

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

**LA INIDONEIDAD DE LA DECLARACIÓN DE PARTE ANTE LA  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**MARÍA EUGENIA AGUILAR CAÑAS**



GUATEMALA, AGOSTO DE 2005

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

**LA INIDONEIDAD DE LA DECLARACIÓN DE PARTE ANTE LA  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva  
de la  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
de la  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**MARÍA EUGENIA AGUILAR CAÑAS**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, agosto de 2005.

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

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic. Carlos Humberto De León Velasco
Vocal:	Lic. Oscar Augusto Rodas Rivera
Secretario:	Lic. José Alfredo Aguilar Orellana

**Segunda fase:**

Presidente:	Lic. David Sentés Luna
Vocal:	Lic. José Efraín Ramírez Higueros
Secretario:	Lic. Fredy López Contreras

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

## **DEDICATORIA**

A Dios Todopoderoso: Por haberme permitido lograr tan anhelado sueño.

A mis padres: Ernesto Aguilar (Q.E.P.D.)  
Alicia Cañas, porque gracias a su apoyo constante y a su paciencia sin límite pude culminar mis estudios.

A mis hijos: Jonathan Ernesto y Renato Estuardo, con la confianza de ser para ellos ejemplo y estímulo.

A mis hermanas: Lilia Mercedes, Laura Alicia, María Elena y María Ángela, por su comprensión y ayuda.

A mis sobrinos: Alejandro, Mónica, Claudia, Kevin y Andrea, con profundo amor y cariño sincero.

Al licenciado: José Fernando González Taracena, por el estímulo y ayuda incondicional que siempre me brindó.

A los licenciados: Raúl Antonio Chicas Hernández y Juan Carlos Corona López, con admiración y agradecimiento sinceros por su valiosa ayuda.

A: Las autoridades y docentes de mi querida Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos Guatemala, en especial a los licenciados Bonerge Amílcar Mejía Orellana y Mario Estuardo Gordillo Galindo, por haberme dotado de los conocimientos necesarios para ejercer tan honorable profesión.

A ustedes:

Especialmente.

## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Parte general.....	1
1.1. Derecho tributario.....	1
1.2. División del derecho tributario.....	2
1.3. Principios del derecho tributario.....	3
1.3.1. Principio de legalidad.....	4
1.3.2. Principio de capacidad contributiva.....	4
1.3.3. Principio de generalidad.....	4
1.3.4. Principio de no confiscatoriedad.....	4
1.3.5. Principio de igualdad.....	4
1.3.6. Principio de equidad.....	5
1.4. Tributos.....	5
1.5. La relación jurídica tributaria.....	6
1.6. Sujetos de la obligación jurídica tributaria.....	8
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. El proceso administrativo tributario.....	11
2.1. Nociones del proceso administrativo.....	11
2.2. Principios procesales.....	11
2.2.1. Principio de legalidad, juridicidad y justicia administrativa.....	11
2.2.2. Principio de seguimiento de oficio.....	11
2.2.3. Principio de igualdad.....	12
2.2.4. Principio de informalidad.....	12

2.2.5.	Principio de derecho de defensa.....	12
2.2.6.	Principio de procedimiento escrito.....	12
2.2.7.	Principio de procedimiento sin costas.....	12
2.2.8.	Principio de sencillez, rapidez, economía y eficacia.....	12
2.3.	El procedimiento tributario.....	13
2.4.	Etapas del procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración.....	15
2.5.	La resolución final.....	17

### **CAPÍTULO III**

3.	Los medios de prueba ante la administración tributaria.....	21
3.1.	La prueba.....	21
3.2.	Clasificación de la prueba.....	21
3.3.	Objeto de la prueba.....	22
3.4.	La carga de la prueba.....	23
3.5.	Inversión de la carga de la prueba.....	23
3.6.	Medios de prueba.....	25
3.6.1.	Declaración de testigos.....	25
3.6.2.	Dictamen de expertos.....	26
3.6.3.	Reconocimiento judicial.....	27
3.6.4.	Documentos (prueba preconstituida).....	27
3.6.5.	Medios científicos de prueba.....	28
3.6.6.	Presunciones.....	28
3.7.	Valoración de la prueba.....	29

### **CAPÍTULO IV**

4.	La inidoneidad de la declaración de parte ante la administración tributaria.....	33
4.1.	Declaración de parte .....	33
4.2.	Naturaleza jurídica.....	34

4.2.1.	Tesis que considera a la confesión como una declaración bilateral de voluntad, de naturaleza sustancial y negocial.....	34
4.2.2.	Tesis que considera a la confesión como una declaración unilateral de voluntad, de naturaleza sustancial y negocial.....	35
4.2.3.	Tesis que considera a la confesión como un acto de voluntad, pero de naturaleza procesal y no como un medio de prueba.....	35
4.2.4.	Tesis que considera a la confesión como un medio de prueba, de naturaleza procesal, consistente en una declaración de conocimiento.....	35
4.3.	Elementos de la confesión.....	36
4.4.	Aspectos prácticos de la confesión en el sistema procesal guatemalteco....	36
4.4.1.	Confesión ante juez competente.....	36
4.4.2.	Posiciones.....	37
4.4.3.	Oportunidad de acompañar la plica.....	37
4.4.4.	Citación.....	38
4.4.5.	Confesión ficta.....	38
4.4.6.	Valor probatorio.....	38
4.4.7.	Terminación del proceso por confesión.....	38
4.5.	Análisis jurídico doctrinario de la declaración de parte en el procedimiento administrativo tributario.....	39
4.5.1.	Consideraciones legales.....	39
4.5.2.	Derecho comparado.....	42
	CONCLUSIONES.....	43
	RECOMENDACIONES.....	45
	ANEXOS.....	47
	ANEXO I.....	49
	ANEXO II.....	51
	BIBLIOGRAFÍA.....	59

## INTRODUCCIÓN

En las actuaciones ante la administración tributaria pueden utilizarse todos los medios de prueba admitidos en el derecho común, aunque la prueba más utilizada en los procedimientos administrativos tributarios es la documental, legalmente los contribuyentes pueden ofrecer todos los medios de prueba que regula el Código Procesal Civil y Mercantil; sin embargo no todos son aplicables en el ámbito administrativo tributario.

El Código Procesal Civil y Mercantil regula que para que la declaración de parte sea válida debe prestarse ante juez competente, requisito que no puede cumplirse en el procedimiento administrativo tributario si se considera que éste es dirigido y resuelto por empleados y funcionarios administrativos que carecen de facultades jurisdiccionales.

Demostrar que la declaración de parte no es una prueba idónea y resulta ineficaz en las actuaciones administrativas, constituye en objetivo principal de la presente investigación.

Por razones metodológicas, se ha dividido el presente trabajo en cuatro capítulos. En el primero se abordan generalidades relativas a la materia tributaria, por considerarlo fundamental en el desarrollo del tema, el segundo se refiere al procedimiento administrativo y sus principios, y al procedimiento administrativo tributario y su desarrollo, con el propósito de ubicar al lector en el contorno donde se encuentra inmerso el tema de esta obra; en el tercer capítulo se hace un breve análisis de los medios de prueba y su aplicación en las actuaciones administrativas y el último capítulo se reservó para analizar lo relacionado a la declaración de parte, sus aspectos

más relevantes y su inaplicación en los procedimientos tributarios, con la finalidad de puntualizar en las razones que hacen que esta prueba sea inidónea en las actuaciones administrativas.

( i )

La experiencia de la sustentante, las doctrinas que en relación al tema se han formulado y los criterios predominantes actualmente, constituyen la base principal de la presente investigación, en la cual utilizaron los métodos de investigación descriptiva y empírica, partiendo de lo observado en la práctica. Se empleo la técnica del cuestionario con el propósito de probar la hipótesis formulada por la autora del presente trabajo.

( ii )  
**CAPÍTULO I**  
**Parte general**

### **1.1 Derecho tributario**

“Es el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas a quienes la Ley responsabiliza de su pago.”<sup>1</sup>

Gian Antonio Micheli, al referirse al derecho tributario expone: “Así, pues, se puede decir que las normas que se agrupan bajo la denominación de Derecho Tributario disciplinan el tributo, cualquier tributo en sus más variadas fases, y aunque aquellas puedan parecer como referidas a una estructura y a un objetivo diferente; la heterogeneidad de estas normas ofrece, sin embargo, un elemento unificador constituido, como se ha dicho, por el tributo y su realización completa por obra del mismo ente impositor. Como rama de la ciencia jurídica, el derecho tributario tiene, por tanto, como objeto el estudio sistemático de aquellas normas y se presenta como una parte del derecho público. Por ello podría ser incluido dentro del Derecho Administrativo (siempre que éste se considerara en sentido amplio) puesto que éste contempla indudablemente también la actividad tributaria del ente impositor y sus relaciones con los sujetos pasivos.”<sup>2</sup>

El derecho tributario es un género que incluye ciertas especies como: derecho tributario constitucional, derecho tributario interestadual, derecho tributario material o sustantivo, derecho tributario formal, derecho tributario penal, derecho tributario procesal y derecho tributario internacional.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Valdés Costa, Ramón. **Instituciones de derecho tributario**, pág. 1.

<sup>2</sup> **Curso de derecho tributario**, pág. 75.

<sup>3</sup> García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas, volumen I**, pág. 164.

Según Albert Hensel derecho tributario sustancial o material “Es la regulación de las consecuencias que la realización del hecho imponible produce entre el Estado y los sujetos obligados, lo que constituye la relación jurídica tributaria a la par se encuentra el derecho tributario administrativo, que se encarga de sistematizar la tarea de la administración tributaria en la ejecución de la pretensión impositiva.”<sup>4</sup>

Derivado de lo expuesto puede definirse al derecho tributario como el conjunto de principios, doctrinas, teorías, instituciones y normas jurídicas que regulan lo relativo a la existencia y cuantía de la obligación tributaria, la aplicación de la norma material al caso concreto y las controversias que se plantean entre los sujetos de la relación jurídica tributaria.

## **1.2. División del derecho tributario**

La distribución de funciones que existe en el derecho tributario es de vital importancia para la debida protección de los derechos individuales, puesto que es la única rama jurídica en que el Estado crea unilateralmente una obligación pecuniaria de la cual es el acreedor y el juez en caso de conflicto.

“Por aplicación del concepto admitido sin discrepancias, sobre el distinto rango jerárquico de las normas jurídicas, el Derecho Tributario, al igual que todas las ramas jurídicas, está sometido a los preceptos y los principios constitucionales, del cual se extraen y desarrollan principios fundamentales, de muy especial aplicación a la materia tributaria, como el de la legalidad, la tutela jurisdiccional, la igualdad ante la ley. No hay, pues, un Derecho Tributario constitucional, sino preceptos y normas aplicables obligatoriamente al Derecho Tributario. Contenidos en la Constitución más o menos numerosos según los derechos positivos.”<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> **Ibid.**

<sup>5</sup> Valdés Costa, **Ob. Cit;** pág. 5.

Se ha llegado así a tomar conciencia de la necesidad de estudiar al derecho tributario en su globalidad, penetrando en figuras e instituciones que lo integran y a las cuales en el pasado poca significación se les había reconocido.

Básicamente el derecho tributario está dividido en dos grandes ramas: El derecho tributario sustancial o material y el derecho tributario procesal administrativo; sin obviar que está integrado por normas de carácter constitucional en las cuales descansa su base, de carácter material o sustancial ligadas a la relación jurídica, de índole formal o administrativo relacionadas con la actuación administrativa de aplicación del tributo, de carácter procesal que regulan la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación del derecho tributario, y las que se refieren a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones.

### **1.3. Principios del derecho tributario**

Entre las actividades que motivan frecuentes relaciones entre la administración y los particulares, la que se da en el ámbito jurídico-tributario es tal vez, la que más implica relaciones dotadas de una sobrevalorada supremacía pública, es por ello que surgió la necesidad de limitar cualquier acto que pudiera afectar los derechos de los particulares (contribuyentes), así los principios tributarios, son garantías a favor del contribuyente que aseguran la inviolabilidad de sus derechos.

