

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Maestría en Derecho Tributario

**Trascendencia singular de la inspección judicial en los juicios de  
impugnación tributaria**

Iliana Patricia Cabrera Solórzano

Tutor: Álvaro Renato Mejía Salazar

Quito, 2019





## **Cláusula de cesión de derechos de publicación**

Yo, Iliana Patricia Cabrera Solórzano, autora de la tesis intitulada “Trascendencia singular de la inspección judicial en los juicios de impugnación tributaria”, mediante el presente documento de constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, tesis que constituye uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital óptico, como usos en red local o internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad a la que haya lugar frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital electrónico.

22 de agosto de 2019

Firma: \_\_\_\_\_



## Resumen

Este trabajo de investigación se propone estudiar la inspección judicial como medio probatorio admitido y relevante en los juicios de impugnación tributaria, frente a la exhibición documental y el peritaje. El principal objetivo fue dilucidar la pertinencia y utilidad de la práctica de la inspección judicial conforme a las reglas prescritas en el ordenamiento jurídico vigente a la luz de la jurisprudencia y la doctrina. Del análisis efectuado se puede concluir que la inspección judicial provee elementos de convicción suficientes para obtener una sentencia en derecho, contribuyendo en la determinación del tributo en su justa medida.

Palabras claves: inspección judicial, medios probatorios, proceso, sentencia en derecho



A mis padres por el apoyo incondicional sin el cual no hubiera sido posible concluir este trabajo.

A mi esposo y a mi hija



## **Agradecimientos**

Agradezco a la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador por haberme infundido el espíritu investigador. Al personal de biblioteca por su colaboración y ayuda permanente.

Al tutor asignado, el profesor Álvaro R. Mejía Salazar, por guiarme en la elaboración de este trabajo.

A todos los colegas y amigos que de una u otra forma colaboraron en la cristalización de esta investigación.

A mis padres y familia que siempre han sido mi apoyo constante.



## Tabla de contenidos

Capítulo primero. Los medios de prueba en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.....	15
1. El derecho a actuar la prueba .....	15
1.1. El derecho a la admisión de la prueba y sus límites .....	20
1.2 El derecho a practicar la prueba.....	24
2. Las pruebas con intermediación o participación del juez y el ejercicio de la facultad oficiosa.....	25
3. Los medios de prueba en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.....	29
3.1. Los medios probatorios en el contencioso tributario .....	33
Capítulo segundo. El tratamiento de la diligencia de exhibición en los juicios de impugnación tributaria.....	39
1. La prueba documental y la práctica de la exhibición .....	39
2. La obligación de exhibir documentos.....	41
3. Pertinencia, admisibilidad, oportunidad y contradicción de la práctica de la exhibición.....	46
3.1. Pertinencia .....	46
3.2 Admisibilidad.....	49
3.3. Oportunidad .....	50
3.4. Contradicción.....	51
4. La exhibición y su derivación en exhibición documental y exhibición contable	52
5. La exhibición como mecanismo para introducir, obtener o conseguir documentos e incorporarlos dentro del proceso judicial.....	54
6. La exhibición judicial y el peritaje como prueba acumulada .....	56
7. Consecuencias de la omisión o impedimento injustificado de la práctica de la exhibición.....	57
8. Problemas jurídicos en torno a la exhibición.....	60
8.1 Problemas jurídicos de la inspección judicial como diligencia procesal .....	61
8.2 Errores en la práctica de este medio probatorio .....	63
8.3 Casos en los que procede la exhibición documental .....	64
8.4 Momento procesal oportuno para pedir la exhibición documental .....	65
8.5 Errores en la práctica de este medio probatorio .....	66

Capítulo tercero. El tratamiento de la inspección judicial en los juicios de impugnación tributaria .....	69
1. La inspección judicial como medio probatorio procesal .....	69
2. Pertinencia, admisibilidad, oportunidad y contradicción de la práctica de la inspección judicial .....	71
2.1. Pertinencia .....	72
2.2. Admisibilidad.....	74
2.3. Oportunidad .....	76
2.4. Contradicción.....	79
3. Requisitos de la prueba .....	80
4. Auténtico contenido de la inspección en procesos tributarios.....	85
5. La inspección judicial y el peritaje como prueba derivada y acumulada .....	87
6. El peritaje como prueba independiente.....	91
6.1. Tipos de peritaje según la doctrina .....	97
7. Cuando la inspección es propiamente una exhibición .....	98
8. Consecuencias de la omisión o impedimento injustificado de la práctica de la inspección judicial .....	100
9. Problemas jurídicos en torno a la inspección judicial.....	102
9.1 Momento Procesal Oportuno para pedir la Inspección Judicial.....	102
9.2 Como diligencia preprocesal.....	102
9.3 Problemas jurídicos de la inspección judicial como diligencia procesal .....	106
9.4 Errores en la práctica de este medio probatorio .....	108
Conclusiones y recomendaciones.....	111
Bibliografía.....	113

