

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

**LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE PARTE EN EL PROCESO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA
FORENSE.**

JUAN CARLOS RAMIREZ GUINAC

GUATEMALA, MARZO DE 2011

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

**LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE PARTE EN EL PROCESO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA
FORENSE.**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JUAN CARLOS RAMIREZ GUINAC

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO.

Guatemala, marzo de 2011



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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Luís Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V: Br. Luis Gustavo Ciriaiz Estrada
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Licda. Irma Leticia Mejicanos Jol
Vocal: Licda. Olga Marina Chan López
Secretario: Lic. Pedro José Luis Marroquín Chinchilla

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Adrián Antonio Miranda Pallez
Vocal: Lic. Juan Carlos López Pacheco
Secretario: Lic. Nery Roberto Muñoz

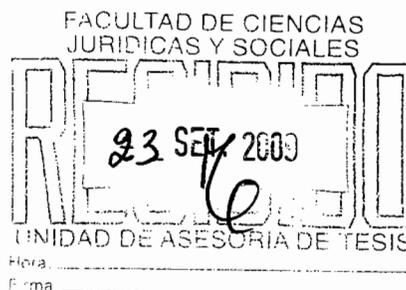
RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

LICENCIADO EDIN LEONEL ARREAGA
ABOGADO Y NOTARIO
11 CALLE 10-56 ZONA 1, OFICINA 402, 4º. NIVEL EDIFICIO SANTO DOMINGO
CIUDAD DE GUATEMALA. TELÉFONO 2230-6055.



Guatemala, 30 de septiembre de 2,009..

Licenciado
Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis.
Facultad de Ciencias jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Su despacho



Respetable Licenciado Castro Monroy:

De conformidad con la resolución emanada de la Unidad bajo su mando el veintiséis de Septiembre de dos mil ocho y en cumplimiento del nombramiento designado en mi persona, en calidad de ASESOR del trabajo de tesis del Bachiller JUAN CARLOS RAMÍREZ GUINAC, con carné 9521070, intitulado: "LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE PARTE EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA FORENSE."; procedo a dictaminar respecto al nombramiento referido, de acuerdo a lo siguiente:

1. **Opino del contenido científico y técnico de la tesis:** De la revisión practicada al trabajo de tesis, arriba identificado, es de considerable importancia ya que se realiza un análisis jurídico de las diferentes etapas del proceso contencioso administrativo en materia tributaria y denota el avance de nuestra legislación en la regulación de este proceso en particular, ya que es un engranaje importante en la seguridad y certeza jurídica que se necesita en el ámbito tributario para estar en la actualidad del mundo globalizado.
2. **De la metodología y técnicas de investigación que fueron utilizadas:** El trabajo de investigación se desarrolló con las técnicas y métodos de investigación adecuados al tema propuesto, dentro de los cuales se utilizaron los métodos científico, analítico, y sintético, aunado con las técnicas documentales y bibliografiías actuales, lo que facilitó el desarrollo de la mismo y que se pudiera desglosar de manera que fuera accesible para cualquier persona que tenga interés en leer el trabajo de tesis.

Edin Leonel Arreaga
Lic. Edin Leonel Arreaga
ABOGADO Y NOTARIO

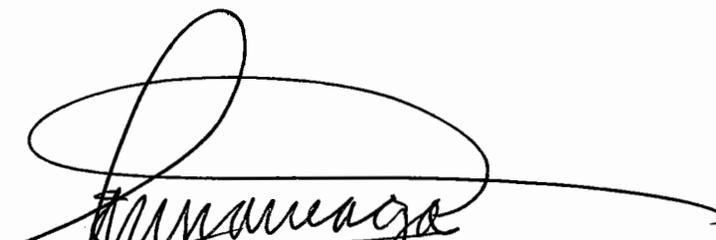
LICENCIADO EDIN LEONEL ARREAGA
ABOGADO Y NOTARIO
11 CALLE 10-56 ZONA 1, OFICINA 402, 4º. NIVEL EDIFICIO SANTO DOMINGO
CIUDAD DE GUATEMALA. TELÉFONO 2230-6055.



3. La redacción de tema se realizó utilizando la gramática y ortografía según lo regula la Real Academia de la Lengua Española lo que reviste vital importancia y en consecuencia constituye un gran aporte académico no sólo para nuestra casa de estudios.
4. Con respecto al anexo de la tesis quiero indicar que es de vital importancia ver como el juzgador realiza un análisis de los medios de prueba aportados por las partes y la forma en que cada medio utilizado correctamente puede llevar a una aplicación correcta de la justicia.
5. De la contribución científica: reviste de vital importancia y en consecuencia constituye un gran aporte académico y científico para nuestra casa de estudios, sino también para el régimen de legalidad, puesto que al realizar el trabajo de tesis se busca el desarrollo correcto de la ciencia del derecho.
6. Con relación a las conclusiones y recomendaciones del sustentante son oportunas, adecuadas, y necesarias, ya que reflejan el conocimiento del tema investigado, y que de ser atendidas serian de contribución para agilizar el desarrollo del proceso contencioso administrativo en materia tributaria.
7. De la bibliografía utilizada, se da como resultado que al reunir a autores nacionales y extranjeros, aunados con el derecho comparado, un tema desarrollado con exactitud y acorde con el tema investigado.

Por lo que considero que el tema intitulado: se efectuó apegado a la normativa vigente, habiéndose cumplido con los presupuestos de forma y de fondo, exigidos por el Normativo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de nuestra Universidad Rectora de la Educación Superior, y por ende debido a las reformas efectuadas al mismo para los exámenes técnico profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis; en el presente dictamen se determina expresamente que el trabajo de investigación cumple satisfactoriamente con los requisitos establecidos en el Artículo treinta y dos (32) del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Sin otro particular, me suscribo de usted:



Lic. Edin Leonel Arreaga
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO No. 6989
ASESOR

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

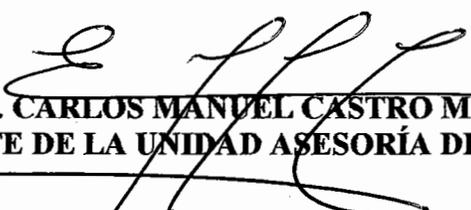
Ciudad Universitaria, Zona 12



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, treinta de octubre de dos mil nueve.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) RAMÓN PANTALEÓN PALENCIA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante JUAN CARLOS RAMIREZ GUINAC, Intitulado: "LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE PARTE EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA FORENSE".

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


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
CMCM/crla.



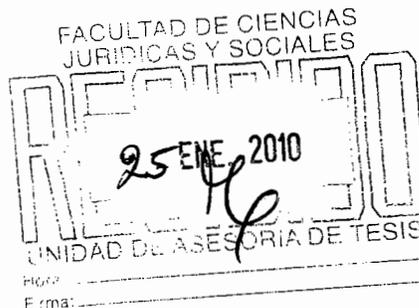
Lic. Ramón Pantaleón Palencia
Abogado y Notario

Oficina Profesional: 6ª. Avenida 5-00 de la zona 4, Colonia Montserrat II de la Villa de Mixco,
Departamento de Guatemala.
Teléfono: 24313634



Guatemala, 21 de enero de 2010.

Lic. Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Estimado licenciado Castro:

Respetuosamente me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que en cumplimiento de la resolución de fecha treinta de octubre de dos mil nueve, procedí a revisar el trabajo de tesis del bachiller **JUAN CARLOS RAMÍREZ GUINAC**, intitulado: **“LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE PARTE EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA FORENSE.”**

Por tal razón, y en cumplimiento con lo establecido en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, me permito informarle que el trabajo de tesis referido, cumple con los requisitos mínimos exigidos por dicha normativa universitaria,

HAGO CONSTAR:

- I. Que en mi opinión, el trabajo de tesis revisado, está contenido de conocimiento científico y técnico, ya que el desarrollo de la tesis denota que el sustentante hace una recolección de información actual, así mismo realiza un análisis de cada etapa del proceso contencioso administrativo en materia tributaria; además para enriquecer dicho trabajo aporta sus criterios, consideraciones y opiniones.
- II. Que la metodología propuesta por el estudiante, fue utilizada adecuadamente resaltando sobre todo los métodos sintético, deductivo, inductivo y analítico, instrumentos necesarios para el desarrollo de una buena investigación, lo cual dio como resultado un aporte de información actual.

Ramón Pantaleón Palencia
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. Ramón Pantaleón Palencia
Abogado y Notario

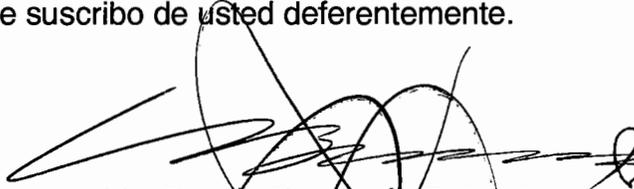
Oficina Profesional: 6ª. Avenida 5-00 de la zona 4, Colonia Montserrat II de la Villa de Mixco
Departamento de Guatemala.
Teléfono: 24313634



- III. Que la redacción de la tesis, resulta ser la apropiada, ya que contiene un lenguaje altamente técnico acorde al tema desarrollado, y con las reglas establecidas por la Real Academia de la Lengua Española.
- IV. Que el trabajo de tesis, resulta ser una valiosa contribución científica, ya que aporta conocimientos teóricos y prácticos a nuestro ordenamiento jurídico, específicamente en materia administrativa tributaria no dudando que además es un gran aporte para la bibliografía guatemalteca y un buen apoyo documental para el estudiante de la carrera de Abogacía y Notariado.
- V. Que tanto las conclusiones, como las recomendaciones resultan congruentes con el contenido de la investigación; además la bibliografía utilizada es acertada y abundante, lo cual dio como resultado que es necesario realizar revisión de las diferentes leyes que regulan el proceso contencioso administrativo en materia tributaria.
- VI. Que las técnicas de investigación propuestas, entre las que destaca la técnica bibliográfica, han sido aplicadas adecuadamente al tema investigado, para lo cual se utilizó obras de autores nacionales y extranjeros de renombre, así como se realizó un breve análisis del derecho comparado con las legislaciones española y mexicana.

Indicando que el trabajo de tesis revisado, cumple con todos los requisitos lo **APRUEBO** y **EMITO DICTAMEN FAVORABLE**, procediendo su discusión en el examen público de tesis.

Sin otro particular, me suscribo de usted deferentemente.



Lic. Ramón Pantaleón Palencia
Abogado y Notario
Colegiado Número 3084.
Ramón Pantaleón Palencia
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, diez de enero del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante JUAN CARLOS RAMÍREZ GUINAC, Titulado LA PRUEBA DE DECLARACIÓN DE PARTE EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA FORENSE. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh.

DEDICATORIA



A DIOS:

A quien doy gracias de todo corazón, por su amor y su benevolencia porque cuando clame a Él; me respondió; aumentando mi fuerza, y se convirtió en mi amigo, mi fortaleza; a ti mi Dios que diriges mis pasos.

A MI MADRE:

Quiero decirle que le estoy agradecido, por su amor de madre, su esfuerzo hoy es parte de este triunfo.

A MI PADRE:

Que en paz descanse (+), gracias por darme la vida y su apoyo moral.

A MI ESPOSA:

Gracias, por el amor, la comprensión, el apoyo y la paciencia que me haz brindado.

A MI HIJO:

José Carlos, por ser el regalo y la bendición más grande que Dios me ha dado, pido a Dios te guie y te bendiga siempre.

A MIS HERMANOS:

Norma, Danny, Mary, Ingrid, Patty, y Juan José, por el respeto y el amor fraternal que nos une.

A MIS SOBRINOS (AS)

Deseo que tengan una vida llena de bendiciones.

A MIS AMIGOS (AS):

Licenciados (as) Patricia Wong, Yeimy Sagarminaga, Ramón Pantaleón Palencia, Edín Arreaga, Joaquín Flores, Rudy Cotom, Walter Marroquín, Carlos Alvarado, Giovany García, Hipólito Contreras, Francisco Togual, Amadilis, Patty, Fredy, Armando, por sus enseñanzas y conocimientos.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, mi casa de estudios.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, todo mi agradecimiento.

ÍNDICE



Pág.

INTRODUCCIÓN.....	(i)
--------------------------	------------

CAPÍTULO I

1. El proceso contencioso administrativo tributario.....	01
1.1. Nociones generales del proceso.....	01
1.2. Definición del derecho procesal.....	02
1.3. Características del derecho procesal.....	04
1.4. Naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo.....	05
1.5. Importancia del proceso contencioso administrativo.....	07
1.6. Finalidad del proceso contencioso administrativo.....	08
1.7. Regulación legal del proceso contencioso administrativo.....	08
1.8. Procedencia del proceso contencioso administrativo.....	11
1.9. El proceso contencioso administrativo en el derecho comparado.....	12

CAPÍTULO II

2. Fases del proceso contencioso administrativo tributario.....	17
2.1. Demanda.....	17
2.2. Plazo.....	19
2.3. Incidentes.....	20
2.4. Actitudes del demandado.....	22
2.5. Período de prueba.....	28
2.6. Vista y sentencia.....	34



CAPÍTULO III

3. La prueba en el proceso contencioso administrativo tributario	37
3.1. Concepto	38
3.2. Definición.....	38
3.3. Objeto de la prueba	40
3.4. Eficacia	47
3.5. Pertinencia y admisibilidad de la prueba.....	48
3.6. La carga de la prueba.....	49
3.7. Procedimiento probatorio.....	51
3.8. Fases	54

CAPÍTULO IV

4. Medios de prueba en particular de conformidad con el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, Código Tributario.....	57
4.1. Declaración de las partes	58
4.2. Declaración de Testigos	59
4.3. Dictamen de expertos o prueba pericial.....	63
4.4. Reconocimiento judicial	74
4.5. Prueba documental	76
4.6. Medios científicos de prueba.....	94
4.7. Prueba de presunciones.....	97
4.8. El sistema de valoración de la prueba en el proceso contencioso administrativo tributario.....	101
4.8.1. Generalidades	101
4.8.2. Sana crítica racional.....	103
4.8.3. Sistema de la prueba tasada	105
4.8.4. Intima convicción	106



CAPÍTULO V

5. La prueba de declaración de parte en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria y su eficacia en la práctica forense.....	109
5.1. Concepto y definición.....	109
5.2. Naturaleza jurídica.....	110
5.3. ¿Qué es la declaración de parte?.....	110
5.4. Objeto de la declaración.....	111
5.5. Procedimiento probatorio.....	112
CONCLUSIONES:	125
RECOMENDACIONES	127
ANEXOS	129
BIBLIOGRAFÍA	151

INTRODUCCIÓN



En nuestra legislación se regula el proceso contencioso administrativo tributario pero no se establece de manera taxativa en la norma específica los medios probatorios propios aplicables, por lo que de acuerdo al Decreto Número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de lo Contencioso Administrativo, en el Artículo 26 establece que “en lo que fuere aplicable, el proceso contencioso administrativo se integrará con las normas de la Ley del Organismo Judicial y del Código Procesal Civil y Mercantil.” Al existir este vacío legal la administración tributaria utiliza todos los posibles medios de prueba aunque estos sean ineficaces y dilatorios como el medio de prueba de la declaración de parte, que tiene poca o ninguna eficacia e injerencia en las sentencias emanadas de las salas de lo contencioso administrativo.

El objetivo del presente trabajo de investigación desde el punto de vista jurídico se trata de determinar si el medio de prueba de la declaración de parte es un medio idóneo en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria, cual es el sistema de valoración e injerencia de este medio de prueba en los fallos o resoluciones emitidas por parte de la Salas de lo contencioso administrativo en materia tributaria. Con el objetivo de recomendar a honorable Congreso de la República de Guatemala, reformar la legislación existente y determinar de una forma legal cuales son los medios de prueba idóneos y pertinentes en este tipo de proceso, lo cual daría como resultado la economía y celeridad procesal que todo sistema jurídico tributario necesita para dar certeza jurídica a los actos y resoluciones emanadas de la administración pública.

Es por ello que se abordan los temas relacionados al proceso contencioso administrativo en materia tributaria, definiéndolo hasta culminar con el establecimiento de que las pruebas idóneas en este proceso son las que se basan o recaen sobre documentos, como el dictamen de expertos, la exhibición de libros de contabilidad, la presentación de los documentos contables que son soporte para defender y desvanecer los ajustes, multas o intereses, los cuales previamente a determinado la administración tributaria mediante un procedimiento administrativo.



En la investigación se desarrollaron los siguientes capítulos: el primer capítulo aborda el tema el proceso contencioso administrativo tributario: en el segundo capítulo, fases del contencioso administrativo tributario; el tercer capítulo nominado como la prueba en el proceso contencioso administrativo tributario; el capítulo cuarto, aborda lo relativo a los medios de prueba en particular de conformidad con el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas Código Tributario, Y finalmente en el último capítulo se aborda el tema la prueba de declaración de parte en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria y su eficacia en la práctica forense:

Para la elaboración del presente trabajo, se utilizaron diversos métodos y técnicas, como el científico; el método analítico sintético, al aplicar estos métodos y técnicas permitió descomponer el tema investigado, por partes para estudiar la prueba de declaración de parte, y así apreciar la forma en que se desarrolla la misma para poder determinar la idoneidad e incidencia que ofrece este medio de prueba en la sentencia del proceso contencioso administrativo.

Para concluir con esta investigación se pretende impulsar la crítica, la discusión e investigación, con la pretensión de mejorar la administración de justicia en todos los ámbitos y materias en el territorio nacional, así llegar a tener órganos de administración de justicia que hagan cumplir la ley de forma pronta y cumplida para que Guatemala tenga el Estado de derecho que realmente se merece.



CAPÍTULO I

1. El proceso contencioso administrativo tributario

1.1. Nociones generales del proceso

El proceso en cuanto al lenguaje jurídico se refiere es la sucesión de actos, debidamente relacionados y concatenados, que se realizan por los sujetos que participan en un juicio con la finalidad de llegar a un acto conclusivo llamado sentencia, en cualquier causa ya sea en materia civil o penal. El concepto *Proceso* tiene su origen en el término latino *processus*.

Específicamente "... es el instrumento esencial de la jurisdicción o función jurisdiccional del Estado, que consiste en una serie o sucesión de actos tendentes a la aplicación o realización del Derecho en un caso concreto. Con distinta configuración, el conjunto de actos que compone el proceso ha de preparar la sentencia y requiere, por lo tanto, conocimiento de unos hechos y aplicación de unas normas jurídicas.

Desde otro punto de vista, el proceso contiene, de ordinario, actos de alegaciones sobre hechos y sobre el derecho aplicable y actos de prueba, que hacen posible una resolución judicial y se practican con vistas a ella."¹

"... el proceso es una serie de etapas concatenadas, ordenadas, sistematizadas, que nos sirven para la obtención de un fin. Entendiéndose que ese fin es la Sentencia."²

¹ Moro, Tomas. Fundación. **Diccionario jurídico espasa**. Pág. 1175.

² Orellana Donis, Eddy Giovanni. **Derecho procesal civil I. Tomo I**. Pág. 30.



Ahora bien, el Estado en el ejercicio de su poder de imperio está facultado para crear la norma jurídica. Crea el proceso como la forma o medio para resolver las controversias que surgen en la interrelación de los individuos en sociedad. La función jurisdiccional es facultad exclusivamente del Estado, por lo tanto suprime la aplicación de justicia por parte de los particulares. Esta función jurisdiccional viene a ser una tutela encaminada a proteger a las personas, sus bienes o derechos cuando éstos están amenazados o perjudicados, dando una facultad a los particulares de poder reclamar su protección personal o la de sus bienes frente a terceros. Se entiende entonces que los particulares tienen la facultad de accionar en defensa de sus derechos amenazados o violentados por terceros ante la función jurisdiccional del Estado.

“El proceso es el conjunto de actos dirigidos a un fin: solucionar la controversia surgida entre los individuos en el ámbito social; por medio de él, son satisfechas las pretensiones reclamadas empleando al Derecho y a la norma jurídica para implantar la paz y la seguridad o hacer que la misma recupere su forma en la comunidad.”³

1.2. Definición del derecho procesal

Es el instrumento preestablecido en Ley a través de cual se ejercita la jurisdicción, que consiste en una serie o sucesión de actos, realizados con el objeto de obtener el reconocimiento de un derecho, sometido a un órgano jurisdiccional competente para su conocimiento y resolución. “... el instrumento esencial de la jurisdicción o función jurisdiccional del Estado, que consiste en una serie o sucesión de actos tendentes a la aplicación o realización del derecho en un caso concreto.”⁴

³ De Juárez, Crista Ruiz. **Teoría general del proceso**. Pág. 10.

⁴ Moro, Tomás. **Ob. Cit**; Pág. 1175.



“El proceso inicia con el conocimiento de hechos, lo que genera un conjunto de actos relacionados que encaminan finalmente a la sentencia, aplicando todas las normas jurídicas relacionadas al caso concreto. Así como se indica en la obra citada, “el proceso contiene, de ordinario, actos de alegaciones sobre hechos y sobre el derecho aplicable y actos de prueba, que hacen posible una resolución judicial y se practican con vistas a ella.”⁵

“... derecho procesal es el conjunto de normas que regulan la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación de las leyes de fondo; su estudio comprende la organización del Poder Judicial, la determinación de la competencia de los funcionarios, la actuación del juez y de las partes en la sustanciación del proceso.”⁶

“... la rama del Derecho que estudia el conjunto de normas que fijan el procedimiento que se ha de seguir para obtener la actuación del derecho positivo, lo mismo que las facultades, derechos, cargos y deberes relacionados con éste y que determinan las personas que deben someterse a la jurisdicción del Estado y los funcionarios encargados de ejercerla.”⁷ En conclusión el Derecho Procesal es el conjunto de preceptos que regulan los actos, medios y formas a través de los cuales los particulares ejercitan su derecho de acudir a los Tribunales interesando la determinación del Derecho para un caso concreto.

Son las normas que regulan las actuaciones de la función jurisdicción del Estado para resolver controversias entre los particulares aplicando las normas debidamente creadas para ello.

⁵ **Ibíd.**

⁶ De Juárez, Crista Ruiz. **Ob. Cit;** Pág. 25.

⁷ Aguirre Godoy, Mario. **Derecho procesal civil.** Pág. 16.



1.3. Características del derecho procesal

- a. Público: la administración de justicia es pública porque es una función única y exclusiva del Estado. Las normas procesales son de cumplimiento obligatorio para todos los habitantes de la República.
- b. Formal: la actividad jurisdiccional regula la organización y la forma de los tribunales de justicia y el proceso en sí.
- c. Instrumental: para la realización del derecho, son los medios de aplicación de las normas del derecho sustantivo.
- d. Autónomo: es independiente de otras ramas del derecho porque posee sus propios principios, instituciones y el conjunto de estudios doctrinarios relacionados al tema.

1.3.1. Qué es proceso contencioso administrativo

El proceso contencioso administrativo, es un proceso de conocimiento a través del cual el contribuyente o particular que ha sido afectado en sus intereses se opone a una resolución emitida por un órgano administrativo del Estado. “El control de la administración configura lo que se ha llamado jurisdicción contencioso-administrativa...Mediante este proceso se solventan judicialmente las controversias derivadas de una decisión de la administración Pública que ha afectado derechos e intereses.”⁸

Dichos intereses pueden ser tanto de la administración tributaria como también de los contribuyentes. El ordenamiento guatemalteco se alinea con los ordenamientos que atribuyen el control de la legalidad de las actuaciones administrativas a los Tribunales

⁸ Escobar Menaldo, Rolando. **Manual de derecho administrativo**. Pág. 281.



de Justicia frente a aquellos otros ordenamientos que, con fundamento en una lectura histórica del principio de división de poderes, establecen sistemas de autocontrol en los que las funciones de revisión son asumidas por órganos de la propia administración.

“... en consecuencia, para que sea admisible una pretensión ante la jurisdicción contenciosa-administrativa es necesaria la existencia previa de un acto administrativo, y que la pretensión se deduzca previamente en relación a un acto administrativo, bien para pedir la declaración de no ser conforme a Derecho, y en su caso la anulación, bien para solicitar, además el reconocimiento de una jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el restablecimiento de las mismas. El proceso contencioso-administrativo es el medio de control directo que los particulares disponen para oponerse a la decisión administrativa.”⁹

1.4. Naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo

En el derecho procesal se manifiesta el monopolio estatal sobre la jurisdicción, lo que impide considerar al proceso como algo propio del ámbito privado. “el órgano jurisdiccional para resolver el conflicto de intereses tiene que valerse de normas y éstas son denominadas procesales. En este momento es cuando se determina la naturaleza jurídica del Derecho Procesal, pues tanto el órgano jurisdiccional como el Derecho Procesal, tiene una posición en el Derecho Público.”¹⁰

El derecho procesal es de naturaleza pública por cuanto el Estado es el que impone de forma unilateral las normas procesales y éstas tienen el carácter esencial de ser de observancia obligatoria para las partes en el litigio. De ello se desprende que las

⁹ Calderón, Hugo. **Ob. Cit;** Pág. 225.

¹⁰ Ruiz, Crista. **Ob. Cit;** Pág. 26.



demás disciplinas procesales del derecho sean de naturaleza pública. Así podemos hablar del proceso contencioso administrativo, y se puede decir con absoluta seguridad que no es un simple recurso, y que es un proceso judicial de conocimiento, el cual tiene la función principal de ser la vía legal a través de la cual el particular o contribuyentes acude ante un órgano jurisdiccional que es designado como contralor de la juridicidad de los actos y resoluciones emanados de la administración pública en todos los ámbitos institucionales.

El fundamento para establecer la naturaleza jurídica de este proceso se encuentra en el Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, Ley de lo Contencioso Administrativo y sus Reformas. Dicha Ley en el Artículo 18 establece que: "el Proceso contencioso administrativo será de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos suspensivos, salvo para casos concretos excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita para su trámite la demanda, siempre que lo considere indispensable y que de no hacerlo se causen daños irreparables a las partes."

"El proceso contencioso administrativo es un proceso de conocimiento cuya función principal es la de ser 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 controversia derivadas de contratos y concesiones administrativas."¹¹

¹¹ Calderón, Hugo. **Ob. Cit.** Pág. 239.



“Podemos establecer que el proceso contencioso-administrativo es un auténtico proceso y no meramente un recurso, aunque un proceso de naturaleza sui generis, en consideración a determinadas particularidades que lo hacen diferente.”¹²

1.5. Importancia del proceso contencioso administrativo

El valor del proceso estriba en el hecho de que a través del mismo se hacen valer las pretensiones de las partes. Sirve a la satisfacción de los intereses jurídicos socialmente relevantes, siendo el medio constitucionalmente instituido para ello.

El proceso tiene un contenido concreto y específico, que es la articulación concreta que posibilita el rogado desarrollo de la función jurisdiccional. Este término, engloba una realidad amplia; incluye procedimientos legalmente previstos, las relaciones entre los sujetos que intervienen, las relaciones entre éstos y el objeto del proceso, etc. El proceso, además, aspira a una finalidad, que es la terminación o justa composición del litigio, y para llegar a ella emplea el procedimiento como medio.

Mediante este proceso se solventan judicialmente las controversias derivadas de una decisión de la administración pública que afectado derechos e intereses, y con ello, como también se ha puesto de manifiesto en el tema anterior, el ordenamiento guatemalteco se alinea con los ordenamientos que atribuyen el control de la legalidad de las actuaciones administrativas a los Tribunales de Justicia (sistemas de control judicial).

¹² Escobar Menaldo, Rolando. **Manual de derecho administrativo**. Pág. 282.



Ahora bien, la importancia del proceso contencioso administrativo en materia tributaria estriba en que se establece un proceso específico para dilucidar los conflictos que surgen o se derivan de la administración tributaria.

