

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



GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2005

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

**LA PRUEBA DE DICTAMEN DE EXPERTO EN EL PROCESO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

JORGE GUADALUPE DÍAZ LEIVA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, noviembre de 2005.

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

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

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Héctor David España Pinetta
Vocal:	Lic. Byron Oswaldo De la Cruz López
Secretaria:	Licda. Gloria Leticia Pérez Puerto

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Menfil Osberto Fuentes Pérez
Vocal:	Lic. Héctor René Granados Figueroa
Secretario:	Lic. Carlos Humberto De León Velasco

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

Guatemala, 11 de septiembre de 2005.



Señor
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente.

Señor Decano:

En cumplimiento de la designación que se me hizo como asesor de tesis del Bachiller Jorge Guadalupe Díaz Leiva, la cual se titula "LA PRUEBA DE DICTAMEN DE EXPERTO EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO", procedí a efectuar la revisión de la misma, y como consecuencia de ello expreso lo siguiente.

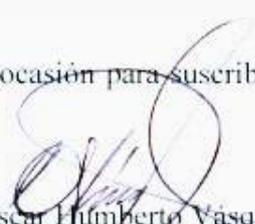
El trabajo de tesis indicado consta de cinco capítulos, en los que se desarrolla aspectos generales sobre el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, de los medios de prueba que corresponden al mismo y particularmente la prueba de expertos.

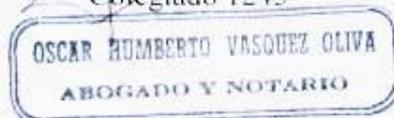
El autor hace acopio en su trabajo de aspectos doctrinales relacionados con el tema y un estudio específico sobre el tema seleccionado, cumpliendo en cada apartado de su tesis con hacer una exposición documentada y aportando la experiencia que ha obtenido como personal auxiliar de la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que tiene competencia exclusiva en materia tributaria.

Es de advertir que el Bachiller Díaz Leiva, aceptó la orientación que el suscrito recomendó en algunas ocasiones, y la bibliografía en que se sustenta el trabajo me parece adecuada para su desarrollo.

Por las razones anteriores estimo que el tema presentado puede ser aceptado para sustentar el examen correspondiente, previo a su graduación, por cumplir con las disposiciones reglamentarias emitidas para el efecto.

Sin otro particular, aprovecho la ocasión para suscribirme del señor Decano, su deferente servidor,


Lic. Oscar Humberto Vásquez Oliva
11 calle 10-38 zona 1, ciudad de Guatemala,
Colegiado 1245



UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS
DE GUATEMALA



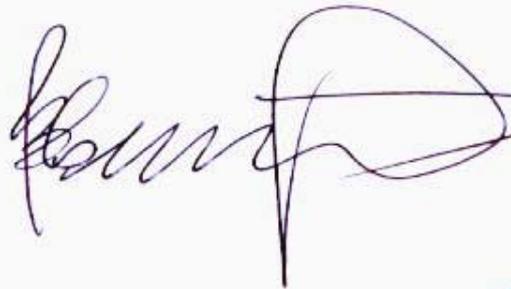
FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y
SOCIALES. Guatemala, veintiseis de septiembre del año dos mil cinco-

Atentamente, puse al LIC. CARLOS DE LEÓN VELASCO, para que proceda a Revisar el
trabajo de Tesis del estudiante JORGE GUADALUPE DIAZ LEIVA, titulado: "LA
PRUEBA DE DICTAMEN DE EXPERTO EN EL PROCESO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO" y en su oportunidad emitir el dictamen
correspondiente.-


DIAZ LEIVA











Lic. Carlos Humberto De León Velasco
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado 1557



Guatemala, 29 de septiembre de 2005.

Licenciado
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Decano de la Facultad de
Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Ciudad Universitaria.



Señor Decano:

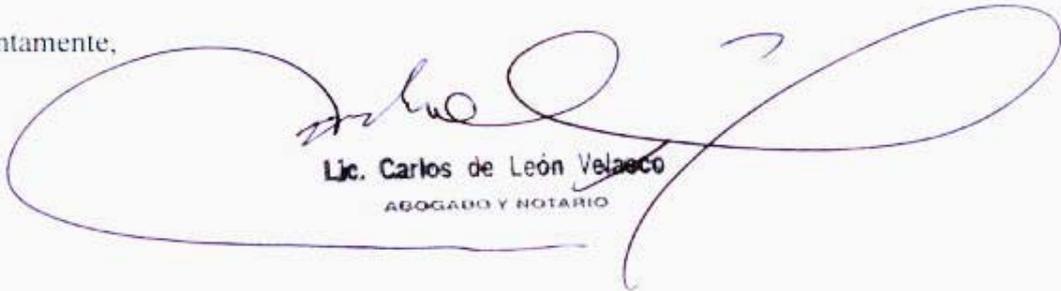
Me permito informar que he procedido a revisar el trabajo de investigación del estudiante Jorge Guadalupe Díaz Leiva, mismo que se intitula: "LA PRUEBA DE DICTAMEN DE EXPERTO EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO".

A mi consideración, la investigación cumple con todos los requisitos establecidos por la reglamentación universitaria vigente, y constituye un aporte esencial en cuanto al Derecho Administrativo Tributario.

Las conclusiones a las que arriba el sustentante me parecen válidas, por lo tanto, habiendo cumplido con los requisitos, emito Dictamen favorable correspondiente en mi calidad de revisor, designado por el Decano.

Sin otro particular, aprovecho para suscribirme de usted,

Atentamente,


Lic. Carlos de León Velasco
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y
SOCIALES. Guatemala, diez de octubre del año dos mil cinco---

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del estudiante JORGE GUADALUPE DÍAZ LEIVA, Intitulado "LA PRUEBA DE DICTAMEN DE EXPERTO EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO". Artículo 22 del Reglamento de Exámenes Técnico Profesional y Público de tesis.---

MIAE/sjh



DEDICATORIA

- A DIOS: Ser supremo que bendice al hombre y es el dador de la inteligencia, que me guió y permitió que alcanzara mi sueño.
- A MI MADRE: Amelida Leiva Morales, por haberme dado la vida, eterna gratitud por sus múltiples esfuerzos.
- A MI PADRE: Q. E. P. D, que desde el cielo iluminó mi camino.
- A MI ESPOSA E HIJA: María Luisa Barrientos Archila y Alejandra María Díaz Barrientos, principal motivación en mi vida, gratitud, porque sin su amor, apoyo y comprensión no hubiera podido lograr mi meta; este triunfo es de ustedes.
- A MIS SUEGROS: Que son personas especiales en mi vida.
- A MIS HERMANOS: Porque sé que comparten conmigo este momento especial.
- A MIS CUÑADOS: Con mucho cariño.
- A MI ASESOR DE TESIS: Licenciado Óscar Humberto Vásquez Oliva, agradecimiento especial, por compartir sus conocimientos e invertir su tiempo para poder alcanzar mi sueño.
- A MI REVISOR DE TESIS: Con mucho aprecio, gracias.
- A MIS PADRINOS: Con aprecio sincero, por contribuir en lograr mi meta.
- AL LICENCIADO: Avidán Ortíz Orellana, con aprecio, por haberme brindado su confianza y apoyo incondicional a lo largo de mi carrera; gracias.

A LOS LICENCIADOS: Roberto Arreaga Padilla, Luis Domingo Berreondo Rosales, Ronny Patricio Aguilar Gutiérrez, Gustavo Adolfo Mendizábal Mazariegos, Víctor Hugo Barrios Barahona, Marco Tulio Pérez Lemus, Carlos Enrique De León Córdova.

A MIS COMPAÑEROS
DE TRABAJO: Gracias por su solidaridad.

A MIS AMIGOS: Luis Rodolfo López Herrera, Mario René Alvizurez Ruano, Luis Adolfo De León Monterroso, Doctor Julio Roberto Aguirre, Padre Eduardo Aguirre, Ingeniero Estuardo Arreaga Padilla.

A. La Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales por permitirme ser parte de esta casa de estudios, y por hacer de mí un profesional del derecho.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i

CAPÍTULO I

1. Proceso	1
1.1. Generalidades	1
1.2. Concepto y definición	3
1.3. Naturaleza jurídica	4

CAPÍTULO II

2. Proceso contencioso administrativo tributario	5
2.1. Concepto	5
2.2. Naturaleza jurídica	7
2.3. Principios	8
2.4. Regulación legal	13
2.5. Fases	15
2.5.1. Demanda	15
2.5.2. Emplazamiento	16
2.5.3. Contestación de la demanda	17
2.5.4. Apertura a prueba	18
2.5.5. Vista y auto para mejor fallar	19
2.5.6. Sentencia	20
2.4.7. Ejecución	20

CAPÍTULO III

	Pág.
3. La prueba	23
3.1. Concepto	23
3.2. Objeto	24
3.3. Importancia	25
3.4. Fases	26
3.4.1. El ofrecimiento	26
3.4.2. La aportación	27
3.4.3. El diligenciamiento	27
3.4.4. La valoración	28
3.5. Sistemas de valoración	28
3.5.1. Prueba tasada	29
3.5.2. Libre convicción	29
3.5.3. Sana crítica	30

CAPÍTULO IV

4. Medios de prueba en particular	31
4.1. Declaración de las partes	31
4.2. Declaración de testigos	33
4.3. Dictamen de expertos.....	35
4.4. Reconocimiento judicial	36
4.5. Documentos.....	38
4.6. Exhibición de libros de contabilidad y de comercio	39
4.7. Medios científicos de prueba	40
4.8. Presunciones	40

CAPÍTULO V

	Pág.
5. La prueba de dictamen de experto en el proceso contencioso administrativo tributario	43
5.1. Antecedentes históricos	43
5.2. Concepto y definición	45
5.3. Naturaleza jurídica	47
5.4. ¿Qué es perito?	48
5.5. Las diferentes clases de peritos.....	49
5.6. ¿Qué es experto?	49
5.7. Diferencias entre perito y experto	50
5.8. ¿Qué es la prueba de expertos?	51
5.9. Objeto de la prueba de expertos	52
5.10. El dictamen pericial	53
5.11. Procedimiento de la prueba de experto.....	53
5.11.1. Ofrecimiento	54
5.11.2. Proposición y admisión.....	54
5.11.3. Diligenciamiento	55
5.11.4. Auto de recepción de prueba	55
5.11.5. Notificación y aceptación	56
5.11.6. Entrega del dictamen	56
5.11.7. Honorarios profesionales de los expertos	57
5.12. Aclaración del dictamen	57
5.13. Valor probatorio de la prueba de experto	58
5.14. Importancia de la prueba de expertos	60
CONCLUSIONES	63
RECOMENDACIONES	65
BIBLIOGRAFÍA	67

INTRODUCCIÓN

El Contencioso Administrativo Tributario es un proceso de conocimiento, que se caracteriza por ser de única instancia y, por consiguiente, las resoluciones emitidas en éste son susceptibles de impugnación mediante el recurso de apelación; también podemos decir que conoce sólo asuntos relacionados con los diversos impuestos establecidos en leyes emitidas por el Congreso de la República, que de conformidad con la Constitución Política de la República, es el único facultado para crearlos y que, corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, velar por el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte de los contribuyentes, como ente responsable de la administración de la actividad tributaria.

La prueba es medio por el cual los sujetos procesales convencen al juez sobre la veracidad o falsedad de los hechos que por su naturaleza es necesario probar, siendo éste un elemento de gran importancia en el proceso contencioso administrativo tributario, en vista de que con ésta se demostrará la verdad o falsedad de una afirmación, la existencia de una cosa o la realidad de un hecho.

En el proceso Contencioso Administrativo Tributario, cada parte defiende sus intereses afirmando hechos que tendrán que ser probados, para que el juzgador conozca la verdad real y pronuncie su fallo en forma equitativa. La actividad de las partes consiste en tener que probar los hechos controvertidos y se concretiza bajo la observancia de reglas previamente establecidas; solamente así la actividad probatoria tendrá reconocimiento y fuerza en la decisión del órgano encargado de administrar justicia. De ahí la importancia de la prueba, que es el método de buscar la verdad o falsedad de las pretensiones sometidas al conocimiento del tribunal.

La motivación para abordar el tema de LA PRUEBA DE DICTAMEN DE EXPERTO EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, es el inconveniente que el diligenciamiento de este medio de convicción produce dentro de un período de prueba que, a veces, resulta demasiado corto por la complejidad del trámite para el desarrollo del mismo; la falta de control que se tiene por parte de los litigantes al momento de hacer la solicitud al tribunal; la importancia que tiene este medio de prueba, toda vez que los asuntos objeto de discusión

están relacionados con los diferentes impuestos regulados en la ley, a los cuales estamos obligados a cumplir con el pago, todos los contribuyentes, siendo la institución encargada de velar por este cumplimiento, a la fecha, la Superintendencia de Administración Tributaria, que en el caso de incumplimiento está facultada para la formulación de los ajustes que como resultado de la fiscalización realizada resultaren, ajustes que son efectuados por contadores públicos y auditores el valor probatorio que tiene la prueba de dictamen de experto, en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, y la forma de valorar este medio de prueba por parte de la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, al momento de emitir la sentencia correspondiente, y si el mismo tiene incidencia para convencer al tribunal de la legalidad o ilegalidad de los ajustes formulados por la administración tributaria. La justificación del presente trabajo está basada en que la prueba de dictamen de experto es un medio de convicción regulado en el Artículo 164 del Código Procesal Civil y Mercantil, y que el mismo es de suma importancia en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, ya que con éste se proporcionan elementos de prueba al tribunal para que al momento de emitir la sentencia respectiva pueda contar con suficientes elementos de convicción y descubrir la verdad o falsedad de los hechos sometidos a su conocimiento.

El problema planteado se enfoca fundamentalmente en que es necesario hacer del conocimiento de las partes que la prueba de dictamen de experto, es uno de los medios idóneos en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, y que las partes interesadas en su diligenciamiento, deberán de promoverla en los primeros diez días del período de prueba; esto con el objeto de que la misma sea desarrollada en plenitud y así evitar que sea objeto de impugnación, por la contraparte, evitando con esto su valoración al momento de emitirse la sentencia.

CAPÍTULO I

1. Proceso

1.1. Generalidades

La actividad mediante la cual se desarrolla en concreto la función jurisdiccional se denomina proceso. De ahí la idea de *proceder* hacia una meta, y el nombre dado al conjunto de actos cuya existencia se produce en el ejercicio de la función. En particular, proceso es el que se lleva a cabo para el desenvolvimiento de la función jurisdiccional en materia civil. El sujeto que “procede” y que pronuncia el acto final es el órgano jurisdiccional; pero en el proceso colaboran necesariamente las partes, las cuales llevan a cabo algunos actos que son esenciales e indispensables, comenzando por la demanda, que es el acto inicial del cual el proceso recibe su impulso. En su conjunto, el contenido de esta actividad diversa se ordena en el esquema de una demanda que una parte dirige al órgano jurisdiccional frente a la contraparte, y a la cual el órgano responde con su providencia; entre estos dos actos, uno que abre y el otro que cierra el proceso se desarrolla una actividad intermedia más o menos compleja, dirigida a preparar y hacer posible precisamente el pronunciamiento del acto final, actividad que se cumple en el contradictorio efectivo o al menos virtual de la contraparte. Todas estas actividades son minuciosamente reguladas por la ley. Y, los Artículos 2 y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regulan las garantías constitucionales de pedir y obtener justicia de los tribunales y el derecho de petición, por lo que puede afirmarse, que cuando las partes tramitan un proceso, están ejercitando esos derechos y los tribunales tienen la obligación de respetar y hacer efectivas las garantías que declaran los mencionados artículos. Dichas funciones no se cumplen en efecto, en un solo tiempo o con un solo acto, sino con una serie coordinada de actos que se desarrollan en el tiempo y que tienden a la formación de un acto final.