Como toda rama jurídica, el derecho tributario está sujeto a principios que rigen la relación entre el Estado y el contribuyente, existe una variada cantidad que se han ido elaborando en todo tiempo y lugar. Antes de estudiar y analizar los principios que rigen el sistema jurídico de la tributación, es menester establecer que debe entenderse como principio, al respecto el Diccionario de la Lengua Española, proporciona entre otras las siguientes definiciones: “Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia; Causa origen de algo, Norma o idea fundamental que rige el pensamiento de la conducta”.

Algunos juristas han adjudicado un rol fuerte a los principios y sostienen que éstos serían pautas a las cuales se atribuyen un contenido intrínseco y

manifiestamente justo, por lo que no pueden ser desconocidos en ningún ordenamiento positivo.

Otros autores al referirse a los principios tributarios, los nombran como limitaciones al poder tributario o límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado, así pueden mencionarse los siguientes:

3

### **1.3.1. Principio de legalidad**

Desde el punto de vista del derecho tributario material o sustantivo (relativo a las obligaciones tributarias), por este principio no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía.

### **1.3.2. Principio de capacidad contributiva**

Consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales, destinadas a satisfacer necesidades del Estado. Según el profesor Dino Jarach “La capacidad contributiva es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y la aptitud para contribuir a los recursos del Estado.”<sup>6</sup>

### **1.3.3. Principio de generalidad**

Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes no tengan capacidad contributiva, por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales.

### **1.3.4. Principio de no confiscatoriedad**

Constituye una protección a la propiedad privada, por la cual no puede por vía de exacciones patrimoniales coactivas a título de tributos, ser vaciada de su contenido.

### **1.3.5. Principio de igualdad**

---

<sup>6</sup> García Belsunce, Horacio A. **Tratado de tributación**, pág. 316.

Dispone que todos los habitantes son iguales ante la Ley y que la igualdad es la base del impuesto, y las cargas públicas (entendidas éstas como los deberes formales impuestos a los administrados).

### **1.3.6. Principio de equidad**

Implica que cada contribuyente debe aportar una parte justa para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos

El sistema tributario guatemalteco está basado en los principios constitucionales de legalidad y de capacidad de pago, en ese sentido el Artículo 239 de Constitución Política de la República de Guatemala en su parte conducente establece: ... “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria... así como determinar las bases de la recaudación” y el Artículo 243 preceptúa: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago... en concordancia con lo prescrito el Artículo 4 del Código Tributario establece: La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

## **1.4. Tributos**

En toda época y lugar existieron formas de tributación que de alguna manera se asemejan a las actuales, generalmente se ha reconocido a los tributos únicamente la misión de suministrar recursos al Estado con el propósito de satisfacer necesidades públicas; sin embargo, no son los únicos recursos con los que cuenta para hacer frente a los gastos a que está obligado a realizar, pero si los más importantes.

En relación al tema existen varias definiciones así: “los tributos son prestaciones coactivas y sólo excepcionalmente pueden llegar directamente, con su resultado, a la satisfacción de un interés público específico y no al genérico de procurar al ente los medios para hacer frente a los gastos necesarios para su vida y su actividad institucional para conseguir los fines normales o institucionales que se produzcan.”<sup>7</sup>

“Tributos son prestaciones obligatorias en dinero o también en especie y que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio, con el fin de obtener recursos para el cumplimiento de sus propósitos. Los Tributos son impuestos, tasas y contribuciones.”<sup>8</sup>

“En la doctrina existe relativa uniformidad al considerar que tributo desde el punto de vista jurídico, es la expresión que se utiliza para denominar genéricamente las prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente que ejerza para el caso sus funciones, establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la Ley, con el objeto de cumplir sus fines.”<sup>9</sup>

Es característica esencial del tributo su obligatoriedad fundamentada en la coactividad del Estado. A la obligatoriedad está vinculado el ejercicio del poder de imperio estatal, de tal manera que se prescinde de la voluntad del obligado recurriendo a la “unilateralidad” estatal en lo que se refiere al origen de la obligación; la forma más generalizada de los tributos es el impuesto, entendido como la prestación coactiva por lo general pecuniaria que el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una particular actividad del Estado, está obligado a cumplir cuando se encuentre en una determinada relación, puede decirse entonces que el impuesto es la manifestación más típica de un poder de supremacía atribuido al Estado sin limitación alguna, en cuanto que éste tiene la más amplia libertad de escoger el elemento de hecho y su relación con el sujeto deudor y con los demás elementos del tributo.

## 1.5. La relación jurídica tributaria

---

<sup>7</sup> Micheli, Gian, Antonio. **Curso de derecho tributario**, pág. 48.

<sup>8</sup> Puches, Jorge M. y Viana Max F. **Diccionario tributario y temas afines**, pág. 341.

<sup>9</sup> García Belsunce, **Ob. Cit**; pág. 565.

La creación de un impuesto requiere, en primer lugar la descripción de aquello que se quiere alcanzar con el tributo, es decir, la descripción hipotética de la “circunstancia práctica” (acontecimiento o hecho susceptible de producirse) que, al ocurrir en el tiempo y lugar establecido, con relación a una persona (física o jurídica), adquiere la categoría de hecho generador, o “hecho imponible.”<sup>10</sup>

“El vínculo jurídico que nace como consecuencia de exteriorización del hecho imponible, entre el sujeto activo (Estado), facultado a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, y el sujeto pasivo, que debe cumplir con la prestación exigida, constituye la llamada “relación jurídica tributaria”, cuyo objeto es la prestación, normalmente dineraria, conocida genéricamente como “tributo.”<sup>11</sup>

“El ejercicio del poder tributario crea obligaciones sustanciales (pago del tributo) y establece deberes formales (presentación de declaraciones juradas; llevar libros o registros especiales y exhibirlos a los organismos recaudadores; comparecer frente a las citaciones de tales organismos; etc).”<sup>12</sup>

Una parte de la doctrina sostiene que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él, constituye la obligación tributaria de contenido único y variado. Otra parte distingue la obligación tributaria de carácter sustancial o relación jurídica tributaria principal, que es el objeto del derecho tributario material y las relaciones jurídicas que tienen por contenido el cumplimiento de deberes formales que están regladas en el derecho tributario formal o administrativo. Los actos jurídicos tributarios suelen dividirse en esenciales y accesorios, siendo los primeros los que se encaminan a la imposición del tributo, establecido en la norma jurídica tributaria y la realización del presupuesto de hecho previsto en la norma legal que da origen a la obligación tributaria.

---

<sup>10</sup> Soler, Osvaldo H. **Derecho Tributario**, pág. 144.

<sup>11</sup> **Ibid**

<sup>12</sup> García Vizcaíno, **Ob Cit**; pág.302.

Para Fenech citado por Giuliani, la relación jurídica tributaria “Es el vínculo jurídico regulado por normas tributarias, nacido en virtud de un acto de imposición legítimo, dictado por el organismo competente, y por el cual se liga a la Administración Fiscal con sus administrados.”<sup>13</sup>

Jarach, sostiene que el objeto principal del derecho tributario es la relación jurídica tributaria, expresión mediante la cual se identifica a la obligación de pagar el tributo sin que queden fuera las obligaciones accesorias.

El Código Tributario, define la obligación tributaria así: “Artículo 14.- Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la Ley y conserva su carácter personal, a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

#### **1.6. Sujetos de la obligación jurídica tributaria**

“En lo que respecta a los sujetos de la relación, el Estado es el único sujeto activo. Quedan, pues, fuera del ámbito de nuestra rama aquellas prestaciones que tienen las mismas características jurídicas de los tributos, pero cuyo acreedor es una persona de derecho público no estatal.”<sup>14</sup>

Solo los entes encargados de satisfacer necesidades colectivas como públicas esenciales, mediante instituciones de servicio público primario a todos sin exclusión de nadie por cuanto de ello dependen la existencia misma del Estado y de la sociedad, poseen la capacidad o poder de imposición.”<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**, pág. 342.

<sup>14</sup> Valdés Costa, **Ob. Cit**; pág. 1.

<sup>15</sup> Ramírez Cardona, Alejandro. **Derecho tributario sustancial y procedimental**, pág. 52.

En resumen el sujeto activo, es el titular de un crédito tributario que adquiere tal calidad cuando nace la relación jurídica tributaria, es decir cuando una persona realiza el hecho generador y otro tipo de presupuesto normativo de tipo tributario, en nuestro medio esta representado por la Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT-, que es una entidad estatal descentralizada que ejerce con exclusividad las funciones atribuidas a la administración tributaria y específicamente la administración del régimen tributario, la aplicación de la legislación tributaria, y el control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los que gravan el comercio exterior.

Respecto al sujeto pasivo de la obligación tributaria, Giuliani Fonrouge, citado por Catalina García Vizcaíno, expone que es “la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.

El sujeto a quien corresponde atribuir el hecho imponible objetivo, es el contribuyente a quien la ley denomina obligado por deuda propia, sobre quien recae la responsabilidad del pago del tributo o la ejecución forzosa en caso de falta de cumplimiento voluntario.

El Código Tributario, define al sujeto pasivo como el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable; en ese sentido señala que son contribuyentes las personas individuales prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

En relación a los responsables regula que cuando ocurra el hecho generador serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales los sujetos que en cada caso se indica así: a) El fiduciario, en los fideicomisos, b) El gestor ya sea éste una persona jurídica, en cuyo caso será el representante legal de la misma, en los contratos de participación, c) Los copropietarios en la copropiedad, d) Los socios en las sociedad de hecho y en las irregulares y e) El albacea, el administrador o herederos, en las sucesiones indivisas, también señala que son responsables por representación sin que por ello afecte su

propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan: los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces, los representantes legales de las personas jurídicas; los mandatarios respecto de los bienes que administran o dispongan, los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores; además indica que son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el

9

dominio y transferencia de los respectivos bienes: los donatarios y los legatarios, los adquirentes de bienes derechos y patrimonios, así como los sucesores en el activo y pasivo, de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas, o de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella y las personas individuales jurídicas que adquieren empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios respectivos, finalmente dispone que son responsables en calidad de agentes de retención o percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en las cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

En conclusión, puede afirmarse que a través de los tributos el Estado obtiene recursos para el cumplimiento de sus fines; así también, que el ente encargado de recaudar dichas prestaciones debe verificar que el obligado cumpla con el pago de las mismas, derivado de lo cual surge entre ambos un vínculo jurídico que se conoce como obligación o relación tributaria cuyo objeto es la prestación del tributo; sin embargo, en caso de existir controversia en la determinación de éste, se resuelve a través del procedimiento administrativo tributario.

## **CAPÍTULO II**

### **El proceso administrativo tributario**

#### **2.1. Nociones del proceso administrativo**

“El procedimiento Administrativo debe ser conceptualizado como la serie de fases o etapas que comprende un expediente administrativo, que se ejecuta por o ante las autoridades administrativas o los funcionarios o empleados públicos cuya finalidad es la decisión administrativa.”<sup>16</sup>

“El procedimiento administrativo no es otra cosa que la vía legal que conduce a la resolución de una cuestión administrativa, ofreciendo tanto a la Administración como a los administrados, la posibilidad de poder hacer valer sus derechos o intereses.”<sup>17</sup>

#### **2.2. Principios procesales**

##### **2.2.1. Principio de legalidad, juridicidad y justicia administrativa**

“El principal objetivo en el procedimiento administrativo es garantizar la debida protección al administrado que pide la decisión administrativa o la impugna. Con estos principios se trata que la Administración no dicte actos arbitrarios, contrarios a la finalidad de la Administración Pública o a los intereses de la generalidad o de los

---

<sup>16</sup> Calderón Morales, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**, pág. 13.

<sup>17</sup> Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo**, pág. 281.

administrados en particular y garantizar con ello justicia administrativa en las resoluciones o actos que emite.”<sup>18</sup>

### **2.2.2. Principio de seguimiento de oficio**

“La administración Pública y sus órganos tienen la obligación y responsabilidad de dirigir el procedimiento Administrativo y ordenar que en él, se practiquen cuantas diligencias sean necesarias para dictar el acto o resolución final.”<sup>19</sup>

### **2.2.3 Principio de igualdad**

“En materia tributaria se le puede enunciar diciendo que todos los ciudadanos son iguales y, por tanto, la ley tributaria no debe hacer discriminaciones perjudicando o beneficiando a determinados individuos o grupos de individuos.”<sup>20</sup>

### **2.2.4. Principio de informalidad**

Este principio se resume en que las actuaciones ante la Administración Pública deben ser desprovistas de mayores formalidades en cuanto a requisitos a favor de los administrados, no así para la administración.

