

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACION EN CIENCIAS JURIDICAS AÑO 2013
PLAN DE ESTUDIO 2007.**



**“EL REGIMEN PROBATORIO EN EL MARCO DEL CODIGO
TRIBUTARIO”**

**TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO DE:
LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURIDICAS**

PRESENTAN:

**ALVES GARCIA, CAMILLE CECY
RIVAS ESPINOZA, JACQUELINE ELIZABETH.
VANEGAS ZAMORA, MIRNA ATENAS.**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ.
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, MARZO DE 2014.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

ING. MARIO ROBERTO NIETO LOVO
RECTOR

MAESTRA. ANA MARIA GLOWER DE ALVARADO
VICERRECTOR ACADÉMICO

DRA. ANA LETICIA DE AMAYA
SECRETARIA GENERAL

LIC. FRANCISCO CRUZ LETONA
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DR. JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO
DECANO

DR. DONALDO SOSA PREZA
VICEDECANO

LIC. OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES
SECRETARIO

LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ.
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO.

DEDICATORIA.

"Se aprecia mucho mejor el fondo de los valles cuando se está en la cumbre de las montañas."

— Napoleón Bonaparte

Agradecer a todos y cada una de las personas, que creyeron en mí, acompañándome en este camino, me ayudaron a no flaquear y me impulsaron a sortear los obstáculos, brindándome siempre su apoyo.

En primer lugar a mi mamá Ruth García, por tu inmensa fe y confianza, a mi hermana Polliane Alves, por todos tus buenos deseos y apoyo, a mi abuelo Mario García que me enseñó la importancia de la educación, la cultura, el respeto a los valores, al arte, el apego a la perfección, al trabajo honesto y esmerado, a mi abuela Marta de García que ya no está más a mi lado, pero tu seguridad y carácter fue siempre un ejemplo a seguir, sabiendo su ejemplo vive conmigo cada día, a mi tía Marta García por todo su inmenso e incondicional apoyo y colaboración a lo largo del camino, a mi padre Marcos de Almeida Alves por ser mi mayor crítico y detractor.

Me faltan palabras para agradecer a todos mis amigos y amigas, a mis primas queridas, que siempre me transmiten su optimismo, a mis compañeras de tesis Atenas Vanegas y Jacqueline Rivas la vida nos colocó en el mismo camino, y acertadamente nos brindó la oportunidad de compartir tantas experiencias, ahora podemos decir: sí se pudo!, fue difícil pero no imposible.

A nuestro asesor de tesis Lic. Samuel Merino, por brindarnos la oportunidad de trabajar bajo su tutela y orientación.

Y a tantos más que es imposible nombrar, que siempre tuvieron las mejores expectativas, no me queda más que decir gracias, este triunfo no sería la mitad de grande si no tuviera a mi lado a tanta gente linda y querida para compartirlo.

Camile Alves.

DEDICATORIA.

Agradezco a Dios todo poderoso por acompañarme y protegerme, por iluminarme durante mis estudios y en la toma de decisiones importantes, por levantarme después de cada caída, gracias por permitirme lograr este sueño con el que culmina una etapa de mi vida e inicia otra.

A mi padre Marco Rivas, por ser mi pilar, por estar conmigo en cada etapa de mi vida, por inculcarme los valores que poseo, por impulsarme hacer cosas que pensaba que no podía, por procurar siempre lo mejor para mí y por darme tu amor incondicional, sin ti este sueño no hubiese sido posible.

A mi madre Sonia Espinoza, por ser visionaria, por motivarme a seguir hasta el fin, por los consejos que me brinda en los momentos oportunos, por los valores que me inculco y que me permiten ser hoy, una persona de bien, y por su amor.

A mi tía Manuela Rivas, por ser mi segunda madre, por cuidar de mí y estar siempre conmigo y brindarme todo su amor.

A mi esposo Douglas Martínez, por complementar mi vida, gracias por creer en mí, por apoyarme en mis decisiones y hacerme ver mis errores, por procurar hacerme feliz cada día, y sobre todo por tu amor.

A mi hermano Jose Mauricio Rivas, quien a pesar de la distancia me brindó su apoyo en el momento preciso, creyó en mí y me ayudó a seguir con mis estudios, a cumplir sueños, es por eso que este logro no hubiese sido posible sin su ayuda.

A mis amigas y compañeras de tesis Camille Alves y Atenas Vanegas, por caminar juntas en este proceso, luchando contra tantos obstáculos que solo hace más gloriosa nuestra llegada, gracias niñas por su amistad.

Gracias a nuestro asesor de tesis licenciado Samuel Merino por mostrar su absoluta disposición y por orientarnos en este proceso de investigación.

A mi familia y amigos que están pendientes de mí, que me ofrecieron y brindaron ayuda en este proceso, a esas personas que estuvieron de paso por mi vida y que me dejaron una lección gracias porque sin ustedes no hubiera sido posible este logro.

Jacqueline Rivas.

DEDICATORIA.

Al concluir con mi carrera profesional he logrado uno de los objetivos que en la vida me he trazado y quiero darles las gracias de manera especial a las personas que me apoyaron y que de alguna u otra forma me ayudaron a superar todas las pruebas que se me presentaron en el camino, hasta culminar con este gran logro, con todo respeto y amor dedico este triunfo:

A DIOS TODO PODEROSO.

Por sus bendiciones, por guiar mí camino y por darme la inteligencia, fuerza y sabiduría necesaria, para poder lograr uno de los grandes propósitos en mi vida profesional.

A MIS PADRES Y HERMANOS.

Elba Zamora y Orlando Vanegas, ya que tomada de su mano inicie mi aprendizaje en la vida y les doy gracias por su amor y por estar siempre a mi lado cuando más los necesite, todo lo que soy se los debo a ellos, a su ejemplo de perseverancia, valor y abnegación; gracias por concederme la vida, por apoyarme incondicionalmente, y a mis hermanos por ser parte importante en mi existencia y brindarme su apoyo durante todo el tiempo de estudio.

A MI FAMILIA Y AMIGOS.

Dedico mi triunfo profesional a lo más grande que Dios nos ha dado que es la familia, a mis tíos acá en el Salvador y a mis tíos en Estados Unidos, a mis abuelos y primos por su apoyo moral y espiritual que de una u otra

forma me brindaron apoyándome en todo momento para lograr alcanzar esta meta.

A mis compañeras de tesis Mille Alves y Jacqueline Rivas por tantas cosas que vivimos juntas en lo largo de nuestra carrera profesional, buenas y malas pero que nos han ayudado a crecer como personas y a superar tantos obstáculos.

A nuestro asesor de tesis Licenciado Samuel Merino por guiarnos en este camino de aprendizaje, por su dedicación y empeño para que esta investigación saliera adelante, y por contribuir a nuestra formación académica.

Atenas Vanegas.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	i
-------------------	---

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO, ENUNCIADO Y DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	1
1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA.....	2
1.3 DELIMITACIÓN ESPACIAL, TEMPORAL Y TEÓRICO-CONCEPTUAL DE LA INVESTIGACIÓN.....	3
1.4 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACION.....	8
1.5 OBJETIVOS.....	9
1.5.1 OBJETIVO GENERAL.....	10
1.5.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	10
1.6 MARCO DE REFERENCIA.....	10
1.6.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.....	10
1.6.2 PERSPECTIVA HISTÓRICA DEL PROBLEMA.....	11
1.6.3 FUNDAMENTO DOCTRINARIO.....	14
1.6.4 FUNDAMENTO NORMATIVO.....	16
1.7 SISTEMA DE HIPOTESIS.....	17
1.7.1 HIPÓTESIS GENERAL.....	17
1.7.2 HIPÓTESIS ESPECÍFICAS.....	18
1.7.3 OPERACIONALIZACIÓN DE LA HIPÓTESIS.....	18
1.8 ESTRATEGIA METODOLÓGICA.....	18
1.8.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	18
1.8.2 UNIDADES DE ANÁLISIS.....	19
1.8.3 MUESTRA.....	19
1.8.4 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS.....	20

1.8.5 PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.....	20
---------------------------------------	----

CAPITULO II

NOCIONES GENERALES DE DERECHO PROBATORIO

2.1 ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA PRUEBA.....	21
2.1.1 LAS PRUEBAS JUDICIALES GRECIA.....	21
2.1.2 PRUEBAS JUDICIALES EN ROMA.....	22
2.1.3 LAS PRUEBAS JUDICIALES EN LA EUROPA POSTERIOR AL IMPERIO ROMANO.....	25
2.2 NOCION CONCEPTUAL.....	29
2.3 OBJETO.....	31
2.4 NATURALEZA JURIDICA.....	34
2.5 FIN DE LA PRUEBA.....	34
2.6 PRINCIPIOS GENERALES DE LA PRUEBA JUDICIAL.....	35
2.7 CARGA DE LA PRUEBA.....	43
2.8 MEDIOS PROBATORIOS.....	45
2.8.1 NOCIÓN CONCEPTUAL.....	45
2.8.2 SUJETOS DE LA ACTIVIDAD PROBATORIA.....	46
2.8.3 CLASIFICACIÓN DE LOS MEDIOS PROBATORIOS.....	46
2.8.4 TIPOS DE MEDIOS PROBATORIOS.....	50
2.8.4.1 PRUEBA DOCUMENTAL.....	50
2.8.4.2 DECLARACION DE PARTE.....	51
2.8.4.3 PRUEBA TESTIMONIA.....	51
2.8.4.4 PRUEBA PERICIAL.....	51
2.8.4.5 RECONOCIMIENTO JUDICIAL.....	52
2.8.5 SISTEMAS DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA.....	52
2.8.5.1 PRUEBA TASADA O TARIFA LEGAL.....	52
2.8.5.2 SISTEMA DE INTIMA CONVICCION.....	53

2.8.5.3 SISTEMA DE LA SANA CRÍTICA.....	54
---	----

CAPITULO III

REGIMEN PROBATORIO EN EL CODIGO TRIBUTARIO

3.1 VALORACION DE LA PRUEBA.....	56
3.2 APORTACION DE LA PRUEBA.....	57
3.3 CARGA DE LA PRUEBA.....	58
3.4 MEDIOS DE PRUEBA.....	58
3.4.1 PRUEBA POR CONFESION.....	58
3.4.1.1 NOCION CONCEPTUAL.....	58
3.4.1.2 NATURALEZA JURIDICA.....	59
3.4.1.3 OBJETO.....	59
3.4.1.4 PROCEDENCIA.....	60
3.4.1.5 CLASIFICACIÓN DE LA CONFESIÓN.....	61
3.4.1.6 SUJETOS.....	62
3.4.1.7 VALORACIÓN.....	62
3.4.2 PRUEBA DOCUMENTAL.....	65
3.4.2.1 NOCIÓN CONCEPTUAL.....	65
3.4.2.2 CLASIFICACIÓN DE LOS DOCUMENTOS.....	66
3.4.2.3 VALORACIÓN.....	69
3.4.3 PRUEBA CONTABLE.....	72
3.4.3.1 NOCIÓN CONCEPTUAL.....	72
3.4.3.2 LIBROS DE CONTABILIDAD.....	74
3.4.3.3 PROCEDENCIA.....	78
3.4.3.4 VALORACIÓN DE LA PRUEBA CONTABLE.....	79
3.4.4. PRUEBA PERICIAL DE TERCEROS.....	81
3.4.4.1 NOCIÓN CONCEPTUAL.....	81
3.4.4.2 NATURALEZA JURÍDICA.....	81

3.4.4.3 EL PERITO.....	82
3.4.4.4 PROCEDENCIA.....	83
3.4.4.5 DICTAMEN PERICIAL.....	84
3.4.4.6. VALORACIÓN DE LA PRUEBA PERICIAL.....	85
3.4.5 PRUEBA TESTIMONIAL.....	85
3.4.5.1 NOCIÓN CONCEPTUAL.....	85
3.4.5.2 PROCEDENCIA.....	87
3.4.5.3 CAPACIDAD PARA SER TESTIGO.....	88
3.4.5.4 OBLIGACIÓN DE LOS TESTIGOS.....	88
3.4.5.5 DERECHOS DE LOS TESTIGOS.....	89
3.4.5.6 EXENCIONES DE DECLARAR.....	89
3.4.5.7 VALORACIÓN DE LA PRUEBA TESTIMONIAL.....	90

CAPITULO IV

LEGISLACION COMPARADA

4.1 LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO.....	91
4.2 LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	94
4.3 LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO COLOMBIANO.....	98
4.4 LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO.....	104

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES.....	106
5.2 RECOMENDACIONES.....	107

BIBLIOGRAFIA.....	109
--------------------------	------------

INTRODUCCIÓN.

Los procedimientos concretan la garantía constitucional del debido proceso. En el campo tributario resulta también aplicable aquel antiquísimo aforismo jurídico que dice: "Tanto vale no tener un derecho como no poder probarlo". De manera que del adecuado manejo de la prueba en el debate procesal, depende el éxito o fracaso de las pretensiones del contribuyente que interpone alguno de los recursos contra los actos de la administración tributaria.

En base a lo anterior, con la realización de esta investigación se pretende establecer las características de las pruebas tributarias validas como instrumentos para la defensa dentro de las discusiones de los procedimientos tributarios y cobro de impuesto entre la administración y el contribuyente.

Para el logro de los objetivos, en esta investigación se analizaran los aspectos más relevantes del régimen probatorio salvadoreño haciendo en primer lugar, claridades muy generales en el ámbito internacional y nacional, se analizaran las definiciones expresas por algunos autores y se mencionaran las implicaciones suscitadas por los cambios constantes en las reglas de juego de la política tributaria nacional.

La investigación se complementará especificando con claridad cada una de las características principales y clasificación de la prueba tributaria como mecanismo de defensa ante las actuaciones de la administración, así como también, se emitirán las conclusiones necesarias especificando el logro de

los objetivos propuestos anotando las observaciones más relevantes con relación al tema planteado.

Para una mejor comprensión del tema hemos dividido la investigación en cuatro capítulos que se detallan a continuación:

CAPITULO UNO: su contenido es el planteamiento del problema y el manejo metodológico de la investigación, en el cual se incluye, el enunciado, la delimitación espacial, temporal y teórico conceptual del problema; además, lleva incluida la justificación del problema, los objetivos de estudio, marco de referencia y el sistema de hipótesis, con las que se pretende demostrar las variables que definirán la investigación.

CAPITULO DOS: En este capítulo se desarrolla todo lo concerniente a la prueba, para lo cual es necesario citar los antecedentes históricos que ha tenido durante el transcurso de los tiempos; además es de suma importancia definir que es prueba, la cual es entendida como la demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho; asimismo, la naturaleza jurídica que ésta posee en nuestro ordenamiento jurídico, su objeto, sus características y principios, de los cuales podemos mencionar el principio de necesidad de la prueba, principio de adquisición de la prueba, principio de contradicción, de publicidad, entre otros.

Además, se desarrolla lo concerniente a la carga de la prueba en materia tributaria, es decir a quién le corresponde probar, así como también los sistemas de valoración utilizados para su apreciación.

CAPITULO TRES: Este apartado contiene la valoración en relación de los procedimientos tributarios y los medios de prueba relacionados con la

garantía del debido proceso, ya que en estos se utilizan los medios probatorios, tales como la prueba documental, contable, pericial, etc.

Para asegurar el derecho de defensa que tiene el administrado frente a la administración pública; existiendo así una relación con la garantía del debido proceso que debe cumplírseles a los administrados, para asegurárseles que serán oídos y que tendrán la oportunidad de ejercer su legítimo derecho de defensa.

CAPITULO CUATRO:en este capítulo se desarrolla la legislación salvadoreña en comparación a las legislaciones peruana, española, colombiana y argentina desde el punto de vista de los medios de prueba recocidos por cada una de ellas. Además se deja establecido cuales son dichos medios de prueba, su aportación, carga y la valoración que se hace de estos en los diferentes procedimientos tributarios, así como los sistemas utilizados para su apreciación.

CAPITULO CINCO:este capítulo contiene una serie de conclusiones a las que se ha llegado a través de la investigación, así como también algunas recomendaciones para que el contribuyente pueda ejercer de mejor manera su derecho de defensa a través de los medios probatorios contemplados en el Código Tributario.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO, ENUNCIADO Y DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA.

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

La prueba es el medio que se ofrece para demostrar la veracidad de un hecho, y es tal su importancia, que la pretensión como tal, depende de la eficacia de los medios probatorios. Echandía sostiene que, “sin la prueba, los derechos subjetivos de una persona serían simples apariencias, sin solidez y sin eficacia alguna. Toda norma jurídica es por esencia violable, ya que regula conductas humanas, por lo que sin prueba, estaríamos expuestos a irreparables violaciones, y el Estado no podría ejercer la actividad jurisdiccional para amparar la armonía social y restablecer el derecho conculcado¹”.

Los medios probatorios son los métodos o procedimientos establecidos por la ley, para establecer la verdad de los hechos o de las afirmaciones relativas a los mismos². Y son estos, los que permiten convencer al juez sobre la existencia de un hecho o un acto alegado en el proceso, por lo que deben ser incorporados de forma lícita, pertinente e idónea.

En todos los procesos las partes recurren precisamente a los medios de prueba para respaldar sus pretensiones, ya sea en materia civil, familia, laboral, penal, mercantil, tributario, etc.

¹ **ECHANDÍA, Hernando Devis**, *Tratado de Derecho Procesal Civil*, Tomo I, Primera Edición, Editorial Temis, Bogotá, 1961, pp. 61-62.

² **FOLCO, Carlos María**, *Procedimiento Tributario Naturaleza y Estructura*, Primera Edición, Editores RubinzalCulzoni, Buenos Aires, Argentina, Año 2000, p.156.

En materia tributaria, la prueba es la demostración de los supuestos fácticos de las normas jurídicas cuya aplicación se pretende, bien por parte del contribuyente o bien por parte de la administración tributaria³. En ese sentido es de vital importancia que a los administrados se le garantice el derecho de defensa frente a la administración tributaria compuesta por el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

Razón por la cual el legislador ha contemplado una serie de medios probatorios para que los sujetos pasivos hagan uso de estos y garanticen así como su legítimo derecho de defensa; así como también el derecho de contradicción que permite utilizar los medios de prueba establecidos, a ser oído, aportar sus opiniones, a ofrecer y aportar prueba, a alegar sobre el mérito, pertinencia y validez de las pruebas, aportadas en el proceso, generando así a una decisión fundada según la ley, por lo que la Administración Tributaria debe de valorar la prueba que ha sido incorporada a los procedimientos de manera lícita, pertinente e idónea, sin violentar ninguna de las garantías que la Constitucionalmente establecidas.

1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA.

¿Cuáles son los Medios Probatorios establecidos en el Código Tributario salvadoreño que contribuyen directamente a que los sujetos intervinientes en un procedimiento tributario garanticen su legítimo derecho de defensa?.

³**ARAQUE CÁRDENA, José Hilario**, *Régimen Probatorio Y Medios de Prueba en el Derecho Tributario Colombiano*, Primera Edición, 2013, p. 26, disponible en: http://www.araqueasociados.com/es/REGIMEN_PROBATORIO.pdf, sitio consultado el 15 de agosto de 2013.

1.3 DELIMITACIÓN ESPACIAL, TEMPORAL Y TEÓRICO-CONCEPTUAL DE LA INVESTIGACIÓN.

1.3.1 DELIMITACIÓN ESPACIAL.

La presente investigación se realizará en bibliotecas dentro de la circunscripción territorial del municipio de San Salvador y sus alrededores, así como bibliotecas virtuales; por medio del uso de libros, tesis, monografías, ensayos y artículos, teniendo como base la legislación vigente para todo el territorio salvadoreño.

1.3.2 DELIMITACIÓN TEMPORAL.

La investigación se llevara a cabo en un espacio temporal comprendido desde el día 19 de junio hasta un aproximado de 6 meses después de esa fecha.

1.3.3 DELIMITACIÓN TEÓRICO - CONCEPTUAL.

Se desarrollaran a continuación una serie de conceptos, que favorecerán al análisis del tema.

a) Principio Dispositivo.

Consiste en la facultad exclusiva del individuo de reclamar tutela jurídica del Estado⁴ por un derecho, y la facultad concurrente, del individuo con el

⁴**CAMARA SEGUNDA DE LO CIVIL DE LA PRIMERA SECCION DEL CENTRO, SAN SALVADOR**, Recurso de Apelación, con referencia 68-4CM- 13-A, de fecha 20 de agosto de 2013, considerando IX, p. 3.

organismo jurisdiccional de aportar elementos formativos del proceso, y terminarlos o darle fin⁵.

b) Principio de Contradicción.

Según el Art. 4, Código Procesal Civil o Mercantil. Expresa sobre el principio de Contradicción, "El sujeto contra quien se dirija la pretensión tiene derecho a defenderse en el proceso, interviniendo en las actuaciones y articulando los medios de prueba pertinentes. En todo caso, cada parte tiene derecho a contar con la oportunidad de exponer su argumentación y debatir la de la contraria, y sólo cuando expresamente lo disponga la ley podrán adoptarse decisiones sin oír previamente a una de las parte".

c) Administración Tributaria.

Se entiende por esta al Ministerio de Hacienda⁶ a través de la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

d) Obligación Tributaria.

Según el artículo 16 del Código Tributario, es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el estado en el ejercicio de poder imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

⁵PODETTI Obra citada por **FOLCO Carlos María**, *Procedimiento Tributario Naturaleza y Estructura*, primera edición, Editoriales RubinzalCulzoni, Buenos Aires, Argentina, 2000, p 44.

⁶Ministerio de Hacienda: es el encargado de definir, formular y ejecutar la política económica, los planes generales, programas y proyectos relacionados con esta.

e) Sujeto Activo.

El Código tributario señala en el artículo 19, que es el Estado, ente público acreedor del tributo.

f) Contribuyente.

La persona que abona o satisface las contribuciones o impuestos del Estado, la provincia o el municipio⁷.

g) Prueba.

La prueba es uno de los medios disponibles para demostrar la veracidad de un hecho alegado por lo cual es de vital importancia que la información que figura en documentos puede ser valorada por un juez como muestra veraz de la autenticidad de un hecho⁸.

h) Medios Probatorios.

Son los métodos o procedimientos establecidos por la ley, para establecer la verdad de los hechos, o de las afirmaciones relativas a los mismos⁹.

i) Prueba Documental.

La prueba documental es uno de los medios disponibles para demostrar la veracidad de un hecho alegado por lo cual es de vital importancia que la

⁷ **CABANELLAS DE TORRES**, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, primera edición, Editorial Heliasta, p. 106.

⁸ **DE SANTO**, Víctor, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía*, tercera edición, Editorial Universitaria, Argentina, 2005, p.795.

⁹ **FOLCO**, Carlos María, Ob.Cit. p.157.

información que figura en documentos puede ser valorada por un juez como muestra veraz de la autenticidad de un hecho. El Diccionario de Derechoddefine a la prueba documental, como la que se hace por medio de documentos públicos o privados, o por algún otro elemento material susceptible a facilitar la de un hecho o acto¹⁰. En el mismo sentido la doctrina mantiene una línea de pensamiento similar, al coincidir que la prueba documental, es la que consiste en documentos o instrumentos¹¹.

j) La Confesión.

Es el testimonio que una de las partes hace contra sí misma, es decir, el reconocimiento que uno de los litigantes hace sobre la verdad de un hecho susceptible de producir consecuencias jurídicas a su cargo¹².

Siendo la declaración que hace una parte a respecto de la verdad de hechos pasados, relativos a su actuación personal, desfavorables para una de las partes y favorables para la otra parte.

k) Prueba Contable.

Este medio probatorio está regulado en el artículo 209 del Código Tributario, el cual expresa, “Los libros de contabilidad del sujeto pasivo, constituirán elemento de prueba siempre que sus asientos estén soportados con las partidas contables que contengan la documentación de respaldo que permita establecer el origen de las operaciones registradas, cumplan con lo

¹⁰**DE PINA VARA, Rafael**, *Diccionario de Derecho*, Vigésima cuarta edición, Editorial Porrúa, México, 1997, p. 418.