Para el doctor Mario Aguirre Godoy, el proceso surge de una situación extra y meta procesal que va a resolverse en virtud de aquel.¹ Esta situación de conflicto es lo que se llama litigio.

Para Manuel Ossorio, proceso significa: Contienda judicial entre partes, en que una de ellas mantiene una pretensión a la que la otra se opone o no satisface.² Con la solución imparcial del litigio o sea la que se logra en virtud del proceso, se persigue la solución justa y pacífica del conflicto. Por esa razón se vincula la institución del proceso, a una actividad eminentemente pública que corresponde al Estado y se prohíben las formas que implican un régimen de justicia privada. En la forma en que sintéticamente se ha expuesto, debe centrarse el estudio del proceso con relación al litigio. Al surgir ciertos conflictos, éstos deben de ser resueltos de la manera más justa posible y en armonía con la convivencia social y así, el Estado, en el ejercicio de su poder de imperio, pueda crear las normas jurídicas adecuadas para resolver los conflictos sociales que surjan entre los ciudadanos, este conjunto de normas jurídicas forman el derecho procesal encargado de solucionar las contiendas sometidas al órgano jurisdiccional competente.

Al proceso se le puede estudiar desde dos puntos de vista, a saber: el meramente estático, estructural, que constituye el tema de estas consideraciones generales; y el funcional o dinámico, que supone entrar de lleno en el estudio de las diferentes clases de proceso.³ En estas nociones fundamentales, que rigen sobre el concepto de proceso, es necesario hacer un distinguo con respectos a otros términos, con los cuales se ha confundido el significado del que nos ocupa. En la primera consideración conviene distinguir el proceso como tal, del mero orden de proceder tramitación o procedimiento, ya que el contenido del proceso es por entero diferente de la mera sucesión de actos procesales.

¹ Aguirre Godoy, Mario. **Derecho procesal civil**. Tomo I. Pág. 237.

² Ossorio Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 437.

³ Aguirre Godoy. **Ob. Cit.** Pág, 239.

1.2. Concepto y definición

Eduardo Pallares, define al proceso como “una serie de actos jurídicos vinculados entre sí por el fin que se quiere obtener mediante ellos y regulados por las normas legales.”⁴

Todo proceso se desenvuelve a través del tiempo, y evoluciona a un fin determinado por virtud del cual los actos en que el proceso son solidarios los unos de los otros, y los posteriores no pueden existir válidamente sin los anteriores, en los que tienen su base.

Erico Tullio Liebman, manifiesta que proceso es; “el que se lleva a cabo para el desenvolvimiento de la función jurisdiccional en materia civil”.⁵ Eddy Giovanni Orellana Donis, dice: “Proceso es una serie de etapas ordenadas, concatenadas que nos sirven para la obtención de un fin y que ese fin es la sentencia.”⁶ Por su parte Hugo Haroldo Calderón Morales, nos indica que; “llamar proceso a cualquier sucesión de actos, o fases concatenados entre sí, es un tanto inadecuado puesto que para que haya proceso deben darse elementos indispensables como las partes, el juez, la jurisdicción, la competencia.”⁷

Eduardo Pallarés, cita a Chiovenda quien expone que proceso; “es el conjunto de actos coordinados para la finalidad de la actuación de la voluntad concreta de la ley (en relación a un bien que se presenta como garantizado por ella), por parte de los órganos de la jurisdicción ordinaria”.⁸

En conclusión podemos indicar que proceso, es una serie de pasos ordenados entre sí, que tiene como fin resolver una pretensión a través del órgano jurisdiccional competente, emitiendo una sentencia o auto, dependiendo el caso.

⁴ Pallares, Eduardo. **Derecho procesal civil**. Pág. 100.

⁵ Tullio Liebman, Erico. **Manual de derecho procesal civil**. Pág. 25.

⁶ Orellana Donis, Eddy Giovanni. **Derecho procesal civil**, Tomo II. Pág. 1.

⁷ Calderón morales, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 6.

⁸ Pallares. **Ob. Cit.** Pág. 101.

1.3. Naturaleza jurídica

El doctor Mario Aguirre Godoy, cita a Alcalá-Zamora y Castillo, quien expresa: “Es necesario llegar a Oscar Bülow, que junto a la contemplación del proceso como procedimiento, preocupa de manera primordial la indagación de su naturaleza jurídica, que antes de él se había intentado explicar, superficialmente, mediante una inadecuadas interpretaciones privatistas. Desde el punto de vista, pues, de la naturaleza del proceso, Bülow en el año 1867, marca una divisoria y decisiva, con independencia de que se comparta o no la doctrina por él sustentada; antes de Bülow, aunque persistía después, sobre todo una de ellas, es las teorías *privatistas*, y a partir de él, la *publicista*.⁹

Los jurisconsultos se han preguntado cuál es la naturaleza jurídica del proceso, formulando diversas teorías al respecto, pero la más aceptable en nuestra legislación es la que nos dice que el proceso es una administración pública, ya que la jurisdicción es eminentemente pública. El acto jurisdiccional tiende a comprobar la voluntad ejercida por un poder legal y la situación jurídica de hecho con fuerza de verdad legal, la administración y la decisión que comprueban el poder y la verdad legal.

⁹ Alcalá-Zamora Y Castillo. **Proceso autocomposición y autodefensa**. Pág. 115.

CAPÍTULO II

2. Proceso contencioso administrativo tributario

2.1. Concepto

J. M. Martín y G. F. Rodríguez Usè, define al Proceso Contencioso Administrativo Tributario como “conjunto de actos coordinados tendientes a dilucidar una controversia entre partes, por una autoridad independiente y con fuerza de verdad legal¹⁰.

Al respecto es necesario indicar que los aspectos relacionados al proceso ya fueron investigados al inicio del presente trabajo, pero es necesario, para poder analizar el presente tema, ajustarnos a lo enseñado por autorizadas doctrinas, las cuales nos indican que el concepto proceso es la acepción de conjunto de actos recíprocamente coordinados entre sí, conforme a reglas preestablecidas que tienen por fin decidir una controversia entre partes (litigio), por una autoridad imparcial e independiente (juez) y con fuerza legal (cosa juzgada)¹¹. Gordillo, al referirse al término de procedimiento lo define en el conjunto de actos relacionados ante la autoridad administrativa, por parte del administrado, tendientes a obtener el dictado de un acto administrativo¹².

En el presente trabajo vamos a determinar la diferencia entre proceso tributario y procedimiento tributario. En esta materia, la autoridad independiente e imparcial está funcionalmente ubicada, en primer lugar, dentro del Poder Judicial. Aclaremos desde ya, que en este último y factible supuesto de reunir ciertas condiciones que aseguren las notas de imparcialidad e independencia propias del juez. Lo expuesto explica por qué debemos de referirnos al proceso judicial tributario, -es decir ante el Poder Judicial-

¹⁰ Martín, José María y Rodríguez Usè, Guillermo F. **Derecho tributario procesal**. Pág. 5.

¹¹ Palacio, L. **Manuel de derecho procesal civil**. Tomo I. Págs. 57-59.

¹² Gordillo, A. **Tratado de derecho administrativo**, Tomo. II. Pág. 398.

y el procedimiento tributario – esto es, ante el Poder Ejecutivo - conforme a lo dicho, y siguiendo las enseñanzas de una prestigiosa doctrina¹³.

Entendemos que el proceso tributario puede desarrollarse ante un órgano jurisdiccional, independiente de la autoridad de fiscalización y recaudación, la cual asume en esta instancia la calidad de parte en la relación tributaria. Y esto acontece si el referido órgano jurisdiccional está funcionalmente ubicado dentro de la administración pública, como sucede en nuestro país, Salas Segunda y Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, quienes se identifican con el poder judicial y, además, al respecto se dan siempre las notas de imparcialidad e independencia que antes hemos señalado. El objetivo del procedimiento tributario se identifica con la sanción de un acto o resolución administrativa, de naturaleza tributaria, de carácter individual o general, que tiene su origen en la propia administración pública o autoridad tributaria, con la finalidad de regular la pertinente relación jurídica anudada entre ésta y el administrado, a quien se identifica, en esta instancia, con la denominación de contribuyente o responsable. En cambio, el objeto o finalidad del proceso tributario reside en el dictado de una norma individual, de naturaleza jurisdiccional, por parte de un órgano independiente de la autoridad tributaria o del contribuyente o responsable. Por consiguiente, la norma individual, creada a causa de un proceso tributario, establece, en el caso concreto, el exacto alcance y la precisa medida de las obligaciones determinadas por las normas generales del derecho tributario sustantivo.

Las características fundamentales del Proceso Contencioso Administrativo Tributario son que el mismo es de única instancia, y sus resoluciones (autos o sentencias) no son susceptibles de impugnación mediante el recurso de apelación, pero sí le son aplicables supletoriamente todos los recursos contemplados en la Ley del Organismo Judicial y el Código Procesal Civil y Mercantil, en su orden. Esto con fundamento en el Artículo 27 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República.

¹³ C. M. Giuliani Fonrouge. **Derecho financiero**, Tomo I. Pág. 744.

Se puede definir al Proceso Contencioso Administrativo Tributario, como aquel proceso especial de única instancia que se desarrolla en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conocen asuntos tributarios por medio del cual se controla la juridicidad de los actos o resoluciones de la administración pública (Superintendencia de Administración Tributaria), mismo que es instaurado para que los administrados que consideren que sus derechos han sido vulnerados, por las instituciones públicas, puedan acudir ante este órgano jurisdiccional especializado en conocer controversias administrativas, y que están designadas por la Corte Suprema de Justicia a conocer de los asuntos en materia tributaria.

Debe diferenciarse entre procedimiento administrativo y proceso administrativo, pues es muy común pensar que están regidos por las mismas normas jurídicas, cuando es obvio que no es así.

El procedimiento administrativo se tramita ante los órganos administrativos, dependientes del mismo órgano, con normas procedimentales y regulaciones del derecho administrativo, por el contrario, el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, es tramitado y resuelto en su totalidad por órganos jurisdiccionales, que depende del Organismo Judicial, bajo el imperio de normas jurídicas del Derecho Procesal Administrativo. Si bien es cierto en algunas ocasiones se aplican instituciones del Derecho Procesal Administrativo al trámite administrativo, no debe confundirse esta situación con presumir que tanto el procedimiento administrativo, como el Proceso Contencioso Administrativo se rigen por la misma normativa.

2.2. Naturaleza jurídica

El autor Eladio Escusol Barra, y Jorge Rodríguez Zapata Pérez, al referirse al tema indican que la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, es revisora en cuanto que su ejercicio se realiza y tiene como presupuesto la existencia de un acto administrativo previo de la administración o de otro poder público y el agotamiento de la vía

administrativa.¹⁴ El Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, indica: Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

Podemos decir que la naturaleza jurídica del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, es aquella que contiene un verdadero proceso, porque en él existe un conflicto de intereses entre el sujeto activo y el pasivo de la obligación tributaria y, por consiguiente, se plantean demandas, se interponen excepciones, se rinden pruebas y finalmente se dicta sentencia, por medio de la cual se confirma, modifica o revoca la resolución administrativa, siendo ésta objeto de los recursos de aclaración, ampliación y casación.

Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso Contencioso Administrativo Tributario, puede interponerse el recurso de casación. En igual forma el Artículo 27 del Decreto número 119-96 del Congreso de la República (Ley de lo Contencioso Administrativo) estipula que, contra las sentencias o autos definitivos que pongan fin al proceso, podrá interponerse el recurso de casación.

El Artículo 18 de la ley de lo Contencioso Administrativo establece que la naturaleza jurídica del Proceso Contencioso Administrativo es la de ser un proceso de única instancia y cuyo planteamiento carece de efectos suspensivos.

2.3. Principios

Se entiende por principios aquellos fundamentos sobre los cuales se cimienta una rama del derecho. Líneas directrices o matrices que informan algunas normas que

¹⁴ Escusol Barra, Eladio y Jorge Zapata Pérez, Rodríguez. **Derecho procesal administrativo**. Pág.287.

inspiran directa o indirectamente una serie de soluciones, por lo que puede servir para promover y encausar la aprobación de nuevas normas y orientar la interpretación de las existentes y resolver los casos no previstos. Entre los principios rectores del Derecho Procesal Administrativo Tributario, tenemos a los siguientes:

- **De juridicidad**

Éste es un principio que se fundamenta en los principios constitucionales, los principios específicos del Derecho Administrativo Tributario, la doctrina jurídica administrativa y los del Derecho en General. Nace a través de la Constitución Política, el Principio de Juridicidad y su control corresponde al Tribunal Contencioso Administrativo, esto según el Artículo 221 de la Constitución Política de la República. Se puede definir a la juridicidad como el principio constitucional que nos informa que el derecho se debe de aplicar primeramente en base a los principios jurídicos del derecho posteriormente fundamentándose en la doctrina administrativa y por último en la costumbre.

Podemos concluir diciendo que el principio de juridicidad: es el que nos dice que todo acto o resolución administrativa debe de estar primeramente fundamentada en ley, si no existe normativa al caso, se deben observar los principios generales del derecho, teorías y doctrinas aceptadas y reconocidas por nuestra legislación.

- **De Legalidad**

Jorge Mario Castillo González, al referirse a éste principio cita a Adolfo Merkl, quien sostuvo que toda actividad administrativa del Estado debe basarse en la ley, como único medio idóneo para establecer y consolidar el Estado de Derecho. Esta tesis tuvo aceptación universal.¹⁵

¹⁵ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo guatemalteco. Tomo I.** Pág. 50.

En efecto podemos concluir al respecto diciendo que, el Principio de Legalidad Tributaria, es aquel principio que establece límites a la potestad o poder tributario del Estado, siempre que la Constitución Política disponga que por medio de la ley, exclusivamente, puedan establecerse o crearse tributos, y su fundamento lo encontramos regulado en el Artículo 239 de nuestro ordenamiento jurídico constitucional.

- **De oficialidad o de impulso procesal**

Se denomina como tal al fenómeno por virtud del cual se aseguran los actos procesales y su dirección hacia el fallo definitivo. Consiste en asegurar la continuidad del proceso a cargo de las partes unas veces y del Tribunal. Para Guasp, el impulso procesal hace referencia a los actos que tienden a hacer avanzar un procedimiento por cada una de las etapas o fases que lo componen hasta la resolución definitiva, lo cual está a cargo del Tribunal que conoce del asunto en litis, desde el momento de presentar la demanda al órgano jurisdiccional competente.¹⁶

Al respecto del Doctor Mario Aguirre Godoy, cita a Couture, quien estudia esta materia al hablar del desenvolvimiento de la instancia y dice: “Se denomina impulso procesal al fenómeno por virtud del cual se asegura la continuidad de los actos procesales y su dirección hacia el fallo definitivo.”¹⁷ En efecto, este poder de impulso del proceso, unas veces está a cargo de las partes, y otras, depende exclusivamente del juez.

- **De igualdad**

El Principio de Igualdad lo encontramos plasmado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República, impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma: pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y

¹⁶ Guasp, Jaime. **Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil. Tomo I.** Pág. 797.

¹⁷ Aguirre Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 261.

sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias y que nadie puede ser condenado sin haber sido citado, oído y vencido en juicio. Este principio es, a su vez, una manifestación particular del principio de igualdad de los individuos frente a la ley. Su fórmula se resume en el precepto *“audiatur altera pars”* (que significa oírgase a la otra parte). Este principio garantiza que las partes en el proceso sean consideradas iguales y tengan el derecho a ser protegidas en iguales condiciones.

- **De contradicción**

Es el que dispone que toda resolución, en el proceso administrativo tributario, debe comunicarse a quienes sean titulares de derechos o interesados legítimos y directos que puedan resultar afectados. Esto para que tanto el titular del derecho como todos los que tengan interés expongan sus motivos y se confronten adecuadamente, con la finalidad de que la resolución que se adopte sea conforme a Derecho y justa.

