa religiosa: se confunde, con el proceso germano y se establecen como medios de prueba las ordalías. La resolución del conflicto, se entrega a la divinidad, la cual manifestaba su parecer en beneficio de quién soportaba la ordalía establecida para un determinado caso.
  
- c) Etapa legal o tasada: deriva del proceso canónico y se estableció como una manera de resguardar de mejor forma a las personas, limitando con ello el poder y su abuso por sus detentadores.

Se establecen los medios de prueba formales y su valor probatorio. Los jueces, tienen que resolver los conflictos bajo el estricto sometimiento a las leyes probatorias, siendo equivocada la resolución que así no lo hiciera.

- d) Etapa sentimental: relativa a la rigidez de la prueba legal, en la cual el legislador establece todos los medios de prueba y su valor probatorio se pasa a un sistema de apreciación judicial libre, que pone el acento en la íntima convicción del juez. En esta etapa, aparece la institución de los jurados letrados, los cuales se incorporan esencialmente al proceso, y en los cuales se aprecian claramente las pruebas de conformidad con su libre convicción.
  
- e) Etapa científica: se encuentra establecida esencialmente en el proceso y lo que busca es que el juez no solamente aprecie la prueba, sino que en torno a la misma se lleve a cabo una labor pericial.



Para la determinación de un hecho el juez no investiga, sino que se utiliza una labor científica de carácter experimental, recurriendo para el efecto a métodos científicos.

No obstante, los avances científicos no pueden reemplazar la labor humana, toda vez que siempre será el tribunal el que decida.

### **1.3. Importancia**

En las facultades discrecionales, la prueba también determina la solución del caso. Todas las técnicas de control discrecionalitas, principios jurídicos indeterminados, hechos determinantes, buena fe, desviación de poder, confianza legítima, principios generales del derecho, proporcionalidad, relación costo-beneficio y razonabilidad se ejercitan mediante la percepción de las actuaciones que se llevan a cabo y se evalúan mediante la prueba.

Los principios anotados, son constitucionales por la garantía del debido proceso legal y también son supranacionales por la Convención de los Derechos Humanos.

### **1.4. Objeto de la prueba**

Consiste, en la finalidad que busca la prueba del derecho, siendo de importancia los cambios en los hechos que se producen mediante el tiempo, los cambios en la



percepción y prueba de ellos y la información adicional que se produce, para así evaluar cómo afecta ello al caso.

Los casos son dinámicos, como también dinámica es la prueba que se va mostrando poco a poco y nunca se muestra la realidad de los hechos. Al ser producida nueva prueba, con ello varía la percepción de los hechos y consecuentemente del caso.

Pero, no solamente pueden presentarse factores sobrevivientes que cambien el supuesto hecho inicial, sino que también pueden cambiar las reglas aplicables, siendo el resultado el que se considera como esperado, la autoridad deciente, las circunstancias que rodean el caso, el entorno jurídico político, las ideas dominantes en la sociedad o en el gobierno y los mismos funcionarios. El abogado, tiene que conocer la totalidad del caso en relaciones a los factores económicos, culturales y sociales.

De conformidad con el tipo de casos que se analicen, ello puede llevarlo a incursionar por los diversos campos del conocimiento, al menos de encontrarse en condiciones de entender una pericia, formular preguntas y comprender el impacto de esos medios de prueba sobre el encuadramiento del caso.

La opinión equivocada de la ciencia, se detalla en su pretensión de tener razón, debido a que lo que hace el ser humano de ciencia no consiste en su posesión del conocimiento, de la verdad, sino su indagación de la verdad persistente y temerariamente crítica.





Para el debido análisis del objeto de la prueba, es necesario llevar a cabo la distinción de los siguientes rubros:

- a) Objeto de la prueba: son los hechos sobre los cuales versa la prueba. El mismo, busca dar una respuesta para la determinación de las cosas que tienen que ser probadas.

La existencia de una presunción de conocimiento del derecho, descarta la necesidad de prueba que por regla general no es objeto de prueba. El objeto de la misma, serán los hechos y por ende, solamente se tiene que rendir prueba en un proceso cuando el conflicto recae en la discrepancia que se pueda plantear por las partes en relación a los hechos.

Los hechos que tienen que ser probados en el proceso, son aquellos que forman parte integrante de las pretensiones y excepciones y configuran el conflicto, encontrándose presentes en el conflicto mismo y otros desde su inicio hasta su fin.

“Existen hechos que integran el conflicto mismo y otros que son accesorios, todos los cuales se van introduciendo en el proceso y tienen que ser probados. El juez tiene que investigarlo todo, sin encontrarse limitado por las afirmaciones de las partes en relación a los hechos, los cuales solamente son una guía”.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> **Ibid.** Pág 89.

Son hechos, los acontecimientos o circunstancias concretas determinadas en el espacio y en el tiempo, pasados y presentes del mundo exterior y de la vida humana que el derecho ha convertido en un presupuesto de un efecto jurídico.

- b) Carga de la prueba: consiste en la atribución impuesta legalmente, para que cada una de las partes proponga y pueda proporcionar los medios probatorios encargados de la confirmación de sus mismas afirmaciones de hecho.

El proceso, se desenvuelve con tres actores: el demandante, demandado y el juez. De forma excepcional, puede encontrarse un tercero ajeno al proceso a quien se le designa con el nombre de interviniente. La función del juez, consiste en reconocer el fundamento de una pretensión cuando ha sido debidamente probada o rechazada.

La carga de la prueba, consiste en aquella noción procesal que indica al juez como tiene que fallar cuando en el proceso no se han acreditado los hechos, o bien, es aquel conjunto de reglas que indican que hechos corresponde probar.

Una carga, consiste en el ejercicio de un derecho para el logro del propio interés. Consiste en el poder o facultad de ejecutar libremente ciertos actos o adoptar cierta conducta provista en la norma para el beneficio y el interés propio, sin sujeción ni coacción y sin que exista otro sujeto que tenga derecho a exigir su observancia, pero cuya inobservancia trae consigo consecuencias desfavorables.



Es la carga que incumbe a una parte de suministrar la prueba de un hecho controvertido, mediante su misma actividad, si quiere evitar la pérdida del proceso.

El concepto de carga de la prueba reviste gran importancia, toda vez que limita que se produzca la situación conocida como la absolución de la instancia que existía en el derecho romano, y en virtud de la cual, sin no se acreditaban los hechos, el juez se encontraba obligado a sobreseer el proceso. En la actualidad, no se rinde prueba ya que el juez tiene que dictar sentencia desfavorable contra el que no sobrellevó la carga de la prueba.

Dentro de las disposiciones normativas que regulan la carga de la prueba, se pueden distinguir tres clases o grupos:

- a) Normas subjetivas: se encuentran encaminadas a las partes, para la determinación de quien tiene que rendir la prueba y la acreditación de un determinado hecho.
- b) Normas concretas: son las que se encargan de determinar un hecho que tiene que probar cada parte.
- c) Normas objetivas: constituyen una regla general de juicio para el juez, ante la falta de prueba de los hechos.



- d) Norma abstracta: no es referente a hechos particulares, sino es de carácter general.

Las características de la carga de la prueba son las siguientes:

- Forma parte de la teoría general del derecho.
- Se aplica a toda clase de procedimientos.
- Contiene una regla de juicio para el juez y una pauta para la actividad probatoria de las partes.
- No determina quién debe llevar la prueba, si no que más bien determina quien asume el riesgo de no probar un determinado hecho.
- Se trata de una regla objetiva consagrada en la ley.
- La aplicación de las reglas sobre la carga de la prueba, constituye una cuestión de derecho y no es un hecho. Si en una sentencia, se infringen las reglas sobre la carga de la prueba, el recurso para impugnar la sentencia es el recurso de casación de fondo, mediante, el cual, en forma excepcional, se pueden modificar las consecuencias tanto del hecho como de derecho.



- La influencia de este concepto, se extiende a lo largo de todo el proceso pero se aplica por el juez en el momento de decidir, porque la carga de la prueba se altera a lo largo del proceso por la conducta de las partes.
- Se relaciona con la premisa menor del silogismo judicial, esto es, el establecimiento de los hechos para encuadrarlos en la norma y así resolver el conflicto.
- Es independiente del sistema de valoración de la prueba. Rige siempre, sin tomar en cuenta el sistema de prueba legal, sana crítica o libre convicción.
- Se determina, no solamente por la situación inicial en un proceso sino también por las circunstancias posteriores que pueden ir acaeciendo.
- Se aplica no solamente para la cuestión principal, sino que también para las cuestiones accesorias tales como los incidentes.
- Está consagrada en los códigos como regla general.

Existen diversos problemas relacionados con la carga de la prueba, siendo los mismos los siguientes:

- a) Según la reacción del demandado: si se encuentra en rebeldía, la carga de la prueba le corresponde siempre al demandante, si se deducen alegaciones o



defensas meramente negativas, la carga de la prueba va a corresponder al demandado y si se deduce demanda reconvenzional, el demandado debe tener el carácter de demandante y en consecuencia se invierten las reglas.

- b) Situación de las presunciones: primero, se encuentran las presunciones de derecho relativas a que una vez acreditado el hecho base o premisa, se da por acreditado el hecho presumido, y se excluye la posibilidad de rendir prueba y segundo, se encuentran las presunciones simplemente legales, las cuales alteran la carga de la prueba debido a que el legislador, partiendo de determinados supuestos, da por acreditado un hecho, que de no existir norma legal, tiene que probarse por quien tiene la carga de la prueba. En dicho caso, la carga de la prueba la tiene quien quiere destruir la presunción.
- c) Procedimiento probatorio: consiste en la secuencia de los actos desplegados por las partes, los terceros y el juzgador para alcanzar un aseguramiento judicial.
- d) Medios de prueba: son los instrumentos, objetos, cosas y conductas humanas con las cuales se busca alcanzar ese aseguramiento.
- e) Sistemas consignados en la legislación: para que los juzgadores aprecien o determinen el valor de las pruebas practicadas, existe el sistema de valoración de la prueba.



“Los sistemas o reglas de valoración de la prueba, son aquellos destinados a la determinación de la eficacia probatoria de los distintos medios de prueba. Al hacer regencia a los mismos, se tienen que señalar los procedimientos establecidos para su producción, así como, su valor probatorio”.<sup>4</sup>

Los criterios de valoración de la prueba son los siguientes:

- a) Libre convicción: dentro del mismo, existe la posibilidad de identificar dos corrientes distintas. Una primera vertiente, es la llamada sistema de apreciación de prueba en conciencia, auténtica de los sistemas judiciales en que existe jurado, y en donde no existen reglas que determinen la admisibilidad de los medios probatorios y en donde el tribunal tiene que fallar de acuerdo a su prudencia, pero con apego a las pruebas aportadas al juicio, dejando de lado los prejuicios. La segunda doctrina, es el sistema de apreciación contra prueba, en el cual el tribunal falla de forma exclusiva, de conformidad a su íntima convicción prescindiendo de las pruebas que obren en el proceso, pudiendo inclusive contrariarlas abiertamente.
- b) Prueba legal o tasada: de conformidad con ese sistema, el legislador establece detallada y taxativamente, cuales son los medios de prueba de que pueden valerse las partes y que serán admisibles en un procedimiento.

---

<sup>4</sup> Peñalillo. **Ob.Cit.** Pág 88.

De esa forma, se regula todo el proceso de producción de la prueba, en relación a su forma y oportunidad procesal. Por último, se establece igualmente un mandato imperativo para el juez, indicándole el valor probatorio que tiene que dar a cada prueba que haya sido rendida, así como también a la forma de cotejar unas pruebas con otras. Dentro de dicho sistema, se puede distinguir una prueba legal absoluta, y otra relativa, de conformidad con la mayor o menor atenuación de la regulación y la mayor o menor libertad para el juez al momento de valorar la prueba.

c) Sana crítica: consiste en un sistema racional y eminentemente judicial, que se ubica en una posición intermedia entre la prueba legal y la libre convicción. Este sistema, está basado en la aplicación de dos principios:

- El juez, tiene que actuar de conformidad a las reglas de la lógica. Son reglas universales estables e invariables en el espacio y tiempo, propias del razonamiento humano.
- El juez, tiene que actuar aplicando las reglas de la experiencia. Las máximas de la experiencia, son el conjunto de juicios fundados sobre la observación de lo que ocurre comúnmente y que pueden formularse en abstracto por toda persona de nivel medio.