¹¹**DE SANTO, Víctor**, Ob. cit. p.795.

¹²**MATTIROLO** citado **KIELMANOVICH** Jorge L., *Teoría de la Prueba y Medios Probatorios*, tercera edición, Editoriales Rubinzal- Rulzoni, 2000, p. 490.

establecido por este Código, el Código de Comercio y las leyes especiales respectivas”.

l) Prueba Pericial.

La experticia¹³ o peritación puede ser definida como aquella actividad de carácter procesal propuesta por las partes o el Juez y cumplida por personas distintas de los sujetos procesales, las cuales son poseedores de nociones, y conocimientos e informaciones técnicas, artísticas o científicas que el Juez ignora y que precisa integrar el conocimiento total de los hechos y cumplir con su función de juzgar.

Con esta definición lo que se quiere es demostrar que con el progreso de la Ciencia este medio de prueba se hace indispensable para el Juez; el mismo hecho real de la división del trabajo, impuesta por los diferentes oficios especializados y el desarrollo acelerado de la técnica, aumenta constantemente el número de los hechos que escapan al conocimiento normal del juez¹⁴.

m) Prueba Testimonial.

Se trata del testimonio de terceros, entendiendo por testimonio la manifestación sobre el conocimiento de un hecho, destinada, a servir como prueba¹⁵.

¹³ **Experticia** es el resultado de la experiencia más el conocimiento.

¹⁴ **CASTRO, Máximo**, *Curso de Procedimientos Civiles*, Compilado por Pedro Prutos e Isauro P. Argüello. Tomo Segundo, Biblioteca Jurídica Argentina. Buenos Aires, Argentina, 1987, p. 38.

¹⁵ **FOLCO, Carlos María**, Ob. cit. p.163.

n) Apreciación de la Prueba.

La apreciación de la prueba, es la facultad que corresponde de modo privativo a los jueces y tribunales que consiste en la potestad del Juez de determinar o fijar los hechos acaecidos. Los sistemas de apreciación de la prueba son el de tarifa legal y el de libre apreciación. Es decir que existe prueba legal siempre que las normas señalen las pruebas admitidas pero permitiendo la inclusión de otros a juicio del juez en oposición a la prueba libre que implicaría dejar al particular en libertad absoluta para escoger los medios con que pretende obtener la convicción del órgano judicial. Si bien la regulación legal del valor de convicción implica la fijación taxativa de éstos, puede existir libre apreciación a pesar de que se señalen los medios admisibles en el procedimiento.

o) Valoración de la Prueba.

La valoración que el juzgador realiza, sobre la prueba practicada en el proceso o sobre la credibilidad de los medios probatorios, es la operación mental con la que se finaliza el procedimiento probatorio antes de emitir la resolución sobre el objeto controvertido. En este razonamiento el juez decidirá sobre la veracidad o falsedad de las afirmaciones fácticas aportadas por la partes. Esta convicción será plasmada en la sentencia respectiva¹⁶.

1.4 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACION.

El Estado tiene como fin la persona humana, por lo cual debe de obtener recursos para realizar actividades encaminadas a suplir necesidades de la

¹⁶VELASCO ZELAYA, Mauricio Ernesto, y otros, *EL Nuevo Proceso Civil y Mercantil Salvadoreño*, primera edición, San Salvador, El Salvador, 2010, p. 229.

población, dichos recursos son obtenidos por medio de la administración tributaria quien se encarga de realizar actos que vayan encaminados a la recaudación de impuestos, constituyendo estos una obligación para los contribuyentes. La relación jurídica tributaria existente entre la administración Tributaria y los contribuyentes, exige el cumplimiento de las obligaciones que han sido adquiridas, y ante el incumplimiento de una obligación por parte de estos, la administración pública procede a través de los procedimientos tributarios, siendo estas actuaciones dirigidas a garantizar el efectivo cumplimiento por parte de los contribuyentes. Sin embargo así como se le impone al contribuyente obligaciones, también se le dota de derechos, precisamente uno de estos consiste en asegurarle el derecho de defensa en los diferentes procedimientos tributarios.

Para garantizar el derecho de defensa¹⁷ es de vital importancia que los contribuyentes conozcan que el código tributario les reconoce el derecho de contradicción para que puedan probar sus argumentos, y por medio del cual se les garantiza que puedan incorporar prueba mediante el uso de los diferentes medios probatorios, los cuales son: la confesión, la prueba documental, prueba contable, prueba pericial de terceros y excepcionalmente la prueba testimonial, estos han de ser valorados por la administración, para brindar una decisión fundada.

1.5 OBJETIVOS.

A través de la presente investigación se pretenden alcanzar diversos objetivos los cuales servirán como lineamiento para el desarrollo del tema.

¹⁷Derecho de defensa, es el derecho de una persona, física o jurídica, o de algún colectivo a defenderse ante un tribunal de justicia de los cargos que se imputan con plenas garantías de igualdad e independencia.

1.5.1 OBJETIVO GENERAL.

Identificar los medios probatorios que pueden ser incorporados en un procedimiento tributario, los cuales contribuyen a que los sujetos intervinientes garanticen su derecho de defensa.

1.5.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

- a) Establecer la forma en que se incorporan los medios probatorios en los procedimientos Tributarios¹⁸.
- b) Analizar los medios probatorios que puede utilizar las partes en un procedimiento tributario y verificar si éstos son eficaces en el ejercicio del derecho de defensa.
- c) Determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en procedimiento Tributario.
- d) Conocer el sistema de valoración de la prueba utilizado por Código Tributario.

1.6 MARCO DE REFERENCIA.

1.6.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.

La presente investigación denominada, “*El Régimen Probatorio en el Marco del Código Tributario*”, nace en primer lugar, como resultado del interés grupal, en la aplicación de los medios probatorios, como los instrumentos

¹⁸Procedimiento Tributario, es el conjunto de actuaciones que el contribuyente, responsable o declarante en general realiza personalmente para cumplir con la obligación tributaria sustancial igualmente el conjunto de actuaciones que la administración tributaria cumple para que se realice esa obligación.

con los cuales se trata de generar en el juzgador un cercioramiento de los hechos o conductas alegadas durante un proceso, y objetivamente en los resultados generados por los mismos. La prueba constituye la piedra angular de esta investigación, desarrollando los medios probatorios contemplados en el Código Tributario, su aplicación, y su enorme contribución a resolver las controversias judiciales, es por ello que la prueba cumple una función social determinante, pues tanto vale no tener un derecho como no poder probarlo.

Por lo cual es y sigue siendo uno de los principales objetivos de esta investigación desarrollar un análisis pormenorizado de los diversos medios de prueba que son aplicables a las actuaciones de carácter tributario, y que se encuentran contemplados en el Código Tributario, por lo cual su estudio resulta de incuestionable importancia.

1.6.2 PERSPECTIVA HISTÓRICA DEL PROBLEMA.

La prueba ha evolucionado con el paso del tiempo, en las diversas culturas, siendo difícil precisar el momento exacto en que han surgido, según Louis Calvet¹⁹, la primera forma de probar fue el testimonio, para respaldar argumentos sobre circunstancias determinadas, luego surgió el documento el cual afirma que “la palabra había tomado carta de naturaleza antes que la escritura”, surgiendo posteriormente la confesional y la pericial.

Los griegos fueron los primeros en dar importancia a esta materia pues si bien, en la época clásica de Grecia, la prueba evoluciono enormemente a pesar de las limitantes que se presentaban. Los primeros estudios

¹⁹**CALVET, Louis Jean**, *Historia de la Escritura, De Mesopotamia hasta nuestros días*, Traducido. Javier Palacio Tau, primera edición, 2003 p. 136.

realizados por ARISTOTELES en la Retórica, analizan a la prueba por sus aspectos extrínsecos e intrínsecos, utilizando la retórica como medio para argumentar desde el punto de vista de la lógica que él había constituido. Predominando la oralidad, tanto en el proceso civil, como en el penal, junto a la aplicación del principio dispositivo.

Con varios siglos de posterioridad fueron los germanos los que le dieron un nuevo rumbo a la aplicación de los medios probatorios, donde la prueba, tenía una finalidad en sí misma, y conducía a fijar la sentencia, que el juez apenas adoptaba, de este modo era una actividad casi solo desarrollada por las partes. Surgiendo así un nuevo concepto de prueba legal, ya que estaba sometida a una rigurosa formalidad y sus resultados eran generalmente incontrovertibles, pero no se trataba efectivamente de un sistema legal de pruebas, sino un convencimiento puramente formal. Así surgieron las ordalías²⁰, los duelos judiciales, y los juicios de Dios, lo mismo que las pruebas de agua y de fuego.

Los antecedentes históricos de la prueba en el derecho tributario, se encuentran ligados a la misma autonomía que el derecho administrativo tributario alcanzó luego de la Revolución francesa siendo que esta se basó en las críticas de Montesquieu, Voltaire y otros que no estaban de acuerdo con las tiránicas imposiciones de la monarquía, y por eso proponían que las normas, las decisiones de justicia, y aún la imposición del tributo ya no fueran atribución específica del rey, sino de una asamblea representativa. Es entonces que en Francia tras la Revolución se pasa a un Estado Liberal o Estado de Derecho, en el que todos los hombres y mujeres dejan de ser

²⁰ La ordalía o Juicio de Dios era una institución jurídica vigente hasta finales de la Edad Media en Europa, era una herramienta de tortura a disposición de los fiscales, con finalidad probatoria.

súbditos para pasar a ser ciudadanos con derechos y obligaciones iguales, en este sentido, “autores franceses tales como Hauriou, Duguit y Weil, alemanes como Mayer y Merkl e, italianos como Santi Romano, Zanobini y Giannini, comparten la opinión de que el derecho administrativo nace de la Revolución Francesa.

El tratadista español García de Enterría ha formulado y defendido esta tesis, afirmando que no sólo el derecho administrativo sino todo el derecho público contemporáneo ha surgido de la Revolución francesa²¹, se produjo una circunstancia histórica entre los años de 1786 al año 1806, que coincide con la etapa de consolidación del derecho administrativo, lo que se convirtió en el fundamento de la jurisdicción administrativa e indirectamente del mismo derecho a la prueba en el derecho tributario.

El desarrollo de la jurisdicción administrativa, del derecho tributario y de la teoría de la prueba, se extendieron a América Latina, por ejemplo Argentina y Uruguay, donde al derecho tributario se le conoce como derecho fiscal y donde autores como Guasp y Carlos M. Folco entre otros, han propiciado avances importantes en el derecho procesal general.

En la evolución de la jurisdicción administrativa tributaria, lo que respecta a la valoración de la prueba; de allí al resto de Suramérica, extendiéndose estas influencias en la creación del Código Tributario de El Salvador, que tiene una historia no muy lejana pues entró en vigencia el trece de agosto del año dos mil, considerando los vacíos legales existentes en la relación del contribuyente con el fisco. Debido a esto es que desde la constitución y leyes

²¹Revolución francesa fue un conflicto social y político, con diversos periodos de violencia, entre los años de 1789 y 1799.

secundarias se regulaban las imposiciones de impuestos²² específicos, pero no un ordenamiento integral que estableciera conceptos jurídicos determinados aplicados a materia tributaria, así como otros aspectos en relación a crear formas de exigir el cumplimiento de tales impuestos que garantizará el respeto de los derechos del administrado, dentro de ellos específicamente el derecho a probar, para poder así suplir esos vacíos legales se crea el Código Tributario de El Salvador.

1.6.3 FUNDAMENTO DOCTRINARIO.

La prueba es de vital importancia para demostrar la existencia de hechos, Couture, señala que en ciencia probar, es tanto la operación tendiente a hallar algo incierto, como la destinada a demostrar la verdad de algo que se afirma como cierto²³.

La labor de averiguación o verificación cobra una singular importancia para la Ciencia del Derecho, pues difícilmente puede concebirse la existencia de los derechos subjetivos sin que paralelamente se acuerde una razonable oportunidad para la demostración de los hechos que constituyen el presupuesto de las normas, y como establece DevisEchandía, “sin la prueba del derecho estaríamos expuestos a su irreparable violación por los demás, y el Estado no podría ejercer su función jurisdiccional para amparar la armonía social y secundariamente restablecer el derecho conculcado²⁴”. La prueba por sí misma no designa solo la comprobación de un hecho, a su vez

²²El impuesto es una clase de tributo obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario regido por derecho público.

²³**COUTURE, E.J.**, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Editorial De palma, primera edición, Buenos Aires, p.215.

²⁴**ECHANDÍA, Hernando Davis**, *Teoría General de la Prueba Judicial*, Editorial Zavalía, Buenos Aires, p.13.

lleva imbita el procedimiento mediante el cual se llega a su comprobación, no obstante cabe destacar que la existencia o inexistencia de los hechos que serán comprobados, ya sea para afirmar o desvirtuar una pretensión, se constituirán en el objeto de la prueba judicial²⁵.

La finalidad de la prueba, es lograr el convencimiento del juez acerca de la existencia o no existencia de hechos de importancia trascendental en el proceso a tal grado que pueda generar credibilidad judicial, para cumplir con la finalidad es preciso valerse de los medios probatorios los cuales son los métodos o procedimientos establecidos por la ley, para establecer la verdad de los hechos, o de las afirmaciones relativas a los mismos²⁶. Dentro de los contemplados en la legislación tributaria se encuentran: La prueba por confesión, prueba documental, prueba contable, prueba pericial de terceros y excepcionalmente se puede hacer uso de la prueba testimonial.

Confesión es “declaración que, sobre lo sabido o hecho por él, hace alguien voluntariamente o preguntado por otro²⁷”. La prueba documental es definida por El Diccionario de Derecho como la que se hace por medio de documentos públicos o privados, o por algún otro elemento material susceptible a facilitar la de un hecho o acto²⁸. La prueba contable, debe ser concebida más allá de otros aspectos, como el aporte de los instrumentos contables para garantizar la acertada decisión de parte del Juez y/o Fiscal²⁹.

²⁵ **KIELMANOVICH**, Jorge L., *Teoría de la Prueba y los Medios Probatorios*, tercera edición, Rubinzal-Culconi, Buenos Aires, p.39.

²⁶ **FOLCO, Carlos María**, Ob. Cit. p.157.

²⁷ **OSSORIO**, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Editorial Heliasta. Edición 28ª, 2001. Buenos Aires. p. 212.

²⁸ **DE PINA VARA, Rafaelob**. Ob cit., p. 418.

²⁹ **UNIVERSIDAD PERUANA LOS ANDES**, Educación Abierta y a Distancia., Huancayo. Unidad de Economía y Desarrollo, 2009, disponible en http://www.cacvirtual.upla.edu.pe/distancia/as_cf.php/03/ECONOMIA%20Y%20DESARROLL O.pdf, sitio consultado el 8 de septiembre 2013.

La doctrina ha considerado que la prueba pericial de terceros es el medio por el cual personas ajenas a las partes, que poseen conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o profesión y que han sido previamente designado en un proceso determinado, perciben verifican hechos y ponen en conocimiento del juez, y dan su opinión fundada sobre la interpretación y apreciación de los mismos, a fin de informar la convicción del magistrado, siempre que para ello se requieran esos conocimientos³⁰.

La prueba testimonial o prueba de testigos es aquella que es suministrada mediante declaraciones emitidas por personas físicas, distintas de las partes y del órgano judicial, acerca de sus percepciones o realizaciones de hechos pasados o de lo que han visto u oído sobre estos³¹. Para de la Oliva esta prueba es la actividad procesal que provoca la declaración de un sujeto, distinto de las partes y de sus representantes, sobre percepciones sensoriales de hechos concretos procesalmente relevantes³². Se trata del testimonio de terceros, entendiendo por testimonio la manifestación sobre el conocimiento de un hecho, destinada, a servir como prueba³³.

1.6.4 FUNDAMENTO NORMATIVO.

La presente investigación se basa en la aplicación del principio de libertad probatoria, consagrado en el artículo 12 de la Constitución de la República, en relación al derecho de defensa que poseen los sujetos pasivos frente a la administración tributaria en los procedimientos.

³⁰ **ARAZI, Roland**, *La Prueba en el Proceso Civil*, primera edición, Ediciones La Roca, Buenos Aires, Argentina, 2001, p. 379.

³¹ **ARAZI, Roland** Ob. cit., p. 221

³² **DE LA OLIVA, Andres Y FERNANDEZ, Miguel Angel**, *Derecho Procesal Civil*, Tomo II, Editorial Centro de Estudios Ramon Areces S.A., Madrid, España 1996. P. 347

³³ **FOLCO, Carlos María**, Ob. cit. p.163.

El código tributario en su artículo 4 establece como derechos de los administrados el derecho de contradicción, el cual le permite utilizar medios de prueba en los procedimientos tributarios, a su vez a que pueda ofrecer y aportar prueba, a ser oído, alegar sobre el merito de las pruebas y a una decisión fundada. Según el artículo 37 del referido cuerpo normativo, los contribuyentes pueden ejercer su derecho de defensa por cualquier medio de prueba para su respectiva valoración por parte de la administración tributaria.

El régimen probatorio se encuentran contemplado a partir del artículo 200 hasta el artículo 211 y en estos se reconoce que en materia tributaria las partes pueden hacer uso de la confesión, prueba documental, prueba contable y prueba pericial como medios probatorios, y excepcionalmente de la prueba testimonial, esta es solamente pertinente como prueba, para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa, que produzcan vicio en el acto administrativo y lo invaliden al momento de valorar la prueba, es decir que este se enfatiza en el caso de que el administrado observe una conducta por parte de un empleado que le perjudique en todo caso el juzgador debe valorar la prueba de conformidad a las leyes tributarias y a falta de estas las del derecho común, para brindar una decisión debidamente fundamentada³⁴.

1.7 SISTEMA DE HIPOTESIS.

1.7.1 HIPÓTESIS GENERAL.

Los medios probatorios en los procedimientos tributarios son esenciales para garantizar el derecho de defensa de los sujetos pasivos de la relación jurídica Tributaria.

³⁴**CODIGO TRIBUTARIO**, D.C. No. 230, del 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

1.7.2 HIPÓTESIS ESPECÍFICAS.

1. A mayor conocimiento de los medios probatorios contemplados en la legislación tributara, mayor será la posibilidad de ejercer idóneamente el Derecho de Defensa.
2. Cuanto más eficientes sean los medios probatorios incorporados en los procedimientos tributarios por los sujetos intervinientes, mayor será la posibilidad de probar los hechos declarados a su favor.

1.7.3 OPERACIONALIZACIÓN DE LA HIPÓTESIS.

VARIABLES:

Variable independiente:

- a) Medios Probatorios en materia Tributaria: prueba por confesión, prueba documental, prueba contable, prueba pericial, prueba por confesión.

Variables dependientes:

- a) Aplicación de Medios Probatorios en materia Tributarias en el país.
- b) Valoración de los distintos Medios Probatorios regulados en el Código Tributario.

1.8 ESTRATEGIA METODOLÓGICA.

1.8.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

El presente trabajo es de carácter Bibliográfico Documental, con el cual se mostraran, los diferentes medios probatorios que pueden ser utilizados para

ejercer el derecho de defensa y específicamente cuales son los que señala el Código Tributario para ese fin, y las diversas doctrinas que contraponen lo dicho por nuestra legislación.

1.8.2 UNIDADES DE ANÁLISIS.

Las unidades de análisis dentro de una investigación, corresponden a la entidad de mayor representatividad, de lo que va a ser el objeto específico de estudio dentro de una investigación, es decir el “qué o quién” es objeto de interés en una investigación. Siendo en este caso en particular, el objeto de interés “EL REGIMEN PROBATORIO EN EL MARCO DEL CODIGO TRIBUTARIO”.

El objeto de análisis dentro de esta investigación, es la administración tributaria, la relación jurídica de carácter tributaria existente entre los contribuyentes, y la administración, el cumplimiento de las obligaciones que han sido adquiridas, y ante el incumplimiento de una obligación por parte de estos, la administración pública procede a través de los procedimientos tributarios, siendo estas actuaciones dirigidas a garantizar el efectivo cumplimiento de la obligaciones por parte de los contribuyentes.

1.8.3 MUESTRA.

Las muestra, serán tomadas de acuerdo al desenvolvimiento de la investigación, en base a los elementos más destacados y que merezcan mayor aplicación, es decir, al aplicador de justicia, a los funcionarios de la administración tributaria, entendiéndose por esta al Ministerio de Hacienda y sus dependencias, que junto a sus actuaciones en el marco del proceso administrativo, delimitándolo a la región metropolitana de san salvador.

1.8.4 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS.

1.8.4.1 Métodos Generales.

Análisis: una investigación y estudio selectivo de la información recopilada en el proceso de investigación.

Síntesis: resultado del análisis realizado a la información recopilada en el proceso de investigación.

1.8.4.2 Métodos Específicos.

Investigación Bibliográfica Documental: utilizando material bibliográfico obtenido por medio de búsquedas realizadas en bibliotecas, medios electrónicos bibliográficos, revistas judiciales, leyes primarias y secundarias nacionales e internacionales.

Análisis de Contenido: evaluando el material con mayor grado de utilidad coherente con la información y metodología utilizada para el desarrollo del informe.

1.8.5 PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.

El primer paso en cuanto a la investigación realizada, fue la selección del tema a desarrollar “EL RÉGIMEN PROBATORIO EN EL MARCO DEL CODIGO TRIBUTARIO” procediendo posteriormente con la recopilación de material didáctico para la elaboración del anteproyecto diseño de la investigación a seguir, que una vez aprobado da la pauta para continuar con la investigación.

CAPITULO II

NOCIONES GENERALES DE DERECHO PROBATORIO.

2.1 ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA PRUEBA.

El contexto histórico de la prueba ha trascendido, en diversas culturas y épocas, por lo cual es difícil precisar el momento en que han surgido, según Louis Calvet³⁵, la primera forma de probar fue el testimonio, para respaldar argumentos sobre circunstancias determinadas, luego surgió el documento el cual afirma que “la palabra había tomado carta de naturaleza antes que la escritura”, surgiendo posteriormente la confesional y la prueba pericial.

2.1.1 LAS PRUEBAS JUDICIALES GRECIA.

En la época clásica de Grecia, la evolución de la prueba, fue sorprendente a pesar de las limitantes que se presentaban en la época. Los primeros estudios realizados en la Retórica³⁶, de ARISTOTELES analiza la prueba por sus aspectos extrínsecos e intrínsecos, utilizando la retórica como medio para argumentar desde el punto de vista de la lógica que él había constituido.

En Grecia predominó la oralidad, tanto en el proceso civil, como en el penal. Imperando el principio dispositivo, según el cual les corresponde a las partes producir la prueba, y excepcionalmente se le permitía al juez tener iniciativa para decretarlas y practicarlas, los medios principales de prueba fueron, los documentos, los testimonios, y el juramento; En cuanto a los testimonios

³⁵CALVET, Ob. Cit., p. 136.

³⁶Retórica es el arte de buscar los medios de persuasión disponibles.

existían restricciones a las declaraciones de mujeres, niños, y esclavos, pero en los procesos mercantiles podían declarar los esclavos, comerciantes y en algunos casos las mujeres, si lo hacían voluntariamente.

La prueba documental gozo de especial consideración, particularmente en materia mercantil, habiéndose otorgado valor ejecutivo directo y en consecuencia valor de plena prueba, como sucedía con los libros de los banqueros, que gozaban de reputación de honradas y dignas de crédito. Lo más notable, fue que existió la crítica lógica, y razonada de la prueba, sin que existiera una tarifa legal, que determinara de antemano su valor.

La evolución existente en Grecia, sobre esta materia fue fundamental para la organización judicial de cualquier país, inclusive supero a la existente en Europa en el siglo XVI³⁷.

2.1.2 PRUEBAS JUDICIALES EN ROMA.

En la Roma antigua, considerada como la cuna del derecho procesal³⁸ en materia de pruebas se desarrolló una evolución, dentro de la cual pueden distinguirse las siguientes etapas:

a) *Fase del antiguo proceso romano, "per legisactiones"*: El juez tenía carácter de árbitro³⁹, con plena libertad de apreciar o valorar las pruebas que las partes hubieren ofrecido, siendo al principio el testimonio la prueba casi exclusiva.