## Introducción

La presente investigación tiene por objeto estudiar la inspección judicial como medio probatorio de trascendencia singular en los juicios de impugnación tributaria, con fundamento en el estudio de la normativa nacional, jurisprudencia y doctrina del derecho procesal; aportando con elementos que contribuyan a identificar, valorar y juzgar la inspección judicial como medio probatorio idóneo y eficiente para comprobar los hechos alegados en la demanda o los negados en la contestación de la misma.

Se pone de manifiesto que la inspección judicial en cuanto a documentos de verificación contable, libros contables, documentos de soporte, expediente administrativo, prueba derivada como exhibición documental o contable, prueba pericial, constituyen elementos trascendentales para comprobar que la determinación tributaria se ha efectuado en su justa medida, observando las garantías básicas del debido proceso.

Para abordar la práctica de la inspección judicial en los juicios contenciosos tributarios, se ha considerado pertinente situar el tema en el ordenamiento jurídico vigente, analizando primero el derecho constitucional a la prueba como garantía básica del debido proceso, determinando que es inherente al mismo, cuya omisión vulnera el derecho a la defensa, provocando nulidades.

A continuación se analizarán los medios probatorios admitidos en los procesos contenciosos tributarios, excepto la declaración de parte que está prohibida, según limitación contemplada en el vigente Código Orgánico General de Procesos -en adelante COGEP-.

Más adelante se analiza la exhibición documental conforme lo prevé el Código de Comercio -en adelante CdC-, que no constituye un medio probatorio propiamente dicho sino una forma de incorporar prueba documental que respalda la contabilidad y los actos realizados por los sujetos pasivos de la obligación tributaria como es el caso de los contratos; además se analiza la exhibición del expediente administrativo, muy discutida y con criterios contrapuestos de los jueces contencioso tributarios respecto a su admisión, ya que por el hecho de ser públicos se entenderían que están en conocimiento de las partes y no se requeriría su exhibición.

Finalmente, se analiza la inspección judicial, instituto en torno al cual se desarrolla la investigación propuesta, por constituir un tema poco analizado pero que despierta el

vivo interés de quien lo propone, por estar relacionado con la práctica procesal tributaria, pretendiendo aclarar su alcance y las dudas suscitadas en este tipo de litigios, describiendo su esencia, requisitos y los deberes y cargas impuestas tanto a las partes como a terceros.

Se concluye de este modo que la inspección judicial es el instituto que provee al proceso la mayor cantidad de elementos de convicción que habilitan la emisión de la sentencia justa.

## Capítulo primero

### Los medios de prueba en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

#### 1. El derecho a actuar la prueba

La garantía del derecho a probar en el Estado ecuatoriano, tiene como antecedente la Constitución de la República del año 1861, desarrollada en el contexto del Estado decimonónico, al aludir que ningún ecuatoriano puede ser puesto fuera de la protección de las leyes.<sup>1</sup> Con la expedición de la Constitución Política del año 1884,<sup>2</sup> se determina que nadie puede ser privado del derecho de defensa, en cualquier estado de la causa.

El debido proceso según el jurista Eduardo J. Couture<sup>3</sup>, se origina en las primeras constituciones norteamericanas anteriores a la fundación de los Estados Unidos de América. Ya en la constitución de los estados como Maryland, Pennsylvania y Massachusetts, se encontraba el *due process of law*, que se interpretaría como “debido proceso legal”, como una disposición taxativa que recoge “el concepto de que nadie puede ser privado de su vida, su libertad o propiedad sin el debido proceso legal”.

Del mismo modo, Osvaldo Alfredo Gozaíni<sup>4</sup> ratifica el origen del instituto “debido proceso”, añadiendo que por una parte establece los derechos de todo ciudadano a tener un proceso judicial y por otra, constituye la restricción al poder del Estado para resolver sobre el destino de los hombres sin el *debido proceso*. Menciona que este carácter bifronte del *due process of law* tiene otra fuente en el derecho anglosajón, derivado de la Carta Magna inglesa de 1215 *per legem terræ, by the law of the land* o derecho de la tierra, que comporta el derecho a no sufrir arresto o prisión arbitrarios, y a no ser molestados ni

<sup>1</sup> Diario Nacional 1861 de 02 de mayo de 1861. Constitución de la República del año 1851. Decreto Legislativo 0. “Art. 105.- Ningún ecuatoriano puede ser puesto fuera de la protección de las leyes, ni distraído de sus jueces naturales, ni juzgado por comisión especial, ni por ley que no sea anterior al delito, ni privado del derecho de defensa en cualquier estado de la causa.”