En el sistema de la sana crítica, es posible que existan leyes reguladoras de la prueba, en relación al establecimiento de los medios de prueba, establecimiento





y distribución de la carga de la prueba, pero no existen normas destinadas a la regulación de la apreciación comparativa de los medios de prueba, ni a establecer su valor probatorio.

### **1.5. Veracidad de los hechos**

Todo tribunal busca la verdad. Se tiene que distinguir:

- a) Verdad real: cuando el tribunal no se encuentra enmarcado por normas rígidas, que le pongan limitaciones para apreciar libremente los hechos. Cuando puede utilizar todos los medios de prueba estimados convenientes, dándoles el valor probatorio que él desea.
  
- b) Verdad formal: cuando el tribunal se encuentra dentro de un sistema en que el legislador en forma preestablecida determine cuales son los medios de prueba, la oportunidad para hacerlos valer, el procedimiento para rendir y el valor de los distintos medios de prueba. Ello, no quiere decir que esta verdad no coincida con la real.

La prueba no tiene por objeto llevar a la verdad, sino que lleva a que el juez adquiera una situación de carácter subjetivo que es la certeza. La clasificación de la certeza, obedece a la manera en la cual ésta es adquirida por el juez, en relación a quien es quien y así se determina cuales son los medios de prueba y su valor probatorio.

- Certeza histórica-judicial: el único constructor del camino para llegar a la certeza es el juez.
- Certeza histórica-legal: es el legislador el que establece los medios probatorios y su valor probatorio, mediante las denominadas leyes reguladoras de la prueba.

### **1.6. Fuentes de prueba**

“Las fuentes de prueba consisten en los hechos, objetos o personas constitutivas de fuente y en dicho sentido, son referentes a todo aquello que potencialmente se puede incorporar a un proceso judicial como elemento probatorio”.<sup>5</sup>

### **1.7. Costumbre y usos**

Si la norma general consiste en la naturaleza consuetudinaria, la misma no tiene que ser probada al ser una norma jurídica.

Por el contrario, cuando la regla es de utilización convencional presumida por las partes, como lo son los usos comerciales, entonces consiste en un hecho sencillo.

Además, sus medios de probatorios tienen que ser aportados por la parte que lleva a cabo la reclamación.

---

<sup>5</sup> **Ibid.** Pág 92.

## **1.8. Prueba en el tiempo y en el espacio**

Se tiene que mantener y aplicar una determinada racionalidad en la vida administrativa y quien tiene que resolver en presencia de un asunto, tiene, ante todo, que buscar la solución justa, siendo la misma aquella que postulan las circunstancias particulares de tiempo y de lugar y ello tiene que hacerse mediante la amplitud y minuciosidad de las comprobaciones.

El juzgador tiene que dictar las medidas necesarias para mejor proveer, si entiende que no puede a conciencia dictar un pronunciamiento de conformidad con el derecho, si a su juicio los elementos probatorios obrantes en autos efectivamente le brindan un insuficiente o deficiente conocimiento de los hechos.

Efectivamente, en el juicio ordinario cuya extrema lentitud es de notorio y público conocimiento, los hechos pueden cambiar con el tiempo. En el amparo, la naturaleza sumarísima del procedimiento puede haber producido una omisión probatoria a juicio del que tiene que decidir, que no se pueda moralmente sostener diciendo que el asunto es relativo a un juicio ordinario.

## **1.9. Grados de conocimiento**

Para llegar a dar por probado un hecho, el juez pasa por distintos estados de conocimiento en relación a ellos:

- a) Ignorancia: debido a que desconoce por completo los hechos que se le ponen en conocimiento.
- b) Duda: ya que concurren factores encaminados a la demostración relativa a que el hecho existe y otros encaminados a la demostración de que no existe. Si los afirmativos son más que los negativos, se tiene que señalar que la ocurrencia del hecho realmente es posible. Si los negativos, son más que los afirmativos se señalará que es improbable.
- c) Probabilidad de la certeza: consiste en un período intermedio y relativo al análisis mental, para la determinación de las circunstancias que poseen la mayoría de aspectos positivos y negativos.
- d) Certeza: el sujeto mentalmente llega a un estado psicológico en el cual no duda de que su representación del hecho abarque de manera exacta la forma en la cual sucedió. A esta certeza se puede llegar por dos vías:
- Puramente intelectual: mediante la vía de la intuición o del razonamiento se llega a la certeza.
  - Física o sensitiva: a la cual se llega primordialmente por obra de los sentidos externos.



- e) Convicción: cuando se han efectuado una serie de razonamientos, que permiten demostrar que el hecho sí existió. Dicho razonamiento, se tiene que vaciar al resto de la sociedad en la fundamentación del fallo, para lograr la socialización.

Para llegar a dar por probado un hecho, el juez pasa por distintos estados de conocimiento en relación a ellos:

- a) Ignorancia: debido a que desconoce por completo los hechos que se le ponen en conocimiento.
- b) Duda: ya que concurren factores encaminados a la demostración relativa de la verdad.

#### **1.10. Medios para el control de la convicción**

La convicción adquirida no puede ser arbitraria, sino que tiene que ser legitimada, lo cual se logra a través de la fundamentación que el juez tiene que incluir en su fallo.

La sentencia que crea una norma jurídica particular tiene que ser fundada, redactada de tal forma que toda persona pueda llegar al convencimiento de la legitimidad del fallo.

Esta convicción, se controla mediante dos medios:

- a) Control que se refiere a la motivación de la sentencia.



- b) Control por la vía de los recursos.

### **1.11. Función de la prueba**

Se han formulado tres teorías:

- a) La prueba tiene por fundamento, el establecimiento en el proceso la verdad, respecto de la manera como acaecieron los hechos en el proceso. No es aceptable, por cuanto es posible acreditar los hechos no verdaderos.
- b) La prueba tiene por objetivo la obtención de la formación del convencimiento y la certeza subjetiva del juez acerca de los hechos del proceso.
- c) La prueba tiene como finalidad la fijación de los hechos en el proceso.

### **1.12. Actividad probatoria y actividad investigadora**

El principio dispositivo se manifiesta mediante los siguientes vocablos latinos:

- a) **Nemo iudex sine actore:** el proceso tiene que comenzar a instancia de parte. Este principio emana de la misma naturaleza del proceso civil, en el cual se discuten los derechos privados.



Se manifiesta, en que únicamente puede comenzarse un proceso a instancia de parte y en el que las partes puedan disponer de sus pretensiones mediante la renuncia.

- b) *Ne eat iudex ultra extra petita partium*: el proceso tiene como contenido el que determinan las partes con sus peticiones.

El contenido del proceso, lo determinan las partes y por ende el tribunal solamente puede juzgar las peticiones que éstas le han manifestado, la sanción a su contravención se verifica mediante la *ultrapetita*.

- c) *Secundu allegata et probata partium*: corresponde a las partes los medios oportunos de prueba, para la defensa de sus intereses, debiendo el juez limitarse al juzgamiento en atención a lo alegado y probado por éstas.

Consecuentemente, en el proceso solamente habrá término probatorio, cuando sea pedido y el juez no tiene iniciativa para la práctica de la prueba.

### **1.13. Prueba del derecho**

La regla general, consiste en que el derecho se presume conocido por todos desde su entrada en vigencia y por ende no necesita ser probado en juicio.



Sin perjuicio de ello, existen casos en que es necesario rendir prueba para proceder a darle una adecuada aplicación en juicio:

- a) La Ley: se entiende como toda norma de carácter general y se tiene que probar cuando:
- Se afirma que la ley es inexistente.
  - Cuando se ha acreditado que el texto de la ley es distinto de aquel que fue promulgado.
  - Discusión en relación a la vigencia o derogación de la ley.
- b) Costumbre: es la repetición de una determinada conducta, llevada a cabo por la generalidad de los miembros que integran un grupo social, de una forma constante y uniforme, con la convicción de cumplir un imperativo exclusivo.
- c) Derecho extranjero: las partes tienen que invocar y probar la existencia del derecho extranjero, debido a que la legislación extranjera no se encuentra amparada por la presunción.

El derecho extranjero, se prueba normalmente mediante el informe de peritos. Si el derecho anotado, constituye cuestión de hecho, el derecho extranjero no puede ser aplicado por el juez, sino cuando es alegado y probado por las partes.



#### **1.14. Hechos que requieren y no requieren prueba**

Los hechos que sí requieren prueba, son aquellos que tienen que probarse y que integran el conflicto y que no han sido aceptados por las partes y son los siguientes:

- a) Hecho sustancial: es el que integra en forma esencial el conflicto, ya que sin su prueba, no se puede adoptar resolución alguna.
- b) Hechos pertinentes: son aquellos que sin integrar esencialmente el conflicto se vinculan a él y son necesarios para la resolución del órgano jurisdiccional.
- c) Hecho controvertido: es aquel que genera discrepancia en relación a su existencia o a la forma en que acaeció.

Los hechos que sí requieren prueba son los siguientes:

- a) Hechos consentidos por las partes: se trata de hechos que no son controvertidos.
- b) Hechos evidentes: son los vinculados al progreso científico en el momento histórico en que se producen y que no necesitan de prueba por encontrarse incorporados al acervo cultural de los hombres, y por ende al juez.



“Se trata de máximas científicas, siendo el concepto de hecho bien evidente y relativo al momento en el que se produce por cuanto lo que es evidente hoy, puede posteriormente no serlo”.<sup>6</sup>

De hecho, el progreso de la humanidad se ha construido justamente por el desvanecimiento de que el progreso científico y técnico ha producido en relación a los hechos que alguna vez fueron evidentes.

Para el establecimiento del hecho evidente, no es necesario que se rinda prueba, pero si es admisible rendir pruebas en el proceso para la destrucción del hecho evidente.

- c) Hechos notorios: son aquellos, cuyo conocimiento forma parte de la cultura normal de un determinado círculo social en el tiempo en que se produce la decisión. Los elementos del mismo son: que se trate de un hecho, que este hecho forme parte del acervo cultural de un determinado círculo social y que el conocimiento concorra al momento de la decisión.
- d) Hechos presumidos: son referentes a las presunciones legales, las cuales a su vez pueden ser de derecho o sencillamente legales. Se tiene que distinguir el hecho base o premisa y solamente entonces puede darse por acreditado el hecho que haya sido presumido.

---

<sup>6</sup> Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho Tributario**. Pág 109.



Si la presunción es de derecho, existe exclusión de prueba y no se puede rendir la misma en contrario, pero si es sencillamente legal, la prueba es admisible por parte del que quiere destruir el hecho presumido.

- e) Hechos negativos: se tienen que distinguir dos situaciones:
- Alegación o negación genérica: se verifica en el momento en el que el demandado procede a negar todos los fundamentos de hecho en los cuales se fundamenta la pretensión del demandante.
  - Negación respecto de determinados hechos: existe la negativa absoluta, cuando solamente se niega una situación sin agregar los hechos y nada hay que probar si la carga de la prueba es correspondiente al demandante y la negativa forzada por un hecho positivo contrario.



## CAPÍTULO II

### 2. Derecho tributario

La palabra terminología proviene de la voz latina término, que significa voz, expresión, vocablo y logia, que significa estudio o tratado. Es decir, es el estudio de la voz o del vocabulario; técnicamente se puede decir que terminología es el arte de expresar por medio de palabras técnicas las expresiones de una ciencia.