- **De preclusión procesal**

Es el principio procesal que está representado en las diversas etapas del proceso el cual nos indica que una vez agotada una de las fases del proceso e iniciada la posterior no se podrá regresar a la etapa ya extinguida o consumada.. Este principio se ve afectado por la facultad otorgada al Juez en el Artículo 67 de la Ley del Organismo Judicial, denominada enmienda del procedimiento por la cual se permite regresar a etapas ya consumadas, con el objeto de poder enmendar los errores sustanciales que vulneren los derechos de cualquiera de las partes en el proceso.

- **De inmediación**

Es aquel que se refiere a la intervención directa del Juez con respecto a las partes y principalmente a la recepción de la prueba. Este principio está efectivamente vinculado

con el sistema de la oralidad en los juicios y no propiamente en el sistema escrito. Cita Mario Aguirre Godoy, a De la Plaza, quien indica que: "Obedece este principio a la necesidad de que el Juez o Tribunal que ha de decidir el proceso tenga, desde su iniciación hasta su término, un cabal conocimiento de él, cuya exactitud depende de su inmediata comunicación con las partes y de su intervención personal y activa, inmediata también, en la practica de las pruebas."¹⁸

- **De concentración**

Este principio se asocia con el de economía procesal, ya que tiende a que el proceso se realice en el menor tiempo posible, que no se retrase, que se desarrolle entre los plazos que determina la ley. No obstante, lo importante de este principio, tomando en consideración que en muchos casos se discuten asuntos de interés general, no se cumple en la práctica.

- **De probidad**

Consiste en procurar que las partes se pronuncien con la verdad en el proceso y actúen de buena fe en el desarrollo del mismo. Este principio se inspira en la necesidad de que en el proceso se litigue con honradez, porque no es el proceso un duelo en el que ha de vencer quien sea más diestro en el manejo de la trampa o la mentira, sino un drama en que se pretende el restablecimiento del derecho quebrantado.

- **Antiformalista**

Es el que nos informa que, el Procedimiento Administrativo Tributario, no debe de estar sujeto a formalidad alguna, salvo en los casos especiales donde si se requiere de algún tipo de formalismo en cuanto a requisitos se refieran. Este principio lo podemos fundamentar en la Ley de lo Contencioso Administrativo en su artículo 31 el cual

¹⁸ Aguirre Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 268.

establece un plazo para enmendar los errores o deficiencias que contenga el memorial de demanda.

2.4. Regulación legal

El plazo para interponer el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, según el Artículo 23 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, es de tres meses improrrogables, contados a partir del día siguiente a la última notificación de lo resuelto por la administración mediante el recurso de revocatoria o reposición, según sea el caso, dejando firme la resolución emitida en la vía gubernativa, misma que para plantear el proceso debe de llenar los requisitos establecidos en el Artículo 20 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, que son; a) Que haya causado estado; b) Que vulnere un derecho del demandante, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior. Debiéndose tomar en cuenta que en cuanto al plazo para su interposición todos los días y horas serán válidas. El Código Tributario, como ley especial, no regula el plazo para la interposición del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, pues el Artículo 161 que regulaba el plazo de tres meses para la interposición del Proceso Contencioso Administrativo, fue reformado por el Artículo 30 del Decreto 29-2001, del Congreso de la República, el cual redujo el plazo a treinta días para interponer la demanda, circunstancia por la cual fue interpuesta una acción de inconstitucionalidad ante la Honorable Corte de Constitucionalidad, misma que decretó la suspensión provisional de éste Artículo, en resolución de fecha veintinueve de enero de dos mil cuatro, dentro de los expedientes acumulados números ciento doce guión dos mil cuatro y ciento veintidós guión dos mil cuatro, quedando vigente en la actualidad el plazo regulado en el Artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. Al respecto es importante indicar que los tres meses que establece el Artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, empieza a contarse a partir de la última notificación, esto significa que de acuerdo con una interpretación lógica y jurídica, cuando la ley se refiere a una última notificación, es porque existe más de una parte o interesado en el asunto, que para el caso sería la Procuraduría General de la Nación, además del contribuyente.

Por otra parte, debe tomarse en cuenta que el Estado de Guatemala está interesado en un asunto de naturaleza tributaria, lo cual hace imprescindible notificarle de conformidad con la ley a la Procuraduría General de la Nación, entidad que representa los intereses del Estado, esto con fundamento en lo establecido en el Artículo 59 del Decreto número 512 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Ministerio Público, no derogado, el cual dispone: en todos los asuntos judiciales y administrativos en que intervenga el Ministerio Público, sea como parte o porque se le haya oído por disposición de la ley, está facultado para interponer los recursos ordinarios y extraordinarios que la ley autoriza. Para este último efecto, se le deben notificar las resoluciones que se dicten. Y como complemento de lo anteriormente dicho, el Artículo 1 del Decreto 25-97 del Congreso de la República establece: salvo en materia penal, procesal penal, penitenciaria y en lo que corresponde a la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad y en la propia Ley Orgánica del Ministerio Público, en toda norma legal y reglamentaria en que se mencione Ministerio Público, deberá entenderse que se refiere a la Procuraduría General de la Nación.

Todas las disposiciones de la Ley del Organismo Judicial y del Código Procesal Civil y Mercantil en su orden, regirán supletoriamente el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, en lo que fuere aplicables y compatibles con la naturaleza de este procedimiento especial, esto de conformidad con el Artículo 26 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso es poco formalista, esto se evidencia con lo dispuesto en el Artículo 31 de la Ley de la materia, el cual regula que si el memorial de demanda presenta errores o deficiencias que a juicio del tribunal sean subsanables, señalará plazo para que el demandante lo enmiende, como ya quedó señalado anteriormente. Con relación a las notificaciones el tribunal se regirá por lo estipulado en el Código Procesal Civil y Mercantil.

2.5. Fases

2.5.1. Demanda

La demanda Contenciosa Administrativa Tributaria, es el medio a través del cual la persona que ha sido, o siente que ha sido perjudicada por un acto de la administración tributaria, que ya no puede ser impugnado por medio de recurso alguno, por haber sido agotada la vía administrativa, y que conforme al último párrafo del Artículo 19 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, no haya podido remediarse por medio de los recursos puramente administrativos, requiere del juzgador que revoque la resolución controvertida.

La parte interesada podrá presentar la demanda en materia tributaria según el Artículo 30 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, directamente a la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo a la cual vaya dirigida o ante un Juzgado de Primera Instancia en los departamentos, quien lo trasladará al tribunal que deba conocer de él, lo anterior se fundamenta en el Artículo 30 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. Al respecto es importante indicar que según Acuerdo de la Corte Suprema de Justicia número 37-2003, publicado el día veintinueve de agosto de dos mil tres, y que inició su vigencia el día treinta de agosto del mismo año, acordó, asignarle al Centro de Servicios Auxiliares de la Administración de Justicia, la recepción y distribución equitativa e inmediata de las demandas y solicitudes para el inicio de expedientes de materia tributaria a las Salas Segunda y Tercera de lo Contencioso Administrativo, que a mi juicio es inconstitucional puesto que contradice lo establecido en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República, y lo regulado en el Artículo 30 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, aunado a esto en ningún momento la ley permite que un Acuerdo de la Corte Suprema de Justicia puede derogar lo establecido en una ley ordinaria como lo es el Decreto 119-96 del Congreso de la República (Ley de lo Contencioso Administrativo).

En la actualidad la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo no está recibiendo demandas nuevas, por Acuerdo emitido por de la Corte Suprema de Justicia número quince guión dos mil cinco (15-2005), de fecha catorce de abril de dos mil cinco, publicado en el Diario Oficial el día veintiséis de abril de dos mil cinco, mismo que entró en vigencia el día veintisiete de abril del mismo año, esto con la finalidad de descargar el trabajo que a la fecha tiene la Sala en mención.

La demanda se redacta en papel simple, y se acompañan tantas copias como partes intervengan, debiendo estar todas firmadas por el demandante y por el Abogado Auxiliar y Procurador, y la documentación con la cual acredite la calidad con la que actúa, y deberá de cumplir todos los requisitos regulados en el Artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

2.5.2. Emplazamiento

El emplazamiento o **vocatio**, es el elemento o poder de la jurisdicción por medio del cual se faculta al órgano jurisdiccional citar a las partes a juicio o también, se puede decir que es el llamamiento que hace el tribunal a las partes para que acudan ante su presencia a dirimir una controversia o bien, para que dentro de los primeros cinco días interpongan las excepciones previas que consideren pertinentes.

Este llamamiento lo realiza el Tribunal a través de la resolución que admite para su trámite la demanda, la cual tiene el carácter de auto, con este acto se traba la litis en el proceso.

El Tribunal recibida la demanda, si llena los requisitos establecidos en la ley, solicita mediante oficio a la Superintendencia de Administración Tributaria el expediente administrativo, bajo apercibimiento que en caso de incumplimiento se certifique lo

conducente al funcionario responsable por el delito de desobediencia y que, a la misma se le dará trámite con lo dicho por el demandante. Sin embargo, la institución administrativa podrá presentar el expediente administrativo en cualquier estado del proceso.

Recibido o no el expediente, el tribunal dicta la resolución por la cual admite para su trámite la demanda y les corre audiencia por el plazo de quince días comunes a la Superintendencia de Administración Tributaria, Procuraduría General de la Nación, la Contraloría General de Cuentas cuando se trate de asuntos relacionados con la Hacienda Pública, o a terceros interesados en el asunto, de acuerdo con lo regulado en el Artículo 553 del Código Procesal Civil y Mercantil deberán de hacerse las notificaciones respectivas, hasta este momento es cuando se traba la litis y las partes están debidamente legitimadas para intervenir en el proceso, podrán contestar la demanda y manifestar su oposición a la pretensión. Quienes sean legitimados a través de la notificación podrán interponer las excepciones previas dentro del plazo de cinco días, esto según el Artículo 36 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, éstos interrumpen el curso normal del proceso y se tramitan en la vía incidental, su fundamento lo encontramos en los Artículos 135, 136, 137, 138, 139, 140 y 141 de la Ley del Organismo Judicial. Resuelta la excepción previa, el sujeto procesal que la interpuso tienen cinco días para contestar la demanda según lo dispuesto por el Artículo 36 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y plantear las excepciones perentorias que crean convenientes, las cuales serán resueltas en sentencia.

2.5.3. Contestación de la demanda

Es la actitud tomada por el demandado dentro del plazo de quince días que establece el Artículo 38 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, compareciendo al proceso manifestando su total oposición a las pretensiones del demandante y, propone probar en el juicio los hechos en que funda su negativa, estimando que no son ciertos los argumentos o derechos manifestados por el demandante y podrá interponer las excepciones perentorias que considere necesarias para atacar el fondo de la pretensión

y plantear la reconvencción. O en el caso que se presenten Excepciones Previas, éstas se tramitarán en la vía incidental y al ser resueltas, sin son declaradas con lugar, depuran el proceso, pero si por el contrario son resueltas sin lugar, la demanda deberá ser contestada dentro del plazo de cinco días, contados después de la última notificación y deberá de contener los mismos requisitos de la demanda. Se da el caso de que la excepción previa es declarada sin lugar y la parte que resulta agraviada interpone el recurso de reposición, este supuesto no tienen una regulación legal específica en cuanto al tiempo en que tiene el interponerte del medio de impugnación, para contestar la demanda, es en este momento cuando se da la interpretación analógica, en el entendido de que se toma el tiempo que tiene el interponerte en las excepciones previas que es de cinco días. Luego de transcurrido el tiempo para contestar la demanda cualquiera de las partes que se haya apersonado al proceso podrá solicitar la apertura a prueba. El Tribunal en este momento calificará si la pretensión es punto de derecho para omitir la apertura a prueba y señalar día y hora para la vista, en esta etapa procesal encontramos uno de los principios fundamentales del derecho Administrativo Tributario denominado de Impulso Procesal de Oficio.

2.5.4. Apertura a prueba

En el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, el término de prueba es de treinta días, y está el supuesto que si antes de vencerse el término de prueba las partes ha aportados todas las pruebas ofrecidas en la demanda o contestación según sea el caso, el mismo puede darse por vencido. Solamente, y de conformidad con la ley pueden recibirse las pruebas ofrecidas en la demanda o en su contestación. A las partes le corresponde la carga de la prueba. Tanto el Código Tributario como la Ley de lo Contencioso Administrativo, no enumera medios de prueba específicos, por lo cual se acude a lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil.

Es la etapa procesal en donde los sujetos procesales tienen la oportunidad de introducir los medios de prueba ofrecidos, para probar los hechos expuestos en la demanda o desvirtuar la pretensión del actor de la misma, mismos que al no ser

ofrecidos en su oportunidad serán lógicamente rechazados por el Tribunal Contencioso Administrativo. El tribunal puede prescindir de esta etapa cuando las cuestiones que se discuten sean de puro derecho o cuando a su juicio no sea necesaria la recepción de medios de prueba por existir suficientes elementos de convicción en el expediente administrativo esto según lo estipulado en el Artículo 41 y 42 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, indica que puede declararse el vencimiento anticipado del período de prueba cuando se hubieren recibido todos los medios de prueba ofrecidos.

2.5.5. Vista y auto para mejor fallar

Al concluir el período probatorio, se hace constar de oficio y en autos, se detalla la prueba producida por las partes, y se señala día y hora para la vista. La vista, es una audiencia señalada por el Tribunal dentro de los quince días después de vencido el período probatorio por medio de la cual se le pone a la vista los autos a las partes que intervinieron en el proceso para que estas hagan sus alegatos definitivos, para lo cual se señala día y hora específico por el órgano jurisdiccional competente.

Esta etapa procesal la encontramos regulada en el Artículo 43 de la Ley de lo Contencioso Administrativo el cual estipula que: “Vencido el período de prueba, se señalará día y hora para la vista”. Artículo que no señala plazo específico para que el órgano jurisdiccional competente señale la audiencia para que las partes presenten sus alegatos, circunstancia por la cual con fundamento en el Artículo 26 de dicha ley, norma legal que permite la integración del Artículo 142 de la Ley del Organismo Judicial, el cual establece que: “ Plazo para resolver. Las providencias o decretos deben dictarse a más tardar al día siguiente de que se reciban las solicitudes; los autos dentro de tres días; las sentencias dentro de los quince días después de la vista, y ésta se verificará dentro de los quince días después de que se termine la tramitación del asunto, salvo que en leyes especiales se establezcan plazos diferentes, en cuyo caso se estará a lo dicho en esas leyes.”

Trascurrido el día y hora para la vista si el Tribunal lo considere necesario podrá

emitir Auto para Mejor Fallar, dentro del término de diez días por una sola vez, mismo que es facultativo y se puede llevar a cabo ya sea a petición de parte o de oficio por parte del Tribunal si éste lo considera necesario, en este acto procesal dentro del Proceso Administrativo Tributaria se ha practicado en diversos casos la exhibición de libros de contabilidad y de comercio, regulado en los Artículos 100 y 189 del Código Procesal Civil y Mercantil, prueba que ha tenido buenos resultados a favor del contribuyente ya que con la misma se ha desvirtuado lo manifestado por el auditor fiscal y por consiguiente se le han dado elementos de convicción al juzgador para sustentar el criterio al momento de valorar la prueba aportada en el proceso, como ocurrió en los expedientes números 147-2002, Oficial Tercero, 150-2002, Oficial Tercero 146-2002, Oficial Segundo, 52-2001, oficial tercero, todos tramitados en la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, todos solicitados por la entidad demandante y diligenciados por considerarlo necesario el Tribunal.