<sup>2</sup> Diario de la Convención Nacional 1884 de 04 de febrero de 1884. Constitución Política del año 1884. Decreto Legislativo 0.

Art. 22.- Nadie puede ser puesto fuera de la protección de las leyes, ni distraído de sus jueces naturales, ni juzgado por comisiones especiales o por leyes posteriores a la infracción, ni privado del derecho de defensa, en cualquier estado de la causa.

<sup>3</sup> Eduardo J. Couture, *Fundamentos del derecho procesal civil*, cuarta edición (Montevideo: B de F, 2007), 81.

<sup>4</sup> Osvaldo Alfredo Gozaíni, *Derecho Procesal Constitucional. El Debido Proceso* (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2006), 19-20.

despojados de su propiedad sin el juicio legal de sus pares y mediante el proceso legal, desarrollando un alcance no solo procesal, sino inclusive, informador de todo el ordenamiento jurídico, razones éstas que han llevado a situar al debido proceso como garantía con jerarquía constitucional.

Posteriormente a fines del siglo XX, recién se plasma en la Constitución Política de la República del Ecuador del año 1998<sup>5</sup>, el derecho al debido proceso y a una justicia sin dilaciones, constituyendo una garantía básica del debido proceso el derecho a la defensa, señalando además que el sistema procesal hará efectivas las garantías básicas del debido proceso y la sustanciación de los procesos incluye la presentación y contradicción de las pruebas.

En la actualidad, una garantía básica del debido proceso es el derecho a actuar prueba, como de manera prescriptiva prevé la Constitución de la República del Ecuador vigente a partir del año 2008, garantía consagrada en la letra h) numeral 7 del artículo 76:

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

[... ] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

[... ] h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.

La garantía del debido proceso evita arbitrariedades, limita la potestad jurisdiccional e irradia a todo el ordenamiento jurídico.

Por sí, la prueba como elemento esencial del debido proceso, determina la existencia del derecho a actuar prueba como un derecho constitucional con raigambre

---

<sup>5</sup> Registro Oficial 1 de 11 de agosto de 1998. Constitución Política de la República del Ecuador, 1998. Decreto Legislativo 0.

Art. 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes: [...] 27. El derecho al debido proceso y a una justicia sin dilaciones.

Art. 24.- Para asegurar el debido proceso deberán observarse las siguientes garantías básicas, sin menoscabo de otras que establezcan la Constitución, los instrumentos internacionales, las leyes o la jurisprudencia: [...] 10. Nadie podrá ser privado del derecho de defensa en ningún estado o grado del respectivo procedimiento.

Art. 192.- El sistema procesal será un medio para la realización de la justicia. Hará efectivas las garantías del debido proceso y velará por el cumplimiento de los principios de inmediación, celeridad y eficiencia en la administración de justicia. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.

Art. 194.- La sustanciación de los procesos, que incluye la presentación y contradicción de las pruebas, se llevará a cabo mediante el sistema oral, de acuerdo con los principios: dispositivo, de concentración e inmediación.

procesalista,<sup>6</sup> estatuido en normas adjetivas como el COGEP<sup>7</sup> y en el Código Orgánico de la Función Judicial,<sup>8</sup> siempre y cuando no contraríen los principios básicos de la tributación como lo manda el artículo 14 del Código Orgánico Tributario.

En Ecuador la aplicación del derecho a actuar prueba no es reciente, así en el año 1917 en la Gaceta Judicial Año XVI Serie III Nro. 173. Pág. 2618, consta textualmente la siguiente resolución de la Corte Suprema de Justicia, que reivindica este derecho:

En la contestación absolutamente negativa de la demanda, no se alega, cierto, ninguna excepción extintiva; pero no es menos cierto que, no obstante esa contestación, el demandado tiene derecho de probar así contra los hechos afirmados en la demanda como contra las pruebas del actor.

Devis Echandía menciona que la naturaleza del derecho a probar es procesal, es decir, se trataría de un “derecho subjetivo procesal,”<sup>9</sup> “limitado por las normas legales

<sup>6</sup> Registro Oficial 1 de 11 de agosto de 1998. Decreto Legislativo 0. Constitución Política de la República del Ecuador:

Art. 194.- La sustanciación de los procesos, que incluye la presentación y contradicción de las pruebas, se llevará a cabo mediante el sistema oral, de acuerdo con los principios: dispositivo, de concentración e inmediación.