#### 2.1. Diversas acepciones

- a) Derecho impositivo: es la terminología que viene de imposición, que significa sujetar a la fuerza. Esto, por los orígenes del derecho tributario, en épocas antiguas donde los vasallos y siervos debían tributar primero con parte de sus cosechas y luego con sus ingresos a favor del rey.
- b) Derecho fiscal: proviene de la palabra fiscus, que significa cesta de mimbre, y ello por la costumbre que tenían los romanos de guardar el dinero en estas cestas; posteriormente se le denominó fiscus al tesoro del príncipe y erario al tesoro de la Nación. De ahí, que el término fiscal significa tesoro o erario, y comprende el conjunto de bienes patrimoniales con que cuenta el Estado.
- c) Derecho tributario: es el término más moderno, es mucho más genérico y exacto, ya que la tributación además de indicar la recaudación, implica la gestión y

administración. Sin embargo los dos términos anteriores, deben aceptarse como válidos.

## 2.2. Autonomía del derecho tributario

“El derecho como conjunto de normas que regulan la actividad humana en la vida individual y social es unitario, pero no obstante su unidad teleológica, de acuerdo con las formas de vida humana que se propone regular y del fin que se propone alcanzar, se divide, diferenciándose y especificándose”.<sup>7</sup>

Es decir, que el derecho está conceptualizado como un todo pero por su dinámica y evolución se ha desintegrado en ramas especializadas, algunas de las cuales se han logrado independizar por completo del derecho base o común y otras hasta ahora están logrando tal objetivo.

Largo ha sido el camino que se ha recorrido, para llegar a aceptar que del derecho administrativo nació el derecho financiero y que del derecho financiero nació el derecho tributario, pero aún así, hay que reconocer que aún existe entre dichas ramas nexos difíciles de diferenciar y determinar en forma concluyente. La materia tributaria es tan antigua, que aún antes del nacimiento del Estado ya existía, sin embargo, de los dos aspectos que integran el derecho tributario, el económico y el jurídico, éste último es el más descuidado y al que menos importancia se le ha dispensado a lo largo de la

---

<sup>7</sup> Escobar Menaldo, Hugo Rolando. **El procedimiento tributario**. Pág 34.



historia, a tal extremo que son recientes las concepciones doctrinarias que sirven de fundamento para propugnar por su autonomía definitiva.

Para unos autores, una rama jurídica es autónoma cuando abarca un conjunto de principios y de instituciones propias. Para que una ciencia jurídica pueda decirse autónoma, es necesario y suficiente que sea bastante extensa, que amerite un estudio conveniente y particular que también contenga doctrina homogénea dominando el concepto general común y distante, que posea un método propio, es decir que adopte procedimientos especiales para el conocimiento de la verdad constitutiva del objeto de la indagación.

Otros autores, que constituyen la mayoría, son acordes en estimar que para considerar a una rama del derecho como autónoma, ésta debe gozar de los tres aspectos de la autonomía, como son: autonomía didáctica o docente, autonomía científica y autonomía legislativa.

El origen de la fragmentación en ramas, se debe a la aparición de regulaciones jurídicas cada vez más numerosas y especializadas, lo cual no es fruto del arbitrio legislativo. Tal proliferación se conecta con el crecimiento, importancia y cada vez mayor complejidad de las relaciones interhumanas.

La aceleración de la historia hace que estas relaciones se diversifiquen en nuevas modalidades, y ello trae la aparición de normas que se reglamentan. A veces estas nuevas normas se consolidan en códigos, cuya aplicación suele necesitar de



organismos jurisdiccionales especializados, así como la especialización de investigadores, docentes y profesionales del derecho.

- a) Autonomía didáctica: también llamada docente; es la que reconoce como único fin las necesidades de orden práctico y de enseñanza teórica. Esto significa, que la autonomía se obtiene desde que la disciplina además de enseñar sus principios fundamentales, legales y doctrinales, puede llevarse a la práctica y demostrar con hechos concretos y reales el supuesto que la doctrina o la ley indica.
  
- b) La autonomía científica: la ciencia es el conjunto de conocimientos generales y especiales sometidos a un proceso lógico o conjunto de conocimientos verdaderos y ciertos; ese proceso y esa certidumbre es la que se denomina método científico, es decir que para cada causa existe un efecto.

La ciencia del derecho ha atravesado un largo camino, iniciándose desde el origen mismo de la ciencia, luego como parte del derecho administrativo, pasando por el derecho financiero, hasta llegar al tributario.

- c) La autonomía legislativa: esto significa que la ciencia debe tener sus propias leyes tanto sustantivas como procesales.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece el principio de legalidad que consiste que para la emisión de impuestos





ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales se necesita de una ley emitida por el Congreso de la República.

Derivado de la emisión del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, se obtuvo la autonomía legislativa, de la que se venía luchando desde hacía varias décadas, ya que permitió contar con un instrumento específico para regular las relaciones de los contribuyentes con el Estado, que por aplicar normas supletorias creaban confusión, duda e incertidumbre, lo cual fomentaba aún más la evasión y la desconfianza en el sistema tributario.

### **2.3. Ubicación dentro de las disciplinas jurídicas del derecho tributario**

El Artículo 1 del Código Tributario indica que: "Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales a las que se aplicarán en forma supletoria.

También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales".

Del anterior concepto, es de importancia señalar que es:

- a) Rama del derecho público: ya que es un derecho total de la colectividad.
- b) De interés social: prevalecen los intereses generales sobre los particulares.

- c) De fuerza obligatoria: obliga o compete su cumplimiento por parte del contribuyente o responsable.

## 2.4. Conceptualización

“El derecho tributario es relativo al reconocimiento de una obligación por parte del particular a favor del Estado. Es un proceso histórico constitucional, por el que la imposición de pagar impuestos se transforma en la contribución que todo ciudadano debe hacer a favor de su Estado para cubrir sus gastos públicos”.<sup>8</sup>

Es el conjunto de normas legales, que procuran los medios de financiamiento para que el Estado pueda atender a los gastos públicos. Consiste en el conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es la de crear tributos, ingresos públicos o coactivamente exigibles de los particulares. Es el conjunto de las normas y principios jurídicos, que se refieren a los tributos. La ciencia del derecho tributario, tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios.

## 2.5. Definiciones

El derecho tributario nace del proceso histórico constitucional del poder de imperio del Estado.

---

<sup>8</sup> Chicas Hernández, Jaime Humerto. **Apuntes de derecho tributario**. Pág 12.



Todavía existen dificultades para deslindar totalmente el derecho administrativo del derecho financiero y del derecho tributario y tales dificultades se encuentran al analizar el concepto que han sostenido diferentes tratadistas, que se han ocupado de su estudio, y de ello deriva que al elaborar el concepto de derecho tributario, se hace incluyéndolo como una parte de normas y de los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos.

Es una rama del derecho financiero y se identifica con el derecho fiscal. Derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de las tributaciones, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se susciten entre estos últimos.

Derecho tributario es la rama del derecho financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y además entes públicos en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para relegarlos al Estado.

Por derecho tributario, se entiende el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos y contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por violación.



## 2.6. Contenido del derecho tributario

Para establecer el contenido del derecho tributario, se enumera como su contenido el siguiente:

- a) Los principios que informan al derecho tributario.
- b) Sus normas procesales o instrumentos.
- c) Sus instituciones propias.
- d) Sus normas materiales o sustantivas.
- e) La organización de los organismos e instituciones encargadas de la recaudación y control de los tributos.
- f) La regulación de las diversas fases administrativas y jurisdiccionales, relacionadas con la recaudación y control de los tributos.
- g) La organización de los órganos jurisdiccionales: económico coactivo y contencioso administrativo.



## 2.7. División del derecho tributario

Del contenido anteriormente indicado, se concluye que el derecho tributario se divide en dos grandes ramas que son:

- a) Derecho tributario material o sustantivo: es el que contiene las normas sustantivas relativas en general a la obligación tributaria, estudia cómo nace la obligación de pagar tributos mediante la configuración del hecho imponible y como se extingue esa obligación, examina cuáles son sus diferentes elementos: sujeto, fuente y causa, así como determina sus privilegios y garantías.
  
- b) Derecho tributario procesal o instrumental: es el que estudia lo relacionado con las normas que regulan los trámites administrativos y resolución de los conflictos de todo tipo que se plantea entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su determinación o monto, al procedimiento a seguirse para ingresar el valor del impuesto a las arcas estatales, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado.

Cuestiones todas éstas que deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativo como los tribunales fiscales, deben dejar



siempre margen para que se el poder judicial quien diga la última palabra sobre lo debatido.

## **2.8. Relaciones con otras disciplinas jurídicas**

- a) Con el derecho constitucional: el derecho constitucional estudia las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existan.

La Constitución es el fundamento de los tributos, es el cuerpo normativo que faculta al Estado para establecer los casos y circunstancias para regular los tributos, estableciendo los principios y limitaciones constitucionales de la potestad tributaria.

Los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones que muchas leyes fiscales desarrollan, surgen de la norma constitucional. Por ende, de una ley fiscal se fundamenta constitucionalmente que faculta al Organismo Legislativo a crear tributos.

- b) Con el derecho administrativo: esta rama establece los órganos encargados de recaudar y fiscalizar los tributos, los procedimientos para la recaudación y los medios de impugnación que pueden utilizar los administrados.



Cuando el Código Tributario identifica a la administración tributaria como la obligada de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, se está vinculando a la administración pública con la labor tributaria, y de ahí su relación inmediata.

- c) Con el derecho financiero: el mismo se define como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, o como el conjunto de las normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público.

“El derecho tributario, se desligó del derecho financiero. Sin embargo, se clarifica esa situación y se llega a la conclusión de que el derecho financiero tiene carácter más de naturaleza económica y que para su regulación necesita de un ordenamiento jurídico que le permita adquirir y emplear los medios económicos del Estado y que el derecho tributario, se tiene que circunscribir de forma específica a los tributos”.<sup>9</sup>

Las leyes fiscales establecen como medio de pago para cumplir con la obligación tributaria al dinero, o el cheque certificado de la cuenta bancaria del contribuyente. Estos procedimientos son de carácter financiero y colaboran en el cumplimiento de las responsabilidades fiscales.

---

<sup>9</sup> Quintana Valtierra, Jesús. **Derecho tributario**. Pág 21.



- d) Con el derecho procesal: el derecho procesal es el conjunto de normas reguladoras de los procedimientos en que se resuelven las controversias o conflictos de intereses que aparecen entre el fisco y los contribuyentes.

En los capítulos VI y VII del Código Tributario, se instituyó el proceso administrativo, el procedimiento de restitución y las impugnaciones de las resoluciones de la administración tributaria, en donde se indican los requisitos, pasos, resoluciones, medios de defensa y plazos que tiene que seguir el contribuyente en el momento en que no se encuentre de acuerdo con un ajuste que se le lleve a cabo. Esas guías son los procedimientos y de ello deriva su vínculo.

- e) Con el derecho penal: en el cumplimiento de los tributos, se presentan determinadas actitudes que son calificadas por la ley como delitos o simples faltas, por lo que se hace necesario que dentro del derecho tributario exista un conjunto de normas sancionadoras que no contienen simplemente sanciones de carácter económico inherentes a la falta de pago de la obligación, sino que tienen por objeto la tutela de los bienes y valores que en el derecho tributario se consagran por la importancia de carácter social y político que tiene la obligación tributaria, pero como tales normas sancionatorias no son parte del derecho tributario propiamente dicho, sino que constituyen parte del derecho penal, entre dichas disciplinas existe íntima relación, debido a que el derecho tributario necesita de la aplicación del derecho penal para el sancionamiento y





cumplimiento de las penas que corresponden a las personas que incurren en un ilícito tributario.

- f) Con el derecho internacional: como consecuencia de las relaciones entre los Estados, surgió la necesidad de emitir las normas pertinentes que busquen la regulación de las transacciones y del comercio internacional, para evitar la doble tributación.
- g) Con el derecho civil: entre el derecho tributario y el derecho privado, se establecen relaciones que pueden adoptar una doble configuración.