### **2.2.5. Principio de derecho de defensa**

Este principio obliga a la Administración a que antes de dictar una resolución debe dar al particular la oportunidad que se defienda, por medio de la comunicación de todas las actuaciones administrativas.

### **2.2.6. Principio de procedimiento escrito**

Todo procedimiento administrativo es eminentemente escrito y todas sus actuaciones y pruebas deben constar por escrito dentro del mismo.

---

<sup>18</sup> Calderón Morales, **Ob. Cit;** pág. 5.

<sup>19</sup> **Ibid.**

<sup>20</sup> Valdés Costa, **Ob. Cit;** pág. 371.

### **2.2.7. Principio de procedimiento sin costas**

El procedimiento administrativo es gratuito no hay condena en costas para el administrado.

### **2.2.8. Principio de sencillez, rapidez, economía y eficacia**

Estos principios conllevan el propósito que la Administración no burocratice los expedientes y concluya con el procedimiento en el menor tiempo posible y en forma eficaz.

## **2.3. El procedimiento tributario**

Dentro de la variedad de procedimientos administrativos que surgen en las frecuentes relaciones entre la administración pública y los particulares, se encuentra el procedimiento tributario, definido como una manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y de trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria.

Al hablar del procedimiento tributario, se debe tener presente que se trata de un procedimiento administrativo, por lo que le son aplicables los principios y conceptos inherentes al mismo.

Según la forma de iniciarse, el Código Tributario regula bajo la denominación de proceso administrativo los siguientes procedimientos:

- a) El que se inicia a instancia de parte.
- b) El que inicia de oficio la administración tributaria, en ejercicio de su función fiscalizadora.
- c) El que se origina por la interposición del recurso de revocatoria.
- d) El que se origina por la interposición del recurso de reposición.

Para efectos del presente trabajo, únicamente se trata el procedimiento iniciado de oficio, al que la ley regula como “procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la Administración” y que se origina cuando el contribuyente o responsable no cumple con la presentación de la declaración tributaria o bien habiéndola presentado ésta fuere motivo de objeción o ajustes; así también, cuando exista duda en las operaciones que realiza, en este procedimiento se discute la determinación de obligaciones tributarias principales y accesorias.

Previo a tratar las etapas del procedimiento tributario, es preciso conocer que es la determinación de la obligación tributaria, a continuación se citan las siguientes definiciones: “El acto de determinación aplica la norma a los hechos ocurridos con el

13

objeto de declarar la existencia y cuantía de la obligación. Es una actividad reglada que manifiesta la interpretación de la administración”<sup>21</sup>

“La determinación tributaria es la fijación de una obligación tributaria en un caso concreto y de un contribuyente específicamente identificado, verifica la existencia y dimensión pecuniaria de las relaciones jurídicas tributarias substanciales, y por eso es de cumplimiento ineludible. En la determinación tributaria se constata la realización del hecho imponible o la existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida”.

Existen otras definiciones como la de Giuliani Fonrouge que le define como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".

A su vez, Dino Jarach afirma que la determinación tributaria "es un acto jurídico de la administración en el cual está manifiesta su pretensión con determinadas

---

<sup>21</sup> **Ibid**, 284.

personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación sustantiva".

Por otro lado, Héctor Villegas, nos dice "es el acto o conjunto de actos dirigidos a verificar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (an debeat); en su caso quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeat)"

Algunos tratadistas como Blumenstein en Suiza, Giannini e Ingresso en Italia y Giuliani Fonrouge en Argentina distinguen dos formas de determinación por parte de la administración tributaria, la primera cuando en el procedimiento participa o coopera el deudor tributario, llamándole "determinación mixta" y la segunda cuando la Administración efectúa la determinación, sin la intervención del contribuyente la que denominan "determinación de oficio".

Así, por ejemplo, Blumenstein afirma que en el procedimiento de determinación mixta, en las fases de indagación y determinación del crédito tributario cooperan conjuntamente el contribuyente, o las personas que obra por él, por un lado, y el organismo oficial por el otro".<sup>22</sup>

El Código Tributario, establece: "La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma".

En conclusión la determinación de la obligación tributaria, es el acto por el cual la autoridad administrativa cuantifica la base imponible que adeuda y aplica las tasa correspondientes a fin de cuantificar las obligaciones fiscales, o bien el sujeto pasivo o retenedor, realiza las operaciones lógico jurídicas y aritméticas e ingresa su importe en el momento de su presentación.

---

<sup>22</sup> Quichiz Espada, Merly. Determinación de la deuda tributaria (SUNAT) h04/04/2005 [http://www.congreso.gob.pe/biblio/art\\_6.htm](http://www.congreso.gob.pe/biblio/art_6.htm)

Se ha dicho que el proceso tributario en su conjunto tiene muchas semejanzas con el proceso civil, en virtud que en su fase fiscalizadora es altamente inquisitivo, mientras que en la etapa de determinación de la obligación tributaria tiende a ser dispositivo.

#### **2.4. Etapas del procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración**

Concluida la etapa de fiscalización, si del resultado de la misma se establece que procede formular ajustes, la administración tributaria, conferirá audiencia al obligado, por treinta días (30) hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

El contribuyente puede optar por: a) Manifestar inconformidad con los ajustes formulados y ofrecer pruebas; b) Manifestar inconformidad sin ofrecer pruebas, c) Manifestar conformidad con los ajustes o d) No manifestarse al respecto; en este último caso, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago.

Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba ésta se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución o notificación, que la solicitud, y los treinta días improrrogables correrán a partir del sexto día hábil posterior al del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

Asimismo, si solo se imponen sanciones, la audiencia será por diez (10) días hábiles improrrogables y el período de prueba para este efecto se concederá por un plazo igual, aplicando el mismo procedimiento descrito anteriormente.

La administración tributaria (juez administrativo), puede admitir o rechazar las pruebas ofrecidas, pero en este último caso deberá fundamentar su rechazo.

Finalizado el período de prueba y previo a dictar la resolución final, la administración tributaria, podrá de oficio o a petición de parte, dictar diligencias para

mejor resolver, con el objeto de: a) Tener a la vista cualquier documento que crea conveniente; b) Practicar cualquier diligencia que se considere necesaria o ampliar la que ya se hubiesen hecho; y, c) Tener a la vista cualquier actuación que sea pertinente, diligencias que se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles.

Transcurrido el plazo anterior, se dictará la resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes; si la administración tributaria no resuelve y notifica al contribuyente la resolución, dentro de los ciento quince (115) días hábiles siguientes a la notificación de la audiencia, en el caso que se haya producido período de prueba o dentro de los ochenta y cinco (85) días, cuando no hubo período de prueba, el Código Tributario señala, que el funcionario o empleado público responsable del atraso, será sancionado de conformidad con la Ley del Servicio Civil.

16

## **2.5. La resolución final**

La resolución final, es el objetivo del procedimiento administrativo, es la manifestación de voluntad del órgano administrativo, plasmado en un documento, que lleva implícito un acto administrativo, que produce efectos jurídicos a partir del momento en que es debidamente notificado al interesado.

Para el autor Rafael Godínez el acto administrativo “Es la declaración de voluntad, emitida unilateralmente y en forma concreta por órganos centralizados y entidades administrativas del Estado, que producen efectos jurídicos directos e inmediatos entre la administración y los sujetos a quien va dirigido”.

La resolución administrativa es la que resuelve, la discusión de la obligación tributaria, o sea es el acto mediante el cual, el Estado fija su posición sobre un determinado asunto, dicho acto debe haberse producido atendiendo a la correcta aplicación de la ley y como consecuencia debe ser válido.

“La actuación de la Administración nunca puede ser ilegal, o en otras palabras nunca puede ser contraria a los preceptos jurídicos normativamente consagrados sino,

por el contrario, debe velar por que el orden normativo que a ella también la obliga, se cumpla efectivamente.”<sup>23</sup>

Al respecto viene al caso citar el criterio vertido por el autor Osvaldo H. Soler, cuando puntualiza: “Coincidimos con la apreciación doctrinaria que señala que la terminología empleada por la ley 11.683 pareciera dar a entender que la determinación de oficio sólo puede desembocar en la liquidación de un crédito a favor del fisco o en la disminución de un quebranto del contribuyente, lo que no se ajusta a la realidad ya que el ente recaudador al efectuar la determinación de oficio puede llegar a un resultado neutro si constata que el contribuyente nada adeuda o, incluso a la conclusión de que es el fisco quien tienen un saldo deudor con dicho contribuyente.”<sup>24</sup>

No obstante, las resoluciones administrativas podrán ser revocadas de oficio siempre que no estén consentidas por los interesados, y solicitud de parte por medio de los recursos de revocatoria o reposición según corresponda, resueltos los mismos se agota la vía administrativa para el sólo hecho de que el interesado pueda acudir a la vía judicial, ante el Tribunal de lo Contencioso administrativo, cuya función es velar por la juridicidad de los actos administrativos, de conformidad con lo establecido en el artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: “La función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, es controlar 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.”

Las controversias tributarias acerca de la existencia y cuantía de las obligaciones consisten en un conflicto de intereses pecuniarios, entre dos partes sometidas por igual a ley. Los actos por lo cuales la administración realiza una determinación o decide un recurso significan desde el punto de vista jurídico, la fijación de su pretensión como acreedora frente al contribuyente. Si el contribuyente no está de acuerdo con el acto administrativo, el conflicto debe ser resuelto por un juez ajeno a

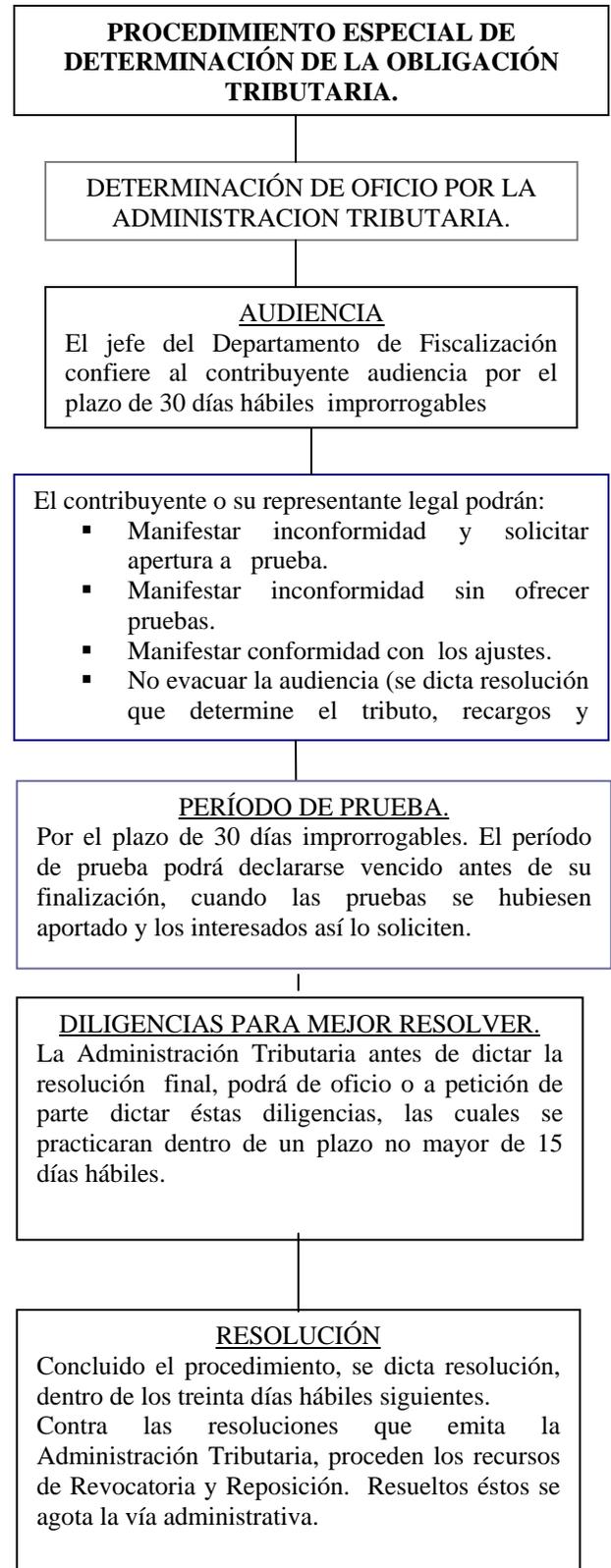
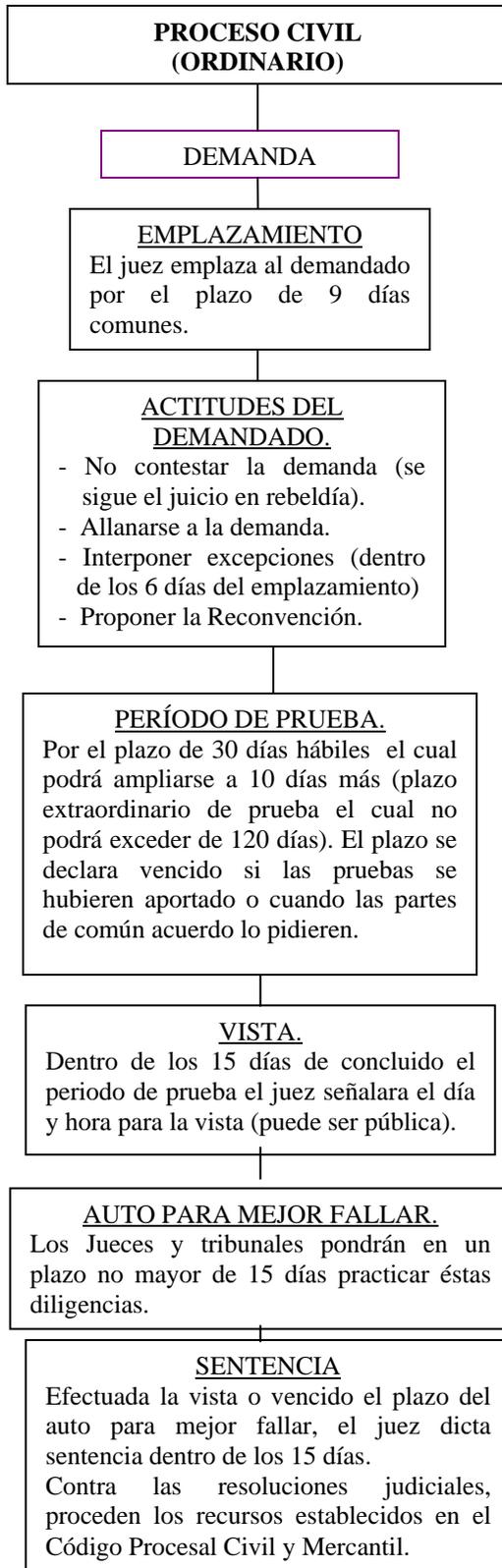
---