2.5.6. Sentencia

La sentencia, es el acto procesal por excelencia de los que están atribuidos al órgano jurisdiccional, mediante la cual se le pone fin al proceso. Mario, Aguirre Godoy cita a Jaime Guasp, quien dice que sentencia es: “ aquel acto del órgano jurisdiccional en que éste emite su juicio sobre la conformidad o inconformidad de la pretensión de la parte con el derecho objetivo y, en consecuencia, actúa o se niega a actuar dicha pretensión, satisfaciéndola en todo caso”.¹⁹

Finalmente podemos decir que sentencia es la forma por excelencia de ponerle fin al proceso.

2.5.7. Ejecución

Es la fase del proceso que la encontramos regulada en el Artículo 47 de la Ley de lo

¹⁹ Aguirre godoy. **Ob. Cit.** Pág. 527.

Contencioso Administrativo, el cual indica que firme la resolución que puso fin al proceso, se devolverá el expediente al órgano administrativo con certificación de lo resuelto, a este acto procesal en la práctica se le denomina ejecutoria. En el entendido de que la resolución se encuentra firme, cuando la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo haya sido notificada y que hubiere transcurrido el plazo de quince días hábiles que regula el Artículo 626 del Código Procesal Civil y Mercantil, sin que la misma no haya sido impugnada por los recursos legales establecidos, encontrándose por consiguiente, firme. O el supuesto que la misma haya sido impugnada mediante el recurso de casación y el mismo, al ser resuelto, fuere declarado sin lugar, y no interponen los recursos de aclaración y ampliación los sujetos procesales que en él intervienen. Posteriormente la Honorable Corte Suprema de Justicia envía los antecedentes al Tribunal de origen, con certificación de lo resuelto quedando firme si dentro del plazo de treinta días, la parte que resulte afectada por lo resuelto no interpone una acción de amparo.

El Artículo 48 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece el cumplimiento de la sentencia en el Proceso Contencioso Administrativo, el cual indica: “La sentencia señalará un plazo prudencial al órgano administrativo que corresponda, para que ejecute lo resuelto. La sentencia es ejecutable en la vía de apremio ante los tribunales competentes del ramo civil o ante la competencia económica coactiva, según sea el caso”.

La ejecución de la sentencia en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, es muy compleja, por la característica del juicio ejecutivo en la vía de apremio, cuando es el particular por medio del cual debe ejecutarse la sentencia en éste proceso, porque una de las primeras medidas a tomar en ésta clase de juicio para garantizar el cumplimiento de la obligación, es el embargo de bienes y, contra el Estado, este acto no es procedente en virtud de lo establecido en el Decreto número 35-2004, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2005. El cual en su Artículo 19 dispone: “El los casos en que el Estado deba pagar indemnizaciones y prestaciones, así como otra obligaciones que sean

exigibles por la vía ejecutiva, las Entidades de la Administración Central y la entidades descentralizadas queda obligadas a solventar ante la Instancias correspondiente, con carácter urgente, el pago correspondiente con los créditos que le sean aprobados en sus respectivos presupuesto. En ningún caso puede trabarse embargo sobre las asignaciones que amparan las partidas presupuestarias depósitos efectivos valores y demás bienes muebles e inmuebles del Estado.” Circunstancia que afecta los intereses de los particulares encontrándose en una desventaja ante al poder imperio del Estado, ejercido a través de sus instituciones centralizadas, descentralizadas y autónomas, al respecto es importante indicar que la única solución que se le puede dar al presente problemas es, que el particular plantee el juicio ejecutivo en la vía de apremio ante un tribunal del ramo civil, solicitando el cumplimiento de la resolución emitida por el tribunal competente, y que el mismo se haga bajo apercibimiento de que en caso de incumplimiento se procese al funcionario responsable por el delito de desobediencia regulado en el Artículo 414 del Código Penal, y se condene al pago de los daños y perjuicios ocasionados por la desobediencia al Tribunal que emitió el fallo. Por el contrario podemos indicar que el Estado, cuando está facultado para ejecutar la sentencia o la resolución administrativa, según sea el caso, no se encuentra con éste inconveniente puesto que para ejecutar la sentencia o resolución lo hace a través de los Juzgados de Primera Instancia de lo Económico Coactivo, por medio de un procedimiento económico coactivo regulado en los Artículo del 171 al 178 del Código Tributario.

CAPÍTULO III

3. La prueba

3.1 Concepto

La prueba es generalmente utilizada para designar a los distintos medios con los cuales puede acreditarse la existencia de un hecho. Probar comprende en una compleja actividad por parte de los sujetos, encaminada a demostrar la exigencia o las cualidades personales o cosas. Dentro del ámbito del derecho procesal, la teoría general de la prueba incluye el estudio del objeto, los medios y fuentes, la carga y la valoración de la prueba²⁰. El vocablo “prueba” (al igual que probó) deriva de la voz latina *probus*, que significa bueno, honrado; así pues lo que resulta probado es bueno, es correcto, es auténtico. La expresión prueba es la que más significado tiene en las ciencias del derecho y particularmente en la del derecho procesal.

Guillermo Cabanellas, indica: “La prueba es demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho”. Citando a Caravantes, éste manifiesta: que el origen procede del adverbio probe, que significa honradamente. Pues se obra con honradez quien pretende probar. Otros autores dicen que procede de probandum, de los verbos recomendar, aprobar, experimentar, patentizar, haber fe²¹.

Asimismo, Manuel Ossorio, al respecto indica “Prueba es el conjunto de actuaciones que dentro de un juicio, cualquiera sea su índole, se encamina a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos aducidos por cada una de las partes, en defensas de sus respectivas pretensiones litigiosas”²²

²⁰ Arazi. **La prueba en el proceso civil**. Pág. 29.

²¹ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. tomo V. Pág. 215.

²² Ossorio. **Ob. Cit.** Pág. 625.

En sentido estricto, la prueba, es la obtención del cercioramiento del juzgador sobre los hechos cuyo esclarecimiento es necesario para la resolución del conflicto sometido a proceso. En este sentido la prueba es la verificación y la confirmación de las afirmaciones de hecho expresadas por las partes. Verificación que se produce en el conocimiento del juzgador, una vez que tiene la certeza de los hechos. Para algunos jurisconsultos es una actividad que va dirigida a lograr el convencimiento del Juez, para otros son los hechos con los cuales se logra dicho convencimiento y para otros son los medios de verificación de los hechos afirmados por las partes.

Podemos concluir diciendo que prueba, son los medios que sirven para demostrar las afirmaciones expuestas en el proceso, con la finalidad de lograr el convencimiento del juez sobre la verdad de la pretensión aducida frente al adversario o la falsedad de las afirmaciones de éste.

Por consiguiente podemos decir que es la etapa procesal más eficaz para el convencimiento del Tribunal, al momento de emitir la sentencia correspondiente.

3.2. Objeto

Para determinar el objeto de la prueba debemos responder a la interrogante ¿qué se prueba?. La respuesta a ella nos llevará a determinar que el objeto de la prueba son todas aquellas causas, o circunstancias de hechos alegadas por las partes como fundamento en su demanda o excepciones. Por lo anterior podemos decir que, el objeto de la prueba se haya constituido por los hechos que se invocan en la demanda debiendo entenderse por hechos todos aquellos sucesos o acontecimientos externos o internos susceptibles de deducción. En consecuencia, pueden ser objeto de prueba los hechos del mundo exterior que provengan de la acción del hombre y los de la vida anímica humana, ejemplo; la intención de voluntad, la conformidad tácita, etcétera. Los hechos sobre los que versa la demanda son aquellos que se controvierten por

consiguiente éste es el objeto de la prueba en el proceso civil, por lo que es natural que los, aceptados por las partes están fuera de prueba.

El objeto de la prueba judicial son los hechos presentes, pasados o futuros. Algunos autores sostienen que el objeto de la prueba son las afirmaciones de las partes y no los hechos; sin embargo, en el fondo esas afirmaciones, contenidas en la demanda en las excepciones, recaen sobre la existencia o inexistencia de hechos y, no se puede olvidar que el presupuesto de la decisión del juez, lo constituyen los hechos sobre los cuales recaen las afirmaciones o negaciones de las partes y el objeto de la prueba será únicamente establecer estos extremos.

3.3. Importancia

La importancia de la prueba estriba, que por medio de ésta se descubre la verdad real y material de los hechos controvertidos en el proceso, y a la vez, es garantía contra la arbitrariedad que puede tener las decisiones judiciales, la búsqueda y comprobación de la verdad, es el fin inmediato de las partes en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, por lo que se debe desarrollar inclinándose a la reconstrucción del hecho real y material sobre el cual el demandante o demandado según sea el caso versa su pretensión.

El Artículo 41 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece: “Contestada la demanda y la reconvención 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 suficientes elementos de convicción en el expediente. La resolución por la que se omita la apertura a prueba será motivada”.

Al respecto es importante indicar que la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto 119-96 del Congreso de la República, le otorga la facultad al Tribunal de lo

Contencioso Administrativo de poder examinar si en el proceso sometido a su conocimiento hay suficientes elementos de convicción para poder emitir una sentencia justa, esto ocurre porque en esta clase de proceso el Tribunal examina la juridicidad del acto y resolución administrativa, lo cual significa, que en este proceso existe un procedimiento administrativo debidamente documentado el cual se llevó a cabo en la institución del Estado correspondiente, acto o resolución que será examinado por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Razón suficiente por la cual el Tribunal determinará si existen suficientes elementos de convicción para resolver la controversia sometida a su conocimiento.

Conforme al sistema jurídico vigente, en las resoluciones judiciales sólo se podrá admitir como prueba todas aquellas que hayan sido propuestas en la demanda o en su contestación y que las mismas hayan sido acreditadas, ya sea en la demanda o dentro del período probatorio y que las mismas sean objetivas, lo cual impide que aquellas sean fundadas en elementos puramente subjetivos. Estudiosos del derecho procesal han concluido que sólo los hechos controvertidos son objeto de prueba, por lo que la actividad probatoria de los litigantes debe ceñirse al asunto sobre el cual se litiga y lo que no pertenezca al mismo, será desechado.

3.4. Fases

Las fases de la prueba son las distintas etapas que sufren los medios de prueba dentro de la tramitación del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, y que consideramos son las siguientes: ofrecimiento, aportación, diligenciamiento y valoración.

3.4.1. El ofrecimiento

Es el acto procesal por el cual las partes proponen al Tribunal los medios de prueba relacionados con cada uno de sus pretensiones, el cual tal y como lo estipula el Artículo 28 numeral romano VII, de la Ley de lo Contencioso Administrativo debe realizarse en el

memorial de demanda; En cuanto a la contestación de la demanda la Ley de Lo Contencioso-Administrativo en su Artículo 38, no hace alusión a los requisitos que debe tener la misma, acudimos entonces a lo que establece el Artículo 26 de la misma Ley, relacionado a lo concerniente a la forma de integración de las normas, vemos que el Artículo 118 del Código Procesal Civil y Mercantil establece que la contestación debe llenar los mismos requisitos que el escrito de la demanda.

3.4.2. La aportación

Acto procesal propiamente del período de prueba, por medio del cual las partes ponen a disposición del Tribunal los diferentes medios de convicción ofrecidos en la demanda objeto de la litis, para que el órgano jurisdiccional con citación a la parte contraria los acepte, para luego calificarlos según su idoneidad, al momento de dictarse sentencia.

3.4.3. El diligenciamiento

Es el conjunto de actos procesales que es menester cumplir para trasladar hacia el proceso los distintos elementos de convicción propuestos por las partes. Podemos decir también que es la fase de la prueba que consiste en desarrollar los medios de prueba que por su característica deben de ser diligenciados dentro del período de prueba con excepción de la declaración de parte, la cual puede celebrarse fuera del período probatorio. Entre éstos medios de prueba que obligatoriamente deben de ser diligenciados por el tribunal, desde el momento que son promovidos por los sujetos procesales están reconocimiento judicial, declaración de Testigos, dictamen de expertos, exhibición de libros de contabilidad y de comercio, documentos en poder de adversario, declaración de las partes y declaración de las partes mediante informe, etcétera.

3.4.4. La valoración.

Para Eduardo M. Jaunchen, es el momento culminante del desarrollo del proceso, en el cual el órgano jurisdiccional debe hacer un análisis crítico, razonado sobre el valor acreditante que los elementos probatorios tengan. Esta valoración se realiza en la sentencia misma.²³

Mario Efraín Najera Farfán,²⁴ al respecto indica que, la apreciación o valoración de la prueba se hace en sentencia. Es una de las funciones medulares a cargo exclusivo del Juez y consiste en el examen o análisis de cada una de las pruebas que se hayan rendido a efecto de determinar su

eficacia probatoria en relación con los hechos expuestos en la demanda o su contestación. De ella se ocupa el Artículo 127 del Código Procesal Civil y Mercantil. El cual advierte que la prueba impertinente podrá ser rechazada, cuya incidencia ha de resolverse dentro de la misma fase probatoria, y lo que concierne a su valoración que, es la actividad intelectual del juzgador que se lleva a cabo al momento de emitir la sentencia. Lo importante es que en éste artículo se establece de manera precisa y como principio en que se inspira nuestro régimen procesal, que salvo texto de ley en contrario, el mérito de la pruebas debe apreciarse “de acuerdo con las reglas de la sana crítica”, que si bien son difíciles de definir o de concretar, permite al Juez, dentro de los límites de la lógica y el buen sentido, formarse libremente su convicción.

3.5. Sistemas de valoración

Los distintos ordenamientos jurídicos adoptan diferentes sistemas o formas de valoración de la prueba, de acuerdo al que consideran se adapta mejor a los principios filosóficos que persiguen en un momento histórico determinado. Y los más conocidos son los siguientes:

²³ Rubinzal, Culzoni. **La prueba en el proceso penal.** Pág. 49.

²⁴ Najera Farfán, Mario Efraín. **Derecho procesal civil práctico.** Págs.101, 102.

3.5.1. Prueba tasada

En este sistema es el legislador quien de antemano, en el propio cuerpo legal le asigna un determinado valor a cada tipo de prueba de acuerdo a la experiencia acumulada durante largo tiempo sobre la eficacia que debe otorgársele a cada una de ellas, o sea que el juzgador únicamente se limita a encuadrar la prueba en los diferentes tipos establecidos en la ley, realizando en algunos casos una sumatoria de los medios de prueba aportados en su debida oportunidad. El antiguo Código Procesal Penal, establecía la plena prueba, la semi plena prueba de la cual dos semiplena prueba hacían una plena prueba. Se olvida el legislador que las ciencias sociales no son exactas como las matemáticas, el titular del Tribunal no puede simplemente hacer una sumatoria de los medios probatorios y de su valoración legal, debe atender a variados aspectos que influyen en la decisión final. Con este sistema de valoración de la prueba, se le limita al juzgador su capacidad de razonamiento, trabaja con parámetros muy limitados, se convierte en un autómata sin criterio propio.

3.5.2. Libre convicción

Sistema que le da libre apreciación de la prueba al juez, para que elabore su convicción en el análisis de los elementos probatorios. Conforme a este sistema, los órganos jurisdiccionales no están sujetos a reglas que les indique el valor asignado a cada medio de prueba, sino que, por el contrario, gozan de un amplio y libre criterio para formar en su conciencia la realidad de los hechos discutidos. Este sistema otorga al juez una absoluta libertad en la estimación de las pruebas y le concede el poder de apreciarlas sin traba legal de ninguna especie y la potestad de seleccionar libremente las máximas de experiencias que sirven para su valoración. Con éste sistema se corre el peligro de dictar sentencias injustas debido a la inexperiencia o en algunos casos mala fe del juzgador. Violándose los principios de justicia, certeza y seguridad jurídica.