³⁷ **ECHANDIA, Hernando Devis**, Ob. Cit, p.57.

³⁸ Entendiendo por Derecho Procesal, el conjunto de normas del Derecho objetivo que regula el proceso, es decir, que regula los requisitos, el desarrollo y los efectos del proceso.

³⁹ Al hacer alusión a juez como un árbitro, se hace referencia al juzgador como un mediador.

Posteriormente los documentos, el juramento, el reconocimiento personal por el juez e igualmente los indicios; es decir más o menos los medios de prueba que se conocen en la actualidad. No existían reglas especiales sobre la prueba, imperaba el sistema de libre apreciación, era el pueblo quien juzgaba reunido en centurias o por tribus, lo cual excluía la aplicación de lineamientos generales, e incluso una apreciación jurídica de la prueba. Comprendiendo esta fase el período formulario.

- b) *Fase de procedimiento, “extraordiem”*: De marcada naturaleza publicista, durante esta el juez, deja de ser árbitro para representar al Estado, en la función de administrar justicia.

En esta fase se le da al juez mayores facultades para interrogar a las partes y determinar a cuál de ellas les correspondía la carga de la prueba; pero, al mismo tiempo le resta al juez facultades para la valoración de la prueba y en establecer un sistema de tarifa legal⁴⁰ que regulaban su valor.

Los medios de prueba fueron los mismos que en el periodo formulario, pero se impusieron restricciones a la prueba testimonial y se dio mayor importancia a la documental. Es de destacar que ni en los últimos días del imperio, existía un sistema completo y detallado de reglas probatorias que vinculan al juzgador, en los estudios de los jurisconsultos romanos se manifiesta “una tendencia positiva hacia la investigación de la verdad moral”. La carga de la prueba estaba en un principio sobre el

⁴⁰Tarifa legal o prueba tasada, es el sistema en el cual la ley establece específicamente el valor de las pruebas y el juzgador simplemente aplica lo dispuesto en ella.

demandante: “*actore non probante reu absolvitur*⁴¹”, pero la prueba de las excepciones correspondía al demandado: “*reus in excipiendofit actor*⁴²”.

- c) *Periodo justiniano*⁴³: se construyó la lógica de la prueba mediante el derecho canónico, durante este periodo se observa por lo general, la regulación legal de las pruebas, no obstante existían textos favorables, a la apreciación favorable del juez, siendo en verdad un sistema mixto con preponderancia en lo legal, se conservaron los medios probatorios del período anterior, se excluyeron el testimonio de la mujer, del impúber, del perjurio, del delincuente y del loco, se sentaron reglas sobre la carga de la prueba como defensa contra la arbitrariedad de los jueces.

Se reconoció el principio contradictorio, como la necesidad de una dualidad de partes que sostienen posiciones jurídicas opuestas entre sí, de manera que el tribunal encargado de instruir el caso y dictar sentencia no ocupa ninguna postura en el litigio, limitándose a juzgar de manera imparcial acorde a las pretensiones y alegaciones de las partes.

Como en materia de interrogación de testigos, que debía de ser conocido por ambas partes. Al demandado se le otorga un eficaz sistema de defensa y el derecho a excepcionar. Es muy poco lo que se ha agregado a la concepción jurídica romana, si bien en la actualidad las tendencias buscan devolverle al juez la libertad de apreciación razonada y científica

⁴¹Si el actor no prueba, el reo es absuelto.

⁴²Al demandante le toca la prueba de los hechos que alega y que son fundamento de sus pretensiones jurídicas, mientras que al demandado le toda la prueba de los hechos que fundamenten sus excepciones procesales o defensa de fondo.

⁴³**PETTIT**, Eugene, *Tratado Elemental de Derecho Romano*, primera edición, Editorial Época, México, p.60.

de las pruebas, dándole facultades inquisitivas, para producirlas, en busca de la verdad real, tanto en el proceso civil, como en el proceso penal⁴⁴.

2.1.3 LAS PRUEBAS JUDICIALES EN LA EUROPA POSTERIOR AL IMPERIO ROMANO.

Se pueden distinguir cinco fases en la evolución de las pruebas judiciales:

a) Fase étnica o primitiva.

Corresponde a todas las sociedades en formación, en cada sociedad no había un sistema probatorio judicial propiamente dicho, lo que había era un sistema procesal rudimentario, a la caída del imperio romano⁴⁵ existían en Europa grupos étnicos, se hallaban en la denominada fase primitiva en la historia de las pruebas judiciales, y el derecho procesal en general, puesto que la influencia religiosa, que caracterizó la fase siguiente, viene muchos años después con el dominio del cristianismo sobre los germanos, francos y demás grupos importantes. De ahí que suele denominarse esta fase, como fase étnica.

b) Fase religiosa o mística.

Es posible distinguir dos sub etapas que se generan durante el desarrollo de la fase religiosa o mística, siendo la primera la que se desarrolla en el Antiguo Derecho Germano, y la segunda la influencia del derecho Canónico.

⁴⁴ECHANDÍA, Teoría, Ob. cit., p.78.

⁴⁵Se hace referencia a la caída del imperio Romano, con la pérdida de la capital del mismo, Constantinopla en manos de los turcos otomanos 29 de mayo de 1453, conforme al calendario juliano, marcando el fin de la Edad Media en Europa.

El Antiguo Derecho Germano:

En el proceso germánico la prueba, tenía una finalidad en sí misma, y conducía a fijar la sentencia, que el juez apenas adoptaba, de este modo era una actividad casi solo desarrollada por las partes.

Surgio así un nuevo concepto de prueba legal, ya que estaba sometida a una rigurosa formalidad y sus resultados eran generalmente incontrovertibles.

Pero no se trataba efectivamente de un sistema legal de pruebas, sino un convencimiento puramente formal. Así surgieron las ordalías⁴⁶, los duelos judiciales, y los juicios de Dios, lo mismo que las pruebas de agua y de fuego, este sistema perduro hasta muy entrada la edad media, en casi todos los pueblos de Europa, y correspondió exclusivamente al derecho canónico la misión de combatirlo y eliminarlo.

Influjo Del Derecho Canónico:

Por medio del derecho canónico⁴⁷ va penetrando poco a poco el sistema romano de la época del imperio y se van abandonando, los medios barbaros utilizados como fuente de prueba, los jueces eclesiásticos son verdaderos magistrados, ya no es su libre convicción la que rige, sino una verdadera apreciación jurídica de la prueba, sujeta a numerosas reglas, pero se frena el exagerado formulismo del derecho germano antiguo.

⁴⁶La ordalía o Juicio de Dios era una institución jurídica vigente hasta finales de la Edad Media en Europa, era una herramienta de tortura a disposición de los fiscales, con finalidad probatoria.

⁴⁷ Derecho canónico, es una ciencia jurídica que conforma una rama dentro del Derecho cuya finalidad es estudiar y desarrollar la regulación jurídica de la Iglesia católica.

c) La fase legal, denominado “sistema de tarifa legal”.

El Derecho canónico a pesar de haber regulado específicamente los medios de prueba, y su apreciación, que fue indispensable en la lucha contra los sistemas místicos que regían en toda Europa, la falta de preparación e ignorancia de los jueces hizo aconsejable la predeterminación por el legislador eclesiástico, de todo un sistema probatorio. Se le dio los papas instrucciones detalladas para el proceso canónico, y los canonistas elaboraron reglas sobre las pruebas, guiados por el método escolástico, utilizando las tradiciones romanas y principios tomados de la Biblia.

En esta fase de la tarifa legal, puede decirse que desde mediados del siglo XII, se impuso en Europa el criterio romano, sobre la distribución de la carga de la prueba, que liberando al acusado de la inquisición, dejándole solo la carga de probar, sus propias afirmaciones constitutivas y excepciones propiamente dichas, y al actor de las pruebas contenidas en la demanda, además los interrogatorios se transformaron en posiciones, como acto de parte.

Uno de los principios fundamentales que se introdujeron, es aquel que obliga al juez a juzgar, “según lo alegado y probado⁴⁸”.

d) La fase sentimental, denominada fase de convicción moral.

Puede decirse que esta fase tiene su origen durante la revolución francesa, que acogió las teorías de Montesquieu, Voltaire, siendo los pioneros en la

⁴⁸ Principio de Congruencia.

creación y aplicación de las leyes sobre la libertad de apreciación, y la convicción íntima como único fundamento del fallo.

El nuevo derecho francés se difundió por Europa, solo a mediados del siglo XIX, pero en Austria duro el sistema legal durante muchos años, casi hasta el final del siglo XIX. Así se originó esta nueva fase del derecho probatorio, y que bien se ha denominado sentimental, por estar basada en la ilusoria creencia de la infalibilidad de la razón humana y del instinto natural, de ahí se consideró el juicio por jurados, como la revelación presunta de lo verdadero por la conciencia no iluminada y no razonadora. Este sistema trajo como consecuencia que el proceso penal fuera tramitado de forma oral, dándosele al juez facultades inquisitivas para la búsqueda de pruebas a diferencia del proceso civil que continuo sujeto a la tarifa legal, al procedimiento escrito y a la iniciativa de las partes.

e) Fase científica.

Es en el siglo XV, es que aparece, el principio de la investigación oficiosa, del derecho por el juez, siendo que el razonamiento judicial se ve como un silogismo⁴⁹ en su más estricto sentido, lo cual es consecuencia del sentido abstracto que impera en esa materia, y del carácter retórico ya mencionado, pese a que comienza a debilitarse, la naturaleza argumentativa de la prueba, empezando así a desarrollarse el cambio en la teoría de las presunciones, buscando así un fundamento en el criterio objetivo de la probabilidad. Por otra parte el iusnaturalismo trata de superar los límites de la teoría de la verdad probable, utilizando el principio conocido como aritmética de la

⁴⁹El silogismo es una forma de razonamiento deductivo que consta de dos proposiciones como premisas y otra como conclusión, siendo la última una inferencia necesariamente deductiva de las otras dos.

prueba, y así la validez del testimonio se basa en el criterio numérico o cuantitativo, se le da un valor exagerado a la prueba testimonial, por una excesiva credibilidad en la sinceridad de los testigos, y la ignorancia de conocimientos psicológicos, sobre las causas de frecuentes inexactitudes de sus declaraciones. Sin embargo esta misma teoría iusnaturalista sienta los precedentes de la actual teoría de la prueba legal⁵⁰.

2.2. NOCION CONCEPTUAL.

La Palabra prueba deriva del vocablo latín *probeque* que puede traducirse como buenamente, rectamente, u honradamente, otras fuentes establecen que deriva de la palabra *probandum*, que significa recomendar, aprobar, experimentar, patentizar o hacer fe. En su acepción lógica, puede fácilmente advertirse que dicha noción trasciende el campo del derecho, pues está actividad, se halla presente en múltiples manifestaciones de la vida cotidiana y en todas las ciencias, artes y técnicas.

Para Cabanellas prueba es: “la demostración de la existencia de un hecho físico o jurídico, según las formas o condiciones exigidas por la ley. Son también los medios que pueden utilizarse en juicio para demostrar la veracidad de los hechos aducidos⁵¹”, por lo tanto la demostración de existencia de un hecho ignorado, o no afirmado, como la confirmación de un hecho supuesto previamente afirmado, como bien señala Couture, que en ciencia probar es tanto la operación tendiente a hallar algo incierto, como la destinada a demostrar la verdad de algo que se afirma como cierto⁵².

⁵⁰ECHANDÍA, Teoría, Ob., cit., p. 9.

⁵¹CABANELLAS, Guillermo, Ob,cit p. 98.

⁵²COUTURE,E.J.,*Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Editorial De palma, Buenos Aires, tercera edición, p. 215.

Esta labor de averiguación o verificación cobra una singular importancia para la Ciencia del Derecho, pues difícilmente puede concebirse la existencia de los derechos subjetivos sin que paralelamente se acuerde una razonable oportunidad para la demostración de los hechos que constituyen el presupuesto de las normas, y como establece el autor DevisEchandía, “sin la prueba del derecho estaríamos expuestos a su irreparable violación por los demás, y el Estado no podría ejercer su función jurisdiccional para amparar la armonía social y secundariamente restablecer el derecho conculcado⁵³”.

Es correcto afirmar en este contexto que el derecho probatorio, pertenece al grupo de las ciencias reconstructivas⁵⁴, en consecuencia la prueba se enfoca en la reconstrucción de forma lógica de hechos que han acontecido en el pasado, y que si bien pueden seguir existiendo en el presente, y tener consecuencias jurídicas.

Siempre en la misma línea de pensamiento, Tundidor Camba, manifiesta que luego de analizar las diversas acepciones del concepto de prueba en relación al derecho procesal, considerando grandes teóricos en el tema como Couture, Cabanellas y Chiovenda, define la prueba como: “Todo acto de demostración que realizan las partes ante el juez encaminados a fijar una actuación humana, previamente alegado por las partes en el proceso, a fin de que se aplique la norma legal correspondiente y se produzca por consiguiente la consecuencia jurídica determinada⁵⁵”.

⁵³ ECHANDÍA, Teoría, Ob cit., p.13.

⁵⁴ DELLEPIANE, A., *Nueva Teoría General de la Prueba*, Editorial Valerio Abeledo, Buenos Aires. p.135.

⁵⁵ TUNDIDOR CAMBA, Raydel, *La Prueba y la Posibilidad del Numerus Apertus III Encuentro Internacional de Justicia y Derecho*. Editorial Matanzas, Cuba, primera edición, p. 196.

La prueba, al igual que en todas las ramas del derecho, adquiere una notoria importancia en la parte procesal del derecho tributario, es decir dentro de los procedimientos administrativos tributarios, que busca conforme a lo establecido en la legislación, determinar las posiciones de las partes, por un lado el contribuyente, materializando su derecho de defensa de conformidad al artículo 11 de la Constitución de la República⁵⁶.

Por último y no menos importante hacer referencia a la teoría de la prueba, donde algunos tratadistas se refieren a la teoría de la prueba como un derecho probatorio, la misma que trata de abarcar todos los problemas relacionados con la evidencia jurídica y con la formación de la conciencia de la autoridad decisoria, de allí que se tiene estrecha relación con la teoría del conocimiento.

Al igual como se ha construido la teoría general del proceso, la doctrina ha elaborado la teoría general de la prueba que puede definirse como: “aquella derivada de la unidad fundamental del proceso que implica una noción común de prueba para todo tipo de proceso, siempre que en ella se distingan aquellos puntos que por política legislativa, ya que no por razones de naturaleza o función, pueden estar regulados de diferente manera en uno u otro proceso⁵⁷”.

2.3 OBJETO DE LA PRUEBA.

La prueba por sí misma no designa solo la comprobación de un hecho, sino que a la vez lleva imbitito el procedimiento mediante el cual se llega a su

⁵⁶ **Constitución de la República de El Salvador**, Decreto Legislativo, nº38, Asamblea Constituyente 15 diciembre 1983, Diario Oficial No.234.

⁵⁷ **ECHANDIA**, Teoría, Ob cit., p. 20.

comprobación, no obstante cabe destacar que la existencia o inexistencia de los hechos que serán comprobados, que sirvan para afirmar o desvirtuar una pretensión, se constituirán el objeto de la prueba judicial⁵⁸.

Echandía determinaba que por el objeto de la prueba se debe entender lo que se puede probar en general aquellos sobre que se puede recaer la prueba, es una noción objetiva y abstracta, no limitada a los problemas concretos de cada proceso, ni los intereses o pretensiones de las partes, de idéntica aplicación en actividades procesales y extraprocesales, sean o no jurídica, hace un noción misma de la prueba, se extiende a todos campos actividad científica e intelectual⁵⁹.

El efectivo estudio, análisis y en consecuencia, la aplicación de una norma jurídica, es una inequívoca consecuencia de dos situaciones básicas que nos permiten establecer de forma concreta el objeto de la prueba:

a) El hecho Articulado.

Si bien los hechos son Objeto de la prueba, no son todos los hechos los que tienen incidencia en una situación jurídica determinada, dentro de la litis, podrá constituirse el tema decidendum, en el proceso, sino y por lo general solo aquellos que hubiesen sido alegados o articulados por las partes⁶⁰, vale decir que los hechos llamados a establecerse en objeto de la prueba deben de haber sido introducidos por las partes en el proceso, a través de sus

⁵⁸**KIELMANOVICH, Jorge L.**, *Teoría de la prueba y los medios probatorios*, tercera edición, Rubinzal-Culconi, Buenos Aires, p.39.

⁵⁹**VASQUEZ López, Luis**, *Teoría General del proceso*, libro de consultas para estudios del Derecho procesal, editorial LIS, pequeño formato, primera edición, 2003 p. 69.

⁶⁰En base al principio dispositivo, el objeto de la prueba, se halla delimitado por los litigantes, que hacen uso de su legítimo derecho de defensa.

escritos constitutivos de la demanda, reconvención, excepciones y sus contestaciones⁶¹ .

b) El hecho Controvertido y Conducente.

Los hechos, cuando articulados por las partes y a su vez se encuentren controvertidos en el proceso, es necesario aclarar que el hecho se vuelve controvertido, al momento de ser negado en forma expresa por el adversario, ahora bien el ordenamiento procesal exige que el hecho, a la par de controvertido, sea conducente para constituirse en objeto de prueba, pues en rigor de verdad el hecho inconducente no podría ni debería ser materia de la actividad probatoria frustra probatur quod probatum non relevat⁶², no solo basta que existan hechos controvertidos, para abrir a prueba ya que es necesario que los hechos puedan incidir en la solución del juicio.

A su vez existen otras situaciones objetivas que eximen de prueba, como son los hechos que gozan de una presunción legal y los hechos evidentes, esto se debe a que una presunción crea una ficción legal que indica como cierto un hecho.

La anterior afirmación no significa que las presunciones sean medios de prueba, sino un beneficio añadido que tienen la continua precisión y concordancia de ciertos hechos que se manifiestan de igual manera y que inciden en la valoración que la autoridad decisoria realiza sobre las pruebas aportadas, pero no se debe confundir una presunción legal con hechos que partiendo de un indicio concluyen en una situación específica, y por último

⁶¹ KIELMANOVICH, op cit., p. 50.

⁶² Es inútil probar los hechos no relevantes

los hechos evidentes, que son aquellos que se forman con el diario vivir y que la autoridad debe tenerlos como ciertos⁶³.

2.4 NATURALEZA JURIDICA DE LA PRUEBA.

Considerada desde el punto de vista de su aportación al proceso, sea como actividad del juez o de las partes o sea como los diversos medios utilizados para obtener el convencimiento del juzgador sobre la existencia o inexistencia y las características de los hechos sobre los cuales debe preferir su decisión, las pruebas son actos jurídicos procesales, porque en ellas interviene la voluntad humana⁶⁴.

2.5 FIN DE LA PRUEBA.

Habitualmente la finalidad de la Prueba ha sido entendida como la de establecer la verdad de un hecho y a su vez que la finalidad suprema y sustancial de la misma, es la comprobación de la verdad, si bien es cierto, que la búsqueda de la verdad no puede realmente estructurarse como el fin de la prueba, consecuentemente como se ha venido desarrollando hasta el momento el propósito de la prueba es de forma general lograr una convicción del juez acerca de la verdad de los hechos alegados, con los medios y en la forma que el ordenamiento jurídico lo permita. Por lo cual el fin de la prueba no se aleja mucho de lo anterior, siendo la finalidad de la prueba, la de formar un convencimiento al juez acerca de la existencia o no existencia de

⁶³**DERAS PORTILLO, Karla Marjory, PORTILLO POSADA Yasmin Esmeralda y Melvin Derick VASQUEZ MORAN**, *“Los medios de prueba en los procedimientos administrativos tributarios en el salvador”*. Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, El Salvador, 2011, p. 19.

⁶⁴**ECHANDÍA, Hernando Devis**, *Compendio de derecho procesal*, Tomo II Pruebas Judiciales, quinta edición, Editorial ABC, Bogotá 1997, p 5.

hechos de importancia trascendental en el proceso a tal grado que pueda generar credibilidad judicial.

2.6 PRINCIPIOS GENERALES DE LA PRUEBA JUDICIAL.

En relación con la teoría general de la prueba⁶⁵ y junto a diversos enunciados que resultan comunes a toda forma procesal, es necesario mencionar una serie de principios que esencialmente se vinculan con la admisibilidad, conducencia y valoración de la eficacia de la prueba.

a) Principio de Unidad de la Prueba.

El principio de unidad de la prueba, relacionado con el sistema de la sana crítica impone como regla la valoración de la prueba en su conjunto, para llegar a la certeza de los hechos, no basta con una evaluación aislada o fragmentaria de los elementos probatorios incorporados, sino valorados en su totalidad, para que lleven al juez a la convicción acerca de la existencia o inexistencia de los hechos discutidos en la litis⁶⁶.

b) Principio de Comunidad de la Prueba.

Este principio determina, que el resultado de la actividad probatoria, realizada a instancias de las partes, o del juez no pertenece en definitiva a quien la oferto, en el proceso, si no al tribunal. Las partes continúan siendo dueñas de ofrecer tal o cual probanza, y en función del principio de adquisición procesal, cada medida de prueba en particular, no solo

⁶⁵ Afirma José Ovalle Favella, Profesor de la Facultad de Derecho de la Unan, que la base de la Teoría General del Proceso, consiste en s que todos los procesos, se rigen por los mismos principios fundamentales, independientemente del contenido del litigio.

⁶⁶KIELMANOVICH, Ob, cit., p. 65.

beneficiará a quién la propuso, y obtuvo su incorporación al proceso, generando así una acción directamente proporcional que es perjudicar la pretensión de la parte contraria, en este sentido apunta Liebman, en virtud del principio de adquisición procesal un hecho puede ser declarado cierto aún a base de pruebas que no hayan sido proporcionadas por la parte gravada con la carga, sino que hayan sido producidas⁶⁷.

c) Principio de Contradicción de la Prueba.

El principio de contradicción de la prueba, de origen meramente constitucional, el cual implica que la misma para ser válida o por lo menos eficaz debió de haber sido producida con audiencia o con intervención de la parte contraria, de modo que esta pudiese haber fiscalizado su ordenada asunción y haber contado con la posibilidad de ofrecer prueba de descargo⁶⁸.

El derecho de defensa, en un juicio no es una estéril garantía que se agota un puro ejercicio de contradicción a la pretensión invocando defensas o excepciones o que se acuerda para la impugnación de los actos procesales, sino que se extiende naturalmente a la materia de la prueba, particularmente por la dramática incidencia que los hechos y su comprobación tienen para la existencia de los derechos sustantivos y la efectividad de los procedimientos judiciales.

Señala Couture, “que el procedimiento de la prueba no es sino una manifestación particular del contradictorio, como no se concibe el proceso sin el debate, tampoco se puede concebir el proceso sin debate, tampoco se puede concebir que una parte produzca prueba sin un adversario”. Una

⁶⁷ KIELMANOVICH, Ob cit., p. 65.

⁶⁸ Ibid. p.66.

prueba que se ha producido a espaldas de otro litigante por regla general es ineficaz⁶⁹. El cumulo probatorio es un conjunto de garantías para que la contraparte pueda cumplir su obra de fiscalización. El principio dominante es el de que toda prueba se produce por injerencia y posible oposición de la parte que eventualmente puede perjudicar.

Explica DevisEchandía, que la parte contra quien se opone una prueba debe de gozar de oportunidad procesal, para conocerla y discutirla, incluyendo en esto el ejercicio de su derecho de contraprobar, es decir que debe llevarse a la causa con conocimiento y audiencia de todas las partes; se relaciona directamente con los principios de unidad y comunidad de la prueba⁷⁰.

En conclusión el principio de contradicción de la prueba se basa en las pruebas que pueden aparecer en un proceso con el solo fin de servir de guía al juzgador, pero también la parte contraria podrá objetarla y discutirla, inclinando la prueba presentada a su favor, haciendo de este principio uno de los más importantes al momento de aplicar justicia, generando a la parte contraria la oportunidad procesal para conocer la prueba, debatirla y discutirla⁷¹.

d) Principio de la Ineficacia de la Prueba Ilícita.