<sup>23</sup> Soler, **Ob. Cit**; pág. 301.

<sup>24</sup> **Ibid**, pág. 299.

las partes, cuya voluntad sustituye a la de éstas, en forma obligatoria e irrevocable, es decir, con fuerza de cosa juzgada.

Como se mencionó anteriormente entre el proceso civil y el procedimiento tributario, existen semejanzas; así también, notorias diferencias, a continuación se presenta un cuadro comparativo del desarrollo de ambos.



Como se observa el proceso civil y el procedimiento tributario, tienen similitudes; vale la pena mencionar las diferencias más relevantes entre ambos:

- 1) El proceso civil se acciona ante el órgano jurisdiccional y el procedimiento administrativo tributario se verifica ante la administración tributaria.
- 2) En el proceso civil, el juez abre a prueba, siempre que existan cuestiones de hecho que probar, mientras que en el procedimiento administrativo tributario, sólo si lo solicita el contribuyente.
- 3) En el proceso civil, el juez mediante un decreto comunica a las partes que el proceso se encuentra abierto a prueba, en el procedimiento tributario, el período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución o notificación que la solicitud.
- 4) El fin del proceso civil es la satisfacción de una pretensión que culmina con la sentencia, mientras que la finalidad de procedimiento administrativo tributario, es la liquidación, fijación del importe de la deuda tributaria y en determinados casos hacer efectivo el cobro del adeudo tributario, a través de decisión administrativa.
- 5) La sentencia judicial, tiene fuerza obligatoria y todas las características de cosa juzgada, mientras que la resolución administrativa, podrá ser revocada o anulada por razones de legalidad, siempre que no esté consentida por los interesados y es susceptible de impugnación ante los órganos jurisdiccionales.

## CAPÍTULO III

### Los medios de prueba ante la administración tributaria

Antes de analizar los medios de prueba que pueden utilizarse en las actuaciones ante la administración tributaria, merece especial atención estudiar lo relacionado a la prueba en el orden siguiente:

#### 3.1. La prueba

Caravantes afirma que prueba es “La averiguación que se hace en juicio de alguna cosa dudosa o bien la producción de los elementos de convicción que somete el litigante, en la forma que la ley previene, ante el juez, para justificar la verdad de los hechos alegados en el pleito.”<sup>25</sup>

Pietro Castro manifiesta que “Es la actividad que desarrollan las partes con el Tribunal para llevar al juez la convicción de la verdad de una afirmación o para fijarla a los efectos del proceso.”<sup>26</sup>

Se puede considerar que prueba son los medios señalados por la ley, para dar a conocer al juzgador la veracidad de las proposiciones o afirmaciones aducidas por las partes.

En el procedimiento tributario las pruebas adquieren mayor importancia en virtud que, en frecuentes situaciones, viene a ser el único camino por el cual el órgano administrativo puede conocer los hechos que le posibiliten adoptar la decisión legal y justa que el caso requiera.

#### 3.2. Clasificación de la prueba

Doctrinariamente la prueba se clasifica así:

---

<sup>25</sup> Caravantes, Manuel. **Tratado crítico filosófico de los procedimientos judiciales**, pág. 234.

<sup>26</sup> Pietro Castro, Leonardo. **Derecho procesal civil**, pág. 453.

- a) Prueba por percepción o directa: Es aquella que se obtiene por el contacto directo o inmediato que tiene el juez con los objetos o hechos, por ejemplo el reconocimiento judicial.
- b) Prueba por representación: Es aquella en la que se representan al juez, hechos pasados, por ejemplo a través de documentos, relatos (declaración de las partes o de testigos).
- c) Prueba por inducción o deducción: Es aquella mediante la cual, el juez a través de hechos conocidos, encuentra la verdad de hechos desconocidos, en nuestro sistema se conocen como presunciones legales y humanas.

Por aparte, puede hablarse de la prueba pertinente e impertinente: La pertinente es la que versa sobre las proposiciones y hechos que son objeto de prueba y la impertinente la que es ajena a los hechos que se discuten.

Así también, existe la prueba admisible e inadmisible: Es admisible cuando está señalada en la Ley y es idónea para demostrar la verdad o falsedad de los hechos y es inadmisibile, cuando no es apta para dicho fin.

### **3.3. Objeto de la prueba**

Según los códigos se deben diferenciar los juicios de hecho de los de puro derecho, siendo en los primeros necesaria la prueba en tanto que en los segundos no, puesto que únicamente los hechos están sujetos a prueba, debe tenerse en cuenta que dentro éstos, solamente son materia de prueba los que uno afirma y el otro niega, en consecuencia, el objeto de la prueba son los hechos controvertidos. Dentro del procedimiento tributario la prueba está encaminada a dar certeza al órgano administrativo sobre los fundamentos del acto administrativo que deberá de dictar, por lo que la misma debe versar sobre todos aquellos hechos que el juzgador administrativo considere que deban quedar acreditados, para fundar una justa resolución, no siendo necesario que los hechos estén controvertidos, basta con que sean hechos invocados y conducentes para dictar la resolución correspondiente.

### 3.4. La carga de la prueba

“La opinión más difundida es que la prueba constituye una carga procesal para las partes, por cuanto que, si no la producen estarán sometidas a las consecuencias que se deriven de su omisión... La prueba no es más que una condición para la admisión de las pretensiones de las partes, sin que constituyan para estas, una obligación.”<sup>27</sup>

Cuando las partes hayan aportado todo el elemento probatorio no se presenta ningún problema, pues el juez fallará de conformidad con lo probado. El problema en cambio surge cuando las partes han omitido aportar prueba, porque entonces el Juez con base en los criterios, debe apreciar lo que correspondía probar. Este es el problema que se conoce con el nombre de “Distribución de la carga de la prueba”

### 3.5. Inversión de la carga de la prueba

En el Procedimiento Tributario, se debe seguir el principio general de la carga de la prueba establecido en el Artículo 126 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual señala: “Quien pretenda 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”.

“En ciertos casos la ley regula la carga de la prueba, atribuyéndola, no a quien afirma el hecho (constitutivo, impeditivo, modificativo o extintivo), sino a quien niega su existencia. Ello ocurre siempre que en la ley se establece una presunción, *iuris tantum*, que consiste en dar por existente o inexistente un hecho si concurre con otro antecedente. El efecto de la presunción es librar de la carga de la prueba a quien ella beneficia dando por existente el hecho presumido, pero siempre que se haya acreditado el hecho que le sirve de antecedente.”<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Aguirre Godoy, Mario. **Derecho procesal civil**, pág. 569.

<sup>28</sup> **Ibid**, pág. 571.

Según Manuel Ossorio, carga procesal es la obligación que, dentro de la marcha del proceso, corresponde a cada una de las partes; por ejemplo, la que se refiere al impulso procesal. Entre esas cargas puede decirse que la principal es la que afecta a la prueba; y, en virtud de la cual, la persona que alega ante la justicia un hecho o reclama un derecho, ha de probar la realidad de aquél, o la procedencia de éste.<sup>29</sup>

En el procedimiento tributario, “El funcionario persigue el efecto jurídico de establecer la prestación tributaria en la cuantía que la ley sustancial consagra a partir de la realización del presupuesto objetivo de hecho correspondiente; y por consiguiente, le incumbe probar, cuando el contribuyente ha presentado su declaración tributaria, los supuestos de hecho que conducen a establecer por adición o rechazo de los rubros de los factores positivos o negativos de las bases de depuración, con mayor gravamen; y cuando el sujeto no ha declarado, demostrarle el hecho que causa material y formalmente su respectiva obligación tributaria. Y en ese mismo proceso, el contribuyente persigue el efecto jurídico contrario: que el supuesto de hecho que causa la obligación tributaria según el funcionario, no la causa o la causa en cuantía diferente o se encuentra total o parcialmente exento de gravamen... De manera que quien pretenda el efecto jurídico concerniente a esos factores, debe demostrarlos. Y así la carga de la prueba puede desplazarse de una parte a la otra, del fisco al contribuyente y de este a aquel, dentro de la misma etapa o proceso, independiente de quien hubiere sido su iniciador.”<sup>30</sup>

En relación al tema de la carga de la prueba en el procedimiento tributario, Jarach resume que incumbe al declarante la prueba de la veracidad de su declaración jurada e incumbe al órgano administrativo la demostración de la inexactitud de las declaraciones juradas, si los funcionarios impugnan los elementos probatorios o constatan la inexistencia de estos.

En materia tributaria, como en todos los campos del derecho, se utilizan los medios de prueba admitidos en derecho; sin embargo, no todos son aplicables en las

---

<sup>29</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**, pág. 109.

<sup>30</sup> Ramírez Cardona, **Ob. Cit**; pág. 375.

actuaciones administrativas. A continuación se hace un breve comentario de cada uno de ellos; no obstante, por razones metodológicas la declaración de parte, será tratada en un apartado preferente.

### **3.6. Medios de prueba**

El ordenamiento procesal civil guatemalteco regula como medios de prueba:

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

#### **3.6.1. Declaración de testigos**

Refiriéndose a este medio de prueba el autor Alejandro Ramírez, señala: “Las informaciones de terceros contribuyentes consignadas en sus respectivas declaraciones tributarias, son meros testimonios, sometidos a los principios de publicidad y contradicción de la prueba, lo mismo que las respuestas a los requerimientos enviados a otros sujetos.”<sup>31</sup>

Entre los puntos más sobresalientes en el diligenciamiento de este medio de prueba, se puede mencionar, la obligación para las partes de comparecer a declarar en caso de ser requeridas, que los testigos declaren bajo juramento y la excepción de la obligación de comparecer a declarar (declaración mediante informe).

