

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

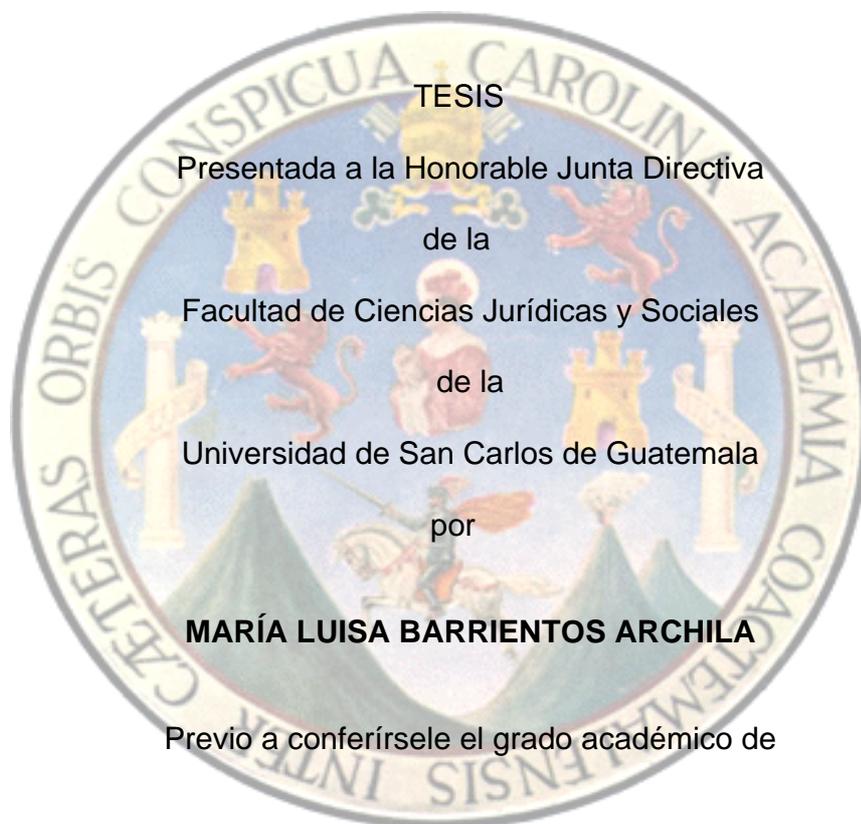
**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA DE EXHIBICIÓN DE LIBROS DE
CONTABILIDAD Y DE COMERCIO EN EL PROCESO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

MARÍA LUISA BARRIENTOS ARCHILA

GUATEMALA, DICIEMBRE DE 2007

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA DE EXHIBICIÓN DE LIBROS DE
CONTABILIDAD Y DE COMERCIO EN EL PROCESO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

MARÍA LUISA BARRIENTOS ARCHILA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, diciembre de 2007.

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. Cesar Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. Héctor Mauricio Ortega Pantoja
VOCAL V:	Br. Marco Vinicio Villatoro López
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortíz Orellana

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Juan Carlos Godinez
Vocal:	Lic. Saulo de Leon
Secretario:	Lic. Otto Marroquín Guerra

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Ronaldo Amilcar Sandoval
Vocal:	Lic. Rafael Morales
Secretario:	Lic. Napoleón Orozco

NOTA: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de la tesis de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).

Lic. Oscar Humberto Vásquez Oliva
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado 1345
11 calle 10-38 zona 1, ciudad de Guatemala



Guatemala, 22 de octubre de 2007.

Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Jefe de la Unidad de Tesis de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Ciudad Universitaria.



Estimado Licenciado:

En cumplimiento de la designación que se me hizo como asesor de tesis de la Bachiller María Luisa Barrientos Archila, la cual se titula "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA DE EXHIBICIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD Y DE COMERCIO EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO", y en cumplimiento de lo establecido en el artículo 32 del normativo respectivo, procedí a efectuar la revisión de la misma, y como consecuencia de ello expreso lo siguiente:

El trabajo de tesis indicado consta de cuatro capítulos, en los que se desarrolla aspectos generales sobre el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, de los medios de prueba que corresponden al mismo y se analiza la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio; La autora hace acopio en su trabajo de aspectos doctrinales relacionados con el tema y un estudio específico sobre el tema seleccionado, cumpliendo así en cada apartado de su tesis, hace una exposición documentada y aporta la experiencia que ha obtenido como persona auxiliar de la administración de justicia. Es de advertir, que la Bachiller Barrientos Archila aceptó la orientación que el suscrito recomendó en algunas ocasiones, y la bibliografía en que se sustenta el trabajo me parece adecuada para su desarrollo.

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

Sin otro particular, aprovecho la ocasión para suscribirme del señor jefe de la Unidad de Tesis, su deferente servidor.

Lic. Oscar Humberto Vásquez Oliva
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado 1345

OSCAR HUMBERTO VASQUEZ OLIVA
ABOGADO Y NOTARIO



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

Atentamente, pase al (a la) **LICENCIADO (A) GUSTAVO ADOLFO MENDIZABAL MAZARIEGOS**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante **MARÍA LUISA BARRIENTOS ARCHILA**, Intitulado: **"ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA DE EXHIBICIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD Y DE COMERCIO EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO"**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


LIC. MARCO TULIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc. Unidad de Tesis
MTCL/sllh

Lic. Gustavo Adolfo Mendizabal Mazariegos
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado 2979

Guatemala, 26 de octubre de 2007.



Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutin
Jefe de la Unidad de Tesis de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Ciudad Universitaria.



Estimado Licenciado:

Me permito informar que, tengo a bien presentarle el dictamen que en calidad de revisor de Tesis, me fue encomendado según resolución de fecha veinticuatro de octubre de dos mil siete, sobre el trabajo de investigación de la alumna María Luisa Barrientos Archila, mismo que se intitula: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA DE EXHIBICIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD Y DE COMERCIO EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO".

Le informo que a mi consideración, la investigación cumple con todos los requisitos establecidos por el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis vigente, y constituye un aporte esencial en el aspecto técnico y científico para el estudio del Derecho Procesal Administrativo Tributario.

La metodología y técnica que utilizó la alumna fueron las adecuadas para llevar a feliz término la investigación, también las conclusiones a las que arriba la sustentante me parecen válidas, por lo tanto, habiendo cumplido con los requisitos, emito Dictamen favorable correspondiente en mi calidad de revisor, designado por el Decano.

Sin otro particular, aprovecho para suscribirme de usted.

Atentamente,

Lic. Gustavo Adolfo Mendizabal Mazariegos
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado 2979

Gustavo Adolfo Mendizabal Mazariegos
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, seis de noviembre del año dos mil siete.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante **MARÍA LUISA BARRIENTOS ARCHILA**, Titulado **ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA DE EXHIBICIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD Y DE COMERCIO EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**, Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis. -

MTCL/slh



DEDICATORIA

- A DIOS:** Padre que me dio la vida, sabiduría, la fuerza, el valor, porque se que de tu mano y de la mano de la virgencita logre este sueño, por que eres el único que conoce el esfuerzo, el sacrificio y sobre todo el cansancio que tuve que vencer para llegar a este sueño gracias por estar siempre en mi vida.
- A MI MADRE:** María Jovita Archila de Barrientos, por haberme traído al mundo, por enseñarme a que uno en la vida debe ser fuerte, por todos esos valores y principios que tu me enseñaste desde pequeña demostrándote que todo tus esfuerzos valieron la pena, te quiero mucho, gracias por ser mi madre y por estar ahí para mi siempre. Y sobre todo le doy gracias a Dios por haberte escogido como mi Madre que Dios y la Virgencita te bendiga.
- A MIS ABUELOS:** Gracias por darles el don de la vida a mis padres y fórmalos con fe y principios, y por la oraciones que me ayudaron a tener fortaleza, para salir adelante.
- A MI PADRE:** Tránsito Barrientos Hernández, por todo tus esfuerzos sin tu ayuda no estuviera en este momento sentada aquí donde estoy, gracias por enseñarme el respeto, la sencillez, la caridad pero sobre todo gracias por darme a conocer el legado más grande en mi vida la fé en Dios Padre y nuestra madre santísima la Virgen María, te quiero tal y como eres.
- A MI ESPOSO E HIJA:** Jorge Díaz Leiva, a ti mi amor por ser el pilar que me sostuvo cuando, el cansancio y el miedo invadían mi corazón gracias por estar siempre a mi lado, por tu comprensión, por apoyarme en esos momentos que más necesite de ti, sin ti no lo hubiera logrado, gracias porque siempre estás ahí para mi, a mi hija Alejandrita por tenerme paciencia, por esperarme, por comprenderme a pesar de tu corta edad, eres lo mejor que Dios nos ha mandado a tu papi y a mi y lo sabes. Los quiero mucho este triunfo es de ustedes y para ustedes.
- A MIS SUEGROS:** Mi suegra, persona especial en mi vida y a mi suegro se que desde el cielo me estuvo ayudando y cuidando.

A MIS HERMANOS: Estuardo, gracias por apoyarme y sobre todo por cuidarme, se que pronto también lograras el mismo sueño que nos une a ambos, a Mónica gracias por tu apoyo, a Mauricio y Elvis se que aunque se encuentren lejos de mi, sus oraciones y su apoyo estuvieron siempre conmigo.

A MIS CUÑADOS: Con mucho cariño.

A MI ASESOR DE TESIS: Licenciado Óscar Humberto Vásquez Oliva, persona que admiro mucho, sobre todo porque a pesar de ser un profesional que lleva consigo una gran sabiduría y experiencia, sigue siendo una persona sencilla que no ha olvidado sus principios, gracias Licenciado por compartir sus conocimientos y sobre todo por invertir ese tiempo que se que para usted en este momento de su vida no lo tiene, gracias por ayudarme a alcanzar mi sueño, que Dios lo bendiga a usted y a toda su familia.

A MI REVISOR DE TESIS: Con mucho aprecio, y respeto, gracias por su paciencia y compartir su experiencia, por sus consejos, también por haber permitido que usted sea parte de este sueño.

A MIS PADRINOS: Con aprecio sincero, por contribuir en lograr mi meta.

A LOS LICENCIADOS: Avidán Ortíz Orellana, y su esposa Patty de Ortiz con aprecio, por su amistad, por haber creído siempre en mi, por esas palabras sabias que como pareja siempre han tenido tanto para mi como para mi esposo, gracias por su confianza y apoyo, ustedes saben lo especial que serán siempre para mi familia, se que Dios los puso en nuestro camino, que Dios los bendiga a ambos.

A MIS COMPAÑEROS DE TRABAJO: Gracias por su solidaridad.

A MIS AMIGOS: Con mucho aprecio.

A. La Gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, especialmente a la administración del Licenciado Bonerge Mejía, se dice que muchos favores del señor los recibimos a través de las personas que tratamos diariamente y por eso el agradecimiento a Dios debe pasar por esas personas que

nos han ayudado de cierta forma y usted y su administración me han permitido lograr mi sueño que Dios lo bendiga y cuide siempre; es oportuno señalar que todo lo que viene a nuestra vida es porque Dios así lo ha decidido, y las personas que hemos tenido la oportunidad de estar cerca de usted sabemos que es una gran persona de notaria honorabilidad, en lo personal me siento orgullosa de ser parte de esta casa de estudios y le agradezco a nuestro Padre por hacerlo participe en alcanzar mi sueño de ser una profesional del Derecho, por mi parte prometo en donde me encuentre siempre trataré de poner en alto a mi Gloriosa UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Proceso.....	1
1.1. Generalidades	1
1.2. Concepto y definición.....	2
1.3. Naturaleza jurídica.....	3
1.4. Fin del proceso	4
1.5. Clases de proceso	5
1.6. Proceso de conocimiento.....	6
1.6.1. Definición.....	6
1.6.2. Proceso ordinario.....	7
1.6.3. Proceso sumario	8
1.6.4. Proceso oral.....	9

CAPÍTULO II

2. Proceso contencioso administrativo tributario.....	11
2.1. Antecedentes históricos.....	11
2.2. Definición.....	14
2.3. Naturaleza jurídica.....	15
2.4. Finalidad.....	16
2.5. Principios.....	17
2.5.1. Juridicidad.....	17
2.5.2. Legalidad.....	18

	Pág.
2.5.3. Oficiosidad o impulso procesal	18
2.5.4. Igualdad.....	19
2.5.5. Contradicción.....	20
2.5.6. Preclusión.....	20
2.5.7. Inmediación.....	20
2.5.8. Concentración.....	21
2.5.9. Probidad.....	21
2.5.10. Antiformalista.....	21
2.6. Regulación legal.....	21
2.7. Fases del proceso.....	24
2.7.1. Demanda.....	24
2.7.2. Emplazamiento.....	25
2.7.3. Contestación de la demanda.....	26
2.7.4. Período de prueba.....	27
2.7.5. Vista y auto para mejor fallar.....	28
2.7.6. Sentencia.....	29
2.7.7. Ejecución.....	29

CAPÍTULO III

3. La prueba.....	31
3.1. Nociones generales.....	31
3.2. Definición.....	32
3.3. Objeto.....	33
3.4. Necesidad.....	34
3.5. Importancia.....	35
3.6. Procedimiento probatorio.....	36

	Pág.
3.6.1. El ofrecimiento.....	36
3.6.2. La aportación.....	37
3.6.3. El diligenciamiento.....	37
3.6.4. La valoración.....	38
3.7. Sistemas de valoración.....	39
3.7.1. Prueba legal o tasada.....	39
3.7.2. Libre convicción.....	40
3.7.3. Sana crítica.....	40
3.8. Medios de prueba en particular	41
3.8.1. Declaración de las partes	42
3.8.2. Declaración de testigos.....	44
3.8.3. Dictamen de expertos.....	46
3.8.4. Reconocimiento judicial.....	48
3.8.5. Prueba documental.....	50
3.8.6. Exhibición de libros de contabilidad y de comercio.....	51
3.8.7. Medios científicos de prueba	52
3.8.8. Presunciones.....	53

CAPÍTULO IV

4. La prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio en el proceso contencioso administrativo tributario	55
4.1. Antecedentes históricos.....	55
4.2. Concepto y definiciones.....	57
4.3. Naturaleza jurídica.....	58
4.4. Libros de contabilidad.....	59
4.5. Clasificación legal.....	60

	Pág.
4.6. Objeto de la prueba.....	63
4.7. Grado de eficacia probatoria.....	64
4.8. Procedimiento para diligenciar la prueba.....	65
4.8.1. Ofrecimiento.....	65
4.8.2. Proposición y admisión.....	66
4.8.3. Diligenciamiento.....	66
4.8.4. Auto de recepción de prueba.....	67
4.8.5. Notificación y aceptación.....	68
4.8.6. Entrega del dictamen.....	68
4.8.7. Honorarios profesionales del experto.....	68
4.9. Valor probatorio.....	69
4.10. Importancia e incidencia.....	74
CONCLUSIONES.....	77
RECOMENDACIONES.....	79
BIBLIOGRAFÍA.....	81

INTRODUCCIÓN

El Contencioso Administrativo Tributario es un proceso de conocimiento, que se caracteriza por ser de única instancia y, por consiguiente, las resoluciones emitidas en éste no son susceptibles de impugnación mediante el recurso de apelación; también podemos decir que conoce sólo asuntos relacionados con los diversos impuestos establecidos en leyes emitidas por el Congreso de la República, que de conformidad con la Constitución Política de la República, es el único facultado para crearlos y que, corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, velar por el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte de los contribuyentes, como ente responsable de la administración de la actividad tributaria.

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

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

La motivación para abordar el tema “**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA DE EXHIBICIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD Y DE COMERCIO EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO,**” es para determinar la importancia que tiene este medio de convicción en éste proceso, toda vez que los asuntos objeto de discusión están relacionados con

los diferentes impuestos regulados en la ley, a los cuales estamos obligados a cumplir con el pago, todos los contribuyentes, siendo la institución encargada de velar por este cumplimiento, a la fecha, la Superintendencia de Administración Tributaria, que en el caso de incumplimiento está facultada para la formulación de los ajustes que como resultado de la fiscalización realizada resultaren, ajustes que son efectuados por contadores públicos y auditores el valor probatorio que tiene la prueba de dictamen de experto, en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, y la forma de valorar este medio de prueba por parte de la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, al momento de emitir la sentencia correspondiente, y si el mismo tiene incidencia para convencer al tribunal de la legalidad o ilegalidad de los ajustes formulados por la administración tributaria. La justificación del presente trabajo a través del cual se analizará la exhibición de libros de contabilidad y de comercio el cual se fundamenta en los Artículos 99, 100 y 189 del Código Procesal Civil y Mercantil, ello con el objeto de establecer la importancia en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, ya que con éste se proporcionan elementos de prueba al tribunal para que al momento de emitir la sentencia respectiva pueda contar con suficientes elementos de convicción y descubrir la verdad o falsedad de los hechos sometidos a su conocimiento.

La presente investigación se enfoca fundamentalmente en la necesidad de hacer del conocimiento de las partes que la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio, es uno de los medios idóneos en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, y que los sujetos procesales interesados en demostrar la veracidad de su hechos lo puede hacer en base al diligenciamiento es éste, y que el mismo lo pueden diligenciar ya sea dentro del período probatorio o bien solicitarlo al tribunal que sea realizado en auto para mejor fallar en este último caso es facultativo y no obligatorio otorgarlo por el órgano jurisdiccional competente.