Por un lado, parte de la relación jurídica tributaria relativa a una relación obligatoria cuya estructura intrínseca es análoga a la relación obligatoria de derecho privado, de tal manera que las disposiciones de éste en materia de nacimiento, de las obligaciones le son aplicables supletoriamente a la primera.

En otros casos, las normas del derecho privado son extremas a la regulación de la relación tributaria, pero tienen que tomarse en consideración como presentes en virtud de que el hecho imponible, o presupuesto de hecho de la relación tributaria se encuentra constituido por un negocio jurídico de derecho privado.

El derecho privado y específicamente el derecho civil, aporta al derecho tributario en su desenvolvimiento instituciones como los derechos y obligaciones de las personas individuales y colectivas, su capacidad, el parentesco, sucesión testamentaria e intestada, prelación en el pago de créditos, las cuales son



instituciones que pertenecen al campo del derecho civil, pero sin embargo tienen implicaciones y efectos de carácter fiscal.

- h) Con el derecho mercantil: los principios fundamentales como la sociedad mercantil, los comerciantes, actos de comercio, mercancías, títulos de crédito, sistema bancario, entidades financieras y almacenes generales de depósito pertenecen a la disciplina jurídica del derecho privado conocida como derecho mercantil.



## CAPÍTULO III

### 3. Fuentes del derecho tributario

Fuente es el fundamento y origen de una cosa. Significa manantial de agua que brota de la tierra, es el principio, fundamento y origen de una cosa.

Las fuentes en sentido jurídico, son las fuentes del derecho, pudiendo las mismas ser tomadas en cuenta como generadoras del derecho y como reveladoras del mismo, por lo que en sentido figurado se denominan fuentes del derecho a las distintas formas de manifestarse las normas jurídicas.

Fuentes de derecho son los medios generadores de normas jurídicas, es decir como formas de creación e imposición de estas.

Para el derecho tributario, son fuentes los medios o hechos generadores de los principios, instituciones y normas que regulan la actividad tributaria del Estado.

“La teoría de las fuentes del derecho, se encarga del estudio de la aparición, elaboración y expresión de la sociedad, de los principios, instituciones y normas que integran el ordenamiento jurídico positivo de un país”.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> **Ibid.** Pág 67.



### **3.1. Fuentes históricas**

Son todo cuanto permite conocer lo que es el derecho mediante la historia. Son todos aquellos documentos, que encierran el contenido de una norma o normas de derecho vigente en alguna etapa del devenir histórico.

Las fuentes históricas, son las que revelan lo que fue, ha sido y es el derecho en el transcurso del tiempo y que se refieren o encierran el texto o conjunto de leyes. De esa forma, es que se encuentra el Digesto, las novelas como fuentes del derecho romano, las leyes de las indias de origen español, los proyectos de las leyes tributarias, las transcripciones de las actas de las sesiones del Congreso de la República de Guatemala y las leyes tributarias derogadas son fuentes históricas en lo que a la legislación guatemalteca se refiere.

### **3.2. Fuentes reales o materiales**

“Son los hechos, actos o fenómenos sociales, económicos, políticos y culturales contribuyentes a formar la sustancia o materia del derecho, es decir, las circunstancias que obligan al Estado a emitir normas jurídicas en un momento o época determinada, como los movimientos ideológicos, las necesidades económicas, de seguridad y justicia”.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág 11.



Se denominan fuentes reales, a los factores y elementos que determinan el contenido de las normas. Son todos los hechos o acontecimientos de la vida social, que se producen dentro de la comunidad y que debido a su naturaleza se proyectan de manera trascendente, hasta adquirir cierta sustancia que se integra en modos de convivencia social.

Las fuentes reales, son todos aquellos factores o elementos que en un momento determinado influyen en el contenido de las normas de derecho.

Como consecuencia de la considerable evasión fiscal y del incumplimiento de las obligaciones tributarias, se crea la necesidad de la emisión de una ley que instituye el delito fiscal y se estima que es la forma más aconsejable de atacar la actuación de los contribuyentes, debido a que repercute de forma ostensible en la captación de recursos por parte del Estado y de la economía nacional.

### **3.3. Fuentes formales**

Las fuentes formales, son las formas obligadas y predeterminadas que ineludiblemente tienen que revestir los preceptos de conducta exterior, para imponerse socialmente en virtud de la potencia coercitiva del derecho.

Por fuente formal, se entienden los procesos de creación de las normas jurídicas. Son los procesos de elaboración de la voluntad del Estado, contenida en las normas jurídicas, es decir, los procesos que siguen los órganos encargados de la emisión de la



ley, que en el país por lo general es el Organismo Legislativo y de forma excepcional el Organismo Ejecutivo.

Debido a la naturaleza especial de la materia objeto de estudio como lo es el derecho tributario, se hace referencia a las mismas al ser: la legislación, la jurisprudencia, la costumbre y la doctrina.

- a) La legislación: es la fuente formal de mayor importancia en el derecho. Es el conjunto o cuerpo de leyes que integran el derecho positivo vigente en un Estado.

En los países de derecho escrito, la legislación es la más importante de las fuentes formales. Es el proceso, por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se les da el nombre específico de leyes.

Es la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que especialmente confía la Constitución, la labora al desarrollar la actividad legislativa. Como consecuencia de ello, existen varias categorías de leyes, en primer lugar se considera la Constitución Política de la República y las leyes constitucionales; en segundo lugar, a las leyes ordinarias, así como a los Convenios y Tratados Internacionales y en tercer lugar a los Reglamentos.



La legislación, es el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se les da el nombre específico de leyes.

- b) Constitución Política de la República: es la fuente formal por excelencia del derecho, por cuanto que en la misma se determina la estructura del Estado, su forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativo, los derechos básicos de la comunidad elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentes y fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos.

Las constituciones representan la fuente jurídica de mayor jerarquía y son las leyes supremas en las que se contienen los principios generales fundamentales de todo ordenamiento jurídico en general, del cual el sistema tributario forma parte; pero también en las constituciones se consagran preceptos específicamente tributarios, como serán las atribuciones y limitaciones de la potestad tributaria.

El Estado hace uso de su poder, para imponer prestaciones a los ciudadanos, sin que estos puedan oponerse a sus decisiones ni exigir otra prestación a cambio, como no sean los beneficios de la vida en sociedad y el adecuado empleo de los caudales públicos, y por ello para proteger a los ciudadanos del posible exceso de exigencia por parte del Estado, se considera que debe de existir como garantía del adecuado uso del poder tributario, alguna norma, con rango de



super ley, es decir una norma de derecho constitucional que determina dicho poder; por lo que resulta que el derecho tributario nace originalmente de la ley, pero una ley fundamental o sea la Constitución establece las bases de la obligación tributaria y así se tiene que como piedra fundamental constitucional del derecho tributario, se señala el principio de legalidad que se refiere a que todo tributo tiene que tener como fundamento una Ley que lo establezca.

“El principio de legalidad se ha resumido en el aforismo *nullum tributum sine lege*, estructurado sobre la base de que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal, o sea la ley emitida por el Organismo Legislativo, en todos sus aspectos esenciales como lo es la determinación del hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica, y cuantía de la obligación”.<sup>12</sup>

La consecuencia fundamental del principio de legalidad es, que sólo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos, criterio que es recogido por la Constitución Política en el Artículo 239 al establecer que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones que conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la recaudación especialmente las siguientes:

---

<sup>12</sup> Pérez de Ayala, José Luis. **Curso de derecho tributario**. Pág 44.





- El hecho generador de la relación tributaria.
  
- Las exenciones.
  
- El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.
  
- La base imponible y el tipo impositivo.
  
- Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos.
  
- Las infracciones y sanciones tributarias.

El relacionado Artículo 239 de la Constitución, también contempla los principios de equidad y el de justicia tributaria al preceptuar que decretara los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria; y también contempla el principio de reserva de la ley al preceptuar que: “....Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.



De conformidad con los principios anteriormente indicados, la Constitución Política establece como órgano específico y exclusivo para emitir la ley tributaria al Organismo Legislativo o Congreso de la República, quien debe de observar que las leyes que emita sean conforme a las necesidades del Estado y tratando de gravar lo menor posible la economía de los contribuyentes, respetando los principios de equidad y justicia tributaria.

Otro concepto, sostiene que la Ley es la regla emitida por un congreso ordinario de conformidad con las formalidades establecidas en la ley, o sea la Constitución de la República como ley fundamental, con las características esenciales de la ley, como lo son: observancia general, abstracta y obligatoria, garantizada esta última como una sanción efectiva y adecuada.

Para concluir, se puede decir que se entiende por Ley ordinaria el acto producido por el Organismo Legislativo o Congreso de la República, cumpliéndose con los requisitos que para tal acto legislativo establece la Constitución Política de la República, y cuya constitucionalidad se encuentra sujeta a control en la forma también dispuesta por la misma Constitución. En la Sección Tercera, Capítulo Segundo del Título Cuarto regula lo referente a la Formación y Sanción de la ley, y para el efecto establece los siguientes pasos para la formación de la ley: iniciativa de la ley, la admisión y discusión, posteriormente se encuentra la aprobación, sanción y promulgación y vigencia.

Al tenor de los conceptos anteriores, se establece que no es posible confundir las normas constitucionales (Constitución Política de la República; Ley de Amparo,



Exhibición Personal y de Constitucionalidad y la Ley de Emisión del Pensamiento y las cuales son entidades por la Asamblea Nacional Constituyente.

Con la denominación misma de esta figura, se ponen de manifiesto las circunstancias crítico históricas que lo producen ya que Decreto Ley es una rara conjunción de dos palabras que expresan conceptos a veces iguales y en otras oportunidades diferentes. Ciertamente, los Decretos son disposiciones legales muy generales que se emiten tanto en la esfera administrativa como en la legislativa y leyes son en cambio, privativas del Congreso de la República, de donde resulta que los Decretos Leyes son expresiones antagónicas, o por el contrario tautológicas, según se refieran las a Decretos en lo administrativo. Debe de entenderse como ya lo ha consagrado la doctrina, que se trata de una categoría especial de normas que responden a una necesidad urgente y que suplen la inactividad obligada del órgano legislativo.

Los gobiernos de facto, sólo tienen capacidad para cumplir la función administrativa y no para sustituir el sistema de elaboración de las normas ordinarias, a menos que se encuentren frente a una necesidad de hecho de carácter vital para la vida del Estado y de evidente urgencia.

Con las nociones anteriores, se arriba al planteamiento correcto de los Decretos Leyes, como fuente del derecho, es decir, cual es en suma el valor legal que tienen estos cuerpos surgidos de circunstancias especiales provisionales del mundo del ser y no de la categoría del deber ser, que es propio de los normativos.

- c) Tratados y convenios internacionales: el tratado internacional es el testimonio escrito de los acuerdos entre dos o más personas jurídicas internacionales con el objeto de crear, confirmar, modificar o extinguir derechos, deberes, relaciones, instituciones, órganos, organismos o reglas de índole internacional o de uniformidad legislativa y de protección individual o externa.

Los convenios internacionales son acuerdos suscritos por los representantes de dos o más Estados, acerca de una materia determinada. El tratado y el convenio internacional tiene varias similitudes y algunas diferencias, siendo las más notorias: 1) que el tratado lo celebra el jefe de Estado y el convenio lo negocia un órgano inferior. 2) tanto el tratado como el convenio para convertirse en Ley de la República tiene que ser aprobado por el Congreso de la República. En lo que respecta al derecho tributario, esta categoría de fuente adquiere lugar preferente, ya que la materia, más que ninguna otra tiene repercusiones y orígenes en el exterior, dando lugar a situaciones que se interfieren legislativamente. Para ello, se señala el problema de la doble tributación, particularmente en el pago del impuesto sobre la renta, el que constituye uno de los principales casos que tienen relevancia internacional y que han originado numerosos convenios o acuerdos entre los países contratantes; otro caso que se puede citar es el relacionado con las importaciones y exportaciones regidas por gravámenes arancelarios, aspectos que tienen esencialmente un contenido fiscal y que han dado origen a instituciones nuevas como los son el mercado común, el mercado común centroamericano, etc., instituciones que para su funcionamiento han obligado a los países miembros a suscribir convenios o tratados internacionales.