Según el Artículo 161 del Código Tributario “ contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la administración tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso (proceso) Contencioso Administrativo, el cual se interpondrá ante la sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso administrativo integrada con magistrados especializados en materia tributaria preferentemente.”

1.6. Finalidad del proceso contencioso administrativo

La finalidad del proceso en general es que el Estado a través de los órganos jurisdiccionales resuelva la controversia entre las partes. La finalidad del proceso contencioso administrativo, está en que es el proceso 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 como también en casos en los cuales se generan conflictos de los contratos y concesiones hacia particulares.

1.7. Regulación legal del proceso contencioso administrativo

El principio de seguridad y certeza jurídica contenido en el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala es el fundamento de todo el ordenamiento jurídico nacional. El principio de jurisdicción es el poder monopolizado del Estado de



impartir justicia y ejecutar lo juzgado, por controversias entre los particulares o entre el Estado y los particulares.

La función jurisdiccional se desarrolla en las diferentes leyes y códigos de acuerdo a cada rama del derecho, de esa misma manera también se realiza la distribución de la competencia de los distintos órganos jurisdiccionales delegados por el Estado para la impartición de justicia, para la delimitación de la materia en relación a la materia, territorio, y cuantía.

En el Artículo 203 de la Constitución Política de la República se reconoce la independencia del Organismo Judicial y su potestad de juzgar así: “La justicia se imparte de conformidad con la Constitución y las Leyes de la República. Corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado. Los otros organismos del Estado deberán prestar a los tribunales el auxilio que requieran para el cumplimiento de sus resoluciones.”

En el ámbito del derecho procesal constitucional tenemos a la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad que según establece el Artículo 1, desarrolla las “garantías y defensas del orden constitucional y de los derechos inherentes a la persona protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes y los convenios internacionales ratificados por Guatemala.” Esta Ley es muy importante para el Derecho Procesal puesto que sus disposiciones tal y como lo establece el Artículo 2, “se interpretarán siempre en forma extensiva, a manera de procurar la adecuada protección de los derechos humanos y el funcionamiento eficaz de las garantías y defensa del orden constitucional.”



La acción de amparo contenida en la Ley puede aplicarse en todos los procesos que se siguen ante cualquier autoridad en Guatemala siempre y cuando se den los supuestos para su aplicación, como se establece en el Artículo 8 de la Ley: “No hay ámbito que no sea susceptible de amparo y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.”

La Ley del Organismo Judicial, es de carácter supletorio, norma las actuaciones de los tribunales de justicia y de las partes en el proceso. Y de conformidad con el Artículo 1, tiene como finalidad armonizar las “disposiciones fundamentales de organización y funcionamiento del Organismo Judicial con el ordenamiento constitucional vigente, dando mayor eficacia y funcionalidad a la administración de justicia.” Constituye para el derecho procesal un cuerpo legal técnico.

El Artículo 1 de la Ley antes citada en su primer párrafo establece: “los preceptos fundamentales de esta Ley son las normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento jurídico guatemalteco.”

En el ámbito del derecho procesal administrativo, específicamente en lo contencioso, las actuaciones de los tribunales y de las partes están reguladas por el Decreto Número 119-96, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de lo Contencioso Administrativo el cual en su Artículo 18 establece: “Naturaleza. El proceso contencioso administrativo será de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos sustantivos, salvo que para casos concretos excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita para su trámite la demanda siempre que lo considere indispensable y que de no hacerlo se causen daños irreparables para las partes.”



La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 221 párrafo primero, norma lo relativo al Tribunal que se encarga de los litigios originados de la administración pública y establece: “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.”

1.8. Procedencia del proceso contencioso administrativo

En cuanto a la procedencia del proceso contencioso administrativo, el Artículo 19 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y sus reformas preceptúa: “Procedencia. Procederá el proceso contencioso administrativo:

- 1) En caso de contienda por actos y resoluciones de la administración y de las entidades descentralizada y autónomas del Estado.
- 2) En los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.”

En materia tributaria el proceso contencioso procede conforme a lo preceptuado en el Artículo 161 del Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus Reformas, Código Tributario, así: “Procedencia del recurso y plazo de interposición. Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la administración tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso Contencioso Administrativo, el cual se interpondrá ante la sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrada con Magistrados especializados en



materia tributaria preferentemente.” Además, el Artículo 157 del Código Tributario establece: “Silencio administrativo. Transcurrido el plazo de treinta días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponde, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición en su caso, para él solo efecto de que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo. Es optativo para el interesado, en este caso, interponer el recurso de lo contencioso administrativo. En consecuencia, podrá esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego interponer dicho recurso.”

El Código Tributario en estos artículos menciona el “recurso” administrativo que procede contra diferentes actuaciones de la administración tributaria. No obstante, en el mismo cuerpo legal, en el Artículo 167, el cual fue reformado por el Decreto 29-2001 del Congreso de la República de Guatemala, indica: “Denominación. La utilización de las denominaciones recurso contencioso administrativo o proceso contencioso administrativo para impugnar resoluciones de la administración pública, tienen igual significado.” El procedimiento contencioso administrativo es un proceso puesto que su conocimiento se hace ante un órgano jurisdiccional.

1.9. El proceso contencioso administrativo en el derecho comparado

1.9.1. Legislación mexicana

En México, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo regula lo referente a litigios de naturaleza contencioso-administrativa promovida ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa.



Un aspecto legal regulado en este cuerpo normativo mexicano diferente a la legislación guatemalteca está en el Artículo 1 párrafo primero y segundo en donde se regula lo siguiente:

“Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el Juicio Contencioso Administrativo Federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Asimismo, cuando la resolución en un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.”

Esto significa que si durante la fase administrativa un recurso es declarado no interpuesto o desechado por improcedente, y en la fase judicial, una sala considera procedente, pueden plantearse en el juicio los aspectos no impugnados en el recurso. Según el Artículo 2 de esta Ley, “El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Asimismo, procede dicho juicio contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean auto-aplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación. Las autoridades de la Administración Pública Federal, tendrán acción para controvertir una



resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la Ley.”

De esta cuenta se deduce que existen tres supuestos por lo cual puede iniciarse el juicio contencioso administrativo a diferencia de lo que es en Guatemala que son solamente dos los supuestos en que procede. En México procede el juicio contencioso administrativo contra:

- a. Resoluciones administrativas que establece la Ley Orgánica del Tribunal;
- b. Actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general autoaplicativos ó cuando se controvertan en unión del primer acto de aplicación;
- c. Resoluciones administrativas favorables a un particular.

1.9.2. Legislación española

En España existe la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. Esta Ley regula sobre la jurisdicción especializada en resolver los actos litigiosos entre ciudadanos y la administración pública española, provee a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa los instrumentos necesarios para el ejercicio de su función y contiene las medidas que garantizan la plenitud material de la tutela judicial en el orden contencioso-administrativo y el criterio favorable al ejercicio de las acciones, recursos y a la defensa de las partes, sin concesión alguna a tentaciones formalistas, con las que tiene por finalidad agilizar la resolución de los litigios.

La Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en la legislación española fue creada con el objetivo de mantener un equilibrio entre las garantías, tanto de los derechos e intereses públicos y privados en juego, como del acierto y calidad de



las decisiones judiciales, con la celeridad de los procesos y la efectividad de lo juzgado. Se somete a control de la jurisdicción la actividad de la administración pública de cualquier clase que esté sujeta al derecho administrativo, articulando para ello las acciones procesales oportunas.

Esta Ley precisa la competencia del orden jurisdiccional contencioso administrativo para conocer de las cuestiones que se susciten en relación no sólo con los contratos administrativos, sino también con los actos separables de preparación y adjudicación de los demás contratos sujetos a la legislación de contratos de las administraciones públicas.

Se trata, en definitiva, de adecuar la vía contencioso administrativa a la legislación de contratos, evitando que la pura y simple aplicación del derecho privado en actuaciones directamente conectadas a fines de utilidad pública se realice, cualesquiera que sean las razones que la determinen, en infracción de los principios generales que rigen, por imperativo constitucional español y del derecho comunitario europeo, el comportamiento contractual de los sujetos públicos.

El Artículo 1 párrafo primero de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo española, establece el ámbito jurisdiccional de esta forma: "Ámbito Jurisdiccional. Los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las administraciones públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley y con los Decretos Legislativos cuando excedan los límites de la delegación."



Este cuerpo normativo español clasifica por administraciones públicas a cuatro entes así:

- La administración general del Estado.
- Las administraciones de las comunidades autónomas.
- Las entidades que integran la administración local.
- Las entidades de derecho público que sean dependientes o estén vinculadas al Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales.

El párrafo tercero del Artículo 1, amplía el ámbito jurisdiccional a otros actos de la administración pública al establecer que:

“Conocerán también de las pretensiones que se deduzcan en relación con:

- a. Los actos y disposiciones en materia de personal, administración y gestión patrimonial sujetos al derecho público adoptados por los órganos competentes del Congreso de los Diputados, del Senado, del Tribunal Constitucional, del Tribunal de Cuentas y del Defensor del Pueblo, así como de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y de las instituciones autonómicas análogas al Tribunal de Cuentas y al Defensor del Pueblo.
- b. Los actos y disposiciones del Consejo General del Poder Judicial y la actividad administrativa de los órganos de gobierno de los juzgados y tribunales, en los términos de la Ley Orgánica del Poder Judicial.
- c. La actuación de la administración electoral, en los términos previstos en la Ley Orgánica del Régimen Electoral General.”



CAPÍTULO II

2. Fases del proceso contencioso administrativo tributario

Para la comprensión del presente trabajo es necesario desarrollar todas las etapas del proceso que nos interesa, con el objeto que pueda demostrarse la tesis planteada en el inicio de la presente investigación.

“...un proceso difícil, formalista, dominado por la teoría civilista y contrario al derecho tributario. Es un proceso compuesto por varios tipos de procesos.”¹³

A mi criterio, el proceso contencioso tributario es el proceso formal mediante el cual se dilucidan litigios de carácter tributario ante el órgano jurisdiccional competente. A continuación se analiza cada una de las etapas del proceso.

2.1. Demanda

El proceso contencioso administrativo tributario se inicia por una demanda interpuesta por una persona que se considera afectada por un acto de la administración pública, quién acude ante el órgano jurisdiccional competente con el objeto de que se le declare, restablezca o modifique el derecho que le asiste.

“Súplica, petición, solicitud. Busca. Empresa. Empeño o defensa. Petición que el litigante que inicia un proceso formula y justifica en el juicio. Escrito en que se ejercitan en juicio una o varias acciones ante el juez o el tribunal competente.”¹⁴

¹³ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho procesal administrativo guatemalteco**. Pág. 879.

¹⁴ Academia Española, Real. **Diccionario**. www.rae.es. 13/08/09.



“La demanda, en su concepto técnico procesal, no es como podría pensarse de acuerdo con su significado terminológico, cualquier petición, hay muchas peticiones en el proceso que no son demanda, sino que precisamente la petición de iniciación. La demanda es el acto típico y ordinario de iniciación del proceso.”¹⁵

“... el acto por el que el actor o demandante solicita del órgano jurisdiccional frente al demandado una tutela jurídica en forma de sentencia favorable, mediante un escrito en el que expone los antecedentes del hecho del caso y sus razonamientos jurídicos, con el que ordinariamente comienza el proceso.”¹⁶

Así, por demanda se entiende las demás peticiones que se sustancian dentro del proceso, cuando dice: “... por extensión, se aplica en los textos legales y en la práctica a distintas peticiones que durante la sustanciación del proceso pueden las partes formular, originando un incidente que lo desvíe de su curso ordinario.”¹⁷

El proceso contencioso administrativo se inicia como todo proceso por demanda la cual se realiza mediante un escrito inicial, que es el acto procesal por el cual se postula la pretensión, es decir, la parte actora ejercita la acción pidiendo al tribunal jurisdiccional la protección y reconocimiento de sus derechos.

En materia procesal tributaria la demanda, es el primer escrito, que debe de contener los requisitos de Ley, y es el acto procesal inicial por el cual se ejercita la acción procesal y se acude ante un tribunal jurisdiccional de lo contencioso administrativo especializado, para que restablezca, declare, modifique, una resolución emanada de la

¹⁵ Calderón, Hugo. **Ob. Cit.** Pág. 285.

¹⁶ Moro, Tomás. **Ob. Cit.** Pág. 518.

¹⁷ **Ibíd.** Pág. 518.



administración tributaria, para obtener la protección de ciertos derechos o intereses afectados.

2.2. Plazo

El plazo es fundamental en el proceso debido a que, una vez transcurrido este, para la parte actora prescribe el derecho de acudir al órgano jurisdiccional y aunque se presente la demanda, el tribunal no podrá examinar la cuestión de fondo que se plantea.

El Artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece: “Plazo. El plazo para el planteamiento del proceso contencioso administrativo es de tres meses contados a partir de la última notificación de la resolución que concluyó el procedimiento administrativo, del vencimiento del plazo en que la administración debió resolver en definitiva ó de la fecha de publicación del Acuerdo Gubernativo que declaró lesivo el acto o resolución en su caso.” El Artículo anterior es aplicable al proceso contencioso administrativo, no en el contencioso tributario ya que la Ley específica de nuestra materia Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, indica en el Artículo 161, párrafo primero lo siguiente: “el plazo para interponer el recurso Contencioso Administrativo será de treinta días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.”

El plazo para iniciar el proceso contencioso administrativo tributario vence a los treinta días hábiles siguientes de la fecha en que la administración tributaria hizo la notificación en la cual deja firme la resolución que afecta al contribuyente en particular.



Existencia del silencio administrativo en materia contencioso administrativo tributario

Este supuesto se da cuando el recurso administrativo no ha sido resuelto dentro del plazo que la Ley establece. De esta no actuación de la administración pública se dan dos consecuencias jurídicas que permiten acudir a la vía judicial, la primera es que se tiene por resuelto en forma desfavorable el recurso administrativo interpuesto; y la segunda, se tiene por agotada la vía administrativa.

Además el Artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo señala que para el planteamiento del proceso contencioso administrativo el plazo se cuenta a partir del vencimiento del mismo en que la administración debió resolver en definitiva. Se entiende que esta resolución en definitiva es sobre el recurso planteado en la vía administrativa.

2.3. Incidentes

Por incidentes se entiende toda cuestión que es accesoria al proceso. "... un procedimiento o conjunto de actos necesarios para sustanciar una cuestión incidental. Debe ser rechazado fundadamente cuando se formule con manifiesto abuso de derecho o entrañe fraude de ley o procesal."¹⁸

La Ley del Organismo Judicial y sus Reformas en cuanto a los incidentes es la que se aplica y lo regula en el Artículo 135 y establece que "... Toda cuestión accesoria que sobrevenga y se promueva con ocasión de un proceso y que no tenga señalado por la Ley procedimiento, deberá tramitarse como incidente. Cuando las cuestiones fueren completamente ajenas al negocio principal, los incidentes deberán rechazarse de oficio.

¹⁸ Moro, Tomás. **Ob. Cit;** Pág. 820.



El auto que decida el incidente contendrá la condena en costas del que lo promovió sin razón, salvo evidente buena fe.”

Además, establece los efectos de los incidentes que se promuevan dentro del proceso. El Artículo 136 y siguientes dispone en cuanto a su tramitación de esta manera: “Suspensión de proceso. Los incidentes que pongan obstáculos al curso del asunto, se sustanciarán en la misma pieza de autos quedando éstos, mientras tanto, en suspenso. Impide el curso del asunto todo incidente sin cuya previa resolución es absolutamente imposible de hecho o de derecho, continuar sustanciándolo. En todo caso el tribunal deberá calificar la naturaleza del incidente al darle trámite.”

Artículo 137. “Pieza separada. Los que no pongan obstáculo a prosecución del asunto, se sustanciarán en pieza separada que se formará con los escritos y documentos que señale el juez; y cuando éstos no deban desglosarse, se certificarán en la pieza del incidente a costa del que lo haya promovido.”

Artículo 138. “Trámite. Promovido un incidente, se dará audiencia a los interesados, si los hubiere, por el plazo de dos días. Los incidentes de nulidad carecerán de efectos suspensivos, excepto si el tribunal lo considera necesario y así lo declara en forma razonada y bajo su responsabilidad.”

Artículo 139. “Prueba. Si el incidente se refiere a cuestiones de hecho y las partes pidieren que se abra a prueba o el juez lo considerare necesario, el mismo se abrirá a prueba por el plazo de ocho días. Las partes deben de ofrecer las pruebas e individualizarlas al promover el incidente o al evacuar la audiencia.”



Artículo 140. "Resolución. El juez resolverá el incidente sin más trámite, dentro de tres días de transcurrido el plazo de la audiencia y si se hubiere abierto a prueba, la resolución se dictará dentro de igual plazo, después de concluido el de prueba.

La resolución será apelable, salvo los casos en que las leyes que regulan materias especiales excluyan este recurso o trate de incidentes resueltos por tribunales colegiados. El plazo para resolver el recurso, cuando proceda su interposición, será de tres días. La apelación tendrá efectos suspensivos en los incidentes que pongan obstáculos al curso del asunto principal. En los otros casos no tendrá dichos efectos y el asunto principal continuará su trámite hasta que se halle en estado de resolver en definitiva. El tribunal que conozca en grado lo hará con base de las actuaciones certificadas por la Secretaria correspondiente. Se exceptúan los incidentes que dieren fin al proceso, en cuyo caso se suspenderá el trámite."

2.4. Actitudes del demandado

Desde el momento en el que la parte demandada es notificada por parte del tribunal, ésta puede asumir ciertas actitudes respecto de las pretensiones del actor. En este caso el demandado es la administración pública y el actor es el particular o contribuyente quien se ve afectado en sus intereses por una resolución o decisión o la falta de esta por parte de dicha administración en recurso administrativo.

El demandado previo a contestar la demanda puede tomar las siguientes actitudes:

- a. Interponer excepciones



- b. Al no comparecer el demandado, manifiesta su rebeldía en cuyo caso se tendrá por contestada la demanda en sentido negativo

Al contestar la demanda:

- c. Contestar la demanda en sentido negativo
- d. Presentar allanamiento y
- e. Presentar reconvencción
- f. En la contestación, el demandado puede también interponer una excepción perentoria para atacar el fondo del asunto en cuestión, tratando de dejar sin efecto las pretensiones del actor en su contra.

2.4.1. Excepciones previas

Las excepciones son un medio legal para hacer ver, por parte del demandado, al juez, la falta de presupuestos necesarios para la validez de la demanda en su contra. También se les denomina dilatorias puesto que el fin de las excepciones previas es el de dilatar o de alargar el juicio, aunque este tipo de defensa se usa de forma impropia y maliciosa en la actividad procesal. Desde un punto de vista científico la dilatación o postergación es sólo una consecuencia y no el contenido de la excepción. La excepción es un medio procesal de dilucidar una cuestión que tiene el carácter previo, dado que compromete la eficacia y la validez de los actos posteriores del proceso.

El Decreto número 119-96 del Congreso de la República Ley de lo Contencioso Administrativo y sus Reformas, en el Artículo 36 establece un listado de excepciones previas de esta manera: "Excepciones previas. La persona individual o jurídica que sea demandada y a quien el órgano jurisdiccional haya emplazado puede interponer dentro



del quinto día del emplazamiento, las siguientes excepciones previas, con el fin de aclarar, que la parte demandante haga o enmiende un requisito previo a continuar con el trámite del proceso:

1. Incompetencia;
2. Litispendencia;
3. Demanda defectuosa;
4. Falta de capacidad legal;
5. Falta de personalidad;
6. Falta de personería;
7. Caducidad;
8. Prescripción;
9. Cosa juzgada;
10. Transacción.

Las excepciones previas se tramitarán en incidente, que se substanciará en la misma pieza del proceso principal. Declaradas sin lugar las excepciones previas, el plazo para contestar la demanda será de los cinco días siguientes a la notificación a la solicitud recaída en el incidente.”

En relación a estas excepciones la falta de competencia se denuncia a través de una excepción previa de incompetencia; la incapacidad de una de las partes o en su caso la defectuosa representación, a través de una excepción de falta de personería; la ausencia de formas en la demanda, a través de la excepción previa de demanda defectuosa.



Una excepción previa se interpone porque en la demanda hace falta algún presupuesto para la validez del juicio o para que este siga su curso establecido por la Ley. Así como su nombre lo indica la finalidad principal de estas excepciones es depurar el proceso y se presentan y resuelven previamente a dar inicio el verdadero proceso; no tienen la finalidad de atacar el fondo del asunto o las pretensiones que se alegan dentro del proceso.

“Constituyen, como se ha dicho, una especie de eliminación previa de ciertas cuestiones que embarazarían en lo futuro el desarrollo del proceso. Tienen un carácter acentuadamente preventivo en cuanto tienden a economizar esfuerzos inútiles. Se dicen previamente a toda otra cuestión razón por la cual se les llama en el derecho clásico español alongaderas y más tarde artículos de no contestar.”¹⁹

El autor citado anteriormente da una definición sobre las excepciones previas, al exponer de la siguiente manera: “... Son defensas previas, alegadas inlimine litis y que, normalmente versa sobre el proceso y no sobre el derecho material alegado por el actor. Tienden a corregir errores que obstaran a una fácil decisión (defecto legal en el modo de preparar la demanda); evitar a un proceso inútil (litispendencia); a impedir un juicio nulo (incompetencia absoluta, falta de capacidad o de personería); a asegurar el resultado del juicio (fianzas de arraigo y de rato et grato); etc.”²⁰

2.4.2. Rebeldía

“Transcurrido el plazo del emplazamiento se declarará la rebeldía de los emplazados que no hayan contestado la demanda, la que se tendrá por contestada en sentido

¹⁹ Calderón, Hugo. **Ob. Cit.**; Pág. 303.

²⁰ **Ibíd.** Pág. 303.



negativo.” Artículo 37 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. En este caso se entiende la rebeldía como hacer caso omiso al llamamiento que hace el juez a las partes, porque no contesta la llamada en el término que fija el juez para el efecto.

Al declararse la rebeldía del demandado se podrá trabarse embargo sobre sus bienes y el demandado podrá apersonarse después de la declaración de rebeldía pero, tendrá que tomar los procedimientos en el estado en que se encuentren. También podrá dejarse sin efecto la declaración de rebeldía y el embargo trabado si el demandado prueba que no compareció por causa de fuerza mayor insuperable.

Pero en el presente caso la parte demandada es la administración tributaria, a quien la Ley le faculta que pueda apersonarse después, sin que ello le perjudique en la sustentación del proceso, lo cual viola el principio procesal de igualdad.

2.4.3. Excepciones perentorias

Mediante las excepciones perentorias se plantean cuestiones que buscan destruir el fondo del asunto, este tipo de excepciones se deben interponer o presentar al momento de contestar la demanda pero estas excepciones se resuelven en la sentencia. El Artículo 39 de la Ley de los Contencioso Administrativo establece: “Las excepciones perentorias deberán interponerse en el memorial de contestación negativa de la demanda y se resolverán en sentencia.”

2.4.4. Contestación de la demanda

La contestación de la demanda es la acción por la que el demandado se presenta al proceso como sujeto del mismo y se opone a la demanda, argumentado jurídicamente



el por qué son improcedentes las pretensiones del actor, debe llenar las formalidades y requisitos que establece el artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil y sus Reformas, Ley que se aplica supletoriamente a la Ley de lo Contencioso Administrativo y su Reformas.

De esta cuenta se entiende que la contestación de la demanda siempre va a ser en sentido negativo porque la contestación en sentido positivo no puede existir ya que su nombre técnico es allanamiento.

Cabe afirmar que el escrito de contestación de la demanda debe reunir los mismos requisitos y formalidades que el de la demanda inicial y por lo tanto será aplicable el Artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil.

En el Artículo 38 de la Ley de lo Contencioso Administrativo se hace alusión a tres formas de contestar la demanda; pero en realidad son dos ya que como dije anteriormente no puede darse la contestación en sentido afirmativo.

En el segundo párrafo del citado Artículo se regula las formalidades que se deben observar al presentar el allanamiento: "El memorial de allanamiento podrá presentarse con firma legalizada. En caso contrario deberá ratificarse."

Y en cuanto a la contestación indica: "La contestación negativa de la demanda deberá ser razonada en cuanto a sus fundamentos de hecho y de derecho." Dentro del proceso de lo contencioso administrativo, la parte demandada debe contestar la demanda dentro de los quince días del emplazamiento o bien dentro de los cinco días de notificado el auto mediante el cual se declaran sin lugar las excepciones dilatorias.



Cabe mencionar en el presente caso también opera el término de la distancia, tal y como lo establecen las leyes procesales.

2.4.5. Reconvención

El Artículo 19 del Decreto 119-96 del Congreso de la República y sus Reformas, Ley de lo Contencioso Administrativo, establece que procede la reconvención en el proceso contencioso administrativo: “En los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.” En este caso procede la reconvención en el propio memorial de contestación de la demanda, en los mismos casos en que puede plantearse en el proceso civil, según el Artículo 40 del Decreto citado anteriormente.

2.5. Período de prueba

Constituye esta etapa procesal una fase de vital importancia, puesto que las partes a través de ella probaran los hechos controvertidos, no así el derecho ya que este no está sujeto a prueba. Es a través de esta etapa que se logrará obtener el convencimiento del Tribunal, utilizando para ello los diferentes medios de prueba previstos en la Ley, así demostrar la veracidad de los hechos, esto lo tiene que hacer de conformidad con nuestra declaración el actor y el demandado, en cuanto sea del interés de uno o de otro de probar un determinado hecho, sin perjuicio de que una prueba presentada por una de las partes pueda ser de beneficio para la otra.

La prueba en el proceso es sin duda una parte muy elemental. Con la prueba se demuestra al órgano jurisdiccional que lo que se demanda en el proceso, está en base a la Ley y que por lo tanto al actor le asiste el derecho en sus pretensiones.



Respecto a la prueba como elemento esencial dentro del proceso contencioso administrativo en materia tributaria se tratará en su apartado específico en el presente trabajo.

El período de prueba inicia después de que se haya contestada la demanda o la reconvencción y termina en un plazo máximo de treinta días pudiendo declararse vencido en forma anticipada cuando el órgano jurisdiccional hubiere recibido todos los medios de prueba ofrecidos.

Se entiende que el plazo de treinta días es un plazo máximo para presentar las pruebas ofrecidas previamente por las partes, pero este plazo de conformidad con las leyes vigentes puede ampliarse, pero dependerá del órgano jurisdiccional si lo considera conveniente y necesario para la consecución del proceso.

Los medios de prueba que se presentan en esta etapa, son los que se han ofrecido presentar en este periodo, previamente establecidos e individualizados y presentados adjunto al memorial de demanda inicial o en la contestación de la demanda junto a otros que se puedan ofrecer y diligenciar sin perjuicio de las partes en el periodo de prueba.

“... la comprobación judicial por los modos que la ley establece, de la verdad de un hecho controvertido del cual depende el derecho que se pretende”.²¹

“Probar en un proceso, es demostrar al órgano jurisdiccional, sin lugar a dudas, que lo que se demanda en el proceso es cierto y que el Derecho nos asiste en nuestras pretensiones.”²²

²¹ Escobar Menaldo, Rolando. **Ob. Cit;** pág. 299.