Registro Auténtico 1821 de 01 de enero de 1821. Decreto Legislativo. Constitución Política Grancolombiana del año 1821:

Art. 102.- Las determinaciones del Senado en estos casos, no podrán extenderse a otra cosa que a deponer de su empleo al convencido, y declararle incapaz de obtener otros honoríficos, lucrativos, o de confianza en Colombia; pero el culpado quedará sin embargo sujeto a acusación, prueba, sentencia y castigo según la ley.

Registro Auténtico 1907 publicado el 19 de octubre de 1907. Código de Enjuiciamiento en Materia Civil. Decreto Legislativo 0.

Art. 57.- Están obligados los procuradores:

[... ]4. A presentar las pruebas y practicar todas las diligencias necesarias para que se reciban dentro de los términos legales.

<sup>7</sup> Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015. Ley s/n. Código Orgánico General de Procesos.

Art. 302.- Sustanciación y prevalencia de las normas de este capítulo. Las controversias sometidas a conocimiento y resolución de las o los juzgadores de lo contencioso tributario y contencioso administrativo se sujetarán a las normas especiales de este capítulo. Las normas generales de este Código serán aplicables a las materias contencioso tributaria y administrativa, en lo que no se oponga a las de este capítulo, aunque considerando la supletoriedad de las leyes de cada materia

Art. 310.- Medios de prueba aplicables. Para las acciones contencioso tributarias y contencioso administrativas son admisibles todos los medios de prueba, excepto la declaración de parte de los servidores públicos.

Los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición de la o del juzgador, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán declaración de parte.

<sup>8</sup> Código Orgánico de la Función Judicial:

Art. 15.- Principio de responsabilidad.- La administración de justicia es un servicio público que debe ser prestado de conformidad con los principios establecidos en la Constitución y la ley.

En consecuencia, el Estado será responsable en los casos de error judicial, detención arbitraria, retardo injustificado o inadecuada administración de justicia, violación del derecho a la tutela judicial efectiva, y por las violaciones de los principios y reglas del debido proceso.

<sup>9</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, t. 1 (Bogotá: Temis, 2002), 35.

sobre inadmisibilidad de las pruebas por inconducencia e impertinencia o por prohibición expresa de la ley para ciertos hechos, por su índole escandalosa o en defensa de la familia.”<sup>10</sup>

En el mismo sentido se pronuncia Couture,<sup>11</sup> al catalogar el derecho a probar como un instrumento de la libertad civil de carácter procesal, con dos garantías principales: *Legale iudicium parium suorum* y *iudicium per legem terre*. La primera garantía se refiere a un proceso con garantías de defensa -que se contiene el derecho a probar- y ante un juez competente y la segunda en el derecho moderno se refiere a la garantía de la ley preexistente.

Juan Isaac Lovato considera que la obligación de probar es una verdadera carga procesal, o sea, una “situación jurídica en que se hallan los litigantes en el proceso, cuando la ley o el juez requieren de ellos una determinada conducta de realización facultativa, dándoles por consiguiente la opción de omitirla o realizarla, trayendo la omisión aparejada un gravamen y constituyendo la realización un imperativo de su propio interés.”<sup>12</sup>

En este sentido, el derecho a probar puede ser sujeto a renuncia tácita por una de las partes, cuando renuncian a las cargas que comportan, como lo prescribe el artículo 169 del COGEP, al abstenerse una o las partes a presentar las pruebas en que fundan sus derechos y obligaciones, lo que Víctor de Santo considera como la posibilidad que tienen las partes “de colocarse en una total o parcial inactividad probatoria, por su cuenta y riesgo.”<sup>13</sup>

En opinión de Heleno Taveira Tôrres, “en el proceso, las pruebas sirven para determinar que los hechos son o no verdaderos, en una búsqueda desmedida por una reconstrucción del estado puro de los acontecimientos,”<sup>14</sup> en la misma línea Couture

---

<sup>10</sup> *Ibíd.*, 36.

<sup>11</sup> Eduardo J. Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 80.

<sup>12</sup> Juan Isaac Lovato Vargas, *Programa Analítico de Derecho Procesal Civil Ecuatoriano*, t. 6 (Quito: Editorial Universitaria, 1967), 117.

<sup>13</sup> Víctor de Santo, *La Prueba Judicial*, (Buenos Aires: Ed. Universidad, 1992), 20-1.