CAPÍTULO I

1. Proceso

1.1. Generalidades

El concepto proceso se deriva del vocablo latín *processus*, que significa acción de ir hacia adelante. De ahí la idea de proceder hacia una meta, y el nombre dado al conjunto de actos cuya existencia se produce en el ejercicio de la función jurisdiccional. En particular, proceso es el que se lleva a cabo para el desenvolvimiento de la función jurisdiccional en materia civil. El sujeto activo es el que “procede” y el que pronuncia el acto final es el órgano jurisdiccional; pero en el proceso es necesaria la colaboración de las partes, para lo cual éstas llevan a cabo algunos actos procesales que son esenciales e indispensables, para desarrollar el mismo, los cuales inician con la demanda, que es el acto introductorio por el cual el proceso se impulsa. En su conjunto, el contenido de la actividad procesal se ordena en el esquema en primer lugar con la demanda que el sujeto activo o demandante dirige al órgano jurisdiccional frente a la contraparte o demandado, y a la cual el órgano responde emitiendo la respectiva resolución; entre estos dos actos, uno que abre el proceso (demanda) y el otro que lo cierra a través de una resolución se desarrolla una actividad intermedia compleja, dirigida a preparar y hacer posible precisamente el pronunciamiento del acto final (sentencia), actividad que se cumple en el desarrollo del litigio.

Todas las actividades procesales están reguladas por la ley de acuerdo a la materia de la pretensión que se está dilucidando en el proceso. En primer lugar se considera importante señalar que los Artículos 2 y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regulan las garantías constitucionales de pedir (derecho de petición) y obtener justicia de los tribunales, por lo que puede afirmarse, que cuando una persona ya sea individual o jurídica, ejercen el derecho de acción y ponen en movimiento a un órgano jurisdiccional a través de una demanda, están ejercitando aquellos derechos y los tribunales tienen la obligación de respetar y hacer efectivas las garantías que declaran los artículos constitucionales anteriormente citados. Pero es de advertir que

dichas funciones no se cumplen en efecto, en un solo tiempo o con un solo acto, sino con una serie coordinada de actos que se desarrollan en el tiempo y que tienden a la formación de un acto final.

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

Manuel Ossorio, proceso significa: Contienda judicial entre partes, en que una de ellas mantiene una pretensión a la que la otra se opone o no satisface.²

1.2. Concepto y definición

Todo proceso se desenvuelve a través del tiempo, y evoluciona a un fin determinado por virtud del cual los actos en que el proceso son solidarios los unos de los otros, y los posteriores no pueden existir válidamente sin los anteriores, en los que tienen su base, todo ello debido a la aplicación del principio aplicado en todo procedimiento indistintamente la clase de proceso y que se le denominado como preclusión procesal.

Por su parte Hugo Haroldo Calderón Morales, nos indica que; “llamar proceso a cualquier sucesión de actos, o fases concatenados entre sí, es un tanto inadecuado puesto que para que haya proceso deben darse elementos indispensables como las partes, el juez, la jurisdicción, la competencia.”³

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

Al respecto Erico Tullio Liebman, manifiesta que proceso es; “el que se lleva a cabo para el desenvolvimiento de la función jurisdiccional en materia civil”.⁵ Eddy Giovanni Orellana Donis,

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

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

³ Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 6.

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

dice: “Proceso es una serie de etapas ordenadas, concatenadas que nos sirven para la obtención de un fin y que ese fin es la sentencia.”⁶

Y Eduardo Pallarés, también cita a Chiovenda quien expone que proceso; “es el conjunto de actos coordinados para la finalidad de la actuación de la voluntad concreta de la ley (en relación a un bien que se presenta como garantizado por ella), por parte de los órganos de la jurisdicción ordinaria”.⁷

Para el desarrollo del presente trabajo podemos concluir señalando que proceso, es un conjunto o serie de pasos unidos entre sí, y que tiene como fin resolver un litigio surgido de una demanda que contiene una o varias pretensiones y se le presenta al órgano jurisdiccional competente, para que éste se pronuncie al respecto a través de una sentencia o auto, dependiendo de la clase de proceso que se promueva.

1.3. Naturaleza jurídica

El Doctor Mario Aguirre Godoy, cita a Alcalá-Zamora y Castillo, quien expresa: “Es necesario llegar a Oscar Bülow, que junto a la contemplación del proceso como procedimiento, preocupa de manera primordial la indagación de su naturaleza jurídica, que antes de él se había intentado explicar, superficialmente, mediante una inadecuadas interpretaciones privatistas. Desde el punto de vista, pues, de la naturaleza del proceso, Bülow en el año 1867, marca una divisoria y decisiva, con independencia de que se comparta o no la doctrina por él sustentada; antes de Bülow, aunque persistía después, sobre todo una de ellas, es las teorías *privatistas*, y a partir de él, la *publicista*.”⁸ Además es preciso indicar lo que el autor Eduardo Pallares, expresa al respecto: “el proceso efectivamente es una institución y su finalidad radica en la de administrar cumplida justicia a los litigantes que acuden a los tribunales en demanda de ella.”

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

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

⁷ Pallares. **Ob. Cit.** Pág. 101.

⁸ Alcala-Zamora Y Castillo. **Proceso autocomposición y autodefensa**. Pág. 115.

Dentro de las diversas teorías que estudiosos del derecho han desarrollado con el objeto de buscar la naturaleza jurídica del proceso, la más aceptable en nuestra legislación es la que nos dice que el proceso es una administración pública, ya que la jurisdicción es eminentemente pública. El acto jurisdiccional tiende a comprobar la voluntad ejercida por un poder legal y la situación jurídica de hecho con fuerza de verdad legal, la administración y la decisión que comprueban el poder y la verdad legal.

1.4. Fin del proceso

Para establecer la finalidad del proceso, considero importante enunciar la existencia de diferentes doctrinas las cuales se agrupan en dos corrientes que considero son las fundamentales para llegar a tal extremo. En primer lugar tenemos a la doctrina subjetiva, la cual considera al proceso como una institución de derecho privado que tiene por objeto definir las controversias entre partes, esto significa que define al proceso como la discusión contenida por dos o más personas con intereses opuestos, de lo cual surge la litis, y que se someten a las leyes vigentes para dilucidar sus respectivas pretensiones. Por su parte la doctrina objetiva, estructura la concepción del proceso sobre la base que tiene como finalidad la actuación del derecho sustancial.

Además es importante apuntar que estudiosos del derecho entre ellos el Doctor Mario Aguirre Godoy, a manifestado que: “no es indispensable la existencia del proceso, para que el derecho objetivo o sustancial se manifieste, pues esta actuación puede obtenerse sin necesidad de recurrir al proceso, como sucede en los casos de cumplimiento voluntario de la obligación.⁹”

Por su parte Alsina, expone: “El verdadero fin del proceso, puede inducirse considerando la actuación del juez y de las partes en el mismo. Indudablemente el juez desarrolla una función pública y ésta procura el establecimiento del orden jurídico mediante la actuación de la ley: su misión consiste en declarar si una voluntad abstracta de la ley ampara una situación concreta y, en su caso, hacer efectiva su realización por todos los medios posibles,” Aguirre Godoy, cita a

⁹ Aguirre Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 101. Pág. 251.

Chioyenda, quien señala que es acertada la concepción de éste al expresar que el proceso tiene por objeto “la protección del derecho subjetivo mediante la actuación del derecho objetivo” también el autor *ibídem*, cita a Carnelluti, quien al determinar el fin del proceso señala que: “su objeto es paz con justicia.¹⁰”

Concluimos indicando que la finalidad del proceso es, mantener la paz y armonía en la sociedad a través de la justicia, para lo cual los órganos jurisdiccionales debe de aplicar la legislación vigente para resolver todas aquellas pretensiones determinando con ello lo que es justo para cada uno de los sujetos que interviene en el proceso y tomando en consideración que sus decisiones pueden traer consecuencias ante toda una población, para lo cual éstas deben siempre de encontrarse enmarcadas dentro de un estado de derecho.

1.5. Clases de proceso

La doctrina al referirse a las diferentes clases o tipos de proceso, no lo hace con el fin de atacar la unidad propia del proceso, es decir el carácter institucional del mismo. Se refiere más que todo a los diferentes tipos procesales, pero no aquellos determinados por caracteres más o menos secundarios, sino por “divergencias esenciales en la estructura en la finalidad o en el contenido.” Así lo señala Aguirre Godoy, cuando cita a Alcalá-Zamora y Castillo.¹¹

De conformidad con la ideas de Guasp, se ha definido el proceso, caracterizándolo por la tendencia a actuar pretensiones conformes con el derecho objetivo, y por ello, es indudable que las distintas clasificaciones de las normas de éste, tendrá que influir en la clasificación del proceso. Por esa razón se habla de proceso penal, civil, laboral, administrativo, ejecutivo, etc.

Pero no es necesario que determinado proceso corresponda necesariamente con cierta especial categoría de normas jurídicas, porque como sucede en España al igual que Guatemala, el proceso

¹⁰ **ibídem**. Pág. 252.

¹¹ Aguirre Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 255.

civil sirve para reclamar pretensiones basadas en normas civiles o mercantiles según sea el caso. Por ello para que exista una especial categoría de procesos, basta que haya un grupo especial de pretensiones, cuya actuación se confía a ciertos órganos jurisdiccionales como por ejemplo Juzgados de Primera Instancia Civil, Juzgados de Primera Instancia de Trabajo y Previsión Social o bien Juzgados de Primera Instancia Penal, etc.

Para Guasp, la división fundamental, que debe hacerse con respecto a la jurisdicción, es solamente en ordinaria (común) y jurisdicciones especiales; este mismo criterio sirve para la clasificación de los procesos. Así habrán dos categorías de procesos: COMUNES, como el penal y el civil; y ESPECIALES, los demás: administrativos, laborales, militares económicos coactivos, canónicos etc.

Eddy Giovanni Orellana Donis, al efectuar el estudio sobre los procesos civiles manifiesta que éstos se clasifican en: 1) Por su Finalidad: a) De conocimientos; b) Ejecutivos; c) Cautelares; 2) Por la plenitud o limitación de su conocimiento; a) Plenarios; b) Sumarios; 3) Por la generalidad o especialidad en el litigio que resuelven; a) Ordinarios; b) Especiales. 4) Por la Cuantía; a) De mayor cuantía; c) De menor Cuantía; d) De ínfima cuantía; y 5) Por la forma en que se interponen; a) Escritos; b) Orales.

1.6. Proceso de conocimiento

Para el presente trabajo es importante entrar a conocer los procesos civiles en cuanto a su contenido, por lo que en este apartado se analizarán los procesos de conocimiento, llamados también declarativos o de cognición.

1.6.1. Definición

Son aquellos en los que al momento de accionar el órgano jurisdiccional a través de la demanda, existe una incertidumbre sobre a quien le asiste el derecho, si al demandante o al

demandado; esta incertidumbre termina, cuando el Juez al dictar sentencia y previo análisis de los medios de convicción aportados al mismo, declaran el derecho a favor de una sola de las partes.

Asimismo, los procesos de conocimiento, según Mario Efraín Najera Farfan, se promueven “Con el fin de obtener una sentencia en la que se declare la voluntad de la ley, aplicable a la situación concreta que lo motiva. Es decir, que un hecho específico esté regulado por cierto precepto jurídico individualizado. Su objeto es un pronunciamiento sobre determinada relación de derecho sustancial que presupone un conocimiento pleno de los hechos y pruebas en que aquella se funda ya que de lo contrario, el juez no estaría en la posibilidad de dictar o declarar el derecho...”¹²

El ordenamiento jurídico procesal civil y mercantil guatemalteco, en los Artículos 96, 97, 199 y 229 señalan como juicios de conocimiento los siguientes: a) Proceso ordinario; b) Proceso oral; c) Proceso sumario.

1.6.2. Proceso ordinario

Este juicio es la forma más común de tramitar una litis. El mismo se caracteriza por ser de conocimiento, denominado también como un proceso tipo en el cual se tramitan todos los asuntos que no tienen trámite específico.

Najera Farfan, lo define como: “La clase de proceso, en el cual es el campo natural para el debate de todas las pretensiones que no teniendo un procedimiento especial, persigue una declaración de certeza, constitutiva o de condena. Y por eso se llama ordinario o común, porque es el que se utiliza para ventilar toda contienda a la que no esté señalada tramitación especial. Técnicamente es el que mejor garantiza el ataque y defensa, pero funcionalmente es el más lento porque su trámite exige plazos más largos que los de cualquier otro juicio.”¹³

¹² Najera Farfán, Mario Efraín. **Derecho procesal civil. Pág. 278.**

¹³ **Ibíd.** Pág. 279 y 280.

La razón de que el proceso ordinario es un juicio de conocimiento es porque a través de él se crea un derecho no existente cuando existe litis. Las normas desempeñan una función subsidiaria, así lo reconoce expresamente el Código Procesal Civil y Mercantil, cuando indica que son aplicables al proceso oral y al sumario, lo regulado para el proceso ordinario en lo que no se oponga a las normas que regulan cada uno de tales procesos, en los artículos 200 y 230 de la Ley citada.

1.6.3. Proceso sumario

El proceso sumario tiene su origen en la época de la legislación de Justiniano, éste se concebía como “Una forma de simplificar en el proceso los hechos controvertidos. Con el tiempo fue ganando terreno este tipo de procesos, con los legisladores laicos del siglo XVII y XIV en la península Itálica. Se tramitaban en esta clase de procesos sumarios: Los juicios de pequeña cuantía; Por ser los litigantes personas de escasos recursos; Por los pocos perjuicios que podrían producir la contienda y en aquellos casos de urgencia de resolver un litigio.

En ésta época una nota esencial en estos procesos, fue la suspensión de la contestación de la demanda, la que da lugar a que el juicio se convierta en contencioso, por lo que así fue suprimida toda sentencia interlocutoria o sea, todo aquello que en el juicio da motivo a incidente y su resolución. Así también la brevedad de los plazos judiciales fueron incorporados al proceso, evitando así el exceso de formalidades o las que no fueran necesarias, y se dictaba sentencia cuando la cuestión se consideraba agotada.

A la acción sumaria, como la denomina Couture: “Es aquella que por virtud de la reducción de los términos procesales y de las oportunidades para hacer valer los medios de ataque y de defensa, reduce las garantías propias del proceso ordinario.”¹⁴

La legislación guatemalteca señala claramente en el artículo 229 del Código Procesal Civil y Mercantil, las controversias que pueden tramitarse a través del procedimiento sumario, entre los

¹⁴ Couture, Eduardo. **Fundamento de derecho procesal civil**. Pág. 81.

que podemos señalar: a) Todos los asuntos de arrendamiento o desocupación; b) La entrega de bienes muebles que no sean dinero; c) La rescisión de contrato; d) La deducción de responsabilidades; e) Las deducciones de responsabilidades civiles, contra funcionarios o empleados públicos; f) Los interdictos entre otros.

1.6.4. Proceso oral

Recibe el nombre de proceso oral porque el mismo se tramita “*in voce*” que significa de viva voz, a través de audiencias orales, a través de este proceso se trata de eliminar hasta donde sea posible procedimiento escritos.

La oralidad en éste proceso permite reunir en uno o en pocos actos, los cuales se desarrollaran a través una o más audiencias señaladas por el tribunal, para cumplir con todas las etapas del mismo. Además le da al proceso vitalidad, vivencia y oportunidad.

Aclaremos que aunque el proceso oral se tramite de viva voz, es necesario faccionar acta de cada audiencia, por dos razones muy importantes, la primera es para que el juez recuerde, que fue lo que se estableció en cada audiencia, y tener así la base para poder dictar la sentencia. Con lo cual le dará certeza y seguridad jurídica al acto realizado dentro del procedimiento.

Y por último porque en el fallo definitivo que emitiera el tribunal respectivo, puede ser objeto del recurso de apelación y si no fuera por estas actas, el órgano jurisdiccional de segunda instancia no podría establecer los hechos y las razones de los agravios que el apelante reclama y en consecuencia el tribunal no tendría la posibilidad de confirmar, modificar o confirmar la sentencia de primera instancia.

El sistema oral tiene la particularidad de ser utilizado sin intermediarios, lo que permite al juzgador tener una mejor concepción de los argumentos presentados por las partes. Por ello la oralidad se convierte en una herramienta de suma utilidad en la administración de justicia,

ofreciendo economía procesal, igualdad de condiciones para las partes, inmediación, concentración, probidad y publicidad cumpliendo con ello en los principios básicos del proceso.

La regulación legal del juicio sumario lo encontramos regulado en los artículos 199 al 210 del Código Procesal Civil y Mercantil, eliminando en lo posible lo escrito, ya que la oralidad es el debate organizado entre las partes, por lo que esta audiencia puede ser una sola si en ella se reciben todas las pruebas, pero si no fuere posible, el tribunal deberá señalar una segunda y hasta una tercera audiencia.

CAPÍTULO II

2. Proceso Contencioso Administrativo tributario

2.1. Antecedentes históricos

De conformidad con lo señalado por diversas doctrinas, desde tiempos remotos han existido supuestos de imposición (tributos) en los cuales, dada la ubicación de los bienes, diferente de la residencia de las personas propietarias de éstos, eran diversas las autoridades que ejercían el poder impositivo en cada uno de esos lugares: tomando en consideración el lugar donde se encontraban los bienes y aquel donde residen los dueños de los mismos. Lo anterior producía la doble imposición sobre un mismo sujeto.

Calderón Carrero, expuso que la carga impositiva: “tuvo inicio con la evolución de los dos conceptos para hacer caer la imposición: uno según la residencia del propietario del patrimonio tomando en su conjunto, basado sobre la fidelidad política que se consideraba debía de profesar el contribuyente a la autoridad del lugar donde se hallara esa residencia, y el otro según la ubicación de la propiedad gravada, basada sobre fidelidad económica debida por el propietario. Este tipo de imposición declinó en su vigencia desde fines del siglo XVIII, cayendo en desuso el mismo. A partir de la segunda mitad del siglo XIX, se suscribieron convenios o tratados entre gobiernos soberanos de la Europa central, estipulando algunas disposiciones con ciertos atisbos de índole tributaria.”¹⁵

Antes del año 1914, no se firmó ningún tratado de doble imposición amplio que fundamentalmente tuviera por objeto la regulación de la imposición sobre la renta y sobre las sociedades. En Estados Unidos desde 1913, existieron diversas formas de imposición a la renta, aplicando alícuotas bajas lo cual la seriedad del problema generado por la doble imposición no adquiría preocupación por los sujetos pasivos de la obligación, para resolver el problema creado

¹⁵ Calderón Carrero, **La doble imposición internacional**. Pág. 2.

por la carga tributaria impuesta, sino fue hasta que se elevo las alícuotas es que surge el interés por solucionar la situación creada por la doble imposición. Para lo cual se tomó en cuenta estudios proporcionados por organizaciones internacionales como la Sociedad de las Naciones, actualmente denominada Organización de las Naciones Unidas.