No es usual que en las actuaciones tributarias se solicite este medio de prueba, debido a la naturaleza de los hechos objeto de prueba; sin embargo eventualmente se ha propuesto la declaración de testigos mediante informe.

---

<sup>31</sup> Ramírez Cardona, **Ob. Cit**; pág. 369.

### 3.6.2. Dictamen de expertos

Este dictamen también llamado pericial, es rendido por persona con capacidad o especialidad en una ciencia, tecnología o acerca de la materia sobre la cual dictamina.

Becerra Bautista, citado por Ovalle Favela, manifiesta que “El dictamen pericial es el juicio emitido por persona que cuenta con una preparación especializada en alguna ciencia, técnica o arte, con el objeto de esclarecer algún o algunos de los hechos materia de la controversia.”<sup>32</sup>

Según la regulación legal para efectos de la designación cada parte propondrá un experto y el juez un tercero en el caso de discordia, a no ser que los interesados se pusieren de acuerdo respecto al nombramiento de uno solo, 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 fije el juez, bajo apercibimiento de hacer la designación de oficio. 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.

Este medio de prueba es muy utilizado en las actuaciones administrativas tributarias, especialmente en los casos de ajustes relacionados con la importación de mercancías, generalmente cuando es solicitada, el contribuyente propone al experto, quien es admitido y nombrado por la administración tributaria, también puede darse intervención a los órganos técnicos de la administración, para que rindan informe sobre un determinado tema, el objetivo de los expertajes es que el solicitante o la propia administración tributaria esclarezcan asuntos que requieren del conocimiento técnico de persona versada en la materia.

---

<sup>32</sup> Ovalle Favela, José. **Teoría general del proceso**, pág. 155.

### **3.6.3. Reconocimiento judicial**

Es el examen y reconocimiento que hace el juez de hechos que interesan al proceso. Puede recaer sobre el mismo hecho que se quiera probar o sobre otro que, a su vez, sirva de prueba a aquel. Este es un medio directo de prueba, ya que el juzgador concurre al lugar que quiera inspeccionarse para tener elementos de juicio al dictar sentencia. “Se dice que la inspección judicial es una prueba directa porque coloca al juez de manera inmediata frente a hechos por probar.”<sup>33</sup>

El reconocimiento judicial puede realizarse en cualquier momento del proceso, pero antes de la vista, podrá practicarse de oficio o a petición de parte, también dentro del plazo para mejor fallar. Conforme a la Ley pueden ser objeto de reconocimiento las personas, cosas y lugares, siempre que sean necesarias para el proceso, es también un medio de prueba utilizado en el procedimiento tributario, especialmente en aquellos casos, en los que es indispensable que el empleado o funcionario público verifique personalmente aquellos lugares cuya inspección es determinante en la resolución del expediente administrativo, pues no son suficientes los documentos en donde constan.

### **3.6.4. Documentos (prueba preconstituida)**

La prueba documental es un medio de prueba indirecto, real, objetivo, histórico y representativo, en ocasiones declarativo, pero otras veces solo representativo, como las fotografías, los cuadros y los planos, y que puede contener una simple declaración de ciencia o un acto de voluntad dispositivo o constitutivo. Los documentos que se adjunten a los escritos o aquellas cuya agregación se solicite a título de prueba, podrán presentarse en 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 (Juris

---

<sup>33</sup> Rocha Alvira, Antonio. **De la prueba en el proceso**, pág. 296.

Tantum). Los documentos rotos, cancelados, quemados o raspados en su parte sustancial, no hacen fe.

En materia tributaria, se puede decir que es esta la prueba de mayor jerarquía o plena prueba, en virtud que, por la naturaleza de los hechos que se pretenden probar y las características del procedimiento tributario, es la prueba idónea para desvirtuar los ajustes o reparos formulados, al igual que en otras áreas del derecho los documentos pueden presentarse en fotocopias simples, pero la administración tributaria, tiene la facultad de solicitar los originales.

### **3.6.5. Medios científicos de prueba**

Son otros medios de prueba que con relación a objetos, documentos y lugares la ley admite y enumera taxativamente, puede disponerse de calcos, relieves, reproducciones y fotografías de objetos, documentos y lugares.

Asimismo, son permitidos para establecer si un hecho puede o no realizarse de determinado modo y proceder a la reconstrucción del mismo. Si el juez lo considerare necesario, puede procederse a su registro en forma fotográfica o cinematográfica.

Podrán aportarse también comunicaciones telegráficas, radiográficas, cablegráficas y telefónicas, siempre que se hayan observado las disposiciones de las leyes y reglamentos respectivos (Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

El juez, si lo considerare necesario para la apreciación de esta prueba, podrá requerir el dictamen de expertos. Este es un medio de prueba que resulta ser de mucha importancia dentro de las actuaciones administrativas, debido al carácter técnico, que tienen determinados actos.

### **3.6.6. Presunciones**

Se ha dicho que las presunciones son “Operaciones intelectuales y volitivas, imperadas o permitidas por el Derecho positivo o consentidas por el buen sentido de un

hombre experimentado, que consisten en tener como cierto un hecho (el hecho presunto), a partir de la fijación como cierto de otro hecho (el hecho indicio o base.)”<sup>34</sup>

El mecanismo de la presunción es, pues, una labor deductiva que se funda en un juicio de probabilidad cualificada sobre el enlace o el nexo entre un hecho y otro.

La presunción es el acto por el cual el juez asume un hecho como cierto mediante la prueba presentada, y da por cierto otro basándose en indicios que se ha formado en el procedimiento, es decir, que el juez presume una circunstancia derivada de un indicio, por lo que las presunciones y los indicios van íntimamente ligados en el proceso civil.

El proceso civil guatemalteco divide a las presunciones en legales (siendo éstas la establecidas en la ley, que a su vez pueden ser *juris et de jure* y *juris tantum* según admitan o no prueba en contrario) y humanas las que sólo producen prueba, si son consecuencia directa, precisa y lógicamente deducida de un hecho comprobado. La presunción no es un medio de prueba, sino un raciocinio que parte de un hecho concreto, para inferir la existencia probable de uno desconocido del cual se desprende una consecuencia jurídica, en este tipo de prueba el juez da por ciertos hechos que no le han sido probados sino que intuye que si fue probado un hecho puede ser cierto el otro.

En el procedimiento tributario, consiste en inferir que los datos consignados por el contribuyente en su declaración o en sus operaciones contables, sean veraces y llenen los requisitos legales, de lo contrario la presunción no opera.

### **3.7. Valoración de la prueba**

“Dos son los sistemas de valoración jurídica de los medios de probatorios: 1º. La hace directamente la ley y 2º. Si el juez o funcionario tiene libertad para hacerlo. Estos sistemas no pueden atribuirse como propios de un proceso determinado; se dan tanto en proceso inquisitivos como dispositivos.

---

<sup>34</sup> Fundación Tomás Moro. **Diccionario jurídico Espasa**, pág. 788.

- a) El sistema de tarifa legal implica calificar los medios de prueba con base en la calificación establecida por la ley en la medida que esta estima su validez, su idoneidad su eficacia, pertinencia o impertinencia en razón de los hechos, actos o situaciones que se pretende demostrar. En este sistema se sustituye en gran parte la facultad de raciocinio de las partes, ya que es la misma ley la que señala los medios idóneos y eficaces para probar determinados hechos.
  
- b) El sistema de libre apreciación de la prueba, consiste en la valoración por el juez o funcionario de los medios probatorios según su grado de convicción, teniendo en cuenta principios de lógica, aplicando el propio conocimiento, lo que constituye la ponderación de un juicio formado científicamente. Este sistema no excluye tampoco la existencia de normas reguladoras del procedimiento para llevar las pruebas al proceso, las relativas a la carga de la prueba o las que exige la ley sustancial para la validez de ciertos actos o contratos” .<sup>35</sup>

“El sistema existente en el campo del Derecho Tributario es de la libre apreciación de las pruebas, por las razones siguientes: 1ª.) Los medios probatorios enunciados en la Ley fiscal son los mismos conocidos en el campo del derecho en general; 2ª.) Algunos medios como los documentos, se encuentran parcialmente calificados por la ley respecto de ciertas modalidades que implica la investigación de los hechos imposables; 3ª.) El funcionario tiene amplio margen para calificar la eficacia probatoria con base en las reglas de la sana crítica y, 4ª.) La remisión que hace la ley tributaria en este aspecto al Código de Procedimiento Civil que consagra la libre apreciación de las pruebas” .<sup>36</sup>

“En materia de apreciación de la prueba, se han reconocido: el sistema de prueba legal o tasado, mediante el cual el juez falla de acuerdo al grado de eficiencia, que la ley le señala que debe atribuir al medio de prueba, el de libre convicción cuando

---

<sup>35</sup> Ramírez Cardona. **Ob. Cit;** pág. 374.

<sup>36</sup> **Ibid.**

falla de acuerdo a su propio convencimiento, derivado de la prueba, sin la prueba o aún en contra de ésta y el sistema de la sana crítica que consiste en valorar la prueba en función de la lógica y la experiencia del juez, con relación a este último Couture expone que este constituye una categoría intermedia entre la prueba legal y la libre convicción, sin la excesiva rigidez de la primera y sin la excesiva incertidumbre de la última. Indica que son las reglas del entendimiento humano en las que interfiere la lógica y la experiencia de juez”.<sup>37</sup>

Guasp, no obstante que los términos de la sana crítica provienen del Derecho Español... sostiene que entre el sistema de prueba libre y prueba tasada no puede haber ningún sistema o concepción intermedia. En el mismo sentido se pronuncia Alsina. Así Guasp refiriéndose al Derecho Español dice: “El sistema de prueba libre se opone así al de la prueba tasada, sin que entre ellos exista la posibilidad de una concepción intermedia o ecléctica.” Es posible que el sistema de prueba libre pueda equipararse al de la sana crítica, si se da un mismo contenido a ambos sistemas, entonces la cuestión se reducirá a un problema de nombres; sin embargo podría ser acertado el criterio de los autores Alcalá-Zamora y Castillo y Ricardo Levene, cuando sostienen que la libre convicción y la sana crítica son dos criterios distintos, siendo el elemento diferenciativo en que no basta con que el juez se convenza sino debe convencer a los demás, lo cual lo obliga a razonar la prueba en un sentido crítico.<sup>38</sup>

En el procedimiento administrativo tributario, se utiliza el sistema de la sana crítica sin vulnerar la garantía del debido proceso.

---

<sup>37</sup> Aguirre Godoy, **Ob. Cit**; pág. 581.

<sup>38</sup> **Ibid**, pág. 582.



## **CAPÍTULO IV**

### **La inidoneidad de la declaración de parte ante la administración tributaria**

Constituye este capítulo el tema medular de la investigación, en el cual se pretende demostrar que la declaración de parte no es una prueba idónea en las actuaciones ante la administración tributaria, puntualizando en las razones que hacen que este medio de prueba sea inoperante dentro del procedimiento tributario.

#### **4.1. Declaración de parte**

La declaración de parte es el testimonio de una de las partes y se llama confesión, ésta puede ser tanto del actor cuando reconoce un hecho afirmado por el demandado, como de éste cuando acepta los alegados por aquél, en este medio de prueba 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 segunda, cuando así lo pidiera el contrario sin que esto suspenda el curso del proceso.

Guasp define la confesión de la siguiente manera: “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. Por ello, se recoge como primer elemento de la confesión las declaraciones prestadas por los litigantes. Se confiesa en el sentido amplio que exige la construcción del concepto, cuando concurren los restantes caracteres de esta prueba, se anuncia expresamente por los litigantes una cierta actitud hacia datos procesales que constituyen el objeto de la prueba. Esta actitud constituye una creencia o conocimiento, y no una voluntad o querer, por lo cual las declaraciones que

emiten las partes en la confesión deben configurarse como declaraciones de ciencia y no como declaraciones de voluntad.”<sup>39</sup>

Según Davis Echandía “La confesión es un medio de prueba judicial, que consiste en una declaración de ciencia y conocimiento expresa, terminante y seria, hecho conscientemente, sin coacciones que destruya la voluntariedad del acto por quien es parte en el proceso que ocurre o es admitida sobre hechos personales o sobre el conocimiento de los hechos perjudiciales a quien la hace o su representado, según el caso o simplemente favorable a su contraparte en ese proceso.”<sup>40</sup>

En tal sentido, la declaración de parte es el acto judicial por el cual los litigantes solicitan que una de las partes comparezca a declarar sobre los hechos que le atañen, la cual constituye prueba en el juicio.