<sup>14</sup> Heleno Taveiro Tôrres, “Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación”, en Jorge E. Danós Ordóñez, coord., Julio A. Fernández Cartagena, Clara Urteaga Goldstein, Sandra Sevillano Chávez, Lorgio Moreno De La Cruz. Comité ed. *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*, (Lima: Palestra Editores, 2006), 517.

expresa que “probar es demostrar de algún modo la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación,”<sup>15</sup> mientras que para Guasp y Aragoneses, señalan:

[U]n intento de conseguir el convencimiento psicológico del Juez con respecto a la existencia o inexistencia, la veracidad o la falsedad de los datos mismo [...] la prueba será, por tanto, el acto o serie de actos procesales por los que se trate de convencer al Juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han de tenerse en cuenta en el fallo.<sup>16</sup>

Evidentemente la doctrina coincide en señalar que probar “significa crear el convencimiento del juez respecto a la existencia o no existencia de hechos de importancia en el proceso,”<sup>17</sup><sup>18</sup> garantizando con ello el proceso justo que asegure la paz social.

El derecho a actuar prueba se caracteriza por ser inalienable, indivisible, interdependiente y de igual jerarquía que cualquier otro derecho fundamental<sup>20</sup>, por tanto es un derecho sujeto a protección. Además, no solo es de aplicación en sede jurisdiccional, sino también en sede administrativa.

El artículo 169 del COGEP determina como obligación del actor probar los hechos que afirmativamente ha propuesto en la demanda y que ha negado expresamente la Administración Tributaria demandada, así como los hechos negativos cuando impliquen la modificación de la obligación tributaria, inclusive aquellos hechos que se presuman legalmente; en tanto a la Administración Tributaria como demandada le compete la carga de la prueba respecto de aquellos hechos y actos del contribuyente de los que se concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.<sup>21</sup>

<sup>15</sup> Eduardo Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, tercera edición póstuma, (Buenos Aires: Roque Depalma Ed., 1958): 215, <[http://www.ues.flakepress.com/Otros%20libros/Derecho-procesal/FUNDAMENTOS\\_DEL\\_DERECHO\\_PROCESAL\\_CIVIL\\_-\\_EDUARDO\\_COUTURE\\_noPW.pdf](http://www.ues.flakepress.com/Otros%20libros/Derecho-procesal/FUNDAMENTOS_DEL_DERECHO_PROCESAL_CIVIL_-_EDUARDO_COUTURE_noPW.pdf)>

<sup>16</sup> Jaime Guasp y Pedro Aragoneses, *Derecho Procesal Civil*. (Madrid: Civitas, 2002), 343-4.

<sup>17</sup> Giuseppe Chiovenda, *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, (México: Ed. Jurídica Universidad, 2001), 501.

<sup>18</sup> Lino Enrique Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil*, t. I, 6a. ed. (Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1986), 462. Lino Enrique Palacio considera que:

la actividad meramente alegatoria debe estar complementada con una actividad distinta cuyo objeto consiste en verificar la exactitud de los datos fácticos que las partes incorporen al proceso a través de sus afirmaciones. Esta actividad se denomina prueba, entendida como la actividad procesal, realizada con el auxilio de los medios previstos o autorizados por la ley, y encaminados a crear la convicción judicial acerca de la existencia o inexistencia de los hechos afirmados por las partes en sus alegaciones.

<sup>19</sup> Víctor De Santo, *Derecho Procesal Práctico: civil, comercial, penal, laboral* (Buenos Aires: Ed. Universidad, 2001), 285.

<sup>20</sup> Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008. Decreto Legislativo 0. Constitución de la República. Artículo 11 numeral 6.

<sup>21</sup> Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 11. Pág. 2956. 10 de marzo de 1998. Resolución del Recurso de Casación. Corte Suprema de Justicia.- Sala Especializada de lo Fiscal. Compañía Parker drilling company of south inc., Sucursal Ecuador en contra del Dirección General de Rentas.

En cuanto a las presunciones, la Administración Tributaria al comparecer a juicio contencioso tributario, su alegato principal lo funda en el artículo 329 del COGEP y en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario, al señalar que las resoluciones expedidas por la Administración gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamadas a cumplirse. Si bien esta alegación es válida, está sujeta al control de legalidad que le compete al Tribunal Contencioso Tributario, al respecto basta observar lo expresado por la Sala Especializada de lo Fiscal de la anterior Corte Suprema de Justicia dentro del Recurso de Casación 77-2002:

[P]ero se debe tener en cuenta que el artículo 32 de nuestro Código Civil, luego de definir lo que es la presunción, las clasifica de la siguiente manera: En legales las que admiten prueba en contrario y legales y de derecho, las que no admiten ninguna prueba en contrario, es decir, que establecen una verdad incuestionable; en la especie, la del artículo citado es una presunción legal, pero no legal y de derecho, puesto que el mismo Código Tributario, permite toda la discusión y todas las fases de impugnación frente a las resoluciones de la administración; caso contrario, no podrían existir ni los tribunales distritales de lo Fiscal ni la Sala de lo Fiscal si fuera la última palabra lo que se ha dicho en el acto generado por la Administración Tributaria.<sup>22</sup>

Bajo estos parámetros, los actos administrativos que no están en firme y han sido impugnados en sede judicial, están sujetos a control de legalidad y será el órgano judicial competente el que revoque o ratifique el acto impugnado.

### **1.1. El derecho a la admisión de la prueba y sus límites**

La Constitución de la República en el numeral 4 del artículo 76,<sup>23</sup> respecto a la admisión de la prueba prescribe que no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria, las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley, restricción relevante puesto que al aceptar en cualquier momento la presentación de la

---

<sup>22</sup> Registro Oficial 168 de 12 de septiembre de 2003. Expediente de Casación 77-2002. Piedraturis S.A. en contra del Comité Tributario No. 1 de Portoviejo y la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas.

<sup>23</sup> Concordante con el Código Orgánico de la Función Judicial:

Art. 19.- Principios dispositivo, de intermediación y concentración.- Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley.

Art. 130.- Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben:

[...] 10. Ordenar de oficio, con las salvedades señaladas en la ley, la práctica de las pruebas que juzguen necesarias para el esclarecimiento de la verdad.

prueba, el proceso se tornaría caótico y las partes se encontrarían en desigualdad de condiciones incidiendo con ello en la vulneración del principio de seguridad jurídica estatuido en el artículo 82 ibídem. De igual manera, el COGEP prescribe en el artículo 159 la oportunidad en la presentación de la prueba como un requisito de admisibilidad y se complementa con la disposición del artículo 164 del mismo cuerpo legal por el cual, “para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código”.

La regla del párrafo precedente no es absoluta, tal es así que según lo previsto en el artículo 166 del COGEP, los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario podrán inclusive valorar prueba nueva, cuando fuere presentada de la manera siguiente:

hasta antes de la convocatoria a la audiencia de juicio, siempre que se acredite que no fue de conocimiento de la parte a la que beneficia o que, habiéndola conocido, no pudo disponer de la misma. La o el juzgador podrá aceptar o no la solicitud de acuerdo con su sana crítica.

La prueba nueva adquiere relevancia al ofrecer elementos no considerados en los actos de proposición e incidir en la convicción al juzgador para esclarecer la verdad o ilustrar su criterio, en armonía con la prescripción del artículo 169 de la Constitución de la República, por la cual: “No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades”.

Si bien el derecho a la prueba es insoslayable, no obstante está sujeta a las condiciones de admisibilidad del artículo 160 del COGEP, que para Joan Picó i Junoy se denominan límites intrínsecos (inherentes a la actividad probatoria) y extrínsecos<sup>24</sup> (requisitos legales de proposición).

Los límites intrínsecos según el mismo autor, se refieren a la pertinencia,<sup>25</sup> utilidad y licitud, por otra parte los límites extrínsecos se refieren a límites genéricos relacionados con la forma y modo de presentación y límites específicos que afectan a un medio probatorio solicitado como el dictamen pericial, el reconocimiento judicial, la declaración

---

<sup>24</sup> Devis Echandía en términos similares se refiere al desarrollar el principio de formalidad y legitimidad de la prueba. Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, 125-6.

<sup>25</sup> Código Orgánico Tributario Art. 260 inciso tercero:

La sala del tribunal que conozca del asunto, podrá rechazar la petición de diligencias que no se relacionen con la materia controvertida, sin que tal pronunciamiento comporte anticipación alguna de criterio.

de testigos o la prueba documental, medios probatorios que serán analizados más adelante.