Con el tratado suscrito en Roma el seis de abril de 1922, para evitar la doble tributación sobre impuestos directos entre Austria, Hungría, Italia, Polonia, Rumania y Yugoslavia, que sólo prospero en solo dos de los países signatarios. En la actualidad tienen vigencia diversos tratados multilaterales que abordan determinados aspectos de la tributación entre las partes contratantes. De lo anteriormente expuesto se establece que el proceso contencioso administrativo tributario se ha venido manifestando desde el siglo V, antes de la era cristiana, el cual tiene como fin recabar ingresos para que el estado pueda cumplir con su propósito fundamental que es el de satisfacer el bien común o bienestar general de la población, así es como surge los impuestos y como añadidura a éstos surgió en proceso, que era el medio para recabar los tributos pagados por los ciudadanos en aquellas épocas.

En Guatemala el proceso contencioso administrativo, aparece regulado por primera vez en la legislación con las reformas a la Constitución de la República de Guatemala, decretadas el 20 de diciembre de 1927. En el Artículo 6º que reformó el Artículo 17 de la Constitución Política de la República de Centro América (Decretada esta última el nueve de septiembre de 1921), se estableció que una ley determinaría lo concerniente a la jurisdicción contencioso administrativa, tribunales que la ejercerían, su organización, competencia y orden de procedimientos en los casos de tal naturaleza.

En el Artículo 2º de las disposiciones transitorias de las reformas citadas, se dispuso que la Asamblea Legislativa emitiera la ley relacionada a la jurisdicción contenciosa administrativa. En cumplimiento de dicho mandato constitucional el 28 de mayo de 1928, la Asamblea Legislativa emitió la Primera Ley de lo Contencioso Administrativo a través del Decreto número 1550 que contenía 42 artículos relacionados con el objeto de la ley, la organización del Tribunal de lo

Contencioso Administrativo, las partes, el procedimiento y sobre el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción. Posteriormente a través del Artículo 23 de las reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala, decretadas el once de julio de mil novecientos treinta y cinco (1935), que reformó el Artículo 85 de la Constitución Política de la República de Centroamérica, en ella se reguló que cuando el Poder Ejecutivo, procediera como parte en algún negocio, en caso de contienda sobre actos o resoluciones puramente administrativas conocería de ellas el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Por medio de dicha reforma se delimitó constitucionalmente la competencia del tribunal de lo contencioso administrativo, el que conocería de los asuntos en los cuales el Poder Ejecutivo apareciera como parte en algún negocio y en actos y contienda sobre actos o resoluciones puramente administrativas.

El veintiocho de septiembre de mil novecientos treinta y seis, el Presidente de la República emitió el Decreto número 1881 que contenía la Ley de lo Contencioso Administrativo derogando el Decreto 1550 de la Asamblea Legislativa. Esta nueva ley contenía 64 Artículos y 7 capítulos. A diferencia de lo anterior, ésta estableció los Recursos de Revocatoria y Reposición previos al contencioso administrativo y reguló de una manera más detallada el llamado “Recurso de lo Contencioso Administrativo).

La Constitución de la República de Guatemala decretada por la Asamblea Constituyente el once de marzo de mil novecientos cuarenta y cinco, introdujo dos grandes avances a la jurisdicción contencioso administrativa: Otorgó la posibilidad de impugnar las sentencias de lo contencioso administrativo por medio del Recurso Extraordinario de Casación. Anteriormente cuando el Tribunal de lo Contencioso Administrativo cometía algún error que afectara el fondo del asunto, el administrado quedaba en total estado de indefensión ya que, por ser este un proceso en única instancia, contra las sentencias únicamente procedía la Acción de Responsabilidad. Otorgó competencia al Tribunal de lo Contencioso Administrativo para conocer de Inconstitucionalidades en Caso Concreto. Lo cual ayudó a garantizar el pleno goce del derecho de defensa del administrado, ya que a través de la impugnación de inconstitucionalidad de leyes en caso concreto, se logra la inaplicabilidad de una ley al caso específico.

La Constitución de 1956, además de normar lo relativo a la jurisdicción contenciosa administrativa, reguló lo referente a la integración de los miembros del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a quienes se les dio la categoría de magistrados de la corte de apelaciones. En 1965, no realizó ningún cambio que amerite comentario a la normativa constitucional vigente sobre este aspecto. La actual Constitución Política de la República de Guatemala, promulgada el 31 de mayo de 1985, establece que la función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas. Asimismo regula que para ocurrir a este Tribunal no será necesaria ningún pago o caución previa y que contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el Recurso de Casación.

2.2. Definición

Héctor B. Villegas, define al Proceso Contencioso Administrativo Tributario como: “ el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación de la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la formal (arbitraria o no) en que el fisco desea efectivizar, a la validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, a las infracciones que atribuye y a las sanciones que en su consecuencia aplica; e incluso en relación a los procedimientos (...) que el sujeto pasivo debe de emplear para reclamar la retribución de las cantidades indebidamente pagadas al fisco. ”

Para J. M. Martín y G. F. Rodríguez Usé, define al Proceso Contencioso Administrativo Tributario como “conjunto de actos coordinados tendientes a dilucidar una controversia entre partes, por una autoridad independiente y con fuerza de verdad legal¹⁶.

¹⁶ Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. **Derecho tributario procesal**. Pág. 5.

El proceso contencioso administrativo tributario, se puede definir como; el conjunto de principios, normas jurídicas e instituciones que regulan múltiples controversias que surge entre la administración tributaria y el contribuyente derivado de la obligación tributaria.

2.3. Naturaleza jurídica

El autor Eladio Escusol Barra, y Jorge Rodríguez Zapata Pérez, al referirse al tema indican que la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, es revisora en cuanto que su ejercicio se realiza y tiene como presupuesto la existencia de un acto administrativo previo de la administración o de otro poder público y el agotamiento de la vía administrativa.¹⁷

Para el efecto de establecer la naturaleza de proceso que se estudia es preciso señalar lo que establece el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.” Y finalmente decir que la naturaleza jurídica del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, es aquella que contiene un verdadero proceso, porque en él existe un conflicto de intereses entre el sujeto activo y el pasivo de la obligación tributaria que se deriva de la determinación que efectuó el contribuyente en un periodo de imposición que se relaciona a un impuesto específico establecido en la ley y, posteriormente la Superintendencia de Administración Tributaria, verifica el cumplimiento de la obligación del sujeto pasivo y determina que éste no pago los impuestos sobre el total de los ingresos obtenidos durante el período impositivo y efectúa los ajustes sobre la diferencia encontrada en los libros de contabilidad y de comercio.

¹⁷ Escusol Barra, Eladio y Jorge Zapata Pérez, Rodríguez. **Derecho procesal administrativo**. Pág.287.

Por su parte el contribuyente ante tal situación plantea demanda contenciosa administrativa, y la Superintendencia de Administración Tributaria contesta la demanda y puede interponer las excepciones perentorias que considere pertinente, se rinden pruebas y finalmente se emite la sentencia respectiva, a través de la cual se puede confirmar, modificar o revocar la resolución administrativa., siendo ésta objeto de los recursos de aclaración, ampliación y casación.

El artículo 18 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, determina la naturaleza del proceso que se analiza y señala que: “El proceso contencioso administrativo será de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos suspensivos, salvo para casos concretos excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita para su trámite la demanda, siempre que lo considere indispensable y que de no hacerlo se causen daños irreparables a las partes.”

De la norma ordinaria transcrita se observa que efectivamente el presente proceso se caracteriza por ser de única instancia, entendiéndose con ello de que en dicho proceso no se puede interponer el recurso de apelación y ello porque el tribunal en el cual se desarrolla el procedimiento y se emite la sentencia respectiva, tiene el carácter de un tribunal colegiado el cual esta integrado por tres Magistrados titulares y tres suplentes, además es importante agregar que dicho proceso tiene la característica de ser un proceso de conocimiento, de lo que se deriva que su trámite es el mismo utilizado para el juicio ordinario común, con la excepción de los termino del emplazamiento (que es de quince días) y el tiempo para interpone las excepciones previas (que es de cinco días).

2.4. Finalidad

La finalidad del proceso contencioso administrativo tributario, está claramente establecida en el artículo 221 de la Constitución Política de la República, norma constitucional de la que se deriva del principio de control jurídico de los actos de la administración pública, el cual se centra en que a través de éste se revisa las actuaciones administrativas de los gobernantes hacía los gobernados, con el fin de evitar que los primeros lesionen derechos fundamentales de particulares. En la cual se encuentra consagrado el principio fundamental del derecho administrativo como lo es el principio

de juridicidad, otorgándole al tribunal de lo contencioso administrativo de ser contralor de éste. Todo ello, entre otros, para evitar que el funcionario público actúe con abuso de poder, o bien en el ejercicio de sus atribuciones caiga en desviación de poder y con ello afecte los derechos de los particulares.

2.5. Principios fundamentales

Par establecer los principios fundamentales del proceso contencioso administrativo tributario es indispensable definir primeramente que es principio, y para ellos se puede decir que; son aquellos fundamentos sobre los cuales se cimienta una rama del derecho. O bien se le denomina a las líneas directrices o matrices que informan algunas normas que inspiran directa o indirectamente una serie de soluciones, por lo que puede servir para promover y encausar la aprobación de nuevas normas y orientar la interpretación de las existentes y resolver los casos no previstos. Entre los principios fundamentales del Derecho Procesal Administrativo Tributario, tenemos a los siguientes:

2.5.1. Juridicidad

Éste es un de los dos principio fundaméntales que la doctrina le reconoce al derecho administrativo, y se puede definir diciendo que es aquel que permite someter las actuaciones, los actos o resoluciones de la administración pública al derecho, esto significa que a través de este principio el órgano administrativo tiene un campo más amplio para poder actuar, pues fundamentalmente para resolver una situación que se le presente, el funcionario público debe de buscar, primeramente la norma legal, pero a falta de dicho precepto, tiene la opción de buscar en los principios generales, o bien aplicar las instituciones doctrinarias del derecho administrativo. Este principio nace a través de la Constitución Política, el Principio de Juridicidad y su control corresponde al Tribunal Contencioso Administrativo, esto según el Artículo 221 de la Constitución Política de la República.

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

2.5.2. Legalidad

Jorge Mario Castillo González, al referirse a éste principio cita a Adolfo Merkl, quien sostuvo que: “toda actividad administrativa del Estado debe basarse en la ley, como único medio idóneo para establecer y consolidar el Estado de Derecho. Esta tesis tuvo aceptación universal.”¹⁸

Al respecto Calderón Morales, señala que: “para el principio de legalidad lo fundamental es la ley y el administrador no puede actuar sino existe una norma legal que le otorgue competencia para poder actuar.”¹⁹

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

2.5.3. Oficiosidad o de impulso procesal

La oficiosidad se refiere a, la actividad que debe de tomar el órgano jurisdiccional al momento de recibir una demanda contenciosa administrativa, y se denomina como tal, al fenómeno por virtud del cual se aseguran los actos procesales y su dirección hacia el fallo definitivo. Consiste en asegurar la continuidad del proceso a cargo de las partes unas veces y del Tribunal.

¹⁸ Castillo González. **Derecho administrativo guatemalteco. Tomo I.** Pág. 50.

¹⁹ Calderón Morales. **Derecho administrativo parte general. Tomo I.** Pág. 50.

Para Guasp, el impulso procesal hace referencia a los actos que tienden a hacer avanzar un procedimiento por cada una de las etapas o fases que lo componen hasta la resolución definitiva, lo cual está a cargo del Tribunal que conoce del asunto en litis, desde el momento de presentar la demanda al órgano jurisdiccional competente.²⁰

Al respecto del Doctor Mario Aguirre Godoy, cita a Couture, quien estudia esta materia al hablar del desenvolvimiento de la instancia y dice: “Se denomina impulso procesal al fenómeno por virtud del cual se asegura la continuidad de los actos procesales y su dirección hacia el fallo definitivo.”²¹ En efecto, este poder de impulso del proceso, unas veces está a cargo de las partes, y otras, depende exclusivamente del juez.

2.5.4. Igualdad

El Principio de igualdad, lo encontramos regulado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República, el cual impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma: pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias y que nadie puede ser condenado sin haber sido citado, oído y vencido en juicio.

Este principio es, a su vez, una manifestación particular del principio de igualdad de los individuos frente a la ley. Su fórmula se resume en el precepto “*audiatur altera pars*” (que significa oíga a la otra parte). Y garantiza que los sujetos procesales del proceso sean considerados iguales y tengan el mismo derecho, a ser protegidos en iguales condiciones.

²⁰ Guasp, Jaime. **Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil. Tomo I.** Pág. 797.

²¹ Aguirre Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 261.

2.5.5. Contradicción

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

2.5.6. Preclusión procesal

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

2.5.7. Inmediación

Es aquel que se refiere a la intervención directa del Juez con respecto a las partes y principalmente a la recepción de la prueba. Este principio está efectivamente vinculado con el sistema de la oralidad en los juicios y no propiamente en el sistema escrito. Cita Mario Aguirre Godoy, a De la Plaza, quien indica que: “Obedece este principio a la necesidad de que el Juez o Tribunal que ha de decidir el proceso tenga, desde su iniciación hasta su término, un cabal conocimiento de él, cuya exactitud depende de su inmediata comunicación con las partes y de su intervención personal y activa, inmediata también, en la practica de las pruebas.”²²

²² Aguirre Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 268.

2.5.8. Concentración

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

2.5.9. Probidad

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

2.5.10. Antiformalista

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

2.6. Regulación legal

El Proceso Contencioso Administrativo Tributario, es el medio de control judicial ejercido por el particular ante los Tribunales Contenciosos Administrativos, con el objeto de que el órgano jurisdiccional verifique la juridicidad y legalidad del acto administrativo está regulado en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, pero el tiempo para su

interposición lo encontramos regulado en el Artículo 23 del Decreto número 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, norma legal que establece el plazo improrrogable de tres meses para interponer el proceso contencioso administrativo tributario, mismo que se inicia a contarse a partir del día siguiente a la última notificación de la resolución que pone fin al procedimiento administrativo, es decir, la emitida por la administración pública y que resuelve el recurso de revocatoria o reposición, según sea el caso, la cual deja firme la resolución emitida en la vía gubernativa, ésta para plantear el proceso contencioso administrativo debe de llenar los requisitos establecidos en el Artículo 20 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, que son; a) Que haya causado estado; b) Que vulnere un derecho del demandante, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior. Debiéndose tomar en cuenta que en cuanto al plazo para su interposición todos los días y horas serán hábiles.

El Código Tributario, como ley especial, a la fecha no contiene normativa que establezca el plazo para la interposición del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, ya que el Artículo 161 del citado Código, regulaba el plazo de tres meses para la interposición del proceso de merito, pero el mismo fue reformado por el Artículo 30 del Decreto número 29-2001, del Congreso de la República, el cual redujo el plazo a treinta días para interponer la demanda, circunstancia por la cual fue interpuesta una acción de inconstitucionalidad ante la Honorable Corte de Constitucionalidad, misma que decretó la suspensión provisional de éste Artículo, en resolución de fecha veintinueve de enero de dos mil cuatro, dentro de los expedientes acumulados números ciento doce guión dos mil cuatro y ciento veintidós guión dos mil cuatro, quedando vigente en la actualidad el plazo regulado por el Artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. Al respecto es importante indicar que los tres meses que establece la norma legal anteriormente citada, empieza a contarse a partir de la última notificación, esto significa que de acuerdo con una interpretación lógica y jurídica, cuando la ley se refiere a una última notificación, es porque existe más de una parte o interesado en el asunto, que para el caso sería la Procuraduría General de la Nación, además del contribuyente.

Por otra parte, es preciso señalar que el Estado de Guatemala, está interesado en un asunto de naturaleza tributaria, porque es a través de la recaudación de los tributos es que el Estado se agencia de los recursos que necesita para cumplir con su fin, lo cual hace imprescindible notificarle de conformidad con la ley a la Procuraduría General de la Nación, entidad que representa los intereses del Estado, esto con fundamento en lo establecido en el Artículo 59 del Decreto número 512 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Ministerio Público, no derogado, el cual dispone: en todos los asuntos judiciales y administrativos en que intervenga el Ministerio Público, sea como parte o porque se le haya oído por disposición de la ley, está facultado para interponer los recursos ordinarios y extraordinarios que la ley autoriza. Para este último efecto, se le deben notificar las resoluciones que se dicten.

Y como complemento de lo anteriormente dicho, el Artículo 1 del Decreto número 25-97 del Congreso de la República establece: salvo en materia penal, procesal penal, penitenciaria y en lo que corresponde a la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad y en la propia Ley Orgánica del Ministerio Público, en toda norma legal y reglamentaria en que se mencione Ministerio Público, deberá entenderse que se refiere a la Procuraduría General de la Nación.