## **4.2. Naturaleza jurídica**

Algunos han negado a la confesión su categoría de medio de prueba, afirmando que se trata de una renuncia sustancial o procesal o de un simple negocio jurídico; sobre el tema, existen varias tesis así:

### **4.2.1. Tesis que considera a la confesión como una declaración bilateral de voluntad, de naturaleza sustancial y negocial**

Quienes comparten esta tesis consideran que existe un acuerdo de voluntad entre el confesante y su adversario, mediante el cual el primero renuncia a un derecho y reconoce una obligación en beneficio del segundo, quien aporta su conocimiento mediante la aceptación de tal efecto jurídico favorable. Esta teoría ha sido rechazada por la mayoría de los doctrinarios, pues no es requisito de la confesión la intención de renuncia del confesante, *animus confitendi*, ni la aceptación de la parte contraria. La confesión produce sus efectos en el proceso con total independencia del

---

<sup>39</sup> Guasp, Jaime. **Derecho procesal civil**, pág. 454.

<sup>40</sup> Devis Echandía, Hernando. **Compendio de derecho procesal. Teoría general del proceso**, pág. 78.

consentimiento que pueda prestar la parte que la solicita. Esto es consecuencia de los principios de la unidad y la comunidad de la prueba.

#### **4.2.2. Tesis que considera a la confesión como una declaración unilateral de voluntad, de naturaleza sustancial y negocial**

Está sustentada con los mismos razonamientos de la tesis anterior, pero excluyendo el elemento contractual al considerarla como una declaración unilateral. Las críticas son las mismas.

#### **4.2.3. Tesis que considera a la confesión como un acto de voluntad pero de naturaleza procesal y no como un medio de prueba**

Ésta excluye la prueba del hecho y no considera a la declaración de parte un medio de prueba, sino un acto de voluntad de naturaleza procesal, porque no produce directamente efectos materiales, sino a través del proceso y la sentencia.

#### **4.2.4. Tesis que considera a la confesión como un medio de prueba, de naturaleza procesal, consistente en una declaración de conocimiento:**

Ésta es la tesis de mayor aceptación en la doctrina, ya que es imposible separar la confesión del concepto prueba, pues ésta es la función que el legislador le asigna. Además, excluye todo elemento intencional del *animus confitendi*, y la necesidad de que la declaración corresponda con la verdad de los hechos, es decir, la confesión puede perder su valor de convicción y resultar ineficaz desde el punto de vista probatorio, pero ello no la priva de ser una confesión.

Jaime Guasp con relación a la función probatoria de la confesión manifiesta: “A los fines de la convicción psicológica del juzgador se comprende fácilmente que el examen de tales manifestaciones de las partes alcancen un extraordinario valor: Si una parte guarda silencio sobre un hecho que le es desfavorable, se producirá en la mayoría de los casos una creencia de certeza del mismo menos fuerte que si la parte expresamente lo reconoce, pero considerable de todos modos. Y la fuerza del

convencimiento sube de punto, cuando en vez de atender a una sola manifestación aislada de la parte, se atiende al conjunto de ellas, es decir, a la que puede llamarse conducta procesal. Desde el momento en que la conducta procesal de los litigantes sirve para convencer al juez de la existencia o inexistencia de ciertos fundamentos de hecho, este tipo de actividades ha de encuadrarse en la teoría de los medios de prueba, y en ella, principal aunque no exclusivamente, dentro de la prueba de confesión.”<sup>41</sup>

### **4.3. Elementos de la confesión**

Según la posición más común los elementos de la confesión son: a) La capacidad; de acuerdo a la regulación legal son aptos para declarar los que lo son para obligarse; b) El objeto, es principio general que la confesión verse sobre hechos y excepcionalmente sobre derecho; y, c) la voluntad o espontaneidad del sujeto que va a confesar.

El elemento principal de la declaración de parte, es la confesión, por medio de la cual el absolvente puede confesar el hecho conforme a las posiciones que se le articulan.

### **4.4. Aspectos prácticos de la confesión en el sistema procesal guatemalteco**

#### **4.4.1. Confesión ante juez competente**

El Artículo 130, párrafo segundo del Código Procesal Civil y Mercantil, establece: “Para que la declaración sea válida es necesario que se haga ante juez competente” y el Artículo 139 preceptúa: “La confesión prestada legalmente produce plena prueba...La confesión extrajudicial sólo se tiene como principio de prueba”, solamente las declaraciones hechas ante juez competente producen prueba, siendo este un requisito para su validez.

---

<sup>41</sup> Guasp, **Ob. Cit**; pág. 456.

#### **4.4.2. Posiciones**

Son las preguntas que en forma de proposiciones afirmativas se dirigen al articulante, y el acto de responder las mismas, técnicamente recibe el nombre de absolucón. Normalmente esta diligencia no se pide previamente, sino que se practica como prueba durante la tramitaci3n del proceso, pero en algunos casos es conveniente obtener la declaraci3n de una parte con anticipaci3n para preparar la prueba, tal vez la única con que se fundamentar3 la pretensi3n que se deducir3 en juicio.”<sup>42</sup>

El ArtÍCulo 133 del C3digo Procesal Civil y Mercantil, seÑala: “Las posiciones versar3n sobre hechos personales del absolvente o sobre el conocimiento de un hecho expresadas con claridad y precisi3n y en sentido afirmativo. Cada posici3n debe versar sobre un solo hecho. Dos hechos pueden comprenderse en una misma pregunta, cuando est3n íntimamente relacionados. Las preguntas deben referirse a hechos controvertidos en el proceso. El juez deber3 ser escrupuloso en el cumplimiento de este precepto”.

#### **4.4.3. Oportunidad de acompañar la plica**

Al proponerse como prueba la declaraci3n de parte, es necesario que se haya presentado la plica que contenga el pliego de posiciones que deber3 absolver la parte citada, de lo contrario no se dar3 tr3mite a la solicitud.

El ArtÍCulo 131 del C3digo Procesal Civil y Mercantil, indica: “El que haya de absolver posiciones ser3 citado personalmente, a m3s tardar, dos dÍas antes del seÑalado para la diligencia, bajo apercibimiento de que si dejare de comparecer sin justa causa, ser3 tenido por confeso a solicitud de parte. Para ordenar la citaci3n es necesario que se haya presentado la plica que contenga el pliego de posiciones, la cual quedar3 bajo reserva en la SecretarÍa del Tribunal”.

---

<sup>42</sup> Aguirre Godoy, **Ob. Cit**; p3g. 402.

#### **4.4.4. Citación**

La citación es el medio por el cual el juez solicita la comparecencia de uno de los litigantes, para que se presente al tribunal competente a absolver las posiciones que en plica le ha articulado la contraparte.

#### **4.4.5. Confesión ficta**

Es aquella que se produce cuando el declarante no comparece a absolver posiciones, el juez califica las mismas declarando confeso al absolvente a petición de parte, es decir la califica como plena prueba.

#### **4.4.6. Valor probatorio**

En relación a la apreciación de la declaración de parte, tres son los factores importantes para valorar la misma: Las posiciones, la declaración en si, y el resultado de ésta, de tal manera que se da a la declaración un valor tasado en virtud que la declaración se presta bajo juramento, lo que hace presumir su veracidad, pero también la declaración prestada en otro estado del proceso (no al absolver posiciones) si es ratificada, se tendrá como perfecta y produce plena prueba.

#### **4.4.7. Terminación del proceso por confesión.**

Al respecto es importante mencionar que excepcionalmente el proceso puede terminar con la confesión, siempre que sea prestada voluntariamente por el demandado, aceptando por completo las pretensiones del actor, implica un reconocimiento pleno de los hechos y de todas sus consecuencias, por lo que el juez no tiene otra opción que fallar sin más trámite.

## **4.5. Análisis jurídico doctrinario de la declaración de parte en el procedimiento administrativo tributario**

### **4.5.1. Consideraciones legales:**

El Código Tributario regula en la sección tercera del Capítulo IV que en las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse los medios de prueba admitidos en el derecho común, entre éstos figura la declaración de las partes, en relación al diligenciamiento de este medio probatorio el Código Procesal Civil y Mercantil, dispone:

“Artículo 130 (Obligación de declarar) “Todo litigante esta 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,...” y el Artículo 132 señala: “Si se pidiere que absuelva posiciones una entidad jurídica cuya representación legal la tengan varias personas, dicha entidad designará la que deba contestarlas.”

“Artículo 134 (Práctica de la diligencia) “El obligado a declarar lo hará con arreglo a la siguiente fórmula: “¿Prometéis, bajo juramento, decir la verdad en la que fuereis preguntado?”; y contestará: “Sí, bajo juramento, prometo decir la verdad”.

A continuación se le hará saber la pena relativa al perjurio. Recibido el juramento, el juez abrirá la plica y calificará las preguntas, dirigiendo las que reúnen los requisitos del artículo anterior”.

Artículo 135...”El declarante responderá oralmente las preguntas, pudiendo asistir a la diligencia los litigantes y sus abogados,...” y el Artículo 136 señala: “La parte que promovió la prueba puede presentar otras preguntas, que el juez calificará antes de dirigir las al absolvente en la misma diligencia. Absueltas las posiciones, el absolvente tiene derecho a su vez, de dirigir otras preguntas al articulante a cuyo fin puede exigir, con veinticuatro horas de anticipación cuando menos a la fecha señalada para la diligencia que este se halle presente.”

“Artículo 137 (Documentación) 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...”

“Artículo 139 (Valor probatorio) “La confesión prestada legalmente produce plena prueba. Las aserciones contenidas en un interrogatorio que se refieran a hechos personales del interrogante, se tendrán como confesión de éste. El declarado confeso puede rendir prueba en contrario. La confesión extrajudicial sólo se tiene como principio de prueba.”

Derivado del contenido de las normas transcritas cabe considerar lo siguiente: Doctrinariamente la declaración de parte es un medio de prueba privilegiado, porque puede ser propuesto en cualquier estado del proceso y en determinados casos poner fin al mismo, pero también para que sea válida debe ser prestada ante juez competente. El Código Procesal Civil y Mercantil, regula la obligación de declarar que tiene todo litigante, pero cuando se utiliza el término litigante debe tenerse presente que se refiere a aquel que actúa como actor u oponente, así lo expone el autor Caravantes, citado por Manuel Ossorio cuando expresa que litigante “es la parte que en un juicio contencioso, comparezca y actúe como demandante o demandado en lo civil y como acusador y acusado en lo penal.”<sup>43</sup>

Por el contrario dentro del procedimiento administrativo tributario, intervienen el fisco en calidad de acreedor del tributo y el contribuyente como sujeto obligado al pago de dicha prestación, ambos persiguen resolver conflictos surgidos con ocasión de la discusión de la obligación tributaria y no obstante que existe entre ambos un vínculo jurídico, no actúan como partes en este procedimiento, pues no media entre ambos una demanda, cabe agregar que el fisco a su vez es el juzgador administrativo, pues conduce el procedimiento y finalmente resuelve, es decir juzga sobre su propia actividad.

---

<sup>43</sup> Ossorio, **Ob. Cit;** pág. 437.

Al respecto, Chioyenda expone: Ninguno es juez en pleito propio. En la jurisdicción hablase de actividad pública desarrollada en lugar de otros. Y refiriéndose concretamente a la Administración agrega: “Esto falta en la administración la que en los límites de su poder obra por cuenta propia y no en lugar de otros. Así puede entenderse la diferente función que tiene el juicio lógico respecto de las dos actividades. También la Administración juzga, porque no obra basándose en un juicio, pero juzga sobre la actividad propia, mientras que la jurisdicción juzga la actividad ajena y de una voluntad de la ley concerniente a otros.”<sup>44</sup>

“Al darle facultades punitivas a la Administración, se rompe el principio de la igualdad entre las partes, pues es darle al acreedor la facultad de castigar a su deudor, hecho que presenta particular gravedad en el ámbito del derecho tributario por la triple condición del Estado, de legislador, acreedor y juez.”<sup>45</sup>

Refiriéndose específicamente a la declaración de parte es preciso hacer énfasis en lo siguiente: el funcionario o empleado público que resuelve el expediente administrativo carece de facultades jurisdiccionales para cumplir con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil, si además se considera que por imperativo legal corresponde al contribuyente la responsabilidad de demostrar la improcedencia de los ajustes formulados, la declaración de parte en este procedimiento implicaría la confesión de la administración tributaria, en consecuencia puede afirmarse que es una prueba inidónea en los procedimientos administrativos tributarios.