2.5.1. Clases de prueba

Puedo citar varias clases de prueba como las siguientes:

- a. Anticipada: se lleva a efecto con antelación al momento señalado para ella, por la previsible imposibilidad de su práctica.
- b. Ilícita: en su obtención u origen se han vulnerado derechos fundamentales.
- c. Impertinente: la que no guarda relación con lo que sea objeto del proceso.
- d. Inútil: es la prueba que, según reglas y criterios razonables y seguros, en ningún caso pueda contribuir a esclarecer los hechos controvertidos.
- e. Dictamen de peritos o pericial: la que se practica cuando sean necesarios conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos para valorar hechos o circunstancias relevantes en el asunto o adquirir certeza sobre ellos.
- f. Documental: es el conjunto de actividades dirigidas a convencer al juzgador de la certeza positiva o negativa, de unos hechos mediante la apreciación de objetos que incorporan la expresión escrita de pensamientos humanos.
- g. Interrogatorio a las partes ó declaración de parte: cada una de las partes en el proceso puede solicitar del tribunal el interrogatorio de las demás sobre hechos y

²² Calderón, Hugo. **Ob. Cit**; pág. 265.



circunstancias de los que tengan noticia y que guarden relación con el objeto del juicio.

- h. Interrogatorio de testigos ó testimonial: consiste en la declaración, como testigos, de las personas que tengan noticia de hechos controvertidos relativos a lo que sea objeto del juicio.
- i. Presunciones legales y humanas: las presunciones legales son aquellas en que previo análisis del caso, se realiza un análisis mental dando tentativamente una salida legal. Las presunciones humanas como medio de convicción es aquel tipo de prueba en donde la parte que la ofrece hace consideraciones y razonamientos basados en la experiencia y el conocimiento cotidiano, la lógica.
- j. Reconocimiento judicial o inspección ocular: cuando para el esclarecimiento y apreciación de los hechos sea necesario o conveniente que el tribunal examine por sí mismo algún lugar, objeto o persona.
- k. Científica ó medios científicos de prueba: Son aquellos medios de prueba que para su obtención debe realizarse mediante la utilización de un método, y la aplicación de una ciencia tales como reproducción de la palabra, el sonido, fotografía, etc.



La prueba documental, se clasifica en:

1. “Documentos públicos. Tienen esta consideración: 1º. Las resoluciones y diligencias de actuaciones judiciales de toda especie y los testimonios que de las mismas expidan los Secretarios Judiciales. 2º. Los autorizados por notarios con arreglo a derecho. 3º. Los intervenidos por Corredores de Comercio Colegiados y las certificaciones de las operaciones en que hubiesen intervenido, expedidas por ellos con referencia al Libro Registro que deben llevar conforme a derecho. 4º. Las certificaciones que expidan los Registradores de la Propiedad y Mercantiles de los asientos registrales. 5º. Los expedidos por funcionarios públicos legalmente facultados para dar fe en lo que se refiere al ejercicio de sus funciones. 6º. Los que, con referencia a archivos y órganos del Estado, de las administraciones públicas o de otras entidades de Derecho Público, sean expedidos por funcionarios facultados para dar fe de disposiciones y actuaciones de aquellos órganos, administraciones o entidades.
2. De documentos privados. Son documentos privados los que no están en la enumeración de documentos públicos que se acaba de hacer.”²³

“... existen básicamente dos clases de prueba: uno, puramente procesal, regido por los principios del Derecho Procesal, y otro, que consiste en conferir a una persona alguna cualidad que refuerce su posición en vista a quedar legitimada ulteriormente, puramente material, regido por los principios del Derecho Material. Además, establece que una de las clasificaciones más generales de la prueba es la que se basa en el medio que se utiliza para lograr el convencimiento del juez, clasificándose las pruebas en: “Personales. Si se logra tal convencimiento por medio de personas. Según la

²³ Moro, Tomás. **Ob. Cit.** Pág. 1206.



posición de estas personas en relación al proceso, las pruebas pueden ser: Si son partes en el proceso: confesión. Si no son partes en el proceso, puede ser a su vez: que el tercero conozca los datos dentro del proceso, en cuyo caso estamos ante la prueba pericial; que el tercero conozca los datos fuera del proceso, en cuyo caso estamos ante la prueba testifical.

Reales: si se logra el convencimiento por medio de cosas: si la cosa es mueble, estamos ante la prueba documental. Si es cosa inmueble, estamos ante el reconocimiento judicial. Presunciones: se logra el convencimiento del juez por medio de hechos, indicios de la existencia o no existencia de otros.”²⁴

2.5.2. Apertura a prueba

Contestada la demanda y la reconvenición, en su caso, se abrirá a prueba el proceso, por el plazo de treinta días, salvo que la cuestión sea de puro derecho, en cuyo caso se omitirá la apertura a prueba.

Esta 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. Artículo 41 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

En el proceso de lo contencioso administrativo puede abrirse a prueba o no, porque cuando se está discutiendo cuestiones de puro derecho, no es necesario que se abra a prueba el proceso, pues el derecho que se hace valer contra la administración pública se encuentra contenida en una norma legal y se discutirá en el proceso la no aplicación

²⁴ Calderón, Hugo. **Ob. Cit.**; Pág. 266.



de la misma y por derecho se deben resolver en base a la Ley en sentencia. Hay que establecer la razón por la cual se plantea una demanda. Pueden darse dos razones: se entabla la demanda en contra del órgano administrativo por un hecho o acto en donde aquel resuelve de acuerdo a la pura decisión que tienen los órganos, a ésta se le puede denominar como un juicio de hecho.

El otro caso puede darse por una resolución en donde dentro del proceso se trata de hacer valer una cuestión de puro derecho, entonces lo podemos denominar como un juicio de puro derecho. En estos dos supuestos, sólo en el primero se abre a prueba, ya que en principio el Derecho no está sujeto a prueba salvo las excepciones indicadas en la Ley del Organismo Judicial.

2.6. Vista y sentencia

Vencido el período de prueba, se señalará día y hora para la vista. Artículo 43 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. De este artículo se deduce que habiendo concluido el período de prueba, el proceso entra en estado de resolver y el Tribunal de lo Contencioso Administrativo desde el momento que transcurrieron los treinta días puede dar por finalizado el proceso contencioso siguiendo el orden establecido por la Ley de lo Contencioso Administrativo:

- a. Señala día y hora para la vista: es en el día para la vista cuando se tiene la oportunidad de presentar los últimos alegatos, antes de que el Tribunal dicte la sentencia que en derecho corresponde. Dado que el proceso contencioso tributario es documental, estas últimas alegaciones se presentarán por escrito.



- b. Auto para mejor fallar: el auto para mejor fallar es una resolución en la cual el Juez puede hacer otras diligencias para que su sentencia sea justa y equívoca es decir para esclarecer el asunto principal. “Transcurrida la vista, el Tribunal podrá, si lo estimare necesario, dictar auto para mejor fallar por un plazo que no exceda de diez días, para practicar cuantas diligencias fueren necesarias para determinar el derecho de los litigantes, indicando en dicho auto las que habrán de practicarse, las que se efectuarán con citación de parte.” Artículo 44, Ley de lo Contencioso Administrativo. El auto para mejor fallar regulado en este Artículo se puede integrar con el Artículo 197 del Código Procesal Civil y Mercantil, que establece: “Auto para mejor fallar. Los jueces y tribunales, antes de pronunciar su fallo, podrán acordar para mejor proveer: 1º. Que se traiga a la vista cualquier documento que crean conveniente para esclarecer el derecho de los litigantes; 2º. Que se practique cualquier reconocimiento o avalúo que consideren necesario o que se amplíen los que ya se hubieren hecho; y 3º. Traer a la vista cualquier actuación que tenga relación con el proceso.”

El Código Procesal Civil y Mercantil, en su artículo 197 establece que el plazo para efectuar estas diligencias es dentro de los quince días, pero en este caso se aplica lo que preceptúa la Ley de lo Contencioso Administrativo que es dentro de los diez días.

- c. Sentencia: la sentencia es la resolución que le pone fin al proceso en forma normal cuando se han cumplido todas las etapas en el proceso. En la sentencia se examinará en su totalidad la juridicidad del acto o resolución cuestionada, pudiéndola revocar, confirmar o modificar sin que el tribunal esté limitado por lo expresamente impugnado o el agravio invocado. Artículo 45 Ley de lo Contencioso Administrativo. La sentencia contenciosa administrativa en materia



tributaria no difiere en su estructura lógica ni en sus elementos materiales de los demás que se emiten a nivel jurisdiccional, en el ramo civil por ejemplo.

El Artículo 141, literal c) de la Ley del Organismo Judicial establece: “Sentencias, que deciden el asunto principal después de agotados los trámites del proceso y aquellos que sin llenar estos requisitos sean designados como tales por la ley.” El plazo para dictar la sentencia lo establece el Artículo 142 del mismo cuerpo normativo cuando preceptúa: “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 del día para 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 por estas leyes.” En este caso se pueden indicar la Ley de lo Contencioso Administrativo, el Código Tributario y el Código Procesal Civil y Mercantil.



CAPÍTULO III

3. La prueba en el proceso contencioso administrativo tributario

La prueba es un elemento esencial en el proceso contencioso administrativo, así como para todos los procesos que se dilucidan ante los órganos jurisdiccionales.

La sentencia que el juez dicta respecto a la demanda de las partes se funda precisamente en la prueba.

Dentro del proceso contencioso administrativo en materia tributaria la carga de la prueba corresponde a las partes. Es decir, como en el proceso civil, que quien pretende algo ha de probar los hechos constitutivos de su pretensión, quien contradice la pretensión del adversario, ha de probar los hechos extintivos o las circunstancias impeditivas de esa pretensión.

La prueba en el proceso es sin duda la parte elemental ya que con esta se demuestra al órgano jurisdiccional que lo que se demanda en el proceso está en base a la ley y que por lo tanto al actor le asiste el derecho en sus pretensiones.

Es importante el conocimiento de la prueba como elemento esencial dentro de la materia de estudio ya que las partes que intervienen afirman la existencia, inexistencia, modificación o extinción de ciertos hechos, cuya alegación fundamenta la posición que tales sujetos procesales mantienen en el desarrollo del litigio, pero es preciso aclarar que no es suficiente únicamente alegarlos, sino que es necesario probarlos, puesto que como se afirmó, en la prueba está el fundamento de las pretensiones del actor



para que el juez resuelva conforme a los derechos que le corresponde sobre el asunto en cuestión.

3.1. Concepto

Como concepto principal se dice que la prueba es la acreditación de la certeza de un hecho.

“la prueba es la acción y el efecto de probar; probar es demostrar en alguna forma, la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación.

La prueba en sentido jurídico-procesal es el método de buscar la verdad o falsedad de las proposiciones de juicio.”²⁵

3.2. Definición

“La prueba puede concebirse desde ángulos diversos. Puede considerarse como una actividad lógica y material orientada en el mismo sentido de la realidad que se trata de averiguar, esto es, como operación y esfuerzo amparado en una verdad: es la prueba fin. Pero también puede valorarse como el conjunto particular de recursos que pueden utilizarse para obtener aquella demostración: es la prueba medio. Aquí interesa la prueba como medio.”²⁶

Dentro del derecho procesal indica que la prueba es “aquella actividad que desarrollan las partes con el Tribunal para que éste adquiera el convencimiento de la verdad o

²⁵ De Juárez, Crista. **Ob. Cit.**; Pág. 232.

²⁶ Moro, Tomas. **Ob. Cit.**; Pág. 1205.



certeza de un hecho o afirmación fáctica o para fijarlos como ciertos a los efectos de un proceso.”²⁷.

“... la comprobación judicial, por los modos que la ley establece, de la verdad de un hecho controvertido del cual depende el derecho que se pretende.”²⁸

“... un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio.”²⁹

La prueba en realidad persigue la convicción o convencimiento del juzgador y para el efecto indica que “probar es tratar de convencer al juez de la existencia o inexistencia de los datos procesales que han de servir de fundamento a su decisión.”³⁰

“... designa realidades muy distintas. En ocasiones, con ellas se designa la actividad encaminada a probar ciertos hechos; en otras, los instrumentos que llegan a producir la convicción del juez acerca del hecho que se prueba; en otras el resultado de las operaciones por las cuales se obtiene la convicción del juez con el empleo de aquellos instrumentos, etc.”³¹

“... como aquel medio para patentizar la verdad o la falsedad de algo; como procedimiento es aquella actividad de carácter procesal cuya finalidad consiste en lograr la convicción del juez o tribunal acerca de la exactitud de las afirmaciones de hecho operadas por las partes en el proceso.”³²

²⁷ **Ibíd.** Pág. 1206.

²⁸ Aguirre, Mario. **Ob. Cit.**; Pág. 560.

²⁹ **Ibíd.** Pág. 561.

³⁰ **Ibíd.** Pág. 561.

³¹ Calderón, Hugo. **Ob. Cit.**; Pág. 309.

³² Orellana, Eddy. **Ob. Cit.**; Pág. 136.



La prueba como un medio establecido en la Ley que utilizan las partes para demostrar la verdad o falsedad de los hechos controvertidos y de esta forma lograr la convicción del juez o tribunal a efecto de que resuelva conforme a derecho.

En materia tributaria, es el medio que utiliza cada una de las partes para demostrar la verdad o falsedad de los hechos controvertidos en el litigio originado de la administración tributaria y así obtener la convicción del juzgador especializado en la materia para que resuelva conforme a derecho.

3.3. Objeto de la prueba

Como ya se ha indicado, en el proceso contencioso administrativo tributario hay que distinguir qué clase de juicio es, para identificar el objeto de la prueba, que tiene como fin en sentido jurídico-procesal establecer la verdad o falsedad de las proposiciones en un juicio.

Se pueden distinguir entonces juicios de hecho y juicios de puro derecho, siendo que en los primeros la prueba es necesaria, en tanto que en los segundos no. Con respecto a la prueba del derecho, la regla general es la de que el derecho no está sujeto a prueba. Sin embargo existen excepciones a esta norma general, los cuales están indicadas en la Ley del Organismo Judicial.

La Ley del Organismo Judicial establece en su Artículo 2 que no se puede alegar ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario de la Ley, pero se refiere en este caso a la legislación interna. Que se presume conocido por todos los ciudadanos.



Sin embargo, la misma Ley del Organismo Judicial establece las excepciones siguientes:

a) Derecho extranjero. El Artículo 35 establece: "Derecho extranjero. Los tribunales guatemaltecos aplicarán de oficio, cuando proceda, las leyes de otros Estados.

La parte que invoque la aplicación de derecho extranjero o que disienta de la que se invoque o aplique justificará su texto, vigencia y sentido mediante certificación de dos abogados en ejercicio en el país de cuya legislación se trate, la que deberá presentarse debidamente legalizada..." la palabra "justificará" da a entender que deberá probar la vigencia de dicha Ley.

b). La costumbre como fuente del derecho. En nuestra legislación, como lo establece el Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial, "La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La costumbre la complementará. La costumbre regirá solo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.

"... solamente los hechos controvertidos, también, son objeto de la prueba. Las pruebas deben ceñirse al asunto por el cual se discute; aquello que es objeto de proposiciones contradictorias en los memoriales de las partes. La prueba, en este sentido, debe sobrevenir sobre los hechos controvertidos y, para determinarlos se necesita una actuación depuradora previa, con el objeto de saber qué hechos deben ser probados y cuáles no."³³

³³ De Juárez, Crista Ruiz. **Ob. Cit.**; Pág. 232.



Los hechos que pueden ser objeto de prueba y materia de la misma, son:

- a. El hecho constitutivo, tal como sucede con un préstamo en materia civil;
- b. El hecho extintivo, tal como sucede con el pago de un préstamo;
- c. El hecho invalidatorio, tal como sucede con la falta de facultad de un mandatario que otorgó escritura de compraventa de un bien Inmueble a nombre de su mandante; y,
- d. El hecho convalidatorio, tal como sucede con la ratificación solicitada de un memorial de demanda por la parte actora pedida por la parte demandada, para que le sirva de prueba en el juicio en aplicación del principio de adquisición procesal.

La extensión del concepto legal de prueba nos hace pensar que ajusta la carga de la prueba de los hechos constitutivos y convalidatorios, sobre aquel litigante a quien la existencia de esos hechos conviene.

En cuanto a la carga de la prueba de los otros tipos de hechos, ya sea extintivos o invalidatorios, se opondrían sobre el litigante al que los hechos constitutivos o convalidatorios perjudican. Al contrario, existen hechos que no son objeto de prueba o materia de la misma, entre los que se citan a:

1. Los hechos admitidos expresamente. Los hechos no impugnados por las partes, se tienen por admitidos, la lógica aconseja el ahorro de esfuerzos innecesarios, porque los hechos aceptados por el adversario no merecen exigencia pedir se convaliden. Lo fundamental es que la prueba debe recaer únicamente sobre hechos controvertidos no aceptados;



2. Los hechos admitidos tácitamente. Los hechos que el actor debe producir totalmente son de prueba basados en el principio de que sobre de él recae la carga de probar sus afirmaciones de hecho. En el caso de que el demandado fuera declarado rebelde, el objeto de la prueba son todos los extremos que el actor invoca en su beneficio e interés, aunque el juez pueda aplicar menor rigor en la apreciación de los mismos. Así, si existe aceptación tácita en las expresiones escritas de una o ambas partes, la contraria puede pedir se ratifiquen y reconozca para convalidar la exposición, pero la rebeldía no significa ni una ni otra situaciones.

El rebelde es admitido, además, para generar prueba porque la Ley establece en su contra una serie de sanciones, pero entre de ellas no se halla la de privarlo presentar pruebas por el principio del derecho de defensa en juicio;

3. Los hechos presumidos por la Ley o presunciones legales. De acuerdo con esta situación, no es necesario probar los hechos sobre los cuales recae una presunción legal (*iure et de iure*). La presunción legal es una proposición normativa que se encuentra expresamente contenida en la Ley acerca de la verdad de un hecho.

Si esta presunción admite prueba en contrario se le llama relativa (*iuris tantum*) y si no la admite, absoluta. Ejemplos son que no es necesario probar que el demandado conoce sus obligaciones jurídicas, porque existe el principio que nadie puede alegar ignorancia de la Ley o que no se necesita probar que el hijo nacido del matrimonio de los padres es hijo de ellos.



Cuando la Ley presume que la cosa juzgada refleja la verdad, no sólo priva de eficacia a aquella prueba dirigida a demostrar la existencia de la sentencia emitida, sino también consagra la inutilidad de la prueba dirigida a demostrar la verdad de la sentencia. La prueba legal relativa, por ello, es que se conoce como presunción iuris tantum.

4. Los hechos evidentes. Se encuentran fuera del objeto de la prueba la demostración de los hechos evidentes. Ejemplo de esto es que nadie puede negar la luz del día o la obscuridad de la noche o que la luz favorece la visión de las cosas y la obscuridad les oculta;
5. Los hechos normales. Tanto la doctrina, como la jurisprudencia aceptan que a falta de prueba, los hechos deben suponerse conforme a la normal y regular ocurrencia de las cosas. Frecuentemente en los tribunales de justicia se suplen las faltas de prueba de las partes admitiendo que los hechos deben haber ocurrido como suceden naturalmente en la vida y no en forma extravagante o excepcional. Aquel a quien la noción de normalidad le beneficia es relevado de probar, siendo su adversario el obligado a probar lo contrario.

La regla general es que los hechos normales no son objeto de prueba; el conocimiento de los hechos es parte del saber privado y pueden invocarse en los fundamentos y considerandos de la sentencia. Ejemplo es que la parte sostenga que la visibilidad era perfecta en la noche y, para ello, tendrá que producirse prueba sobre eso extremo; y,

6. Los hechos notorios. Tampoco son objeto de probanza, aunque no son una regla general, los hechos notorios porque un hecho puede ser notorio sin ser conocido por todos. Ejemplo de ello es la explosión atómica de Hiroshima; este



hecho es conocido por los habitantes del mundo pero, esta circunstancia también es ignorada por muchos lo que no significa no haya sucedido o que no sea notorio.

En principio lo notorio no necesita probarse, aunque la Ley establece la excepción cuando regula la evidencia como determinante de un derecho, tal como sucede con la posesión notoria, de estado civil.”³⁴

“...hay varios casos en que se producen excepciones, como sucede cuando la existencia de la ley es discutida o controvertida, en cuyo supuesto hay que probarla; cuando la costumbre es fuente del derecho, hay que probar la existencia del derecho consuetudinario, y también en el caso del derecho extranjero.”³⁵

Respecto a la prueba de los hechos, estos deben probarse y son objeto de prueba los hechos articulados en la demanda por el actor y en la contestación de la demanda por el demandado. En este sentido por norma general los hechos deben probarse. Sin embargo, como en la prueba del Derecho también hay excepciones. Bajo este punto de vista los hechos que no están sujetos a prueba se pueden enumerar los siguientes:

1. Los hechos admitidos por las partes: “los hechos sobre que versa la demanda son aquellos que se controvierten, por lo que es natural que los aceptados por las partes están fuera de prueba.”³⁶ “Los hechos que no son impugnados por el contrario, son hechos admitidos y estos quedan fuera del contradictorio y por consiguiente fuera de la prueba. Imponer la prueba a todos los hechos, aun los

³⁴ De Juárez, Crista Ruiz. **Ob. Cit.**; Pág. 232.

³⁵ Aguirre Godoy, Mario. **Ob. Cit.**; Pág. 561.

³⁶ **Ibíd.** Pág. 562.



aceptados tácitamente por el adversario, representaría exigir un inútil dispendio de energías contrario a los fines del proceso.”³⁷

2. Los hechos presuntos por la Ley: “No es necesario probar que el demandado conocía cuáles eran sus obligaciones jurídicas, porque todo el sistema del derecho parte de la presunción del conocimiento de la ley.”³⁸ “Cuando la Ley presume la verdad de un hecho, no corresponde probar aquel a favor de quien se produce la presunción.”³⁹
3. Los hechos evidentes: “A nadie -dice Couture- se le exigirá por ejemplo, el hecho de que hayan llegado primero ante sus sentidos los efectos de la luz que los efectos del sonido, que la luz del día favorece la visión de las cosas y la oscuridad, la dificulta, etc. En estos casos, la mentalidad del juez suple la actividad probatoria de las partes y puede considerarse innecesaria toda tentativa de prueba que tienda a demostrar un hecho que surge de la experiencia misma del magistrado.”⁴⁰
4. Los hechos normales: “... también se suple de prueba aquel hecho ocurrido como naturalmente debe suceder, debiendo de probarse cuando se alega que ocurrió en forma anormal o excepcional.”
5. Los hechos notorios: por tales hechos debe entenderse “... aquellos hechos que entran naturalmente, en el conocimiento, en la cultura o en la información normal de los individuos, con relación a un lugar o a un círculo social y a un momento

³⁷ Orellana Donis, Eddy. **Ob. Cit.**; pág. 143.

³⁸ Aguirre, Mario. **Ob. Cit.**; Pág. 562.

³⁹ **Ibíd.** Pág. 143.

⁴⁰ Aguirre, Mario. **Ob. Cit.**, Pág. 562.



determinado, en el instante en que incurre la decisión; pero con respecto a estos debe aclararse que no se aplica la excepción cuando se refiera a aquellos casos en que la ley exige la notoriedad como elemento determinante del derecho.”⁴¹

3.4. Eficacia

“...la prueba se hace más incierta a medida que se introducen y penetran elementos intermedios entre el juez y los motivos de la prueba. Por ejemplo la firmeza del reconocimiento judicial se debilita cuando es menester acudir a la representación o a la deducción de los hechos.

En la prueba por representación, la documental es la más eficaz porque el intermediario queda reducido tan sólo a la conversión del hecho en cosas. Esta conversión se realiza, normalmente, con deliberada atención, ya que los documentos son redactados con el propósito de representar y reproducir, un momento dado, con la mayor exactitud posible, lo deseado representar o reproducir.

Menos eficaz es la representación mediante relatos, ya que los que realizan las partes, son de especial interés; de ahí que los relatos de los sujetos procesales solamente sean creíbles en cuanto sea contrario a sus intereses y nunca corran por su misma dirección. En la representación de los relatos de terceros, quienes no tienen ningún interés personal en el asunto en que declaran, sus declaraciones disminuyen la eficacia del relato, pues las visiones son imperfectas por el tiempo transcurrido entre el momento del hecho y el de la narración.

⁴¹ **Ibíd.** Pág. 562.



Las fallas naturales de la memoria, las interferencias de elementos ajenos que turban el recurso, son otras de las deficiencias del relato. Aún más, en el proceso escrito los receptores o escribientes de la narración, jamás pueden transcribir, aunque se lo propongan, la versión fiel del relato. En la prueba por deducción o inducción, la debilidad es absoluta. La imperfección de los puntos de apoyo, los vicios del razonamiento, las falacias de la falta de experiencia y la falta de percepción, contribuyen a aumentar los riesgos de una actividad probatoria.

La regla general que conviene retener es que existen variantes en la eficacia de los diversos medios de prueba, dependiendo de la mayor o menor proximidad del juez. A mayor proximidad mayor eficacia; a mayor lejanía menor valor de convicción.⁴²

3.5. Pertinencia y admisibilidad de la prueba

Prueba pertinente es "... aquella que versa sobre las proposiciones y hechos que son verdaderamente objeto de prueba. La prueba que no verse sobre las proposiciones y hechos que son objeto de demostración, se denominan impertinentes."⁴³

Si en un proceso, por ejemplo, se ofrece prueba sobre un hecho que no se encuentra contemplado en la demanda o en la contestación de la misma, lo que se está ofreciendo es prueba impertinente; o, también, puede darse este tipo de prueba cuando versa sobre hechos que ya han sido aceptados por el demandado.

La admisibilidad está ligada con la idoneidad de la prueba; es decir, se refiere al medio apto para producirla. Una prueba puede ser inadmisibile cuando se presenta un testigo

⁴² Ruíz, Crista. **Ob. Cit.**; Pág. 230.

⁴³ **Ibíd.** Pág. 235.



en lugar de proponer a un experto, para que emita dictamen acerca de un hecho que necesita de conocimientos especiales o, el caso de la prueba documental que debe presentarse adjunta a la demanda.

En estos dos casos lo que está en juego es la idoneidad de la prueba, o sea, el medio utilizado para que se produzca válidamente ya que al momento de dictarse sentencia, el juez lo que apreciará es la pertinencia de la prueba. También puede darse el suceso de los testigos que no llenan los requisitos legales o que sus declaraciones no fueron recibidas conforme las disposiciones legales lo que puede ser motivo suficiente para tacharlos, produciéndose una prueba impertinente.

3.6. La carga de la prueba

La carga de probar las afirmaciones de hecho supone saber a quién de las partes, al actor o al demandado, les toca hacerlo.

En el ámbito procesal, la carga de la prueba significa la conducta impuesta al litigante para acreditar la verdad de los hechos enunciados en la demanda o su contestación e incluso, cuando se produce la contrademanda, y toca indistintamente al actor o al demandado.

La Ley contempla expresamente los casos en los cuales los litigantes deben probar sus afirmaciones y aseveraciones de hecho, tomando en consideración las distintas disposiciones formuladas para cada quien en el juicio.

Asimismo, la Ley crea al litigante una situación de no creer en sus afirmaciones, en el caso de que no fueran probadas. La carga de la prueba supone, entonces, un



imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo que consiste en que no pueda probar los hechos, pierde el juicio.

La carga de la prueba presenta algunos aspectos interesantes de los cuales se detalla que:

- a. La carga en materia de obligaciones impone al actor pruebe los hechos que suponen la existencia de la obligación reclamada y el demandado que pruebe los hechos que la extinguen y apartan de ella;
- b. La carga de prueba en materia de hechos y actos jurídicos, impone que tanto el actor como el demandado prueben sus respectivas proposiciones de hecho.

Por el primer principio, el actor tiene la carga de demostrar los hechos que constituyen la obligación reclamada y si no los prueba, aunque el demandado no pruebe nada en su favor, pierde el juicio, tal como sucede en el caso del proceso penal.

Ahora bien, si el demandado no quiere sucumbir como consecuencia de la prueba del actor, entonces debe producir la prueba de los hechos extintivos de la obligación porque si no lo hace corre el riesgo de perder el juicio.