Este principio se basa en la justa demostración de los hechos que interesan al proceso, y que el mismo se realice con estricta observancia de las leyes

⁶⁹ **COUTURE**, Ob, cit., p. 129.

⁷⁰ En el sentido de que, si las partes pueden utilizar los medios que sean suministrados por las partes contrarias, interviniendo así en su causa, y utilizando todos los medios de prueba a su alcance.

⁷¹ **MORALES, Ernesto Saul**, *Los Medios Probatorios*, Trabajo de investigación grupo All, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 2007, p 71.

que regulen la actividad probatoria⁷², antes y durante los procedimientos judiciales pues como destaca DevisEchandía, una libertad absoluta de los medios de prueba, degeneraría en una especie de anarquía jurídica y convertiría al proceso en fuente de desigualdad e iniquidad en instrumento para la violación del derecho y la moral⁷³.

e) Principio de Legalidad de la Prueba.

La jurisprudencia salvadoreña, ha sostenido que en virtud de la sujeción de la Administración a ley, sólo puede actuar cuando ésta la faculte, ya que toda acción administrativa se nos presenta como un poder atribuido previamente por la ley, y por ella delimitado y construido.

En ese sentido, los autores García de Enterría y Fernández, señalan que el Principio de Legalidad impone, pues, la “exigencia material absoluta de predeterminación normativa de las conductas y de las sanciones correspondientes, exigencia que afecta a la tipificación de las infracciones, a la graduación y escala de las sanciones y a la correlación entre unas y otras, de tal modo que, el conjunto de las normas aplicables permita predecir, con suficiente grado de certeza, el tipo y el grado de sanción susceptible de ser impuesta⁷⁴”. El principio de legalidad de la prueba implica que en todo proceso jurídico la valoración que realiza el juzgador, debe estar apegada a la ley, este principio lo encontramos reflejado en nuestro ordenamiento jurídico en los artículos 15, 86, y 172 de la Constitución de la República⁷⁵.

⁷²En otras palabras no es admisible en el proceso ningún medio probatorio, ilícito, contrario a la moral, a libertad personal de las partes.

⁷³ KIELMANOVICH, Ob, cit., p.69.

⁷⁴ **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, con ref. 117-R-99 del veintiuno de agosto del año dos mil uno., considerando X, p. 12

⁷⁵ **Constitución de la República de El Salvador**, Decreto Legislativo, nº38, Asamblea Constituyente 15 diciembre 1983, Diario Oficial No.234.

f) Principio de Inmediación de la Prueba.

El principio de inmediación referido a la materia de la prueba, implica que es necesario que todos los sujetos procesales reciban la prueba de una manera directa, inmediata y simultánea. Es necesario que las pruebas lleguen al ánimo del juez sin alteración alguna. A la hora de recibir la prueba el juez debe estar en comunicación directa con los demás sujetos del proceso⁷⁶.

La inmediación atañe vitalmente la eficacia de la prueba en el proceso, y por ende a la efectividad de los procedimientos judiciales pues supone la exclusión de toda intermediación artificial e inútil entre el juez y la prueba. El principio de intermediación de la prueba dentro del sistema judicial contiene una caracterización trascendental. La intermediación permite al juzgador percibir de su fuente directa, las pruebas y las alegaciones de las partes, mientras el juez valora el acervo probatorio en un lapso temporal que no debe ser prolongado, para que lo interiorizado por el juzgador no se desvanezca con el transcurrir del tiempo.

Otras fuentes de la doctrina concuerdan con lo antes señalado y manifiestan que el principio de intermediación, como bien apunta Calamandrei, la intermediación significa presencia simultánea de los varios sujetos del proceso en el mismo lugar, y, por consiguiente, posibilidad que entre ellos puedan cambiarse oralmente sus comunicaciones, este contacto entre las partes da lugar a lo esencial del juicio que es como indica el autor Perfecto Ibañez, la relación directa del juez con las fuentes personales de prueba⁷⁷, para que el

⁷⁶**SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** Sentencia de Inconstitucionalidad con referencia 1739-92, San José, Costa Rica, a las once horas cuarenta y cinco minutos del primero de julio de mil novecientos noventa y dos, p. 45

⁷⁷**Escuela Judicial de Barcelona**, “*Conclusiones del Seminario Inmediación y Oralidad*”, celebrado en Barcelona los días 24, 25 y 26 de mayo de 2006. p.67

juzgador llegue a un convencimiento veraz y oportuno de los hechos que quieren ser comprobados, y en consecuencia, pueda darse una sentencia justa y conforme al ordenamiento jurídico, es requisito indispensable que a lo largo del procedimiento, y concretamente durante el juicio, se hayan realizado pruebas suficientes y válidas y, por lo tanto, lícitamente obtenidas por ambas partes, para que se genere una obligación juzgador de eliminar el principio de presunción de inocencia que rige por imperativo constitucional ante cualquier procedimiento⁷⁸.

g) Principio del *Favor Probationes*.

El principio del *favor probationes*, de escaso desarrollo doctrinario y difícil conceptualización pero insoslayable importancia para los procedimientos judiciales de los tiempos actuales, este principio supone que en caso de objetivas dudas y dificultades probatorias, deberá estarse a favor de la admisibilidad, conducencia o eficacia de la prueba y flexibilizando en particular el criterio que gobierna el régimen de admisibilidad y eficacia de la prueba indiciaria.

En lo correspondiente a la virtualidad que puede atribuirse a este principio en los que se refiere a la conducencia de la prueba es de destacar que en hipótesis de duda parecería preferible pecar por exceso antes que por insuficiencia en su proveimiento, dado que esta última circunstancia bien podría resultar irremediablemente frustratoria del reconocimiento de los derechos discutidos en la litis a diferencia de la primera que a los sumo, podría implicar una demora en la tramitación de la causa compensable a

⁷⁸ **CONSTITUCION DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR.** ARTÍCULO 12. “Toda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa”.

partir de una siempre posible aceleración de los procedimientos judiciales a expensas de una decidida intermediación de parte del tribunal⁷⁹.

Por tal motivo se ha considerado que si la prueba que se intenta producir no es notoriamente improcedente, en caso de duda, corresponderá recibirla sin perjuicio de la valoración que se haga de los elementos aportados al proceso. En cuanto a la aplicación del principio del *favor probationes* en lo atinente a la admisibilidad de los medios probatorios, cuadran idénticas salvedades que las mencionadas, es así verbigracia que si bien la carga de la prueba corresponde a las partes para que puedan demostrar sus pretensiones.

h) Principio de Oralidad.

Resulta difícil encontrar un proceso escrito que no admita un grado de oralidad y uno oral que a su turno no incorpore en alguna medida la escritura, el principio de oralidad supone modernamente que si bien los actos preparatorios (demanda, reconvención y sus contestaciones) se podrán redactar por escrito –tolerando incluso su modificación o transformación ulterior en audiencia- la prueba para ser válida y eficaz, habrá de ser asumida oralmente y en lo posible en una o en pocas audiencias⁸⁰.

Decir oralidad, es tanto como decir concentración, y es aquí cuando se manifiesta mejor la diferencia entre el proceso oral y el proceso escrito, porque mientras el oral tiende necesariamente a restringirse en una o pocas audiencias próximas en las que todas las actividades procesales tengan su

⁷⁹KIELMANOVICH, Ob, cit., p. 74.

⁸⁰CHIOVENDA, G., *Ensayos de Derecho Procesal Civil*, Editorial Ejea, Buenos Aires, Tomo II, p.251.

desarrollo, mientras que el proceso escrito se extiende a una serie de fases indefinidas⁸¹. Se define la oralidad como principio, como aquel en función del cual la sentencia debe basarse sólo en el material procesal aportado en forma oral respectivamente y donde la secuencia probatoria se da de una forma agilizada, es por tal motivo que este principio se relaciona automáticamente con el principio de inmediación. Si bien, tanto la oralidad y la escritura son las dos formas externas que pueden adoptar las actuaciones procesales; es necesario buscar un elemento que permita determinar cuándo un proceso está inspirado por el principio de oralidad, siendo las características principales:

Existe un predominio de la palabra hablada como medio de expresión, si bien puede atenuarse por el uso de escritos de alegaciones y de documentación, por lo que debemos analizar la concreta regulación de cada procedimiento para advertir la vigencia del principio de oralidad.

En las que exista un contacto directo del juez con las partes tanto para debatir oralmente cuestiones jurídicas o fácticas, como para apreciar directamente los elementos sobre los que deberá fundamentar su sentencia⁸².

i) Principio de la Originalidad de la Prueba.

Este principio supone que el medio de prueba ofrecido deberá referirse en lo posible, a la fuente original e inmediata de la cual se pretende o debe más

⁸¹ KIELMANOVICH, Ob, cit., p.84.

⁸² PICÓ IJUNOY, Joan, *El principio de Oralidad en el Proceso Civil Español*, Catedrático de Derecho Procesal Universidad Rovira i Virgili España, disponible en <http://www.uv.es/coloquio/coloquio/informes/ip25esp.pdf>, sitio consultado 16 de septiembre 2013.

bien extraer la representación de los hechos, sea ello por su propia naturaleza o por disposición de ley. Es decir que en el proceso no podrán ser admitidos medios de prueba que se obtengan de forma dudosa y poco precisa.

2.7 CARGA DE LA PRUEBA.

El onusprobandi es la expresión de origen latino del principio que señala quien está obligado a probar en los tribunales. La carga de la prueba es el gravamen que recae sobre las partes, de facilitar el material probatorio necesario al juzgador para formar sus convicciones sobre los hechos alegados o invocados⁸³, tiene por objeto determinar cómo debe distribuirse entre las partes la actividad consistente en probar hechos que son materia de litigio⁸⁴. En virtud del principio dispositivo, que prevalece en el ordenamiento jurídico salvadoreño, las partes son libres de determinar, en la demanda o en la contestación, los hechos que consideren de interés para que se les reconozca o desestime la pretensión, encontrándose sujetas a los hechos en que basaron los fundamentos de la pretensión, defensa o excepción. Es por esta razón que en las diferentes legislaciones se han considerado reglas que permitan un control y manejo de la actividad probatoria por las partes con el fin de lograr la convicción del juzgador.

La noción de la carga de la prueba, posee dos aspectos fundamentales⁸⁵:

Es una regla para el juzgador, o regla de juicio, porque indica cómo debe de fallar cuando no se encuentre prueba de los hechos sobre los cuales basar su decisión.

⁸³ **MORALES**, Ob, cit., p. 49

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ **ECHANDIA**, Ob,cit., compendio, p. 142.

Es una regla de conducta para las partes, porque indirectamente les señala cuales son los hechos que a cada parte le interesa probar, para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento para sus pretensiones o excepciones⁸⁶.

¿A quién le corresponde probar?

Se ha sostenido tradicionalmente que al actor le correspondía los probar los hechos invocados como causa de su pretensión mientras que con relación al demandado se afirmaba como la carga de probar los hechos sobre los que reposaban sus defensas o excepciones⁸⁷.

El que afirme un hecho ha de probar la existencia de este, y el que lo niega no se encuentra en la obligación de probar su negación. Sin embargo la carga de la prueba se puede invertir y se presenta como una excepción a la regla general “el que afirma prueba” cuando su negación lleve consigo la afirmación de un hecho, así mismo en el supuesto que la negación se oponga a una presunción legal. Algunos autores consideran que si las partes aportan las pruebas necesarias a su respectiva posición y el resultado de convencer al juez se obtiene, carece de interés entrar en el problema de la distribución de la carga de la prueba, pues solo debe decidirse sobre esta al final del proceso, después de examinadas las circunstancias no discutidas y después de la recepción de la prueba.

En esta línea las reglas sobre la carga de la prueba solo revisten importancia practica ante la ausencia o insuficiencia de elementos probatorios susceptibles de fundar la convicción judicial, pues el juez no puede absolver

⁸⁶Ibid., p. 148.

⁸⁷**KIELMANOVICH**, Ob cit., p.78.

la instancia, debe resolver la controversia y a tales efectos recurre a las reglas fijadas por la carga de la prueba, estas reglas ayudan al juez a formarse un juicio, afirmativo o negativo, sobre la pretensión que se hace valer⁸⁸.

Una regla de juicio, indica al juez como debe fallar, cuando no encuentre en el proceso pruebas que le den certeza, sobre los hechos que deben fundamentar su decisión, e indirectamente establece a cuál de las partes le interesa acreditar tales hechos para evitarse consecuencias desfavorables, la esencia sobre las normas que tratan sobre la carga de la prueba consiste en guiar al juez acerca del contenido de la sentencia en un determinado caso en concreto, en donde sea posible determinar la verdad de una afirmación en un hecho importante.

1.8 MEDIOS PROBATORIOS.

2.8.1 NOCIÓN CONCEPTUAL.

Se entiende por medio de prueba los instrumentos y órganos que suministran al juez el conocimiento de los hechos del proceso, es decir, los elementos personales y materiales del medio de prueba. (Según Hernando DevisEchandia).

Es de suma importancia dejar establecido que los medios de prueba no son la prueba y advertir que no se debe confundir el origen con el resultado, pues los medios de prueba constituyen el mecanismo o la forma por el cual se

⁸⁸**ROSENBERG, LEO**, *La Carga de la Prueba*, Segunda Edición en castellano, Editorial B de F, Buenos Aires Argentina, 2002, p.17.

genera la prueba en el proceso. Los medios probatorios lo podemos definir también como los instrumentos con los cuales se pretende lograr el convencimiento del juzgador sobre los hechos objeto de prueba.

Estos instrumentos pueden ser objetos materiales como los son los documentos, instrumentos, etc., o en conductas humanas realizadas en ciertas condiciones, como por ejemplo la confesión de parte, la declaración de testigo, el dictamen pericial y la inspección judicial⁸⁹.

2.8.2 SUJETOS DE LA ACTIVIDAD PROBATORIA.

Se entiende por sujetos a las personas que desempeñan alguna de las actividades procesales probatorias, ya sea de presentación de solicitud, de admisión o decreto de práctica, de recepción, de contradicción, de valoración y de apreciación de la prueba.

Por otra parte entendemos a la actividad probatoria como todo medio que sirve para poder conocer cualquier hecho o actividad de comprobación de los hechos en el proceso.

2.8.3 CLASIFICACIÓN DE LOS MEDIOS PROBATORIOS.

En virtud de las características peculiares que presenta cada uno de los medios de prueba, la doctrina ha formulado diversas clasificaciones para estos, según su forma, objeto, función, finalidad o según su resultado, entre las cuales se puede mencionar las siguientes⁹⁰:

⁸⁹ **MORALES**, Ob, cit., p.69.

⁹⁰ **AREVALO PEÑAILILLO**, Daniel. *La Prueba en Materia Sustantiva Civil*. Editorial Jurídica de Chile, Primera Edición, Año 1989. p. 27.

a) Según la forma en que se expresan: orales y escritas.

Por el acto de origen del medio probatorio unas son orales y otras escritas. Son escritas la instrumental y la pericial, y son orales, la de testigos y la confesión.

b) Según su objeto: directas e indirectas.

Esta clasificación es compleja, por lo que los autores han adoptado diversos puntos de vista al respecto, y por lo tanto será necesario sub clasificarlo para una mejor comprensión.

En virtud de la identidad o diversidad entre el hecho probado y el hecho que se demuestra con tal prueba:

Prueba directa es aquella en la que existe identidad entre el hecho a probar y el que la prueba demuestra; es decir, el hecho que se pretende probar es el mismo que el juez ha percibido con la prueba. Prueba indirecta es aquella en que no existe tal identidad, pues el hecho que se persigue es distinto del que demuestra el medio respectivo.

Por otro lado, el modo como el medio de prueba demuestra el hecho que se pretende probar:

Prueba directa es aquella en que el hecho que prueba el medio respectivo, es el mismo que se pretende probar, sin ser necesario que el juez lo perciba directamente⁹¹.

Prueba indirecta es aquella que versa sobre un hecho diferente, del que se pretende probar, de tal manera que este puede llegar a darse por probado,

⁹¹AREVALO , Ob, cit., p. 29.

solo mediante una deducción o inducción del juez, a través de un proceso de razonamiento.

c) Según su función: históricas y críticas (o lógicas).

Prueba histórica es la que suministra una imagen del hecho a probar; lo describe o fija históricamente, es decir, que posee una función representativa del hecho. Se reproducen o representan objetivamente los hechos a probar. Tal es el caso del medio de prueba instrumental en materia civil, o el documental en materia de familia. Prueba crítica es la que proporciona, no una imagen del hecho a probar, sino más bien un término de comparación para llegar a un resultado, es decir, dar por probado el hecho por medio de un juicio. Estos no representan el hecho por probar, sino que demuestran la existencia de un hecho, del cual el juzgador infiere la existencia del hecho por probar. A esta segunda clase pertenece el medio de prueba presuncional⁹².

d) Según su finalidad: de cargo y de descargo.

Se entiende por prueba de cargo: a la que busca satisfacer la carga que pesa sobre el que la presenta; es decir que el que tiene el peso de la prueba, para cumplir con ese peso, debe presentar una prueba. Prueba de descargo es aquella que busca desvirtuar la prueba suministrada por el adversario.

e) Según su resultado: plenas y semiplenas.

Prueba plena es aquella que por sí sola basta para demostrar un hecho, ya que produce convicción en el juzgador. Prueba semiplena es aquella que por sí sola no basta para demostrar el hecho y que por lo tanto necesita de otras pruebas para lograr la demostración o convicción.

⁹²Ibid.p. 30.

f) Según su grado de relación con el hecho a probar: primarias y secundarias.

Prueba primaria es el hecho que se pretende demostrar y prueba secundaria debemos entender aquella que tiene por tema otra prueba.

g) Según su contradicción: sumarias y controvertidas.

Prueba sumaria es la llevada a efecto, sin la intervención, ni oportunidad para hacerlo, de un contradictor. Prueba controvertida la que es llevada a cabo con la intervención, o al menos brindándosele la oportunidad de intervenir.

h) Según la época en que surgen respecto del proceso en que obran: procesales y extraprocesales; pre constituidas y casuales.

Pruebas procesales son aquellas que se configuran en el proceso en que obran.

Pruebas extraprocesales o extrajudiciales son aquellas que surgen fuera del proceso.

Entre las primeras se encuentra el testimonio y entre las segundas, el instrumento. Se entiende por prueba pre constituida⁹³, la gestada con la intención de crear un medio de prueba para el futuro. Un ejemplo de esto podría ser un documento en el que se hace constar un contrato.

Prueba Casual es aquella que surgió sin ese destino o intención, pero que posteriormente servirá como prueba, ejemplo un arma o una huella.

⁹³**Franco Rivero**, Carlos Ernesto, *La Prueba Preconstituida*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2010, p.3, disponible en https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/183/Becarios_181.pdf, sitio consultado el 17 de septiembre de 2013.

2.8.4 TIPOS DE MEDIOS PROBATORIOS.

2.8.4.1 Prueba documental.

Como documento podemos entender “toda cosa que sea producto de un acto humano, perceptible con los sentidos de la vista y del tacto, que sirve de prueba histórica indirecta y representativa de un hecho cualquiera⁹⁴”.

Clases de Documentos. Los documentos que pueden ser utilizados como prueba pueden ser:

a) Documento Público.

Documento Público: es aquel en cuya confección interviene en todo o en parte un funcionario o autoridad pública (documentos administrativos y judiciales); o en su caso un fedatario público (documentos negociales) como es el notario⁹⁵.

b) Documento Privado.

Documento Privado: es aquel en cuya redacción exclusivamente participan sujetos privados.

c) Otros Documentos.

Son una extensión analógica al régimen de la prueba documental, el tratamiento dentro de este género, para los dibujos, fotografías, planos, mapas, croquis u otros instrumentos similares, será de prueba documental a efectos procesales y dependiendo de si en su redacción o autenticidad

⁹⁴ECHANDIA, Compendio, Ob, cit., p. 486.

⁹⁵CABAÑAS GARCIA, Juan, Santiago GARDENES y Oscar CANALES, “Código Procesal Civil y Mercantil Comentado”, 2ª ed., Consejo Nacional de la Judicatura, Madrid, 2011, p. 395.

participa un funcionario o un fedatario, tendrá que considerárseles como documentos públicos o privados.

2.8.4.2 Declaración de Parte.

Se trata de un medio de prueba de carácter personal de quien ostenta el carácter de parte en un proceso, o puede sustituirle a estos efectos, obtener información pertinente y útil relacionada con los hechos controvertidos.

2.8.4.3 Prueba Testimonial.

Es un prueba de carácter personal por medio de la cual se pretende obtener información pertinente y útil, sobre los hechos controvertidos en un proceso, de sujetos que son terceros ajenos a la contienda.

Lo que determina su aplicación es la posibilidad de que una persona haya podido percibir los hechos por sus sentidos y que, además, esa persona no tenga el carácter de parte o de representante de esta según el artículo 346 y 347 C.Pr.C.M⁹⁶.

2.8.4.4 Prueba Pericial.

Este medio de prueba tiene por finalidad la obtención de un juicio de experiencia especializado con el cual se pretende el conocimiento o interpretación de los datos de la realidad, necesarios para resolver la pretensión objeto del litigio.

⁹⁶**CODIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL DE EL SALVADOR**, D.L. No. 712, del 18 de septiembre de 2008, D.O. No. 224, Tomo 381, del 27 de noviembre de 2008.

2.8.4.5 Reconocimiento Judicial.

Se trata de un medio de prueba personal y especial, por medio del cual, se busca obtener información que consta a un sujeto, pero que es un sujeto cualificado, porque precisamente se trata de quien va a resolver la controversia. Este es un medio de prueba por el cual se solicita al juez o tribunal que realice un examen directo y a través de sus sentidos, de una persona, de un objeto o de un lugar, con el fin de aprehender los hechos controvertidos y dejar un registro escrito de ello a través de acta.

2.8.5 SISTEMAS DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA.

Existen tres tipos de sistemas de valoración de la prueba:

2.8.5.1 Prueba tasada o tarifa legal.

Es aquel sistema de valoración de la prueba en donde el juzgador en el momento de apreciar los elementos de prueba, queda sometido a una serie de reglas abstractas preestablecidas por el legislador.

El sistema de la Prueba tasada lo podemos definir como: aquel en el cual la ley señala al tribunal, por anticipado, el grado de eficacia justificativa de determinados elementos probatorios, son estrictas; por cuanto, privan al tribunal de cualquier intervención personal o subjetiva en la apreciación y, al efectuar esta, debe sujetarse a normas preestablecidas por la propia ley⁹⁷.

⁹⁷ MARTÍNEZ CRIOLLO, Alfonso, RUGAMAS MORÁN, José Roberto y SILIÉZAR POSADA, Fernando Andrés, *Análisis del Sistema de Valoración de Sana Crítica y de Prueba Tasada en Código Procesal Civil y Mercantil*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010, p. 60.

En este sistema es el legislador el que, partiendo de supuestos determinados, fija de modo abstracto la manera de apreciar determinados elementos de decisión, separando ésta operación lógica de aquellas que el juez debía realizar libremente por su cuenta.

Este sistema presenta las siguientes características: Se logra uniformidad en las decisiones judiciales en lo que respecta a la prueba. El valor de cada medio de prueba se encuentra establecido por la ley, en forma permanente, invariable e inalterable. Suple la falta de experiencia e ignorancia de los jueces. Impide el rechazo injustificado o arbitrario de medios de prueba aportados al proceso. Por otra parte se las desventajas de este sistema es que se obtiene una verdad formal y no real. Le resta personalidad al juez, ya que le impone aceptar soluciones en detrimento de su propio convencimiento.

2.8.5.2 Sistema de íntima convicción.

Es aquel donde el juez goza de completa libertad para valorar la prueba. De libre convicción, entendido como aquel modo de razonar que se apoya necesariamente en la prueba que el proceso exhibe al juez, ni en medios de información que pueden ser fiscalizados por las partes⁹⁸.