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

El Proceso Contencioso Administrativo, tiene la característica de ser poco formalista, esto se evidencia con lo preceptuado por el Artículo 31 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-1996 del Congreso de la República, el cual regula que si el memorial de demanda presenta errores o deficiencias que a juicio del tribunal sean subsanables, señalará plazo para que el demandante lo enmiende, como ya quedó señalado anteriormente. Con relación al

procedimiento llevado ante el órgano jurisdiccional competente y los medios de prueba que pueden ser propuestos y todas las notificaciones que de conformidad con la ley deben de llevarse a cabo éste se regirá por lo estipulado en el Código Procesal Civil y Mercantil, todo ello en observancia de lo que para el efecto establece el artículo 168 del Código Tributario en cual permite la integración de normas aplicables al proceso que se analiza.

2.7. Fases del proceso

2.7.1. Demanda

La demanda, es el medio a través del cual la persona que ha sido, perjudicada en sus derechos por un acto o resolución emitida en virtud de haberse resuelto los recursos de revocatoria o de reposición por parte de la administración tributaria, mismas que ya no puede ser impugnado por medio de recurso alguno, por haber sido agotada la vía administrativa, y que conforme al último párrafo del Artículo 19 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, no haya podido remediarse por medio de los recursos puramente administrativos, requiere del juzgador que verifique la juridicidad de dicto acto o resolución administrativo, solicitándole al tribunal se revoque la resolución controvertida.

La parte interesada podrá presentar la demanda en materia tributaria según el Artículo 30 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, directamente a la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo a la cual vaya dirigida o ante un Juzgado de Primera Instancia en los departamentos, quien lo trasladará al tribunal que deba conocer de él, lo anterior se fundamenta en la norma legal citada anteriormente. Con relación a la norma relacionada, resulta importante indicar que según Acuerdo de la Corte Suprema de Justicia número 37-2003, publicado el día veintinueve de agosto de dos mil tres, y que inició su vigencia el día treinta de agosto del mismo año, acordó, asignarle al Centro de Servicios Auxiliares de la Administración de Justicia, la recepción y distribución equitativa e inmediata de las demandas y solicitudes para el inicio de expedientes de materia tributaria a las Salas Segunda y Tercera de lo Contencioso Administrativo, que a mi parecer es inconstitucional porque la misma esta contradiciendo lo establecido en el Artículo 221

de la Constitución Política de la República, y lo regulado en el Artículo 30 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, aunado a esto en ningún momento la legislación vigente permite que un Acuerdo de la Corte Suprema de Justicia puede derogar lo establecido en una ley ordinaria como lo es el Decreto 119-96 del Congreso de la República (Ley de lo Contencioso Administrativo).

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

2.7.2. Emplazamiento

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

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

El Tribunal recibida la demanda, si llena los requisitos establecidos en la ley, solicita mediante oficio a la Superintendencia de Administración Tributaria el expediente administrativo, bajo apercibimiento que en caso de incumplimiento se certifique lo conducente al funcionario responsable por el delito de desobediencia y que, a la misma se le dará trámite con lo dicho por el demandante. Sin embargo, la institución administrativa podrá presentar el expediente administrativo en cualquier estado del proceso, así lo establece el artículo 32 último párrafo de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Recibido o no el expediente el Tribunal dicta la resolución por la cual admite para su trámite la demanda y les corre audiencia por el plazo de quince días comunes a la Superintendencia de Administración Tributaria, Procuraduría General de la Nación, la Contraloría General de Cuentas cuando se trate de asuntos relacionados con la Hacienda Pública, o a terceros interesados en el asunto, de acuerdo con lo regulado en el Artículo 553 del Código Procesal Civil y Mercantil, deberán de hacerse las notificaciones respectivas, hasta este momento es cuando se traba la litis y las partes están debidamente legitimadas para intervenir en el proceso, podrán contestar la demanda y manifestar su oposición a la pretensión.

Quienes sean legitimados a través de la notificación podrán interponer las excepciones previas dentro del plazo de cinco días, esto según el Artículo 36 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, éstos interrumpen el curso normal del proceso y se tramitan en la vía incidental, su fundamento lo encontramos en los Artículos 135, 136, 137, 138, 139, 140 y 141 de la Ley del Organismo Judicial. Resuelta la excepción previa, el sujeto procesal que la interpuso tienen cinco días para contestar la demanda según lo dispuesto por el Artículo 36 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y plantear las excepciones perentorias que crean convenientes, las cuales serán resueltas en sentencia.

2.7.3. Contestación de demanda

Dentro de las actitudes que puede tomar el demandado esta la de contestar la demanda, dentro del plazo de quince días hábiles, así lo establece el Artículo 38 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, por medio de la cual comparece al proceso el demandado manifestando su total oposición a las pretensiones del demandante y, propone probar en el juicio los hechos en que funda su negativa, estimando que no son ciertos los argumentos o derechos manifestados por el demandante y podrá interponer las excepciones perentorias que considere necesarias para atacar el fondo de la pretensión, como también puede plantear la reconvencción, o bien el sujeto pasivo puede presentar las excepciones previas que considere conveniente, antes de contestar la demanda, éstas se tramitarán en la vía incidental y al ser resueltas, si son declaradas con lugar, depuran el

proceso, pero si por el contrario son resueltas sin lugar, la demanda deberá de ser contestada dentro del plazo de cinco días, contados después de la última notificación y deberá de contener los mismos requisitos de la demanda.

Existen casos extraordinarios en los cuales las excepciones previas son declaradas sin lugar y la parte que resulta agraviada interpone el recurso de reposición, este supuesto no tienen una regulación legal específica en cuanto al tiempo en que tiene el interponerte del medio de impugnación, para contestar la demanda, es en este momento cuando se da la interpretación analógica, en el entendido de que se toma el tiempo que tiene el interponerte en las excepciones previas que es de cinco días. Luego de transcurrido el tiempo para contestar la demanda cualquiera de las partes que se haya apersonado al proceso podrá solicitar la apertura a prueba.

El Tribunal en este momento calificará si la pretensión es punto de derecho para omitir la apertura a prueba y señalar día y hora para la vista, en esta etapa procesal encontramos uno de los principios fundamentales del derecho Administrativo Tributario denominado de Impulso Procesal de Oficio.

2.7.4. Período de prueba

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

El período probatorio es la etapa procesal en donde las partes procesales tienen la oportunidad de introducir los medios de prueba ofrecidos, para probar los hechos expuestos en la demanda o

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

2.7.5. Vista y auto para mejor fallar

Concluido el período probatorio, se hace constar de oficio y en autos, se detalla la prueba producida por las partes, y se señala día y hora para la vista. A esta etapa procesal se le puede definir como, la audiencia que es señalada por parte del Tribunal dentro de los quince días después de vencido el período probatorio por medio de la cual se le pone a la vista los autos a las partes que intervinieron en el proceso para que estas hagan sus alegatos definitivos, para lo cual se señala día y hora específico por el órgano jurisdiccional competente.

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

Vencido el día y hora señalado para la vista, el Tribunal tiene la facultad si lo considere necesario emitir Auto para Mejor Fallar, dentro del término de diez días por una sola vez, mismo que es facultativo y se puede llevar a cabo ya sea a petición de parte o de oficio por parte del Tribunal si éste lo considera necesario, en este acto procesal dentro del Proceso Administrativo Tributaria se ha practicado en diversos casos la exhibición de libros de contabilidad y de comercio, regulado en los Artículos 100 y 189 del Código Procesal Civil y Mercantil, prueba que ha tenido buenos resultados a favor del contribuyente ya que con la misma se ha desvirtuado lo manifestado por el auditor fiscal y por consiguiente se le han dado elementos de convicción al juzgador para sustentar el criterio al momento de valorar la prueba aportada en el proceso, como ocurrió en el expediente números SCA-2004-226, oficial y notificador segundo, emitido en la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el cual fue solicitado por la entidad demandante y diligenciado por considerarlo necesario el Tribunal.

2.7.6. Sentencia

La sentencia, es el acto procesal por excelencia de los que están atribuidos al órgano jurisdiccional, mediante la cual se le pone fin al proceso. Mario, Aguirre Godoy cita a Jaime Guasp, quien dice que sentencia es: “ aquel acto del órgano jurisdiccional en que éste emite su juicio sobre la conformidad o inconformidad de la pretensión de la parte con el derecho objetivo y, en consecuencia, actúa o se niega a actuar dicha pretensión, satisfaciéndola en todo caso”.²³

2.7.7. Ejecución

Etapa del proceso que se encuentra regulada en el Artículo 47 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el cual indica que firme la resolución que puso fin al proceso, se devolverá el expediente al órgano administrativo con certificación de lo resuelto, a este acto procesal en la práctica se le denomina ejecutoria. En el entendido de que la resolución se encuentra firme, cuando la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo haya sido notificada y que hubiere

²³ Aguirre Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 527.

transcurrido el plazo de quince días hábiles que regula el Artículo 626 del Código Procesal Civil y Mercantil, sin que la misma no haya sido impugnada por los recursos legales establecidos, encontrándose por consiguiente, firme. O el supuesto que la misma haya sido impugnada mediante el recurso de casación y el mismo, al ser resuelto, fuere declarado sin lugar, y no interponen los recursos de aclaración y ampliación los sujetos procesales que en él intervienen. Posteriormente la Honorable Corte Suprema de Justicia envía los antecedentes al Tribunal de origen, con certificación de lo resuelto quedando firme si dentro del plazo de treinta días, la parte que resulte afectada por lo resuelto no interpone una acción de amparo.

El Artículo 48 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece el cumplimiento de la sentencia en el Proceso Contencioso Administrativo, el cual indica: “La sentencia señalará un plazo prudencial al órgano administrativo que corresponda, para que ejecute lo resuelto. La sentencia es ejecutable en la vía de apremio ante los tribunales competentes del ramo civil o ante la competencia económica coactiva, según sea el caso”. La sentencia en este proceso, se ejecuta a través del Tribunal de lo Económico Coactivo si el contribuyente no hace efectivo el pago una vez firme el fallo, ello si en el mismo sale favorecido el fisco, caso contrario únicamente se archivan las actuaciones.

CAPÍTULO III

3. La prueba

3.1. Nociones Generales

El vocablo prueba es utilizado para designar los distintos medios con los cuales puede acreditarse la existencia de un hecho. La indagación de los hechos controvertidos es un aspecto esencial en la función jurisdiccional, realizada por los tribunales de justicia, el juez al momento de emitir su fallo ha de estudiar, preliminarmente, algunas circunstancias como por ejemplo la viabilidad de la pretensión y la fijación del objeto que se pretende en el proceso contencioso administrativo.

Resuelto ambos extremos en la mente, procede al examen del material fáctico, que con frecuencia es el que genera la controversia, ya que son excepcionales los casos en los cuales las controversias se generan por cuestiones de puro derecho. Entre el proceso y la sentencia se entraña un ir y venir del estudio que efectúa el juzgador, lo cuales se realiza entre los hechos, la prueba y las normas jurídicas. Uno de los más importantes problemas que el Juez debe de dilucidar recae sobre la cuestión fáctica, a través de la observancia de la prueba.

Es frecuente que en determinados asuntos se pierda de vista este extremo. Jorge Fábrega P. cita a Jeremías Bentham, quien expone que el arte del proceso es: “el de administrar las pruebas”²⁴

En efecto, al fallar, el juez sólo puede tomar en cuenta los hechos probados. La demanda, la contestación y la prueba constituyen actos de parte fundamentales, virtualmente, el eje del proceso. Ello no significa, que los hechos sólo se establecen en el proceso mediante prueba, ya que algunos quedan fijados mediante elementos que son probatorios tales como: a) Hechos reconocidos por parte contraria; b) Hechos aparados por presunciones legales; c) Conocimientos obtenidos de

²⁴ Jorge Fabrega P. Pallares. Teoría general de la prueba. Pág. 20.

constancias existentes en el despacho del juez. De los medios de prueba el juez extrae los elementos para fundamentar su convicción. Una vez acreditados los hechos el juzgador prosigue a la subsunción del hecho en la norma.

Dentro del ámbito del derecho procesal, la teoría general de la prueba incluye el estudio del objeto, los medios y fuentes, la carga y la valoración de la prueba²⁵. El vocablo “prueba” (al igual que *probo*) deriva de la voz latina *probus*, que significa bueno, honrado; así pues lo que resulta probado es bueno, es correcto, es auténtico. La expresión prueba es la que más significado tiene en las ciencias del derecho y particularmente en la del derecho procesal. En sentido estricto, la prueba, es la obtención del cercioramiento del juzgador sobre los hechos cuyo esclarecimiento es necesario para la resolución del conflicto sometido a proceso. En este sentido la prueba es la verificación y la confirmación de las afirmaciones de hecho expresadas por las partes. Verificación que se produce en el conocimiento del juzgador, una vez que tiene la certeza de los hechos. Para algunos jurisconsultos es una actividad que va dirigida a lograr el convencimiento del Juez, para otros son los hechos con los cuales se logra dicho convencimiento y para otros son los medios de verificación de los hechos afirmados por las partes.

3.2. Definición

Guillermo Cabanellas, indica: “La prueba es demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho”. Citando a Caravantes, éste manifiesta: que el origen procede del adverbio *probe*, que significa honradamente. Pues se obra con honradez quien pretende probar. Otros autores dicen que procede de *probandum*, de los verbos recomendar, aprobar, experimentar, patentizar, haber fe”²⁶.

Asimismo, Manuel Ossorio, al respecto indica “Prueba es el conjunto de actuaciones que dentro de un juicio, cualquiera sea su índole, se encamina a demostrar la verdad o la falsedad de

²⁵ Arazi. **La prueba en el proceso civil**. Pág. 29.

²⁶ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. tomo V. Pág. 215.

los hechos aducidos por cada una de las partes, en defensas de sus respectivas pretensiones litigiosas”²⁷

Por consiguiente se puede decir que la etapa probatoria es la más importante del proceso a través de la cual se pretende convencer al juzgador de la pretensión que se esta solicitando sea declarada a través de una sentencia.

Se concluye indicando que prueba, son todos los medios o elementos utilizados por los sujetos dentro del proceso, que sirven para demostrar en éste las afirmaciones expuestas en la demanda o en su contestación, con el fin de otorgarle elementos de convencimiento al juzgador sobre la verdad de la pretensión aducida frente al adversario o la falsedad de las afirmaciones de éste para que con ello el juez pueda fundamentar su convicción.

3.3. Objeto

Generalmente los autores tratan la cuestión relativa a los hechos que deben probarse, dentro de lo que denominan “objeto de la prueba.” Y es en la obra de Devis Echandía donde encontramos la distinción entre objeto y necesidad de la prueba.²⁸

El objeto de la prueba (*onus probando*) suele tratarse como una cuestión relativa a los hechos que deben probarse. Para determinar el objeto o fin de la prueba es preciso señalar lo que para el efecto algunos autores señalan; Jorge Fábrega P. cita a Bentham, Ricci, quine manifiesta que el fin de la prueba es: “establecer la verdad”²⁹

Además considero que para establecer el fin de la prueba es necesario hacer la siguiente interrogante ¿qué es lo que se prueba? La respuesta a ella nos llevará a determinar que el objeto de

²⁷ Ossorio. **Ob. Cit.** Pág. 625.

²⁸ Devis Echandía, Hernando. **Teoría general de la prueba judicial.** Pág. 15.

la prueba son todas aquellas causas, o circunstancias de hechos alegadas por las partes como fundamento en su demanda o excepciones. Por lo anterior podemos decir que, el objeto de la prueba se haya constituido por los hechos que se invocan en la demanda debiendo entenderse por hechos todos aquellos sucesos o acontecimientos externos o internos susceptibles de deducción.

En consecuencia, pueden ser objeto de prueba los hechos del mundo exterior que provengan de la acción del hombre y los de la vida anímica humana, ejemplo; la intención de voluntad, la conformidad tácita, etcétera. Los hechos sobre los que versa la demanda son aquellos que se controvierten por consiguiente éste es el objeto de la prueba en el proceso civil, por lo que es natural que los, aceptados por las partes están fuera de prueba.

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

3.4. Necesidad

Al referirme al concepto de necesidad de la prueba, es importante señalar lo que sobre el mismo expone Roland Arazi, cuando manifiesta que; “hay necesidad de probar los hechos conducentes articulados por las partes, a través de los escritos constitutivos del proceso o alegados como hechos nuevos, siempre que no estén exentos los mismos de prueba.”³⁰

Al respecto se considera que estas pautas referenciales deben adecuarse a las particularidades de cada caso, a la exigencia propia del supuesto en análisis.

²⁹ Jorge Fabrega P. **Teoría general de la prueba.** Pág. 59.

³⁰ Roland Arazi. **La prueba en el proceso civil.** Pág. 61.

3.5. Importancia

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

El Artículo 41 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece: “Contestada la demanda y la reconvención en su caso se abrirá a prueba el proceso, por el plazo de treinta días salvo que la cuestión sea de puro Derecho, caso en el cual se omitirá la apertura a prueba, la que también se omitirá cuando a juicio del tribunal existieren suficientes elementos de convicción en el expediente. La resolución por la que se omita la apertura a prueba será motivada”.

Al respecto es importante indicar que la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto 119-96 del Congreso de la República, le otorga la facultad al Tribunal de lo Contencioso Administrativo de poder examinar si en el proceso sometido a su conocimiento hay suficientes elementos de convicción para poder emitir una sentencia justa, esto ocurre porque en esta clase de proceso el Tribunal examina la juridicidad del acto y resolución administrativa, lo cual significa, que en este proceso existe un procedimiento administrativo debidamente documentado el cual se llevó a cabo en la institución del Estado correspondiente, acto o resolución que será examinado por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Razón suficiente por la cual el Tribunal determinará si existen suficientes elementos de convicción para resolver la controversia sometida a su conocimiento.

Conforme al sistema jurídico vigente, en las resoluciones judiciales sólo se podrá admitir como prueba todas aquellas que hayan sido propuestas en la demanda o en su contestación y que las mismas hayan sido acreditadas, ya sea en la demanda o dentro del período probatorio y que las

mismas sean objetivas, lo cual impide que aquellas sean fundadas en elementos puramente subjetivos. Estudiosos del derecho procesal han concluido que sólo los hechos controvertidos son objeto de prueba, por lo que la actividad probatoria de los litigantes debe ceñirse al asunto sobre el cual se litiga y lo que no pertenezca al mismo, será desechado.