El convenio Internacional más importante suscrito por Guatemala, es sin duda el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su reglamento (RECAUCA), que es un convenio centroamericano de integración económica, que contiene las normas que regulan el procedimiento administrativo aduanero en el área centroamericana.

- d) Reglamentos: el reglamento, es un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Organismo Ejecutivo; en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Organismo Legislativo. La atribución de la facultad reglamentaria al Organismo Ejecutivo, se justificará desde el punto de vista práctico por la necesidad de aligerar la tarea del Organismo Legislativo, relevándolo de la necesidad de desarrollar y complementar en detalle las leyes que facilitan su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el Ejecutivo está en menores condiciones de hacer ese desarrollo, puesto que se encuentra en contacto más íntimo con el medio, y que existen mayores facilidades para la modificación para los reglamentos y así adaptarlos a las circunstancias cambiantes en que tiene que ser aplicado, adaptación que no sería posible si dependiera del poder legislativo, ya que este tiene procedimientos más complicados. Los tratadistas del derecho administrativo en forma unánime, aceptan como fuente del derecho a los reglamentos.

- e) La costumbre: se define como la observancia constante y uniforme de una regla de conducta, llevada a cabo por los miembros de una comunidad social, con la convicción de que responde a una necesidad jurídica.

También, se le puede definir como la observancia uniforme y constante de reglas de conducta obligatorias, elaboradas por una comunidad social para resolver situaciones jurídicas.

“La costumbre puede ser de tres categorías: a) que contradice o deroga la ley (contra la legem); b) la que interpreta y desde luego complementa la ley (secundum legem) y c) la que crea derecho, estableciendo una forma donde el legislador no ha establecido ninguna clase de costumbre, según la ley, y en cuanto se remite a ellas es creadora de derechos en ausencia de normas específicas”.<sup>13</sup>

El derecho tributario como consecuencia del principio de legalidad, establece que todo tributo debe estar fundado en la ley y se tiene que llegar a la conclusión de que la costumbre no es fuente de derecho, pero sí constituye un instrumento valioso de interpretación de las normas fiscales, cuando se reiteran los criterios de los funcionarios y de los particulares sobre la inteligencia y el sentido que deban desprenderse de forma lógica.

---

<sup>13</sup> Villegas. **Ob.Cit.** Pág 13.



- f) La jurisprudencia: es el derecho que se manifiesta a través de los fallos de los tribunales. Es el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales.

La jurisprudencia, son las resoluciones de los tribunales que, por mandato de la ley, son de observancia obligatoria, y su función radica sustancialmente en la interpretación judicial de las normas ya existentes y con su creación no se crea otra norma ya que su contenido no puede ir más allá de lo que la ley establece.

- g) La doctrina: consiste en el conjunto de estudios y opiniones que los diversos autores del derecho llevan a cabo o emiten en sus obras.

Se le da éste nombre, a los estudios de carácter científico que los juristas llevan a cabo acerca del derecho, ya sea con la finalidad puramente teórica de sistematización de sus preceptos, ya con la finalidad de interpretar sus normas y señalar las reglas de su aplicación.

La doctrina, es constitutiva de un elemento útil y necesario para determinar la interpretación de las normas, en una forma racional y ordenada, tratando de mantener la unidad del sistema tras resolver las cuestiones que se presentan con dificultad y controvertidas dentro de lo que es la legislación positiva.

La doctrina no es fuente del derecho, pero sí se le reconoce una esencial importancia por la innegable aportación que hace al derecho tributario, sobre todo en Guatemala que se encuentra en su etapa de formación.

### 3.4. Importancia

El derecho tributario, se encuentra construido sobre los principios fundamentales de legalidad y de reserva de la ley y en Guatemala están estructuradas tomando como principios básicos los siguientes:

- a) Como consecuencia de los principios de legalidad y reserva de la ley, las únicas fuentes formales directas del derecho tributario son las escritas, las que se circunscriben a la Constitución Política de la República, las leyes ordinarias, los Decretos Leyes, los Reglamentos y los Convenios y Tratados Internacionales.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 2: "Fuentes. Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
  2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
  3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo".
- b) Como consecuencia de ello, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina, no son fuentes del derecho tributario, pero sí proporcionan al mismo innegables aportes en su elaboración, interpretación y sobre todo en su aplicación.



- c) Los principios de legalidad y de reserva de la ley, no solamente determinan la eliminación o inadmisión de las fuentes no escritas en el derecho tributario, tanto en el plan del derecho interno como en el derecho internacional.

Por virtud del principio de legalidad, los convenios internacionales de carácter fiscal no son fuente directa y solamente se transforman en tal mediante la ley interna, en virtud de la que reciben su ratificación y pasan a ser parte del ordenamiento propio de cada país.

Sobre el sistema de las normas tributarias internas, se estima generalmente que en los principios de legalidad y de reserva de la ley, inciden en un doble sentido. Se impone una jerarquía, en virtud de la cual el reglamento queda subordinado a la ley y se determina una serie de peculiaridades sobre la producción de las normas.

“El principio de legalidad, manda a que ningún tributo tiene que establecerse sino por norma con rango de ley en su aspecto formal y material, es decir, que no existen más impuestos que los que resulten de la legislación tributaria”.<sup>14</sup>

El principio de legalidad, manda que ningún tributo debe establecerse sino por norma con rango de ley, en su aspecto formal y material, es decir, que no existen más impuestos que los que resulten de la legislación tributaria positiva.

---

<sup>14</sup> Escobar. **Ob.Cit.** Pág 65.



En dichas condiciones, es evidente que la Ley es la única fuente formal y material, primaria del derecho tributario, y que de conformidad con el ordenamiento jurídico solamente se tiene que aceptar como fuentes del derecho tributario en Guatemala, a la Constitución Política de la República, las leyes ordinarias, los Decretos Leyes, los Tratados y Convenios Internacionales que tengan fuerza de Ley y los Reglamentos.

### **3.5. Las fuentes del derecho y su incidencia en el derecho tributario**

Las fuentes del derecho, han incidido notablemente en el derecho tributario, en cuanto a las fuentes reales, es del conocimiento de todos los guatemaltecos, los hechos y fenómenos sociales, económicos y políticos que intervienen en la creación del Impuesto sobre la Renta y sobre todo, actualmente en la creación del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA).

En cuanto a las fuentes formales, se puede manifestar que la promulgación de las normas tributarias en un gobierno de derecho y en uno de facto, tienen sus ventajas y desventajas.

En un gobierno de derecho, se tiene como ventaja que por contemplar la Constitución Política de la República que solamente el Organismo Legislativo, previo a los trámites legales, puede decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, el ciudadano contribuyente tiene un mayor número de garantías, debido a que supone que los diputados son los representantes del pueblo y por ende, los encargados de la defensa



de los derechos ciudadanos, a la vez, que también es una desventaja, debido a que para derogar y modificar una ley tributaria, su trámite es más lento, y en un gobierno de facto la desventaja consiste en que el gobernante de turno puede decretar impuestos en forma inmediata, según su criterio, sin que exista ningún organismo que se le pueda oponer, y por el contrario tiene la ventaja de que en caso de tener que derogar una ley o modificarla lo hace en forma bien rápida, sin mayores formalismos en relación a las otras fuentes que existen en Guatemala y que no son tomadas en cuenta como fuentes tributarias y en el aspecto procesal si tienen incidencia esas fuentes, debido a que indudablemente sí aportan valiosos materiales a los organismos administrativos y judiciales en las soluciones de los conflictos que aparecen entre el Estado y los contribuyentes en ocasión del cumplimiento de los tributos.





## CAPÍTULO IV

### **4. Análisis de la prueba de declaración de testigos, su validez y pertinencia en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria en Guatemala**

Los testigos son terceros indiferentes al proceso, que declaran bajo juramento, sobre hechos de los que tienen conocimiento y que son controvertidos en la contienda en que deponen.

#### **4.1. Elementos**

Los elementos característicos de la prueba de declaración de testigos son:

- a) Tercero indiferente al proceso.
- b) Declara acerca de hechos precisos y determinados y no se puede declarar sobre cuestiones de derecho.
- c) Declaran sobre lo que ellos han percibido personalmente o mediante del dicho de terceros. Los testigos no opinan ni piensan, todo lo que tenga relación con emitir un juicio se encuentra reservado a los peritos. Los testigos, tienen que exteriorizar lo que se encuentra grabado en su memoria además de dar razón de sus presunciones.

## 4.2. Características

Las características de la prueba de declaración de testigos son las siguientes:

- a) Es un medio preconstituido.
- b) Puede producir plena prueba o prueba semi-plena.
- c) Eminentemente formalista.
- d) Rige el principio formativo de la inmediación.
- e) Es indirecto.
- f) Se pondera según la calidad del testigo.
- g) Carece de valor suficiente.

## 4.3. Clasificación de los testigos

La clasificación de los testigos es la siguiente:

- a) En cuanto a su capacidad para declarar en juicio:



- Hábiles: son todos aquellos a quienes la ley no declara inhábiles.
  
- Inhábiles: son aquellos lesionados por alguna causal de inhabilidad, sea absoluta o relativa. No es suficiente con que el testigo se encuentre afectado por una causal de inhabilidad para que no pueda declarar. Para que se declare su inhabilidad, es necesario por regla general que se alegue de esa inhabilidad por la parte en contra de la cual se busca usar al testigo.
  
- b) En cuanto a cómo conocieron los hechos:
  - Presenciales: física y mentalmente presentes en el momento en que acaecieron los hechos y los percibieron de forma directa por sus sentidos. Son los que tienen un mayor valor probatorio.
  
  - De oídas: conocieron los hechos por el dicho de las partes o terceros.
  
  - Instrumentales: presentes al momento de firmarse un documento, para certificar la exactitud del documento y la veracidad de la firma. Aún, se utilizan en materia testamentaria.
  
- c) En cuanto a su calidad respecto de los hechos:



- Contestes: están de acuerdo en el hecho declarado y en sus circunstancias esenciales. Cuando se habla de contestes, se esta haciendo referencia a la comparación de las declaraciones de dos o más testigos.
  
- Singulares: se encuentran, de conformidad en el hecho pero difieren acerca de las circunstancias esenciales que lo rodearon. Esto involucra tres tipos de circunstancias: diversificativas, acumulativas e impeditivas.

#### **4.4. Limitaciones a la prueba testimonial**

En Guatemala, la prueba testifical tiene una gran limitación, la cual establece perentoriamente que no se admitirá prueba de testigos, respecto de una obligación que haya debido consignarse por escrito.

- a) Acto o contrato que contenga la entrega o promesa de entrega de una cosa.
  
- b) Adiciones o alteraciones a un acto o contrato.
  
- c) Actos en que el instrumento público es la solemnidad.

En todos los casos precedentemente enunciados, no es admisible la prueba de testigos, careciendo ésta de todo valor probatorio. No obstante, existen ciertas circunstancias de excepción que autorizan y dan fuerza a la prueba testifical, aún respecto de los actos antes referidos, cuando existe un principio de prueba por escrito,





entendido como cualquier acto escrito del demandado o de su representante que haga verosímil el hecho litigioso, imposibilidad de obtener prueba escrita ya sea que se trate de imposibilidad física o moral y los casos en que la ley lo permite expresamente.