En cuanto a la carga de la prueba en los otros hechos, como los extintivos y los invalidatorios, se opondrían sobre el litigante al que los hechos de esa naturaleza perjudicarían; y la carga de probar en materia de afirmaciones negaciones, supone que tanto el actor como el demandado de probarla la carga de la prueba en este caso se reparte entre ambos litigantes, porque ambos deben convencer al juez de la verdad de



sus: afirmaciones o negaciones, ya que los hechos no probados se tienen por inexistentes.

El juez realiza a expensas de la prueba producida una especie de reconstrucción de hechos, destacando aquellos que no han sido, objeto de demostración y sobre ellos aplica el derecho. Ninguna regla jurídica releva al litigante de producir la prueba de sus negaciones.

En síntesis, las partes tendría la carga de probar sus respectivas proposiciones de hecho; si pretenden algo, deben probar los hechos constitutivos de su pretensión y si contradicen la pretensión del adversario, han de probar los hechos extintivos o las circunstancias impeditivas de esa pretensión. Los jueces, en estos casos, apreciarán las pruebas de acuerdo con lo establecido en, las reglas de la sana crítica (artículos 126 y 127 del Código Procesal Civil y; Mercantil

3.7. Procedimiento probatorio

El procedimiento probatorio se divide en dos campos:

- a. Donde se encuentra el conjunto de formas y reglas comunes a todas las pruebas; y,
- b. Donde se señala el mecanismo de cada una de las pruebas.

3.7.1. Ofrecimiento de la prueba

Este es el carácter formal de la prueba. No se admiten pruebas de los hechos no articulados y cuya prueba no se haya ofrecido en la demanda o su contestación, o en la



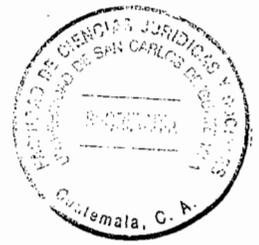
réplica la duplica en aquellos casos en que se substancien en dos escritos, ya que los litigantes afirman los hechos y anuncian su propósito de demostrar la veracidad de éstos. El requisito queda satisfecho con la frase ofrezco prueba consignada en los memoriales de demanda o de su contestación, con la finalidad de que sea recibida en la oportunidad respectiva.

3.7.2. Petición de la prueba

El segundo momento de la prueba es la petición o solicitud de admisión de uno o varios medios probatorios. Responde al concepto de que la prueba se obtiene siempre por mediación del juez. Corresponde a cada parte elegir los medios idóneos para producir la prueba que le conviene dentro de los procedimientos señalados por la ley. El juez decide acceder o no a los petitorios que se le hagan, efectuando la fiscalización sobre; la regulación del procedimiento elegido para la producción de la prueba.

La fiscalización del juez se refleja, esencialmente, sobre los siguientes casos:

- a. La oportunidad en que pueden ser rechazadas las peticiones de prueba luego de vencido el período probatorio o no hay tiempo material dentro del período establecido para producir la prueba;
- b. La admisibilidad del elegido para producir la prueba; y,
- c. La regularidad del procedimiento utilizado para hacer llegar al juicio un determinado medio de prueba pues, aun el medio probatorio sea idóneo, puede que las formas empleadas no lo sean y no se puedan incorporar al proceso.



3.7.3. Diligenciamiento o práctica de la prueba

El tercer momento de la prueba es el diligenciamiento o práctica de la misma. Hecha la petición por la parte interesada y accedido el petitorio por el juez, se inicia la colaboración material de los órganos encargados de la recepción de la prueba y de su incorporación al proceso.

El diligenciamiento de la prueba consiste, entonces, en el conjunto de actos procesales que son necesarios cumplir para incorporar al expediente procesal, los distintos elementos de convicción propuestos por las partes.

3.7.4. Caracteres del procedimiento probatorio

El procedimiento probatorio no es más que una manifestación particular del contradictorio. No se puede concebir un proceso sin que exista controversia ni tampoco que se produzca una prueba sin la rigurosa fiscalización del juez y del adversario, en su caso.

La totalidad de normas que regulan el procedimiento probatorio es un conjunto de garantías para que la contraparte pueda cumplir su obra de fiscalizador. La facultad de fiscalizar se cumple a lo largo de todo el proceso, desde que se incorpora la prueba al juicio. Por regla general, un medio de prueba es comunicado a la parte contraria inmediatamente después de ser formulado el petitorio y la fiscalización continúa durante todo el diligenciamiento, como el hecho de presenciar declaraciones de testigos o confesiones del adversario. El contradictorio se produce antes, durante y después de la producción de la prueba.



Existe además, caracteres particulares del procedimiento probatorio para cada uno de los medios de prueba; esto no puede hacerse valer los mismos procedimientos en la prueba directa, como la inspección judicial, que en aquellos casos en los que la prueba se obtiene por representación mediante objetos o mediante relatos.

3.8. Fases

En el proceso contencioso administrativo tributario se aplica como norma general el mismo procedimiento de prueba que en los demás procesos jurisdiccionales. En términos generales, la fase probatoria es una manifestación particular del contradictorio, en virtud del cual le es permitido a cada parte controlar la prueba del adversario. Se pueden establecer cuatro fases: ofrecimiento, proposición o petitorio, diligenciamiento y valoración.

3.8.1. Ofrecimiento

El ofrecimiento es cuando el actor anuncia la prueba en la demanda. El Demandado, por su lado, anuncia la prueba en la contestación, al interponerse un incidente o al evacuar el mismo.

3.8.2. Proposición o petitorio

Esta fase se realiza durante el periodo específico de prueba cuando las partes solicitan la admisión del medio de prueba ofrecidos oportunamente, en la demanda o en la contestación de la misma. "... El petitorio o solicitud de admisión -dice Couture- de uno o varios medios de prueba, responde al concepto de que no existe prueba válida que no sea obtenida en el juicio por mediación del juez, porque el juez es el



intermediario obligado en todo el procedimiento y no existe posibilidad de incorporar eficazmente al proceso un medio de prueba sin la participación del Magistrado.”⁴⁴

3.8.3. Diligenciamiento

En esta fase, el órgano jurisdiccional, diligencia las pruebas ofrecidas y propuestas y los incorpora al expediente. El diligenciamiento es el desarrollo de la prueba, es el conjunto de actos procesales que es necesario cumplir para trasladar hacia el juicio los distintos elementos de convicción propuestos por las partes.

3.8.4. Valoración

Es la última fase de la prueba y se da cuando al Tribunal dicta la sentencia. En la sentencia el Tribunal hace la valoración de todos los medios de prueba rendidos y diligenciados en su momento.

Sobre la prueba existe la posibilidad de plantear incidentes, pero éstos no suspenden el término probatorio. Así se establece en el Artículo 127 del Código Procesal Civil y Mercantil: “Los incidentes sobre la prueba no suspenden el término probatorio, sino con respecto de la diligencia que motiva la discusión.”

⁴⁴ Aguirre Godoy, Mario. **Ob. Cit.**; Pág. 574.





CAPÍTULO IV

4. Medios de prueba en particular de conformidad con el Decreto número 6-91 del Congreso de la República y sus Reformas, Código Tributario

Los medios de prueba son aquellos instrumentos y conductas humanas con las cuales se pretende lograr la verificación de las afirmaciones de hechos enunciados en la demanda o en su contestación. En lo que a la prueba se refiere en el proceso contencioso administrativo tributario se aplican la Ley de lo Contencioso Administrativo, el Código Tributario y supletoriamente lo establecido en la Ley del Organismo Judicial y el Código Procesal Civil y Mercantil cuando en las leyes específicas no se establezca norma para regular las actuaciones procesales.

El Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, no establece medios de prueba en particular para el proceso contencioso tributario. Regula los medios de prueba en cuanto al procedimiento que se sigue ante la administración tributaria más no en el Tribunal de lo contencioso administrativo que se dilucida ante el órgano jurisdiccional. De esta cuenta, el Código Tributario, en su Artículo 142, en cuanto a los medios de prueba en el procedimiento administrativo tributario dispone que “en las actuaciones ante la administración tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho...”

Este cuerpo normativo, al no establecer expresamente los medios de prueba a utilizar dentro del proceso contencioso tributario deja abierta la posibilidad de utilizar todos y cada uno de los medios de prueba establecidos en las demás leyes en materia procesal de Guatemala.



La Ley de lo Contencioso Administrativo al regular lo relativo a la integración de las normas procesales en la materia dispone en el Artículo 26: “En lo que fuere aplicable, el proceso contencioso administrativo se integrará con las normas de la Ley del Organismo Judicial y del Código Procesal Civil y Mercantil.”

En materia procesal civil, según el Decreto Número 107 del Congreso de la República de Guatemala, consigna en el Artículo 128 los medios de prueba, que:

- 1º. Declaración de las partes;
- 2º. Declaración de testigos;
- 3º. Dictamen de expertos;
- 4º. Reconocimiento judicial;
- 5º. Documentos;
- 6º. Medios científicos de prueba; y
- 7º. De presunciones.

4.1. Declaración de las partes

Sobre este medio de prueba en particular se tratará en el capítulo sexto de este trabajo. A manera de introducción al tema y para tener una idea general, se puede indicar que el Código Procesal Civil y Mercantil regula este medio de prueba como una posibilidad de someter a la contraparte a un interrogatorio libre a efecto de que responda sobre las cuestiones del litigio.

Es el primer medio de prueba que se encuentra regulado en este cuerpo normativo y al efecto, el Artículo 130 del Decreto Ley 107 establece: “Todo litigante está obligado a declarar, bajo juramento, en cualquier estado del juicio en Primera Instancia y hasta el día anterior al de la vista en la 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 pedirse más de una vez posiciones sobre los mismos hechos.”

Al ser citado Guasp; la declaración de parte, que él llama confesión como “... cualquier declaración o manifestación de las partes que desempeñe una función probatoria, esto es, que tienda a convencer al juez de la existencia o inexistencia de un dato procesal determinado”⁴⁵

4.2. Declaración de testigos

Este medio de prueba es uno de los más usados en el proceso en general, aunque no en el proceso contencioso tributario. Sin embargo, es uno de los medios de prueba discutidos en cuanto a su efectividad en todos los procesos que se dilucidan ante el órgano jurisdiccional.

La denomina prueba testifical o testimonial y dice que es “... la que se obtiene mediante la declaración de testigos que pueden ser presenciales, si conocen personalmente el hecho sobre el cual recae la prueba, o referenciales, cuando sólo lo conocen por lo que otras personas les han manifestado.”⁴⁶

El testigo en este caso, es la persona física que comparece ante el Juez a declarar sobre hechos de terceros a cuyas consecuencias jurídicas no tiene ningún vínculo, lo que significa que él no es parte dentro del proceso, es ajeno a la litis.

⁴⁵ Aguirre Godoy, Mario. **Ob. Cit.**; Pág. 588.

⁴⁶ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 819.



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

El testigo declara sobre cualquiera clase de hechos, entendidos éstos como aquellos acontecimientos susceptibles de provocar determinadas consecuencias jurídicas, provengan de la naturaleza o del hombre; y en lo que a los de esta última categoría se refiere, pueden ser lícitos o ilícitos, voluntarios o involuntarios.”⁴⁷

A la prueba de testigos también se le llama prueba testimonial, ésta consiste en la declaración de terceros a quienes les consten los hechos sobre los que se examina. Esta declaración de terceras personas ajenas a la relación procesal se hace mediante interrogatorios formulados por la parte que ofrece a los testigos como prueba. El testigo debe ser conocedor de las cuestiones sobre las que se le va a interrogar y como característica debe ser imparcial. El testigo no debe tener interés particular en el asunto.

4.2.1. Regulación

La prueba de declaración de testigos establecida en el Artículo 142 del Código Procesal Civil y Mercantil, es pertinente cuando las partes pretenden “probar sus respectivas proposiciones de hecho por medio de testigos, en los casos en que la Ley no requiera especialmente otro medio de prueba. Los que tengan conocimiento de los hechos que las partes deben probar están obligados a declarar como testigos, siempre que fueren requeridos.

⁴⁷ Aguirre Godoy, Mario. **Ob. Cit.**, Pág. 624.



El juez les impondrá los apremios legales que juzgue convenientes si se negaren a declarar sin justa causa. Cada uno de los litigantes puede presentar hasta cinco testigos sobre cada uno de los hechos que deban ser acreditados.”

4.2.2. Elementos del testimonio

Como componente del testimonio debemos tomar en cuenta:

- a. La capacidad del testigo: de conformidad con el Artículo 143 del Código Procesal Civil y Mercantil puede ser admitida para declarar como testigo cualquier persona que haya cumplido diez y seis años de edad.
- b. El testigo debe ser una persona extraña al juicio: Aguirre Godoy indica: “con ello se quiere significar que el testigo no debe tener ninguna relación con la litis, no debe tener ningún interés en ella, porque de otra manera, aún cuando declare sobre hechos, carecería de una nota también típica en el testigo, que consiste en su imparcialidad.”⁴⁸
- c. La declaración debe versar sobre hechos que han caído bajo el dominio de los sentidos del testigo: “Este requisito puntualiza que únicamente las personas físicas, pueden declarar como testigos, puesto que deponen sobre hechos que han caído bajo el dominio de sus sentidos: o sea sobre hechos en los cuales el testigo ha participado, viéndolos, ó presenciándolos.

⁴⁸ **Ibíd.** Pág. 626.



Puede suceder, naturalmente no haya efectivamente presenciado los hechos y que éstos le consten por relatos de las partes o de terceras personas, en cuyo caso la apreciación de la prueba tiene diferentes efectos.”⁴⁹

4.2.3. Naturaleza jurídica del testimonio

Su naturaleza jurídica, como se ha establecido anteriormente, es convencer del juez sobre la existencia o inexistencia de ciertos datos o hechos, por lo que se afirma que es ante todo, una prueba.

Es una prueba de carácter procesal, así como lo afirma el tratadista Aguirre Godoy “porque esa convicción trata de obtenerse del órgano jurisdiccional.”

Para dejar claro lo que es en sí la naturaleza jurídica del testimonio es estableciendo sus diferencias con otros tipos de prueba y para esto nos referimos a lo que dice Aguirre Godoy cuando explica que “se diferencia el testimonio de la confesión, en que esta constituye una declaración de la parte; en cambio, el testimonio lo presta un testigo, que para el proceso es un tercero... Tampoco puede confundirse con la pericia, porque en ésta el perito declara sobre datos que son procesales y por encargo del órgano jurisdiccional; en cambio el testigo depone sobre datos extraprocesales en el momento de su aprehensión... que puede destacarse la manera en que se ponen en relación el perito o el testigo con el dato procesal sobre que declaran: no existe una relación procesal en el caso del testigo, pero sí la hay en el caso del perito, ya que se verifica por un específico llamamiento judicial.”⁵⁰

⁴⁹ **Ibíd.** Pág. 627.

⁵⁰ **Ibíd.** Pág. 632.



La declaración de testigos tiene por objeto ser un medio de prueba procesal, puesto que si bien es cierto versa sobre hechos del pasado, se convierte en prueba en el momento procesal oportuno que señala el Juez de acuerdo a la Ley.

Este tipo de prueba no es idóneo en el proceso contencioso administrativo tributario puesto que los hechos sobre los que versa, se prueban con medios documentales y contables, es decir, basados en una resolución de la administración tributaria expresada en un documento, la cual afecta los intereses económicos del contribuyente.

4.3. Dictamen de expertos o prueba pericial

En el Código Procesal Civil y Mercantil el Artículo 164 regula que “la parte a quien interese rendir prueba de expertos, 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.”

En cuanto a la necesidad de practicar la prueba pericial o el dictamen del experto sobre ciertos hechos relativos al proceso, estriba en que el juzgador, en determinadas circunstancias puede encontrarse ante situaciones cuya apreciación requiera del auxilio de personas que posean conocimientos especiales en otras ciencias o en el arte, sin los cuales la comprobación de los hechos o la fijación de sus causas y efectos resulte imposible.

4.3.1. Concepto y definición

La palabra experto proviene del término latino *Expertus*, experimentado. El experto es alguien “práctico, hábil, experimentado.” Perito. Es la persona llamada por los tribunales para informar.

La prueba pericial, y en relación a la misma explica: “... es la que se deduce del dictamen de un perito en la ciencia o en el arte sobre el que verse la pericia. Bien se comprende que esta posibilidad probatoria es ilimitada, puesto que los juicios civiles o criminales pueden afectar a una gran cantidad de ciencias o artes, las más frecuentes son las de peritación médica, la contable, la caligráfica, la balística, la escopométrica, la dactiloscópica. Por norma general, el juez tiene la misma libertad para valorar la prueba pericial que con respecto a cualesquiera otras pruebas son contrariamente a la opinión de algunos autores.”⁵¹

El perito es definido “... Persona que posee conocimientos científicos, artísticos o prácticos para valorar hechos o circunstancias relevantes en un proceso o adquirir certeza sobre ellos.”⁵² En sentido forense, se define como: “... el 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.

Es el auxiliar de la justicia, que en el ejercicio de una función pública o de su actividad privada, es llamado a emitir parecer o dictamen sobre puntos relativos a su ciencia, arte o práctica, asesorando a los jueces en las materias ajenas a la competencia de éstos.

⁵¹ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.**; Pág. 819.

⁵² Moro, Tomas. **Ob. Cit.**; Pág. 1110.



El informe o dictamen de peritos constituye la llamada prueba pericial, de aplicación a toda clase de juicios. La designación de los peritos puede hacerse a petición de las partes o de oficio por el juez o tribunal, ya sea, en este último caso, para dirimir la discordia entre los peritos de las partes, ya porque el juzgador lo estime necesario para su mejor ilustración. ^{»53}

Entonces, el perito es el experto en alguna materia o ciencia, cuya actividad es vital en la resolución de cuestiones judiciales.

Existen dos tipos de peritos: a) el que es nombrado judicialmente y b) el nombrado por una o ambas partes; ambos peritos ejercen la misma influencia en el juicio y arriesgan su titulación y oficio, sometiéndose a sanciones penales de inhabilitación o titulación.

El Artículo 165 del Código Procesal Civil y Mercantil expresa: "... Cada parte designará un experto y el juez un tercero para el caso de discordia, a no ser que los interesados se pusieren de acuerdo respecto al nombramiento de uno solo."

El experto es una persona reconocida como una fuente confiable de un tema, técnica o habilidad cuya capacidad para juzgar o decidir en forma correcta, justa, o inteligente le confiere autoridad y estatus por el público en un dominio específico. En forma general, un experto, es una persona con un conocimiento amplio o aptitud en un área particular del conocimiento.

En el proceso judicial, los expertos son requeridos para exponer sobre su tema de especialización, de manera que sirva al juzgador a formar su convicción sobre los hechos del litigio. Se cree que un experto puede, gracias a su entrenamiento,

⁵³ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.**; Pág. 744.



educación, profesión, trabajos realizados o experiencia, tener un conocimiento sobre un cierto tema que excede el nivel de conocimiento de una persona común, de manera tal que otros puedan confiar en la opinión del individuo en forma oficial y legal.

4.3.2. Aptitudes del experto o perito

Algunas de las cualidades fundamentales que debe tener el experto, son las siguientes:

- a. Poseer conocimiento que no esté excedido por el del científico. Es decir, el experto debe ser maestro de un conocimiento, que integra naturalmente los elementos del mismo, y tener en cuenta una experiencia y saberes transmitidos de modo no formalizado. El experto es así portador de su conocimiento y es bajo este título como él exhibe su dictamen.
- b. Tener capacidad a causa de su experiencia y de una integración de conocimientos variados, de expresar juicios que se estiman pertinentes, tener sagacidad. Además de la calidad del especialista, el experto se define pues como el hombre capaz de emitir un juicio sobre un tema e intervenir en los debates que le conciernen.
- c. Revelarse apto para comunicar y para participar en debates abiertos tanto con responsables como con no expertos. El experto debe combinar una competencia abierta y una aptitud a comunicar sobre su tema.

De esta cuenta, se deduce que los puntos débiles o la no aptitud de una persona para que sea experto es: no ser bastante sabio, carecer de juicio y comunicar mal.



4.3.3. Objeto del dictamen de expertos

Al respecto, se dice que el dictamen de expertos tiene dos propósitos dentro del proceso. Los peritos pueden ser llamados para la: "... la comprobación de un hecho, en el cual no es necesario que emitan opinión; y para la determinación de las causas y efectos de un hecho aceptado por las partes pero con respecto al cual controvierten."⁵⁴

Los peritos participan en la comprobación del hecho y contribuyen a su apreciación; con esta función ayudan al juez a formar su convicción y se convierten en sus auxiliares supliendo una insuficiencia técnica del órgano jurisdiccional que puede deberse a imposibilidades físicas o técnicas.

En nuestra materia se puede decir que el experto desempeña una función importante, puesto que el proceso contencioso tributario es originado por una controversia de carácter tributario en donde tiene aplicación la contabilidad financiera, la cual es manejada por profesionales especializados en la materia y que en determinado momento pueden ser requeridos por las partes ó por el juez, a efecto de que emitan su opinión o dictamen sobre ciertos actos, circunstancias o hechos objeto del litigio.

El dictamen de expertos conocido también en la doctrina como prueba pericial es una prueba idónea para el proceso contencioso tributario.

Este medio de prueba regulado en el Artículo 164 del Código Procesal Civil y Mercantil es un medio de prueba idóneo, que puede ser bien utilizado por las partes, puesto que el mismo, puede contribuir a esclarecer los hechos controvertidos en proceso contencioso administrativo tributario, toda vez lo que se discute en este proceso son

⁵⁴ Aguirre, Mario. **Ob. Cit.**; Pág. 665.



asuntos relacionados con la contabilidad de los contribuyentes, por la aplicación de una partida arancelaria diferente, ó la solicitud de una devolución de crédito fiscal, del cual el contribuyente tiene la facultad de pedirlo de acuerdo a la Ley; en estos casos los expertos podría ser, un contador público, un auditor, un ingeniero, quienes transmiten al juzgador su conocimiento e interpretación técnico práctico sobre los puntos de que versan el litigio.

Definitivamente, dentro del proceso contencioso tributario, el experto o perito, ha de ser una persona experto, en materia tributaria, contable y financiera, quien es solicitado en el entorno de un conflicto entre partes que son la administración tributaria y el contribuyente, para proporcionar los conocimientos técnicos de los que el juez carece, y que deberá generar un informe contestando a las preguntas que le planteen mediante un dictamen pericial, por escrito.

Como perito técnico, y no hombre de letras, se dice que el perito es el gestor de sentido común con conocimiento experto cuya misión es guiar, dirigir o encaminar los hechos y circunstancias ocurridas, con el conocimiento experto, con objeto de dar conocimiento de la verdad a quien debe de juzgar.

4.3.4. Designación de los expertos

Cada una de las partes en el proceso puede designar a un experto y el juez designa un tercero. Pero puede darse el caso de que ambas partes estén de acuerdo y proponen el nombramiento de uno solo, de acuerdo al Artículo 165 del Código Procesal Civil y Mercantil.



Se cuestiona en lo que toca a la designación de los peritos en cuanto a que si cada una de las partes nombra al experto que le corresponde, generalmente el experto designado actuará de acuerdo con la posición que interese defender a la parte que lo ha propuesto, dando como resultado que los dictámenes de cada experto sean contradictorios. Viendo esta situación, "... lo mejor sería el nombramiento directo, por parte del Juez, de un solo experto, para evitar la estéril discusión sobre los dictámenes opuestos de los expertos nombrados por los litigantes."⁵⁵

De acuerdo a lo regulado por el Código Procesal Civil y Mercantil en su Artículo 165, se entiende que la forma de designar a los expertos se hace con la idea de facilitar la prueba hasta donde sea posible y deja la apreciación final al libre criterio del juez; en consecuencia, si las partes así lo desean, pueden de común acuerdo, nombrar un solo experto, en cuyo caso no habrá más de un solo dictamen pericial. Si no están de acuerdo en esta forma, deberán proponer a un experto cada uno y el nombramiento del tercero lo hará el juez para el caso de discordia.

El carácter probatorio que tiene el dictamen de los expertos hace que su designación sea en el mismo tiempo en que se propone la prueba, para evitar la pérdida de tiempo que entraña la proposición separada de los puntos objeto del expertaje y de los peritos.

De la aceptación y recusación de los expertos el Artículo 166 del Código Procesal Civil y Mercantil dispone: "Dentro de los cinco días de notificados, los expertos aceptarán personalmente el cargo en cuya oportunidad el juez se los discernirá. Si no comparecieren o no aceptaren dentro del mencionado término, la parte interesada deberá proponer por una sola vez nuevo experto dentro del término que le fije, el juez bajo apercibimiento de hacer la designación de oficio.

⁵⁵ **Ibíd.** Pág. 670.



Los expertos podrán ser recusados por las partes dentro de cuarenta y ocho horas de notificado el nombramiento, por los mismos motivos de recusación de los jueces. Las partes sólo podrán recusar a los expertos que hubieren designado, por causas posteriores al nombramiento. Las resoluciones que se dicten en los incidentes de recusación de expertos no son aceptables.”

Debido a que esta prueba es una de las más difíciles de rendir porque puede ser bloqueado por la otra parte para evitar un examen pericial contrario a sus intereses, el Artículo anterior establece que son los mismos expertos los que deben aceptar personalmente el cargo dentro de los cinco días siguientes a su notificación. Puede darse el caso de que los expertos no comparezcan o no acepten su nombramiento dentro del término indicado, entonces la parte interesada tiene la oportunidad por una sola vez proponer nuevo experto y en caso de no hacerlo, el juez lo designará uno de oficio.

Referente a las incompatibilidades de los expertos, la norma en análisis dispone que pueden ser recusados por las partes dentro de las cuarenta y ocho horas de notificado el nombramiento y que tal recusación debe basarse en los mismos motivos de recusación de los jueces.

El Artículo 125 de la Ley del Organismo Judicial establece: “son causas de recusación las mismas de los impedimentos y de las excusas.”

Los impedimentos y las excusas se encuentran reguladas en los Artículos 122 y 123 del mismo cuerpo normativo.



A la luz de estos Artículos se deduce que los motivos para que los expertos puedan ser recusados son: Ser parte en el asunto; haber sido el experto o alguno de sus parientes, asesor abogado o perito en el asunto; tener el experto parentesco con alguna de las partes; ser el experto socio o partícipe con alguna de las partes; tener el experto o alguno de sus parientes, interés directo o indirecto en el asunto; ser el experto superior pariente del inferior; haber aceptado el experto o alguno de sus parientes, herencia, legado o donación de alguna de las parte.

Algunas de las excusas son las siguientes: cuando tengan amistad íntima o relaciones con alguna de las partes, que a juicio del tribunal, según las pruebas y circunstancias, hagan dudar de la imparcialidad del experto; cuando el experto o sus descendientes tengan concertado matrimonio con alguna de las partes o con parientes consanguíneos de alguna de ellas; cuando el experto viva en la misma casa con alguna de las partes, exceptuándose el caso de hoteles o pensiones; cuando el experto intervenido en el asunto del que resulta el litigio; cuando el experto o sus parientes hayan sido tutores, protutores, guardadores, mandantes o mandatarios de alguna de las partes o de su descendientes cónyuges o hermanos; cuando alguna de las partes sea comensal o dependiente del experto o éste de aquellas; cuando el experto, su esposa, descendientes, ascendientes o hermanos y alguna de las partes, hayan otorgado un contrato escrito del que resulte una relación jurídica que aproveche o dañe al juez, o a cualquiera de sus parientes mencionados; cuando el experto, su esposa o sus parientes consanguíneos, tengan juicio pendiente con alguna de las partes o lo hayan tenido un año antes; cuando del asunto pueda resultar daño o provecho para los intereses del experto, su esposa o alguno de sus parientes consanguíneos; cuando el experto, su esposa, o alguno de sus parientes consanguíneos tengan enemistad grave con alguna de las partes.