3.6. Procedimiento probatorio

El procedimiento probatorio son todas aquellas distintas fases que se llevan a cabo dentro de la etapa procesal denominada periodo de prueba, que en el caso particular del Proceso Contencioso Administrativo Tributario es de treinta días, así lo establece el artículo 41 del Decreto 116-96 del Congreso de la República, y que son producidas por los sujetos procesales respectivos a excepción de una de ellas (la valoración) que es función del juzgador que conoce el proceso, además de la anterior fase, se encuentra las siguientes: ofrecimiento, aportación y diligenciamiento.

3.6.1. El ofrecimiento

Quien debe producir prueba para las afirmaciones formuladas, debe designar los medios de prueba y debe ofrecerlos. A través de este acto procesal las partes introducen un medio de prueba en el proceso para probar una afirmación determinada. Por ello se puede definir a este acto o fase aquel por medio del cual las partes proponen al Tribunal los medios de prueba relacionados con cada uno de sus pretensiones, el cual tal y como lo estipula el Artículo 28 numeral romano VII, de la Ley de lo Contencioso Administrativo debe realizarse en el memorial de demanda; O bien al contestar la demanda en el plazo establecido en la norma legal citada. También por su parte también la Ley de Lo Contencioso-Administrativo en su Artículo 38, no hace alusión a los requisitos que debe tener la misma, acudimos entonces a lo que establece el Artículo 26 de la misma Ley, relacionado a lo concerniente a la forma de integración de las normas, vemos que el Artículo 118 del Código Procesal Civil y Mercantil establece que la contestación debe llenar los mismos requisitos que el escrito de la demanda.

3.6.2. La aportación

Etapa de naturaleza procesal que se desarrolla dentro del período de prueba, por medio del cual las partes ponen a disposición del Tribunal los diferentes medios de convicción ofrecidos en la demanda objeto de la litis, para que el órgano jurisdiccional con citación a la parte contraria los acepte, para luego calificarlos según su idoneidad, al momento de dictarse sentencia, se le denomina la aportación de los medios de prueba. Esta fase del procedimiento probatorio tiene una relación directa con el ofrecimiento de la prueba, ello debido a que, si los sujetos procesales no ofrecieron en su oportunidad los medios de convicción con los cuales pretendían probar su afirmación, ya no pueden proporcionar al tribunal sus medios de prueba.

3.6.3. El diligenciamiento

A esta fase de la prueba se le pueden definir como el conjunto de actos procesales que son necesarios cumplir para incorporar al proceso los distintos elementos de convicción propuestos por las partes.

Podemos decir también que es la etapa de la prueba que consiste en desarrollar los medios de prueba que por su característica deben de ser diligenciados dentro del período de prueba con excepción de la declaración de parte, la cual puede celebrarse fuera del período probatorio. Entre los medios de prueba en donde el tribunal tienen la obligación de diligenciarlos, a partir del momento que son promovidos por los sujetos procesales están los siguientes; reconocimiento judicial, declaración de testigos, dictamen de expertos, exhibición de libros de contabilidad y de comercio, documentos en poder de adversario, declaración de las partes y declaración de las partes mediante informe, etcétera.

3.6.4. La valoración.

Jorge A. Claria Olmedo, al definir el concepto de valoración de la prueba lo hace de la siguiente manera: “Consiste en el análisis crítico e integral de conjunto de elementos de convicción reunidos y definitivamente introducidos con la actividad práctica anteriormente cumplida.”³¹

Para Eduardo M. Jaunchen, es el momento culminante del desarrollo del proceso, en el cual el órgano jurisdiccional debe hacer un análisis crítico, razonado sobre el valor acreditante que los elementos probatorios tengan. Esta valoración se realiza en la sentencia misma.³²

Mario Efraín Najera Farfán,³³ al respecto indica que, “la apreciación o valoración de la prueba se hace en sentencia. Es una de las funciones medulares a cargo exclusivo del Juez y consiste en el examen o análisis de cada una de las pruebas que se hayan rendido a efecto de determinar su eficacia probatoria en relación con los hechos expuestos en la demanda o su contestación. De ella se ocupa el Artículo 127 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual advierte que la prueba impertinente podrá ser rechazada, cuya incidencia ha de resolverse dentro de la misma fase probatoria, y lo que concierne a su valoración que, es la actividad intelectual del juzgador que se lleva a cabo al momento de emitir la sentencia.”

Lo importante es que en éste artículo se establece de manera precisa y como principio en que se inspira nuestro régimen procesal, que salvo texto de ley en contrario, el mérito de la pruebas debe apreciarse “de acuerdo con las reglas de la sana crítica”, que si bien son difíciles de definir o de concretar, permite al Juez, dentro de los límites de la lógica y el buen sentido, formarse libremente su convicción.

La valoración de la prueba se puede decir que ocurre del análisis que persigue la obtención, como resultado, de un juicio final de certeza o de probabilidad con respecto al fundamento práctico

³¹ Jorge A. Claria Olmedo. **Valoración de la prueba.** Pág. 587.

³² Rubinzal, Culzoni. **La prueba en el proceso penal.** Pág. 49.

³³ Najera Farfán. **Ob. Cit.** Págs.101, 102.

de las pretensiones hechas valer. Podemos concluir indicando que la valoración es la vía que conduce directamente a la decisión sobre el fondo de la cuestión alegada, la cual se materializa en una resolución definitiva o sentencia.

3.7. Sistemas de valoración

El sistema de apreciación de la prueba se centra en las facultades que se le confiere al juez para valorar la prueba producida en el proceso. Este tema reviste de gran importancia porque con él se encuentra conectada la posibilidad de alcanzar la verdad real, aspiración que en muchos resulta inalcanzable no sólo en el estrecho marco de un proceso, sino en el planteo de la existencia vital de la persona humana. Para lograr tal objetivo es necesario encontrar los medios necesarios y adecuados que no pueden ser otros que la adopción de un buen método de razonamiento y la clara percepción de los procesos psicológicos que envuelven la telaraña de hechos del acontecer humano. La pérdida de éstos trae consigo una deficiencia valorativa en los elementos adquiridos en el proceso.

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

3.7.1. Prueba legal o tasada

Para la prueba legal es el legislador quien le señala al juez el valor que éste debe acordar a cada medio probatorio. Es un valor anticipado que es impuesto al juzgador sin que importe el grado de convencimiento que le produjo en el caso que analiza y que debe juzgador, desde otro punto de vista se puede decir que en este sistema de valoración probatoria el juzgador únicamente se limita a encuadrar la prueba en los diferentes tipos establecidos en la ley, realizando en algunos casos una sumatoria de los medios de prueba aportados en su debida oportunidad. El antiguo Código Procesal Penal, establecía la plena prueba, la semi plena prueba de la cual dos semiplena prueba

hacían una plena prueba. Se olvida el legislador que las ciencias sociales no son exactas como las matemáticas, el titular del Tribunal no puede simplemente hacer una sumatoria de los medios probatorios y de su valoración legal, debe atender a variados aspectos que influyen en la decisión final.

Con este sistema de valoración de la prueba, se le limita al juzgador su capacidad de razonamiento, trabaja con parámetros muy limitados, se convierte en un autómata sin criterio propio. En la actualidad en nuestro ordenamiento jurídico es prueba legal según lo que establece el artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil, los autorizados por notario, por funcionario o empleado público en ejercicio de su cargo, y el mismo precepto legal afirma que los anteriores documentos producen fe y hacen plena prueba.

3.7.2. Libre convicción

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

3.7.3. Sana crítica

Desde el punto de vista del jurista, es el sistema de valoración más avanzado y completo a través del cual se le permite al juzgador una amplia libertad de criterio al momento de valorar los

medios de prueba que le han sido presentados por las partes en contienda, sin llegar al libertinaje que le daba en ciertos casos el sistema de la libre convicción, y al mismo tiempo le fijan los parámetros dentro de los cuales debe valorarlos, sin llegar a extremos tan rigurosos como en la prueba tasada.

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

3.8. Medios de prueba en particular

El objeto del presente tema es establecer la ubicación de los medios de convicción que podrían ser ofrecido en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, y para ello es importante

indicar que los mismos no se encuentran regulados en el Código Tributario, ley ordinaria específica que regula en cuanto a la materia tributaria, y tampoco los ubicamos en la Ley de lo Contencioso Administrativo, circunstancia por la cual en observancia de lo que establecen los Artículos 168 del Código Tributario y 26 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, que regula lo referente a las normas aplicables y la integración de las normas respectivamente, y para el efecto nos remite al Código Procesal Civil y Mercantil, quien en su Artículo 128, claramente regula los diferentes medios de prueba que pueden ser utilizados para demostrar la verdad de los hechos del actor o demandante y la falsedad de la pretensión del demandado entre los cuales están: a) Declaración de las partes; b) Declaración de testigos; c) Dictamen de expertos; d) Reconocimiento judicial; e) Documentos; f) Medios científicos de prueba; g) El Artículo 194 del Código Procesal Civil y Mercantil regula la prueba de presunciones legales; y por último el Artículo 195 del mismo cuerpo legal establece como prueba las presunciones humanas.

3.8.1. Declaración de las partes

A través de este medio de prueba regulado en los artículos del 130 al 141 del Código Procesal Civil y Mercantil, 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 instancia, a petición de parte, sin que ello suspenda el curso del proceso, a través de ésta lo que se pretende es la posibilidad de someter a la contraparte a un interrogatorio libre, inclusive con preguntas que podrán ser inquisitivas y no referidas a hechos propios del declarante, con tal que los mismos le consten, es un medio de convicción totalmente diferente a la prueba de confesión.

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

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

El Decreto Ley 107, regula la obligación a declarar, bajo juramento a cualquiera de los litigantes, no importando el estado del juicio, debiendo llevarse a cabo la declaración ante Juez competente para que ésta sea válida. El testimonio de una de las partes se le llama confesión. Al respecto Mario Aguirre Godoy, cita a Alsina, quien define a la confesión en el testimonio que una de las parte hace contra sí misma, es decir, el reconocimiento que uno de los litigantes hace de la verdad de un hecho susceptible de producir consecuencias jurídicas a su cargo.³⁴

Esta declaración se hace mediante posiciones que debe absolver el obligado, a quien se le articulan un número determinado de preguntas que en plica acompañó el sujeto procesal que diligenció dicho medio de convicción, de cuyas respuestas constituirán precisamente las declaración que le servirán al juzgador para emitir su fallo.

Por medio de ésta prueba se pretende conseguir la confesión del actor cuando reconoce un hecho afirmado por el demandado en la constelación de la demanda, o bien cuando el sujeto pasivo acepta los hechos afirmados por el sujeto activo. Cabe señalar que en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario ésta prueba no es idónea a diferencia de los procesos ordinarios de carácter civil, laboral o penal etcétera. Y ello se debe a la naturaleza del proceso en los que se tramitan asuntos que tiene que ver con el cumplimiento de la obligación tributaria, y ello se debe a que en este proceso toda la actividad del contribuyente relacionad con sus ingresos y egresos de la actividad a la que se dedica está debidamente documentada en un expediente administrativo o en el propio expediente judicial y por consiguiente esta prueba es la que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo debe de revisar para determinar la procedencia o improcedencia de los ajustes efectuados al sujeto pasivo de la obligación tributaria, la cual es la indicada para probar en juicio.

³⁴ Aguirre Godoy. **Ob. Cit.** Págs. 587 y 588.

Este medio de convicción en el caso particular considero que únicamente lo que podría provocar en su diligenciamiento es la tipificación del delito de perjurio, circunstancia por la cual el Tribunal al examinar las posiciones a mi juicio debe de ser estricto en la calificación de las mismas, circunstancia por la cual podemos decir que éste medio de prueba no es el indicado dentro de un Proceso Contencioso Administrativo Tributario. Para lo cual me permito indicar que éste sirve únicamente para dilatar el curso normal del proceso. Por lo expuesto anteriormente el valor probatorio que la ley le da a la confesión prestada legalmente en el proceso objeto de estudio no va a surtir los mismos efectos que en el proceso civil, o sea de tener suficientes elementos para que se tenga por demostrado un hecho.

3.8.2. Declaración de testigos

Cabrera Acosta, al referirse a la prueba de testigos señala que: “Se trata de un medio de prueba personal, procesal, histórico procedente de un tercero sin interés en el proceso, que informa al juez respecto de hechos que conoce o ha sido enterado.”³⁵

Esta prueba es llamada también prueba testimonial, consiste efectivamente en la declaración de personas que tienen el carácter de terceros en el juicio, a quienes les consten los hechos sobre los que se les pretende realizar un interrogatorio. Esta declaración de terceros ajenos a la relación sustancial del proceso, se les hace por medio de preguntas que formula la parte que ofrece al testigo como medio de prueba. El sujeto que va a testificar debe de ser conocedor directo de las cuestiones sobre las que se le interrogan y, además, no debe tener interés en el asunto y también no debe de estar en una posición íntima o de enemistad con alguna de las partes en el juicio.

Cada testigo debe de ser examinado por separado y, además, el testigo que ya ha sido interrogado no debe tener relación o contacto con el testigo que aún está por examinarse. La justificación a ello se debe para evitar que el testigo interrogado le manifestaría al testigo por examinar sobre que se le ha estado preguntando y que es lo que él ha contestado, lo cual

³⁵ Cabrera Acosta, Benigno Humberto. **Teoría General del proceso y de la prueba.** Pág. 407.

desvirtuaría la esencia del valor de la prueba testimonial misma que radica en que dos o más testigos hayan respondido a la misma pregunta de forma paralela es decir, lo que se ha llamado testigo contestes y conformes en sus declaraciones; de lo contrario, si los testigo al ser interrogados sobre los mismos hechos, difieren radical y sustancialmente en sus declaraciones, su testimonio se invalida.

El ordenamiento procesal civil guatemalteco regula la declaración de testigos en los artículos 142 al 163. Existe otro aspecto de interés respecto al desarrollo de la prueba testimonial, y es que el testigo, una vez interrogado por la parte que lo presentó, por regla general es sometido a un interrogatorio de la contraparte, el cual es frecuentemente de carácter inquisitivo, es decir, aquel debe de someterse a lo que se denomina en el lenguaje forense la repregunta, y que recibe en el derecho anglosajón la denominación de **cross-examination**. Esta pregunta o examen cruzado del testigo, es lo que permite, dentro de una técnica procesal, descubrir si el testigo dijo la verdad en sus primeras declaraciones, o sea, en las rendidas en respuesta a las preguntas formuladas por la parte que ha ofrecido su testimonio. Mediante las preguntas hábilmente planteadas se puede hacer caer a los testigos en contradicciones que desvirtúan el valor de sus declaraciones; pero, por otra parte, si los testigos son veraces, en vez de desvirtuar el valor de esta prueba, quizás ésta se robustezca, en cuanto que la repregunta permita enfatizar la concordancia entre las declaraciones de uno y del otro u otros testigos.

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

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

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

El testigo es toda persona capaz, extraña al proceso, que es llamada a declarar sobre hechos que han caído bajo el dominio de sus sentidos. Para ser testigo se necesitan tener capacidad necesaria para la celebración de todo acto jurídico, no tener relación con el proceso ni ninguna clase de interés en el mismo esto con el fin de poder tener imparcialidad en el asunto. Únicamente la personas físicas pueden declarar como testigos, y no así las persona jurídicas ya que éstas la forma de cómo hacen constar los hechos, es por medio de informes los cuales vienen a constituir una prueba documental.

En el Proceso Contencioso Administrativo Tributario este medio de prueba no es de uso usual, toda vez que la litis que se produce en el proceso se deriva de una fiscalización realizada por el ente de la Administración Tributaria responsable para ello, actualmente esta función está a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que se desarrolla en un procedimiento administrativo en el cual se dejan constancias documentales, hasta llegar al órgano jurisdiccional competente con lo cual se puede concluir que no es el medio de prueba idóneo para acreditar los hechos evidenciados en este proceso.

3.8.3. Dictamen de expertos

Este dictamen también llamado pericial, es rendido por persona con capacidad sobre una ciencia, tecnología o sobre la materia que se dictamina.

Lo regula el Artículo 164 del Código Procesal Civil y Mercantil el cual establece: “La parte a quien interese rendir prueba de experto, expresará en su solicitud con claridad y precisión los puntos sobre los cuales debe versar el dictamen. El juez oirá por dos días a la otra parte, pudiendo ésta adherirse a la solicitud, agregando nuevos puntos o impugnado los propuestos”.

El juzgador es conocedor de las normas jurídicas vigentes y que maneja, pero en determinadas circunstancias puede encontrarse ante situaciones cuya apreciación requiera del auxilio de un perito o experto quienes son personas que ya sea por haber obtenido un título o por haber adquirido conocimientos a través de la práctica posean conocimientos sobre aquella situación en la cual el juez debe de deliberar y necesita que estos individuos le explique en una forma más amplia aquellos puntos que son necesarios para la comprobación de los hechos o la fijación de sus causas y efectos en una controversia, o sea que colaboran con el tribunal en los casos en que se den imposibilidades técnicas. Es preciso aclarar que el perito o experto no forma parte en el proceso, esto significa que éste nada tiene que ver con la litis.