Es importante mencionar que los medios probatorios que se aporten en las actuaciones administrativas, deben ser aquellos que resulten necesarios para demostrar los hechos que se relacionan con el objeto motivo de la discusión, o sea las pruebas conducentes que sirvan para resolver la cuestión conflictiva y que cumplan con la finalidad de verificar los hechos alegados por el contribuyente, en este sentido la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, tiene la facultad de rechazar aquellos que fueran notoriamente improcedentes superfluos o dilatorios.

---

<sup>44</sup> Valdés Costa, **Ob. Cit**; pág. 283.

<sup>45</sup> **Ibid**, 436.

Sin embargo, la administración tributaria ante la imposibilidad de diligenciar aquellos medios probatorios que por su naturaleza resultan inaplicables en las actuaciones administrativas e innecesarios para la emisión de la resolución final, no le ha dado trámite a: la declaración de parte, declaración de testigos y reconocimiento judicial, lo que ha provocado que en algunos casos, que el contribuyente ocurra a la vía judicial a través de una acción de amparo.

#### **4.5.2. Derecho comparado:**

Consultadas algunas legislaciones tributarias extranjeras, se observa que existe en unas el criterio de excluir de los medios de prueba en los procedimientos administrativos tributarios a la declaración de parte, así por ejemplo el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica y el Código Tributario de Chile, en forma expresa excluyen a la confesión de funcionarios y empleados públicos, el Código Tributario de El Salvador señala los medios de prueba y se refiere a la confesión como la manifestación que declare la existencia de un hecho y que en forma voluntaria o requerimiento de la administración haga el sujeto pasivo, lo que en nuestro medio constituye la determinación de la obligación tributaria, el Código Tributario Boliviano señala los medios de prueba y entre éstos hace referencia de la declaración jurada, el Texto Único Ordenado del Código Tributario del Perú, establece cuales son los únicos medios de prueba que pueden actuarse en el procedimiento administrativo, y el Código Tributario de la República Dominicana, preceptúa que serán admisibles todos los medios de prueba aceptados en derecho y que sean compatibles con la naturaleza de aquellos trámites. En la parte de los anexos de este trabajo se transcriben las normas relacionadas a los medios de prueba, contenidas en las legislaciones citadas.

Con el propósito de reforzar el criterio sustentado en este trabajo, se realizaron entrevistas cuyo resultado evidencia que la mayoría opina que la declaración de parte, no es una prueba idónea dentro del procedimiento administrativo tributario y más del cincuenta por ciento considera necesaria la reforma al Código Tributario en lo que a los medios de prueba se refiere. En la parte de los anexos de este trabajo se presentan las graficas que reflejan los resultados obtenidos.

## CONCLUSIONES

1. Por disposición legal los tributos son prestaciones obligatorias, que el sujeto pasivo debe pagar independientemente de su voluntad, exigibles por el Estado en virtud de su poder imperio.
2. Cuando surgen controversias derivadas de la formulación de ajustes o de la determinación de la obligación tributaria, se resuelven por medio de procedimiento administrativo tributario.
3. La diferencia esencial entre el proceso civil y el procedimiento administrativo tributario estriba en que el primero es general, selectivo y voluntario mientras que segundo es propio, específico y no voluntario.
4. Lo referente a las pruebas en materia tributaria se rige por las normas del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual no se adapta a la naturaleza del procedimiento tributario, debido a que las normas de éste último son propias y específicas y está inspirado en los principios de informalidad, celeridad, rapidez, sencillez y economía y el diligenciamiento de algunas pruebas admitidas en el derecho común, es contrario a estos principios.
5. La determinación de la obligación tributaria, ajustes, reparos, cobro de intereses e imposición de multas que formula la administración tributaria, se basa en elementos de fiscalización eminentemente documentales, por lo que la prueba de mayor jerarquía es la documental.
6. La declaración de parte es un medio de prueba propio del proceso judicial, en virtud que requiere para su validez de requisitos procesales atribuibles sólo a administradores de justicia y el procedimiento administrativo tributario es conducido y tramitado por funcionarios públicos, que carecen de facultades jurisdiccionales.



## **RECOMENDACIONES:**

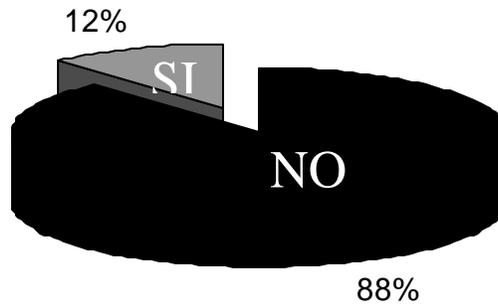
1. Crear programas de capacitación sobre la interpretación y aplicación de leyes en el desarrollo del procedimiento administrativo tributario, dirigido a contribuyentes o responsables, abogados litigantes y público en general, con el propósito de orientar y garantizar la defensa del contribuyente e intentar el equilibrio en las relaciones entre la administración tributaria y el contribuyente.
2. Reformar el artículo 142 del Código Tributario, en el sentido de excluir la declaración de parte de los medios de prueba que pueden utilizarse ante la administración tributaria y adicionar procedimientos para el diligenciamiento de los medios de prueba, que sean compatibles con los principios que inspiran al procedimiento administrativo tributario



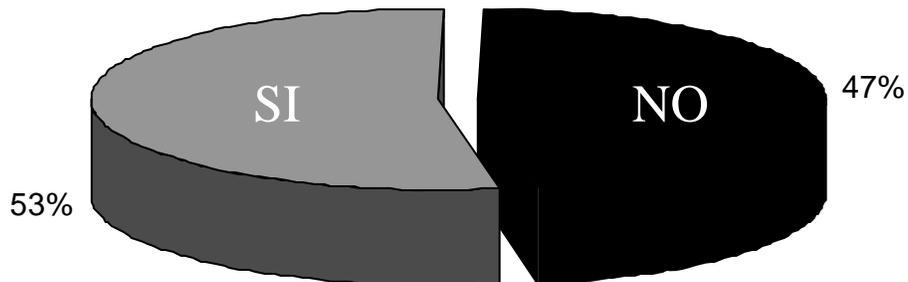
# **A N E X O S**



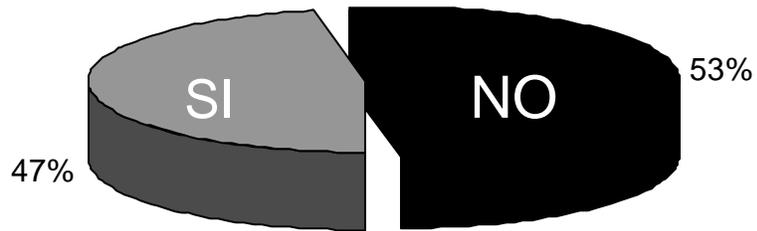
¿Es la declaración de parte una prueba idónea, en el procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración?



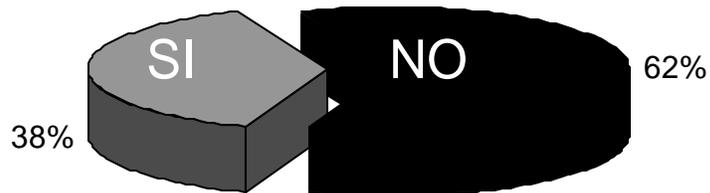
¿Es necesaria una modificación al artículo 142 del Código Tributario en el sentido de señalar taxativamente cuales son los medios de prueba que pueden utilizarse en las actuaciones ante la administración tributaria?



¿Cumpliendo con lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil, puede la administración tributaria diligenciar la declaración de parte dentro del procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria?



¿Tendrá validez la declaración de parte prestada ante un funcionario administrativo?



## ANEXO II

### ***Código de Normas y Procedimientos Tributarios ( Código Tributario )*** ***(COSTA RICA)***

#### SECCION TERCERA

#### Prueba

#### ARTICULO 140.- Medios de prueba.

Pueden invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho Civil, con excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia

Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo

135 al actual)

#### ARTICULO 141.- Acceso a las actuaciones.

Los interesados o sus representantes y sus abogados tienen acceso a las actuaciones relativas a aquéllos, inclusive a las actas donde conste la investigación de las infracciones y pueden consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad o personería.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 136 al actual)

#### ARTICULO 142.- Término de prueba.

El término de prueba se rige por los artículos 231, 234 y 235 del Código de Procedimientos Civiles, así como por las demás disposiciones de este cuerpo legal, en lo que fueran aplicable supletoriamente.

En los asuntos de puro Derecho se debe prescindir de ese término de prueba, de oficio o a petición de parte.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 137 al actual)

[Ficha del artículo](#)

ARTICULO 143.- Pruebas para mejor proveer.

La autoridad administrativa debe impulsar de oficio el procedimiento. En cualquier estado del trámite, antes de dictar la resolución a que se refiere el artículo 146 (\*) de este Código, puede disponer la evacuación de pruebas para mejor proveer.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 138 al actual)

(\*) (Así reformado tácitamente por el artículo 6 de la indicada Ley de Justicia Tributaria, que corrió la numeración del antiguo artículo 141, siendo ahora 146)

ARTICULO 179.- Vigencia.

Las disposiciones de este Código son de orden público y excepción hecha de los casos especialmente mencionados en los artículos transitorios, rigen a partir del 1º de julio de 1971. (Así corregida su numeración por el artículo 10 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 170 al actual)

## **TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO DECRETO SUPREMO No. 135-99EF (PERÚ)**

### **Artículo 125º.- MEDIOS PROBATORIOS**

Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en Procedimiento Contencioso Tributario son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver.

## **DECRETO LEY N° 830 SOBRE CODIGO TRIBUTARIO (CHILE)**

### **Textos legales y reglamentos**

**\* Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado hasta el 30 de julio de 1998.**

### **PARRAFO 3°**

#### **Disposiciones varias**

**ARTICULO 21.-** Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.

#### **Sección Tercera.- PRUEBA**

ARTÍCULO 163.- Podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho con excepción de la confesión de empleados públicos. La prueba testifical sólo se admitirá con validez de indicio.

## **CODIGO TRIBUTARIO (REPUBLICA DOMINICANA)**

Art. 59.- La Administración Tributaria y el Órgano superior de la misma en su caso, cuando se trate de hechos sustanciales y pertinentes, podrá conceder al interesado un término no mayor de treinta días, para hacer la prueba, indicando la materia sobre la cual deba recaer la prueba y el procedimiento para rendirla.

Art. 60.- En las gestiones y procedimientos de la Administración Tributaria serán admisibles todos los medios de prueba aceptados en derecho y que sean compatibles con la naturaleza de aquellos trámites. Párrafo.- Ningún documento sujeto a impuesto que no éste provisto del sello correspondiente será aceptado como medio de prueba en favor de la persona a cuyo cargo estuvo el pago del impuesto.

Art. 61.- La Administración Tributaria rechazará las pruebas que considere improcedentes, explicando el motivo, sin perjuicio de que el interesado las haga valer, si ello fuere admisible, en el procedimiento jurisdiccional a que pudiere dar lugar la actuación administrativa.

DADA en la Sala de Sesiones de la Cámara de Diputados, Palacio del Congreso Nacional, en Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, capital de la República Dominicana, a los veintiséis días del mes de marzo del año mil novecientos noventa y dos; años 149 de la Independencia y 129 de la Restauración.

# CODIGO TRIBUTARIO

(El Salvador)

## CAPITULO IV REGIMEN PROBATORIO

### SECCION PRIMERA DISPOSICIONES GENERALES

#### **Medios de Prueba**

Artículo 200.- Podrá invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la testimonial, ésta prueba únicamente será pertinente, para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa, que produzcan vicio en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad.

#### **Valoración de la prueba**

Artículo 201.- La idoneidad de los medios de prueba se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común.