#### **4.5. Oportunidad de la prueba testimonial**

La oportunidad de la prueba de declaración de testigos puede ocurrir:

- a) Antes del procedimiento: mediante las medidas prejudiciales probatorias.
- b) Durante el procedimiento: se tiene que distinguir entre el ofrecimiento de la prueba y la rendición de la misma.
- c) Después de la oportunidad procesal: como medida para mejor resolver, el tribunal determinará que documentos se acompañarán.

#### **4.6. Obligaciones con los testigos**

Las obligaciones con los testigos son las siguientes:

- a) Comparecer: consiste en concurrir ante el tribunal a la audiencia que este haya fijado para que se preste la declaración. La obligación de concurrir a declarar pesa sobre el testigo, siempre que se encuentre en el territorio jurisdiccional del



tribunal, ya que de lo contrario queda liberado y puede limitarse a declarar por exhorto.

b) Declarar: la regla general es que todos están obligados a declarar. Las razones de exención de declarar son fundamentalmente tres:

- Secreto profesional: implica no revelar nada a nadie. Se viola por el mismo hecho de decirle a alguien en la forma en que se contó, por ser la principal garantía entre el profesional y el cliente. Por ende, nadie puede hacer que el abogado viole su secreto profesional.

“La obligación del secreto, cubre toda plática entre profesional y cliente, así como las confidencias de colegas, y no se puede usar de lo que sabe para provecho del cliente o provecho propio. El secreto profesional se extingue cuando se es demandado por un cliente o la contraparte y puede hablar haciéndolo para su propia defensa. Cuando el cliente le confiesa que cometerá un delito, tiene que hablar para proteger a personas en peligro”.<sup>15</sup>

- Parentesco: el parentesco también puede juzgar cuando la abstención de declarar va en perjuicio de un pariente, ya que se deberá tachar al testigo por inhabilidad.

---

<sup>15</sup> Fernández Molina, Manuel. **Los tributos en el reino de Guatemala.** Pág 21.

- Autoinculpación o inculpación de pariente: se refiere a que no existe obligación, de declarar si es para perjudicarse a si mismo o a un pariente.
- c) Decir la verdad: se asegura esta obligación mediante el juramento. Toda deposición prestada sin previo juramento es nula, salvo los casos exceptuados por la ley. No es lo mismo, hacer una declaración falsa que una equivocada.

#### **4.7. Derechos de los testigos**

Los derechos de los testigos son los siguientes:

- a) Que se les cite para un día preciso y determinado para prestar su declaración: normalmente no se cumple, porque los tribunales no fijan audiencias probatorias para días fijos y determinados. Que quien lo presente, le pague los gastos que importa su comparecencia: se refiere a gastos de movilización, el día de salario que pierde por ir a declarar.
- b) Capacidad de los testigos: toda persona es capaz para declarar en juicio. Las clases de inhabilidades son las siguientes:
  - Absolutas: debido, a que afectan al testigo respecto de cualquier proceso. Las causales, se refieren a la falta de capacidad para apreciar o deponer los hechos, mientras que aquellas establecidas se refieren a la duda acerca de la buena fe, honestidad y credibilidad de las personas que declaran.



- Relativas: son el interés pecuniario del testigo, en los resultados del juicio y finalmente se establece la amistad o no con las partes del juicio, lo cual tiene la particularidad de ser manifestado a través de hechos graves o de lo contrario no es posible configurar la causal.

Las inhabilidades se hacen valer por medio de las tachas, las cuales corresponden a la parte que no ha presentado al testigo. Para formular la tacha, es preciso distinguir si el testigo se encuentra en la lista de testigos o no: si se encuentra incluido en la lista de testigos, la tacha se puede formular hasta antes de que presten su declaración y si no se encuentra incluido, la tacha se puede formular posteriormente.

En la práctica, se tachan cuando el testigo se presenta a la audiencia y no antes. Se le tienen que hacer preguntas de tacha, al testigo por la parte que no lo presenta, para ver si está afecto o no a las causales de inhabilidad, después de que prestó juramento y antes de que se le tome la declaración. Si se configura una causal de inhabilidad, se tiene que formular la tacha verbalmente en el comparendo, porque sino el testigo empezará a prestar declaración y precluye el derecho de tacharlo.

La formulación de la tacha, se tiene que formular invocando alguna de las causales de inhabilidad, señalando con claridad y precisión los hechos que la configuran. Si se formula la tacha, esto no impide que el testigo preste declaración, aunque quien lo ha presentado tiene la opción de retirarlo. Las



tachas se tramitan como incidentes que son susceptibles de recibirse a prueba, la cual se rinde dentro del término probatorio, ampliables por tacha, pero no se puede presentar prueba testimonial para acreditar una tacha.

- Acoger y resolverla de oficio si el testigo adolece de inhabilidad absoluta y notoria, antes de que declare.
- La regla general en los procedimientos, es que se resuelven en la sentencia definitiva. Se resuelven en ella, pero la resolución que les falla no es sentencia definitiva, sino interlocutoria.

#### **4.8. Procedimiento para rendir prueba testimonial**

Es necesario continuar con una serie de pasos o secuencia lógica establecida por el legislador.

- a) Lista de testigos: cada parte tiene que acompañar una nomina, indicando el nombre, profesión y domicilio de las personas a quien pretenda presentar como testigos.
- b) Nómima o minuta de interrogatorio: en teoría, junto con la lista de testigos debe acompañarse el listado de las preguntas que se quieren hacer al testigo. En la práctica, solamente se hace a veces y nada más que para facilitar el



interrogatorio, ya que si no se presenta, los testigos igual pueden ser interrogados, al tenor de los hechos contenidos en el auto de prueba.

- c) Citación: normalmente los testigos, se encargan de llevarlos a declarar por parte de la propia parte que los presenta. Pero, en ciertos casos no existe contacto con el testigo cuya presencia se requiere, o este se rehúsa a comparecer. En dichos casos, sin perjuicio de que pueda utilizarse en los otros, procede la citación judicial de los testigos, la cual se efectúa por cédula. Solamente la no concurrencia de un testigo que ha sido citado judicialmente, habilita a la parte para solicitar el otorgamiento del término especial de prueba.
- d) La audiencia: normalmente, en el mismo auto de prueba, el tribunal fija las audiencias para recibir la prueba testimonial. Los testigos, tienen que declarar ante el juez cuando se encuentren en el territorio de su domicilio, o sino por exhorto. En la práctica es el receptor quien toma la declaración.
- e) Juramento: lo toma el receptor como ministro de fe, siendo este juramento requisito esencial para la validez de la prueba.
- f) Interrogatorio: los testigos son interrogados en forma separada y sucesiva, primero los del demandante y luego los del demandado. El tribunal tiene que tomar resguardados, para que los testigos no se comuniquen con los que no han declarado. Todos los testigos de la misma parte, tienen que ser interrogados en la misma audiencia. En la práctica el tribunal y los abogados se preocupan de



que los testigos que declararon en la misma audiencia, para que no se contacten con los que no han declarado. Para evitar, el contacto se le pide al tribunal que autorice al testigo que ya declaró, para que después de firmada su declaración se retire. No se puede interrumpir la declaración, sino por causas graves y urgentes. El testigo tiene que llevar su documento de identificación para que así conste que estaba incluido en la lista de testigos. Efectuado el juramento, la parte contraria a la que presenta al testigo, tiene derecho a formular preguntas sobre tachas. El testigo es interrogado por el juez, tanto en las preguntas de tacha como en las de fondo. Si el tribunal es colegiado, interroga uno de los miembros del tribunal, en presencia de los abogados de las partes si concurren al acto. En la práctica las preguntas las hace el receptor. Las preguntas tienen que ser claras y precisas y el testigo tiene que contestar de igual forma señalando como le constan los hechos contenidos en su respuesta. No puede llevar escrita su declaración. Concluidas las preguntas para tacha, la parte que las formuló tiene que decidir si alega la tacha o no. Si no lo hace, precluye su derecho. De la tacha, se tiene que conferir traslado a la otra parte quien debe evacuar el traslado en ese mismo acto. La otra parte, podrá formular sus razones de por qué el testigo no es inhábil, o retirarlo, con lo cual no se considerará en el máximo de testigos por hecho. Evacuado el traslado de tacha, se deja su resolución normalmente para la sentencia definitiva y se procede a tomarse declaración al testigo. Concluidas las tachas, comienza el interrogatorio de fondo sobre los puntos de prueba que se hubieren fijado. Terminadas las preguntas, existe el derecho para la parte que presenta al testigo de formular las repreguntas. Concluidas las repreguntas, la parte que no presenta al testigo



tiene derecho a formular las contrainterrogaciones. En ambos casos, la parte que no está preguntando, tiene el derecho de oponerse a las preguntas, por ser las mismas impertinentes o inductivas.

#### **4.9. Procedimiento administrativo**

“Por procedimiento administrativo se entiende la serie de actos y diligencias que regulan el despacho de los asuntos ante la administración pública, en la modalidad gubernativa cuya expresión la constituye el expediente”.<sup>16</sup>

#### **4.10. Características del procedimiento administrativo en general**

Se identifican como características del procedimiento administrativo las siguientes:

- a) Sencillez: o sea, que no cuenta con complejidad y se encuentra desprovisto de diligencias con complicaciones.

En materia tributaria, el Código Tributario regula el procedimiento administrativo proveyéndolo de pocas y sencillas etapas.

- b) Rapidez: se conduce mediante la administración con celeridad y prontitud.

---

<sup>16</sup> Brwer Carías, Allan. **Principios del procedimiento administrativo**. Pág 98.





- c) Informalidad: las actuaciones no se encuentran sujetas a exterioridades específicas, ni tampoco necesitan del auxilio de abogado.

“A excepción de los requisitos taxativamente regulados en el Código Tributario para la solicitud inicial y resolución que liquida el expediente, la legislación impositiva, no ha regulado formalismos especiales para el procedimiento administrativo”.<sup>17</sup>

En algunas ocasiones, la administración tributaria ha caído en intentos de adicionar requisitos en el impulso del procedimiento.

Los mismos, son intentos que solamente pueden ser tomados en cuenta como contravenciones a una característica elemental y eventual de principios procesales e incluso constitucionales.

- d) Iniciación de oficio: quiere decir que el procedimiento lo comienza la misma administración por su mismo interés, sin descartar que también lo empiece por su iniciativa el interesado.

En relación a lo tributario, el procedimiento en la mayoría de veces es el comenzado por la administración tributaria, mediante la verificación y formulación de ajustes, para posteriormente ser continuado por el contribuyente o afectado.

---

<sup>17</sup> Del Pozo, Claudia. **Procedimiento administrativo**. Pág 23.



- e) Prueba legal: cuanto documento aporte el interesado y cuanta diligencia se lleve a cabo, constituye medio probatorio en beneficio o en contra de la petición del interesado, siempre que el documento y la diligencia se fundamenten en leyes y reglamentos, de forma que el funcionario y el empleado puedan resolver de forma exclusiva con base en lo probado.

El Código Tributario preceptúa en las actuaciones ante la administración tributaria que podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Al no existir una enumeración de pruebas, resulta necesaria la aflicción supletoria del Código Procesal Civil y Mercantil.

- f) Escrito: todas las etapas del procedimiento de principio a fin tienen que ser escritas. El Código Tributario de forma expresa establece que la primera solicitud y medios de impugnación tienen que ser presentados en forma escrita. Existe incluso la prohibición para la administración tributaria, de denegar cualquier gestión que sea formulada por escrito.
- g) Público para los interesados: el procedimiento es secreto, pero no de manera absoluta, debido a que permite la publicidad del mismo de forma exclusiva para los interesados.

De conformidad con el Código Tributario, tendrán acceso a las actuaciones administrativas los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales que se encuentren debidamente acreditados ante la administración tributaria, así



como también los profesionales universitarios que funjan como asesores de éstos. A los primeros, se les tiene que exigir una justificación de su identidad y a los segundos, una autorización escrita otorgada por los contribuyentes o responsables con firma legalizada.

- g) Se comienza ante una organización y termina ante otra: casi siempre esta última es la que emite la resolución definitiva.