Es importante destacar que éste medio de prueba regulado en el artículo 164 del Código Procesal Civil y Mercantil, de conformidad con el análisis efectuado en el presente trabajo del mismo es un medio de prueba idóneo para diligenciarlo en el proceso contencioso en materia tributaria, el cual me es grato recomendarlo a las partes que pretenden una sentencia ya sea condenatoria como absolutoria según sea el caso, ya que con él puede ayudar en gran manera al esclarecimiento de los hechos controvertidos en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, toda vez que lo que se está discutiendo en un proceso de ésta naturaleza son asuntos relacionados con la contabilidad de los contribuyentes, que se derivan entre otros por una supuesta mal determinación de los diferentes tributos, por la mala aplicación de una partida arancelaria que grava a un producto de una forma diferente a la que según la administración tributaria le corresponde, o simplemente se solicita una devolución de crédito fiscal que de conformidad con la ley ésta facultado el contribuyente a pedirlo, en donde los expertos en la materia, que en el presente caso podrían ser un Contador Público y Auditor.

Pero también se da el caso de aquellas importaciones efectuadas por un determinado contribuyente en la cual como ejemplo se puede decir que éste trae al país una determinada cantidad de tela para gasas que tiene una partida arancelaria más baja y así éste la ingresa pero resulta que la Superintendencia de Administración Tributaria al efectuar la verificación de esta circunstancia establece que éste no es una tela que se le puede dar el uso que el importador señalo en su oportunidad y de esto se le efectúa un ajuste al contribuyente señalándole que el producto importado tiene una partida arancelaria más elevada, en este caso en particular el tribunal necesita el auxilio de un perito que en el presente caso debe de ser un químico o Ingenieros o personas que tienen conocimientos técnicos sobre la materia que se trate, para lo cual realizarán una interpretación técnica de lo sucedido en el procedimiento administrativo y proceso judicial, para transmitirle al juzgador su conclusión de acuerdo a los puntos sobre los que versó el mismo.

3.8.4. Reconocimiento judicial

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

Cabrera Acosta, Benigno Humberto, expone que: “inspección judicial es una prueba directa porque coloca al juez de manera inmediata frente a hechos por probar.”³⁶

Efectivamente en esta prueba el juez, o los miembros del Tribunal, si éste es colegiado, examinan directamente las cosas o las personas para apreciar circunstancias o hechos captables directa y objetivamente. El examen puede ser llevado a cabo en el lugar en donde se ubica el Tribunal, si las cosas o personas, objeto de ese examen directo pueden ser llevadas a la vista del juzgador: pero en caos contrario el juez o los miembros del tribunal tienen que salir de las

³⁶ Cabrera Acosta, Benigno Humberto. **Ob. Cit.** Pág. 436.

instalaciones del Tribunal e ir al lugar en donde dichas cosas deben de ser examinadas; como en el caso de que el objeto de la inspección judicial sea un inmueble en estado ruinoso, o bien un terreno de cultivos agrícolas, o animales que por su tamaño u otras circunstancias no pueden ser llevadas al local mismo del tribunal.

Cabe advertir que es susceptible de materia de esta prueba todo aquello que no requiera para su apreciación u observación de conocimientos especiales, porque entonces entraríamos en el terreno de la prueba pericial; sin embargo, este reconocimiento o inspección judicial directos de las cosas o de las personas, pueden combinarse o coordinarse con la prueba pericial e inclusive con la de testigos, porque en el acto mismo del Reconocimiento Judicial y teniendo el juzgador a la vista los objetos, podrá formular ciertas preguntas a los testigos y a los peritos, como completarse a sí mismo un mal cabal e integral idea de las cosas examinadas y de las circunstancias que las rodean.

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

Para el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, este medio de prueba no es recomendable además de ser poco común éste implica que el tribunal deba de auxiliarse de un experto en la materia que se esta discutiendo en el proceso, toda vez que el litigio que se somete a conocimiento del Tribunal, se refiere a controversias derivadas de fiscalización o mala aplicación de partidas arancelarias por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, derivado de la contabilidad de las entidades o personas individuales, lo cual lo hace un medio de convicción no recomendable para los sujetos procesales y ello se deriva que si el tribunal no tiene conocimientos técnicos sobre una materia determinada se auxiliará de un perito o experto para que lo auxilie, lo cual únicamente le causará inconvenientes a los miembros del tribunal puesto que estos tendrán que desplazarse al lugar en donde se ubican los bienes lo cual implica abandono de su lugar de

trabajo y pérdida de tiempo ya que si el experto es quien emitirá su dictamen sería más conveniente el diligenciamiento de la prueba de dictamen de experto regulado en el Artículo 164 del Código Procesal Civil y Mercantil.

3.8.5. Prueba documental

La prueba de documentos es un medio de convicción directo, real, objetivo, histórico y representativo, y en ocasiones declarativo, pero en otras veces representativo, como las fotografías, los cuadros y los planos, y pueden contener una simple declaración de ciencia o un acto de voluntad dispositivo o constitutivo, igualmente a veces puede contener una confesión extrajudicial y en otros una declaración testimonial. Éste medio de prueba está regulado en el Artículo 177 del Código Procesal Civil y Mercantil el cual establece: “Los documentos que se adjunten a los escritos o aquellos cuya agregación se solicite a título de prueba, podrán presentarse en su original, en copia fotográfica, fotostática, o fotocopia o mediante cualquier otro procedimiento similar. Los documentos expedidos por notario podrán presentarse en copia simple legalizada, a menos que la ley exija expresamente testimonio. Las copias fotográficas y similares que reproduzcan los documentos y sea claramente legible, se tendrán por fidedignas salvo prueba en contrario. Si el juez o el adversario lo solicitaren, deberá ser exhibido el documento original. El documento que una parte presente como prueba, siempre probará en su contra”.

Todo documento que contenga algo escrito con sentido inteligible, aunque para precisar el sentido sea necesario acudir a la prueba de peritos traductores, etc. se considera prueba documental. Por tanto, el documento es una cosa que contiene la representación material, mediante signos, símbolos, figuras o dibujos, de alguna idea o pensamiento.

En día, la gran mayoría de los documentos que conocemos están, desde luego, elaborados sobre papel, estos documentos los podemos clasificar atendiendo a la persona de quien procede en; a) públicos, que son aquellos que son producidos por las instituciones del Estado en el ejercicio legítimo de sus funciones. Incluyéndose en este apartado los que proceden de notarios, extendidos

con las solemnidades requeridas por la ley; y, b) privados: los cuales podemos definir en: aquellos documentos que no son públicos, y que, por lo tanto, son producidos o elaborados por los particulares. Tradicionalmente, el documento privado se ha clasificado en el privado propiamente dicho y en el simple. Se dice que el primero procede de las partes litigantes y el simple de terceros que no figuran como parte en el juicio y, por tanto; la recepción de dicho documento debe asimilarse a la prueba testimonial. Y por último atendiendo al contenido: a) Dispositivos; son aquellos que incorpora una declaración jurídica constitutiva, una voluntad jurídica que contiene un negocio. Ejemplo un negocio Jurídico o Contrato, etc. y b) Confesorios; que como su palabra lo dice, contienen una confesión extrajudicial.

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

En el presente trabajo de investigación me permito recomendar este medio de prueba, porque considero a ésta un medio idóneo para desvirtuar las aseveraciones tanto de la Administración Tributaria como la defensa del contribuyente, ya que la consideró como la prueba reina dentro de la tramitación del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, lo que en los procedimientos de la jurisdicción ordinaria es la prueba de declaración de parte, toda vez que es el expediente administrativo y el proceso judicial la base principal sobre lo cual el órgano jurisdiccional emitirá su fallo son todos aquellos elementos de convicción incorporados al proceso.

3.8.6. Exhibición de libros de contabilidad y de comercio

Dentro de la prueba documental regulada en la ley adjetiva civil, existe la denominada Exhibición de libros de contabilidad y de comercio, la que se integra en un proceso conforme al procedimiento establecido en los Artículos 99, 100, 102 y 189 del Código Procesal Civil y Mercantil. Este procedimiento fundamental se basa en que el Juez puede disponer que el examen

de los libros se practique ya sea en el tribunal, en el domicilio u oficina de los dueños de los mismos para lo cual el tribunal deberá de ser auxiliado por un contador o auditor público, que rendirá su dictamen al tribunal.

Como se puede apreciar, para que éste medio de prueba se lleve a cabo se hace indispensable la intervención de un perito o experto en la materia (Contador o Auditor público), esta solución es limitada pues únicamente puede auxiliarse de ella en aquellos casos en que los que el conflicto puede dilucidarse a través del examen de libros de contabilidad; de este medio de prueba se profundizará en el presente trabajo de investigación.

3.8.7. Medios científicos de prueba

Estos se encuentran regulados en el Libro II, Sección séptima del capítulo V, Artículo 191 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual establece que “De oficio o a petición de parte, puede disponerse calcos, relieves, reproducciones y fotografías de objetos documentos y lugares. Es permitido asimismo, para establecer si un hecho puede o no realizarse de determinado modo, proceder a la reconstrucción del mismo.

Si el juez lo considera necesario, puede proceder a su registro en forma fotográfica o cinematográfica. En caso de que así conviniere a la prueba, puede también disponerse la obtención de radiografías, radioscopias, análisis dermatológicos, bacteriológicos u otros, y, en general, cualquier experimentos o pruebas científicas”.

Después de haber analizado éste medio probatorio considero que no es el idóneo para resolver una situación relacionada a la materia tributaria en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, la prueba fundamental en este proceso, como ya lo indicó en el presente trabajo, es la documental por medio de la cual se va a comprobar si el contribuyente no está cumpliendo con las obligaciones que la ley le impone.

3.8.8. Presunciones legales y humanas

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

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

Las presunciones son aquellas operaciones intelectuales y volitivas, imperadas por el derecho positivo o consentidas por el buen sentido de un hombre experimentado, que consiste en tener como cierto un hecho a partir de la fijación como cierto de otro hecho.

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

CAPÍTULO IV

4. La prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio en el proceso contencioso administrativo tributario.

4.1. Antecedentes históricos

La historia nacional respecto a la contabilidad, dice que en Guatemala, todavía en el año de 1877, ya en la vida independiente la práctica de los negocios mercantiles se regía por las Ordenanzas de Bilbao. En esa época era obvio la necesidad de un cuerpo legal propio que regulara los negocios mercantiles en Guatemala, así fue como el quince de septiembre de mil novecientos setenta y siete, durante el régimen liberal formalista, entró en vigencia el primer Código de Comercio de Guatemala, en el cual se dejó plasmada la importancia de la contabilidad como institución del derecho.

En mil novecientos cuarenta y dos, en el régimen del General Jorge Ubico, se emitió el Decreto número 2946, que contenía el nuevo Código de Comercio, que entró en vigencia el uno de enero de mil novecientos cuarenta y tres, mismo que derogó al anterior Código de Comercio.

Al segundo Código de Comercio de Guatemala, se le considera como el que ha regulado en forma más específica la materia contable. De tal manera que en su Artículo 16 establecía que “en los establecimientos comerciales que se dediquen a la venta diaria de mercaderías se llevará además un libro especial de ventas cuyas operaciones deberán resumirse cada fin de mes para los efectos de la ley del timbre (...) El comerciante también estará obligado a llevar un libro de entradas y salidas de mercaderías de su establecimiento, cuando las tuviere aseguradas contra incendios” En éste decreto se distinguía como “libros de contabilidad” los libros principales obligatorios los siguientes; diario, mayor, balance, inventario, y como “libros de comercio” los de ventas y los de entradas y salidas de mercaderías.

Los artículos 19, 44, 45, 46, 47, y 48, ponían de manifiesto reglas para establecer el valor probatorio de los Libros de Contabilidad, en el litigio entre comerciantes y terceras personas. En estos años, en Guatemala, aún predominaba la Teneduría de Libros, la cual consistía en el trabajo manual de los registros contables asentándolos en libros encuadernados y foliados.

Con el transcurso del tiempo y hasta llegar a los años de mil novecientos setenta, la contabilidad mercantil fue objeto de innovaciones, en lo que se refiere a la forma de realizar el trabajo contable propiamente dicho; dentro de esas innovaciones se puede señalar; la mecanización y la computarización de los registros contables, viniendo a sustituir en cierto grado el empleo de libros tradicionales de contabilidad, facilitando en gran parte las operaciones contables.

Al entrar en vigor el Decreto número 2-70 del Congreso de la República, Código de Comercio, vigente a partir del treinta de junio de mil novecientos setenta, el uso de la máquina en el trabajo contable ya estaba sustituyendo paulatinamente el empleo de los libros adicionales, lo que motivo que se dejara plasmado en este cuerpo legal la utilización de dicho procedimiento. Así fue como en el artículo 368 de dicho Decreto en su párrafo cuarto, se autoriza a llevar la contabilidad por procedimientos mecanizados, ya sea en hoja suelta o por medio de fichas o tarjetas, con la salvedad de que estos registros contables permitan su análisis y fiscalización, y además enumera cuantos libros de contabilidad son los obligatorios y que debe llevar un comerciante individual o social entre estos están: a) De inventarios; b) Diario; c) Mayor o centralizador; d) Estados financieros. Además es preciso indicar que el mismo artículo indica que también se podrá utilizar los otros libros que se estime necesarios por exigencias contables. Estos son libros o registros auxiliares de contabilidad; o los libros que se deben llevar en virtud de otras leyes especiales. Como por ejemplo los libros que exige la Ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado, que establece la obligatoriedad de llevar los libros de compras y ventas de bienes y servicios respectivamente.

4.2. Concepto y definiciones

La prueba se da en el proceso y está dirigida al juez para formar la convicción de éste en torno a los hechos de la causa del litigio y constituir el fundamento de la decisión del juzgador, el objeto es probar las circunstancias de hecho alegados por las partes como fundamento de sus demandas o excepciones.

El tratadista Lino Enrique Palacios, en el libro *Manual de Derecho Procesal Civil* define a los medios de prueba como aquellos “modos u operaciones que, referidos a cosas o personas, son susceptibles de proporcionar un dato demostrativo de la existencia o inexistencia de uno o más hechos”³⁷

El Código Procesal Civil y Mercantil, vigente regula la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio en el Artículo 100. Este medio de convicción se distingue porque puede ser diligenciado como prueba anticipada, dentro del periodo probatorio o bien en auto para mejor fallar.

La prueba anticipada son aquellas diligencias que se tramitan previo a la presentación de la demanda, pero en virtud de ésta, a efecto de recabar un medio probatorio que por diversas razones corre el riesgo de llegar a desaparecer por el transcurso del tiempo, o que deviene indispensable para la preparación de una acción determinada. La doctrina las sitúa dentro de las pruebas preconstituidas, ya que existen con anterioridad a la necesidad de probar un hecho en juicio, pero han sido preparadas con vistas a que surja tal necesidad, siendo perfectas en su idoneidad para ser ofrecidas al juez, esta forma de diligenciamiento de esta prueba en el proceso de estudio no es la adecuada, por las siguientes razones; primero porque el contribuyente no puede desaparecer los libros de contabilidad y de comercio de un negocio o empresa, ya que son indispensables para su funcionamiento, y por último quien demanda en este clase de proceso es el contribuyente, esto significa que es a él a quien le interesa sean revisados aquellos documentos contable que son el

³⁷ Palacios, **Manual de derecho procesal civil**. Pág. 484.

objeto de la prueba a través de la cual se determinará si se cumplió o no con la obligación tributaria.

La prueba contable es una unidad integrada por los libros de contabilidad y los comprobantes que respaldan los registros contable, que en sus primeras etapas tuvo la función primordial de registrar y demostrar el patrimonio del comerciante, como prueba de su capacidad para cumplir con las obligaciones ante terceros, pero que en etapas posteriores, y ante el crecimiento de los negocios y la internacionalización y globalización de la economía, empezó a juzgar un papel predominante en la determinación de los resultados de los negocios y la situación patrimonial de las empresas, como un medio que permita el conocimiento de su realidad económica, y la convierta en un instrumento clave para la toma de decisiones. Este medio de prueba es utilizado por los comerciantes para establecer el total de ingresos obtenidos durante un período fiscal o bien por la Administración Tributaria para efectuar la fiscalización a los contribuyentes, siempre que los mismos llenen todos los requisitos establecidos por la legislación tributaria vigente.

4.3. Naturaleza jurídica

Históricamente el documento no apareció como instrumento probatorio sino en un estado muy avanzado de evolución jurídica. Durante siglo no fue más que prueba testifical por escrito, que siempre necesitaba su confirmación testifical en el juicio. El viraje a este modo de entender la prueba surgió con el derecho positivo con la Ordenanza de Moulins, sancionada por Enrique III de Francia en mil quinientos sesenta y seis. A partir de entonces quedó consagrado en el ordenamiento jurídico de Europa continental un nuevo principio de prueba tasada referente a la documentación de los negocios jurídicos.

La exhibición de libros de contabilidad y de comercio está establecida en nuestra legislación procesal civil, como un medio esencialmente probatorio, así, el Artículo 100 del Código Procesal Civil y Mercantil establece que: “La persona que necesita preparar una acción o rendir una prueba, podrá pedir la exhibición de libros de contabilidad y de comercio para hacer constar los extremos

conducentes que le interesen... El Juez podrá disponer la exhibición o examen de libros de contabilidad y de comercio para mejor proveer...”

Del artículo señalado se puede establecer que en él existen dos supuestos para diligenciar el medio de prueba que se investiga, de los cuales en el proceso contencioso uno de ellos es el pertinente que es el que se efectúa a través del auto para mejor fallar, pero es de advertir que el artículo 189 del Código Procesal Civil y Mercantil, también regula dentro de las pruebas documentales los “Libros de contabilidad y de comercio” para lo cual señala que éstos hacen prueba contra su autor. Agrega esta norma lo siguiente “Si el proceso fuere entre comerciantes, harán fe en juicio los libros que estén llevados de conformidad con la ley... hacen prueba contra el litigante no comerciante, pero la admite en contrario.” De lo expuesto se observa que la finalidad de solicitar la exhibición de documentos de contabilidad y de comercio, dentro de un proceso judicial es de obtener un medio de prueba eficaz para justificar las pretensiones de la parte solicitante.