La ley no le impone al juzgador ningún tipo de regla que debe aplicar en la apreciación de los diversos medios probatorios. La convicción que logra obtener el juez no se encuentra sujeta a ningún tipo de formalidad preestablecida. El juez valora la prueba de acuerdo a su leal entender y saber. Es un sistema apto para generar injusticias y arbitrariedades.

⁹⁸COUTURE, Ob cit. p.212.

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

2.8.5.3 Sistema de la sana crítica.

La Sana Crítica es la facultad que tiene los funcionarios judiciales para resolver, basados en consideraciones de orden lógico, ético y de la experiencia en la vida⁹⁹.

Las reglas de la Sana Crítica están integradas, por una parte con los principios fundamentales del intelecto humano, pilares de todo conocimiento racional e instrumento de certeza, en su camino hacia la verdad lógica y ontológica, y por otra parte por las reglas empíricas denominadas máximas de la experiencia.

Las reglas de la sana crítica no constituyen un sistema probatorio distinto de los que tradicionalmente se han venido reconociendo. Se trata más bien de un instrumento que el juez está obligado lógicamente a utilizar para la valoración de las pruebas en las únicas circunstancias en que se encuentra en condiciones de hacerlo, esto es, cuando la legislación no lo sujeta a un criterio predeterminado.

El principio exige que el juez motive y argumente sus decisiones. Dado que se aplica exclusivamente en aquellos casos en los que el legislador ha entregado al juez el poder de valorizar libremente dicho resultado, se opone,

⁹⁹**SANCHEZ VALENCIA**, Tito, *Sistemas de Valoración de la Prueba*, Tesis de Doctorado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1974, p. 45.

en este sentido, al concepto de prueba legal o tasada, donde es la Ley la que fija el valor de la prueba.

Otra regla de la Sana Crítica, son las máximas de la experiencia, y para Stein son “definiciones o juicios hipotéticos de contenido general, desligadas de los hechos concretos que se juzgan en el proceso procedentes de la experiencia, pero independientes de los casos articulares de cuya observación se han deducido, y que por encima de esos casos pretenden tener validez para otros nuevos¹⁰⁰”.

¹⁰⁰**ROMERO ARIAS**, Cesia Marina. *Valoración de la prueba en el Proceso Civil Salvadoreño*. Consejo Nacional de la Judicatura, programa de formación inicial, San Salvador, El Salvador, 2003, pág. 95.

CAPITULO III.

REGIMEN PROBATORIO EN EL CODIGO TRIBUTARIO.

3.1 VALORACION DE LA PRUEBA.

La valoración de la prueba representa una de las etapas de suma importancia en el desarrollo del proceso, pues es el momento en que el juez decide si las pruebas expuestas por las partes han sido suficientes para demostrar sus pretensiones o no.

La valoración de la prueba que el juzgador realiza ha experimentado ciertas transformaciones, desde aquellos sistemas que generaban arbitrariedades, por el desconocimiento de la ley, hasta las últimas tendencias de valoración que permiten al juzgador ciertas libertades, en virtud del avance en la tecnificación de los juzgadores.

En el proceso civil salvadoreño predominaba el sistema de la tarifa legal y el sistema mixto de valoración de la prueba, sin embargo con la vigencia del Código procesal civil y mercantil cobra relevancia el sistema de la sana crítica por lo que el juez ejerce mayor protagonismo en el desarrollo del proceso¹⁰¹. Este sistema de valoración, es el que acoge el Código Procesal Civil y Mercantil, según lo establece el Art. 416 CPCM. El juez o tribunal deberá valorar la prueba en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica.

¹⁰¹ **ALVARENGA CANEL; María Rafaela, GUZMÁN MELARA; Blanca Esmeralda, MARQUÉZ VANEGAS; Yeni Mercedes,** *“La eficacia de la prueba testimonial para establecer la verdad procesal en el juicio civil salvadoreño” Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010, p. 151.*

La sana crítica supone un conjunto de reglas que se deben tomar en cuenta, además esta, retoma dos criterios elementales:

- a) Cuando se deben valorar los hechos, es decir apreciar la prueba, esta valoración debe estar dirigida hacia un objetivo determinado, y
- b) En la apreciación que se realiza en la sentencia es común la existencia de más de un objetivo, que pueden tener o no medios comunes¹⁰².

3.2 APORTACION DE LA PRUEBA.

Según lo establecido en el Código Tributario en su artículo 202, las pruebas deben aportarse para su apreciación, en los momentos y bajo los alcances siguientes:

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

¹⁰² **FALCON E. M.**, *Tratado de la Prueba Civil, Comercial, Laboral, Penal y Administrativo*, tomo II, Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, pp. 572-588.

3.3 CARGA DE LA PRUEBA.

La carga de la prueba conlleva una serie de reglas o criterios que determinan que hechos deben ser probados por cada una de las partes intervinientes en un proceso, a sabiendas de que la demostración de su veracidad permitiría la aplicación de una norma sustantiva con efectos favorables. La carga de la prueba nos conduce a la necesidad o deber que tienen los interesados en un procedimiento de suministrar la prueba de un hecho controvertido mediante su propia actividad. El problema se plantea en lo referente a la distribución de la carga de la prueba, o sea, a quien le incumbe suministrar la prueba pertinente¹⁰³. Al respecto, el Código Tributario dispone en su artículo 203, que corresponde al sujeto pasivo o responsable comprobar la existencia de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue en su favor. Por otra parte, corresponde a la Administración Tributaria comprobar la existencia de hechos no declarados y que hayan sido imputados al contribuyente.

3.4 MEDIOS DE PRUEBA.

3.4.1 PRUEBA POR CONFESION.

3.4.1.1 Noción Conceptual.

La confesión constituye una especie del género declaración de parte. A su vez esta tiene distintas modalidades, tales como la judicial, la extrajudicial, la espontánea y la ficta o rendida en rebeldía¹⁰⁴.

¹⁰³Código Procesal Civil y Mercantil Comentado. Op cit., p. 356.

¹⁰⁴**OLASCO ALVAREZ**, Jorge, *La prueba en materia Civil*, primera edición, Editorial Rrama, San Jose Costa Rica, 2006, p. 63.

Doctrinariamente es definida como la declaración formulada por quien es parte en el proceso, sobre hechos personales o de su propio conocimiento, desfavorable al confesante y favorable a la otra parte. Según el doctor Manuel Ossorio, confesión es la “declaración que, sobre lo sabido o hecho por él, hace alguien voluntariamente o preguntado por otro¹⁰⁵”.

3.4.1.2 Naturaleza Jurídica de la confesión.

Con relación a la naturaleza jurídica de la confesión ha existido y persiste la discrepancia entre los tratadistas. Algunos consideraban que se trataba de una declaración bilateral de voluntad de naturaleza negocial; el legislador contempla la confesión como medio de prueba y no como contrato; otros la consideran como una forma de disposición de los derechos privados, más que medio de prueba, en consecuencia debe existir el animus confitendi en la confesión, como voluntad de producir ese determinado efecto jurídico.

En este sentido, es apropiado asumir la tesis que la naturaleza jurídica de la confesión la coloca como una declaración de una de las partes acerca del conocimiento sobre determinados hechos que le perjudicara¹⁰⁶.

3.4.1.3 Objeto.

Con respecto al objeto de la confesión, ya se ha adelantado, al enunciar su concepto, que debe versar sobre hechos pasados, personales, desfavorables al confesante y favorables a la otra parte. Sólo resta añadir que esos hechos

¹⁰⁵ OSSORIO, Ob, cit., p. 212.

¹⁰⁶ REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA, UNIVERSIDAD NACIONAL EXPERIMENTAL RÓMULO GALLEGOS, 2007, *La Confesión y Prueba*, disponible en: <http://es.scribd.com/doc/151115506/La-confesion-y-prueba>, sitio consultado 30 de septiembre 2013.

deben ser, además: I) controvertidos, pues no, cabe producir prueba alguna sino sobre hechos respecto de los cuales no hubiere conformidad entre las partes; II) verosímiles, o sea conformes a las leyes de la naturaleza; III) no excluidos expresamente por la ley como materia de confesión.

3.4.1.4 Procedencia.

El contribuyente puede prestar confesión del hecho gravado, a favor del fisco, tanto dentro del accertamiento tributario, como fuera de él¹⁰⁷.

La figura de la Confesión en el Código Tributario se encuentra establecida en el artículo 204, y la define como "...las manifestaciones exentas de vicio que mediante escrito dirigido a la administración tributaria, haga el sujeto pasivo, en forma voluntaria ó a requerimiento de la administración tributaria, en la cual se debe de declarar la existencia de un hecho cierto de cuya ocurrencia se derive un perjuicio para él".

Esta manifestación tiene una característica esencial, que se realiza mediante escrito, en donde el sujeto pasivo manifiesta si existe o no un hecho que a futuro genere un perjuicio para él; dicha confesión, como se materializa a través de un escrito, el cual al momento de ser valorado por el juez, éste deberá determinar la autenticidad o no del mismo y constituye prueba plena, según el artículo 341 del Código Procesal Civil y Mercantil; por lo que podemos establecer que la Confesión es un medio de prueba regulado en el Código Tributario, con la diferencia que ésta, no se realiza por medio de un pliego de posiciones, sino a través de un documento, el que es considerado

¹⁰⁷ **BABRA LYON**, Sebastián, *Teoría de la Prueba de las Obligaciones Tributarias*, Primera Edición, Editorial Jurídica de Chile, Año 1962, p. 39.

como un documento privado, por ser emitido por un particular en el que se establece la existencia o no de un hecho que al momento de ser valorado constituye plena prueba; esto significa que la ley le da una suprema convicción o fuerza probatoria, ya que el medio de prueba se encuentra en los supuestos y condiciones que la ley señala.

3.4.1.5 Clasificación de la Confesión.

a) De acuerdo al lugar en que se realiza¹⁰⁸:

Judicial, es aquella que puede hacerse en los escritos o en la declaración jurada ante el juez competente.

Extrajudicial, es aquella prestada fuera del proceso, pero que se pretende hacer valer ante el juez de la causa, por lo que debe ser invocada como un hecho sujeto a prueba. Pudiendo ser verbal o escrita.

b) Por su origen:

Voluntaria, es la realizada por la parte en forma espontánea.

Provocada, es la originada por el requerimiento que una de las partes hace a la otra para que reconozca la verdad de las afirmaciones formuladas por él.

c) De acuerdo a su contenido:

Simple, lo es cuando se acepta lisa y llanamente un hecho.

Calificada, cuando se acepta el hecho pero introduciendo aclaraciones y explicaciones o atribuyéndole una configuración jurídica distinta.

Compleja, cuando se acepta el hecho pero se agrega otro modificativo o extintivo.

¹⁰⁸ **CANALES CISCO**, Oscar Antonio, *Derecho Procesal Civil Salvadoreño*, Consejo Nacional de la Judicatura, 1a edición, año 2003, p. 151.

d) Por sus efectos:

Divisible, cuando puede separarse en ella las circunstancias favorables de las desfavorables al confesante.

Indivisible, cuando no se puede separarse lo favorable de lo desfavorable al confesante y debe apreciarse en su conjunto.

3.4.1.6 Sujetos.

a) Sólo las partes pueden ser sujetos de la prueba de confesión, pero a la calidad de parte debe ir unida la capacidad procesal, o sea la aptitud legal para el ejercicio del derecho de que se trate. por lo tanto, son las reglas referentes a la capacidad e incapacidad de hecho¹⁰⁹.

b) Con arreglo a los principios pertinentes, los menores de dieciocho años carecen de capacidad para confesar, debiendo hacerlo en su lugar sus padres o tutores siempre, desde luego, que la confesión no comporte una violación de las limitaciones que el Código Civil impone a la patria potestad y a la tutela.

c) Los menores emancipados¹¹⁰, cualquiera que sea la forma de emancipación tienen capacidad para confesar con respecto a todos los actos de administración.

3.4.1.7 Valoración.

En el artículo 344 y siguientes, encontramos la figura de la declaración de parte, la cual puede ser solicitada por cada parte dentro del proceso, con la

¹⁰⁹Confesión y prueba, Ob, cit., p.3.

¹¹⁰Menor emancipado es el joven menor de 18 años al que por alguna resolución judicial se le han concedido mayores derechos que los propios de su edad.

finalidad que se le reciba declaración personal sobre los hechos objeto de la prueba, es necesario hacer la diferencia entre la confesión y la declaración de parte; la confesión, como prueba, es el testimonio que una de las partes hace contra sí misma, es decir, el reconocimiento que una de las partes hace de la verdad de un hecho susceptible de producir consecuencias jurídicas a su cargo¹¹¹.

La figura del testimonio y la declaración, son dos nociones distintas. Todo testimonio es una declaración, pero no toda declaración es un testimonio. Testimonio, " es la declaración de un testigo sobre alguna cosa o acerca de la existencia o inexistencia de un hecho que haya presenciado u oído", por lo que el testimonio deriva de testigo y testigo de "Testis", cuya palabra designa a la persona que por haber percibido un hecho que le es ajeno o no, puede atestiguar acerca de él.

No puede de ninguna forma existir un testimonio contra sí mismo. Lo que existe y dice de la esencia de la confesión, es que se trata de una declaración contra sí mismo porque lo que en ella se manifiesta un acto de voluntad que no es propio. Con el testimonio se describe un hecho, en cambio con la declaración de parte se expresa la voluntad de reconocerlo como verdadero contra sí mismo, y naturalmente, a favor del adversario.

La declaración de parte que regula el Código Procesal Civil y Mercantil, puede realizarse por la misma parte a quien perjudica su declaración, o también se puede realizar ésta a través de terceras personas, como es el caso de los representantes legales de los incapaces, por hechos que éstos

¹¹¹En materia tributaria no existe la absolución de posiciones, ya que esto se regulaba en el derogado Código de Procedimientos Civiles; actualmente aplicamos la supletoriedad del Código Procesal Civil y Mercantil.

hubieran realizado; los apoderados, pueden declarar por hechos realizados en nombre de sus mandantes siempre que esté vigente el mandato ya que una vez finalizado éste ya no tiene validez; existe una excepción a esta regla, ya que los apoderados podrán declarar por hechos anteriores siempre que sus representados estén fuera del país y estén expresamente autorizados para ello y la parte contraria lo consienta.

La persona al momento que va a realizar su declaración de parte¹¹², tiene por obligación comparecer y responder los interrogatorios realizados por la parte contraria y por el juez, este interrogatorio será sobre los hechos personales que tenga que declarar.

El interrogatorio se realiza en audiencia en la cual se encuentra el juez y las partes, quienes en su oportunidad realizan a la parte que dará su declaración, las respectivas preguntas, las que serán formuladas de manera oral, con claridad y precisión y éstas deberán evitarse que contengan valoraciones, sugerencias, calificaciones o cualquier otra clase de comentario que pueda dirigir la contestación.

El juez al momento que la parte contraria formule la pregunta decidirá si la admite o rechaza, ya que tomará en cuenta que las preguntas formuladas llenen los requisitos mencionados anteriormente; en el desarrollo del interrogatorio, la parte que declara puede objetar la pregunta formulada por la parte contraria, y debe de hacerse constar la protesta si el juez rechaza la objeción.

¹¹²Alfaro Gaitán, Kevin Allein; Benítez Melara, Jose Julián y Meléndez Moreno, Celio Aníbal. *“La declaración de parte como novedad del Código Procesal Civil y Mercantil”*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales., 2011, p.30

El juez o tribunal al momento de valorar la declaración de parte, deberá tomar en consideración los siguientes aspectos para que tenga por ciertos los hechos controvertidos¹¹³:

- a) Que haya intervenido personalmente, no actuando como apoderado o representante legal, y
- b) Que no se oponga a tal reconocimiento, el resultado de otras pruebas.

Caso contrario no se reúnen estos dos requisitos, el juez no podrá tener como ciertos los hechos que la parte reconoció en el interrogatorio; si hay contradicción o falta uno de estos supuestos, el resultado de la declaración de parte se apreciará conforme a las reglas de la sana crítica.

3.4.2. PRUEBA DOCUMENTAL.

3.4.2.1 Noción Conceptual.

Fenech, entiende por documento, en su acepción de medio de prueba, el objeto material en que se inserta por medio de una escritura o de ciertos signos una expresión de contenido intelectual¹¹⁴.

Puede entenderse por documento el objeto o materia donde consta, por medio de escritura una declaración de voluntad y conocimiento, o cualquier expresión de pensamiento¹¹⁵.

¹¹³En términos generales la declaración de parte es similar al interrogatorio de testigos en cuanto al manejo de las preguntas y de la forma de interrogar.

¹¹⁴**FENECH, M**, *Derecho Procesal Tributario*, 1ª Edición, Tomo III, p. 284.

¹¹⁵**ESPEJO POYATOS**, Isabel, *Aspectos Formales del Derecho Tributario*, 1ª Edición. Madrid, 1995, p. 73.

3.4.2.2 Clasificación de los Documentos.

a) Documentos Privados.

Son aquellos que las partes extienden por si, aún en presencia de testigos, pero sin la intervención de oficial público¹¹⁶.

Estos documentos no gozan de la presunción de autenticidad, como ocurre con los documentos públicos, ya que carecen de todo valor probatorio, mientras que la firma de quien suscribe no haya sido reconocida por el interesado o declarada por el juez competente.

b) Documentos Públicos.

Se entiende por documento público, aquel en cuya confección interviene en todo o en parte un funcionario o autoridad pública (documentos administrativos judiciales); o en su caso un fedatario público como es el notario¹¹⁷.

El Código Tributario, reconoce en su artículo 205 que los contribuyentes podrán invocar como únicos documentos que constituyen prueba, los de carácter público es decir, aquellos emitidos por la Administración Tributaria, siempre que se individualicen y se indique su fecha, número y oficina que los expidió. Y en tal caso la Administración Tributaria deberá pedir una compulsas de dicho documento, el cual deberá inspeccionarlo y tomar copia de lo conducente o pedir que la oficina donde esté archivado

¹¹⁶FOLCO.Ob, cit., p. 169.

¹¹⁷Código Procesal Civil y Mercantil comentado, Ob. cit., p. 396.

certifique sobre los pasajes pertinentes. Dentro de los documentos públicos, se reconocen los:

Expedidos por Notario.

Documentos notariales: Son las escrituras públicas que define el artículo 1570 párrafo segundo del Código Civil, (otorgado ante notario o ante juez cartulario e incorporado al protocolo o registro público, se llama escritura pública); dentro de los documentos notariales, es preciso distinguir las escrituras de las actas, ya que sólo las primeras contienen declaraciones de voluntad (actos jurídicos en donde se incorporan el consentimiento de las partes y generalmente contratos), mientras que las actas, contienen únicamente hechos (así dispone el artículo 50 de la Ley del Notariado). También hay que distinguir entre los documentos públicos, la escritura matriz, que se incorpora en el protocolo del notario, de las copias o testimonios, esta distinción es sumamente importante en la prueba documental, en la medida que lo que se aporta al proceso no es la escritura propiamente dicha, sino los testimonios expedidos por el notario que no son más que fotocopias ó simplemente están confrontadas legalmente.

Expedidos por la Administración Pública.

Documentos de la administración, el servicio público que se encarga de accertamiento de los tributos, acumula una vasta documentación, proveniente de la actividad de sus propios funcionarios y de terceros a quienes la ley les impone la obligación de proporcionarles dichos documentos¹¹⁸. Los documentos administrativos, son expedidos por un funcionario de la

¹¹⁸**BABRA LYON**, Ob. cit., p. 39.

administración, en el ejercicio de sus atribuciones, con las formalidades establecidas por la ley.

De la anterior definición, surge el principal requisito para que un documento expedido por un funcionario adquiera la calidad de auténtico, ya que solamente serán considerados como tales, los que cumplan los requerimientos exigidos por la ley correspondiente y así sean reconocidos por las demás leyes; lo que requiere tres condiciones: La condición del funcionario público que lo expide; que la expedición del documento forme parte de las funciones específicas del funcionario público en sus actuaciones, que se haya creado y expedido con las formalidades de ley, por lo que el documento que no cumpla con estos tres requisitos será considerado un documento privado.

Expedidos por un Juez.

Documentos judiciales: Se trata de documentos creados en los procedimientos de cualquier orden jurisdiccional, o aportados en los archivos judiciales, y que se certifican por el titular de la fe pública judicial, con las formalidades y solemnidades establecidas en la ley¹¹⁹. En materia tributaria y demás ramas del derecho, los documentos que se anexan a los escritos o aquellos cuya agregación se solicite a título de prueba pueden ser presentados en original, en testimonios expedidos por la autoridad competente o en copia cual certificare la autoridad o funcionario previo al cotejo con el original, el que será devuelto al interesado. Según el artículo 205 del Código Tributario los contribuyentes en materia tributaria, pueden invocar como prueba, documentos emitidos por la administración tributaria

¹¹⁹DERAS PORTILLO, Ob. cit., p. 44.

siempre y cuando éstos cumplan con los siguientes requisitos: Deben de ser individualizados, indicando fecha, número de referencia y la oficina que lo expidió.

Si falta uno de los requisitos mencionados, los contribuyentes no podrán invocar como medio probatorio dichos documentos, además para este caso la administración tributaria deberá pedir compulsas de tales documentos¹²⁰.

3.4.2.3 Valoración.

Para establecer la eficacia probatoria de estas dos clases de instrumentos se debe de tomar en cuenta su categoría y así definir cuándo es un instrumento público o privado; en el artículo 341 del Código Procesal Civil y Mercantil, se regula el valor probatorio de este tipo de instrumentos y establece que los instrumentos públicos, constituyen prueba fehaciente de los hechos, actos o estado de cosas que documenten, de la fecha y personas que intervienen en el mismo, así como el fedatario o funcionario que lo expide.

La misma disposición menciona que los instrumentos privados, hacen prueba plena¹²¹ de su contenido y otorgantes, si de éstos no ha sido impugnada su autenticidad o ésta ha quedado demostrada, es decir que si se impugna su autenticidad este instrumento carece de valor probatorio; pero si no quedó demostrada tras la impugnación, su autenticidad los instrumentos se valorarán conforme a las reglas de la sana crítica, que consiste en la

¹²⁰ Compulsa en materia tributaria: consiste en examinar dos o más documentos, cotejándolos o comparándolos entre sí, o en su caso se deberá pedir que la oficina donde esté archivado certifique sobre los pasajes pertinentes.

¹²¹ Prueba plena: llamada también cumplida y concluyente, así como completa o perfecta, es la que demuestra sin género alguno de duda la verdad del hecho controvertido en una causa, e instruye suficientemente al juez para que pueda fallar.

operación intelectual realizada por el juez y destinada a la correcta apreciación del resultado de las pruebas, realizada con sinceridad y buena fe; ha sido definida como "la lógica interpretativa y el común sentir de las gentes"¹²² y como la combinación de criterios lógicos y de experiencia que debe aplicar el juzgador. En otras palabras, la sana crítica es el método de apreciación de la prueba, donde el juez valorará de acuerdo a la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados.

Las reglas de la sana crítica no constituyen un sistema probatorio distinto de los que tradicionalmente se han venido reconociendo. Se trata más bien de un instrumento que el juez está obligado lógicamente a utilizar para la valoración de las pruebas en las únicas circunstancias en que se encuentra en condiciones de hacerlo; esto es, cuando la legislación no lo sujeta a un criterio determinado¹²³.

Según el artículo 206 del Código Tributario: "para que procedan las deducciones de las erogaciones que se respalden con contratos éstas deberán asentarse contablemente de conformidad a las estipulaciones convenidas por las partes...", ello significa que el momento en que un contribuyente invoque como prueba un contrato, este debe de estar asentado contablemente, y que haya cumplido los requisitos establecidos por ambas partes, será procedente invocarlo como prueba al momento de realizar una deducción. Según dispone el Código Tributario, la validez probatoria de los instrumentos emanados de país extranjero está sujeta al cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 333 y 334 del Código Procesal Civil y Mercantil.