En consecuencia, el mismo Picó i Junoy sostiene, que si la prueba se solicita en el momento procesal oportuno y es pertinente, útil y lícita, deberá admitirse. En materia tributaria la inoportunidad en la presentación de las pruebas que evidencian el hecho alegado, puede considerarse admisible, como lo ha dicho la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la anterior Corte Suprema de Justicia, dentro del expediente de Casación 304-2006, es decir, la prueba presentada en forma extemporánea podrá ser válida:

CUARTO.- El ataque a la sentencia se concreta a la supuesta violación de los artículos 122 y 273 que establecen la oportunidad en que las pruebas de los hechos afirmados deben actuarse, así como la obligación de quien afirma de comprobar sus asertos. Al respecto la Sala observa que, no obstante la inoportunidad en la que el actor presenta las pruebas que evidencian la existencia de pago indebido, el artículo 285 (actual 270) del Código Tributario faculta al Juez a valorar las pruebas sin distinguir la oportunidad en que se actuaron "inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros, siendo esto lo que evidentemente hizo la Sala Juzgadora. El rescate de la finalidad de la prueba, esto es encontrar la verdad de los hechos, evidente en la norma referida, es por lo demás aplicación del principio constitucional presente en la Constitución vigente al tiempo en que ocurrieron los hechos que se juzgan y en la actual Constitución en el artículo 169, que define al sistema procesal como un medio para la realización de la justicia y manda que esta no se sacrifique por la sola omisión de formalidades; y, esta Sala de lo Contencioso Tributario ha sido fiel a dicho principio en varios casos como en el No. 17-97, publicado en el Registro Oficial No. 305 de 27 de abril de 1998 en el que reivindicó el alcance del referido artículo 285, hoy 270 del Código Tributario.<sup>26</sup>

Para Humberto Briseño Sierra existen dos límites a la prueba. El primer límite, en cuanto al objeto de la prueba está dado por lo afirmado por las partes, la delimitación se realiza en función de lo pretendido y discutido, es decir el objeto de la prueba debe atender a la *traba de la litis*.<sup>27</sup> Para ilustrar esta afirmación Briseño Sierra, menciona:

Puede el actor pretender la declaración de exención del tributo, pero al mismo tiempo, pretende se le considere como particular y no como comerciante. Cabe que la autoridad

---

<sup>26</sup> Registro Oficial Suplemento 89 de 23 de noviembre de 2010. Expediente de Casación 304-2006. Novaplast S.A. en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

<sup>27</sup> En igual sentido se pronuncia Eduardo Couture, al mencionar que los medios de prueba de prueba deben limitarse a los hechos debatidos, a fin de evitar una maliciosa dispersión del material probatorio y la demostración de hechos que se hubieran omitido deliberadamente en el debate preliminar. Eduardo Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, tercera edición póstuma, (Buenos Aires: Roque Depalma Ed., 1958): 191, <[http://www.ues.flakepress.com/Otros%20libros/Derecho-procesal/FUNDAMENTOS\\_DEL\\_DERECHO\\_PROCESAL\\_CIVIL\\_-\\_EDUARDO\\_COUTURE\\_noPW.pdf](http://www.ues.flakepress.com/Otros%20libros/Derecho-procesal/FUNDAMENTOS_DEL_DERECHO_PROCESAL_CIVIL_-_EDUARDO_COUTURE_noPW.pdf)>

discuta ambas pretensiones, o se limite a controvertir el primer punto. En tal caso, sería inútil controlar la calidad del sujeto, lo que, en cambio es indispensable si también se hace litigiosa la afirmación segunda.<sup>28</sup>

El segundo límite señalado por Briseño Sierra, se encuentra en la distinción entre hechos y derechos, en este punto señala que no se inquiera por la naturaleza misma del probar sino que se persigue individualizar el objeto. Agrega el jurista que, dependiendo de la índole del acontecimiento ciertas reglas tienen carácter general, pero otras encuentran consecuencias restringidas. En este sentido, en la generalidad de los casos es necesario actuar prueba, pero en unos pocos no es necesario producirla, como en juicios donde se dirime asuntos de pleno derecho. De Santo sostiene que la declaración de puro derecho es excepcional y añade que se produce cuando no existe la más mínima posibilidad de emitir un pronunciamiento justo, de atenerse únicamente a los elementos de juicio agregados a la causa hasta ese momento.<sup>29</sup>

Esta última limitación la encontramos en juicios de impugnación tributaria propuestos contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones y circulares de carácter general,<sup>30</sup> en estos casos, “no existe en estricto sentido una vía administrativa previa, el supuesto radica en que la administración haya expedido, dentro de sus potestades, un acto reglamentario o afín,”<sup>31</sup> en estos casos la prueba se contrae a las alegaciones en derecho y las partes defienden sus posiciones mediante alegatos probatorios.<sup>32</sup>

Esta segunda limitación presentada por Briseño Sierra, no siempre ocurre, puesto que la facultad de producir prueba es propia de las partes procesales y por tanto irrenunciable, sin perjuicio que las partes como en el caso referido en el párrafo

<sup>28</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 424.

<sup>29</sup> Víctor De Santo, *Derecho Procesal Práctico: civil, comercial, penal, laboral*, (Buenos Aires: Universidad, 2001), 285.