3.5.3. Sana crítica

Desde el punto de vista del jurista, es el sistema mas avanzado y completo de valoración de la prueba, que permite al juzgador libertad de criterio al momento de valorar los medios de prueba que le han sido presentados por las partes en contienda, sin llegar al libertinaje que le daba en ciertos casos el sistema de la libre convicción, y al mismo tiempo le fijan los parámetros dentro de los cuales debe valorarlos, sin llegar a extremos tan rigurosos como en la prueba tasada. Los lineamientos que el juzgador debe tomar en cuenta al momento de valorar la prueba según este sistema son fundamentalmente: la experiencia, que son todos aquellos conocimientos que el juzgador ha adquirido durante su vida profesional sea ésta de carácter oficial o independiente; la lógica mediante la cual el titular del órgano jurisdiccional debe realizar un proceso psicológico en el que las reacciones de su conciencia con el medio ambiente, deduciendo la fortaleza de la prueba, de su ciencia, sus conocimientos, sus experiencias, dentro de una actividad lógica que lo obliga y debe conducirlo hacia lo más veraz y certero; de la relación de cada uno de los medios de prueba con los restantes, no basta entonces con señalar individualmente cada una de las pruebas que se han producido en el proceso y su análisis individual, es necesario analizar integralmente todos los medios de prueba para poder realizar un análisis completo de los hechos del proceso; y del debido razonamiento sobre los motivos que pudiera tener para estimar o desestimar medios probatorios y para llegar a conclusiones de certeza jurídica, los juzgadores están obligados entonces a explicar detenidamente en el fallo el razonamiento jurídico, el criterio que han tenido para llegar a tal o cual conclusión de certeza jurídica; evitando el capricho, la improvisación, el desconocimiento, la ignorancia, puesto que obliga al titular del órgano jurisdiccional a razonar, a conocer, a explicar los antecedentes, las incidencias y las circunstancias, no es suficiente que diga, yo pienso, yo decido, sino que por el contrario necesariamente tiene que explicar cómo y por qué decide, ya que solo así puede llegarse al fondo de su afirmación y de esta manera permitirá conocer cual ha sido en verdad la razón o razones de su fallo.

CAPÍTULO IV

4. Medios de prueba en particular

Los medios de prueba pertinentes al Proceso Contencioso Administrativo Tributario, no los encontramos regulados en el Código Tributario ni en la Ley de lo Contencioso Administrativo por lo que en atención al Artículo 26 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, es necesario acudir al Código Procesal Civil y Mercantil en su Artículo 128, que claramente establece que son medios de prueba: a) Declaración de las partes; b) Declaración de testigos; c) Dictamen de expertos; d) Reconocimiento judicial; e) Documentos; f) Medios científicos de prueba; g) El Artículo 194 del Código Procesal Civil y Mercantil regula la prueba de presunciones legales; y por último el Artículo 195 del mismo cuerpo legal establece como prueba las presunciones humanas.

Podemos concluir diciendo que los medios de prueba, son aquellos instrumentos y conductas humanas con las cuales se pretende lograr la verificación de las afirmaciones de hechos expuestos en la demanda.

4.1. Declaración de las partes

De forma novedosa e interesante el Código Procesal Civil y Mercantil regula, como prueba distinta a la confesional, la de declaración de las partes, lo que implica la posibilidad de someter a la contraparte a un interrogatorio libre, inclusive con preguntas que podrán ser inquisitivas y no referidas a hechos propios del declarante, con tal que los mismos le consten.

Es el primer medio de prueba que encontramos regulado en el Artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil, y el Artículo 130 del mismo cuerpo legal establece: “Todo litigante está obligado a declarar, bajo juramento, en cualquier estado del juicio en primera instancia hasta el día anterior al de la vista en segunda, cuando así lo pidiere el contrario, sin que por esto se suspenda el curso del proceso.

Para que la declaración sea válida es necesario que se haga ante Juez competente. A la misma parte no puede pedírsele más de una vez posiciones sobre los mismos hechos”.

El Código Procesal Civil y Mercantil obliga a declarar, bajo juramento a cualquiera de los litigantes, no importando el estado del juicio, debiendo llevarse a cabo la declaración ante Juez competente para que ésta sea válida. El testimonio de una de las partes se le llama confesión. Al respecto Mario Aguirre Godoy, cita a Alsina, quien define a la confesión en el testimonio que una de las parte hace contra sí misma, es decir, el reconocimiento que uno de los litigantes hace de la verdad de un hecho susceptible de producir consecuencias jurídicas a su cargo.²⁵

El medio para producir la confesión según nuestra legislación son las posiciones, que consisten en plantear una serie de preguntas ante el confesante, cuyas respuestas constituirán precisamente la declaración.

La confesión puede ser tanto del actor cuando reconoce un hecho afirmado por el demandado, como de éste cuando acepta los hechos afirmados por aquél. En el Proceso Contencioso Administrativo Tributario a diferencia de los otros procedimientos, no es relevante toda vez que por la naturaleza del mismo, toda prueba en este proceso está documentada en un expediente administrativo o en el propio expediente judicial y por consiguiente esta prueba no es la indicada para probar en juicio, sino que, únicamente lo que podría producirse en su diligenciamiento es la tipificación del delito de perjurio, circunstancia por la cual el Tribunal al examinar las posiciones debe de ser muy estricto en la calificación de las mismas, circunstancia por la cual podemos decir que éste medio de prueba no es el indicado dentro de un Proceso Contencioso Administrativo Tributario, sirviendo únicamente el mismo para dilatar el curso normal del proceso. Por lo expuesto anteriormente el valor probatorio que la ley le da a la confesión prestada legalmente en el proceso objeto de estudio no va a surtir los mismos

²⁵ Aguirre Godoy. **Ob. Cit.** Págs. 587 y 588.

efectos que en el proceso civil, o sea de tener suficientes elementos para que se tenga por demostrado un hecho.

4.2. Declaración de testigos

La prueba de testigos, también llamada prueba testimonial, consiste en la declaración de terceros a quienes les consten los hechos sobre los que se les examina. Esta declaración de terceros ajenos a la relación sustancial del proceso, se les hace por medio de preguntas contenidas en los interrogatorios, los cuales formula la parte que ofrece el testigo. El testigo debe de ser conocedor directo de las cuestiones sobre las que se le interrogan y, además, debe de tener la característica de imparcialidad; es decir, no tener un interés particular en el negocio y de no estar en una posición íntima o de enemistad con alguna de las partes en el juicio. Cada testigo debe de ser examinado por separado y, además, el testigo que ya ha sido interrogado no debe tener relación o contacto con el testigo que aún está por examinarse. La razón de esto es obvia, un testigo ya examinado le manifestaría al testigo por examinar sobre que se le ha estado interrogando y que ha contestado, lo cual desvirtuaría la esencia del valor de la prueba testimonial el cual radica en que dos o más testigos hayan respondido a la misma pregunta de forma paralela es decir, lo que se ha llamada testigo contestes y conformes en sus declaraciones; de lo contrario, si los testigo al ser interrogados sobre los mismos hechos, difieren radical y sustancialmente en sus declaraciones, su testimonio se invalida.

Otro aspecto interesante respecto al desarrollo de la prueba testimonial, es que el testigo, una vez interrogado por la parte que lo presentó, por regla general debe someterse a un interrogatorio de la contraparte, el cual es frecuentemente de carácter inquisitivo, es decir, aquel debe de someterse a lo que se denomina en el lenguaje forense la repregunta, y que recibe en el derecho anglosajón la denominación de **cross-examination**. Esta pregunta o examen cruzado del testigo, es lo que permite, dentro de una técnica procesal, descubrir si el testigo dijo la verdad en sus primeras declaraciones, o sea, en las rendidas en respuesta a las preguntas formuladas por la

parte que ha ofrecido su testimonio. Mediante las preguntas hábilmente planteadas se puede hacer caer a los testigos en contradicciones que desvirtúan el valor de sus declaraciones; pero, por otra parte, si los testigos son veraces, en vez de desvirtuar el valor de esta prueba, quizás ésta se robustezca, en cuanto que la repregunta permita enfatizar la concordancia entre las declaraciones de uno y del otro u otros testigos.

Cave advertir que en cuanto a la prueba testimonial, el juzgador debe ser un psicólogo en relación con ella, porque suele suceder que el testigo profesional, que es un verdadero actor dramático frente al tribunal, tiene tale mañas y tamaño aplomo como para impresionar a un juez inexperto y, por otra parte, es frecuente que el testigo verdadero pero que nunca ha estado en un tribunal, por sus actitudes y nerviosismo dé la apariencia de estar mintiendo, cuando quizá sea, en rigor, un testigo verdadero; por ello, reiteramos que la apreciación del testimonio debe hacerla el juez con mucho cuidado y como un buen psicólogo.

La prueba testimonial se caracteriza por ser una prueba circunstancial, porque el testigo generalmente conoce los hechos de modo accidental, ocasional y no de propósito.

El Código Procesal Civil y Mercantil, establece que la declaración del testigo se presta bajo juramento, con la consiguiente responsabilidad para el caso de perjurio, y las partes pueden probar sus respectivas proposiciones de hechos por medio de éstos, en los casos en que la ley no requiera especialmente otro medio de prueba. Obligando además a declarar como testigos, a toda persona que tenga conocimiento de los hechos que las partes deben probar, siempre que fueren requeridos.

El testigo es toda persona capaz, extraña al proceso, que es llamada a declarar sobre hechos que han caído bajo el dominio de sus sentidos. Para ser testigo se necesitan tener capacidad necesaria para la celebración de todo acto jurídico, no tener relación con el proceso ni ninguna clase de interés en el mismo esto con el fin de poder tener imparcialidad en el asunto. Únicamente la personas físicas pueden declarar como

testigos, y no así las persona jurídicas ya que éstas la forma de cómo hacen constar los hechos, es por medio de informes los cuales vienen a constituir una prueba documental.

En el Proceso Contencioso Administrativo Tributario este medio de prueba no es de uso usual, toda vez que la litis que se produce en el proceso se deriva de una fiscalización realizada por el ente de la Administración Tributaria responsable para ello, actualmente esta función está a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que se desarrolla en un procedimiento administrativo en el cual se dejan constancias documentales, hasta llegar al órgano jurisdiccional competente con lo cual se puede concluir que no es el medio de prueba idóneo para acreditar los hechos evidenciados en este proceso. Circunstancia que fue evidenciada al consultar el proceso número SCA-2004-289, Oficial Tercero, de la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en el cual la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de su representante legal solicitó el diligenciamiento, dentro del período probatorio, de este medio de prueba, mismo que fue resuelto por el Tribunal en mención que no ha lugar, por no ser el medio de prueba idóneo para acreditar los hechos evidenciados en el proceso.

4.3. Dictamen de expertos

Se encuentra regulada en el Artículo 164 del Código Procesal Civil y Mercantil el cual establece: “La parte a quien interese rendir prueba de experto, expresará en su solicitud con claridad y precisión los puntos sobre los cuales debe versar el dictamen.

El juez oirá por dos días a la otra parte, pudiendo ésta adherirse a la solicitud, agregando nuevos puntos o impugnado los propuestos”.

Al juez debe exigírsele el conocimiento de las normas jurídicas que maneja, pero en determinadas circunstancias puede encontrarse ante situaciones cuya apreciación requiera del auxilio de personas que posean conocimientos especiales, sin los cuales la comprobación de los hechos o la fijación de sus causas y efectos resultan imposibles,

es aquí donde en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario son llamados los peritos con el propósito de contribuir a apreciar los hechos, o sea que colaboran con el juez en los casos en que se den imposibilidades técnicas, ya que existen personas especializadas para cada materia. El perito no forma parte en el proceso, o sea que nada tiene que ver con el asunto o la litis.

Es de advertir que éste medio probatorio regulado en el artículo citado anteriormente del Código Procesal Civil y Mercantil, es un medio idóneo de prueba que puede ser bien utilizado por las partes en el proceso que se estudia, puesto que el mismo, puede contribuir al esclarecimiento de los hechos controvertidos en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, toda vez que lo que se está discutiendo en un proceso de ésta naturaleza son asuntos relacionados con la contabilidad de los contribuyentes, por la aplicación de una partida arancelaria diferentes, o simplemente se solicita una devolución de crédito fiscal que de conformidad con la ley ésta facultado el contribuyente a pedirlo, en donde los expertos en la materia, que en el presente caso podrían ser un Contador Público y Auditor, Ingenieros o personas que tienen conocimientos técnicos sobre la materia que se trate, para lo cual realizarán una interpretación técnica de lo sucedido en el procedimiento administrativo y proceso judicial, para transmitirle al juzgador su conclusión de acuerdo a los puntos sobre los que versó el mismo.

4.4. Reconocimiento judicial

El presente medio de prueba lo encontramos regulado en el Artículo 172 del Código Procesal Civil y Mercantil el cual establece: “En cualquier momento del proceso, hasta del día y hora para la vista, podrá el juez, de oficio o ha petición de parte, practicar el reconocimiento judicial. También podrá hacerlo en diligencia para mejor fallar”.

En esta prueba el juez, o los miembros del Tribunal, si éste es colegiado, examinan directamente las cosas o las personas para apreciar circunstancias o hechos captables directa y objetivamente. Este examen puede realizarse en el propio local del Tribunal, si

las cosas o personas, objeto de ese examen directo pueden ser llevadas a la vista del juzgador: pero puede suceder que los juzgadores tengan que salir de los locales del Tribunal e ir al lugar en donde dichas cosas deben de ser examinadas; como en el caso de que el objeto de la inspección judicial sea un inmueble en estado ruinoso, o bien un terreno de cultivos agrícolas, o animales que por su tamaño u otras circunstancias no pueden ser llevadas al local mismo del tribunal. Cabe advertir que es susceptible de materia de esta prueba todo aquello que no requiera para su apreciación u observación de conocimientos especiales, porque entonces entraríamos en el terreno de la prueba pericial; sin embargo, este reconocimiento o inspección judicial directos de las cosas o de las personas, pueden combinarse o coordinarse con la prueba pericial e inclusive con la de testigos, porque en el acto mismo del Reconocimiento Judicial y teniendo el juzgador a la vista los objetos, podrá formular ciertas preguntas a los testigos y a los peritos, como completarse a sí mismo un mal cabal e integral idea de las cosas examinadas y de las circunstancias que las rodean.

Si existiese problema de llevarse a cabo la diligencia del reconocimiento judicial, al negarse a colaborar alguna de las partes, se está a lo dispuesto en el Artículo 175 del Código Procesal Civil y Mercantil, pudiendo el juez apercibir para que se practique. Y si persistiera la negativa al reconocimiento, el juez tomará ésta como una confirmación de los hechos afirmados por la parte contraria.

En el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, este medio de prueba es poco común puesto que implica que el tribunal deba de auxiliarse de un experto en la materia que se esta discutiendo en el proceso, toda vez que el litigio que se somete a conocimiento del Tribunal, se refiere a controversias derivadas de fiscalización o mala aplicación de partidas arancelarias por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, derivado de la contabilidad de las entidades o personas individuales.

4.5. Documentos

La prueba de documentos se encuentra regulada en el Artículo 177 del Código Procesal Civil y Mercantil el cual establece: “Los documentos que se adjunten a los escritos o aquellos cuya agregación se solicite a título de prueba, podrán presentarse en su original, en copia fotográfica, fotostática, o fotocopia o mediante cualquier otro procedimiento similar. Los documentos expedidos por notario podrán presentarse en copia simple legalizada, a menos que la ley exija expresamente testimonio. Las copias fotográficas y similares que reproduzcan los documentos y sea claramente legible, se tendrán por fidedignas salvo prueba en contrario.

Si el juez o el adversario lo solicitaren, deberá ser exhibido el documento original. El documento que una parte presente como prueba, siempre probará en su contra”.