¹²² **MONTERO AROCA**, Juan, *La Prueba en el Proceso Civil*, 1ª Edición, Editorial Civitas, España, 2008, pp. 278-279.

¹²³ **SALA DE LO CIVIL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, Recurso de Casación con referencia 356-CAC-2012, de fecha dos de julio de dos mil trece, p.5.

En el caso de las deducciones, existe otro requisito indispensable que se tiene que tomar en cuenta al momento de deducir gastos, costas, erogaciones con fines sociales y créditos fiscales, según la naturaleza del impuesto, los pagos efectuados con las deducciones por montos iguales o mayores a cincuenta y ocho salarios mínimos se tiene que realizar por medio de cheque, transferencia bancaria, tarjetas de crédito y débito, esto es adicional a la documentación que con anterioridad se menciona que deben de presentar ya que es de acuerdo a la naturaleza de la operación que se realiza y deben de cumplir con todos los requisitos que establecen las leyes respectivas para proceder a la deducción.

Debe de agregarse que las operaciones por montos iguales o mayores a cincuenta y ocho salarios mínimos, que generen deducción de costos, gastos, erogaciones con fines sociales y créditos fiscales, que provengan de permutas, mutuos de bienes no dinerarios, daciones en pago, cesiones de títulos de dominio de bienes, compensaciones de deudas, operaciones contables u otra clase de actos, deberán formalizarse en contrato escrito, en escritura pública o demás documentos que regula el Derecho Civil o Mercantil¹²⁴.

Otro aspecto importante que regula el Código Tributario en su artículo 207 y que le confiere valor probatorio, es el caso de las imágenes ópticas no modificables, esto consiste en que la administración tributaria, puede obtener por medios propios de los avances tecnológicos, la reproducción impresa de imágenes no modificables sobre documentos originales que

¹²⁴Sin perjuicio en lo anteriormente establecido también será aplicable esta disposición cuando un sujeto realice cualquier operación o transacción múltiple realizada en un mismo día o en el plazo de diez días calendario, cuyo monto sea igual o exceda a cincuenta y ocho salarios mínimos o su equivalente en moneda extranjera.

estén relacionados con los impuestos que administra y éstos tendrán todos los efectos de prueba documental.

Asimismo las actas de comprobación suscritas por el fedatario; es decir, un representante de la administración tributaria, facultado para la verificación del cumplimiento de la obligación de emitir y entregar los documentos legales correspondientes, por cada operación que se realice; así como verificar el cumplimiento de los requisitos de tales documentos y de la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes y sus actuaciones se reputan legítimas, por lo que el acta de comprobación que emite el fedatario, tiene fuerza probatoria y el Código Tributario le da el carácter de prueba documental; así como todas las actas que sean emitidas por la administración tributaria en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, inspección, investigación y control que regula el Código Tributario¹²⁵.

3.4.3 PRUEBA CONTABLE.

3.4.3.1 Noción Conceptual.

La prueba contable, puede ser idónea para la valoración de hechos económico-financieros, para las cuestiones y circunstancias litigiosas que tengan un contenido económico y que requieran un análisis objetivo tanto para fijar indemnizaciones como para establecer una exacta valoración de bienes y derechos en litigio¹²⁶.

¹²⁵Ello significa que todos los actos realizados por la administración tributaria, tienen validez probatoria y son considerados instrumentos públicos porque son emitidos por la administración pública en el ejercicio de sus funciones y constituyen prueba fehaciente. Con base al artículo 208 inciso 2 del Código Tributario.

¹²⁶**CÁMARA RUIZ, JUAN**, *La Prueba Pericial Contable en el Proceso Civil y Penal*, Universidad de Coruña, España, Primera Edición, p.51

Considerando peritos en esta área a los economistas, titulados mercantiles, los auditores de cuentas, contemplando la actuación de todos ellos ante los órganos jurisdiccionales.

Si bien es cierto, la contabilidad¹²⁷ llevada en debida forma, según los mandamientos del código de comercio, normas tributarias, etc., constituye prueba válida contra terceros como es el caso de la Administración tributaria, es decir los libros y papeles de comercio constituirán plena prueba en las cuestiones que impliquen un debate judicial.

En mérito a lo manifestado anteriormente, cuando la cuestión a dilucidar pertenece a la disciplina contable, se considera que el informe resultante posee fuerza probatoria¹²⁸.

Dentro de las funciones profesionales de todas las ramas de las ciencias económicas, en los últimos años, la prueba contable se ha desarrollado con igual énfasis que la auditoría, las finanzas y la contabilidad misma, por ello esta actividad demanda del profesional cualificado, con mayor especialización y formación técnico legal con aptitudes, técnicas y éticas que deben reunir para ejercer sus funciones con eficiencia.

La prueba contable, debe ser concebida más allá de otros aspectos, como el aporte de los instrumentos contables para garantizar la acertada decisión de parte del juez y/o fiscal. La aportación contable a los procesos judiciales, ha

¹²⁷ La contabilidad es la ciencia social que se encarga de estudiar, medir y analizar el patrimonio y la situación económica financiera de una empresa u organización.

¹²⁸ DELL'ELCE PIERINO, Quintino, *Practica Profesional Contable*, Universidad Nacional de Rosario, Argentina, Noviembre 2001, disponible en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/Foro_practica_profesional/Simposios%20Practica%20PDF/Rosario/Actualizaci%C3%B3n/SimposioXXX_A_02_Dell_elce.pdf, sitio consultado el día 2 de octubre de 2013.

sumado cada vez mayor importancia en las controversias en las distintas ramas del derecho, a lo que se incluye el aspecto tributario, siendo algunos de los casos más concurrentes¹²⁹:

Penal, para determinar sobre hechos delictivos presuntamente sospechosos resultado de un “maquillaje a estados financieros”,

Especial hipotecario, para determinar la tasa líder entre aquellas que se propongan para elaborar la corrida financiera¹³⁰ proyectada hacia el periodo de vigencia de dicho crédito,

Laboral, estudio del control interno de la empresa a través de la aplicación de técnicas de auditoría para rendir dictamen sobre el estado del trabajador.

Civil, determinación del monto de intereses ordinarios y moratorios producto del incumplimiento de contrato,

Familiar, determinación del monto de pensión alimenticia a que tiene derecho el denunciante,

Mercantil, determinación de los montos de los actos u operaciones de comercio y sus accesorios.

3.4.3.2 Libros de Contabilidad.

Hay que establecer cuáles son los libros de contabilidad que lleva el sujeto pasivo, y que son objeto de prueba al momento de incorporados al proceso.

¹²⁹ MONTES DE OCA Y PEÑA ASOCIADOS, S.C. “*Peritajes Contables*”, en revista electrónica MOP Despacho Fiscal, Jurídico, Consultoría, Contabilidad, Peritajes y Otros, disponible en: <http://www.mop.com.mx/apc.html>, sitio consultado el 4 de octubre de 2013.

¹³⁰ Corrida Financiera, es el diseño de la proyección a futuro de los ingresos y egresos de un proyecto de inversión o un negocio cuyo objetivo principal es realizar la evaluación financiera en un periodo determinado, que bien puede ser en meses o años, generalmente se hace a 5 años, y dependiendo del proyecto o negocio se puede realizar a mayor periodo.

Definiendo en primer lugar libros de contabilidad, como aquéllos en los que se efectúan los registros o asientos contables por las distintas operaciones realizadas por las empresas o entes económicos¹³¹.

Los libros de contabilidad, junto con los registros, y documentación contable que corresponda, a una adecuada integración del sistema de contabilidad y que exijan la importancia y la naturaleza de sus actividades, de modo que la contabilidad refleje con claridad los actos de su gestión y su situación patrimonial.

La exhibición principal de los libros de contabilidad, que se den dentro de un proceso, sirven como una forma de comprobación de los hechos controvertidos¹³².

Los libros pueden ser principales y auxiliares; los principales se clasifican en: diario, mayor y de inventarios y balances¹³³.

a) Libros Principales.

En los países en que se haya reglamentada la contabilidad de los causantes se da el nombre de libros principales, a aquéllos que la ley les obliga a llevar, como son: libro diario, libro mayor y el de inventarios y balances. Libro Diario. Registro cronológico de las operaciones contables que muestra los nombres de las cuentas, los cargos y abonos que en ellas se realizan, así como cualquier información complementaria que se considere útil para apoyar la correcta aplicación contable de las operaciones realizadas. (Art. 435 Código de Comercio).

¹³¹ UNED Universidad Nacional de Educación a Distancia España, Apuntes de Grado en Derecho, “*Valor Probatorio de la Contabilidad*”, disponible en: <http://derecho.isipedia.com/optativas/derecho-contable/08-valor-probatorio-de-la-contabilidad>, sitio consultado el 05 de octubre de 2013.

¹³² **FALCON M. Enrique**, Ob. cit., p. 868.

¹³³ **DERAS PORTILLO**, Ob. cit., p.50.

En otras palabras el libro diario es el principal libro contable, donde se recogen, por orden cronológico, todas las operaciones de la actividad económica empresarial, según se van produciendo en el tiempo.

La anotación de un hecho económico en el libro diario se denomina "asiento". Cada asiento debe reflejar la información referida a un hecho económico completo y debe estar compuesto al menos por dos apuntes o anotaciones en dos cuentas diferentes. Los asientos por definición deben estar cuadrados, lo que significa que la suma de las cantidades anotadas en un asiento deben ser iguales a las cantidades anotadas en el haber de ese mismo asiento. El que un asiento esté cuadrado manifiesta que se han tenido en cuenta todas las consecuencias del hecho económico¹³⁴.

Libro Mayor. El libro más importante en cualquier contabilidad, en el que se registran cuentas individuales o colectivas de los bienes materiales, derechos y créditos que integran el activo; las deudas y obligaciones que forman el pasivo; el capital y superávit de los gastos y productos; las ganancias y pérdidas, y en general todas las operaciones de una empresa. En dicho libro se registran todas las transacciones anotadas en el diario principal o en los diarios especiales cuando los haya, ya sea particularmente o bien en totales.

El Código de Comercio en el artículo 435, manifiesta que el comerciante¹³⁵ está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo a los

¹³⁴ CREATIVE COMMONS, Autores, *Glosario de Términos Administrativos, Económicos y Contables*, revista electrónica, 2013 Disponible en: <http://www.dimensionempresarial.com/54/glosario-de-terminos-j-k-y-l/>, sitio consultado el 10 de octubre de 2013.

¹³⁵ Se entiende por comerciante a aquella persona que se dedica de manera oficial a la actividad del comercio. Esto supone que compra y vende diferentes tipos de artículos o servicios con el objetivo de obtener una ganancia por actuar como intermediario entre quien produce el artículo o servicio y quien lo utiliza.

sistemas generalmente aceptados en materia de contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de auditoría. Además este mismo artículo establece que los comerciantes deberán conservar en buen orden la correspondencia y demás documentos probatorios, esto significa que la ley le da la pauta para que tenga toda la documentación en orden por si en algún caso está en presencia de un procedimiento administrativo tributario y pueda ejercer su defensa frente a la administración tributaria y así se le garantice su derecho de defensa.

Libro inventario o de Balances. Los libros de balances reflejan la situación del patrimonio de la empresa en una fecha determinada. Los balances se crean cuando hemos pasado las cantidades de las cuentas de los asientos a su libro mayor.

Todos los libros que establece el Código de Comercio en los que el comerciante está obligado a llevar, constituye prueba, siempre que cumplan con todos los requisitos que la ley exige para los mismos.

La fuerza probatoria de la contabilidad, su exhibición y reconocimiento judiciales¹³⁶, así como los efectos de la falta de algunos de los requisitos exigidos por el Código de Comercio se regirán por el Código Procesal Civil y Mercantil de conformidad al artículo 20.

Libros Auxiliares. Son los libros de contabilidad donde se registran en forma analítica y detallada los valores e información registrada en los libros principales. Cada empresa determina el número de auxiliares que necesita de acuerdo con su tamaño y el trabajo que se tenga que realizar, llamados

¹³⁶ **GARCIA DE ARANIVA**, Glendy Ruth, *Nociones Generales de Contabilidad Financiera I*, guion de clases Licenciatura en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, 2003, p.76

también mayores auxiliares, en ellos se encuentra la información que sustenta los libros mayores y sus aspectos más importantes son: Registro de las operaciones cronológicamente, el detalle de la actividad realizada, el registro del valor del movimiento de cada subcuenta, tipos de libros auxiliares.

3.4.3.3. Procedencia.

En todo litigio procesal, las pruebas consisten en la actividad desarrollada por las partes ante el tribunal, para que el juez se convenza de la certeza de los hechos o afirmaciones planteadas por las partes¹³⁷.

El juez realiza una valoración objetiva y en la mayor parte de los casos en base a las reglas de la sana crítica, sin embargo, hay hechos o circunstancias que se encuentran fuera del conocimiento del juzgador, por el cual el juzgador necesita del conocimiento del profesional de esa área, en este caso en particular es necesario recalcar que en la mayoría de las situaciones los litigios en su gran mayoría llevan consigo un trasfondo u interés económico, por lo cual resulta trascendental en el litigio la aportación de pruebas que valoren o justifiquen las pretensiones económicas de las partes, siendo el caso que los conocimientos, necesarios para valorar estas situaciones se encuentran enmarcados dentro de la especialidad del ámbito de la contabilidad y finanzas¹³⁸.

¹³⁷ **DE CASTRO ORRELLANA**, Gabriel, "Informe Pericial", en revista *foro de práctica profesional*, n.56, Argentina, p.87, disponible en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/Foro_practica_profesional/Simposios%20Practica%20PDF/Rosario/Actualizaci%C3%B3n/SimposioXXX_A_02_Dell_elce.pdf, sitio consultado el 11 de octubre de 2013.

¹³⁸ **ALONSO**, Mario, "La Prueba Pericial", en revista *Blog en Auditoria y otros servicios corporativos*, España, p.45, disponible en: <http://www.marioalonso.com/wp-content/uploads/2009/07/la-prueba-pericial-contable-e-f-nc2ba1-2004.pdf>, sitio consultado el 11 de octubre de 2013.

El Artículo 209 del Código Tributario dispone que Los libros de contabilidad del sujeto pasivo, constituirán elemento de prueba siempre que sus asientos estén soportados con las partidas contables que contengan la documentación de respaldo que permita establecer el origen de las operaciones registradas, cumplan con lo establecido por este el Código de Comercio y las leyes especiales respectivas¹³⁹.

3.4.3.4 Valoración de la Prueba Contable.

Si bien los medios de prueba contables, son significativos e importantes en el campo de la actuación del profesional de las ciencias contables, del derecho, etc., compenetrándose en los conflictos de orden técnico que surgen en el desarrollo de los procesos, con el fin de que la autoridad competente valore su estudio específico al dictar la resolución respectiva, tratándose siempre de un auxilio o asesoramiento sobre los conocimientos especializados concretamente en actos u operaciones mercantiles, comerciales, industriales y/o financieras relacionados con los hechos controvertidos¹⁴⁰.

La prueba contable es fundamental para la pronta y cumplida aplicación de justicia, por lo cual el Código Tributario, en el artículo 210, denominado “Preferencia en Materia Probatoria”, literalmente cita: Artículo 210.- Cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones de impuestos y la obtenida de los estados financieros¹⁴¹ del sujeto pasivo,

¹³⁹ **Código Tributario de El Salvador**, D.L. No. 230., D.O. No 241, Tomo N° 349 del 22 de diciembre de 2000.

¹⁴⁰ *Ibidem*.

¹⁴¹ **Estados Financieros**: son informes que utilizan las instituciones para dar a conocer la situación económica y financiera y los cambios que experimenta la misma a una fecha o periodo determinado.

prevalecerá la segunda respecto de la declarada. De igual manera prevalecerá la contenida en los libros contables respecto de la consignada en los estados financieros; y la de los soportes contables respecto de la comprendida en los libros de contabilidad; lo anterior es sin perjuicio de las informaciones que hubieren sido desvirtuadas por otros medios de prueba.

El Código Tributario prevé una situación especial que se puede dar al momento de valorar la prueba contable; en el artículo citado anteriormente, se establecen tres situaciones específicas en las que puede darse contradicciones en la información proporcionada por el sujeto pasivo, y así es como este artículo regula la preferencia en materia probatoria y se establecen las siguientes situaciones:

En primer lugar, Cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones de impuestos y la obtenida de los estados financieros del sujeto pasivo; prevalecerá la segunda respecto de la declarada.

En segundo lugar, la información contenida en los libros contables prevalecerá respecto de la consignada en los estados financieros.

Y en tercer lugar, la información de los soportes contables¹⁴² prevalece de la comprendida en los libros de contabilidad. Éstas tres situaciones son sin perjuicio de la información que hubiera sido desvirtuada por otro medio de prueba; es decir que deben de cumplirse tal y como se establece sino no tendrá relevancia jurídica.

¹⁴²Soportes contables, son los documentos que sirven de base para registrar las operaciones comerciales de una empresa.

3.4.4. PRUEBA PERICIAL DE TERCEROS.

3.4.4.1 Noción Conceptual.

La prueba pericial es el medio por el cual personas ajenas a las partes, que poseen conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o profesión y que han sido previamente designado en un proceso determinado, perciben, verifican hechos y los ponen en conocimiento del juez, y dan su opinión fundada sobre la interpretación y apreciación de los mismos, a fin de informar la convicción del magistrado, siempre que para ello se requieran esos conocimientos¹⁴³.

La doctrina define a la prueba pericial como una actividad procesal realizada por una o varias personas expertas en materias no jurídicas, quienes elaboran y transmiten al juzgador una información especializada, tendiente a permitirle obtener conocimiento y apreciación de algunos hechos relevantes en el proceso¹⁴⁴.

3.4.4.2 Naturaleza Jurídica.

Autores como Alsina considera que la prueba pericial no constituye una prueba como tal, pues la función del perito es un medio para obtener prueba, ya que solo aporta elementos de juicio para su valoración, en esta misma línea Couture considera que tanto las presunciones como el dictamen de los peritos no son propiamente medios de prueba si no son tan solo uno de muchos elementos integrantes de ese conjunto de operaciones intelectuales que es menester realizar para dictar una sentencia¹⁴⁵, sin embargo incluye

¹⁴³ **ARAZI, Roland**, Ob, cit, p. 379.

¹⁴⁴ **DE LA OLIVA**, Ob cit., p. 376.

¹⁴⁵ **COUTURE, EDUARDO**, citado por **ARAZI, Roland**, *La Prueba en el Proceso Civil*, primera edición, Ediciones La Roca, Buenos Aires, Argentina, 2001, p. 381.

dentro de su obra a la prueba entre peritos como uno de los medios de prueba.

3.4.4.3 El Perito.

Según el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra perito proviene del *Latinperitus* que significa: entendido, experimentado, hábil, práctico en una ciencia o arte¹⁴⁶.

El perito posee conocimientos especiales prácticos y teóricos transmitiendo estos sobre hechos o circunstancias en el proceso judicial, proporcionando al juzgador la información técnica o especializada necesaria para la valoración y apreciación de material fáctico que incluye premisas, conceptos o efectos propios de la ciencia, el arte, la técnica o la práctica que están fuera de los conocimientos jurídicos y también de la cultura media o comúnmente exigible.

La manera en que han de ser propuestos los peritos y lo que debe contener el peritaje no ha sido regulado por El Código Tributario, por esta razón, supletoriamente se aplica el Código Procesal Civil y Mercantil, pues este último cuerpo legal dispone en su artículo 20 que en defecto de las disposiciones específicas en las leyes que regulen procesos distintos del Civil y Mercantil, las normas de este Código se aplicarán supletoriamente.

Un requisito importante es el que está regulado en el artículo 383 del Código Procesal Civil y Mercantil, en el que establece que los peritos deben de poseer título oficial en la materia, ciencia o arte de que se trate; pero en los

¹⁴⁶ **BLECUA**, Jose Manuel, *Diccionario de la Real Academia Española*, 22ª Edición, Real Academia Española, España 2001, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>, sitio consultado el 2 de octubre del 2013.

casos en que no se encuentre título oficial o carrera técnica respecto al objeto de la pericia, se nombrará el perito entre personas entendidas en la materia.

Los peritos serán nombrados por el juez, y en el plazo de tres días se deberá comunicar sus nombramientos, quienes aceptarán el cargo y prestarán juramento o harán promesa de cumplir fielmente el cargo asignado; en caso que el perito no acepte, éste podrá excusarse si ocurre alguna de las causas de abstención; ante esta situación, el juez nombrará otro perito dentro de los tres días siguientes de la recepción de abstención.

El perito al ser juramentado por el juez elaborara un análisis sobre una determinada materia o técnica en la que es experto, y finalizará su análisis en una conclusión, la cual se denominada dictamen pericial¹⁴⁷ que ayuda a formar el conocimiento del juez sobre un hecho determinado.

3.4.4.4 Procedencia.

La prueba pericial procede según el artículo 211 del Código Tributario cuando la administración tributaria la requiera, es decir en los procesos de liquidación oficiosa del impuesto, teniendo la colaboración de expertos en determinada ciencia o arte, y se nombrará como perito a la persona o entidad especializada en la materia; entendiéndose de lo anterior que únicamente procede la prueba pericial en el procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto, sobre este ultimo la Sala de Lo Contencioso Administrativo a expuesto: “...la legislación tributaria, en especial el Código Tributario, no

¹⁴⁷Dictamen Pericial: Estudio científico-técnico presentado por peritos, sobre cuestiones que requieran conocimientos especializados en determinada materia. Debe ser claro y preciso, incluyendo reflexión, confrontación y crítica; fundado en los principios de la disciplina en cuestión, a efecto de que derive en una conclusión.

define el concepto de "liquidación de oficio del tributo" o "liquidación tributaria"; simplemente se refiere a dicho término en el Capítulo III como una potestad de la Dirección General y los supuestos de su procedencia... declaró, que la liquidación oficiosa de un impuesto es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial...¹⁴⁸.

Es procedente la prueba pericial se nombrarán los peritos idóneos para que emitan su dictamen pericial y los honorarios de éste correrán a cargo de la administración tributaria; los que estarán sometidos a las responsabilidades civiles y penales que establece la ley para los casos particulares en los que haya mala fe o fraude por parte de éstos.

3.4.4.5 Dictamen Pericial.

Los informes técnicos o científicos de entidades o peritos, son los medios a través del cual se persigue ilustrar al juzgador acerca de los hechos controvertidos cuyo examen requiere conocimientos especiales en alguna ciencia, técnica o arte, y que para ello es necesario la asistencia intelectual de una persona capaz, denominada perito, versado en la especialidad sobre los puntos respecto de los cuales ha de oírse su parecer, y cuyos conocimientos ha adquirido en virtud de su profesión u oficio.

El dictamen pericial pretende suministrar al funcionario elementos de convicción sobre la realidad de los hechos que interesan al proceso, busca

¹⁴⁸ **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, con referencia 84-T-2003, de fecha 12 de octubre de 2004, máxima 4.

ilustrarlo mediante la comunicación de la opinión del experto sobre sus apreciaciones al respecto de los cuestionamientos planteados previamente¹⁴⁹. De lo anterior se deduce que la prueba pericial por un lado, está constituida por su objeto, que lo integran los hechos controvertidos que requieren una explicación especializadas y por otra parte, por el sujeto de la prueba que es el perito, el cual es un auxiliar del juzgador que necesita una capacidad intelectual especial, la cual para ser demostrada requiere la exhibición de su título profesional, experiencia en el arte, ciencia, técnica u oficio.

3.4.4.6. Valoración de la prueba pericial.

El Código Procesal Civil y Mercantil en el artículo 389 ha dispuesto el valor probatorio de la prueba pericial, la cual será valorada de acuerdo a las reglas de la sana crítica, para lo cual se debe tomar en cuenta la idoneidad del perito, el contenido del dictamen y la declaración vertida en la audiencia, para determinar la eficacia que tiene o no este medio de prueba en los procedimientos tributarios.