4.4. Libros de contabilidad

Antonio Goxens, los define de la siguiente manera: “... son conjuntos de hojas de una misma estructura gráfica, encuadernados o no, en los que se hacen las anotaciones y se llevan las cuentas.”³⁸ El mismo autor hace la aclaración siguiente: “El hecho de que varias hojas homogéneas en su estructura no están ligadas sino sueltas no modifica la esencia del Libro de Contabilidad.”

Con lo anteriormente expuesto se concluye que los libros de contabilidad, ya sea en la forma tradicional o bien en hojas sueltas, son los medios que se utilizan para reflejar con orden y claridad la situación de los negocios, mismos que deben tener un adecuado aspecto y buena disposición con el objeto de que todas las anotaciones contables se entiendan de la manera más fácil posible.

³⁸ Antonio Goxens, **Biblioteca práctica de contabilidad**. Pág. 79.

De ahí surge la obligatoriedad que la ley le impone, lo cual tiene la finalidad de que en un momento determinado sirvan como prueba de su contenido a favor o en contra del propietario del negocio o empresa, según sea el caso que se ventile en el órgano jurisdiccional competente.

5.5. Clasificación legal

El Código de Comercio vigente, hace una clasificación taxativa de los libros que se deben llevar en la contabilidad mercantil; “Artículo 368.- **Contabilidad y registros indispensables.** Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada... Para ese efecto deberá llevar, los siguientes libros o registros: 1.- Inventarios; 2.- De primera entrada o diario; 3.- Mayor o centralizador; 4.- De estados financieros. Además podrá utilizar otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes...” Los registros indispensable a que se refiere el artículo citado son aquellos cuya tenencia está prescrita en la disposición legal y en los cuales, fundamentalmente se basa el sistema, ya que por sí solos pueden llenar las finalidades de la contabilidad.

A continuación se definirá uno por uno los libros de contabilidad:

a) Inventario:

Halperin Isaac, al referirse a este libro señala que: “El inventario es la descripción de cada uno de los elementos integrantes del Activo y del Pasivo del comerciante (individual o social), con su pertinente valuación.”³⁹

Este registro contable aún en negocios pequeños es obligatorio llevarlo, puesto que en el mismo se pretende demostrar el patrimonio del comerciante, en una forma detallada del componente del Activo, que comprende todos los valores, bienes y derechos con que cuenta el comerciante para llevar a cabo las actividades propias de su negocio; el Pasivo que está representado por todas las

³⁹ Halperin, **Curso de derecho comercial.** Pág. 182.

obligaciones contraídas en la negociación. Y el capital líquido que resulta de la diferencia exacta del Activo y Pasivo, o sea la aportación que el comerciante ha efectuado en su empresa o negocio. Se concluye señalando que el libro de inventario sirve para comparar lo que forma el activo y el pasivo para obtener la cifra del capital patrimonial del negocio o empresa.

b) Diario:

Es el libro en el que se describen detallada mente y en orden cronológico, cada una de las transacciones realizadas por el comerciante, por medio de anotaciones que reciben el nombre de “asientos”. Es el libro considerado como de primer registro, porque en él se anotan las transacciones del comerciante por primera vez.

c) Mayor o centralizado

Si el registro denominado “De primera entrada o diario” es un libro de recopilación cronológica, el libro mayor tiene como función básica recopilar sistemáticamente las operaciones registradas en el diario; éste tiene como objeto concentrar absolutamente todas las cuentas, originadas por las operaciones contables que se realizan en una empresa o negocio. De ahí que a este libro también se le conoce con el nombre de “Libro Centralizador”.

Es el libro en el que se abre una cuenta especial para cada concepto de Activo, Pasivo y Capital, para cargar y abonar los valores correspondientes a cada una de las anteriores cuentas señaladas, de acuerdo con las operaciones efectuadas.

d) Estados financieros

Desde el punto contable, se dice que, los estados financieros constituyen la ilustración final de todas las operaciones que se realizan en una empresa, durante un período determinado. El Código de Comercio, regula específicamente el contenido de este libro contable. “Artículo 377.- **Estados**

financieros. El libro o registro de estados financieros, contendrá: 1°. El balance General de apertura y los ordinarios y extraordinarios que por cualquier circunstancia se practiquen. 2°. Los estados de perdidas y ganancias o los que hagan sus veces... 3°. Cualquier otro estado que a juicio del comerciante sea necesario para mostrar su situación financiera.”

El balance general, también denominado estado de situación financiera, es el estado financiero en el que se detalla claramente el valor de las propiedades, obligaciones y el capital de un comerciante.

Por otra parte el estado de pérdidas y ganancias, también denominado estado de resultados, es el estado financiero en el que se refleja concretamente la utilidad o pérdida obtenida en el ejercicio fiscal. Su importancia radica en la determinación de los resultados netos para efecto de distribución de utilidades, a la vez que evidencia el grado de efectividad de la empresa o del negocio en sí.

Además de los libros indispensable para el funcionamiento de una empresa o negocio el artículo 368 del Código de Comercio, refiere que el comerciante además de aquellos libros éste podrá utilizar otros que estime necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.

Para lo cual me permito señalar que a estos en la actividad contable se les llama “Libros Auxiliares” y son aquellos en los que se detallan y desarrollan las cuentas que se llevan en los libros principales o indispensables. En nuestro ordenamiento jurídico vigente se le denominan a éstos como “Libros de Comercio” entre ellos se puede señalar los siguientes:

a) De caja

El libro de caja es un registro contable de gran utilidad en el manejo de efectivo, su función principal consiste en que, en él, se registran las entradas y salidas de dinero.

b) Control de cuenta bancaria

Es el registro que tiene por objeto llevar el control de la cuenta corriente de depósitos monetarios que el comerciante tenga en algún banco del sistema.

c) Registro de ventas

Todo comerciante que efectúe ventas diarias de mercancía en su negocio, es conveniente que debe auxiliarse de un Registro de Ventas. Éste es el control donde se anotan las ventas o el valor de las mercancías vendidas con su margen de utilidades ya aplicado; este registro tiene por objeto asentar día por día las ventas habidas; debiéndose operar en sendas columnas las ventas al contado y las realizadas al crédito. Este libro auxiliar tiene su fundamento de existencia y obligatoriedad en el artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

d) Registro de Compras

Es el libro auxiliar que tiene como función principal, llevar el control cronológico y pormenorizado de las adquisiciones de mercadería realizadas por el comerciante en su negocio, ya sea al crédito o al contado, su obligatoriedad esta regulada en el artículo 37 de la Ley del impuesto al Valor Agregado.

4.6. Objeto de la prueba

El objeto de la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, es demostrar las realidades susceptibles de ser demostradas, y la finalidad de la misma se satisface en cuanto a que la prueba da certeza de esa realidad, mediante la confrontación directa de los libros de contabilidad y de comercio llevado de conformidad con la ley por los contribuyentes con el hecho objeto de comprobación que se deriva de la fiscalización efectuada por el ente fiscalizador, y con ello darle elementos de convicción al juzgador, para poder descubrir la veracidad de los hechos sometidos a su conocimiento.

Es un medio probatorio que persigue averiguar hechos que han dejado vestigios o son susceptibles de inspección o examen que deben ser analizados desde un punto de vista técnico o profesional por un especialista en la materia.

En general la doctrina refiere el objeto, de ésta prueba a conocer y apreciar circunstancias de simplemente verificación, comprobación y la exactitud de algunas afirmaciones de acontecimientos expuestos por las partes en el proceso, por lo que es preciso tener conocimientos científicos, artísticos o prácticos para obtener un buen resultado. Esto puede ocurrir con relación a supuestos muy variados como: determinar la exactitud de la superficie de una edificio, la composición física o química de un objeto, la materia prima que contiene un producto, la contabilidad que lleva una empresa o contribuyente individual, este supuesto último es el que se analizará en el presente trabajo de investigación.

4.7. Grado de eficacia probatoria

La contabilidad como medio probatorio, encierra una presunción de verdad, por lo tanto, será verdad, toda lo que sus asientos contengan. El comerciante al asentar una operación no solo contabiliza, sino que crea una prueba. Por tal razón, se dice, que el mérito o valor probatorio de la contabilidad es indispensable, y la persona que los invoque como prueba, sea o no comerciante debe tener presente que la los asientos contables pueden probar favorable o desfavorable a la persona que solicita su incorporación como prueba al proceso.

El valor probatorio de los registros contables, depende del grado de eficacia que los mismos puedan tener en un proceso determinado; así se habla de: a) eficacia probatoria plena; y b) eficacia probatoria restringida o condicionada.

En la primera es necesario advertir que, los libros de contabilidad y de comercio no podrían valorarse como una prueba plena, ello en observancia de lo establecido por el artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual claramente establece los documentos que deben de ser

valorados en observancia del sistema de prueba legal o tasada. Ahora bien, en cuanto a la eficacia probatoria restringida o condicionada es preciso señalar que la misma ocurre cuando los libros de contabilidad y de comercio son ofrecidos por sus dueños como prueba a su favor, sin ser consentidos o aceptados por la otra parte que no es comerciante, o por actos no comerciales.

4.8. Procedimiento para diligenciar la prueba

El procedimiento para la producción de la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio, requiere de una serie de pasos necesarios para poder desarrollarla, los cuales son realizados unos a continuación de otros los cuales se encuentran concatenados, y la integración arroja conclusiones que ameritan las decisiones del juzgador, de tal manera que para integrarla debe detallarse cada una de esas fases, a saber:

4.8.1. Ofrecimiento

Couture Eduardo J. al referirse a esta fase o etapa que sufre la prueba manifiesta que: “El ofrecimiento de prueba es, en nuestro derecho, un anuncio de carácter formal: no se admitirá prueba... que no se haya ofrecido en la demanda y su contestación.”⁴⁰

El la legislación guatemalteca la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio dentro del juicio, como todo medio probatorio, se ha de ofrecer en el escrito que contiene la demanda o en el de contestación de la misma, tal y como lo establece los artículos 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, 26, 106 y 118 del Código Procesal Civil y Mercantil. En virtud del principio de naturaleza procesal denominado “preclusión” nos indica que la omisión de esta fase (el ofrecimiento) en el momento procesal anteriormente señalado imposibilita al litigante a incorporar en el período probatorio el medio no ofrecido y faculta al tribunal competente a rechazar de plano el medio de convicción. En esto resalta la importancia del ofrecimiento del medio probatorio.

⁴⁰ Couture, **Fundamentos de derecho procesal civil. Pág. 249.**

4.8.2. Proposición y admisión

Es en esta etapa en la que el juez determina si el medio ofrecido en la demanda o en su contestación es admisible o no. Y el momento procesal oportuno para proponer la prueba se da cuando se abre a apertura el proceso y le es notificado al sujeto procesal dicha resolución.

El interesado de en la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio, en su escrito de solicitud deberá indicar que libros pretende sean exhibidos y los puntos que deberán ser verificados en la diligencia, los cuales deben ser claros y precisos, indicando en el escrito lo que se pretende probar con el diligenciamiento de dicho medio probatorio.

4.8.3. Diligenciamiento

Couture Eduardo J. al respecto expone: “El tercer momento de la prueba es el diligenciamiento. Formulada la solicitud por la parte y accedido el petitorio por el magistrado, comienza la colaboración material de los órganos encargados de la recepción de la prueba y de su incorporación material al expediente. Si se desea dar un concepto general de esta fase, podría resumirse diciendo que el diligenciamiento de una prueba consiste en el conjunto de actos procesales que es menester cumplir para trasladarla hacia el expediente los distintos elementos de convicción propuestos por las partes.”⁴¹

Se concluye indicando que esta etapa se da cuando el Tribunal recibe el memorial contentivo de la solicitud y si contiene los requisitos exigidos por la ley, el juzgador la admitirá para su trámite y ordena que se practique la exhibición de libros de contabilidad y de comercio, en el lugar que el tribunal considere necesario, ello en virtud de que el mismo puede ser en las instalaciones del tribunal o bien en las oficinas en donde se ubica el negocio o empresa; otorgándole un plazo prudencial si ésta se está diligenciando dentro del período de prueba, o bien si es propuesto en auto

⁴¹ Op. Cit. Pág. 251.

para mejor fallar el plazo es dentro de diez días, ello de conformidad como lo establece el artículo 44 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

La parte contraria en ninguno de los casos puede oponerse al diligenciamiento del mismo, en el primero de ellos no procede la oposición porque de conformidad con la legislación vigente un medio de prueba no puede ser impugnado sino que únicamente puede ser protestado, y ello únicamente para poder alegarlo como motivo de casación. En el segundo supuesto el Código Procesal Civil y Mercantil en el Artículo 197 taxativamente señala en el último párrafo que “contra esta clase de resolución no se admitirá recurso alguno” de lo manifestado se concluye que en contra de la resolución en la que se efectúa el diligenciamiento de dicha prueba no puede ser impugnada por ningún recurso establecido en ley, y ello se debe a que el Auto para Mejor Fallar, es facultativo y no obligatorio y el tribunal cuando decide llevarlo a cabo es porque ya analizó el caso y necesita sean aclarados algunos aspectos técnicos de la pretensión objeto del litigio.

Además en la resolución se nombrará al perito o experto para que éste emita su dictamen, notificándole a éste con el objeto de hacérsele saber el cargo en él recaído para su aceptación, discernimiento y demás efectos legales, fijándole un plazo prudencial para que éste emita su dictamen sobre los puntos objeto del mismo.

4.8.4. Auto de recepción de la prueba

Esta fase o etapa es la que ocurre después de haber sido admitido para su trámite el diligenciamiento de la prueba y el tribunal nombra al Contador Público y Auditor, a quien deberá hacérsele saber a través de la notificación el cargo en el recaído para que se manifieste si lo acepta o no para luego efectuar su discernimiento para los efectos legales, también se le fija un plazo prudencial para que emita su dictamen el cual deberá contarse a partir del día siguiente de haber sido aceptado el mismo.

4.8.5. Notificación y aceptación

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

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

4.8.6. Entrega del dictamen

Después de haberle discernido el cargo al experto o perito, que intervino en la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio, éste deberá de entregar el dictamen dentro del plazo que el tribunal le señaló en la resolución que admite el medio de prueba, caso contrario el perito o experto puede incurrir en responsabilidades por incumplimiento de obligaciones o impugnación por parte de la parte contraria sobre el medio de prueba y poder imposibilitar al Tribunal, tomar en cuenta los elementos de convicción aportados por el auxiliar del tribunal al momento de dictar sentencia.

4.8.7. Honorarios profesionales del experto

El Código Procesal Civil y Mercantil, no tiene una norma específica sobre los honorarios que se deben de pagar al perito o experto que auxilia al tribunal para el diligenciamiento de la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio, pero sí regula en el Artículo 171 de dicho cuerpo legal, los honorarios para los peritos o expertos que intervienen en el diligenciamiento de

la prueba de dictamen de experto, en el cual establece: “Los honorarios de cada experto serán pagados por la parte que los nombró, o en cuyo nombre lo hubiere designado de oficio el Tribunal, y los del tercero, por ambas partes en igual proporción. El Juez prevendrá a cada parte que deposite los honorarios correspondientes, así como la suma necesaria para gastos, los cuales calculará el juez prudencialmente, según la naturaleza del dictamen y trabajo que exija. En cuanto al tercero, la parte a quien interese la diligencia deberá hacer el respectivo depósito. Lo dispuesto en este Artículo se entiende sin perjuicio de lo que se resuelva definitiva mente sobre condenación en costas.”

La norma legal citada al igual lo dispuesto por el Decreto número 111-96 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene el Arancel de Abogados, Arbitrios, Procuradores, Mandatarios Judiciales, Expertos, Interventores y Depositarios, es la normativa legal que le sirve al tribunal para fundamentar y calcular los honorarios de perito o experto que interviene en la prueba que se analiza, el monto es asignado dependiendo de la naturaleza, importancia y extensión de los trabajos técnicos efectuados por éste. Además es preciso recordar que tanto el Código Procesal Civil y Mercantil como el Decreto 111-96 del Congreso de la República, desarrollan lo que para el efecto señala la Constitución Política de la República, al establecer que todo trabajo deberá de ser equitativamente remunerado.

4.8.8. Valor probatorio

Antes de profundizar en este tema, es conveniente recordar que dentro de los medios probatorios que contempla nuestro Código Procesal Civil y Mercantil, se encuentra la prueba documental, misma a la que se le reconoce importancia en el proceso contencioso administrativo tributario, por considerar que es entre otras las más importantes para comprobar los hechos expuestos en la demanda.

La valoración de la prueba constituye la última fase del procedimiento probatorio, y se hace efectiva al momento en que el juez aprecia los medios de convicción aportados al proceso por los sujetos procesales para emitir la sentencia respectiva.

El artículo 127 del Código Procesal Civil y Mercantil indica en su parte conducente que “Los tribunales, salvo texto de ley en contrario, apreciarán el mérito de las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica. Desecharán en el momento de dictar sentencia, las pruebas que no se ajusten a los puntos de hecho expuestos en la demanda y su contestación.” Para determinar la forma en que ha de valorarse la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio es necesario realizar las siguientes acotaciones.

Este medio de convicción tiene la singularidad de ser prueba preconstituida, porque en ella se registran los hechos en el momento de producirse, con el objeto de perpetuarlos, sin que se tenga necesidad de uso, ante algún proceso o litigio determinado.

Dentro de la prueba documental, tanto en la doctrina como en la legislación, se hace la distinción entre documentos públicos y privados.

El Decreto Ley Número 107, en el artículo 189 establece el mérito o valor probatorio de los libros de contabilidad y de comercio de lo cual se derivan las reglas siguientes:

- a) Los libros de contabilidad y de comercio hace fe contra el comerciante que los lleva, y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resulte de sus registros. También hacen prueba contra el que los presente, éste o no lleve la contabilidad con arreglo a la Ley.