El documento consiste en cualquier cosa que tenga algo escrito con sentido inteligible, aunque para precisar el sentido sea necesario acudir a la prueba de peritos traductores, etc. Por tanto, el documento es una cosa que contiene la representación material, mediante signos, símbolos, figuras o dibujos, de alguna idea o pensamiento. En día, la gran mayoría de los documentos que conocemos están, desde luego, elaborados sobre papel, estos documentos los podemos clasificar atendiendo a la persona de quien procede en; a) públicos, que son aquellos que son producidos por las instituciones del Estado en el ejercicio legítimo de sus funciones. Incluyéndose en este apartado los que proceden de notarios, extendidos con las solemnidades requeridas por la ley; y, b) privados: los cuales podemos definir en: aquellos documentos que no son públicos, y que, por lo tanto, son producidos o elaborados por los particulares. Tradicionalmente, el documento privado se ha clasificado en el privado propiamente dicho y en el simple. Se dice que el primero procede de las partes litigantes y el simple de terceros que no figuran como parte en el juicio y, por tanto; la recepción de dicho documento debe asimilarse a la prueba testimonial. Y por último atendiendo al contenido: a) Dispositivos; son aquellos que incorpora una declaración jurídica constitutiva, una voluntad jurídica que contiene un negocio. Ejemplo un negocio

Jurídico o Contrato, etc. y b) Confesorios; que como su palabra lo dice, contienen una confesión extrajudicial.

Con relación a la autenticidad, de los documentos autorizados por Notario, funcionario o empleado público en ejercicio de su cargo, señala el Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil que produce fe y hace plena prueba, salvo el derecho de las partes de redargüirlos de nulidad o falsedad.

Respecto a éste medio de prueba, a mi criterio, es la prueba reina dentro de la tramitación del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, toda vez que es el expediente administrativo y el proceso judicial la base principal sobre lo cual el órgano jurisdiccional emitirá su fallo.

4.6. Exhibición de libros de contabilidad y de comercio

Dentro de la prueba documental regulada en la ley adjetiva civil, existe la denominada Exhibición de libros de contabilidad y de comercio, la que se integra en un proceso conforme al procedimiento establecido en los Artículos 99, 100, 102 y 189 del Código Procesal Civil y Mercantil. Este procedimiento fundamental se basa en que el Juez puede disponer que el examen de los libros se practique ya sea en el tribunal, en el domicilio u oficina de los dueños de los mismos para lo cual el tribunal deberá de ser auxiliado por un contador o auditor público, que rendirá su dictamen al tribunal.

Como se puede apreciar, para que éste medio de prueba se lleve a cabo se hace indispensable la intervención de un perito en la materia de contabilidad, esta solución es limitativa pues únicamente puede auxiliarse de ella en aquellos casos en que los conflictos pueden dilucidarse a través del examen de libros de contabilidad; no por ello debe de contrarrestar la utilidad y posible solución que proporciona la prueba motivo de éste trabajo.

4.7. Medios científicos de prueba

Es medio de prueba que lo encontramos regulado en el Artículo 191 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual establece que “De oficio o a petición de parte, puede disponerse calcos, relieves, reproducciones y fotografías de objetos documentos y lugares.

Es permitido asimismo, para establecer si un hecho puede o no realizarse de determinado modo, proceder a la reconstrucción del mismo. Si el juez lo considera necesario, puede proceder a su registro en forma fotográfica o cinematográfica.

En caso de que así conviniere a la prueba, puede también disponerse la obtención de radiografías, radioscopias, análisis dermatológicos, bacteriológicos u otros, y, en general, cualquier experimentos o pruebas científicas”.

Este medio de prueba no es el idóneo para su diligenciamiento dentro del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, la prueba fundamental en este proceso, como ya lo señalé, es la documental por medio de la cual se va a comprobar si el contribuyente no está cumpliendo con las obligaciones que la ley le impone.

4.8. Presunciones

Se ha dicho que, en realidad, la presunción no es prueba ni un medio de prueba. Indudablemente que la presunción no tiene materialidad, no está en ninguna parte físicamente, y entraña mecanismos de razonamiento del propio juzgador mediante el cual, por deducción o por inducción, se llega al conocimiento de un hecho primeramente desconocido, partiendo de la existencia de un hecho conocido. Por lo tanto, el mecanismo por el que se arriba a una presunción, es un mecanismo meramente de raciocinio, de deducción o inducción lógica y sólo en este sentido puede ser considerado medio de prueba.

La presunción se suele calificar en presunciones legales y presunciones humanas. Las primeras son las reglamentadas expresamente por un texto legal: Las segundas son aquellas que sin estar reglamentadas específicamente por la ley, pueden ser utilizadas por el juzgador dentro de una sana lógica y dentro de un correcto raciocinio.

En el proceso que se estudia este medio probatorio, es poco usual su aplicación, por que como ya lo dijimos anteriormente las pruebas que prevalecen son, la prueba documental entre las que podemos citar los documentos públicos, privados, los libros de contabilidad y de comercio y la prueba de expertos.

CAPÍTULO V

5. La prueba de dictamen de experto en el proceso contencioso administrativo tributario

5.1 Antecedentes históricos

El Código de Procedimientos de 1877 contenía un Capítulo específico acerca de los expertos, preceptuado en los Artículos del 204 al 217, en el que ponía de manifiesto la utilidad que tienen estos en el juicio. Señalaba que debía acudirse a expertos para el esclarecimiento de las cuestiones que requieren conocimientos especiales como algún arte, ciencia o profesión. Establecía las atribuciones de los expertos, de la tacha de los expertos la que podía hacerse después de los tres días de notificado el nombramiento. Asimismo, en los Artículos 736 al 769, del mismo cuerpo legal que estoy citando, se establecía el procedimiento para integrar la prueba al proceso, muy parecido al actual Código Procesal Civil y Mercantil que se aplica supletoriamente en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, en cuanto a la aceptación del cargo el código de procedimientos señalaba que se debía hacerse al momento de ser notificado. El expertaje se rendía en la audiencia señalada, incurriendo en multa de diez a cincuenta pesos y daños y perjuicios en caso de incumplimiento.

En cuanto a la recusación, ésta podía hacerse dentro de las 48 horas de nombrado el experto y únicamente procedía por vínculos de parentesco de consanguinidad, intereses directos o indirectos, amistad íntima, enemistad grave o participación en sociedades, establecimientos o empresas.

Determinaba en algunos casos específicos el cotejo de letras en documentos públicos, otorgados de oficio por escribano en sustitución del ausente, muerto o del impedido con firmas puestas en diligencias o actuaciones judiciales, o bien con instrumentos reconocidos o admitidos como buenos.

En relación a la valoración de la prueba de expertos, se estimaba que el dictamen de dos expertos hacia plena prueba en juicio, con la excepción del proceso acerca de la firma y letra de la escritura privada y firma de otros documentos no contradichos, lo cual tenía valor de semiplena prueba.

El Decreto 2009, que contenía el Código de Enjuiciamiento Civil y Mercantil, en cuanto a la prueba de experto, al igual que el anterior código y el vigente, se concedía dos días de audiencia a la otra parte y se señalaban los puntos sobre los que debía versar el peritaje. La fuerza probatoria dependía de la uniformidad, disconformidad, discontinuidad, principios científicos, la concordancia de su aplicación, de la sana crítica y otras. El dictamen asertivo y conforme, de dos expertos hacía plena prueba.

Contenía la acertada disposición, de que si alguno no proponía su experto en el término señalado, lo hacía el juez y contra tal nombramiento no cabía recurso alguno más que la recusación.

El juez no estaba obligado a aceptar el dictamen contrario a lo que el mismo percibía por sus sentidos, en el caso de inspección ocular o si resultare en oposición con las demás pruebas.

Como puede apreciarse nuestra ley ha seguido la sistemática de los antiguos códigos con pocas modificaciones, siendo algunas acertadas y otras no, como la que contenía el Código de 1877, respecto a los casos específicos de la recusación, que a mi parecer debió suprimirse, así como la disposición del Decreto número 2009, que indicaba que si la parte no proponía su experto, lo hacía el juez, ya que ello acertadamente, obviaba el trámite de otorgar a esa parte un nuevo término para proponer experto, lo que hace dilatar más la integración de ese medio de convicción.

5.2. Concepto y definición

El Código Procesal Civil y Mercantil vigente, denomina “Dictamen de Experto” a la llamada “Prueba Pericial”. Y por esa razón, en el transcurso del presente trabajo he adoptado esta denominación, con el objeto de que sea lo más adecuado a nuestra legislación. Sucede con frecuencia que la determinación de un hecho, causas o efectos requieren de conocimiento especializados sobre determinada técnica, ciencia, arte o profesión que el juez no tiene; motivo por el cual se torna necesario acudir a quienes lo posean, con el fin de auxiliar a aquél para obtener la clarificación de la litis y la verdad sobre el suceso de que se trate. En el Proceso Contencioso Administrativo Tributario ésta prueba es la que reviste con mayor trascendencia en particular la contable. Ello es así, en razón de que normalmente hay que recurrir a los registros contables para la cuantificación de los hechos imposables de numerosos tributos. Incluso, en mucho de ellos, se recurre a los estados contables y a su correspondiente documentación de soporte de las declaraciones juradas. De ahí deviene que la prueba de experto o pericial, especialmente la contable, sea normalmente empleada por los sujetos procesales en el proceso contencioso tributario, esto para demostrar la veracidad de los hechos alegados en su escrito de demanda o contestación, según sea el caso.

Prieto Castro dice: “perito es la persona que posee conocimientos especializados sobre alguna materia, y al cual se acude en busca de dictamen cuando, para apreciar o para conocer los hechos o algún hecho de influencia en el proceso, sea necesario o convenientes sus conocimientos científicos, artísticos o prácticos.”.²⁶

La prueba de experto, la podemos definir en aquella que es suministrada por terceros que a raíz de un encargo judicial, y fundados en los conocimientos científicos o

²⁶ Prieto Castro, Leonardo. **Derecho procesal civil**. Pág. 445.

prácticos que poseen, comunican al juez las comprobaciones, opiniones o deducciones extraídas de los hechos sometidos a su dictamen.

De lo dicho se extrae que se trata de un medio probatorio indirecto histórico, ya que los datos que proporciona son mediatos y representativos en relación a los hechos a probar.

La prueba de experto o pericial tiene el carácter de voluntaria o necesaria, según quede sujeta a requerimiento de parte, formulación de oficio o impuesta por la ley, y cumple una doble función; por un lado verifica hechos que requieren conocimientos especiales en un orden determinado y por el otro, suministra reglas técnicas o científicas de la experiencia de los peritos, para ilustrar al juez sobre los hechos que se pretenden probar en el proceso con la finalidad de que al momento de emitir su fallo pueda contar con los suficientes elementos de convicción .

Castillo, Larrañaga y de Pina, al referirse a la prueba de experto indican que “Ésta prueba, más que un medio probatorio para sí mismo, es una forma de asistencia intelectual prestada al juez en la inspección o más frecuentemente en la valoración de la prueba en cuanto haya de considerarse materia propia de experiencia técnica, más que de experiencia común, asistencia de carácter probatorio y subordinado, circunscrita a particulares elementos de decisión”.²⁷

Efraín Nájera Farfán, opina: “No es una verdadera prueba, porque lo que hace el experto es emitir una opinión, con ella no prueba nada sino que sencillamente aporta elementos de juicio cuya valorización por parte del juez, puede resultar demostrativa de la verdad sobre el hecho de controversia”.²⁸

Para Guissepe Chiovenda, la prueba de expertos: “Es una fatigosa construcción que se erige con numerosos actos, que van desde el nombramiento de peritos hasta la

²⁷ Castillo, Larrañaga y De Pina. **Derecho procesal civil**. Pág. 279

²⁸ Najera Farfán. **Ob. Cit.** Pág. 338.

realización. Es todo un procedimiento especial que rara vez alcanza la finalidad de iluminar al juez o lo alcanza a través de una deplorable pérdida de tiempo y dinero. Es allí donde a menudo bastaría con una simple petición dirigida oralmente al perito y una simple respuesta dada oralmente, se exige un escrito interminable en el que los peritos, después de haber repetido una vez más cuando ya han escrito, las partes y el juez sobre los hechos de la causa, pasan a disertar sobre las cuestiones”.²⁹

De lo dicho se extrae que se trata de un medio probatorio indirecto, histórico, ya que los datos que proporciona son mediatos y representativos con relación a los hechos a probar. Al respecto es importante decir que la prueba de experto es el medio por el cual se verifican hechos que requieren conocimientos especiales y suministra reglas técnicas o científicas de la experiencia de los peritos, para dar elementos de convicción al juez con la finalidad de que puede apreciar correctamente los hechos objeto de la litis.

5.3. Naturaleza jurídica

Según Prieto Castro, la actividad pericial es llamada prueba por la ley, enunciado que resulta contradictorio con la misión del dictamen que es ilustrar al juez sobre los supuestos sometidos a su conocimiento, motivo por el cual, no suministra prueba alguna, sino que constituye un elemento de valoración de hechos o de circunstancias. De ahí que considera a la actividad del perito como auxiliar del juez en la búsqueda de conocimientos que no estén a su alcance.³⁰

Es evidente que los peritos revisten el carácter de auxiliares de justicia, pero esto no descarta la índole probatoria de la pericia, constituyéndose en un verdadero medio probatorio, al explicar datos que aporten para la formación de una determinada convicción acerca de la existencia de los hechos controvertidos en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario. Después de lo dicho es evidente que el elemento

²⁹ Chiovedo, Guisepppe. **Ensayo de derecho procesal civil**. Pág. 309.

³⁰ Prieto Castro. **Ob. Cit.** Pág. 446.

determinante de la prueba de dictamen de experto es el perito.

5.4. ¿Qué es un perito?

El Diccionario de la Real Academia Española, indica que perito proviene de la palabra del latín peritus. Y lo define como: “Persona que en alguna materia tiene título de tal, conferido por el Estado. Persona que, poseyendo especiales conocimientos teóricos o prácticos, informa, bajo juramento, al juzgador sobre puntos litigiosos en cuanto se relacionan con su especial saber o experiencia.”³¹

Manuel Ossorio, al respecto indica que: “En sentido forense perito es el que poseyendo especiales conocimientos teóricos o prácticos, informan, bajo juramento, al juzgador sobre puntos litigiosos en cuanto se relacionan con su especial saber o experiencia”.³²

Mario Aguirre Godoy, cita a Alsina, quien al respecto indica lo siguiente: “Perito es un técnico que auxilia al juez en la constatación de los hechos y en la determinación de sus causas y efectos, cuando media una imposibilidad física o se requieran conocimientos especiales en la materia”.³³

Para Jaime Guasp, perito es: “la persona que, sin ser parte, emite con la finalidad de provocar la convicción judicial en un determinado sentido, declaraciones sobre datos que había adquirido de índole procesal en el momento de su captación”.³⁴

Se concluye diciendo que perito es aquella persona calificada en razón de sus conocimientos sobre ciencia o arte determinada.

³¹ **Diccionario de la real academia de la lengua española.** Pág. 1578.

³² Ossorio. **Ob. Cit.** Pág. 567.

³³ Aguirre Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 666

³⁴ Guasp. **Ob. Cit.** Pág. 394.

5.5. Las diferentes clases de peritos

- Titulares: Son aquéllos que poseen un documento que los acredita como especializados en la materia de que se trate.
- Empíricos: Son los que sin tener un título que los acredite, tienen conocimientos especiales en virtud de la experiencia.
- Expertos necesarios: Se les llama así aquéllos que el juzgador nombra porque la ley lo exige.
- Facultativos: Son los aportados por las partes como prueba dentro de un proceso.

5.6. ¿Qué es un experto?

Según el Diccionario de la Real Academia Española, el experto es un experimentado, hábil, práctico en una ciencia o arte”.³⁵

En el sentido forense, “es el que, poseyendo especiales conocimientos teóricos o prácticos, informa bajo juramento al juzgador, sobre puntos litigiosos en cuanto se relacionan con su especial saber y entender”.³⁶

De ahí que se conciba la posibilidad de que existan peritos empíricos y profesionales o doctos, para optar al cargo de perito cualquier persona puede serlo, siempre que posea conocimientos profesionales o empíricos, sobre la materia que versará el dictamen.