4.3.5. Entrega del dictamen

El dictamen es el escrito que contiene la opinión técnica del experto y que es entregado al Tribunal para que surta los efectos probatorios dentro del proceso contencioso tributario.

En el Artículo 169 del Código Procesal Civil y Mercantil se establece que “Los expertos entregarán su dictamen por escrito, con legalización de firmas o concurriendo al Tribunal a ratificarlo.”

En este sentido la Ley dispone una situación que puede ser ventajosa en la práctica para las partes, porque establece la posibilidad de que el dictamen sea presentado con legalización de firma por notario, facilitando la entrega del dictamen, ya que con la comparecencia del experto al Tribunal para ratificarlo no siempre puede ser factible.

La Ley procesal de esta materia indica también que el dictamen puede ser presentado en una sola declaración cuando los expertos estén conformes. Finalmente, se establece en este Artículo que “El juez, a solicitud de parte o de oficio, podrá pedir a los expertos verbalmente o por escrito, las aclaraciones que estime pertinentes sobre el dictamen y contra lo que resuelva no cabe ningún recurso.”

4.3.6. Valor probatorio

Una vez ejercitada la acción, las pretensiones y resistencias por las partes, propuesta y práctica de la prueba y evacuadas las audiencias, llega el momento en que el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, realiza la declaración de hechos probados. Con anterioridad a proceder a la declaración de hechos probados, el juzgador deberá



valorar la fuerza de convicción de las afirmaciones de las partes y dentro de estas afirmaciones entra el dictamen de expertos, evaluando el grado de convicción que ofrece como prueba practicada dentro del proceso contencioso tributario.

Por tanto, llegado el tiempo de dictar la sentencia definitiva en el proceso, el órgano jurisdiccional ha de proceder a valorar el dictamen de los expertos como pruebas practicadas para determinar las consecuencias que deben extraerse de ellas; y analizarlas, comparándolas con las afirmaciones fácticas introducidas por las partes en las correspondientes oportunidades alegatorias. Sólo de esta forma es posible conocer el grado de convicción judicial necesario para concretar si pueden ser fijadas en aquéllas, y en qué medida, alguna, todas o ninguna de dichas afirmaciones son factibles para determinar la convicción.

“En derecho procesal se ha discutido si el informe pericial contiene un valor absoluto, a cuya aceptación esté obligado el juez o si no pasa de ser una de tantas pruebas sometida a la valoración judicial, relacionándola con todas las demás resultancias que consten en los autos. Este segundo criterio es el prevaleciente en la doctrina y el más aceptado para los fines judiciales.”⁵⁶

El Código Procesal Civil y Mercantil en el Artículo 170 dispone: “El dictamen de los expertos, aun cuando sea concorde, no obliga al juez, quien debe formar su convicción teniendo presente todos los hechos cuya certeza se haya establecido en el proceso.”

Bajo esta posición, el Código Procesal, contiene una norma amplia en sentido de que permite al juez aplicar su libre apreciación conforme a los hechos demostrados en el proceso.

⁵⁶ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.**; Pág. 744.



4.4. Reconocimiento judicial

Este tipo de prueba se practica generalmente sobre objetos que por su naturaleza no son movibles y que por tanto el juez se apersona al lugar donde se encuentran para constatar la situación de ciertos hechos objeto del litigio.

4.4.1. Concepto

Se puede decir que el reconocimiento judicial es un medio de prueba consistente en la observación por parte del juez y con la asistencia del secretario judicial, del lugar o del objeto litigioso.

4.4.2. Objeto del reconocimiento

Pueden ser objeto del reconocimiento las personas, lugares, y cosas que interesan al proceso. Pedido el reconocimiento, el juez dispondrá la forma en que debe ser cumplido y procurará en todo caso su eficacia.

4.4.3. Naturaleza jurídica

Algunos autores plantean la discusión sobre si el reconocimiento judicial constituye o no un medio de prueba puesto que en muchos casos no se incorpora con este medio ningún antecedente que no conste ya en el proceso, la diligencia sólo sirve para ilustrar al juez, no siendo en consecuencia un medio de prueba.

Al ser citado Alsina, afirma que “únicamente podría decirse que asume el carácter de prueba, cuando en el acto de la inspección se dispone, a pedido de las partes, dejar



constancia de algún hecho o modalidad del mismo que se considere de particular interés.⁵⁷

“... una auténtica prueba procesal por la función que desempeña y que tiende a convencer al juez de la existencia o inexistencia de datos procesales determinados.”⁵⁸

El reconocimiento judicial es un medio de prueba, ya que atendiendo a la finalidad que persigue, es convencer al juez sobre la existencia o inexistencia de ciertos hechos versados en el litigio y que es propuesto por las partes en el planteamiento de sus pretensiones; es un medio de prueba procesal, aunque de acuerdo al Código Procesal Civil y Mercantil, su práctica puede darse antes del planteamiento del proceso como una prueba anticipada.

En este sentido, el Código Procesal Civil y Mercantil dispone: “Tanto el que haya de demandar como el que crea verosíblemente que ha de ser demandado, podrá pedir antes de la demanda, que se verifique un reconocimiento judicial de las cosas que habrán de ser motivo de prueba en el proceso y que estén llamadas a desaparecer en breve plazo.

Podrá también pedirse el reconocimiento cuando la cosa amenace ruina o evidente deterioro, o cuando su conservación en el estado en que se encuentre resulte gravosa.

La falta de idoneidad de la declaración de parte como medio de prueba dentro del proceso contencioso administrativo tributario, se hace evidente, pues dentro de este proceso los hechos objeto de litigio se prueban, eminentemente, por medios

⁵⁷ Aguirre, Mario. **Ob. Cit.**; Pág. 686.

⁵⁸ **Ibid.**



documentales los cuales se ofrecen como prueba dentro de la demanda o en la contestación y, por lo tanto no existe la necesidad de que el juez se apersona al lugar de los hechos para formar su convicción al respecto, sino que las pruebas son propuestas y diligenciadas en forma documental y esta carga de la prueba corre por cuenta de las partes.

4.5. Prueba documental

En materia procesal la palabra documentos engloba un significado bastante amplio, los documentos "son objetos materiales que incorporan la expresión escrita de un pensamiento humano y son susceptibles de incorporarse a unos autos o a un expediente. Debe entenderse por prueba documental el medio de prueba consistente en el conjunto de actividades dirigidas a convencer al Tribunal de la certeza de unos hechos mediante la apreciación de documentos."⁵⁹

Este tipo de prueba dentro de la prueba instrumental es bastante generalizada la idea que identifica el documento con algo que por escrito exterioriza cierto pensamiento humano mediante signos permanentes del lenguaje. "... documento es el objeto o materia en que consta, por escrito, una declaración de voluntad o de conocimiento o cualquier expresión del pensamiento.

Advierte que tal concepto deriva directamente de la Ley, pero que en un sentido más lato, documento es todo lo que encierra una representación de un pensamiento, aunque no sea por escrito, y aún más, una representación cualquiera (hitos, fotografía, precintos, tallas, etc.) Pero, tales documentos, en sentido amplio, no se someten a las

⁵⁹ Moro, Tomas. **Ob. Cit.**; Pág. 609.



reglas de los documentos según la Ley, sino que son objeto de reconocimiento judicial o del examen de peritos.”⁶⁰

En materia contencioso tributaria, la prueba documental se entiende como el escrito en el cual constan determinados hechos, disposiciones o declaraciones emanadas de la administración tributaria, y del contribuyente que sirven para probar o acreditar las pretensiones ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo especializado en materia tributaria.

Este documento debe contener un dato o conjunto de datos fidedignos que pueden probar el hecho objeto del proceso.

4.5.1. Características

Características de este medio de prueba indicando las siguientes:

- A. Prueba pre constituida: ya sea por voluntad de las partes o porque la Ley así lo ordena, se elaboran con anterioridad al juicio, haciendo constar el nacimiento, la modificación o la extinción de un derecho, obligación o relación jurídica.
- B. Es una prueba eficaz: imprime certeza a los hechos que se perpetúan en el documento y permite que se interprete lo que su autor o autores quisieron dejar exteriorizado.
- C. Está vinculada a la existencia misma del derecho. Según Alsina, el documento contemporáneo de la relación jurídica, constituye un elemento del derecho

⁶⁰ Aguirre, Mario. **Ob. Cit.**, Pág. 698 y 699.



mismo. Tal es el caso de los testamentos y donaciones por causa de muerte que requieren indefectiblemente la formalidad de la escritura.

4.5.2. Elementos esenciales del documento como medio de prueba

El concepto del documento analizan los elementos que este contiene como tal.

El documento tiene varios elementos a los que suele referirse la doctrina. Cosa, contenido, forma de la representación, autor y fecha; son los componentes esenciales, de este medio de prueba y al desarrollarlos se indica:

- a. Cosa. “El documento ha sido siempre una cosa mueble, capaz de ser transportada a presencia judicial.” Sin embargo en la actualidad esa presentación documental en papel ha sido superada gracias al avance de la tecnología ya que existen otras formas de representar un documento como lo es el disco compacto o el disquete, en los cuales se pueden transportar un documento y reproducirlo mediante un ordenador de información. No obstante, en relación a la presentación del documento mediante otras formas que no sean papel pueden en la actualidad presentar ciertos problemas de tratamiento como medio de prueba.

“... los problemas empiezan a aparecer cuando se advierte que todas las operaciones de un banco o todos los movimientos de valores en la bolsa están incorporados a un disco duro, de modo que si bien algunas operaciones o movimientos pueden copiarse en un disquete o imprimirse en papel, la cosa en donde está incorporada la información no es ni uno ni otro, sino el disco duro, y



este ya no es algo que pueda llevarse consigo, aunque a su información pueda accederse desde las diversas terminales.”⁶¹

- b. Contenido. Se ha establecido que la cosa es el soporte en donde el documento está plasmado y este documento puede representar un hecho o un acto jurídico “hay que distinguir entre el hecho o acto jurídico y la cosa que lo representa; un contrato no es el papel en que se plasma, sino el acto de declaración de voluntades que lo constituye.”⁶²

Además, podemos decir que existe diferencia entre el documento con contenido dispositivo que llevan incorporado una declaración de voluntad constitutiva, y; otro con un contenido puramente testimonial, el que contiene una declaración de conocimiento o un acontecimiento que puede tener o no consecuencias jurídicas.

Lo importante de éstos es su eficacia probatoria, “... los que pueden tener valor establecido por la ley son los dispositivos, por cuanto en ellos se plasma una declaración de voluntad que constituye o altera la relación material; los documentos testimoniales sólo excepcionalmente pueden tener valor legal, pues en ellos se incorporan declaraciones de conocimiento que, por el mero hecho de que se documenten, no pueden tener más eficacia que la propia.”⁶³

- c. Forma de la representación. La forma de representación “es el aspecto clave en la actualidad para definir el documento.” Pueden darse varias alternativas de representar como la escritura, la imagen o el sonido. A partir de este tema

⁶¹ Montero, Juan y Chacón Corado, Mauro. **Manual de derecho procesal civil guatemalteco**. Pág. 152.

⁶² **Ibíd.** Pág. 153.

⁶³ **Ibíd.** Pág. 153.



surgen dos aspectos analizados por Chacón Corado y Montero Aroca, quienes al referirse a ellos manifiestan:

“1) según nuestro derecho positivo una forma de representación que no sea escrita (en todas sus variantes: manuscrita, mecanografiada, impresa, taquigrafiada, pero también sea cual fuere su soporte: papel, disquete, compacto) no es un documento. Esto es algo que hay que admitir guste no guste y que se impone al intérprete, a no ser que éste no se siente vinculado por la Ley. Y

2) Asumido lo anterior, hay que preguntarse a continuación si el medio de la prueba documental puede ser el cauce adecuado para introducir en el proceso forma de representación del hecho o del acto distintas de la escritura, y aquí sí puede contestarse afirmativamente aunque habrá luego que matizar cuando una forma de representación no escrita es más adecuado que entre en el proceso por el medio de prueba documental o por el medio de prueba de reconocimiento judicial.⁶⁴

Autor “... si el documento es una cosa mueble que representa un hecho o acto de forma escrita, es evidente que tiene que tener autor; como decía Carnelutti, representar el hecho de un hombre quiere decir representar un hombre que hace.”⁶⁵ Autor es la persona o sujeto “que inventa una cosa o lleva a cabo alguna obra científica, literaria o artística.”⁶⁶

Además, se llama autor a toda persona que crea una determinada obra sobre la que tendrá derechos protegidos por la Ley. En general el término alude a productores de material de lectura, aunque puede ser extensible a todo creador de software, de obras

⁶⁴ **Ibíd.** Pág. 153 y 154.

⁶⁵ **Ibíd.** Pág. 154.

⁶⁶ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.**; Pág. 60.



pictóricas, de cine, de música, etc. También es posible de representar ante la Ley la posibilidad de que dos o más personas hayan participado de la realización de cualquiera de estas actividades; este sería un caso de coautoría.

En el caso de que una determinada obra sea creada por encargo, la Ley considera como autor al tercero para quien esta se hace. Existen dos tipos de concepciones jurídicas para hacer referencia a la relación del autor y a su obra. Una es la relativa al derecho de autor, que se basa en el criterio de que la obra es una expresión del autor sobre la que este guarda derechos morales. La otra es la relativa al derecho de copia que excluye esta noción de derecho moral: al autor solo se le reconoce la paternidad de una determinada producción. La primera de estas concepciones proviene del derecho francés, mientras que la segunda proviene del derecho anglosajón.

El derecho de autor protege un determinado contenido, más no las ideas. El mero acto de crear ya implica la existencia de estos derechos, sin la necesidad de proceder a ningún trámite formal. Algunas atribuciones que solo le corresponden al autor son: reproducción, lucro, exhibir públicamente la obra, etc.

Es importante señalar que la noción de autor ha sido ampliamente debatida en el ámbito académico como consecuencia de estas regulaciones jurídicas. Esto ha llevado a algunos a sugerir que el autor es meramente una función social y jurídica y que es mejor evitar asociárselo con la persona productora. No obstante, estas evaluaciones pecan de anodinas al contribuir en poco al análisis del fenómeno en cuestión.⁶⁷

En el proceso contencioso administrativo tributario, la autoría de los documentos a utilizar como medios de prueba es clave, ya que no se podrán incorporar un documento

⁶⁷ Guía única en la red, ABC. **En línea.** 01/04/09.



contable, comercial, resolución administrativa que no contenga expresamente quien es el autor o procedencia.

Fecha. La trascendencia de la fecha en el documento es otro de los aspectos importante. Si no tiene fecha de creación, la eficacia probatoria del documento puede sufrir graves perturbaciones, incluso perder totalmente su valor como medio de prueba cuando no puede ser establecida por otras fuentes-medios de prueba.

4.5.3. Clasificación

Los documentos se clasifican principalmente en públicos y privados.

Según el autor, "Públicos son aquellos cuya confección final ha autorizado una persona a la que está atribuida la fe pública, es decir, el oficio de certificar la fecha, los sujetos intervinientes, en dicha confección y los actos de tales sujetos realizados en presencia del fedatario.

Documentos privados son los confeccionados sin intervención del fedatario público y que, además, no hayan sido emitidos por organismos públicos, tengan o no atribuida la fe pública; si la tienen serán documentos públicos, y si no la tienen serán documentos oficiales, pero no privados. A diferencia de los privados, cuya eficacia probatoria se la otorga libremente el tribunal, los documentos públicos establecen necesariamente la certeza sobre el hecho que motiva su otorgamiento, la fecha de este y la identidad de los sujetos intervinientes."⁶⁸

⁶⁸ Moro, Tomas. Ob. Cit.; Pág. 609.



“... dos criterios, en cuanto a la clasificación de los documentos... atendiendo a la persona de quien proceden y al contenido.”⁶⁹

“1. Atendiendo a la persona de quien proceden los documentos:

- a) Públicos: generalmente aquí se incluyen los que proceden de notarios, empleados y funcionarios públicos competentes y que están extendidos con las solemnidades requeridas por la Ley.
- b) Privados: son todos los demás. Si no corresponden a la categoría de públicos, corresponden a los privados.

“2. Por su contenido: se clasifican en dispositivos, confesorios y testimoniales.

- a) El dispositivo es el que incorpora una declaración jurídica constitutiva, un acto de voluntad jurídico-negocial o de otra clase (ley, sentencia, mandato de autoridad en general, o el negocio jurídico-privado, unilateral o bilateral: testamento, contratos, etcétera). Pertenecen a esta categoría entre los notariales, las escrituras públicas.
- b) Otros documentos son los testimoniales propiamente dichos (notificación, acta, carta que narra lo percibido o presenciado); los que contienen una confesión extrajudicial; y por último las anotaciones favorables, las llamadas scriptura pro scribente (facturas, asientos en los libros de comercio, libros auxiliares etc.)⁷⁰

⁶⁹ Aguirre, Mario. **Ob. Cit.**; Pág. 700.

⁷⁰ **Ibíd.** Pág. 701.

4.5.4. Presentación de los documentos

Regula el Artículo 177 del Código Procesal Civil y Mercantil que “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 el documento y sean claramente legibles, 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 contra.” Del contenido de primer párrafo de este Artículo se deduce que:

- I. No es necesaria la presentación de los documentos en original, tanto sean privados o públicos.
- II. Los documentos notariales pueden ser presentados en copia simple legalizada, salvo que la Ley exija expresamente testimonio de las escrituras.

Dada esta posibilidad, puede que se presenten problemas en cuanto a la correspondencia de la copia del documento con el original.



De esta cuenta la misma Ley establece las soluciones pertinentes y crea las siguientes disposiciones:

- I. En el segundo párrafo del Artículo 177 del Código Procesal Civil indica que si el juez o el adversario lo solicitaren, deberá ser exhibido el documento original.

- II. El Artículo 179 del Código Procesal Civil preceptúa: “en cualquier momento del proceso puede el juez, de oficio o a solicitud de parte, disponer el cotejo de una copia con el original, ya sea por si mismo o por medio de peritos. En este caso y como excepción, podrá disponer que se lleven a su presencia los registros, archivos o protocolos. La parte a quien interese la diligencia o ambas si lo dispone el juez, deberán sufragar los gastos que originare el traslado y que el juez fijará prudencialmente en forma inapelable.”

- III. El párrafo tercero del Artículo 180 del Código Procesal Civil, indica que cuando se solicite certificación parcial de un documento, puede cualquiera de las partes interesadas pedir que, a su costa, se haga la transcripción o relación íntegra del documento o de la parte que le interese. La transcripción ha de ser íntegra, cuando la autoridad o funcionario que la expida considera que la parte omitida afecta completamente el hecho o actuación de que se quiere tener constancia.

4.5.5. Disponibilidad de los documentos

Se entiende que la parte que ofrece los documentos como medio de prueba los tiene a su disposición. Pero se dan casos en que tales documentos se encuentren en poder de terceras personas o en poder del adversario. A continuación se aclara cada una de estas posibilidades.



4.5.5.1. Documentos en poder de terceros

Al respecto regula el Artículo 181 del Código Procesal Civil y Mercantil que cuando las partes deban servirse de documentos que se hallen en poder de terceros, deberán solicitar al juez que intime a los mismos a efecto de que entreguen las piezas originales, una copia fotográfica, fotostática, fotocopia o transcripción autorizada por notario, a cargo del peticionario.

Los terceros pueden rehusarse a la entrega, en los casos en que tienen derechos exclusivos sobre los documentos. En los casos de negativa injustificada, los terceros quedarán sujetos al pago de los daños y perjuicios que puedan irrogar a la parte interesada en aportar la prueba.” De este Artículo se deduce que un tercero se niegue a entregar un documento por considerar que él tiene derechos exclusivos sobre el mismo.

La causa justificada ha de versar en que la entrega o exhibición del documento afecte su derecho, al honor o a la intimidad personal o familiar. Y, él se niegue a entregar el documento sin ninguna causa justificativa. En este caso quedará sujeta al pago de daños y perjuicios que puede irrogar a la parte interesada en aportar la prueba. De acuerdo al Artículo 1645 del Código Civil, “toda persona que cause daño o perjuicio a otra, sea intencionalmente, sea por descuido o imprudencia está obligada a repararlo.”

4.5.5.2. Documentos en poder del adversario

La parte que deba servirse de un documento que, según su manifestación se halle en poder de su adversario, deberá presentar copia del mismo o, cuando menos, los datos



que conozca acerca de su contenido. Deberá, asimismo, probar que el documento lo tiene o lo ha tenido el adversario.

El juez dispondrá se prevenga a la parte contraria la entrega del documento dentro de un plazo que le señalará, bajo apercibimiento de hacer una de las declaraciones a que se refiere el párrafo siguiente. Si el documento no fuere entregado y no se produjera contra información por parte del tenedor del mismo, el juez resolverá el punto declarando:

- a. Que se tendrá por exacto el texto del documento mencionado por la parte que solicitó la diligencia; o
- b. Que los datos suministrados acerca del contenido del documento por la parte que pidió la diligencia, se tendrán por exactos en la sentencia.

Si la prueba acerca de la existencia del documento en poder de la parte fuera contradictoria, el juez se reservará el pronunciamiento para el momento del fallo definitivo, en cuya oportunidad podrá extraer de las manifestaciones de las partes y de las pruebas suministradas, las presunciones que su prudente arbitrio le aconseje. Artículo 182, Código Procesal Civil y Mercantil. Es preciso hacer referencia a la exhibición de los libros de contabilidad y de comercio regulado como prueba anticipada en el Artículo 100 del Código Procesal Civil, en cuyo caso el juez podrá disponer que el examen de los libros se practique en el Tribunal o en el domicilio u oficina del dueño de los mismos, por contador o auditor público que rendirá su dictamen al Tribunal.

Finalmente, otra forma de obtener información sobre documentos es que “el juez, de oficio o a solicitud de parte puede pedir a cualquier oficina pública o institución bancaria, las informaciones escritas relativas a actos o documentos de dichas oficinas,



que sean necesario incorporar al proceso.” Todo esto de conformidad con el Artículo 183 Código Procesal Civil y Mercantil.

4.5.6. Autenticidad de los documentos

Como norma general, de conformidad con el Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil “Los documentos autorizados por notario o por funcionario o empleado público en ejercicio de su cargo producen fe y hacen plena prueba, salvo el derecho de las partes de redargüirlos de nulidad o falsedad.” Los demás documentos a que se refieren los Artículos 177 y 178 del Código Procesal Civil, que establece que los documentos privados que estén debidamente firmados por las partes, se tienen por auténticos salvo prueba en contrario.

Los Artículos indicados hacen referencia a los documentos admisibles indicando que pueden presentarse toda clase de documentos, así como fotografías, fotostáticas, radiografías, mapas, diagramas, calcos y otros similares. En el proceso contencioso administrativo tributario será admitido como medio de prueba las cartas dirigidas a terceros por tratarse de un proceso de o en contra del Estado, de acuerdo al segundo párrafo de esta norma.

4.5.7. Reconocimiento de documentos

Regula el Artículo 184 del Código Procesal Civil, que la parte que desee aportar un documento privado al proceso podrá, si lo creyere conveniente en los casos en que la Ley lo establezca, pedir su reconocimiento por el autor o por sus sucesores. El documento privado puede ser reconocido por los herederos del causante; pero el reconocimiento hecho por un heredero no perjudica a sus coherederos.



A este procedimiento se le llama reconocimiento en juicio. Del Artículo 184 del Código

Procesal Civil, se deducen las siguientes situaciones:

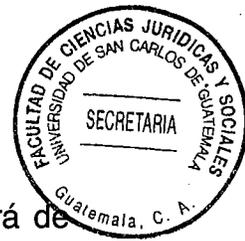
- a. El reconocimiento del documento debe hacerlo su autor y en su caso, sus sucesores o herederos.
- b. Puede hacerse por medio de apoderado con facultad especial.
- c. Si el documento fue suscrito por apoderado o representante legal puede ser reconocido indistintamente por el representante o representado.
- d. Cuando el documento fue firmado por otra persona a ruego de otra que no sabe o no puede firmar, las dos personas harán el reconocimiento o solamente el obligado.

Sobre la diligencia del reconocimiento regula el Código Procesal Civil y Mercantil, en su artículo 185 establece que: “el que haya de reconocer un documento, será citado a más tardar dos días antes del señalado para la diligencia, bajo apercibimiento de que si dejare de comparecer sin justa causa, se tendrá el documento por reconocido a solicitud de parte.

El reconocimiento judicial puede practicarse conjuntamente con la diligencia de declaración de las partes. El desconocimiento de una firma que luego se demostrase ser verdadera, hace incurrir a su autor en la responsabilidad prevista en el Código Penal.” El Código Penal en el Artículo 459, establece que: “comete perjurio quien, ante autoridad competente, jurare decir verdad y faltare a ella con malicia.”

4.5.8. Impugnación de los documentos

La parte que impugne un documento público o privado presentado por su adversario, deberá especificar en su escrito, con la mayor precisión posible, cuales son los motivos



de impugnación. Con dicho escrito se formará pieza separada, que se tramitará de acuerdo con el procedimiento de los incidentes, siendo apelable la resolución que se dicte. Si la impugnación del documento no estuviere decidida al vencerse el término probatorio, el juez podrá suspender el proceso principal hasta la decisión del incidente, si estimare que es fundamental para la sentencia. Si al resolverse el incidente de impugnación se declarara total o parcialmente falso el documento, se remitirá la pieza original o una certificación de la parte conducente, al juez respectivo del orden penal.

El proceso penal por falsedad no detiene ni modifica las conclusiones del proceso civil. Artículo 187, Código Procesal Civil y Mercantil.

La parte que afirme la nulidad o falsedad de un documento sea privado o público debe o puede impugnarlos de acuerdo al mismo Código, en este caso le corresponde a la parte que alega, la carga de la prueba. El Artículo 186 del Código Procesal Civil, en su tercer párrafo indica que la impugnación por un adversario debe hacerse dentro de los diez días siguientes a la notificación de la resolución que admita la prueba.

Cuando se impugna el documento por falsedad, ésta puede ser de dos tipos: la falsedad ideológica, que consiste en que el contenido del documento no coincide con lo que en el momento de creación dijeron las partes y no corresponde con la realidad; la falsedad material o física que consiste en que el documento sufrió alteraciones o manipulaciones después del momento de su creación por la partes.

La norma indica que la tramitación de la impugnación es en pieza separada. Al tratarse de un incidente no suspensivo el procedimiento principal seguirá su curso, si la impugnación del documento no estuviere decidida al vencerse el término probatorio, el juez podrá suspender el proceso principal hasta la decisión del incidente, si estimare



que es fundamental para la sentencia. Además el auto que decida el incidente es apelable, pero a la sala sólo se elevará la pieza separada, no el proceso principal, por lo que el Juzgado continuará con la tramitación de éste.

4.5.9. Valor probatorio

Como se ha establecido, la prueba documental es una prueba idónea en el proceso contencioso administrativo tributario, puesto que este tipo de litigio se dilucida sobre documentos expedidos por la administración Tributaria en virtud de las relaciones de ésta con el contribuyente. En el momento de establecer la eficacia probatoria de los documentos ofrecidos, se debe partir de que su autenticidad no se ha impugnado o en caso de haberse tal circunstancia, se haya quedado establecida como medio de prueba admisible dentro del proceso contencioso tributario.

De acuerdo a los documentos que sean ofrecidos como medio de prueba, en relación a los públicos indican que: "El Artículo 186 párrafo Primero (Código Procesal Civil y Mercantil), regulador de la eficacia probatoria de los documentos públicos parte de reconocer a los mismos valor legal y privilegiado, al decir que producen fe y hacen plena prueba. Sin embargo, esa eficacia privilegiada no se extiende a todo el documento, sino que comprende sólo los extremos del mismo en los que se hace por el notario o por el funcionario o empleado público manifestación de lo que ha observado directamente.