3.4.5 PRUEBA TESTIMONIAL.

3.4.5.1 Noción Conceptual.

Este medio de prueba es conocido también como prueba de testigo o testifical, se origina con la declaración de testigos al cual se le denomina testimonio. La prueba testimonial o prueba de testigos es aquella que es

¹⁴⁹ **ARAQUE CÁRDENAS**, José Hilario, “*Régimen Probatorio y Medios de Prueba en El Derecho Tributario Colombiano*”, Araque y Asociados, Consultores Tributarios, Colombia, 20 de diciembre de 2012, p.98, disponible en: http://www.araqueasociados.com/es/REGIMEN_PROBATORIO.pdf, sitio consultado 12 de octubre de 2013.

suministrada mediante declaraciones emitidas por personas físicas, distintas de las partes y del órgano judicial, acerca de sus percepciones o realizaciones de hechos pasados o de lo que han visto u oído sobre estos¹⁵⁰.

Para el autor De la Oliva, esta prueba es la actividad procesal que provoca la declaración de un sujeto, distinto de las partes y de sus representantes, sobre percepciones sensoriales relativas procesalmente relevantes¹⁵¹. Los testigos pueden ser de dos clases, los instrumentales que son los que intervienen en la celebración de un acto jurídico; y los testigos procesales que son los que interviene en el proceso para dar noticia de los hechos que conocieron a través de sus sentidos¹⁵². El testimonio es un acto procesal mediante el cual una persona informa a juez sobre lo que sabe de ciertos hechos, no toda declaración constituye un testimonio sino únicamente la que se hace ante un juez con fines procesales.

Bonnier afirma que la declaración que verse sobre hechos pasados y provenga de terceros desinteresados habrá testimonio¹⁵³. Considera al desinterés como un requisito de eficacia del testimonio mas no de existencia.

Liebman se refiere al testimonio con mayor amplitud y lo define como la narración que hace una persona de hechos sobre los cuales tiene noticia, para darlos a conocer a otro. Este autor aclara su concepto al considerar al testigo como un sujeto diferente a los sujetos que intervienen como partes en

¹⁵⁰ **ROLAND ARAZI**, op. cit., p. 221

¹⁵¹ **DE LA OLIVA Andrés y FERNÁNDEZ**, Miguel Angel, Ob,cit., p. 347.

¹⁵² **PAREDES PEREZ**, Rogelio, "*La prueba testimonial en los procesos Civiles y Mercantiles*", Consejo Nacional de Egresados del Postgrado en Derecho Universidad Autónoma de México, 2006, p.208, disponible en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/anjuris/cont/235/pr/pr6.pdf>, sitio consultado el 12 de octubre de 2013.

¹⁵³ **BONNIER**, citado por Santos Victor Ob, cit., p.198.

el proceso, llama a exponer ante el juez lo que sabe sobre aquellos hechos que interesan al proceso¹⁵⁴.

3.4.5.2 Procedencia.

El código tributario ha regulado en su artículo 200 a la prueba testimonial como otro medio de prueba de la que puede hacer uso, pero excepcionalmente, es decir, se puede hacer uso de esta únicamente para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa, que produzcan vicio en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficien o perjudiquen al contribuyente sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de la caducidad.

En virtud del principio de pertinencia¹⁵⁵ únicamente debe ser presentada como prueba en los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa; la desviación de poder, debe ser entendida como un vicio del acto administrativo que consiste en el ejercicio, por un órgano de la administración pública de sus competencias o potestades públicas para fines u objetivos distintos de los que sirvieron de supuesto para otorgarle esas competencias o potestades, pero amparándose en la legalidad formal del acto.

Cuando esta es de considerable trascendencia por las consecuencias que genera por el desacierto en las formas en que se produce o por la ilícita

¹⁵⁴ **LIEBMAN**, citado por Santos Victor, Ob, cit., p.199

¹⁵⁵ Principio de pertinencia: En virtud del cual debe existir relación entre el hecho o circunstancia que se quiere acreditar con el elemento de prueba que se pretende utilizar.

motivación personal del titular del órgano que la comete, puede dar lugar a la comisión de un delito de prevaricación de dicho titular del órgano administrativo que incurre en ella. La inmoralidad administrativa es el mal proceder de los funcionarios públicos y de los particulares que tienen a su cargo el desempeño de funciones públicas o el manejo de recursos públicos.

El código Procesal Civil y Mercantil, aplicándose de manera supletoria, establece que la prueba testimonial tendrá por objeto prestar la declaración en el proceso de las personas que sin ser partes pueden tener conocimiento de los hechos controvertidos, que son objeto de prueba. La prueba testimonial no es admisible para probar cualquier situación sino únicamente a las contempladas en el artículo 200 del Código Tributario.

3.4.5.3 Capacidad para ser testigo.

Para ser testigo se debe ser capaz, el artículo 355 del Código Procesal Civil y Mercantil, establece que cualquier persona puede ser testigo salvo en los casos en que las personas llamadas a ser testigo, estén permanentemente privadas de razón o del sentido para tener conocimiento de los hechos que son objeto de la prueba, la credibilidad de los testigos, dependerá de las circunstancias o hechos que determinan la veracidad de sus declaraciones; dicha credibilidad podrá ser impugnada o sostenida mediante prueba de su carácter o reputación.

3.4.5.4 Obligación de los Testigos.

Dentro de las obligaciones que tienen los testigos, se encuentran las siguientes: La más destacada, es la obligación de comparecer a la audiencia. Si el testigo no comparece sin debida justificación, se le impondrá una multa cuyo monto se fijará entre uno y tres salarios mínimos, urbanos, más altos, vigentes; y se le podrá volver a citar con advertencia de proceder contra él

por delito de desobediencia a mandato judicial. En segundo lugar, debe responder a lo que se le pregunta, bajo pena por desobediencia a mandato judicial. En tercer lugar, se tiene la obligación de responder a las preguntas que se le formulen, bajo pena por desobediencia a mandato judicial. En cuarto lugar, se tiene obligación de decir verdad en lo que le sea preguntado.

3.4.5.5 Derechos de los Testigos.

Los derechos del testigo son de carácter económico, el artículo 363 del Código Procesal Civil y Mercantil establece que los testigos tienen derecho a recuperar los gastos que la comparecencia en el proceso les hubiera ocasionado, a costa de la parte que los propuso.

3.4.5.6 Exenciones de Declarar.

En principio toda persona que es citada tiene la calidad de testigo y por tanto tiene la obligación de comparecer, pero hay persona que se encuentran exentas de comparecer a rendir su testimonio por diferentes motivos, el artículo 372 del Código Procesal Civil y Mercantil, establece las exenciones del deber de declarar, y en su inciso segundo manifiesta que: “La comunicación entre un contador público¹⁵⁶ y su cliente, o entre auditor y su cliente estará sujeta a lo dispuesto por la ley de la materia.

Esta información podrá ser divulgada por mandato de ley o por orden judicial”, esto significa que, por mandato judicial se puede solicitar que al

¹⁵⁶Contador Público: profesional dedicado a aplicar y analizar la información contable y financiera de una organización, diseñando e implementando instrumentos y mecanismos de apoyo a las directivas de la organización en el proceso de toma de decisiones.

contador público o auditor declare lo que conoce en un determinado caso y en esta situación es procedente contar con la prueba testimonial.

3.4.5.7 Valoración de la prueba Testimonial

La valoración de la prueba testimonial y su fuerza probatoria deben apreciarse según las reglas de la sana crítica, debiendo de darle el mérito o la inconsistencia a la declaración de los testigos, tomando en cuenta las circunstancias que corroboren o disminuyan su fuerza, observando igualmente la calidad de los testigos¹⁵⁷.

¹⁵⁷Aplicando la supletoriedad del Código Procesal Civil y Mercantil, se valorará la prueba testimonial conforme a las reglas de la sana crítica pues se establece “el juez o tribunal deberá valorar la prueba en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica.

CAPITULO IV.

LEGISLACION COMPARADA.

4.1 LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO.

La legislación peruana, reconoce en el artículo 125, del Código Tributario,¹⁵⁸ como medios de prueba: los documentos, la pericia, y la inspección.

a) Documentos.

Documento es todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho, como establece el artículo 233, del Código Procesal Civil, seguidamente del artículo 234 del mismo cuerpo normativo el cual establece las clases de documentos, dentro de los que se incluyen: escritos públicos o privados, impresos, fotocopias, facsímil o fax, planos, cuadros, dibujos, fotografías, radiografías, cintas cinematográficas, microformas, tanto en la modalidad de microfilm como en la modalidad de soportes informáticos.

Otras reproducciones de audio o vídeo, la Telemática en general y demás objetos que recojan, contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado.

b) Pericia.

La Pericia representa un análisis realizado por personas especialistas en determinado tema o materia y que a través de una apreciación y su posterior

¹⁵⁸ **Código Tributario República del Perú**, Decreto Supremo No 135-99-EF, Publicado el 19 de agosto de 1999, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 768.

informe o dictamen, pueden establecer una determinada posición frente a un tema materia de controversia entre la administración tributaria y el contribuyente o viceversa.

c) Inspección.

Esta prueba consiste en una visita de funcionarios de la administración tributaria a las instalaciones del propio contribuyente o donde se produjo un hecho con relevancia jurídica y que acarrea el pago de impuestos¹⁵⁹. Se debe precisar que esta visita constituye una apreciación de los hechos por la propia administración o a través de peritos, con la finalidad de enterarse del real estado y poder así resolver determinada controversia.

En cuanto a la valoración que realiza la legislación peruana, sobre los medios probatorios, el primer párrafo del artículo 125 del Código Tributario del Perú, establece que los medios probatorios serán valorados por el órgano encargado de resolver los reclamos con las manifestaciones obtenidas por la administración tributaria. Ello permitirá mencionar que si bien las manifestaciones no figuran de manera directa como medios probatorios, si permiten aplicar las mismas dentro de una especie de contexto, lo cual permitiría analizar las pruebas de una mejor manera.

Respecto a las decisiones tomadas por la administración tributaria, se debe considerar que ellas se deben valorar conjuntamente con otros medios probatorios. Esta alusión a que sean valoradas conjuntamente con otros medios, no implica que no tengan fuerza probatoria autónoma si de la libre

¹⁵⁹La Inspección tributaria, en la mayoría de las legislaciones es la actividad, encuadrada dentro de la aplicación de los tributos, y que comprende el conjunto de actividades administrativas dirigidas a la efectiva aplicación del sistema tributario en los términos fijados por la ley.

valoración de dicha prueba el órgano resolutorio tiene la convicción del hecho que se pretende acreditar. Por la vía de la manifestación se pueden actuar las declaraciones de terceros ajenos al proceso (testigos) o inclusive el propio deudor tributario (confesión de parte). Una característica peculiar del proceso contencioso tributario peruano consiste en la admisibilidad en razón del tiempo de los medios probatorios. En efecto, el Código Tributario establece la prohibición de ofrecer y actuar pruebas documentarias que habiendo sido requeridas por la Administración durante la verificación o fiscalización¹⁶⁰, o sea en la etapa inquisitiva, previa al inicio del contencioso, no hubieran sido presentadas oportunamente, salvo que el contribuyente demuestre que la omisión no se produjo por su causa o que pague la deuda reclamada.

En el proceso contencioso tributario, se presenta la figura del “ofrecimiento de pruebas”, el cual se manifiesta cuando el administrado o contribuyente presenta como medio de defensa, frente a las imputaciones que la administración tributaria le determine, algún elemento que respalde su posición. Pero no basta solamente con ofrecer la prueba sino que necesariamente deberá hacerse efectiva la misma. A esta etapa se le denomina “actuación de pruebas” y es justamente una de las etapas más importantes del proceso contencioso tributario, ya que permite apreciar los hechos con mayor precisión por parte de los órganos resolutores.

Si existe el ofrecimiento de una prueba¹⁶¹ y posteriormente no se emplea la misma, el efecto será como si nunca se hubiera presentado. De tal forma que

¹⁶⁰La fiscalización consiste en examinar una actividad para comprobar si cumple con las normativas vigentes

¹⁶¹ Conjunto complejo de actos del estado como soberano de las partes interesadas y de los terceros ajenos a la relación substancial de todos actos que tienden a la aplicación de una ley general a un caso concreto controvertido para solucionarlo o dirimirlo.

el simple ofrecimiento de una prueba no tiene valor procesal. El valor probatorio se configura con la actuación de una prueba. En lo que concierne, a la carga de la prueba¹⁶² en el proceso tributario peruano se puede decir, que se aplica el principio que sostiene, que el que alega un hecho debe probarlo, funciona, en lo general, en el proceso contencioso tributario porque el accionante, vale decir, el contribuyente que impugna el acto administrativo, es a quien corresponde la carga de la prueba.

Es frecuente que el Tribunal Fiscal, requiera a la Administración la probanza de los reparos que ha imputado al contribuyente. También es del caso resaltar la importancia de apreciar la carga de la prueba en su aspecto objetivo, es decir concentrarse en destacar los hechos que hay que probar independientemente de quien los prueba, lo cual posibilita al Tribunal la búsqueda de la verdad material.

4.2 LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL.

Los Medios Probatorios son los métodos o procedimientos establecidos por la ley, para establecer la verdad de los hechos, o de las afirmaciones relativas a los mismos. En legislación Española el artículo 299 de la Ley de Enjuiciamiento Civil¹⁶³ (LEC) establece de forma taxativa los medios de prueba admitidos en los juicios civiles, entre los que cabe destacar:

- a) el interrogatorio de parte contraria,
- b) los documentos públicos,

¹⁶²Modernamente, algunos autores sostienen que la carga de la prueba no es otra cosa que la necesidad de probar para vencer, pudiéndose hablar con asidero del riesgo de la prueba antes que de su carga, pues el precio de no probar es perder el litigio.

¹⁶³**Ley Enjuiciamiento Civil Española 1/2000**, emitida por Real Decreto número 1417/2001, el 14 septiembre de 2001.

- c) los documentos privados,
- d) los dictámenes de peritos,
- e) el reconocimiento judicial y
- f) el interrogatorio de testigos.

La actividad probatoria en el ámbito tributario, existe de forma que si bien los principios esenciales de la práctica de la prueba corresponden propiamente al proceso judicial, también rigen en el procedimiento administrativo-tributario.

La Ley 58/2003 General Tributaria¹⁶⁴ (LGT) hace una remisión expresa al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, para la aplicación de los medios de prueba y valoración de los mismos (apartado primero, artículo 106 LGT).

Los medios de prueba admitidos en la legislación española pueden hacerse valer perfectamente para la defensa de un acto administrativo. Potestad reconocida en el principio de tutela judicial efectiva.¹⁶⁵

Si bien la carga de la prueba en materia tributaria española, se diferencia del ámbito civil, en el que las partes son variables, el tributarista, así denominada en la legislación española- siempre tiene enfrente a la administración tributaria; eso es, un ente de naturaleza administrativa sujeto a las prescripciones de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

Los medios de prueba contemplados en la legislación tributarista, son:

¹⁶⁴ **Ley General Tributaria 58/2003**, emitida por Real Decreto 23/186 el 17 de diciembre 2012.

¹⁶⁵ Artículo 24 Constitución Española.

a) El Interrogatorio de Parte.

Tampoco se produce en las actas de conformidad respecto de los hechos aceptados o no discutidos, ya que el inspector jefe puede alterar los mismos si lo considera oportuno. Así pues, es necesario establecer que este medio de prueba no tiene demasiada aplicación procesal en el ámbito tributario.

b) La Prueba Testifical.

La prueba testifical, (también denominada por la doctrina como prueba testimonial) consistente en la asistencia y colaboración de terceras personas ajenas al proceso para la verificación y contradicción de hechos controvertidos, si bien en el ámbito tributario al deber de colaboración de terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, también se considera como un aporte a la prueba testifical.

c) La Documental Pública.

Los documentos públicos son aquellos que han sido otorgados por un funcionario competente dotado de fe pública y, según la Ley de Enjuiciamiento Civil, tienen valor probatorio respecto a los hechos declarados, la fecha del documento y los intervinientes. A dichos documentos, también pueden asimilarse los documentos oficiales¹⁶⁶, los cuales tendrán el mismo valor probatorio.

La propia Ley de Enjuiciamiento Civil, define a las diligencias y actas de inspección, como documentos públicos de enorme valor probatorio al ser

¹⁶⁶Los Documentos Oficiales, son todos aquellos documentos que revisten de una formalidad y sirven tanto como documentos públicos.

extendidas por el propio actuario o inspector, todo ello sin perjuicio de poder ser rectificadas por la comisión de un error de hecho.

d) La Documental Privada.

Se considera documento privado todo aquel que no sea público u oficial, teniendo igual valor probatorio en tanto no sea impugnado. En el ámbito tributario existen tres documentos privados de gran importancia. El primero de ellos son las declaraciones y autoliquidaciones tributarias realizadas y presentadas por el contribuyente. En segunda instancia nos encontramos con la contabilidad, un documento privado de gestión que goza de gran valor en el ámbito tributario, según se desprende del artículo 31 del Código de Comercio¹⁶⁷ y 1,228 del Código Civil, de hecho, llega a tener presunción de veracidad en el impuesto sobre sociedades. Con ello, se produce la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo al órgano de inspección probar lo contrario.

En último lugar, está la factura, un documento ideal para probar la realidad del gasto fuertemente utilizado en el impuesto sobre el valor añadido. Con ella puede acreditarse el acto o negocio pretendido, siempre que reúna los requisitos formales previstos en el reglamento de facturación, invirtiéndose asimismo la carga de la prueba. Esta misma ley establece que los actos de las administraciones se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

Dicho de otra forma, corresponde al contribuyente demostrar que el acto no es válido y, por tanto, recae en él la carga de la prueba de los actos administrativos.

¹⁶⁷Código de Comercio Español, Ministerio de Gracia y Justicia, Real Decreto del 22 de agosto de 1885.

En conclusión los medios de prueba admitidos en derecho español, esenciales para el proceso civil, también encuentran su razón de ser en el ámbito jurídico-tributario como instrumentos de defensa del contribuyente ante actos dictados por la administración tributaria.

4.2 LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO COLOMBIANO.

La Constitución de Colombia¹⁶⁸ contempla en su artículo 29, el principio del debido proceso, en virtud del cual se ha de realizar los procedimientos de la manera en que han sido determinadas en la ley. Este principio en conjunto al derecho de defensa debe ser respetado en los diferentes procesos, implica el derecho que tiene todo ciudadano a presentar o solicitar pruebas y a controvertir las que se aleguen en su contra, para que las decisiones adoptadas frente a sus intereses específicos, no sean producto de la experiencia subjetiva del funcionario.

En el campo tributario colombiano, los anteriores principios se recogen en diferentes normas del Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales¹⁶⁹, que en adelante será identificada como Estatuto Tributario (E.T). Una primera aplicación de los principios se encuentra al exigirse que la determinación de los impuestos y la imposición de sanciones se funden en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias y en el Código de Procedimientos Civil, en cuanto no sean incompatibles con aquellos. (Art. 742 E.T.)

¹⁶⁸ **Constitución Política de Colombia**, promulgada en Bogotá el 4 de julio de 1991.

¹⁶⁹ **Estatuto Tributario de los Impuestos**, Administrado por la Dirección General de Impuestos Nacionales, DECRETO 624 DE 1989, de fecha 30 de marzo de 1989, Diario Oficial No. 38.756.

Las decisiones de los funcionarios deben de basarse en las pruebas que sean aportadas, al funcionario sólo se le obliga a apreciar las pruebas que se hayan acompañado regular y oportunamente, por la administración tributaria o por el interesado en el respectivo proceso. (Arts. 742 y 744 E.T.) Las normas tributarias contenidas en los artículos 747 y 785 de dicho Estatuto se refieren a los siguientes medios: la confesión, el testimonio, los indicios y las presunciones¹⁷⁰ la prueba documental, la prueba contable, las inspecciones tributarias y la prueba pericial.

a) La Confesión

La confesión en la legislación colombiana puede ser de dos tipos:

1. Confesión expresa.

Para que la confesión pueda hacerse valer como prueba debe ser libre y espontánea, este medio probatorio se describe en el artículo 747 del Estatuto Tributario como la manifestación escrita que el contribuyente legalmente capaz dirige a las oficinas de impuestos para informar la existencia de un hecho físicamente posible que incide en la obligación tributaria en su contra, es decir que del mismo deriva para él perjuicio. La norma confiere a este medio la calidad de plena prueba y solo admite para desvirtuarla los siguientes hechos: Error o fuerzas sufridos por el confesante, dolo¹⁷¹ de un tercero o falsedad del escrito contenido de la confesión.

¹⁷⁰Se denomina presunción, en Derecho, a una ficción jurídica a través de la cual se establece un mecanismo legal automático, que considera que un determinado hecho, o un determinado acontecimiento, se entiende probado simplemente por darse los presupuestos para ello.

¹⁷¹En Derecho, el dolo, variante en latín vulgar de la palabra clásica *dolus*, es la voluntad deliberada así como el elemento volitivo de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud. En los actos jurídicos, el dolo implica la voluntad maliciosa de engañar a alguien o de incumplir una obligación contraída.

Ahora bien, como la ley tributaria exige para la confesión una manifestación escrita, puede afirmarse que este medio probatorio requiere de un documento que lo contenga, documentos que bien pueden corresponder a una declaración tributaria, a la respuesta, o al memorial de interposición de un recurso etc.

2. Confesión ficta o presunta.

Esta clase de confesión se presenta cuando se requiere a un contribuyente, en forma verbal o mediante escrito dirigido a su última dirección informada, para que responda si es cierto o no un determinado hecho.

b) El Testimonio.

El testimonio es un medio de prueba que consiste en la manifestación verbal o escrita que un tercero hace ante las autoridades de impuestos sobre hechos relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente. De conformidad con lo señalado en el artículo 750 del Estatuto Tributario, en el campo impositivo se puede identificar dos clases de testimonios, escritos y verbales, al considerar como tales las declaraciones escritas o verbales que se dirijan a las oficinas de impuestos o en respuestas a requerimientos administrativos.

c) Indicios.

Frente a la dificultad que presentan algunos hechos para ser demostrados en forma directa, la ley admite algunos instrumentos para determinar si ocurrieron en una forma indirecta; es decir, mediante la deducción, con base en la experiencia, la ciencia o la técnica, se admite concluir la existencia o no existencia de un hecho a partir de la demostración plena de otro u otros hechos. En la legislación Colombiana se considera a los indicios como

medios de prueba (Arts. 754 y 754-1, E.T.; Arts. 175, 229, 248 a 250 del C. P. C.) de naturaleza crítica o lógica e indirecta porque su función demostrativa consiste en suministrar al juez o funcionario un hecho cierto, del cual puede inferirse otro, objeto de investigación.

d) Prueba Documental.

Por documento se puede considerar un objeto creado mediante un acto que representa algo distinto a sí mismo pero contenido en él. Para efectos tributarios, son admisibles todos los medios de prueba previstos en el Código Procesal Civil (CPC). En el Art. 251 de este Código se enuncian algunos documentos que igualmente son utilizables válidamente como medios probatorios en el campo impositivo. Tales documentos son: los escritos, los impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y en general todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo y las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares. En concordancia con el Art. 251 del CPC, precisamente el Art. 771-1 del E.T. contempla una prueba documental específica denominada “reproducción impresa de imágenes ópticas no modificables¹⁷²”, la cual tiene similar valor probatorio a los demás documentos enumerados.