Doctrinariamente existen excepciones para que una persona pueda ejercer el cargo de perito o experto, como lo son:

- a) Los menores de 21 años.
- b) Los legalmente declarados en estado de interdicción.

³⁵ **Diccionario de la real academia de la lengua española. Ob. Cit.** Pág. 935.

³⁶ Ossorio. **Ob. Cit.** Pág. 567.

- c) Los legalmente declarados en estado de interdicción para ocupar oficios públicos, aunque la interdicción haya cesado.
- d) Los suspendidos en el ejercicio de la profesión.
- e) Los sometidos a medidas de seguridad de carácter definitivo o la libertad vigilada.
- f) Los enfermos mentales cuando no hayan sido declarados en estado de interdicción.³⁷

En nuestra legislación no hay estipulaciones a este respecto, pero siendo auxiliares del juez, deben ser personas de honradez y arraigo, aunque en la práctica ello es imposible de constatarse, ya que son las partes regularmente las que los proponen, desconociéndolos el juez, y a falta de ellos, cuando los nombra el tribunal, lo hace algunas veces al azar, ya que no existe un centro auxiliar fijo, a cargo del Organismo Judicial, con excepción de los médicos forenses que son considerados auxiliares en materia penal y algunas veces sirven como tales en asuntos civiles como en casos de declaratoria de estado de interdicción y otros asuntos.

5.7. Diferencia entre perito y experto

Doctrinariamente se puede indicar que la diferencia entre perito y experto se da en el sentido de que el perito, es la persona que en alguna materia tiene título que respalde su conocimiento, conferido por el Estado y el experto es una persona empírica experimentada en una ciencia o arte, pero que no existe un título que respalde su conocimiento.

De conformidad con lo preceptuado en el Código Procesal Civil y Mercantil vigente, los conceptos de experto y perito, tienen la misma connotación, puestos que ambos son auxiliares del juzgador, que en su momento procesal oportuno son requerido por éste para que le aclaren dudas referente a aspectos técnicos que puedan ayudar a descubrimiento de la verdad en un litigio para lo cual se le solicita emitir su opinión sobre algunos puntos que se relacionan a sus conocimientos científicos, técnicos o

³⁷ Leonel, Giovanni. **Tratado de derecho procesal penal**. Pág. 204.

prácticos que están en controversia en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario.

Mario Efraín Nájera Farfán, al respecto indica que “Experto o perito, que es la misma cosa, es la persona experimentada, hábil o conocedora de una ciencia o arte determinado. El Juez, por ejemplo, es experto o perito en materia jurídica. Pero no lo es en otras ramas del saber humano y a ello obedece la necesidad de la prueba pericial.”³⁸

5.8. ¿Qué es la prueba de expertos?

Mario Efraín Nájera Farfán, al referirse a éste tema indica: “La prueba pericial o de experto en realidad, no se trata de una verdadera prueba porque lo que hace el experto es emitir una opinión. Con ella no prueba nada sino que sencillamente, aporta elementos de juicio de cuya valoración por parte del juez, puede resultar la demostración de la verdad sobre el hecho en controversia. Es por ello muy natural que su valor probatorio no depende del dictamen en sí mismo, sino de la intensidad o grado de convencimiento que el juzgador aprecie en él.”³⁹

La prueba de experto o pericial es el medio con el cual se intenta obtener, para el proceso, un dictamen fundado en especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos, útil para el descubrimiento de la verdad sobre las pretensiones en controversia y aportar esos conocimientos como elementos de convicción al proceso.

De allí que el Artículo 170 del Código Procesal Civil y Mercantil, dispone que: “El dictamen de experto, aun cuando sea acorde, no obliga al juez, quien debe formar su convicción teniendo presentes todos los hechos cuya certeza se haya establecido en el proceso.

³⁸ Nájera Farfán. **Ob. Cit.** Pág. 338.

³⁹ **Ibid.** Pág. 338.

La prueba de experto es el medio de convicción más controversial en la práctica judicial, tanto para los litigantes como para el juzgador, y esto se debe al engorroso y poco práctico procedimiento regulado en la ley. Además, las etapas reguladas para su desarrollo, dan lugar a que se haga mal uso del mismo, utilizándolo en algunos casos con el objeto de obstaculizar el curso normal del proceso, pues el diligenciamiento del mismo, se equipara al de un incidente, dentro del proceso en el periodo probatorio, que en el presente caso es de 30 días y, como tal es una prueba indirecta y preconstituida; ya que siempre se aplicará a personas cosas y lugares existentes al momento de un litigio y, además, constituye la base de algunos litigios, los que pueden resolverse a través de este medio de convicción como único elemento probatorio aportado. En el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, éste medio probatorio puede aportar elementos de convicción para que el juzgador en el momento procesal de emitir la sentencia, pueda fortalecer el fallo después de haber analizado, tanto el expediente administrativo, como el judicial, utilizando los elementos aportados por el diligenciamiento de la prueba de experto.

5.9. Objeto de la prueba de expertos

El objeto de la prueba de expertos en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, es poder darle elementos de convicción al juzgador, a través de la misma, para poder descubrir la veracidad de los hechos sometidos a su conocimiento. Es un medio probatorio que persigue averiguar hechos que han dejado vestigios o son susceptibles de inspección o examen que deben ser analizados desde un punto de vista profesional por un especialista en la materia.

En general la doctrina refiere el objeto, de la prueba pericial o de expertos, a conocer y apreciar circunstancias de simplemente verificación y la exactitud de algunas afirmaciones de hechos expuestos por las partes en el proceso, por lo que es preciso tener conocimientos científicos, artísticos o prácticos para obtener un buen resultado. Esto puede ocurrir con relación a supuestos muy variados como: determinar la exactitud de la superficie de una casa, la composición física o química de un objeto, la materia

prima que contiene un producto, la contabilidad que lleva una empresa o contribuyente individual, que es objeto del presente trabajo.

5.10. El dictamen pericial

Según José I. Cafferata Nores, “El dictamen es un acto procesal emanado del perito designado, con el cual, previa descripción de la persona, cosa o hechos examinados, relaciona detalladamente las operaciones practicadas, sus resultados las conclusiones que de ello derivó, conforme a los principios de su ciencia arte o técnica.”⁴⁰

En cuanto a la forma, de cómo deberá de entregarse, podremos decir que en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, el mismo deberá de ser expresado por escrito, esto por la complejidad de los asuntos que se discuten en ésta clase de procesos, la variedad de ajustes que se encuentran en discusión ya que los mismos contienen términos contables y diferencias numéricas, complejas.

Según se infiere de lo expuesto, el dictamen de experto, es la conclusión a la que ha llegado el perito designado, basado, de acuerdo a los principios de una ciencia, técnica o arte, a la relación detallada de las operaciones o temas sometidos a consulta y que se incorporan al proceso como elemento de prueba.

5.11. Procedimiento de la prueba de experto

La prueba de expertos conlleva una serie de pasos, unos a continuación de otros que se encuentran concatenados, y la integración arroja conclusiones que ameritan las decisiones del juzgador, de tal manera que para integrarla debe detallarse cada una de esas fases, a saber:

⁴⁰ Cafferata Nores, José I. **La prueba en el proceso penal**. Ed. 2ª. Pág. 45.

5.11.1. Ofrecimiento

Es sabio que la prueba siempre va a ofrecerse al plantear la demanda, al contestar la misma o al plantear la reconvención en el mismo litigio, por lo que la fase de ofrecimiento se agota de esa manera, esta es la etapa fundamental que se va hacer valer dentro del período probatorio, puesto que de esto depende si los sujetos procesales deciden, por convenir a sus intereses, solicitar el diligenciamiento de la prueba de dictamen de experto. Esta fase se fundamenta en lo dispuesto en el Artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el cual contiene todos los requisitos que el memorial de demanda, en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, deberá contener. Y por integración es aplicable lo establecido en el Artículo 26 del Código Procesal Civil y Mercantil.

5.11.2. Proposición y admisión

Es la etapa por medio de la cual se desarrolla la prueba de expertos, y el momento procesal oportuno para concretarla se da en el momento procesal que se decreta la apertura a prueba, la parte a la que le interese la prueba de experto, deberá solicitarla indicando el nombre de la persona o experto que lo auxiliará en la prueba, así como los puntos sobre los que debe versar el expertaje, mismos que deben ser claros y precisos, indicando en la solicitud lo que se pretende probar con el diligenciamiento de la prueba.

Al respecto es importante indicar que en la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se han dado casos en los que se ha rechazado en varias ocasiones éste medio de prueba contemplado en la ley, por la inobservancia del plazo del período probatorio, pues el mismo ha sido diligenciado por las partes faltando ocho o menos días para que el periodo de prueba concluya, circunstancia por la cual el Tribunal a considerado que éste tiempo es insuficiente para el desarrollo normal de este medio probatorio, tal es el caso de lo resuelto en los procesos número 154-2002, oficial tercero, interpuesto por la entidad Compañía Agrícola e Industrial el Baúl y Anexos,

Sociedad Anónima, proceso numero 60-2003, oficial tercero, instaurada por la entidad Mega Export, Sociedad Anónima, ambos interpuestos en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria, en estos casos en particular, el Tribunal ha rechazado éste medio de prueba por las razones siguientes, por no haberlo diligenciado con el tiempo prudencial, y el segundo porque el período de prueba vencía el día que se solicita el diligenciamiento del medio de prueba.

Se concluye sobre lo expuesto indicando, que el dictamen de experto para poderse diligenciar dentro del período probatorio, es recomendable que la parte interesada inicié su diligenciamiento en los primeros cinco días de prueba, esto con el fin de que el Tribunal pueda contar con el suficiente tiempo para su desarrollo y así poder corregir cualquier error u omisión en su tramitación, y para que la misma no pueda ser objeto de impugnación por la parte que considere ser afectada por el resultado del medio de prueba.

5.11.3. Diligenciamiento

Esta etapa se da cuando el Tribunal recibe la solicitud por la cual se está diligenciando el medio de prueba, y si la misma llena los requisitos exigidos por la ley, el juez la admitirá para su trámite y mandará a oír a las partes por el plazo de 2 días. Dentro de éste plazo la parte contraria puede asumir las actitudes siguientes: Oponerse al diligenciamiento del dictamen de experto, por estimarlo no necesario o porque los puntos propuestos no versen sobre los hechos discutidos en la demanda o, por ser los mismos irrelevantes. En caso contrario, puede adherirse a la solicitud, agregando nuevos puntos al mismo y designar al perito o experto que lo represente en el diligenciamiento de la prueba.

5.11.4. Auto de recepción de prueba

Esta etapa es el acto procesal que se da después de haber sido evacuada la audiencia por dos días conferida a las partes, en la cual el Tribunal califica los puntos

propuestos en la solicitud inicial y los adheridos por las demás partes en el momento procesal oportuno. Realizada la calificación de los puntos, el Tribunal emitirá la resolución que confirmará los puntos sobre los cuales deberá de versar la prueba, y se nombrará a los expertos propuestos por las partes. En caso de falta de proposición de experto por parte de un sujeto procesal el Tribunal de oficio nombrará uno con el objeto de continuarse con el diligenciamiento de éste medio de prueba. En esta misma resolución el tribunal nombrará a un experto tercero para el caso de discordia de los dictámenes rendidos por los expertos propuestos por las partes, esto con el objeto de poder tener claro los elementos de convicción de los hechos sujetos a prueba por parte de las partes.

5.11.5. Notificación y aceptación

Realizado el nombramiento el tribunal deberá de hacérselo saber al experto sobre el cual recae el nombramiento a través del medio legal que es la notificación, sin la cual no se puede obligar a éste a el cumplimiento de lo resuelto, esto según lo regulado en el Artículo 67 inciso 3º. y 75 del Código Procesal Civil y Mercantil, para lo cual se tiene un plazo de veinticuatro horas.

Habiendo sido notificado legalmente el experto designado para el diligenciamiento de éste medio de prueba tiene cinco días para aceptar en forma personal el cargo, y para el efecto deberá de presentarse al Tribunal para que se le discierna el cargo, su fundamento lo encontramos en el Artículo 166 del Código Procesal Civil y Mercantil.

5.11.6. Entrega del dictamen

Realizado el discernimiento el experto o perito deberá de entregar el dictamen dentro del plazo de diez días siguientes de haber aceptado el cargo, esto con el objeto de evitar incurrir en responsabilidades por incumplimiento de obligaciones o impugnación por parte de la parte contraria sobre el medio de prueba y poder imposibilitar al Tribunal, tomar en cuenta los elementos de convicción aportados por el

experto al momento de dictar sentencia.

5.11.7. Honorarios profesionales de los expertos

Establece el Artículo 171 del Código Procesal Civil y Mercantil: “Los honorarios de cada experto serán pagados por la parte que los nombró, o en cuyo nombre lo hubiere designado de oficio el Tribunal, y los del tercero, por ambas partes en igual proporción. El Juez prevendrá a cada parte que deposite los honorarios correspondientes, así como la suma necesaria para gastos, los cuales calculará el juez prudencialmente, según la naturaleza del dictamen y trabajo que exija. En cuanto al tercero, la parte a quien interese la diligencia deberá hacer el respectivo depósito.

Lo dispuesto en este Artículo se entiende sin perjuicio de lo que se resuelva definitivamente sobre condenación en costas.”

La norma legal citada es muy importante, ya que se refiere al pago que deben de recibir los expertos cuando son nombrados para emitir opinión sobre los hechos controvertidos en el proceso, y a la vez que se les exige y aunque pueda incurrir en responsabilidad como las que se han visto, deben de recibir una remuneración por su función, ya que como lo establece la Constitución Política de la República todo trabajo será equitativamente remunerado. Cabe agregar que los honorarios de los expertos dependerán de la naturaleza, importancia y extensión de los trabajos realizados, y el juez para determinarlos se fundamentará en lo dispuesto en el Decreto 111-96 del Congreso de la República de Guatemala, Arancel de Abogados, Arbitrios, Procuradores, Mandatarios Judiciales, Expertos, Interventores y Depositarios.

5.12. Aclaración del dictamen

El dictamen podrá ser aclarado, cuando presente puntos oscuros, sin que ello importe una alteración de las conclusiones de la pericia, misma que podrá realizarse de oficio o a petición de parte, en forma verbal o por escrito, y contra lo resuelto por el

tribunal al respecto no cabe recurso alguno. Esta posibilidad deriva de dos conocidos principios generales, el de la libertad de los medios de prueba y el de la averiguación de la verdad material. Este caso ocurrió en el proceso contencioso número 146-2002, oficial tercero, diligenciado en la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en la cual el experto designado para rendir su dictamen, obvio concluir con claridad y precisión los puntos objeto de la prueba, encontrándose el tribunal en la necesidad de poder citar verbalmente al perito o experto para indicarle que aclarare los aspectos que en le dictamen rendido sean oscuros o ambiguos.

La puesta en práctica se traducirá en el requerimiento de mayor o mejores explicaciones ilustraciones o motivaciones relativas a las conclusiones del dictamen, pero sin que ellas modifiquen ni alterne estas últimas, ni podrán versar sobre puntos periciales diferentes de los originalmente propuestos, pues en tal caso se tratará de una ampliación de la pericia, que deberá seguir el trámite y observar las garantías propias de una nueva prueba, todo esto debe de realizarse con fundamento en los dispuesto en el Artículo 169 del Código Procesal Civil y Mercantil.

5.13. Valor probatorio de la prueba de expertos

En cuanto al valor probatorio de este medio de convicción en el ámbito procesal Hugo Alsina, afirma: “La prueba de experto, no puede ser apreciada nunca por la libre convicción toda vez que el pronunciamiento debe ser el resultado de un análisis critico de sus fundamentos y de los antecedentes de hechos suministrados por las partes. El Juez no puede en consecuencia, apartarse de los dictámenes de los peritos sin expresar las razones que tiene para ello. Y si el informe de los peritos es suficientemente fundado, sus conclusiones son uniformes y el Juez no expresa las razones de su discrepancia, debe acordársele valor probatorio, y dependiendo de la forma, clases de perito y uniformidad de los informes, así será el valor probatorio que se le asignará a la prueba.”⁴¹

⁴¹ Alsina, Hugo. **Tratado de derecho procesal civil y mercantil**. Pág. 120.