Es decir, el valor legal comprende:

- a. El hecho de que el documento ha sido realizado por el notario o funcionario o empleado público y de que en él intervinieron las partes.
- b. Los hechos relativos a las circunstancias exteriores en que se produjo el documento mismo, principalmente fecha y lugar.



- c. El hecho de que las partes intervinieron manifestando lo que en el documento dice. Este es, sin duda, el extremo más importante, por cuanto hay que distinguir entre: que las partes manifestaron lo que en el documento dice el notario o funcionario o empleado público que dijeron, y que corresponde con la realidad lo que las partes dijeron. El valor legal comprende el primer extremo pero no el segundo.

Todos los hechos y actos que se realizan y se describen por el notario o funcionario o empleado público en ejercicio de su cargo, como producidos o existentes ante él, en el momento de redacción del documento producen fe y hacen plena prueba, salvo el derecho de las partes de redargüirlos de nulidad o falsedad. Todos los demás extremos a los que pueda referirse el documento público no es que carezcan de valor probatorio, es que no tiene el valor legal y privilegiado que establece la norma citada.”⁷¹

En cuanto a los documentos privados, indican los autores citados que: “Lo que dice el Artículo 186 párrafo segundo (Código Procesal Civil y Mercantil), relativo al valor probatorio de estos documentos es de interpretación más compleja, tanto que requieren ir precisando:

- 1) El documento privado debidamente firmado por las dos partes se tiene por auténtico.

- 2) En el caso de que el documento haya sido reconocido por la parte contraria, no hay duda de su autenticidad.

⁷¹ Montero, Juan y Chacón, Mauro. **Ob. Cit.;** Pág. 166.



- 3) En el caso de que fuera verificado por los peritos en el cotejo de letras, el resultado del cotejo no vincula al juez, pero si este considera que el documento provino realmente de la persona que lo firma, ha de concluir que es auténtico a los efectos probatorios.
- 4) Si se produjo impugnación, la autenticidad puede haber quedado establecida en el incidente.
- 5) El documento que una parte presenta siempre prueba en su contra.
- 6) El valor probatorio del documento ha de aceptarse en su totalidad y no solo en cuanto a alguno de sus datos, los favorables con desconocimiento de los adversos.
- 7) La fecha de un documento privado tendrá eficacia probatoria a contra de terceros desde que hubiere sido reconocido el documento ante juez competente o legalizado por notario.

Esta norma se refiere a que el documento pueda ser probado únicamente por éste, pero no, al de que ese hecho pueda ser probado por otros medios de prueba, por lo que la fecha del documento puede quedar establecida por esos otros medios si existen; además el valor legal debe ceñirse a la fecha no al contenido del documento, a pesar de lo que dice el artículo 186, párrafo último, pues los documentos celebrados entre dos partes no pueden considerarse auténticos contra tercero en su contenido.⁷²

⁷² **Ibíd.** Pág. 167.



En cuanto a los libros de los comerciantes, cuya aportación se hace mediante exhibición, el Artículo 189 del Código Procesal Civil y Mercantil regula el valor probatorio de los libros de contabilidad y de comercio al indicar que:

- 1) Los libros hacen prueba contra su autor.
- 2) En procesos entre comerciantes harán fe los libros que estén llevados de conformidad con la Ley.
- 3) Existiendo divergencia entre los libros de dos comerciantes, y llevados los dos de conformidad con la Ley, ninguno produce prueba legal, por lo que el juez los apreciará conforme las reglas de la sana crítica, es decir, de acuerdo con la restante prueba que se produzca.
- 4) Tratándose de un proceso entre un comerciante y un no comerciante, los libros del primero hacen prueba contra el litigante no comerciante, aunque deben ser llevados conforme a la Ley, y admiten prueba en contrario lo que supone que no tienen valor probatorio legal.

4.6. Medios científicos de prueba

Entre los medios científicos de prueba regulados por el Código Procesal Civil y Mercantil, están los siguientes: calcos, relieves, reproducciones y fotografías de objetos, documentos y lugares. También es permitido para establecer si un hecho puede o no realizarse de determinado modo, proceder a la reconstrucción del mismo. Cuando así conviniere a la prueba, puede disponerse la obtención de radiografías, radioscopias, análisis hematológicos, bacteriológicos u otros y en general cualesquiera

experimentos o pruebas científicas. Éstos están muy relacionados con otros regulados por el Código Procesal Civil y Mercantil, como la prueba de expertos.

“... una cosa es que se diga que se admiten cualesquiera medios científicos como prueba, lo cual es obvio desde la distinción entre fuentes y medios de prueba. Otra cosa muy distinta es que se regule en la Ley cómo esas fuentes acceden al proceso, esto es, que se regule la actividad procesal que constituye el medio de prueba.”⁷³

4.6.1. Confusión con otros medios de prueba

Buena parte de las alusiones que se contienen en los artículos que regulan los medios científicos de prueba en el Código Procesal Civil y Mercantil son meras reiteraciones de lo que puede hacerse por otros medios de prueba. Se reitera la aplicación de verdaderos documentos por cuanto preceptúan los artículos referentes a los medios científicos de prueba, puesto que hay veces que se está haciendo mención simplemente a verdaderos documentos como en los casos siguientes: 1) Los calcos, relieves, reproducciones y fotografías de documentos que son simplemente reproducciones de documentos y que según el Artículo 177 son medios admitidos de presentación del documento mismo; 2) versiones taquigráficas, siempre que se acompañe la traducción de ellas y se exprese el sistema empleado.

“Si hemos dicho que el documento es escrito, no puede dudarse de que la taquigrafía es un sistema de escritura; podría decirse incluso que es muy similar al documento en idioma distinto del español y por eso se pide que se acompañe la traducción del mismo.”⁷⁴

⁷³ **Ibíd.** Pág. 170.

⁷⁴ **Ibíd.** Pág. 171.



Otros instrumentos que establece el Código Procesal Civil y Mercantil, como medio científico de prueba son las comunicaciones telegráficas. Hay que tener presente que este tipo de comunicación se hace constar en papel y por escrito y que por lo tanto, no pueden ser más que documentos.

Los artículos en referencia al indicar que se puede disponer la obtención de radiografías, radioscopias, análisis hematológicos, bacteriológicos u otros y, en general, cualesquiera experimentos o pruebas científicas, están aludiendo sin duda al dictamen de expertos.

Cuando se dispone en el Artículo 191 párrafo segundo del Decreto 107 que se permite, para establecer si un hecho puede no realizarse de determinado modo, proceder a la reconstrucción del mismo, pudiendo registrarse en forma fotográfica o cinematográfica, se está aludiendo a la prueba de reconocimiento judicial que puede combinarse igualmente con la declaración de testigos y con el dictamen de expertos.

Entonces, este tipo de prueba no es idóneo para demostrar la verdad sobre los hechos controvertidos en el proceso contencioso administrativo tributario, puesto que como se ha demostrado dentro de esta investigación, este proceso versa sobre hechos que son demostrados mediante documentos, medio idóneo de convicción en sus diversas manifestaciones en papel o en otros materiales de representación documental. Además se confunde con otros medios de prueba por lo que dentro del proceso contencioso administrativo tributario sólo bastaría la prueba documental para que las partes prueben sus pretensiones. En todo caso, que un documento carezca de veracidad, debe probarse en otro proceso, penal por ejemplo, que nada tiene que ver con el proceso contencioso tributario.

4.7. Prueba de presunciones

Por presunción se puede entender la ficción legal a través de la cual se establece que un derecho se entiende probado y que por lo tanto no se hace necesario proceder a la prueba del hecho que se presume. La presunción puede favorecer a una de las partes del juicio, beneficiándose de la presunción lo que generalmente es la parte que se encuentra en una posición de defensa frente a pretensiones del actor.

Uno de los motivos para establecer la presunción está relacionado con la seguridad jurídica del país, porque se establece que la persona que alega algo en un juicio debe probarlo, pero también se establecen presunciones específicas que derivan directamente de la Ley.

Un ejemplo clásico de las presunciones es lo que establece la Constitución derivados de derechos fundamentales acogidos dentro de la Carta Magna y que es parte de la seguridad jurídica es la presunción de inocencia, la cual es la base de todo el derecho penal sustantivo y procesal. Otras presunciones derivan de la necesidad que estima el legislador de favorecer a una de las partes en un juicio, dada su particular posición de debilidad.

En esos casos, traspasa la carga de la prueba a la otra parte, favoreciendo a la parte débil en caso de un posible litigio. Hay que destacar la clara diferencia de las presunciones con la ficción jurídica, que es el nombre que recibe el procedimiento de la técnica jurídica mediante el cual, por Ley, se toma por verdadero un hecho que no existe, o que podría existir, pero se desconoce, para fundamentar en él un derecho, que deja de ser ficción para conformar una realidad jurídica.



El Decreto número 107 regula las presunciones legales y humanas en los Artículos 194 y 195. Ambos Artículos preceptúan: “las presunciones de derecho admiten prueba en contrario, a menos que la Ley lo prohíba expresamente. Son admisibles para este efecto, todos los medios de prueba cuando no exista precepto que los señale taxativamente.” “las presunción humana sólo produce prueba, si es consecuencia directa, precisa y lógicamente deducida de un hecho comprobado. La prueba de presunciones debe ser grave y concordar con las demás rendidas en el proceso.”

Al respecto se dice que las presunciones legales establecidas en el Artículo 194 son presunciones *iuris tantum* porque éstas se establecen por Ley y que admite prueba en contrario, es decir permite probar la inexistencia de un hecho o derecho, a diferencia de las presunciones *iuris et de iure* de pleno y absoluto derecho, presunción que no admite prueba en contrario, o dicho de otra forma, no es un valor consagrado, absoluto, sino que es un juicio hipotético, que puede ser invertido acreditando que un acto es ilegítimo.

La mayoría de presunciones que se encuentran en derecho son *iuris tantum* como por ejemplo: la presunción de legitimidad de los actos administrativos, que pueden ser desvirtuados por el interesado demostrando que los mismos violan el orden jurídico.

En algunos ordenamientos se les denomina presunciones simplemente legales o de derecho. Sus aplicaciones pueden estar en el momento cuando la Ley quiere asignar la carga de la prueba a alguien en particular en un litigio concreto, establece una presunción *iuris tantum*. Con ello, obliga a la persona que quiere vencer esa presunción a aportar las pruebas suficientes para demostrar su falsedad.



La Ley entiende que quien tiene la posesión de un bien se presume que es su propietario, alguien que quiera demostrar que la propiedad le pertenece deberá probarlo con documentos, testigos, etc.

Este tipo de presunciones tiene aplicación en el derecho laboral. Como ejemplo, en la legislación española se establece que aunque en principio hay un amplio reconocimiento del derecho de huelga, el legislador ha descartado aquellas modalidades de huelga que conllevan abuso o desproporción en los sacrificios mutuos de las partes, y que suponen un daño desmesurado para el destinatario de la medida de presión. Por ello se han declarado actos ilícitos o abusivos diversas modalidades de huelga. Si los huelguistas prueban la inexistencia de ese abuso la huelga no será ilegal. Esto es un claro ejemplo de la presunción "iuris tantum".

Una presunción iuris et de iure, en cambio, es aquella que se establece por Ley y que no admite prueba en contrario, es decir, no permite probar que el hecho o situación que se presume es falso, a diferencia de las presunciones iuris tantum que permiten probar que son erróneas. Las presunciones iuris et de iure en derecho son excepcionales. Sus aplicaciones se encuentran cuando la Ley sólo utiliza este tipo de presunciones para casos muy particulares. Como ejemplo, en algunos ordenamientos jurídicos como el nuestro, las actas judiciales emitidas bajo la fe del Secretario Judicial gozan de valor probatorio pleno, esto es, son ciertas en todo su contenido iuris et de iure.

El Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil dispone que los documentos autorizados por funcionario o empleado público en ejercicio de su cargo, producen fe y hacen plena prueba.



Se clasifican a las presunciones en legales y judiciales. Referente a las legales indican que: “En estas presunciones el nexo lógico entre el indicio y el hecho presumido viene establecido por el propio legislador, pero ante la confusión terminológica de las leyes es preciso advertir que para que se trate de una verdadera presunción legal es necesaria la existencia de una norma procesal que la establezca, norma que ha de referirse a un efecto probatorio en la que han de preverse dos hechos, el indicio y el hecho presumido, esa norma tiene que decir que si el juez estima que se ha probado un hecho la consecuencia es la de que se tiene que dar por probado otro hecho.”⁷⁵

En cuanto a las judiciales “el nexo lógico entre el hecho base y el hecho presumido se establece el juez en cada caso concreto, correspondiéndole a él determinar la existencia de:

- a. El hecho base o indicio que debe ser afirmado y probado por las partes, y
- b. El enlace directo, preciso y lógico entre el hecho base probado y el hecho presumido. Atendiéndose que la prueba de presunciones debe ser grave y concordar con las demás rendidas en el proceso.”⁷⁶

En el proceso contencioso administrativo tributario este tipo de prueba no tiene aplicabilidad específica puesto que como se afirmó en este apartado se aplica más en el área penal, civil y laboral, más no en lo administrativo.

⁷⁵ **Ibíd.** Pág. 181.

⁷⁶ **Ibíd.** Pág. 183.



4.8 El sistema de valoración de la prueba en el proceso contencioso administrativo tributario

4.8.1. Generalidades

La prueba tiene como destinatario al juez que va a resolver sobre el litigio; esto va implícito en el propio concepto de prueba, tanto en la parte de éste que se refiere a su convencimiento psicológico sobre la existencia o inexistencia de los datos aportados al proceso como en aquella otra que atiende a la fijación de los datos conforme a las normas legales.

Si la prueba ha sido oportunamente ofrecida, admitida y diligenciada, se agrega e incorpora al proceso y por imperio de los principios de preclusión, impulsión y adquisición y que por efecto de los dos primero avanza el proceso hacia otra de las series concatenadas del mismo resultado; es la culminación de la etapa probatoria por lo que corresponde pasar a la fase subsiguiente denominada alegatoria del proceso.

Esta actividad presenta un momento valorativo tendiente a verificar la existencia o no de los hechos invocados como fundamento de las pretensiones que se encuentran en grado de atribuir convicciones para arribar al resultado del litigio.

Con base en el sistema de comunidad de prueba, o sea la adquisición de todas las pruebas que en nuestra materia son los documentos en donde versan declaraciones de voluntad de la administración tributaria u otro documento contable, lo cual se traduce en que no importará quien haya producido la prueba para la utilización por las partes y el juez para arribar a la solución jurídica que más se adecúe según los hechos



debidamente demostrados al derecho en cuanto al proceso de subsunción, la aplicación de la Ley al caso concreto.

El segundo momento del procedimiento probatorio es el de valoración. La tarea valorativa, es de carácter eminentemente intelectual y se manifiesta en dos períodos consecutivos según la actividad de los sujetos que la realizan y reconocen por su importancia con gran significación, el que corresponde a las partes y el segundo al juez.

La importancia de esta tarea es la fijación de los hechos, el encuadramiento legal y finalmente asegurar la pretensión. La valoración como actividad se realiza en el proceso, materializado por las partes en los alegatos, como paso anterior al momento o etapa decisoria encargada al juzgador.

Las partes hacen mérito de la prueba rendida valiéndose, para ello de argumentaciones favorables a sus pretensiones o defensas con la finalidad de convencer al Tribunal y obtener finalmente una decisión que satisfaga sus intereses. Con ese objetivo, también se incorporan reseñas doctrinarias y jurisprudenciales.

Hay que tener en cuenta, que esa valoración comprende dos aspectos, ya que consiste no sólo en destacar el éxito de su resultado probatorio, sino también la deficiencia o ineficacia de la prueba que favorezca a la contraria. En este momento, la intervención del tribunal se limita a la recepción de los alegatos y una vez agregados al expediente queda el proceso en estado de dictar sentencia; correspondiendo ahora al tribunal analizar los elementos de convicción incorporados al proceso para fundar su decisión.



Ahora bien, cuál es la eficacia probatoria que tienen los diversos medios de prueba establecidos en el derecho. Podemos responder que esa es la actividad del tribunal, en el momento de tomar la decisión definitiva; consistente en una operación mental que tiene por fin conocer el mérito o valor de convicción que pueda deducirse del contenido de la prueba.

La tarea del juzgador en torno al material probatorio es de un examen crítico de todos los elementos de prueba legalmente introducidos al proceso, que determina la convicción, positiva o negativa del juzgador, respecto de los hechos en que se fundan las afirmaciones, pretensiones o resistencias hechas valer en juicio.

Se ha de establecer si ésta cumple o no con el fin procesal a que estaba destinada, convencer al tribunal respecto de la veracidad o falta de veracidad de las afirmaciones que sustentan la plataforma fáctica del proceso.

La valoración de la prueba entonces es una misión exclusiva del juzgador, pero para ello existen varios sistemas aceptados generalmente en la doctrina y que suelen denominarse el de la tarifa legal o prueba legal; el de la íntima convicción y el de la sana crítica racional o libre convicción, aunque en algunos ordenamientos iberoamericanos se ha tenido el gran acierto de no hablar de libre valoración sino de prueba conforme a la sana crítica, como ocurre en Guatemala.

4.8.2. Sana crítica racional

Esta fórmula, envuelve un sistema lógico de valoración de prueba, ocupando un lugar intermedio entre los extremos analizados precedentemente. En él, el juez valora la



prueba sin sujeción a criterios legalmente establecidos, pero, a diferencia del anterior, sin la interferencia de factores emocionales, debiendo fundamentar su decisión.

Deberá ajustarse en todo momento a las reglas de la lógica, a las máximas de la experiencia y a los conocimientos científicos, de ahí que necesariamente tenga la obligación de exteriorizar el razonamiento probatorio empleado, plasmándolo en el texto de la sentencia como única forma de controlar su racionalidad y coherencia.

La motivación real de la sentencia permite constatar que la libertad de ponderación de la prueba ha sido utilizada de forma correcta, adecuada y que no ha generado en arbitrariedad.

Únicamente cuando la convicción sea fruto de un proceso mental razonado podrá plasmarse dicho razonamiento en la sentencia mediante motivación. En el sistema de la sana crítica se aplica el correcto entendimiento humano por parte del Juez. Es la unión de la lógica y de la experiencia, sin excesivas abstracciones de orden intelectual, pero también sin olvidar lo que los filósofos han llamado higiene mental, asegurando el más certero razonamiento.

En otras palabras, debe entenderse con estas afirmaciones que la sana crítica racional, conduce al descubrimiento de la verdad por los medios que aconseja la recta razón y la lógica; vale decir, el criterio racional puesto en ejercicio, ya que en la estructura esencial del fallo judicial, deben respetarse los principios fundamentales del ordenamiento lógico, las leyes de la coherencia y la derivación; las reglas empíricas de la experiencia, el sentido común y la psicología, todos ellos considerados como instrumentos del intelecto humano que permiten la aproximación a la certeza.



La motivación de la sentencia, permitirá ejercer un control de juridicidad y racionalidad sobre la valoración realizada por el juzgador, por medio de los medios de impugnación como los recursos de aclaración y ampliación, y si esto no fuere suficiente se puede plantear el recurso de casación que actúa como un procedimiento de revisión de sentencia, caso contrario el control sería ineficaz o inútil. Implica un procedimiento de exteriorización del razonamiento sobre la eficacia o fuerza probatoria acreditada a cada elemento probatorio y su incidencia en los hechos probados. En resumen, este sistema está compuesto por las reglas de la lógica, la experiencia y la psicología.

4.8.3. Sistema de la prueba tasada

También llamada de la tarifa legal, o apreciación tasada, consiste en que el valor de la prueba está predeterminado en la Ley; es ésta la que le señala por anticipado al juez, el grado de eficacia que debe atribuirse a determinado elemento probatorio; por lo tanto, el juzgador se encuentra obligado a valorar las pruebas de acuerdo a los extremos o pautas predeterminadas por el legislador en la norma jurídica.

Característica ventajosa de este sistema es la uniformidad en las decisiones judiciales en lo que respecta a la prueba.

La ventaja de este sistema es el valor de cada medio de prueba que se encuentra establecido por la Ley, en forma permanente, invariable e inalterable. Suple la falta de experiencia e ignorancia de los jueces. Impide el rechazo injustificado o arbitrario de medios de prueba aportados al proceso.

Las desventajas de este sistema radican en que se obtiene la verdad formal y no real. También, le resta personalidad al juez, ya que le impone aceptar soluciones en

detrimento de su propio convencimiento. En otras palabras, impide al juez hacer uso de sus facultades de razonamiento, o lo utiliza de forma reducida, automatizando su función al no permitirle formar un criterio propio.

4.8.4. Íntima convicción

También se le llama sistema de libre convicción. Constituye este, la antítesis del sistema anterior, en cuanto implica la apreciación según el parecer del juzgador y el otorgamiento de facultades discrecionales al mismo, quien aprecia la prueba libremente, sin estar atado a criterios legalmente preestablecidos. Goza de una amplia libertad de decisión.

Este sistema es propio de los jurados populares; el juez para obtener su íntima convicción, se vale de los sentimientos, de las intuiciones, de las impresiones, o de otros estados emocionales, de sus conocimientos personales; además de los razonamientos lógicos y de la experiencia.

Existen algunas críticas que se le han efectuado a este sistema, entre las que destaca el afectar la forma republicana de gobierno, al permitir dictar un pronunciamiento sin expresar su motivación, cercenando de esta manera las facultades de contralor de las resoluciones jurisdiccionales.

Característica fundamental de este sistema es que el juzgador resuelve de acuerdo con su libre albedrío. El juez valora la prueba de acuerdo a su leal saber y entender. Es un sistema apto para generar injusticias y arbitrariedades.



La autoridad no tiene la obligación ni el deber de razonar o fundamentar los motivos para haber dictado la sentencia.

Este sistema da mayor atención al sentimiento sobre la razón, o se atiende mejor a la intuición sobre la ciencia y la técnica y más aun la posibilidad de excluir dentro de la valoración de la prueba a una crítica racional. Este sistema, en realidad, queda sofocado en el fuero íntimo del juzgador, que no razona su decisión.





CAPÍTULO V

5. La prueba de declaración de parte en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria y su eficacia en la práctica forense

5.1. Concepto y definición

La declaración de parte es un medio de prueba por el que se manifiestan las partes en forma oral ante el juez, cuyo objeto es desempeñar una función probatoria en el proceso contencioso administrativo tributario.

“... la declaración de las partes o confesión en juicio consiste en la actividad procesal por lo que una parte, bajo juramento, contesta a las preguntas (posiciones) que le formula la otra o el juez, relativas a hechos personales de aquélla, con el fin de conseguir certeza sobre los hechos controvertidos en el proceso.”⁷⁷

“Cuando se emplea la palabra confesión puede estarse haciendo mención de dos cosas diferentes: una actividad y un resultado. El medio de prueba consiste en la actividad que es preciso desplegar para introducir en el proceso el conocimiento de determinados hechos que una parte tiene, pero también cabe referirse a la confesión como resultado logrado por la actividad. Puede así decirse que en el proceso va a realizarse la confesión de una parte, con lo que se hace referencia a la actividad como medio de prueba, pero también puede decirse que se ha logrado la confesión de la parte, con lo que se está dando a entender que la parte ha contestado afirmativamente a las preguntas que se le hicieron.”⁷⁸

⁷⁷ **Ibíd.** Pág. 57.

⁷⁸ **Ibíd.** Pág. 57.

5.2. Naturaleza jurídica

La declaración de parte, se propone en la demanda o en la contestación de la demanda y se diligencia y toma valor probatorio dentro del proceso, en cualquier estado del juicio en primera instancia y hasta el día anterior al auto para mejor fallar en segunda Instancia. La declaración de parte debe ser diligenciada ante el juzgador, para que sea válida. El que haya de responder ante los cuestionamientos deberá ser citado a más tardar dos días antes del señalado para la diligencia.

Las posiciones deben ser presentadas por la parte solicitante en plica, ellas deberán versar sobre hechos personales del absolvente o sobre el conocimiento de un hecho. Tomando en cuenta la forma del diligenciamiento de la declaración de parte se deduce que la misma es de naturaleza procesal, dado que es un presupuesto que se encuentra en las leyes procesales, toda vez que las mismas les conceden cierto valor probatorio, el cual habrá de manifestar el juzgador en el momento de dictar sentencia.

Es de mucha importancia definir la naturaleza jurídica de la declaración de las partes la cual se basa en el criterio dominante que se trata de una prueba legal la cual se produce, mediante una declaración de conocimiento, y no como expresión de un saber desinteresado.

5.3. ¿Qué es la declaración de parte?

En nuestro ordenamiento jurídico, se incluye entre medios de prueba en un proceso civil la declaración de las partes. Esta lleva como fin el testimonio de una de las partes en el proceso, respetando los 30 días de prueba, se solicita durante los nueve días de emplazamiento, como una prueba anticipada, enviando en el memorial de petición de!



mismo en sobre cerrado el pliego de posiciones que el absolvente deberá contestar según se establece en los artículos 128 al 141 del Código Procesal Civil y Mercantil.

La declaración de parte es el primero de los medios probatorios en el proceso civil, porque dentro de este se realiza lo que se ha llamado confesión, que es el testimonio de una de las partes y que desempeña una función probatoria dentro del proceso. Para la realización de este procedimiento es necesario que concurren los sujetos de la confesión; partes y juzgador, quienes deben tener un objeto determinado, que consiste en los hechos expuestos en la demanda y su contestación.

5.4. Objeto de la declaración

Son los hechos. Éstos deben reunir los requisitos propios del objeto de toda prueba y en general de todo acto procesal; los expuestos en la demanda y su contestación que sean controvertidos y legalmente posibles. Pero los hechos objeto de la confesión, deben reunir un requisito más; deben ser hechos personales del absolvente y favorables a quien los invoca. Así lo indica el Artículo 133 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley número 107: “las posiciones versarán sobre hechos personales del absolvente o sobre el conocimiento de un hecho... Las preguntas deben referirse a hechos controvertidos en el proceso.

El juez deberá ser escrupuloso en el cumplimiento de este precepto.” El Código extiende el objeto de la confesión no solo al hecho personal sino que también al conocimiento que sobre un hecho se tenga.

5.5. Procedimiento probatorio

La declaración de parte sigue el mismo procedimiento y diligenciamiento similar a los demás medios de prueba establecidos en el Código Procesal Civil y Mercantil, cuyo trámite es el siguiente:

5.5.1. Ofrecimiento y proposición

En el presente caso al no ser regulado por la Ley de lo Contencioso Administrativo, se aplica supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil el cual establece que las posiciones se articulen para preparar un juicio, refiere en el párrafo final del Artículo 98 que "el articulante deberá indicar en términos generales, en su solicitud, el asunto sobre el que versará la confesión y acompañará el interrogatorio en plica. Sin llenar este requisito no se dará curso a la solicitud. El Juez calificará la procedencia de las preguntas al abrir la plica para recibir la declaración."

Naturalmente, cuando hay un proceso en curso, no hay necesidad de llenar el requisito anterior, porque el absolvente sabe el asunto sobre el cual versarán las posiciones. Sin embargo, el requisito de acompañar el pliego de posiciones en un sobre cerrado que contenga las preguntas, para cuando se pida la diligencia sí debe cumplirse, porque así lo establece el Artículo 131, párrafo primero: "Para ordenar la citación es necesario que se haya presentado la plica que contenga el pliego de posiciones, el cual quedará bajo reserva en la Secretaría del Tribunal." De lo regulado por este Artículo se deduce que la declaración de parte es un medio de prueba que se ofrece junto a todos los medios de prueba en el momento de presentar la demanda. Con el escrito inicial se debe presentar la plica conteniendo en éste, el pliego de posiciones que deberá absolver el demandado.