Esta disposición fue adicionada al Estatuto Tributario, por la Ley 6ª de 1992, previendo para el futuro el desarrollo técnico en el campo informático, lo que

¹⁷²En relación al Artículo 48 del Código Tributario Colombiano, que en su Artículo 1º Todo comerciante podrá conservar sus archivos utilizando cualquier medio técnico adecuado que garantice la reproducción exacta de documentos, tales como la microfilmación, la micrografía y los discos ópticos entre otros.”

sin lugar a dudas permitirá contar con equipos adecuados, para sustituir la utilización de documentos originales por la impresión con base en las computadoras que se haga del cuerpo mismo de tales documentos.

e) La contabilidad como Medio de Prueba

El artículo 772 del Estatuto Tributario, dispone que los libros de contabilidad¹⁷³ del contribuyente constituyan prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma. Esto es, que se ajusten a los requisitos mínimos e indispensables prescritos en las disposiciones legales, las cuales están previstas en forma general en los art. 48 y 60 del Código de Comercio donde se establece la manera de llevarlos, cuales son exigibles y su eficacia probatoria, para efectos tributarios se requiere además que la contabilidad muestre en forma fidedigna las operaciones de ventas y compras diarias, las cuales podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen con precisión, los comprobantes externos de tales valores; y que se encuentre conforme a los reglamentos especiales expedidos por el gobierno en virtud de los cuales se establezcan formas y características especiales para un efectivo control fiscal a la situación económica y financiera de la empresa. (Art. 773, E.T).

Según el Art. 51 del Código de Comercio, todos los comprobantes que sirven de respaldo a los asientos contables así como la correspondencia relacionada con la actividad comercial, conforman una sola unidad probatoria, es decir, que en la valoración de la prueba contable ha de tener en cuenta, no solamente los libros de comercio sino todo documento que

¹⁷³Los libros de contabilidad son los documentos que soportan y reflejan los hechos con trascendencia en la realidad económica de la empresa a lo largo de un período de tiempo.

tenga relación directa e indirecta con ella, en consecuencia, los soportes en que se sustentan los registros contables deben guardar correspondencia con estos o sea que la contabilidad constituye un todo indivisible e integral, un conjunto de pruebas escritas, cuyos elementos son los libros, los comprobantes internos y externos y los documentos que respaldan unos y otros.

f) Inspecciones Tributarias.

Las normas contenidas en el Estatuto Tributario, mencionan expresamente la posibilidad para la administración de impuestos de ordenar la práctica de inspecciones tributarias, considerada como la prueba reina de la administración (Art. 778 del E.T.). Con la Ley 223/95 dentro de esta diligencia se puede ordenar la exhibición y examen parcial o general de los libros y documentos de contabilidad del contribuyente como de terceros, con éste relacionados, pero con las modificaciones de esta ley, el legislador separó las dos figuras de prueba, dándole su propia normatividad, alcance y ritualidad. En efecto, distinguió por una parte lo que es la inspección tributaria (Art.779) y por otra en su Art. 782 lo que es la inspección contable, sobre todo para efectos de la suspensión de los términos para la práctica del requerimiento especial y liquidación de revisión.

g) Prueba Pericial

De conformidad con el Art. 223 del CPC, el dictamen pericial es un medio de prueba mediante el cual se aportan al proceso conocimientos especializados de carácter técnico, científico o artístico. Para efectos tributarios resultan aplicables las normas del Art. 23 y siguientes del CPC, sin perjuicio de los señalados específicamente en los Art. 784 y 785 del Estatuto Tributario.

Cuando la administración requiere de conocimientos especializados puede decretar, dentro de sus propias actuaciones, la práctica de un peritazgo¹⁷⁴, de oficio o petición de parte. Para el efecto nombrará como perito a una persona o entidad especializada en la materia. En caso de ser objetado el dictamen, ordenará un nuevo peritazgo. (Art. 784 del E.T.).

4.4 LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO.

El régimen procesal tributario argentino admite y utiliza todos los medios de prueba, los cuales tienen sus límites en la falta de relación con la pretensión procesal, en la prohibición legal para la producción o en la medida en que afecten la moral o la libertad personal de los litigantes o terceros, conforme a lo dispuesto en el artículo 378 del Código procesal civil y comercial de la nación.

Revela el derecho procesal tributario, que el sistema de la prueba está vertebrado en la ley 11683 para los impuestos nacionales, en los códigos fiscales para los tributos provinciales y en las ordenanzas para los gravámenes municipales. Ninguno de ellos puede ser titulado propio o autónomo, pues admite la supletoriedad de las leyes de procedimiento administrativo y del código procesal civil y comercial.

Sin embargo, las especiales características que revisten a las presunciones, ficciones e índices, para fijar la magnitud de la base imponible¹⁷⁵, permiten confirmar el apartamiento de ciertos institutos básicos del proceso ordinario.

¹⁷⁴Peritazgo, que equivale en el ordenamiento jurídico salvadoreño a la figura del peritaje.

¹⁷⁵ En las relaciones jurídico tributarias el hecho imponible pone de manifiesto la existencia de una capacidad económica en los sujetos, pero para que el impuesto pueda ser aplicado, este hecho debe valorarse de alguna manera, normalmente en unidades monetarias.

El proceso de estimación presunta de la obligación fiscal está regulado por el principio inquisitivo, al manejar las fuentes de la prueba, el juez puede proponer pruebas distintas de las del contribuyente y sentenciar aun en contra de lo probado por éste. Todos los medios de prueba son admitidos en el proceso tributario salvo los expresamente prohibidos por la ley. Las presunciones son medios de prueba, indirectos que están fijados en la ley y pueden ser objeto de prueba en contrario.

Las presunciones absolutas o sea *iuris et de iure*, y las presunciones relativas, es decir, *iuris tantum*, desplazan la carga de la prueba hacia el contribuyente por cambio del objeto de la prueba, sin relevar por ello al fisco, que debe probar el hecho soporte de la presunción, el cual tiene el carácter de prueba pre constituida, configurando la fuente de la prueba.

La constitución prevé que una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento (del domicilio) y ocupación, confieren amplios poderes a la administración federal de ingresos públicos, inclusive se incluyó un artículo que la negativa de exhibición se reputará como presunción de fraude. En cuanto a la declaración del contribuyente no se lo puede compeler a declarar por alta de imperio en vía administrativa, pero si en vía judicial. El artículo 163 del Código Procesal y Comercial de la Nación prevé la presunción *hominis*¹⁷⁶ es decir que serán tenidas como prueba “cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeron convicción, según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica”.

¹⁷⁶Las presunciones *hominis* son aquellas que el juez establece, a través del examen de circunstancias o hechos conocidos, llamados indicios. En algunas oportunidades, es imposible la prueba directa de los hechos, situación en que el juzgador se ve obligado a recurrir a datos ciertos que debidamente probados, lo inducen a extraer consecuencias jurídicas.

CAPITULO V.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1 CONCLUSIONES.

Luego del desarrollo de la investigación, se presentan una serie de conclusiones, las cuales surgen de toda la información obtenida a través de la documentación bibliográfica que se ha recabado, con lo cual podemos llegar a comprobar las hipótesis planteadas al inicio de la investigación y por lo que se puede concluir lo siguiente:

En materia tributaria, el código tributario designa un apartado especial en el que se contempla el régimen probatorio, en el cual se regula la valoración, la aportación y los medios de prueba que puede ser utilizados en los procedimientos tributarios, dentro de los cuales se contemplan: la prueba documental, contable, por confesión, pericial de terceros y excepcionalmente la prueba testimonial, y estos se aplican de conformidad al Código.

Es la prueba documental, el medio probatorio, más relevante en materia tributaria, debido a la frecuencia con que la administración tributaria la solicita cuando se incorpora prueba en los diferentes procedimientos tributarios, otra de las más utilizadas es la prueba contable, en la cual se reflejan las operaciones que los contribuyentes realizan de sus negocios y es donde se ven detallados todos los movimientos comerciales, por lo que a partir de ahí se puede determinar una infracción o un incumplimiento a obligaciones tributarias. Sin perjuicio de estos dos medios de prueba los demás medios son utilizados con menor frecuencia pero todos estos medios que regula el Código Tributario, son eficaces al momento en que los contribuyentes hacen

uso de su derecho de defensa a fin de incorporar prueba, ejerciendo con esto los contribuyentes su derecho de defensa.

El análisis del desarrollo de los medios de prueba, en el marco del Código Tributario de El Salvador, se hace visible la necesidad de que todo contribuyente conozca la importancia de su derecho de probar sus pretensiones ante la administración pública, para ello debe respaldar sus operaciones con documentos que le permitan ser utilizados como medios de prueba y que cumplan con todos los requisitos establecidos por la ley.

La administración tributaria no cuenta con programas o capacitaciones que sirvan para informar a los contribuyentes sobre los derechos y obligaciones que poseen frente a la administración tributaria, y es por este motivo que se les dificulta hacer uso de su derecho de defensa en los procedimientos tributarios.

La inexistencia de una Ley de Procedimientos Administrativos en nuestro país, trae como consecuencia inseguridad jurídica para los contribuyentes porque no cuentan con las herramientas básicas que regulen sus derechos y obligaciones que poseen frente a la administración tributaria y esto propicia indefensión, desorden y arbitrariedad por parte de la misma; por ello es necesario darle importancia a este tema para asegurar un verdadero estado de derecho para los habitantes de este país.

5.2 RECOMENDACIONES.

Durante el desarrollo de la investigación, se verificó la existencia de ciertas circunstancias que violentan la garantía del debido proceso que debe de

otorgársele a los contribuyentes para que hagan uso de su derecho de defensa, por lo que es necesario dar las siguientes recomendaciones:

Generar espacios en los cuales los contribuyentes tengan la oportunidad de informarse sobre los derechos y obligaciones que poseen frente a la administración tributaria ya que los contribuyentes en su mayoría, desconocen los trámites que realizan en el Ministerio de Hacienda y sus dependencias.

Brindar información a los contribuyentes en lo que respecta al manejo de la actividad probatoria, a efecto de que durante los procedimientos tributarios se presenten pruebas idóneas y pertinentes para desvirtuar los hechos que se les atribuyen a fin de llegar a la verdad material.

Capacitar a los empleados y funcionarios de la administración pública tributaria para que tengan un conocimiento práctico y sistemático de los medios de prueba, y se aplique con mayor precisión la Constitución, el Código Tributario y demás leyes afines, para evitar la emisión de resoluciones que carezcan de fundamento y que generen perjuicio para los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA.

LIBROS:

ARAZI, Roland, *La Prueba en el Proceso Civil*, 1a edición, Ediciones La Roca, Buenos Aires, Argentina, 2001.

AREVALO PEÑAILILLO, Daniel. *La Prueba en Materia Sustantiva Civil*. Editorial Jurídica de Chile, Primera Edición, Año 1989.

BABRA LYON, Sebastián, *Teoría de la Prueba de las Obligaciones Tributarias*, Primera Edición, Editorial Jurídica de Chile, Año 1962.

CABAÑAS GARCIA, Juan, Santiago GARDENES y Oscar CANALES, “*Código Procesal Civil y Mercantil Comentado*”, 2ª ed., Consejo Nacional de la Judicatura, Madrid, 2011.

CÁMARA RUIZ, JUAN, *La Prueba Pericial Contable en el Proceso Civil y Penal*, Universidad de Coruña, España, Primera Edición.

CANALES CISCO, Oscar Antonio, *Derecho Procesal Civil Salvadoreño*, Consejo Nacional de la Judicatura, 1a edición, año 2003.

CALVET, Louis Jean, *Historia de la Escritura, De Mesopotamia hasta nuestro días*, Traducido. Javier Palacio Tau.

CASTRO, Máximo, *Curso de Procedimientos Civiles*, Compilado por Pedro Prutos e Isauro P. Argüello. Tomo Segundo, Biblioteca Jurídica Argentina. Buenos Aires, Argentina, 1987.

CHIOVENDA, G., *Ensayos de Derecho Procesal Civil*, Editorial Ejea, Buenos Aires, Tomo II.

COUTURE, E.J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Depalma, Buenos Aires.

COUTURE, EDUARDO, citado por ARAZI, Roland, *La Prueba en el Proceso Civil*, primera edición, Ediciones La Roca, Argentina, 2001.

DE LA OLIVA, Andrés Y FERNANDEZ, Miguel Ángel, *Derecho Procesal Civil*, Tomo II, Editorial Centro de Estudios Ramon Areces S.A., Madrid, España 1996.

DELLEPIANE, A., *Nueva teoría general de la prueba*, Editorial Valerio Abeledo, Buenos Aires.

ECHANDÍA, Hernando Devis, *Compendio de derecho procesal*, Tomo II Pruebas Judiciales, Quinta Edición, Editorial ABC, Bogotá 1997.

ECHANDIA, Hernando Devis, *Teoría General de la prueba Judicial*, Tomo I, Quinta Edición, Víctor de Zavilía Editor, Argentina.

ECHANDÍA, Hernando Devis, *Tratado de Derecho Procesal Civil*, Tomo I, Primera Edición, Editorial Temis, Bogotá, 1961.

ESPEJO POYATOS, Isabel, *Aspectos Formales del Derecho Tributario*, 1ª Edición. Madrid, 1995.

FALCON E. M., *Tratado de la Prueba Civil, Comercial, Laboral, Penal y Administrativo*, tomo II, Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires.

FENECH, M., *Derecho procesal tributario*, 1ª Edición, Tomo III.

FOLCO, Carlos María, *Procedimiento Tributario Naturaleza y Estructura*, Primera Edición, Editores Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, Argentina, Año 2000.

KIELMANOVICH, Jorge L., *Teoría de la prueba y los medios probatorios*, tercera edición, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires.

MONTERO AROCA, Juan, *La Prueba en el Proceso Civil*, 1ª Edición, Civitas.

MATTIROLO citado KIELMANOVICH Jorge L., *Teoría de la Prueba y Medios Probatorios*, 3ra edición, Editoriales Rubinzal- Culzoni, 2000.

OLASCO ALVAREZ, Jorge, *La prueba en materia Civil*, 1ª Edición, Editorama, San José Costa Rica, 2006.

PETTIT, Eugene, *Tratado Elemental de Derecho Romano*, Editorial Época, México.

ROMERO ARIAS, Cesia Marina. *Valoración de la prueba en el Proceso Civil Salvadoreño*. Consejo Nacional de la Judicatura, El Salvador, 2003.

ROSENBERG, LEO, *La Carga de la Prueba*, Segunda Edición en castellano, Editorial B de F, Buenos Aires Argentina, 2002.

TUNDIDOR CAMBA, Raydel, *La Prueba y la Posibilidad del Numerus Apertus III Encuentro Internacional de Justicia y Derecho*. Matanzas, Cuba.

VASQUEZ López, Luis, *Teoría General del proceso*, libro de consultas para estudios del Derecho procesal, editorial LIS, pequeño formato.

VELASCO ZELAYA, Mauricio Ernesto, y otros, *EL Nuevo Proceso Civil y Mercantil Salvadoreño*, primera edición, San Salvador, El Salvador, 2010.

TESIS:

ALVARENGA CANEL; María Rafaela, GUZMÁN MELARA; Blanca Esmeralda, MARQUÉZ VANEGAS; Yeni Mercedes, “*La eficacia de la prueba testimonial para establecer la verdad procesal en el juicio civil salvadoreño*” Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010.

DERAS PORTILLO, Karla Marjory, PORTILLO POSADA Yasmin Esmeralda y Melvin Derick VASQUEZ MORAN, “*Los medios de prueba en los procedimientos administrativos tributarios en el salvador*”. Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, El Salvador, 2011.

MARTÍNEZ CRIOLLO, Alfonso, RUGAMAS MORÁN, José Roberto y SILIÉZAR POSADA, Fernando Andrés, “*Análisis del Sistema de Valoración de Sana Crítica y de Prueba Tasada en Código Procesal Civil y Mercantil*”, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010.

SANCHEZ VALENCIA, Tito, *Sistemas de Valoración de la Prueba*, Tesis de Doctorado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1974.

LEGISLACIÓN:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR, Decreto Legislativo, nº38, Asamblea Constituyente 15 diciembre 1983, Diario Oficial No.234.

CÓDIGO TRIBUTARIO, de El Salvador. D.C. No. 230, del 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL DE EL SALVADOR, D.L. No. 712, del 18 de septiembre de 2008, D.O. No. 224, Tomo 381, del 27 de noviembre de 2008.

CÓDIGO DE COMERCIO DE EL SALVADOR, D.L. No 671, 08 de mayo de 1970, D.O. 140, Tomo 228, del 31 julio 1970.

CÓDIGO TRIBUTARIO REPÚBLICA DEL PERÚ, Decreto Supremo No 135-99-EF, Publicado el 19 de agosto de 1999, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 768.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA, promulgada en Bogotá el 4 de julio de 1991.

ESTATUTO TRIBUTARIO COLOMBIANO, Decreto 624 del 30 de marzo 1989, Diario Oficial No. 38.756.

ESTATUTO TRIBUTARIO DE LOS IMPUESTOS, Administrado por la Dirección General de Impuestos Nacionales, DECRETO 624 DE 1989, de fecha 30 de marzo de 1989, Diario Oficial No. 38.756.

LEY ENJUICIAMIENTO CIVIL ESPAÑOLA 1/2000, emitida por Real Decreto número 1417/2001, el 14 septiembre de 2001.

LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003, emitida por Real Decreto 23/186 el 17 de diciembre 2012.

CÓDIGO DE COMERCIO ESPAÑOL, Ministerio de Gracia y Justicia, Real Decreto del 22 de agosto de 1885.

JURISPRUDENCIA:

CAMARA SEGUNDA DE LO CIVIL DE LA PRIMERA SECCION DEL CENTRO, SAN SALVADOR, Recurso de Apelación, con referencia 68-4CM-13-A, de fecha 20 de agosto de 2013, considerando IX.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sentencia Definitiva, con ref. 117-R-99 del veintiuno de agosto del año dos mil uno., considerando X.

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia de Inconstitucionalidad con referencia 1739-92, San José, Costa Rica, a las once horas cuarenta y cinco minutos del primero de julio de mil novecientos noventa y dos.

SALA DE LO CIVIL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Recurso de Casación con referencia 356-CAC-2012, de fecha dos de julio de dos mil trece.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sentencia Definitiva, con referencia 84-T-2003, de fecha 12 de octubre de 2004, máxima 4.

REVISTA:

GARCIA DE ARANIVA, Glendy Ruth, *Nociones Generales de Contabilidad Financiera I*, guion de clases Licenciatura en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, 2003.

DICCIONARIOS:

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, primera edición, Editorial Heliasta, 2006

DE SANTO, Víctor, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía*, tercera edición, Editorial Universitaria, Argentina, 2005.

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

BLECUA , José Manuel, *Diccionario de la Real Academia Española*, 22º Edición, Real Academia Española, España 2001.

PAGINAS DE INTERNET.

ALONSO, Mario, “La Prueba Pericial”, en revista *Blog en Auditoria y otros servicios corporativos*, España, disponible en: <http://www.marioalonso.com/wp-content/uploads/2009/07/la-prueba-pericial-contable-e-f-nc2ba1-2004.pdf>, sitio consultado el 11 de octubre de 2013.

Económicos y Contables, revista electrónica, 2013 Disponible en: <http://www.dimensionempresarial.com/54/glosario-de-terminos-j-k-y-l/>, sitio consultado el 10 de octubre de 2013.

DE CASTRO ORRELLANA, Gabriel, “Informe Pericial”, en revista *foro de práctica profesional*, n.56, Argentina, p.87, disponible en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/Foro_practica_profes

ional/Simposios%20Practica%20PDF/Rosario/Actualizaci%C3%B3n/SimposioXXX A 02 Dell elce.pdf, sitio consultado el 11 de octubre de 2013.

DELL'ELCE PIERINO, Quintino, *Practica Profesional Contable*, Universidad Nacional de Rosario, Argentina, Noviembre 2001, disponible en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/Foro_practica_profesional/Simposios%20Practica%20PDF/Rosario/Actualizaci%C3%B3n/SimposioXXX A 02 Dell elce.pdf, sitio consultado el día 2 de octubre de 2013.

ESCUELA JUDICIAL DE BARCELONA, “*Conclusiones del Seminario Inmediación y Oralidad*”, celebrado en Barcelona los días 24, 25 y 26 de mayo de 2006.

Franco Rivero, Carlos Ernesto, *La Prueba Preconstituida*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2010, p.3, disponible en https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/183/Becarios_181.pdf, sitio consultado el 17 de septiembre de 2013.

ISLAS MONTES, Roberto, "Anuario sobre Derecho Constitucional Latinoamericano", año XV, Montevideo 2009. P.97 disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/2009/pr/pr7.pdf>, sitio consultado el 23 de agosto de 2013.

MONTES DE OCA Y PEÑA ASOCIADOS, S.C. “*Peritajes Contables*”, en revista electrónica MOP Despacho Fiscal, Jurídico, Consultoría, Contabilidad, Peritajes y Otros, disponible en: <http://www.mop.com.mx/apc.html>, sitio consultado el 4 de octubre de 2013.

PAREDES PEREZ, Rogelio, “*La prueba testimonial en los procesos Civiles y Mercantiles*”, Consejo Nacional de Egresados del Postgrado en Derecho Universidad Autónoma de México, 2006, p.208, disponible en

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/anjuris/cont/235/pr/pr6.pdf>,
sitio consultado el 12 de octubre de 2013.

PICÓ IJUNOY, Joan, *El principio de Oralidad en el Proceso Civil Español*, Catedrático de Derecho Procesal Universidad Rovira i Virgili España, disponible en <http://www.uv.es/coloquio/coloquio/informes/ip25esp.pdf>, sitio consultado 16 de septiembre 2013.

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA, UNIVERSIDAD NACIONAL EXPERIMENTAL RÓMULO GALLEGOS, 2007, *La Confesión y Prueba*, disponible en: <http://es.scribd.com/doc/151115506/La-confesion-y-prueba>, sitio consultado 30 de septiembre 2013.

UNIVERSIDAD PERUANA LOS ANDES, Educación Abierta y a Distancia., Huancayo. Unidad de Economía y Desarrollo, 2009, disponible en http://www.cacvirtual.upla.edu.pe/distancia/as_cf.php/03/ECONOMIA%20Y%20DESARROLLO.pdf, sitio consultado el 8 de septiembre 2013.

UNED, Universidad Nacional de Educación a Distancia España, Apuntes de Grado en Derecho, “*Valor Probatorio de la Contabilidad*”, disponible en: <http://derecho.isipedia.com/optativas/derecho-contable/08-valor-probatorio-de-la-contabilidad> , sitio consultado el 05 de octubre de 2013.

Anexo.

CUADRO COMPARATIVO DE LEGISLACIONES EN EL MARCO DEL DERECHO PROBATORIO TRIBUTARIO			
EL SALVADOR	PERU	ESPAÑA	COLOMBIA
-Constitución de la Republica de El Salvador. -Código Tributario. -Código Procesal Civil y Mercantil.	- Código Tributario. -Código Procesal Civil peruano.	La Ley 58/2003 General Tributaria -Código Civil -Ley de Enjuiciamiento Civil.	-Código Civil - Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.
La carga de la prueba en materia tributaria le corresponde en conjunto a la administración pública la potestad de probar sus argumentos, junto a la del administrado.	En el proceso tributario peruano, el contribuyente que impugna el acto administrativo, es a quien corresponde la carga de la prueba	La carga de la prueba en materia tributaria española, corresponde al <u>tributarista</u> y a la Administración tributaria;	La carga de la prueba corresponde a las partes, en base al principio de autorresponsabilidad.
Medios de Prueba aplicables: -La prueba por confesión - prueba documental - prueba contable - prueba pericial de terceros -prueba testimonial (excepcionalmente)	Medios de Prueba aplicables: -Los Documentos. - La Pericia. - La Inspección.	Medios de Prueba aplicables: - El interrogatorio de parte contraria -los documentos públicos -los documentos privados -los dictámenes de peritos -el reconocimiento judicial - el interrogatorio de testigos	Medios de Prueba aplicables: -La confesión. -El testimonio. -Los indicios y las presunciones -Prueba documental. -La prueba contable. -Las inspecciones tributarias y La prueba pericial.
La prueba testimonial en El Salvador solo es pertinente en casos excepcionales.	El sistema judicial peruano, concede escasa significación al testimonio y la confesión, aunque la ley procesal común las contempla.	La prueba testifical, no es un método de prueba muy utilizado en materia tributaria	En el Estatuto de Colombia la prueba testimonial, se le brinda la misma importancia que a los otros medios probatorios que sirven para lograr el convencimiento del juzgador.