#### **Aportación de pruebas**

Artículo 202.- Las pruebas deben aportarse para su apreciación, en los momentos y bajo los alcances siguientes:

- a) En el desarrollo del proceso de fiscalización o en cumplimiento de las obligaciones de informar que establece el presente Código; y,
- b) Dentro de las oportunidades de audiencia y defensa concedidas en el procedimiento de liquidación oficiosa o de imposición de sanciones que contempla este Código, al igual que dentro del trámite del recurso de apelación. En éste último caso, se podrá recibir pruebas ofrecidas que no fueron producidas ante la Administración Tributaria, cuando se justificaren ante ésta como no disponibles.

#### **Carga de la prueba**

Artículo 203.- Corresponde al sujeto pasivo o responsable comprobar la existencia de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue en su favor.

Corresponde a la Administración Tributaria comprobar la existencia de hechos no declarados y que hayan sido imputados al contribuyente.

### SECCION SEGUNDA LA CONFESIÓN

#### **De la confesión**

Artículo 204.- Configura confesión las manifestaciones exentas de vicio que mediante escrito dirigido a la Administración Tributaria, haga el sujeto pasivo, en forma voluntaria o a requerimiento de la Administración, en las cuales se declare la existencia de un hecho cierto de cuya ocurrencia se derive un perjuicio para él.

### SECCIÓN TERCERA PRUEBA DOCUMENTAL

#### **Facultad de invocar documentos emitidos por la Administración Tributaria**

Artículo 205.- Los contribuyentes podrán invocar como prueba documentos emitidos por la Administración Tributaria, siempre que se individualicen y se indique su fecha, número y oficina que los expidió.

En tal caso la Administración Tributaria deberá pedir compulsas de dicho documento, inspeccionarlo y tomar copia de lo conducente o pedir que la oficina donde esté archivado certifique sobre los pasajes pertinentes.

### **Deducciones**

Artículo 206.- Para los efectos tributarios los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por este Código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario no tendrán validez para ser deducibles fiscalmente.

Para que procedan las deducciones de las erogaciones que se respalden con contratos, éstas deberán asentarse contablemente de conformidad a las estipulaciones convenidas por las partes. En materia tributaria la validez probatoria de los instrumentos emanados de país extranjero estará sujeta al cumplimiento de los requisitos y formalidades prescritos en el artículo 261 del Código de Procedimientos Civiles.

### **Impresión de imágenes ópticas no modificables**

Artículo 207.- La reproducción impresa de imágenes no modificables, obtenidas por medios propios de los avances tecnológicos, efectuada por la Administración Tributaria sobre documentos originales relacionados con los impuestos que administra, tendrá para todos los efectos el valor de prueba documental.

### **Acta de comprobación**

Artículo 208.- El acta de comprobación suscrita por el Fedatario con las formalidades previstas en este Código, tendrá para todos los efectos valor de prueba documental.

## **SECCIÓN CUARTA PRUEBA CONTABLE**

### **La contabilidad**

Artículo 209.- Los libros de contabilidad del sujeto pasivo, constituirán elemento de prueba siempre que sus asientos estén soportados con las partidas contables que contengan la documentación de respaldo que permita establecer el origen de las operaciones registradas, cumplan con lo establecido por este Código, el Código de Comercio y las leyes especiales respectivas.

### **Preferencia en materia probatoria**

Artículo 210.- Cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones de impuestos y la obtenida de los estados financieros del sujeto pasivo, prevalecerá la segunda respecto de la declarada. De igual manera prevalecerá la contenida en los libros contables respecto de la consignada en los estados financieros; y la de los soportes contables respecto de la comprendida en los libros de contabilidad; lo anterior es sin perjuicio de las informaciones que hubieren sido desvirtuadas por otros medios de prueba.

## **SECCIÓN QUINTA PRUEBA PERICIAL DE TERCEROS**

### **Procedencia del peritaje**

Artículo 211.- Cuando la Administración Tributaria requiera en los procesos de liquidación oficiosa del impuesto la colaboración de expertos en determinada ciencia o arte, nombrará como perito a persona o entidad especializada en la materia.

Los honorarios devengados por los peritos, correrán a cargo de la Administración Tributaria.

Los peritos a que se refiere este artículo estarán sometidos a las responsabilidades civiles y penales que establece la ley para los casos particulares.

### **Vigencia**

Artículo 282.- El presente Decreto entrará en vigencia a partir del uno de enero del año 2,001.

DADO EN EL SALON AZUL DEL PALACIO LEGISLATIVO: San Salvador, a los catorce días del mes de diciembre del año dos mil.

# CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO

## Sección II: PRUEBA

ARTÍCULO 76° (Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.

ARTÍCULO 77° (Medios de Prueba).

I. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho.

La prueba testifical sólo se admitirá con validez de indicio, no pudiendo proponerse más de dos (2) testigos sobre cada punto de la controversia. Si se propusieren más a partir del tercero se tendrán por no ofrecidos.

II. Son también medios legales de prueba los medios informáticos y las impresiones de la información contenida en ellos, conforme a la reglamentación que al efecto se dicte.

III. Las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario.

IV. En materia procesal penal, el ofrecimiento, producción, y presentación de medios de prueba se sujetará a lo dispuesto por el Código de Procedimiento Penal y demás disposiciones legales.

ARTÍCULO 78° (Declaración Jurada).I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por este Código.

II. Podrán rectificarse a requerimiento de la Administración Tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante.

También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la Administración Tributaria. Los límites formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante Reglamento.

En todos los casos, la Declaración Jurada rectificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican.

III. No es rectificatoria la Declaración Jurada que actualiza cualquier información o dato brindado a la Administración Tributaria no vinculados a la determinación de la Deuda Tributaria. En estos casos, la nueva información o dato brindados serán los que tome como válidos la Administración Tributaria a partir de su presentación.

ARTÍCULO 79° (Medios e Instrumentos Tecnológicos).

I. La facturación, la presentación de declaraciones juradas y de toda otra información de importancia fiscal, la retención, percepción y pago de tributos, el llevado de libros, registros y anotaciones contables así como la documentación de las obligaciones tributarias y conservación de dicha documentación, siempre que sean autorizados por la Administración Tributaria a los sujetos pasivos y terceros responsables, así como las

comunicaciones y notificaciones que aquella realice a estos últimos, podrán efectuarse por cualquier medio tecnológicamente disponible en el país, conforme a la normativa aplicable a la materia.

Estos medios, incluidos los informáticos, electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, deberán permitir la identificación de quien los emite, garantizar la verificación de la integridad de la información y datos en ellos contenidos de forma tal que cualquier modificación de los mismos ponga en evidencia su alteración, y cumplir los requisitos de pertenecer únicamente a su titular y encontrarse bajo su absoluto y exclusivo control.

II. Las Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas y todo documento relativo a los tramites en la Administración Tributaria, podrán expedirse por sistemas informáticos, debiendo las mismas llevar inscrito el cargo y nombre de la autoridad que las emite, su firma en facsímil, electrónica o por cualquier otro medio tecnológicamente disponible, conforme a lo dispuesto reglamentariamente.

ARTICULO 80° (Régimen de Presunciones Tributarias).

I. Las presunciones establecidas por leyes tributarias no admiten prueba en contrario, salvo en los casos en que aquellas lo determinen expresamente.

II. En las presunciones legales que admiten prueba en contrario, quien se beneficie con ellas, deberá probar el hecho conocido del cual resulte o se deduzca la aplicación de la presunción. Quien pretenda desvirtuar la presunción deberá aportar la prueba correspondiente.

III. Las presunciones no establecidas por la Ley serán admisibles como medio de prueba siempre que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace lógico y directo según las reglas del sentido común. Estas presunciones admitirán en todos los casos prueba en contrario.

ARTÍCULO 81° (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.
3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

ARTÍCULO 82° (Clausura Extraordinaria del Periodo de Prueba). El periodo de prueba quedará clausurado antes de su vencimiento por renuncia expresa de las partes.

CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY DEL 2 DE AGOSTO DE 2003

Es dada en la Sala de Sesiones del Honorable Congreso Nacional, a los dos días del mes de agosto de dos mil tres años. Carlos D. Mesa Gisbert. PRESIDENTE NATO. HONORABLE CONGRESO NACIONAL.



## BIBLIOGRAFÍA

- AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho procesal civil**. 1t.; Guatemala: Ed. Centro Editorial Vile, 2001.
- ALSINA, Hugo. **Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial**. Buenos aires, Argentina: Ed. Ediciones Edias, 1983.
- BARQUEO, Esteban. **J.M. Información administrativa a los contribuyentes**. Argentina: Ed. Ediciones Siglo XX, 2002.
- BARRIOS CARVALHO, Paulo. **Derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2002.
- BENTHAN, Jeremías. **Tratado de las pruebas judiciales**. Ed. Ediciones Jurídicas Europa-América, 1959.
- BIANCHI, José. **Procedimiento tributario aplicado**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Errepar, 2002.
- BINDER, Alberto. **Seminario de práctica jurídica**. San Salvador, El Salvador: Organismo Judicial, 1992.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed Heliasta S.R.L., 1994.
- CALDERÓN MORALES, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. 2a. ed.; Guatemala: Ed. Llerena, 1999.
- CARAVANTES, Manuel. **Tratado crítico filosófico de los procedimientos judiciales**. Madrid, España: Ed. Imprenta De Gastor y Roig, 1982.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Guatemala: Ed. Impresos Industriales, 1984.
- DAVIS ECHANDÍA, Hernando. **Compendio de derecho procesal**. Bogotá, Colombia: Ed. ABC, 1978.
- DE PINA, Rafael y José Castillo Larrañaga. **Instituciones de derecho procesal civil**. México: Ed. Porrúa, S.A., 1969.
- FOLCO, Carlos María. **Procedimiento tributario**. Buenos aires, Argentina: Ed. Rubinzal-culzoni, 1998.
- Fundación Tomás Moro. **Diccionario jurídico Espasa**. Ed. Espasa Calpe, S.A., 1999.

- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. **Tratado de tributación**. 1t; Buenos Aires, Argentina: Ed. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2003
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**, parte general, 1t.; 2a ed; Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediciones Depalma, 1999
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**, parte general, 2t.; 2a ed.; corregida y actualizada. Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediciones Depalma, 2000.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M y Susana Camila Navarrine. **Procedimiento tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Argentina, 1992.
- GORDILLO GALINDO, Mario Estuardo. **Derecho procesal civil guatemalteco**. Guatemala: Impresos Praxis, 1994.
- GUASP, Jaime. **Derecho procesal civil**. Madrid, España: Impresos Instituto de estudios políticos, 1977.
- MARTÍN, José María. **Derecho tributario procesal**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1987.
- MICHELI, Gian Antonio, **Curso de derecho tributario**, traducción y estudio preliminar, Julio Banacloche; Caracas, Venezuela: Ed. Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- NÁJERA FARFÁN, Mario Efraín. **Derecho procesal civil**. Guatemala: Ed. Eros, 1990.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Argentina: Ed. Eliasta S.R.L. 1981.
- PIETRO CASTRO, Leonardo. **Derecho procesal civil**. Madrid, España: Ed. Española, 1964.
- RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. **Derecho tributario sustancial y procedimental**. 3a, ed.; Bogotá, Colombia: Ed. Temis Librería, 1985.
- Real Academia de la Lengua. **Diccionario de la lengua española**. 21a. ed.; Madrid, España: Ed. Talleres Gráficos de Brosmac, S.L., 1992.
- ROCHA ALVIRA, Antonio. **De la prueba en el proceso**. Medellín, Colombia: Ed. Biblioteca Jurídica Diké, 1999.
- SOLER, Eduardo H. **Derecho Tributario**. Santiago de Chile: Ed. Editores Unidos, 1997.

SOLER, Oswaldo H. **Derecho tributario, económico-constitucional-sustancial-penal**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Talleres Gráficos de “La ley”, 2002.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de derecho tributario**. Buenos aires: Ed. Ediciones Depalma, 1996.

Quichiz Espada, Merly. Determinación de la deuda tributaria (SUNAT) h04/04/2005  
[http://www.congreso.gob.pe/biblio/art\\_6.htm](http://www.congreso.gob.pe/biblio/art_6.htm)

### **Legislación:**

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

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

**Código Procesal Civil y Mercantil**. Jefe de Gobierno de la República., Decreto Ley 107, 1963.

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