La Superintendencia de Administración Tributaria, es el ente encargado del ejercicio de la administración del régimen tributario, siendo su finalidad la aplicación de la legislación tributaria, así como recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, lo cual constituye un conjunto de dependencias y departamentos, jerarquizados y con atribuciones específicas, ante quienes se desarrolla el procedimiento administrativo.

- h) Termina con una resolución definitiva: la resolución es constitutiva de una forma de tomar la decisión. Esta resolución, contiene la voluntad de la organización pública. Esta voluntad, se hace efectiva a partir del momento en que se comunica al interesado a través de la notificación o publicación si fuera el caso.

La decisión de la administración tributaria sobre los asuntos sometidos a su consideración, se concreta en la resolución final que emite ésta y en la que se tiene que cumplir con los requisitos mínimos establecidos en el Código Tributario.



- i) La resolución queda sujeta a impugnación: al ocurrir la comunicación de la resolución, la misma queda sujeta a impugnación de parte del interesado o afectado.

Es de esa forma, que en materia tributaria, se han contemplado los recursos o medios de impugnación a ser promovidos por el contribuyente o afectado de conformidad con el caso de que se trate y que cuentan con un procedimiento propio.

#### **4.11. La prueba de declaración de testigos, su validez y pertinencia en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria en Guatemala**

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

“El procedimiento administrativo tributario es 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”.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Castillo González, Jorge Mario. **Derecho procesal administrativo**. Pág 24.



Las características del procedimiento administrativo tributario son las siguientes:

- a) Un mismo procedimiento: para que exista un procedimiento, se precisa que concurren los siguientes requisitos:
- Que exista una pluralidad de actos.
  - Que cada uno de los actos que se combinan en el proceso, conserven íntegra su individualidad.
  - Que la conexión entre los distintos actos radique en la unidad de efectos jurídicos. Todos los actos que se integren en un procedimiento, han de estar coordinados entre sí y dirigidos a producir un determinado efecto jurídico.
  - Que todos los actos que integren el procedimiento estén vinculados causalmente entre sí, de tal modo que cada uno supone el anterior y presupone el posterior, y el último necesita la serie entera.
  - Que suponga la existencia de un concepto formal, es decir la sencilla sucesión de actos y tiempos, constituyendo un orden o forma de proceder.
  - Que constituya el cauce formal para la realización de las funciones administrativas.



- Que culmine en un acto administrativo, una decisión, que sea susceptible y elemento necesario de una reclamación o impugnación procesal anterior.
  
- b) Peculiaridad: una de las características del procedimiento de gestión tributaria, es justamente presentar elementos peculiares, frente al resto de los procedimientos administrativos. Ello, toda vez que se considera que el procedimiento tributario es un conjunto de actos que no declaran ni constituyen derechos del administrado, sino que tienen, tan sólo, un puro carácter o eficacia instrumental interna, para la realización o instrucción de todo el procedimiento que culmina en un acto, ya declarativo, ya constitutivo, de derechos u obligaciones del administrado.

Una de las características del procedimiento administrativo tributario consiste en que carece de la necesidad de petición de parte es impulsado de oficio.

- a) Iniciación: la iniciación de oficio tiene lugar en aquellos casos en los que la administración, aún sin contar con declaración alguna y sin precisar de su actuación investigadora, por disponer ya en sus registros de datos y justificaciones suficientes, dicta con fundamento en ellos, actos de comprobación o liquidación, que dan comienzo al procedimiento.

En la legislación tributaria guatemalteca, se encuentra contemplado esta iniciación de oficio en el Artículo 107 del Código Tributario, cuyo epígrafe es justamente la determinación de oficio. Dicho precepto, señala que la



administración tributaria determinará de oficio los tributos, cuando el contribuyente o responsable haya omitido la presentación de la correspondiente declaración u omite proporcionar la información suficiente para el establecimiento la obligación tributaria.

En este caso, la administración tributaria determinará de oficio los tributos, cuando el contribuyente o responsable haya omitido la presentación de la declaración correspondiente u omite proporcionar la información suficiente para establecer la obligación tributaria. En dicho caso, la administración tributaria debe de primero requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando un plazo de veinte días hábiles para ellos. Vencido dicho plazo, sin que el contribuyente o responsable haya presentado las declaraciones, la administración tributaria puede proceder a determinar la obligación tributaria de oficio, sobre base cierta o presunta.

Otra forma de iniciación de oficio, se encuentra en la determinación de oficio de la obligación tributaria en relación a la base presunta. La misma, se base a cabo cuando el contribuyente o responsable se niega a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables y la administración tributaria acude a tomar indicios promedios, información de terceros o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el omiso para la determinación de la obligación tributaria. Este procedimiento se encuentra contemplado en el Artículo 109 del Código Tributario.



- b) Verificación o comprobación: de conformidad al contenido del Artículo 146 del Código Tributario, la administración tributaria se encuentra obligada a la verificación de las declaraciones, determinación y documentos de pagos de impuestos.

Para ello, la administración tributaria puede hacer uso de las atribuciones a ella asignadas por el Artículo 98 del Código Tributario.

En la práctica ocurre que los auditores fiscales acuden a la sede social o fiscal del contribuyente o responsable, con un nombramiento que identifica el sujeto, tributos y períodos a revisar, entre otros.

Comenzada la revisión, los auditores fiscales presentan requerimientos de información, en los que se detallan los documentos e información solicitada al contribuyente o responsable para la auditoría.

Después, una vez recabada la información y completos los documentos de trabajo se cierra la auditoría con un acta de presencia fiscal, en la que el contribuyente o responsable puede argumentar sobre los potenciales reparos, pudiendo o no firmarla de enterado o aceptación.

La información producto de la auditoría, es analizada con la finalidad de concretarla como reparos o ajustes a las declaraciones o informaciones presentadas por el sujeto.





- c) La audiencia: los ajustes o reparos formulados por la administración tributaria se le tienen que hacer saber al contribuyente o responsable, a través del acto de notificación. A este respecto, cabe decir que por notificación se entiende al acto procedimental revestido de autenticidad, mediante el cual un servidor público al servicio de la administración tributaria, hace saber a un contribuyente, responsable, solicitante o interesado, un acto emanado de esa administración, procediendo para ello en la forma prescrita en la ley de la materia. El Código Tributaria, ocupa toda una sección a reglar todo lo concerniente al acto de notificación.

Esa notificación, incluye la audiencia que se confiere al contribuyente o responsable por el plazo de treinta días hábiles, con el objeto de que se presenten descargos y se ofrezcan los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

Si solamente se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por 10 días improrrogables.

Para la evacuación de la audiencia el contribuyente o responsable tiene que atenerse a lo estipulado por el Artículo 122 del Código Tributario, concerniente a los requisitos de la solicitud inicial, aunque la omisión de alguno de los requisitos no puede ser motivo para rechazar la solicitud. Este escrito puede ser incluso firmado por un tercero a ruego del contribuyente o responsable. De forma adicional, puede aplicarse supletoriamente el Artículo 61 del Código Procesal



Civil y Mercantil con la finalidad de esquematizar de forma lógica el memorial o documento que contengan la evacuación de la audiencia conferida.

- d) **Período de prueba:** si al evacuar la audiencia, se hubiere solicitado apertura a prueba, se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución o notificación, por el plazo de treinta días hábiles improrrogables contados a partir del sexto día hábil siguiente posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

En el supuesto de que la audiencia haya sido conferida por la única imposición de sanciones y al evacuarse se haya solicitado apertura a prueba, la misma será de sólo días hábiles.

Cabe señalar que la prueba se entiende como la razón, argumento, declaración o documento u otro medio para patentizar la verdad o la falsedad de algo.

Como se indica con anterioridad, no existiendo una enunciación taxativa en el Código Tributario de los medios de prueba que pueden promoverse dentro del procedimiento administrativo, se hace necesaria la aplicación supletoria del contenido en el Código Procesal Civil y Mercantil.

- e) **Medidas para mejor resolver:** una incidencia del procedimiento administrativo, consiste en las medidas para mejor resolver, cuyo acuerdo es facultativo y no obligatorio para la administración tributaria.



Estas pueden originarse de la petición de parte o de oficio, teniendo por objeto proveer a la administración tributaria de nuevos elementos de juicio para mejor resolver. Las medidas se practicarán dentro de un plazo no mayor de 15 días hábiles y pueden consistir en:

- Traer a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
  - La práctica de cualquier diligencia que se considere necesaria o la ampliación de las que ya se hubiesen hecho.
  - Traer a la vista cualquier actuación que sea pertinente.
- f) Resolución: después de cumplidos los actos anteriores, la administración tributaria deberá dictar la resolución que liquide de forma definitiva el expediente, dentro de los 30 días hábiles siguientes. El que no se emita la resolución en el plazo legal señalado para el efecto, hace incurrir en responsabilidad al funcionario encargado. De hecho, la mayoría de las veces la administración tributaria incurre en silencio administrativo con los efectos legales correspondientes.

Esa resolución tiene por características fundamentales las siguientes:

- Es un acto administrativo de naturaleza definitiva.



- Es por ende, impugnabile por medio de un recurso de revocatoria.
  
- Pone fin al procedimiento tributario de determinación
  
- Hace exigible la obligación de pago del impuesto, multa o intereses.
  
- g) Recursos: es el procedimiento que objeta una decisión administrativa tomada mediante resolución a la que se imputa un defecto de forma o de fondo, y tiene por finalidad la corrección o eliminación de ese defecto.

“Recurso administrativo, es la reclamación que un particular referente a una persona individual o abstracta, formula contra un acto o resolución de la administración pública, y ante ella, para solicitar su reforma, revocación o nulidad”.<sup>19</sup>

De conformidad con ello, cabe su planteamiento frente al mismo órgano o funcionario que ha adoptado la medida o ha tomado una resolución, en que se habla de recurso de reposición, para que se deje sin efecto, en grado mayor o menor lo que se impugna; o el recurso jerárquico, unas veces tras el trámite previo anterior, o expedito en ciertas circunstancias ante el superior.

Los presupuestos comunes son los siguientes:

- Que la resolución administrativa sea impugnabile.

---

<sup>19</sup> Menéndez Ochoa, Angel. **El procedimiento administrativo tributario**. Pág 15.



- Que el recurso se interponga contra alguna resolución ilegal.
- Que el recurso lo interponga quien tenga interés o quien lo represente.

El Artículo 41 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Apertura a prueba. Contestada la demanda y la reconvencción, en su caso, se abrirá a prueba el proceso por el plazo de treinta días, salvo que la cuestión sea de puro derecho, caso en el cual se omitirá la apertura a prueba, la que también se omitirá cuando a juicio del tribunal existieren suficiente elementos de convicción en el expediente. La resolución por la que se omite la apertura a prueba será motivada”.

El Artículo 42 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Vencimiento anticipado. El período de prueba podrá declararse vencido, cuando se hubieren recibido todos los medios de prueba ofrecidos”.

El Artículo 142 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Medios de prueba. En las actuaciones ante la administración tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. 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”.



El Artículo 142 "A" del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Medios de prueba. En las actuaciones ante la administración tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Los documentos que se aporten a título de prueba, podrán presentarse en original o fotocopia simple, para tal efecto, se procederá de la siguiente manera:

- a) En el caso de la presentación de los documentos originales, el contribuyente además, deberá acompañar fotocopia simple del documento, a efecto que la misma pueda ser cotejada con el original, para que posteriormente sea incorporada al expediente, certificando el auditor tributario el haber tenido a la vista el original.
- b) En el caso de la presentación de fotocopias legalizadas por notario, la administración tributaria se reserva el derecho de solicitar la exhibición del documento original para cotejarlo con la copia.
- c) Certificación contable de los estados financieros u otras operaciones contables del contribuyente".

El Artículo 143 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: "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.

No se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas".