5.5.2. Diligenciamiento

El procedimiento para producir la prueba de confesión judicial, se relaciona con el derecho que corresponde a cada parte para articular las posiciones. Así, pedida la diligencia de posiciones, “el que haya de absolver será citado personalmente, a más tardar, dos días antes del señalado para la diligencia, bajo apercibimiento de que si dejare de comparecer sin justa causa, será tenido por confeso a solicitud de parte.” Todo esto de conformidad con el Artículo 131, primer párrafo del Código procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley Número 107.

Una vez presentada la solicitud ante Juez competente, la citación se debe hacer en la forma indicada, salvo el hecho de que si el que ha de absolver posiciones estuviere fuera del lugar del juicio, en cuyo caso el Juez comisionará para la práctica de la diligencia respectiva al Tribunal correspondiente, acompañando la plica. Artículo 132, párrafo final, del Código Procesal Civil y Mercantil.

Si el absolvente comparece, y siempre que no haya absuelto posiciones sobre los mismos hechos con anterioridad, (Artículo 130, párrafo 3º del Decreto Número 107), el obligado a declarar lo hará bajo juramento. El Artículo 134 en sus párrafos primero y segundo, establece: “El obligado a declarar lo hará con arreglo a la siguiente fórmula: “¿Prometéis, bajo juramento, decir la verdad en lo que fuereis preguntado?”; y contestará: “sí, bajo juramento, prometo decir la verdad”. A continuación se le hará saber la pena relativa al perjurio. La que esta contenida en el Artículo 459 del Código Penal el cual establece que: “comete perjurio quien, ante autoridad competente, jurare decir verdad y faltare a ella con malicia. El responsable de este delito será sancionado con prisión de seis meses a tres años y multa de doscientos cincuenta a Cinco mil quetzales.



Una vez recibido el juramento, el juzgador abrirá la plica en presencia de las partes y calificará las preguntas, dirigiendo las que reúnan los requisitos legales, a los cuales se ha hecho referencia (Artículo 134, párrafo tercero, del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107), y descalificará las preguntas que no reúnan los requisitos legales. Las contestaciones del absolvente deben ser afirmativas o negativas, aun cuando puede agregar las explicaciones que estime convenientes, o las que el Juez le pida. (Art. 135, párrafo 1º. Del Código Procesal Civil y Mercantil).

El abogado que de cualquier manera sugiera las respuestas o haga indicaciones al absolvente, será expulsado del despacho del Juez. No podrá valerse el absolvente de borrador de respuestas, pero se le permitirá que consulte en el acto, apuntes o simples notas, cuando al inicio previa calificación el Juez lo considere necesario, y sean necesarias para auxiliar la memoria del absolvente. El día y hora señalados, si el absolvente no asiste, se le declarará confeso a solicitud de parte, a menos que justifique su inasistencia. Pero si es por enfermedad deberá justificarse con dos horas de antelación a la señalada para la práctica de la diligencia; salvo que por lo repentino de la situación fuere imposible a criterio de Juez en cuyo caso se procederá de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 131 de Código Procesal Civil y Mercantil. La enfermedad no suspende la diligencia.

En esta situación el Tribunal se trasladará donde se encuentre el que debe declarar y allí se efectuará, a presencia de la otra parte si asistiere, salvo que el estado del enfermo le impida declarar a criterio del Juez, Artículo 131 y 138 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley número 107. Si los citados son dos o más personas, puede ocurrir que no comparezcan todos, o sólo alguno de ellos. En este caso la diligencia podrá llevarse a cabo con los que concurren si lo pidiere el articulante, quien podrá solicitar nueva diligencia para que declaren los que hayan justificado su



inasistencia, presentando nuevo interrogatorio en plica. Si los citados comparecen se celebra la audiencia. En ella sólo pueden estar presentes los litigantes y sus abogados, quienes tienen prohibido hacer indicaciones al declarante y se limitarán a reclamar contra las ilegalidades que se observen y a pedir al juez que aclare la pregunta cuando fuere confusa.

Concluido el interrogatorio, la parte que lo promovió puede presentar otras preguntas que el Juez calificará antes de dirigirlas al absolvente en la misma diligencia. El absolvente tiene derecho a su vez de dirigir otras preguntas al articulante, a cuyo fin debe exigir con veinticuatro horas de anticipación cuando menos a la fecha señalada para la diligencia. La documentación de la prueba, se va haciendo por medio de actas en las que se hacen constar la identificación personal del absolvente. El acta debe ser firmada en su final y al margen de las hojas anteriores a la última por los que intervinieron en las diligencias, después de haberlas leído por sí mismas si quisieron hacerlo, o de que les sea leída por el secretario.

La confesión en juicio se distingue de las restantes pruebas y se iguala al reconocimiento judicial, en lo que se refiere al tiempo que la Ley concede para su proposición, admisión y práctica. Entrando el proceso en su parte probatoria, los hechos controvertidos han quedado perfectamente delimitados y consecuentemente, las partes están en condiciones de provocar la confesión. Por otro lado para evitar los abusos que se presentan en el proceso, muchos son los códigos que previenen que la confesión sólo puede pedirse una sola vez en cada instancia. En la primera, durante el periodo de prueba, y en la segunda, cuando concurren los supuestos que permiten rendir prueba en dicha instancia. En esa forma se evitan demoras innecesarias y sin mengua del derecho de defensa en juicio.



5.5.3. Auto de recepción de la prueba

Los autos son resoluciones del Órgano Jurisdiccional “que deciden materia que no es de simple trámite, o bien resuelven incidentes o el asunto principal antes de finalizar el trámite. Los autos deberán razonarse debidamente.” Lo anterior de conformidad con lo que establece el Artículo 141, literal “b” Ley del Organismo Judicial.

Al recibir la solicitud de diligencia de declaración de parte, el Juez dictará una resolución en la que se tiene por recibida la solicitud y por ofrecido los medios de prueba señalados.

Es así entonces que el Juez incorpora el memorial de la declaración de parte a sus antecedentes y la admite como medio de prueba dentro del proceso. Su contenido se encuentra en la norma según lo establecen los Artículos 25 y 26 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley Número 107, que establecen: “Facultades del Juzgador.

Los jueces tendrán las obligaciones y atribuciones establecidas por el presente Código y la Ley del Organismo Judicial y el Reglamento General de Tribunales.” “Concordancia entre la petición y el fallo.

El juez deberá dictar su fallo congruente con la demanda y no podrá resolver de oficio sobre excepciones que sólo puedan ser propuestas por las partes.” Asimismo, el Artículo 28 indica: “Actuación del Secretario. El secretario asistirá al juez, con su firma, en todos los casos en que deban dictarse resoluciones o levantarse actas.”



5.5.4. Notificación y aceptación

El Artículo 31 del Código Procesal Civil y Mercantil en lo relativo a los auxiliares del Juez, indica: “los notificadores son los encargados de hacer saber a las partes las resoluciones y mandatos del tribunal, así como de practicar los embargos, requerimientos y demás diligencias que se les ordene. Tendrán las atribuciones que fije el Reglamento General de Tribunales.”

Asimismo, se establece en el Artículo 66 las clases de notificaciones. En este Artículo se indica la importancia de realizar las notificaciones de acuerdo a la Ley: “Toda resolución debe hacerse saber a las partes en forma legal y sin ello no quedan obligadas ni se les puede afectar en sus derechos. También se notificará a las otras personas a quienes la resolución se refiera. Las notificaciones se harán, según el caso: 1º. Personalmente; 2º. Por los estrados del Tribunal; 3º. Por el libro de copias; y, por el boletín judicial.”

5.5.5. Entrega y presentación de pliego de posiciones

“El que haya de absolver posiciones será citado personalmente, a más tardar, dos días antes del señalado para la diligencia... Para ordenar la citación es necesario que se haya presentado la plica que contenga el pliego de posiciones, el cual quedará bajo reserva en la secretaría del Tribunal.” Artículo 131, del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley Número 107. Entendido es que las posiciones son las preguntas que se le hacen al que debe confesar y el pliego de posiciones es el documento o papel escrito que contiene la totalidad de las mismas.



“Las posiciones versarán sobre hechos personales del absolvente o sobre el conocimiento de un hecho, expresadas con claridad y precisión y en sentido afirmativo. Cada posición debe versar sobre un solo hecho. Dos hechos pueden comprenderse en una misma pregunta, cuando estén íntimamente relacionadas. Las preguntas deben referirse a hechos controvertidos en el proceso. El juez deberá ser escrupuloso en el cumplimiento de este precepto.” Lo anterior de acuerdo al Artículo 133 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Los aspectos que hay que analizar en cuanto a la presentación del pliego de posiciones son los siguientes:

- a. Las posiciones deben versar sobre hechos personales del absolvente o de su representado o bien sobre el conocimiento de un hecho. De acuerdo a este precepto, no pueden referirse a hechos ajenos porque no es su naturaleza. Deben versar sobre la actuación personal del declarante o de su representado. Se comprende por la actuación del declarante aquellos hechos realizados u omitidos por él.
- b. Deben ser expresadas con claridad y precisión. En este sentido, las posiciones no deben ser insidiosas, engañosas o susceptibles de interpretarse en distintos sentidos, es decir no deben ser ambiguas.
- c. Deben ser expresadas en sentido afirmativo. Tomando en cuenta que las contestaciones deberán ser afirmativas o negativas, según el Artículo 135 del Código Procesal Civil y Mercantil; no puede existir otra forma de obtener ese resultado sino por medio de una proposición afirmativa. Estas proposiciones suponen la afirmación de un hecho sobre el que debe responder el absolvente.

- d. Deben versar sobre un solo hecho. Las posiciones no deben contener más de un hecho aunque puede aceptarse una posición que contenga varios hechos en el supuesto de que estos estén íntimamente relacionados o con la vinculación tal que no pueden separarse.

- e. Deben referirse a hechos controvertidos en el proceso. En este sentido las posiciones deben referirse a todos los hechos, sean estos realizados u omitidos por el declarante como aquellos que son de su conocimiento personal, relevantes e identificados en la demanda inicial por quien lo solicita. De esta cuenta no puede referirse a hechos que no han sido articulados o solicitados previamente y en su oportunidad procesal.

5.5.6. Calificación del pliego de posiciones

La calificación del pliego de posiciones lo realiza el juez en el diligenciamiento de la prueba. En esta calificación debe entonces observarse todas las formalidades y requisitos legales tratados en el apartado anterior, en cuanto a la forma de presentación del pliego de posiciones. (Y descalificara las preguntas que no cumplan con lo establecido en la norma previamente citada).

Así se puede ver en el párrafo último del Artículo 133 cuando establece que: “El Juez deberá ser escrupuloso en el cumplimiento de este precepto.” De esto se deduce que habiéndose presentado el absolvente u obligado a declarar por haber sido legalmente citado, se le juramenta conforme lo dispuesto en el Artículo 134 del Código Procesal Civil y Mercantil, a efecto de que prometa decir la verdad en su declaración y bajo conocimiento de incurrir en perjurio si así no lo hiciere.



Después de realizar estas diligencias, el Juez en presencia de las partes procede a la apertura de la plica presentada, así como a calificar las posiciones, dirigiéndole las que cumplan con lo establecido en la norma citada.

5.5.7. Documentación

Al finalizar la diligencia de declaración de parte con la mediación del juzgador, la cual quedará documentada mediante acta faccionada por el oficial a cargo del trámite del expediente. El Artículo 137 del Decreto número 107 se refiere a este momento procesal así: “De las declaraciones de las partes se levantarán actas, en las que se harán constar los datos de identificación personal del absolvente, el juramento que preste y las contestaciones relativas a cada pregunta, conservando en cuanto sea posible el lenguaje de los que hayan declarado.

En el acta no será necesario insertar las preguntas antes de las respectivas respuestas. El acta deberá ser firmada en su final y al margen de las hojas anteriores a la última, por los que intervinieron en la diligencia, después de haberla leído por sí mismos, si quisieren hacerlo o de que les sea leída por el secretario. Si no supieren o no quisieren firmar se hará constar esa circunstancia. Cuando el declarante agregare o rectificare algo después de leída la diligencia, el juez decidirá lo que proceda acerca de las rectificaciones que deban hacerse en el acta. Una vez firmadas las declaraciones, no pueden variarse ni en la sustancia ni en la redacción. Si el declarante se refiere en sus respuestas a las constancias de sus libros, serán tenidas como parte de aquellas, si el que hubiere articulado las posiciones no prefiere que se dé un término prudencial al declarante para que conteste después de haberlos consultado.” De lo regulado por este Artículo se deduce que de cada una de las declaraciones de parte se faccionarán el acta correspondiente, el cual debe contener las circunstancias siguientes:



- a. Los datos de identificación personal del absolvente.
- b. El juramento que preste.
- c. Las contestaciones relativas a cada pregunta, conservando en lo posible el lenguaje del que declara.
- d. En el acta no será necesario insertar las preguntas, sino solo las respuestas puesto que las preguntas están contenidas en el pliego de posiciones.
- e. Las firmas de los intervinientes en la diligencia al final y en el margen de las hojas anteriores a la última.

5.6. Ventajas y desventajas de la declaración de parte

Como ventajas de este medio de prueba se puede indicar que, dado la característica de que el sistema procesal impone cargas procesales al absolvente, entonces el no liberarse de algunas de las cargas procesales puede suponer confesión ficta.

Dentro de estas cargas está la comparecencia. Admitida la prueba de declaración de parte, se citará personalmente a la parte para que comparezca ante el juez competente, bajo apercibimiento de que si dejare de comparecer sin justa causa será tenido por confeso a solicitud de parte.

Asimismo, se encuentra la obligación de jurar. Antes de que se inicie la declaración por la parte que debe hacerlo, (el declarante), ha de prestar juramento al tenor del Artículo 134 párrafo primero del Decreto Número 107, que indica: "El obligado a declarar lo hará



con arreglo a la siguiente fórmula: “¿Prometéis bajo juramento, decir la verdad en lo que fuereis preguntado?”; y contestará: “Sí, bajo juramento, prometo decir la verdad”. En este caso, aunque nuestro Código Procesal Civil y Mercantil no deja previsto expresamente el supuesto de que si la parte declarante se niegue a jurar, debe entenderse que el negarse a jurar es lo mismo que negarse a declarar, por lo que si el declarante persiste en su negativa el juez lo tendrá por confeso.

Algunas de las desventajas de este medio de prueba estriban en que si bien es cierto es un medio de prueba idóneo para el Proceso civil, en donde llega al extremo de ser prueba reina, no lo es para el proceso contencioso administrativo en materia tributaria ya que como medio de prueba idónea esta la prueba documental la cual se basa en el soporte contable, y demás actuaciones y declaraciones que el particular realiza ante la administración tributaria.

Por otro lado, en el Código Procesal Civil y Mercantil, se concibe a la declaración de parte como un acto que no sirve para establecer la veracidad de los hechos, sino solamente para que la parte conteste positiva o negativamente a las preguntas afirmativas del articulante; pudiendo hacer esto a la declaración de parte como algo inoperante, carente de utilidad procesal, pues en la práctica se utiliza no como para aclarar hechos dudosos e inciertos, al punto de que la administración tributaria la utiliza como un requisito más a llevarse a cabo dentro del proceso, porque sino deviene alguna responsabilidad y sanción para el funcionario que tiene a su cargo el expediente al no agotar los medios de prueba que la Ley establece, lo cual hace ver que en la administración pública no existe una estrategia para llevar a cabo con éxito la defensa de los actos administrativos, emanados por ella.



La declaración de parte es un medio de prueba ineficaz en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria, porque mediante esta no se obtiene ningún tipo de convencimiento, o un medio de prueba irrefutable que le pueda servir a la administración para asegurar la defensa de los actos administrativos, más bien es un gasto innecesario, tomando en cuenta que para una diligencia de este tipo, se necesita, primero: señalar día y hora para la diligencia y se tiene que programar en día y hora hábil, esto significa que el oficial a cargo del trámite en el día y hora señalado solo podrá ver este expediente por el tiempo que sea necesario para llevar a cabo la diligencia, segundo: la presencia de las partes y del juzgador para cumplir con la intermediación.

Esta diligencia por muy corta que sea se lleva a cabo por un lapso de tres a cuatro horas, y al final en algunos procesos ni se menciona en los considerandos, ni en la declaración de la sentencia, para esto ¿cuánto tiempo y recursos ha erogado el estado?: ¿No sería mejor utilizar estos recursos en algo útil para la población?: que conforma la sociedad y hacer la planeación de una estrategia de defensa legal por los abogados y directores de los departamentos jurídicos de la administración tributaria.





CONCLUSIONES

1. El contencioso administrativo tributario, es un proceso que no tiene regulación específica y completa, que para su tramitación y diligenciamiento necesita de la integración de varias normas legales que están separadas, y aunque el juzgador trate integrarlas como una sola siempre tendrá la disyuntiva entre lo regulado y el vacío legal.
2. El proceso contencioso administrativo tributario al ser regulado supletoriamente en la Ley del Organismo Judicial, el Código Procesal Civil y Mercantil, de conformidad con lo que establece la Ley de lo Contencioso Administrativo en su Artículo 26. Deja abierta la posibilidad de ofrecer, presentar, y diligenciar varios medios probatorios que no son idóneos al proceso y hacen que este se retarde en los plazos señalados por la ley.
3. La prueba de declaración de parte no cumple su objetivo de lograr el convencimiento de los magistrados sobre la pretensión de la administración tributaria, que a través de un interrogatorio pretende demostrar que un contribuyente debe pagar un ajuste, multa o intereses, cuando este acude a este juicio presentando el soporte contable y documentos legales que los desvanecen.
4. La declaración de parte no es prueba idónea dentro del proceso contencioso administrativo tributario, ya que el litigio se basa en una resolución o actuación de la administración Tributaria, ésta es expresada mediante un documento y esa misma decisión se basa en documentos contables del contribuyente.





RECOMENDACIONES

1. Por ser el proceso contencioso administrativo tributario un proceso de conocimiento, para agilizar su diligenciamiento, el Congreso de la República debe crear una norma especial que regule la fase probatoria estableciendo cuáles pruebas pueden ser admisibles dentro de este proceso para que se cumplan los plazos procesales establecidos por la ley.
2. Al Organismo Legislativo debe, promover reformas al Código Tributario y a la Ley de lo Contencioso Administrativo estableciendo artículos que regulen específicamente el proceso contencioso administrativo tributario de manera que el diligenciamiento del mismo sea rápido, eficiente y económico para las partes, y al Estado en general.
3. Al Organismo Legislativo, debe dotar al Juzgador de las herramientas legales precisas y específicas de prueba en esta materia, y no utilizar todos los medios probatorios admitidos en derecho, como elementos de convicción que debe valorar el juez sobre el litigio en materia contencioso tributario y que pueda aplicar una justicia pronta y eficaz.
4. Mediante una reforma integral del Código Tributario y a la Ley del Contencioso Administrativo, el Congreso de la República de Guatemala debe eliminar los medios de prueba impertinentes en materia contenciosa tributaria, indicando específicamente que la prueba de declaración de parte, no es un medio idóneo porque el litigio se basa en una resolución o actuación de la administración tributaria, expresado mediante un documento.



5. El Congreso de la República debe establecer en las reformas al Código Tributario que los medios de prueba idóneos en el proceso contencioso administrativo tributario, son la prueba documental, es decir, los libros de contabilidad, facturas u otros documentos y el dictamen de expertos, a través de declaraciones contables que sirvan de sustento y soporte para llevar la contabilidad de los ingresos y egresos del contribuyente los cuales pueden ser medios de convicción eficientes que pueden ayudar al juzgador a emitir una sentencia.



ANEXO

Sentencias que demuestran la ineficacia de la declaración de parte en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, en la práctica forense.





ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

PROCESO NÚMERO 297-2001 OFICIAL, NOTIFICADOR PRIMERO, SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO: GUATEMALA, VEINTIUNO DE ENERO DE DOS MIL CINCO.-----

Para dictar SENTENCIA, se tiene a la vista el expediente que contiene el proceso Contencioso-Administrativo arriba identificado, interpuesto por la entidad BAYER, SOCIEDAD ANONIMA, por medio de sus representantes legales Eduardo Dietrich Schernitzky y Silvia Lucrecia Orellaná Ayala de Aguilar, quienes actuaron bajo la dirección y procuración del abogado Mario Efraín Rojas, contra la SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, institución que emitió la resolución número SEISCIENTOS TREINTA Y SIETE GUION DOS MIL UNO (637-2001) de fecha veintiocho de agosto de dos mil uno, ésta estuvo representada por las Abogadas Laura Rossana Bernal Bonilla e Ingris Livanova Soto Cordón, en su calidad de Mandatarias Especiales Judiciales con Representación, actuaron bajo su propia dirección y procuración y la de los abogados Emilia Noemí Avila Avelar, Ingris Livanova Soto Cordón, Rosa Liria Poroj Gómez, Erick Estuardo Ramos Sologaistoa, Laura Rossana Bernal Bonilla y Claudia Veronica Ordoñez Padilla. Por su parte la Procuraduría General de la Nación fue representada por el Licenciado Saul Estuardo Oliva Figueroa, quien actuó bajo su propia dirección y procuración. Los representantes de las partes son de este domicilio y vecindad. Del estudio de los autos se extraen los siguientes resúmenes: A) DEL MEMORIAL DE DEMANDA: La entidad demandante considera que se incumplió con los requisitos legales en las actuaciones del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, al considerar que conforme el artículo 127 del Código Tributario, toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma

Comunicación

PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL

legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos. Indica que por desconocer el contenido de dichos dictámenes no se tiene certeza de por qué razón los argumentos que expuso en el recurso de revocatoria no fueron considerados. Argumentos contrarios al ajuste confirmado: Ajuste al impuesto al Valor Agregado por el período fiscal de abril de mil novecientos noventa y ocho. Se confirmó el ajuste argumentando que al emitir la factura en la destrucción de productos no perecederos, omitió el Impuesto al Valor Agregado, acción que genera débito fiscal. Conforme el numeral 7 del artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no constituye hecho generador del citado impuesto la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique falta de inventario, cuando se trate de bienes perecederos. Manifiesta que debe considerarse que en relación con los productos destruidos por la entidad, no se generó el Impuesto al Valor Agregado, debido a que no les fueron mezclados químicos y preservantes, razón por la cual los mismos no son durables o de permanencia indefinida. Concluye indicando que el ajuste al débito fiscal confirmado debe desvanecerse por su obvia y notoria improcedencia. Fundamentó en derecho sus aseveraciones e hizo las peticiones que en derecho corresponden.

B) DE LA CONTESTACION DE LA DEMANDA: LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA contestó la demanda en sentido negativo argumentando que la resolución impugnada esta fundada en ley, ya que la entidad contribuyente, BAYER, SOCIEDAD ANONIMA, procedió con fecha quince de abril de mil novecientos noventa y ocho a la destrucción de medicamentos habiendo emitido la factura cambiaria libre de protesto número sesenta y dos mil ochenta y nueve (62089) de fecha dieciocho de agosto de mil novecientos



noventa y ocho, por la cantidad de ciento veinte mil setecientos cuarenta y cuatro quetzales con veintidós centavos (Q.120,744.20) que ampara el monto de los medicamentos destruidos, habiendo omitido el pago del Impuesto al Valor Agregado por la suma de doce mil setenta y cuatro quetzales con cuarenta y dos centavos (Q.12,074.42), argumentando que son bienes perecederos y que por lo tanto están exentos de ese impuesto de conformidad con el artículo 3, inciso 7), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, argumentando que siendo obligatoria la emisión no solo de la factura sino el pago del Impuesto al Valor Agregado, ya que la entidad demandante destruyó mercadería consistente en un gran porcentaje medicinal que no se puede considerar perecedero, mercadería que no es poco durable y no ha de acabarse por sí sola por estar compuesta por elementos químicos que no pierden sus efectos, ya que su objeto es mantener dichos productos en buen estado, por ser comerciales y de consumo. Con respecto al argumento de la entidad actora de que se violó su derecho de una legítima defensa por no habersele notificado los dictámenes emitidos por la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y la Procuraduría General de la Nación es necesario indicar que en el caso del primero, fue solicitado conforme el artículo 159 del Código Tributario, para contar con una opinión de carácter técnico acerca de la cuestión que se discute y el dictamen que sí es obligatorio, es el de la Procuraduría General de la Nación, en este caso el interesado y quien solicita dicho dictamen es el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, y es a quien se da a conocer dicho documento, no así al recurrente. Con respecto al segundo párrafo del artículo 127, el mismo se refiere expresamente a las resoluciones y no a un dictamen. Fundamentó en derecho

ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

Samuel...

[Handwritten signatures]

PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL



sus aseveraciones e hizo las peticiones que en derecho corresponde. -----

LA PROCURADURIA GENERAL DE LA NACION, al evacuar la audiencia conferida contestó la demanda en sentido negativo sobre el ajuste al débito fiscal, porque el contribuyente destruyó mercadería por valor de ciento veinte mil setecientos cuarenta y cuatro quetzales con veintidós centavos (Q.120,744.22), lo que generó un Impuesto al Valor Agregado por la cantidad de doce mil cuarenta y siete quetzales con cuarenta y dos centavos (Q.12,047.42) sin perjuicio de la multa e intereses. Hace referencia a las definiciones del término "percedero" indicando que: Son percederos todos aquellos bienes que por su naturaleza, son susceptibles de una fácil descomposición, sin la acción intencional y activa del ser humano. Indicando que en los productos destruidos ya intervino la mano del hombre, porque fueron tratados con preservantes, lo que significa que feneció no por su propia naturaleza sino por la acción del productor o fabricante. En tal virtud, considera que no es producto "percedero" y su destrucción sí constituye hecho generador del Impuesto al Valor Agregado que debió facturarse. Fundamentó en derecho sus aseveraciones e hizo las peticiones que en derecho corresponde. -----

C) DE LOS HECHOS SUJETOS A PRUEBA: Si la entidad demandante está legalmente obligada a hacer efectivo el pago al ajuste formulado al débito fiscal; y, en consecuencia, si la resolución impugnada fue dictada de conformidad con la ley. -----

D) DE LAS PRUEBAS APORTADAS: Durante el periodo de prueba con citación de la parte contraria se recibieron los siguientes medios de prueba: 1) POR PARTE DE LA PROCURADURIA GENERAL DE LA NACION: a. el expediente administrativo, b. las presunciones legales y humanas. 2) POR PARTE DE LA



SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA: a. declaración de parte, b. el expediente administrativo, c. presunciones legales y humanas. 3) LA ENTIDAD DEMANDANTE: a. el expediente administrativo y documentos referidos en el memorial identificado con el número novecientos sesenta y seis, b. fotocopia legalizada del informe emitido por el Centro Guatemalteco de Información de Medicamentos, y c. fotocopia legalizada del informe emitido por el Laboratorio Nacional de Salud.

ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

E) DEL DIA PARA LA VISTA Y DE LOS ALEGATOS PRESENTADOS: Para la vista del presente proceso, se señaló la audiencia el día dieciocho de julio del dos mil tres, a las doce horas, por lo que verificada la misma y habiendo alegado las partes, es momento de dictar la sentencia que en derecho corresponde.