El valor probatorio de la prueba de experto lo encontramos regulado en el Artículo 170, del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual indica que “El dictamen de los expertos, aun cuando sean concordé, no obliga al juez, quine debe formar su convicción teniendo presente todos los hechos cuya certeza se haya establecido en el proceso.”

La fuerza probatoria del dictamen de experto será estimada por el juez teniendo en cuenta la competencia del perito, los principios científicos o técnicos en que se funda, la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana critica razonada, al respecto algunos juristas afirman que éste medio de convicción deberá de ser apreciada a través del sistema de valoración de la libre convicción o sana critica razonada, ya que conforme a la ley, el dictamen de expertos, aun cuando sea acorde, no obliga al Juez, quien debe formara su convicción teniendo presente todos los hechos cuya certeza se hayan establecido en el proceso.

Después de haber analizado el valor probatorio del dictamen de experto concluyo en lo siguiente; La fuerza probatoria del dictamen de experto, será valorada conforme los principios de la sana critica razonada; el perito a través de su dictamen ilustrará al juez su criterio basado en sus conocimientos, científicos, técnicos o artísticos sobre los hechos, como actividad probatoria, el juez en última instancia quien decida si acoge o rechaza las conclusiones del perito.

Para valorar la prueba de conformidad con el sistema de libre convicción o sana crítica razonada, los jueces debe considerar los conocimientos aportados por los peritos en una ciencia, técnica o arte, atendiendo las leyes de la lógica y la experiencia.

Con relación al presente tema es importante indicar que la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en diversos fallos a tomado en cuenta los elementos de convicción aportados en la prueba de expertos diligenciada dentro del periodo probatorio, con el objeto de reforzar la valoración de la prueba documental que contienen los expedientes administrativo y judicial, ayudando con esto al juzgador para aclarar dudas contables respecto a la procedencia o no de los ajustes formulados

por la administración tributaria en la fase administrativa, entre los que tenemos los procesos números 169-2002, oficial tercero, interpuesto por la entidad Agroinsumos, Sociedad Anónima; y el 179-2003, oficial tercero, planteado por Financiera del País, Sociedad Anónima.

5.15. Importancia de la prueba de dictamen de expertos

Después de haber analizado la prueba de experto en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, podemos indicar que es un medio de convicción regulado en los Artículos del 164 al 171 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual se caracteriza por ser en el proceso tributario un medio de prueba de suma importancia aunque lo que hace el experto es emitir una opinión y con ella no prueba nada sino que sencillamente, aporta elementos de juicio de cuya valoración puede resultar la demostración de la verdad sobre los hechos que originaron la litis. La prueba de dictamen de experto es un medio de prueba reconocido en el Código Procesal Civil y Mercantil y a mi juicio recomendable para que los sujetos procesal hagan uso del mismo si éste fue propuesto en el momento procesal oportuno expresando con claridad y precisión los puntos sobre los que debe de versar la prueba, y así poder demostrar la procedencia o improcedencia de los ajustes formulados por la administración tributaria al contribuyente, objeto de la fiscalización y resolver la litis.

Otro aspecto importante con relación a la importancia de la prueba de experto, es que en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, los asuntos que se someten a conocimiento del tribunal, se derivan de la fiscalización que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de los Contadores Públicos y Auditores nombrados para el efecto, esto con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, dando como resultado de la verificación, la formulación de los ajustes, los cuales son objeto de litis en ésta clase de procesos, circunstancia por la cual la Prueba de Dictamen de Expertos es una prueba idónea y de suma importantes dentro del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, la cual en algunos casos si la misma es diligenciada dentro del periodo

probatorio y los dictámenes realizados por los expertos nombrados recogen elementos de convicción que aclaren las dudas del Juez, la misma al ser valorada se convierte en una prueba fundamental por medio de la cual se podrá revocar o confirmar la resolución por la cual se efectuaron los ajustes por parte de la administración tributaria, puesto que por medio de ésta se va a verificar las constancias documentales con las que cuenta la empresa para su defensa.

En cuando al la inconveniencia de la prueba de experto es importante indicar que el mismo cuenta con un procedimiento decoros que dentro de un periodo de prueba se debe desarrollar siendo este periodo de prueba demasiado, obligando al tribunal en algunos casos tener que rechazar su diligenciamiento, cuando el mismo no es solicitado con el tiempo debido para poderse desarrollar dentro del período probatorio, aunque el dictamen indica la ley sea recibido ya cuando el período probatorio hubiere vencido. Este medio de prueba viene siendo como una especie de incidencia dentro del periodo de recepción de prueba, contando el mismo con una serie de etapas y plazos que rigen a cada una de ellas y que están reguladas en la ley, resultando el término de prueba insuficiente para que pueda realizarse en su plenitud la prueba.

Otro de los inconvenientes que comúnmente se dan en la prueba de experto es, cuando se solicita su proposición y diligenciamiento faltando pocos días para el vencimiento del periodo de prueba, tiempo que es a veces insuficiente cuando el tribunal no cuenta con los peritos o expertos que conozcan de la ciencia o arte para que los auxilie, o cuando quien solicita el medio de prueba y el mismo es diligenciado pero uno de los expertos no cumple con entregar el dictamen en el tiempo establecido, también se da el caso de que los expertos al emitir el dictamen los mismos son contradictorios en el presente caso el juez de oficio ordena al experto tercero para que en el plazo de diez días emita el dictamen sobre los puntos que versa la prueba, ocasionando con esto gastos a los sujetos procesales. Sobre el mismo aspecto es muy importante indicar que la prueba de experto es utilizada en algunos casos por los sujetos procesales para dilatar el proceso, aprovechándose de la falta de expertos con que cuenta el Tribunal ya que comúnmente los expertos o peritos en el proceso

tributario son contadores públicos y auditores, pero hay casos en los que esta clase de expertos no pueden ser utilizados por el tribunal porque la pretensión en litis, se refieren a otra clase de ciencia arte o conocimientos, tal es el caso de lo sucedido en el proceso contencioso administrativo tributario número 193-2001, oficial tercero, en el cual la parte demandante, solicita éste medio de prueba en un proceso relacionado a la importación de tela para gasas, lo cual tienen una partida arancelaria menor, y cuando se le realiza la liquidación por parte de la Aduana Central, éstos le aplican una partida arancelaria más elevada la cual da como resultado una obligación tributaria más elevada, después de haber agotada la vía administrativa acude a la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo para que el tribunal examine la juridicidad del acto y revoque si lo considera pertinente la resolución por la cual se le esta cobrando el Impuesto de Importación en la Aduana Central, en el presente caso la Sala le da trámite a la prueba de dictamen de experto y la entidad demandante proponen su experto no así la administración tributaria, el tribunal al ver esta circunstancia se puso en la tarea de poder localizar peritos o expertos que tuvieran conocimientos sobre esta materia, para que a través de la prueba de experto lo auxilien y así poder formar un criterios de conformidad con las reglas de la sana critica razonada y resolver en definitiva la presente controversia, lo cual fue imposible dándose el caso de que el período probatorio estaba por terminar, y el sujeto procesal solicitante, al ver esta circunstancia presenta la solicitud de aplicación del periodo probatorio regulado en el artículo 123 del Código Procesal Civil y Mercantil, al cual el tribunal que conoce del caso accede, dando audiencia por pos días a las partes y resolviendo la solicitud accediendo a lo solicitado dentro del plazo legal, esto con el fin de que el medio de prueba pueda diligenciarse a cabalidad y así poder contar con la opinión de los expertos la calidad y uso que tiene la tela importada por el contribuyente, circunstancia que no resolvió el caso toda vez que a la fecha el tribunal no ha podido localizar al experto que lo auxilie en la presente controversia. El presente es un caso claro de cómo puede ser mal utilizado éste medio de prueba con el objeto de dilatar el curso normal del proceso.

CONCLUSIONES

1. El Contencioso Administrativo Tributario es un típico proceso de cognición, pues en éste se examina la juridicidad del acto o resolución administrativa y se declara el derecho. Se diferencia del proceso civil, en que siempre el mismo será planteado en contra de las instituciones centralizadas, descentralizadas y autónomas del Estado.
2. El procedimiento del Proceso Contencioso Administrativo Tributario es regulado supletoriamente por la Ley del Organismo Judicial, y en este orden por lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil. Esto de conformidad con lo regulado en el Artículo 26 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.
3. Se entiende por prueba, el acto procesal por medio del cual se demuestran las afirmaciones hechas por los sujetos procesales, con la finalidad de lograr el convencimiento del juez sobre la verdad de la pretensión aducida frente al adversario, o la falsedad de las afirmaciones de éste.
4. La prueba en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario es facultativa, toda vez que la ley permite al tribunal calificar y determinar si en el expediente de merito ocurren los siguientes presupuestos: Si el asunto es de puro derecho, o si en caso contrario, en los expedientes administrativo y judicial existen suficientes elementos de convicción, en cuyo caso el tribunal omitirá la apertura a prueba, de oficio o a solicitud de parte, lo cual deberá de hacerse en auto razonado.
5. De conformidad con lo preceptuado en el Código Procesal Civil y Mercantil, el perito y el experto, tienen la misma función y los considera como auxiliares del tribunal, quienes en el momento procesal oportuno son requeridos por éste para emitir opiniones sobre puntos relacionados a sus conocimientos científicos, técnicos o prácticos.

6. La prueba de dictamen de experto en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, es un medio de convicción idóneo, por medio del cual se le proporcionan elementos de convicción al tribunal para demostrar la veracidad de los hechos controvertidos.
7. Es necesario crear un mecanismo fácil y práctico para la tramitación de la prueba de dictamen de experto, en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, ya que por lo complejo que resulta el procedimiento, tanto para el juez como para las partes, éste no es utilizado frecuentemente, a pesar de que pueden obtenerse buenos resultados mediante su diligenciamiento.
8. La valoración de la prueba de dictamen de experto se debe realizar de conformidad con los principios de la sana crítica razonada y la libre convicción, toda vez que esta prueba en ningún caso puede ser valorada por el sistema de la prueba legal o tasada.
9. Este medio de convicción es de suma importancia en el proceso tributario, porque los asuntos que conoce el tribunal competente, se originan por ajustes formulados por la supuesta omisión al pago de los diferentes tributos regulados en nuestra legislación, cuyo hecho generador en muchos casos, está estructurado por hipótesis de naturaleza técnica, contable o financiera, razón por la cual, el dictamen de personas expertas en esta materia, puede ser de utilidad para demostrar las pretensiones controvertidas en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario.

RECOMENDACIONES

1. Como se indicó al señalar la problemática que conlleva esta prueba, en cuanto a su procedimiento, puntualizo que su diligenciamiento ha dado muchos problemas tanto para el juez como para las partes, por el complejo procedimiento establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil; por lo cual se recomienda una regulación especial, dentro del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, que permita su diligenciamiento dentro del período probatorio y el desarrollo aún fuera de éste hasta antes de dictar sentencia.
2. Que el sujeto procesal que proponga la prueba de dictamen de experto en la demanda, solicite su diligenciamiento a la mayor brevedad posible dentro del período de prueba, para que así éste sea diligenciado sin ningún inconveniente con el objeto de aportarle al juzgador elementos de convicción.
3. Que el tribunal al momento de recibir la solicitud del diligenciamiento de este medio de prueba, el mismo sea tramitado a la mayor brevedad posible; esto con el objeto de aprovechar los treinta días del período probatorio al máximo.
4. Que el Organismo Judicial, como ente encargado de la Administración de Justicia, tenga a disposición de los tribunales, listados de peritos o expertos especializados en cada materia, esto con el objeto de que si en algún momento determinado dentro de un proceso, sea solicitado este medio de prueba por las partes, los tribunales no tengan el inconveniente de buscar el perito o experto que lo auxilie en el proceso, y poder diligenciarlo a la mayor brevedad posible, evitando con esto que sean los propios sujetos procesales los que recomienden al perito o experto auxiliar del tribunal, evitándose con esto la imparcialidad de la prueba.

5. En cuanto al dictamen que rindan los expertos, sus conclusiones deben de ser claras, precisas y encaminadas a responder los puntos que se pretende, por la parte, sean aclarados en la prueba de experiencia con la que cuentan los especialistas en el caso que se está discutiendo. Esto significa que no es permitido que un experto en sus conclusiones le indique al tribunal que no se pudo establecer los puntos sometidos a su conocimiento, ya que esto lo único que conllevaría serían gastos para el sujeto procesal solicitante.

6. Para el caso de los honorarios es conveniente una reforma al Artículo 4 del Decreto 111-96 del Congreso de la República de Guatemala, Arancel de Abogados, Arbitrios, Procuradores, Mandatarios Judiciales, Expertos, Interventores y Depositarios, en el cual se deberá de establecer un parámetro de una cantidad mínima y una máxima, basada en la dificultad de los dictámenes con el objeto de que el juez no se encuentre con el inconveniente de fijar éstos, basándose en la aplicación analógica de esta ley.

BIBLIOGRAFIA

- AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho procesal civil**. 1t.; Guatemala, Guatemala, Ed. Vile 2003.
- ALCINA, Hugo. **Tratado teórico y práctico de derecho procesal y comercial**. 2ª. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Editar 1956.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. 4t.; 14ª. ed. Revisada, actualizada y Ampliada por Luís Alcalá-Zamora y Castillo; Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1979.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. 4ª. ed.; Guatemala, Guatemala: Ed. Fénix, 2003.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo guatemalteco**. Guatemala, Guatemala, Ed. Impresiones Gráficas, 2004.
- CARNELUTTI, Francisco. **Derecho procesal civil y penal**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Jurídicas Europa-América, 1971.
- CORTEZ ROCA, Ricardo. **La prueba y sus sistemas de valoración en el derecho procesal guatemalteco**. Guatemala, Guatemala, Ed. Impresos Industriales, 1978.
- COUTURE, Eduardo J. **Fundamento de derecho procesal civil**. México, Ed. Nacional, S. A., 1966.
- DE LA OLIVA, Andrés. **Diccionario jurídico**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Espasa, 1985.
- DE LA PLAZA, Manuel. **Derecho procesal civil**. 2t.; 2ª. Parte. Madrid, España: Ed. Revista de Derecho Privado, 1955.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. 19^a. ed.; 2t. Madrid, España: Ed. Calpe. S. A., 1995.

DÍAZ SOLIMINE, Omar Luis. **Beneficio de litigar sin gasto.** Buenos Aires, Argentina, Ed. Astrea 1995.

LIEBMAN, Erico Tuillo. **Manual de derecho procesal civil.** Buenos Aires, Argentina, Ed. Jurídicas Europa-América, 1980.

MARTÍN, José María y Guillermo F. Rodríguez Usé. **Derecho tributario procesal.** 2^a. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1987.

MUÑOZ, Guillermo Andrés y Carlos Manuel, Grecco. **Fragmentos y testimonios del derecho administrativo.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Villela, 1999.

NÁJERA FARFÁN, Mario Efraín. **Derecho procesal civil.** Guatemala, Guatemala: Ed. Eros. 1970.

PALLARÉS, Eduardo. **Derecho procesal civil.** 12^a. ed. México: Ed. Porrúa S. A., 1986.

ORELLANA DONIS, Eddy Giovanni. **Derecho procesal civil.** 2t. 1^a. Ed.; Guatemala, Guatemala: Ed. Vásquez, 2003.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales.** Buenos Aires, Argentina, Ed. Heliasta S.R.L., 1981.

Legislación:

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

Código Procesal Civil y Mercantil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto Ley 107, Guatemala, Guatemala, 1963.

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

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

Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.