El Artículo 144 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Diligencias para mejor resolver. La administración tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar, para mejor resolver:

- a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
- b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplien las que ya se hubiesen hecho.
- c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente. Estas diligencias se practicarán dentro un plazo no mayor de quince (15) días hábiles. Contra la resolución que ordene las diligencias para resolver, no cabrá recurso alguno”.

El Artículo 161 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala: “Procedencia del recurso y plazo de interposición. Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria de reposición dictadas por la administración tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso contencioso administrativo, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente. El plazo para interponer el recurso de contencioso administrativo será de treinta días (30) hábiles, 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 de reposición, en su caso.

El memorial de demanda deberá contener todos los requisitos mínimos establecidos en el Artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y la Sala deberá rechazar de oficio las demandas que no contengan los requisitos establecidos en dicha ley, expresando los defectos que haya encontrado”.



El Artículo 123 del Código Procesal Civil y Mercantil: “Apertura a prueba. Si hubiere hechos controvertidos, se abrirá a prueba el proceso por el término de treinta días.

Este término podrá ampliarse a diez días más cuando sin culpa del interesado no hayan podido practicarse las pruebas pedidas en tiempo.

La solicitud de prórroga deberá hacerse, por lo menos, tres días antes de que concluya el término ordinario y se tramitará como incidente”.

El Artículo 124 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Término extraordinario de prueba. Cuando en la demanda o en la contestación se hubieren ofrecido pruebas que deban recibirse fuera de la República y procedieren legalmente el juez, a solicitud de cualquiera de las partes, fijará un término improrrogable, suficiente según los casos y circunstancias, que no podrá exceder de 120 días”.

El Artículo 126 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Carga de la prueba. Las partes tienen la carga de demostrar sus respectivas proposiciones de hecho.

Quien pretende algo ha de probar los hechos constitutivos de su pretensión, quien contradice la pretensión del adversario, ha de probar los hechos extintivos o las circunstancias impeditivas de esa pretensión.

Sin perjuicio de la aplicación de las normas precedentes, los jueces apreciarán de acuerdo con lo establecido en el Artículo siguiente. Las omisiones o las deficiencias en la producción de la prueba”.

El Artículo 127 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Apreciación de la prueba. Los jueces podrán rechazar de plano aquellos medios de prueba prohibidos por la ley,



los notoriamente dilatorios o los propuestos con el objeto de entorpecer la marcha regular del proceso. Las resoluciones que se dicten en este sentido son inapelables, pero la no admisión de un medio de prueba en oportunidad de su proposición, no obsta a que, si fuere protestada por el interesado, sea recibida por el tribunal que conozca en Segunda Instancia, si fuere procedente.

Los incidentes sobre la prueba no suspenden el término probatorio, sino con respecto de la diligencia que motiva la discusión.

Los tribunales, salvo texto de ley en contrario, apreciarán el mérito de las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica. Desecharán en el momento de dictar sentencia, las pruebas que no se ajusten a los puntos de hecho expuestos en la demanda y su contestación”.

El Artículo 127 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Medios de prueba. Son medios de prueba:

1. Declaración de las partes.
2. Declaración de testigos.
3. Dictamen de expertos.
4. Reconocimiento judicial.
5. Documentos.
6. Medios científicos de prueba.
7. Presunciones”.

El Artículo 129 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Las pruebas se recibirán con citación de la parte contraria, y sin este requisito no se tomarán en consideración.



Para las diligencias de prueba se señalarán día y hora en que deban practicarse y se citará a la parte contraria, por lo menos, con dos días de anticipación.

La prueba se practicará de manera reservada cuando, por su naturaleza, el Tribunal lo juzgare conveniente.

El juez presidirá todas las diligencias de prueba”.

El Artículo 142 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Obligación de declarar. Las partes pueden probar sus respectivas proposiciones de hecho por medio de testigos, en los casos en que la ley no requiera especialmente otro medio de prueba.

Los que tengan conocimiento de los hechos que las partes deben probar, están obligados a declarar como testigos, siempre que fueren requeridos. El juez les impondrá los apremios legales que juzgue convenientes si se negaren a declarar sin justa causa.

Cada uno de los litigantes puede presentar hasta cinco testigos sobre cada uno de los hechos que deban ser acreditados”.

El Artículo 143 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Aptitud para ser testigos. Puede ser admitida a declarar como testigo cualquier persona que haya cumplido dieciséis años de edad”.

El Artículo 144 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Testigos inhábiles. No podrán ser presentados como testigos los parientes consanguíneos o afines, de las partes, ni el cónyuge, aunque esté separado legalmente.



No obstante, podrá recibirse la declaración de tales testigos si es propuesta por ambas partes, así como en los procesos sobre edad, filiación, estado, parentesco, derechos de familia que se litiguen entre parientes”.

El Artículo 145 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Interrogatorio. La parte que proponga prueba testimonial, presentará en la solicitud el interrogatorio respectivo, debiendo las preguntas ser claras y precisas.

El interrogatorio deberá formularlo la parte de modo que cada pregunta no se refiera sino a un hecho simple a que el testigo debe concretar su respuesta. No es permitido dirigirles o consignar preguntas de apreciación ni opiniones suyas”.

El Artículo 146 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Señalamiento de la audiencia. El juez señalará día y hora para la práctica de la diligencia, debiendo notificarse a las partes con tres días de anticipación por lo menos.

La diligencia se verificará en presencia de las partes y sus abogados, si concurrieren, pero las personas que asistan no podrán retirarse ni comunicarse con los testigos que no han sido examinados, y tanto las partes o sus abogados, como el juez podrán hacer a los testigos las preguntas adicionales necesarias para esclarecer el hecho”.

El Artículo 147 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Incomparecencia de testigos. Si en la audiencia señalada para el examen no se presentaren todos los testigos, el juez practicará la diligencia con los que concurran, si estuviere de acuerdo el proponente y, en este caso, ya no recibirá las declaraciones de los ausentes, pero si la parte interesada lo pidiere, el juez suspenderá la diligencia y señalará nuevo día y hora



para recibir las declaraciones a todos los propuestos. La transferencia del día en que deban recibirse las declaraciones podrá concederse una sola vez”.

El Artículo 148 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Práctica de la diligencia. Los testigos declararán bajo juramento, prestado en la misma forma que establece el Artículo 134.

Las respuestas que den se asentarán en su presencia, literalmente y sin abreviaturas, pudiendo ellos mismos escribirlas o dictarlas. Al consignar las respuestas, no será necesario transcribir las preguntas en el acta, bastando hacer la referencia correspondiente.

Los testigos están obligados a dar la razón del conocimiento de los hechos y el juez deberá exigirlo, aunque no se pida en el interrogatorio.

El testigo podrá leer por sí mismo su declaración. Si no puede o no quiere hacerlo, la declaración será leída por el secretario haciéndose constar esa circunstancia.

El testigo está obligado a firmar su declaración o a dejar su impresión digital. Si se negare a hacerlo, el juez se limitará a dejar constancia de esta negativa en el acta.

El examen de los testigos se practicará en la audiencia señalada para el efecto, separada y sucesivamente, sin que unos puedan oír las declaraciones de los otros, pudiendo autorizar el juez que se retiren los testigos que hayan prestado declaración conforme a lo dispuesto en este Artículo”.

El Artículo 152 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Careo. Los testigos cuyas declaraciones sean contradictorias, podrán ser careados entre sí.

El juez dispondrá la forma de practicar esta diligencia”.



El trabajo de tesis constituye un aporte valioso para la bibliografía guatemalteca, al ser un de útil consulta para estudiantes, profesionales de derecho y ciudadanía, ya que analiza jurídicamente la prueba de declaración de testigos, su validez y pertinencia en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria.



## CONCLUSIONES

1. En la actualidad, la problemática tributaria se encuentra dentro de los temas de primer orden de la agenda económica, política, social y jurídica de la sociedad guatemalteca, siendo la prueba de declaración de testigos en el proceso contencioso administrativo, en este ámbito, uno de los puntos necesarios de abordaje para la propuesta de soluciones objetivas y justas.
2. No existe responsabilidad de la población, en la determinación de la prueba de declaración de testigos, su validez y pertinencia en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria y ello no permite el cumplimiento de los principios fundamentales de equidad, debido proceso y defensa en relación a las obligaciones tributarias.
3. La falta de claridad de que el proceso contencioso administrativo tributario se impulsa de oficio y por mandato legal, no ha permitido que en la práctica se demuestre que la petición de parte en la prueba de declaración de testigos, resulta de imperiosa necesidad con la finalidad de que se asegure el diligenciamiento veloz del proceso en análisis.



4. Con el tema de tesis investigado se llevó a cabo un estudio académico profundo, de lo concerniente al procedimiento administrativo tributario en el país con el objetivo de que se brinde una guía general al contribuyente, estudiante y consultor, para que sobre la base de la misma pueda adentrarse en el conocimiento de la importancia de la prueba de declaración de testigos, su validez y pertinencia en el proceso objeto de la tesis.





## RECOMENDACIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria, debe dar a conocer que actualmente la problemática tributaria se encuentra dentro de la temática de primer orden de la agenda económica, política, social y jurídica de Guatemala, siendo la prueba de declaración de testigos en el proceso contencioso administrativo uno de los puntos necesarios de abordar para proponer soluciones justas y objetivas.
2. El Superintendente de administración tributaria, tiene que señalar la falta de responsabilidad de la ciudadanía guatemalteca, para individualizar la prueba de declaración de testigos, su validez y pertinencia en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria, para cumplir con los principios de equidad, debido proceso y defensa.
3. El gobierno de Guatemala, tiene que indicar que no existe claridad en relación a que el proceso contencioso administrativo tributario se debe impulsar de oficio y por mandato legal para que en la práctica, se pueda demostrar que la petición de parte en la prueba de declaración de testigos es de imperiosa necesidad, para asegurar el veloz diligenciamiento del proceso en análisis.



4. Que se indique que el tema de la tesis, consiste en un estudio académico bien profundo en relación al procedimiento administrativo tributario de Guatemala, con el objetivo de brindar una guía general al contribuyente, consultor y estudiante, para que los mismos puedan adentrarse en el conocimiento de lo esencial de la prueba de declaración de testigos, su validez y pertinencia en el proceso objeto de la tesis.



## BIBLIOGRAFÍA

- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Ariel, 1986.
- BREWER CARÍAS, Allan. **Principios del procedimiento administrativo**. Bogotá, Colombia: Ed. Legis, 2003.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1994.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho procesal administrativo**. Guatemala: Ed. IEPADES, 1994.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario**. México, D.F.: Ed. Limusa, 1988.
- DEL POZO, Claudia. **Procedimiento administrativo**. Lima, Perú: Ed. Palestra, 1999.
- ESCOBAR MENALDO, Hugo Rolando. **El procedimiento tributario**. Guatemala: Ed. Septem, 1995.
- FERNÁNDEZ MOLINA, Manuel. **Los tributos en el reino de Guatemala**. Guatemala: Ed. Universitaria, 1999.
- GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Miguel. **Derecho procesal administrativo**. Bogotá, Colombia: Ed. Gustavo Ibañez, 2002.
- ISIDORO, Eisner. **La prueba**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo Perrot, 1998.
- MENÉNDEZ OCHOA, Angel. **El procedimiento administrativo tributario**. Guatemala: Ed. FM, 2000.
- PEÑALILLO ARÉVALO, Daniel. **La prueba**. Bogotá, Colombia: Ed. Jurídica, 1998.



PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Curso de derecho tributario.** Madrid, España: Ed. FLACSO, 1991.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús. **Derecho tributario.** México, D.F.: Ed. Trillas, 1988.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Madrid, España: Ed. FLACSO, 1997.

### **Legislación:**

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

**Código Civil.** Decreto Ley 106 del Jefe del Gobierno de la República de Guatemala, 1963.

**Código Procesal Civil.** Decreto Ley 107 del Jefe del Gobierno de la República de Guatemala, 1963.

**Código Tributario.** Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, 1991.

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

**Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.