CONSIDERANDO (I): De conformidad con el artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo la de ser el contralor de la juridicidad de los actos concretos de la administración pública que son impugnados en esta instancia por el administrado que se considera perjudicado, teniendo 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 de los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas. En cumplimiento de tal encargo, siendo el acto administrativo impugnado consecuencia de una serie de actuaciones que forman parte del respectivo expediente administrativo, como ha sido sostenido incluso por la Honorable Corte Suprema de Justicia, este Tribunal está legalmente facultado para examinar o revisar las actuaciones que forman el expediente administrativo, además de las producidas propiamente en la instancia judicial, con el sano propósito de

Comunicación

[Handwritten signatures]

PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL



determinar si el acto de autoridad impugnado se encuentra de acuerdo a las normas legales que regulan la materia de que se trata. Por otro lado, debe hacerse constar que la competencia del Tribunal para conocer del acto concreto que se impugna en esta instancia, se fundamenta en lo dispuesto en los artículos del 161 al 167 del Código Tributario y en el contenido del Acuerdo número 30-92 de la Corte Suprema de Justicia.-----

CONSIDERANDO (II): Por la época a que corresponde el ajuste confirmado por medio de la resolución que se impugna en esta instancia este Tribunal debe analizar la juridicidad y legalidad del mismo a la luz de las disposiciones legales que se encontraban vigentes para entonces, razón por la cual en el presente fallo se examinará el asunto sometido al conocimiento del Tribunal con atracción de normas legales que ya no se encuentran vigentes a la fecha, lo cual se encuentra sustentado en el artículo 7 del Código Tributario y 36 de la Ley del Organismo Judicial, que facultan al Tribunal para revisar el caso con aplicación de dicha normativa, además de las disposiciones legales que se encuentran vigentes. ----

CONSIDERANDO (III): DE LOS HECHOS CONTROVERTIDOS: El asunto que se controvierte en el presente proceso se contrae a establecer si la destrucción de productos farmacéuticos en mal estado y vencidos, que hizo la entidad Bayer, Sociedad Anónima, por un valor de ciento veinte mil setecientos cuarenta y cuatro quetzales con veintidós centavos (Q.120,744.22), debe satisfacer el Impuesto al Valor Agregado y si, como consecuencia de ello, se omitió el pago del mismo por la suma de doce mil setenta y cuatro quetzales con cuarenta y dos centavos (Q.12,074.42) y multa por igual cantidad más los intereses resarcitorios respectivos. Al respecto cabe hacer las acotaciones siguientes: A) La parte demandante sostiene como fundamento medular de su pretensión, que el ajuste es evidentemente improcedente, en virtud de que los productos que fueron destruidos por



ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

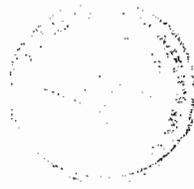
su representada son de naturaleza perecedera, lo cual consta en el acta notarial
faccionada en esta ciudad el quince de abril de mil novecientos noventa y ocho por el
Notario ROBERTO COLMENARES ARANDI, por medio de la cual se hace constar la
destrucción de productos en virtud de haber expirado el plazo para el uso efectivo para el
cual es recomendado y en virtud del mal estado de los mismos. Se debe tomar en
consideración que los productos farmacéuticos son de consumo popular, deben ser
consumidos dentro del plazo estipulado previamente por el fabricante, ya que de lo
contrario no producirían ningún efecto curativo de acuerdo a su naturaleza y aún más
pueden producir daños físicos y riesgos en su ingestión tardía. Estas circunstancias
tipifican en su justa medida los productos perecederos, los cuales al ser destruidos, aplica
la salvedad de ser causantes del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo
estipulado en el numeral séptimo del artículo tres de la Ley del Impuesto al Valor
Agregado. Se promovió además del documento relacionado un dictamen técnico en el
cual consta que los productos destruidos son perecederos y que, por lo tanto, la
destrucción de los mismos no genera Impuesto al Valor Agregado. Entendiéndose por
perecedero según el Diccionario de la Real Academia Española lo poco durable, que ha de
perecer o acabarse, de lo cual se infiere, en el presente caso, que la medicina de consumo
popular destruida dejó de ser en su naturaleza y efectos previstos útil para lograr su objeto
y, por lo tanto, obligada su destrucción, razón por la cual no se generó el impuesto al
Valor Agregado; B) La Superintendencia de Administración Tributaria al contestar la
demanda, manifestó entre otras cosas: Que el ajuste se confirmó porque el contribuyente
destruyó mercaderías no perecederas por valor de ciento veinte mil setecientos cuarenta y
cuatro quetzales con veintidós centavos (Q.120,744.22) y omitió el pago del Impuesto al
Valor Agregado por la suma de doce mil setenta y cuatro quetzales con cuarenta y dos
centavos (Q.12,074.42), siendo obligatoria la emisión no solo de la factura sino del pago

Consumo popular

[Handwritten signatures]
PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL

SECRETARIA

del referido impuesto, omisión que se comprueba con las pruebas aportadas por el mismo contribuyente inclusive la factura cambiaria tiene esa razón, ya que se destruyó mercadería consistente en un gran porcentaje medicinal que no se pueden considerar perecederos como bien se puede comprobar en el listado de productos, la que no es poco durable y no ha de acabarse por sí sola por estar compuesta de elementos químicos que no pierden sus efectos ya que su objeto es mantener dichos productos en buen estado, por ser comerciales y de consumo, por lo que debe traerse a colación lo que indica el Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Vigésima Primera Edición, Tomo II, Madrid, mil novecientos noventa y dos, el que define la palabra perecedero como "poco durable, que ha de perecer o acabarse". Por su parte el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio, mil novecientos ochenta y siete, Editorial Claridad, Sociedad Anónima página quinientos sesenta y cinco define la palabra Perecedero como: "Susceptible de perecer o desaparecer, en especial por su propia naturaleza o proceso, como ciertas frutas no conservadas o no conservables." También el Diccionario citado define la palabra destruir de la manera siguiente: "deshacer, arruinar o asolar una cosa material; deshacer inutilizar una cosa material, como un argumento, un proyecto; quitar a alguien los medios con que se mantenía o estorbarle que los adquiera". De las definiciones doctrinarias anteriores se llega a la conclusión que la contribuyente destruyó productos que no son perecederos, ya que no estaban en su estado natural, sino que habían sufrido un proceso de industrialización con participación activa y directa del ser humano. Es de tener en cuenta que al utilizar el término perecedero se refiere a la desaparición natural del objeto o cosa, hecho que no se da en los productos destruidos por la demandante, ya que todo el producto destruido por ésta, tiene naturaleza a perecer no por sí solo como pasó en el presente caso y se dio la acción de destruir, hecho que dio lugar a la desaparición de los productos. Debe tomarse en cuenta que la fecha de vencimiento, puesta por los - -



laboratorios del producto medicinal, es para que el consumo de dicho producto sea dentro del plazo establecido por el productor y esto no significa que por ello sea percedero por su naturaleza, pues si no se destruye dicho producto sigue existiendo con sus efectos, y puede ser objeto de venta, lo cual no encuadra dentro del espíritu de la norma analizada ya que, además, la excepción es de bienes percederos, que se acaban y perecen por sí solos, sin la intervención de la mano del hombre. C) La Procuraduría General de la Nación al contestar la demanda indicó que el numeral 7 del artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado preceptúa que el impuesto se genera por la destrucción o pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes percederos. El Ajuste se formulo al debito fiscal, porque el contribuyente destruyó mercadería por valor de ciento veinte mil setecientos cuarenta y cuatro quetzales con veintidós centavos (Q.120,744.22), lo que generó un impuesto al Valor Agregado por la cantidad de doce mil cuarenta y siete quetzales con cuarenta y dos centavos (Q.12,047.42), sin perjuicio de la multa e intereses. Analiza el significado del termino percedero para determinar el contenido y alcance de la disposición citada. Al respecto dice: el Diccionario de la Real Academia Española , vigésima primera edición, tomo II, Madrid mil novecientos noventa y dos, página un mil ciento dieciséis define la palabra percedero como: "Adj. Poco durable; que ha de perecer o acabarse". Por su parte agrega que el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Política y Sociales de Manuel Osorio, mil novecientos noventa y siete, Editorial Claridad, Sociedad Anónima, página quinientos sesenta y cinco la define como: "Susceptible de perecer o desaparecer, en especial por propia naturaleza o proceso, como ciertas frutas no conservadas o no conservables". De la definiciones citadas concluye que: "Son percederos todos aquellos bienes que por su naturaleza, son susceptibles de una fácil descomposición, sin la acción intencional y activa del ser humano". Es del criterio dicha institución que, en los productos destruidos ya

ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

Carretero

[Handwritten signatures]

PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL



intervino la mano del hombre, porque fueron tratados con preservantes para que tuvieran una larga duración, a tal punto que, señala la fecha máxima de consumo por vencimiento. Lo que significa que feneció no por su propia naturaleza sino por la acción del productor o fabricante. En tal virtud no es perecedero y su destrucción si constituye hecho generador del impuesto al Valor Agregado. -----

CONSIDERANDO (IV) : MOTIVACION DEL FALLO: De conformidad con lo preceptuado por el artículo 3, inciso 7, del Decreto 27-92 del Congreso de la República, en este caso el hecho generador en el Impuesto al Valor Agregado se produce por "la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio"; es decir, que según esta normativa, concurre alguno de los supuestos previstos en la salvedad contenida en la ley, la cual dentro del hecho generador del impuesto no afecta a los bienes perecederos o causas de fuerza mayor y, consecuentemente, no se origina la obligación tributaria en cuanto a estos. Por consiguiente, estimar que el faltante de inventario es un supuesto aislado de contenido independiente, constituye un error de interpretación del precepto legal referido. En este contexto se considera necesario, para el caso que se analiza, determinar el concepto del término "perecedero" con el propósito de establecer si los bienes o productos que destruyó la entidad demandante se encontraban en la situación prevista por la ley. Al respecto cabe indicar que según el Diccionario de la Real Academia Española, edición mil novecientos noventa y dos (1992), el vocablo perecedero es un adjetivo que significa en su primera acepción: "Poco durable; que ha de perecer o acabarse". Lo perecedero pues comprende dos situaciones: la primera se refiere a bienes de poca duración; y la segunda, a los bienes que si bien no son de poca duración, fatalmente han de perecer o acabarse. De lo antes expuesto se extrae la conclusión que perecedero es aquello que fenece, o sea que tiene existencia limitada. En el caso de los



productos medicinales, es un hecho notorio que éstos tienen un período limitado de duración, lo que significa que son perecederos, por lo que la destrucción de los mismos no está gravada con el impuesto al valor agregado. Además, la parte demandante aportó como medios de prueba el expediente administrativo, en el que aparecen agregados los documentos siguientes: a) fotocopia de la opinión emitida por el Centro Guatemalteco de Información de Medicamentos de la Facultad de Ciencias Químicas y Farmacia de la Universidad de San Carlos de Guatemala, de fecha veinticinco de enero de mil novecientos noventa y nueve (folio ciento treinta y cinco del expediente administrativo), en la que se indica que "Un producto perecedero es aquel que se termina o acaba después de un período de tiempo y ya no puede utilizarse. Los medicamentos y productos de diagnóstico tienen un período de vida útil... La fecha de expiración o vencimiento es la fecha hasta la cual se espera que el producto satisfaga las especificaciones. La fecha de expiración se basa en la estabilidad del producto farmacéutico y después de la cual el mismo NO DEBE USARSE. Por lo anterior, un producto farmacéutico (medicamento o de diagnóstico) es un producto perecedero"; b) Acta Notarial de fecha quince de abril de mil novecientos noventa y ocho, faccionada por el Notario Roberto Colmenares Arandi, folios seis al diez en la que consta la destrucción de mercadería que se encuentra en mal estado, específicamente productos medicinales, con un valor de ciento veinte mil setecientos cuarenta y cuatro quetzales con veinte centavos (Q.120,744.20). Los documentos antes indicados al no ser impugnados en la fase administrativa se les tiene como auténticos, razón por la cual se le asigna pleno valor probatorio respecto de los hechos que con ellos se acredita. Por lo anteriormente expresado se concluye que es procedente la demanda por medio de la cual se impugna la resolución número seiscientos treinta y siete guión dos mil uno (637-2001) de fecha veintiocho de agosto del año dos mil uno, que confirma la resolución número tres mil quinientos veintiséis (3526) de fecha

ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

conclusiones

PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL



treinta de octubre de dos mil, emitida por la Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria Departamento de Análisis y Liquidación del Ministerio de Finanzas Públicas, lo que así deberá declararse en este fallo. -----

CONSIDERANDO: (V) De conformidad con lo que establece la ley, en la sentencia que termina el proceso debe condenarse a la parte vencida al pago de las costas, pero se le puede eximir de las mismas si se advierte que se litigó con evidente buena fe, lo que acontece en el presente caso, razón por la cual no se condena en costas. -----

LEYES APLICABLES: Artículos: 12, 28, 203, 204 y 221 de la Constitución Política de la República; 25, 26, 27, 28, 29, 44, 45, 51, 66, 67, 75, 79, 106, 126, 127, 128, 178, 186, 572 y 574 del Código Procesal Civil y Mercantil; 1, 2, 51, 52, 57, 58, 141, 143, 147 y 159 de la Ley del Organismo Judicial; 18, 19, 20, 22, 28, 29, 41, 43, 45, 47 y 48 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo; 1, 2, 4, 7, 17, 18, 103, 105, 161, 162, 165, 167, 168 y 169 del Código Tributario; 1, 3, numeral 7, 13, numeral 4, del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado. ----

POR TANTO: Con base en lo antes considerado y leyes citadas, esta Sala al resolver DECLARA: I) Con lugar la demanda promovida en la vía contencioso administrativa por la entidad BAYER, SOCIEDAD ANÓNIMA, contra la Superintendencia de Administración Tributaria. En consecuencia, se REVOCA la resolución emitida por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria con fecha veintiocho de agosto del año dos mil uno, número seiscientos treinta y siete guión dos mil uno (637-2001), la cual queda sin ningún efecto legal; así como la que le sirve de antecedente, número tres mil quinientos veintiséis (3526), emitida por la Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria Departamento de Análisis y Liquidación del Ministerio de Finanzas Públicas, el treinta de octubre de dos mil. No se condena en costas. NOTIFÍQUESE, y al estar



firmé el presente fallo devuélvase el expediente administrativo a la dependencia de origen.

[Handwritten Signature]
Dr. Hugo Enrique Argueta Figueroa
MAGISTRADO PRESIDENTE
SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL DE LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

[Handwritten Signature]
Lic. Rommy Patricia Aguilar Gutiérrez
MAGISTRADO VOCAL II
SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL DE LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

[Handwritten Signature]
Licda. Carmen Elena Birón Perdomo
Magistrada de Apoyo
Sala Segunda del Tribunal de lo
Contencioso Administrativo

ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

[Handwritten Signature]
Lic. Gustavo Adolfo Hernández Mazariegos
MAGISTRADO VOCAL I
SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL DE LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

[Handwritten Signature]
Lic. María del Rosario López Rendón
SECRETARIA

PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL



GUATEMALA, C.A.



PROCESO NÚMERO 147-2003. OFICIAL Y NOTIFICADOR PRIMERO, SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO:
Guatemala, doce de octubre de dos mil seis. -----

Para dictar **SENTENCIA**, se tiene a la vista el expediente que contiene el Proceso Contencioso Administrativo arriba identificado, interpuesto por la entidad **COMPAÑÍA GUATEMALTECA DE ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO, SOCIEDAD ANÓNIMA**, a través de su representante legal Ricardo Francisco Chávez Pérez, quien actuó bajo la dirección y procuración de los Abogados Jorge Escobar Feltrin y Julio Fernando Escobar Carrera, contra la **SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA**, institución que emitió la resolución número **CERO CINCUENTA Y CUATRO GUIÓN DOS MIL TRES (054-2003)**, de fecha **treinta de enero de dos mil tres**, y ésta estuvo representada por las Abogadas Emilia Noemí Ávila Avelar y Laura Rossana Bernal Bonilla, actuando en su calidad de Mandatarias Especiales Judiciales con Representación de la Superintendencia de Administración Tributaria, quienes actuaron bajo su propia dirección y procuración y la de los Abogados Ingris Livanova Soto Cordón, Rosa Liria Poroj Gómez, Erick Estuardo Ramos Sologaistoa y Guillermo Putzeys Iriguen. Por su parte la Procuraduría General de la Nación fue representada por los Abogados Edwin Rolando de Paz Ruano y Ana Luz de Fátima Gálvez Palomo, quienes actuaron bajo su propia dirección y procuración. Los representantes de las partes son de este domicilio. Del estudio de los autos se extraen los siguientes resúmenes: -----

A) DEL MEMORIAL DE DEMANDA: La entidad **COMPAÑÍA GUATEMALTECA DE ALMACENES GENERALES DE DEPOSITO, SOCIEDAD ANÓNIMA**, indica que en relación al ajuste formulado, el propio Directorio de la Superintendencia

PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL

[Handwritten signatures and marks]

ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

EXCOPIA DE REPRODUCCION ORGANISMO JUDICIAL



207
208



ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

artículos 373, 379 del Código de Comercio y 22 literal b) del Reglamento de la Ley de Almacenes Generales de Depósito, Decreto 1746 del Congreso de la República, así como al principio de contabilidad generalmente aceptado del "Conservatismo", cuya observancia es obligatoria para las entidades supervisadas por la institución fiscalizadora, de conformidad con la resolución de Junta Monetaria número JM guión ciento noventa y cuatro guión noventa y cinco, y de acuerdo a las instrucciones ordenadas por la Superintendencia de Bancos, operó como una "Cuenta Dudosa de Recuperar", durante el periodo fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, en la cuenta de "Otros Costos y Gastos", el faltante de café pergamino de primera calidad exportable amparado por el Certificado de Depósito, ya citado; y, además creó la reserva por el cien por ciento sobre los saldos deudores a cargo del depositario de dichas mercaderías. Las operaciones instruidas por la entidad fiscalizadora, afectan la utilidad obtenida, durante el periodo del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, pues la cuenta "Gastos de Administración y Servicios", es una cuenta correspondiente al Estado de Pérdidas y Ganancias, la cual en el momento de cargar la deuda, se rebaja la utilidad, por lo que dicho gasto es legalmente deducible del Impuesto Sobre la Renta, declarado por la Compañía Guatemalteca de Almacenes Generales de Depósito, Sociedad Anónima, en el periodo fiscal señalado. Sin embargo, la Administración Tributaria formula ajuste considerando que dicho cargo no es deducible, por no haber presentado la denuncia o querrela ante autoridad competente por el faltante de café pergamino. Manifiesta la demandante, que su responsabilidad se limita a la custodia, conservación y oportuna restitución de las mercancías o

PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL



ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

bienes bajo su guarda, custodia, conservación y restitución de los bienes amparados por el título de crédito referido de conformidad con la ley. Fundamentó en derecho sus aseveraciones e hizo las peticiones correspondientes. **b) POR LA PROCURADURIA GENERAL DE LA NACION:** Dicha institución contestó la demanda en sentido negativo, manifestando que se advierte que a la parte interponente no le asiste el derecho para entablar su acción, en virtud que los Almacenes Generales de Depósito son responsables de la custodia, conservación y oportuna restitución de las mercancías o productos depositados y amparados a través de un certificado de depósito, debiendo para el efecto y de conformidad con los artículos 373 y 379 del Código de Comercio llevar su contabilidad con veracidad y claridad y el balance general deberá expresar con veracidad y en forma razonable, la situación financiera del comerciante. Se estableció que la interponente no presentó la denuncia ante la autoridad competente por el ilícito del faltante de café pergamino garantizado con el certificado de depósito número trece mil trescientos noventa y tres (13393), por lo que al contribuyente no puede eximirse de su responsabilidad. Fundamentó en derecho sus aseveraciones e hizo las peticiones correspondientes. -----

C) DE LOS HECHOS SUJETOS A PRUEBA: Si la demandante está legalmente obligada a hacer efectivo el pago del ajuste formulado; y, en consecuencia, si la resolución impugnada fue dictada de conformidad con la ley.-----

D) DE LAS PRUEBAS APORTADAS: Durante el período de prueba con citación de la parte contraria se recibieron los siguientes medios de prueba: **1) POR PARTE DEL DEMANDANTE:** a. el expediente administrativo; b. Los documentos referidos en el memorial identificado con el número tres mil sesenta; c. Informe

PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL

NUMERO NACION



209
210



Suprema de Justicia.-----

CONSIDERANDO II.

Por la época a que corresponde el ajuste confirmado por medio de la resolución que se impugna en esta instancia, este Tribunal debe analizar la juridicidad y legalidad del mismo a la luz de las disposiciones legales que se encontraban vigentes para entonces, razón por la cual en el presente fallo se examinará el asunto sometido al conocimiento del Tribunal con atracción de normas legales que ya no se encuentran vigentes a la fecha, lo cual se encuentra sustentado en los artículos 7 del Código Tributario y 36 de la Ley del Organismo Judicial, que facultan al Tribunal para revisar el caso con aplicación de dicha normativa, además de las disposiciones legales que se encuentran vigentes.-----

ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

CONSIDERANDO III.

Que el asunto que se controvierte en el presente proceso, se contrae a establecer la juridicidad del ajuste que la administración tributaria hace a la entidad contribuyente, en virtud de que al practicarse un inventario físico de mercaderías, amparados por los Certificados de Depósito números trece mil trescientos noventa, trece mil trescientos noventa y tres y trece mil trescientos noventa y cuatro, la fiscalización hecha por la Superintendencia de Bancos concluye sobre un faltante de café pergamino de primera calidad exportable por un monto de cuarenta y un millones noventa y cuatro mil trescientos cincuenta y un quetzales con sesenta y dos centavos (Q.41.094,351.62), lo que dio como resultado, de las diligencias administrativas, la resolución número cero cincuenta y cuatro guión dos mil tres (054-2003), dictada por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en fecha treinta de enero de dos mil tres, cuyo antecedente se encuentra contenido en resolución número CCE

PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL



210
211



ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

operaciones contables efectuadas se considera que generan como consecuencia una "cuenta de resultados", que constituye financieramente una pérdida que reduce las utilidades del período impositivo; en conclusión, se ha podido establecer, tanto en las diligencias administrativas, como en las diligencias judiciales, los aspectos siguientes: El resultado de la revisión relativa a verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias formales sustantivas, relacionadas al Impuesto Sobre la Renta, del período comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, realizado por la administración tributaria, arrojó las conclusiones de: "a) **Revisión de la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta** Se estableció que la mencionada declaración fue presentada en tiempo y que la información está de acuerdo a la que reflejan los Estados Financieros. b) **Revisión de las declaraciones de pagos trimestrales del ISR** Se obtuvo resultado satisfactorio de la revisión realizada, conforme a los preceptos legales que la rigen. c) **Otros Costos y Gastos 1) Gastos de Arrendamiento, reparaciones y mantenimiento** Se determinó que estos gastos se encuentran debidamente registrados y documentados con las facturas respectivas; asimismo, se efectuó correctamente la retención del Impuesto Sobre la Renta de conformidad con la Ley. 2) **Pérdida por valores no asegurados** Con fecha 28 de diciembre de 1998 según póliza de diario número 2221 se registró en la cuenta 7202 "Otros Gastos Extraordinarios" y sub-cuenta 7202.02 "Pérdida por valores no asegurados" la cantidad de Q12,530,648.38. ... Según revisión de los documentos de soporte de la póliza contable se estableció que corresponde al faltante de 22,498.35 quintales de café pergamino a un precio de Q550.02 y 1 quintal de café pergamino a un valor de Q457.53 que hacen un total de



211
212



ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

autoridad competente por el ilícito faltante de café pergamino, ocurrido en bodegas habilitadas y garantizado por el certificado de depósito número 13393, el cual se solicitó mediante requerimiento de información número 2001-15-0103-0518-4 y se dejó constancia en Acta No. 1282-2001. 12,530,648.38". Los documentos transcritos son el resultado del nombramiento de los Auditores y el Supervisor Tributario designados para la verificación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta, del período impositivo del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho de la contribuyente Compañía Guatemalteca de Almacenes Generales de Depósito, Sociedad Anónima; adicionalmente este Tribunal, dentro de las diligencias judiciales, ha tenido a la vista los dictámenes de los expertos designados para la revisión de lo actuado, que desde el punto de vista contable, se concluye que la entidad contribuyente efectuó adecuadamente las operaciones que le permiten registrar los resultados conforme las disposiciones que le son aplicables, y por consiguiente el gasto contabilizado y declarado como deducible, para efectos del pago del Impuesto Sobre la Renta, está sustentado en el propio expediente con todos sus antecedentes, el cual es prueba de la pérdida de la mercadería. En síntesis, el argumento de la administración tributaria, para efectuar el ajuste está sustentado en la no presentación, por parte de la demandante, de la querrela o denuncia, a efecto de cumplir con lo que estipula el último párrafo del inciso ñ) del artículo 38 del Decreto número 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta que reza lo siguiente: "En el caso de delitos, se requiere, para aceptar la deducibilidad del gasto, que la contribuyente haya denunciado el hecho ante autoridad judicial competente.", extremo que igualmente dentro de las diligencias

PARA USO DEL ORGANISMO JUDICIAL

PREMIER JUECE



217
213



28, 44, 45, 50, 51, 61, 62, 67, 75, 79, 116, 120, 126, 127, 128, 129, 177, 178, 186, 187, 194, 195, 572 y 576 del Código Procesal Civil y Mercantil. -----

POR TANTO: I) Con lugar la demanda planteada en la vía Contencioso Administrativa, promovida por la entidad **COMPANÍA GUATEMALTECA DE ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO, SOCIEDAD ANÓNIMA**; II) Se revoca la resolución número cero cincuenta y cuatro guión dos mil tres (054-2003), de fecha treinta de enero de dos mil tres, emitida por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria; así como la que le sirve de antecedente, número CCE guión cero cero trescientos cuarenta y seis guión dos mil dos (CCE-00346-2002), de fecha catorce de agosto de dos mil dos, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, las cuales quedan sin ningún efecto legal; III) No hay condena en costas; IV) Notifíquese, y oportunamente devuélvase el expediente administrativo a la dependencia de donde procede, con certificación de lo resuelto.-----

ORGANISMO
JUDICIAL
GUATEMALA, C.A.

[Signature]
Lic. Gustavo Adolfo Mendicaball Lara Legas
MAGISTRADO PRESIDENTE
SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL
DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

[Signature]
Lic. Ronny Patricio Aguilar Gutiérrez
MAGISTRADO VOCAL I
SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL
DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

[Signature]
LIC. DOMINGO URBAN FAJARDO
MAGISTRADO VOCAL II SALA SEGUNDA
DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO

[Signature]
Lic. Maria del Rosario Lara de Sandqvist
SECRETARIA

rpag

SECRETARIA

BIBLIOGRAFÍA



AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho procesal civil**. Guatemala 1988.

BALLBÉ, Manuel y FRANCH, Marta. **Manual de Derecho Administrativo**. Marqués Tallers Grafics, Catalunya, España. 2002.

CASTILLO DE JUÁREZ, Crista Ruiz. **Teoría general del proceso**. Guatemala 2004.

CALDERÓN MORALES, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. 4ª. Ed. Guatemala 2003.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho procesal administrativo Guatemalteco Tomo II**. 18ª. Ed. Guatemala 2008.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala, comentada e interpretada**. Ediciones Impresiones Gráficas. 6ª. Ed. Guatemala. 2007.

GUÍA UNICA EN LA RED, ABC. <http://www.definicionabc.com/derecho/autor.php>. 01/04/09.

MONTERO AROCA, Juan y CHACÓN CORADO, Mauro. **Manual de Derecho Procesal Civil Guatemalteco**. 4ª. Ed. Guatemala 2008.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. 28ª Ed. Buenos Aires: Heliasta, 2001.

ORELLANA DONIS, Eddy Giovanni. **Derecho procesal civil I**. 2ª. Ed. Guatemala 2004.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario. <http://www.rae.es/rae.html>.

TOMÁS MORO, Fundación. **Diccionario jurídico espasa**. Espasa Calpe. S.A. Madrid. 2001.

Legislación:

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

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



Código Tributario. Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas, 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.