- b) De lo anterior se desprende también que, si se trata de comerciantes, los libros de aquel que estén llevados con las formalidades legales, producen efectos probatorios en contra del adversario que los lleve defectuosamente o que manifieste no llevarlos, estando obligado a ello, o los oculte.

c) Cuando se trate de proceso en que ambas partes lleven contabilidad, debe distinguirse: Que haya contradicción entre las partidas de una y de otra contabilidad. En este supuesto si ambas contabilidades están llevadas de acuerdo a la Ley, no tendría el Juez, base para concederle eficacia a una y negarlo a otra; lo mismo puede darse cuando en las dos contabilidades se detecten vicios, o malas operaciones. En tal situación debe estarse a las demás pruebas que se produzcan en el proceso, pues los efectos de ambas contabilidades se anulan recíprocamente.

d) Si el proceso se desenvuelve entre un comerciante obligado a llevar contabilidad, y una persona no comerciante; si los libros del primero se llevan conforme a la Ley, hace prueba contra el litigante no comerciante.

Las condiciones descritas anteriormente, son el resultado interpretativo después de aplicar ciertos conocimientos doctrinarios a lo preceptuado en el artículo 189 del Código Procesal Civil y Mercantil, en vista de que en el mismo, no se especifican con claridad los pormenores que conciernen a la eficacia probatoria de los libros o registros de contabilidad y de comercio.

De conformidad con lo preceptuado por el Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil, son documentos públicos y por ende auténticos; los autorizados por Notarios, funcionario o empleado público en ejercicio de su cargo y agregan que éstos producen fe y hacen plena prueba; y los documentos privados que al contrario de los públicos no hacen fe por si mismos, se necesita acreditar su legitimidad, lo que se obtiene obligando a las personas que los ha extendido a pronunciarse sobre la autenticidad de su contenido y de la firma que lo ampara, así lo establece el segundo párrafo del artículo anteriormente citado cuando afirma que: “Sin embargo, los documentos privados sólo surtirán efectos frente a terceros, desde la fecha en que hubiere sido reconocido ante el juez competente o legalizados por notario.”

Ahora bien, referente a los Libros o Registros de Contabilidad y de Comercio, desde el punto de vista de la prueba, se discute si su naturaleza concierne a los documentos públicos, o a los documentos privados, o bien constituye una categoría especial. A las interrogantes anteriormente

expuestas es preciso responder indicando que esta prueba es de naturaleza privada, pero con una categoría particular, porque no obstante estar dentro de esta categoría, no necesitan del reconocimiento de la persona que los ha extendido, y ello se debe a que la previo a extenderse éstos necesita de su autorización por parte del funcionario competente con ello es suficiente para darle autenticidad a los libros de contabilidad y de comercio. Caso contrario sería si los libros no estuvieren autorizados por funcionario que tenga competencia para tal efecto, lo cual produciría que éstos no produzcan fe alguna en juicio.

Para establecer el valor probatorio de la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio en el ámbito procesal es preciso indicar lo que Hugo Alsina, afirma respecto a la prueba de experto: “La prueba de experto, no puede ser apreciada nunca por la libre convicción toda vez que el pronunciamiento debe ser el resultado de un análisis crítico de sus fundamentos y de los antecedentes de hechos suministrados por las partes. El Juez no puede en consecuencia, apartarse de los dictámenes de los peritos sin expresar las razones que tiene para ello. Y si el informe de los peritos es suficientemente fundado, sus conclusiones son uniformes y el Juez no expresa las razones de su discrepancia, debe acordársele valor probatorio, y dependiendo de la forma, clases de perito y uniformidad de los informes, así será el valor probatorio que se le asignará a la prueba.”⁴²

En nuestra legislación el valor probatorio de este medio de convicción, lo encontramos regulado en el artículo 189 del Código Procesal Civil y Mercantil en cual establece el merito o valor probatorio de los Libros de Contabilidad y de Comercio, en el cual señala que ésta hacen prueba contra su autor, y en el último párrafo regula que “Los libros llevados de conformidad con la ley, hacen prueba contra el litigante no comerciante, pero admite prueba en contrario.” Aunado a lo anterior es preciso indicar lo referente al valor probatorio que se le debe de otorgar a los dictámenes de expertos o peritos y ello incluye tanto a los emitidos en la prueba de dictamen de expertos como también la exhibición de libros de contabilidad y de comercio, para el efecto es preciso indicar lo que para el efecto establece el Artículo 170 del Código Procesal Civil y

⁴² Alsina, Hugo. **Tratado de derecho procesal civil y mercantil**. Pág. 120.

Mercantil: “El dictamen de los expertos, aun cuando sean concordé, no obliga al juez, quine debe formar su convicción teniendo presente todos los hechos cuya certeza se haya establecido en el proceso.”

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

Efectuado el análisis del valor probatorio de la exhibición de libros de contabilidad y de comercio en el proceso contencioso administrativo concluyo en lo siguiente; La fuerza probatoria de esta prueba en el proceso de estudio, considero que se debe de hacer conforme a los principios del sistema de valoración de la sana critica razonada; y ello se debe a lo siguiente; a través de su dictamen el perito o experto ilustrará al juzgador basado para ello en sus conocimientos, científicos, técnicos o artísticos sobre los hechos, como actividad probatoria y es el juez el que tiene la facultad en última instancia de tomar la decisión si acoge o rechaza las conclusiones a la que llegó el perito o experto.

En el presente caso considero importante indicar que la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, durante los meses de enero a diciembre de dos mil seis, en diversos procesos a diligenciado del periodo probatorio la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio, y ello se debe a que los sujetos procesales pretenden otorgarle elementos de convicción al juzgador, y así con ello reforzar el valor de la prueba documental que contienen los expedientes administrativo y judicial, con el fin de ayudar tribunal a que aclare ciertas dudas sobre

aspectos técnicos relacionados a la contabilidad del contribuyente y a la procedencia o no de los ajustes formulados por la administración tributaria.

4.8.9. Importancia e incidencia

Después de haber analizado la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, con certeza se puede decir que es un medio de convicción regulado en los Artículos del 99, 100 189 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual se caracteriza por ser en el proceso de naturaleza tributaria un medio probatorio de suma importancia aun cuando la función del experto auxiliar del tribunal es emitir opinión y ello no obliga al tribunal a tomar las conclusiones por éste emitidas, lo único que se hace a través de la prueba es aporta elementos de convicción al juzgador para que al momento de ser valorados puedan resultar la demostración de la verdad sobre los hechos que originaron la litis.

La prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio es un medio de convicción reconocido en el Código Procesal Civil y Mercantil, de gran importancia en los procesos de naturaleza tributaria, circunstancia por la cual como profesional del derecho sin dudar lo recomiendo a las personas que quiera demostrar las aseveraciones realizadas en el memoria que contiene demanda contencioso administrativa cuando la pretensiones en ella plasmadas se relacionan al cumplimiento de la obligación tributaria, y ello se deriva porque este medio probatorio le otorga elementos de convicción al juzgador sobre aspectos técnico-contables, relacionados con la veracidad de las afirmaciones realizadas por el contribuyente, con el requisito indispensable de que este medio de convicción hubiere sido propuesto en su momento procesal oportuno, y que el solicitante haya expresado con claridad y precisión los puntos sobre los que debe de versar la misma, y así poder demostrar la procedencia o improcedencia de los ajustes formulados por la administración tributaria al contribuyente, objeto de la fiscalización y resolver la litis.

En cuando al la incidencia de la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio, en el proceso contencioso tributario es importante indicar que en diversos fallos emitido por la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se puede observar que a pesar de ser pocos los Abogados litigantes que recomiendan ésta prueba a sus clientes para diligenciarlo en un proceso determinado y así esclarecer algunos aspectos técnicos de naturaleza contable que necesitan del auxilio de un perito o experto auxiliar del tribunal, este medio probatorio es de suma importancia e incide fundamentalmente en diversos fallos emitidos por los tribunales contenciosos administrativos especialmente los emitidos por la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, tal y como se puede observar en el proceso número doscientos diecinueve guión dos mil cinco, en el que se discuten ajustes al Impuesto Sobre la Renta, por costos y gastos que no están respaldados con la documentación legal y por acreditar cuando no era procedente el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.

En el presente caso se observa que el objeto principal en este proceso se deriva en virtud de que la entidad contribuyente realizó provisiones en gastos para un período determinado, pero al finalizar el mismo no hizo uso del total de los fondos asignados a dicha cuenta, lo cual le permite arrastrarlos al período siguiente como superávit. Para lo cual en base a lo establecido en el Artículo 381 de del Código de Comercio, está permitido el traslado de saldos, pases de un libro a otro, pero dichas operaciones no cuentan con el respaldo de la documentación respectiva, por ser partidas de meros ajustes, así lo establece la norma legal citada. En el presente caso sí, es necesaria la intervención de un experto o perito y ello se debe a que el juzgador en algunos casos necesita le sean aclarados el funcionamiento de éste movimiento contable, para que con ello pueda emitir una sentencia más justa.

Otro de los aspectos a señalar es que en numerosos fallos los dictámenes emitidos por los expertos que intervienen en la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio, han incidido en las sentencias y ello se debe a que el juzgador le ha otorgado valor probatorio de conformidad como lo establece el Artículo 127 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual

establece en su parte conducente que “Los tribunales, salvo texto de ley en contrario, apreciarán el mérito de las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica...” Para el efecto me permito señalar lo que para el efecto se resolvió en los recursos de casación acumulados números trescientos seis y trescientos nueve ambos del año dos mil tres (306 y 309-2003), en esta sentencia la Honorable Corte Suprema de Justicia, manifestó en su doctrina los siguiente: *“Procede casar la sentencia por error de derecho en la apreciación de la prueba, cuando el tribunal sentenciador no le asigna a un medio de prueba aportado al proceso, el valor señalado por la ley. Los libros de contabilidad y de comercio, llevados de conformidad con la ley, harán fe en juicio.”* También en la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo se valoró a este medio de prueba en el proceso contencioso administrativo número SCA guión dos mil cuatro guión doscientos veintiséis (SCA-2004-226), oficial y notificador segundo, en dicho fallo se declaró con lugar la demanda interpuesta por el contribuyente y se tomó como base para ello el dictamen emitido por el experto nombrado por el tribunal para desarrollar dicho medio de prueba.

CONCLUSIONES

1. El Proceso Contencioso Administrativo Tributario es un típico proceso de cognición, pues en él se examina la juridicidad del acto o resolución administrativa y se declara el derecho. Se diferencia del proceso civil, en que siempre el mismo será planteado en contra de las instituciones del Estado encargadas de la fiscalización de los tributos.
2. El procedimiento del Proceso Contencioso Administrativo Tributario de conformidad con lo dispuesto por los Artículos 168 del Código Tributario y 26 de la Ley de lo Contencioso Administrativo es regulado supletoriamente por la Ley del Organismo Judicial, y por lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil, en este orden.
3. A la prueba se le puede definir como el acto procesal por medio del cual se demuestran las afirmaciones hechas por los sujetos procesales, con la finalidad de lograr el convencimiento del juez sobre la verdad de la pretensión aducida frente al adversario, o la falsedad de las afirmaciones de éste.
4. De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 41 de la Ley de lo Contencioso Administrativo la prueba en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario es facultativa, toda vez que esta normativa permite al tribunal analizar y determinar si en el expediente de merito ocurren los siguientes presupuestos: Si el asunto es de puro Derecho, o si en caso contrario, en los expedientes administrativo y judicial existen suficientes elementos de convicción, en cuyo caso el tribunal omitirá la apertura a prueba, de oficio o a solicitud de parte, lo cual deberá de hacerse en auto razonado.
5. El Código Procesal Civil y Mercantil no hace distinción entre perito y experto, para este Cuerpo Legal estos auxiliares del tribunal tienen la misma función, pero no son parte en el proceso sus atribuciones se derivan del nombramiento efectuado por parte del tribunal con el objeto de que emitan opinión sobre algunos puntos que se derivan de la pretensión tanto del sujeto activo o

bien del sujeto pasivo de la obligación tributaria, relacionados al cumplimiento o no del pago de los tributos de un período determinado, para lo cual solicitan sus conocimientos científicos, técnicos o prácticos, para esclarecer los mismos.

6. La prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, es un medio de convicción idóneo, por medio del cual se le proporcionan elementos de convicción técnico-contable al tribunal para demostrar la veracidad de los hechos controvertidos.
7. La prueba contable en los procesos contenciosos administrativos de naturaleza tributaria son de suma importancia y tienen incidencia en el resultado de los fallos emitidos por la Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conocen asuntos tributarios, porque con ella se le proporcionan elementos de prueba al juzgador para aclarar ciertas dudas de carácter contable que el tribunal tenga sobre un caso determinado.
8. La valoración de la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio se debe realizar de conformidad con las reglas de la sana crítica razonada, toda vez que ésta prueba en ningún caso puede ser valorada por el sistema de la prueba legal o tasada.
9. Este medio de convicción es de suma importancia en los procesos contenciosos tributarios, porque los asuntos que conoce el tribunal competente, se originan por ajustes formulados por la supuesta omisión al pago de los diferentes tributos regulados en nuestra legislación, cuyo hecho generador en muchos casos, está estructurado por hipótesis de naturaleza técnica, contable o financiera, razón por la cual, el dictamen de personas expertas en esta materia, puede ser de utilidad para demostrar las pretensiones controvertidas en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario.

RECOMENDACIONES

1. Como se indicó al señalar la falta de conocimiento que algunos Abogados litigantes tienen sobre los aspectos tributarios los cuales se reflejan al no diligenciar la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio, siendo este medio de prueba muy importante e idóneo para resolver asuntos técnico-contable en los procesos contenciosos tributarios; por lo cual se recomienda que todo profesional del derecho que preste sus servicios profesionales en aspectos tributarios adquiera los conocimientos necesarios para brindar una mejor asesoría a sus clientes y así poder velar por los intereses de ellos con mucha más profesionalidad y evitar incurrir en responsabilidades innecesarias, a través de los estudios de postgrado relacionados a la materia tributaria.
2. Al sujeto procesal que proponga la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio en la demanda, solicite su diligenciamiento dentro del periodo de prueba o bien en auto para mejor fallar, con el objeto de aportar elementos de convicción al juzgador para que éste pueda emitir una sentencia más apegada a derecho.
3. Que las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conocen asuntos de naturaleza tributaria, al verificar que el objeto de la litis se refiere a aspectos técnico-contables, en los cuales ya sea un perito o experto puedan ayudar para aclarar la controversia, acuerde emitir auto para mejor fallar fijando los puntos o aspectos que para él resulten confusos y que requiere sean aclarados a través de ésta prueba, todo ello con el fin de poder emitir una sentencia más justa para las partes.
4. Que el Organismo Judicial quien tiene a su cargo velar por una justicia pronta y cumplida, tenga a disposición de los tribunales listados de peritos o expertos especializados en cada materia, esto con el objeto de que sin en algún momento determinado dentro de un proceso, sea solicitado por las partes, este medio de prueba los tribunales no tengan el inconveniente de buscar el perito

o experto que lo auxilie en el proceso, y poder diligenciarlo a la mayor brevedad posible, evitando con esto que sean los propios sujetos procesales los que recomienden al perito o experto auxiliar del tribunal, evitándose con esto la imparcialidad de la prueba.

5. El o los dictámenes que rindan los peritos o expertos, las conclusiones deben de ser claras, precisas y encaminadas a responder los puntos que la (s) parte (s) pretenden sean aclarados con la prueba de exhibición de libros de contabilidad y de comercio. Esto significa que no es permitido que un perito o experto en sus conclusiones le indique al tribunal que no se pudo establecer los puntos sometidos a su conocimiento, ya que esto lo único que conllevaría serían gastos para el sujeto procesal solicitante.

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

BIBLIOGRAFÍA

- AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho procesal civil de Guatemala, 1t.**; Guatemala, Guatemala, Ed. Vile 2003.
- ALCINA, Hugo. **Tratado teórico y práctico de derecho procesal y comercial**, 2^a. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Editar 1956.
- CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. 4^a. ed.; Guatemala, Guatemala: Ed. Fénix, 2003.
- CASTILLO GONZALEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo guatemalteco**. Guatemala, Guatemala, Ed. Impresiones Gráficas, 2004.
- CARNELUTTI, Francisco. **Derecho procesal civil y penal**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Jurídicas Europa-América, 1971.
- CORTEZ ROCA, Ricardo. **La prueba y sus sistemas de valoración en el derecho procesal guatemalteco**. Guatemala, Guatemala, Ed. Impresos Industriales, 1978.
- COUTURE, Eduardo J. **Fundamento de derecho procesal civil**. México, Ed. Nacional, S. A., 1966.
- DE LA PLAZA, Manuel. **Derecho procesal civil. 2t.**; 2^a. Parte. Madrid, España: Ed. Revista de Derecho Privado, 1955.
- DÍAZ SOLIMINE, Omar Luís. **Beneficio de litigar sin gasto**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Astrea 1995.
- LIEBMAN, Erico Tuillo. **Manual de derecho procesal civil**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Jurídicas Europa-América, 1980.
- MARTÍN, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. **Derecho Tributario procesal**. 2^a. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. De palma, 1987.
- MUÑOZ, Guillermo Andrés y Grecco Carlos Manuel. **Fragmentos y testimonios del derecho administrativo**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Vilella, 1999.

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

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

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

Diccionarios.

CABANELAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. 4t.; 14ª. ed. Revisada Actualizada y Ampliada por Luis Alcalá-Zamora y Castillo; Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1979.

DE LA OLIVA, Andrés. **Diccionario jurídico**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Espasa, 1985.

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

Diccionario de la real academia de la lengua española. 19ª. ed.; 2t. Madrid España: Ed. Calpe. S. A., 1995.

Legislación.

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

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

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

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

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto número 1550, de la Asamblea Legislativa, de Guatemala.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto número 1881, emitido por el Presidente de la República de Guatemala.

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