<sup>30</sup> Código Orgánico Tributario Art. 220 numeral primero y Código Orgánico General de Procesos Art. 320 numeral primero.

<sup>31</sup> José Vicente Troya, *El Contencioso Tributario en el Ecuador*, en: “*I<sup>as</sup>. Jornadas Bolivianas De Derecho Tributario*” (Bolivia: Superintendencia Tributaria General, 2008), 88, en: <http://www.ait.gob.bo/admin%5Cmemorias/MemoriaJornadasDerechoTributario.pdf>

<sup>32</sup> Gaceta Judicial. Año CIV. Serie XVII. No. 13. Página 4408. 21 de enero de 2003. Resolución del Recurso de Casación. Corte Suprema De Justicia.- Sala Especializada de lo Fiscal:

Asevera que los tributos deben crearse mediante ley y no por ordenanza como pretende el Municipio; que la sentencia impugnada carece de motivación y que no considera que el asunto discutido es de puro derecho; que al expedirse la Ordenanza publicada el 4 de julio de 1990 no se cumplieron los requisitos previstos en los citados artículos de la Ley de Régimen Municipal en razón de lo cual la misma es nula en conformidad al Artículo 132 numeral 2 del Código Tributario”.

precedente, solamente realicen alegatos probatorios en el escrito de prueba y de esta manera ejerzan su derecho a actuar prueba.<sup>33</sup>

## 1.2 El derecho a practicar la prueba

Según el jurista De Santo, en sentido amplio el derecho a practicar la prueba tiene tres significados fundamentales, como procedimiento, medio y resultado<sup>34</sup>.

Como procedimiento para probar, se refiere al momento procesal o período probatorio en el que actúan las partes y el juez. En este caso el COGEP en los artículos 142 numeral 7 y 152 regula el momento procesal para realizar el anuncio de prueba, en tanto el artículo 160 *ibídem* estatuye que la prueba para ser admisible “debe reunir los requisitos de pertinencia, utilidad, conducencia y se practicará según la ley, con lealtad y veracidad”.

Al hablar de medio, De Santo menciona que se trata de los medios probatorios admisibles, así en los juicios tributarios son admisibles todos los medios de prueba excepto la declaración de parte de los servidores públicos conforme al artículo 310 del COGEP, sin embargo los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición de la o del juzgador, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán declaración de parte.

Finalmente la prueba como resultado se refiere a la convicción del juez sobre algo que ha quedado de manera fehaciente probado como cierto.<sup>35</sup>

Para Guasp y Aragoneses, en cuanto al derecho a practicar prueba en sentido restringido, existen dos respuestas para determinar la naturaleza jurídica de la prueba:

Las respuestas extremas son las que ven la prueba como una operación estrictamente material o estrictamente procesal; la respuesta intermedia es la que conjuga,

---

<sup>33</sup> Eduardo Couture sostiene que “viola la garantía constitucional, el establecimiento de presunciones ilógicas o que instituyen una “discriminación odioso” o que tienden a privar a una parte de la oportunidad razonable para presentar los hechos pertinentes a su defensa. Eduardo Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, tercera edición póstuma, (Buenos Aires: Roque Depalma Ed., 1958): 157, <[http://www.ues.flakepress.com/Otros%20libros/Derecho-procesal/FUNDAMENTOS\\_DEL\\_DERECHO\\_PROCESAL\\_CIVIL\\_-\\_EDUARDO\\_COUTURE\\_noPW.pdf](http://www.ues.flakepress.com/Otros%20libros/Derecho-procesal/FUNDAMENTOS_DEL_DERECHO_PROCESAL_CIVIL_-_EDUARDO_COUTURE_noPW.pdf)>

<sup>34</sup> Víctor de Santo, *La prueba judicial*, 91.

<sup>35</sup> En el mismo sentido se refiere Álvaro Mejía Salazar, “La prueba en el proceso tributario ecuatoriano”, en *Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años*, coordinadores, Marco Albán Zambonino, César Montaña Galarza. Librería Jurídica Cevallos, (Quito: Librería Jurídica Cevallos, 2013), 57 – 78.

erróneamente, la regulación jurídica de esta materia, tanto desde su aspecto material, como de su aspecto formal.<sup>36</sup>

Añaden los juristas que la prueba material se destina a la justificación de la existencia de determinados acontecimientos de la vida real, en tanto que la prueba procesal se dirige a producir la convicción psicológica del juez en un sentido determinado.<sup>37</sup> Para efectos de este trabajo interesa estudiar la prueba procesal.

Una vez presentada y admitida la prueba, este derecho se perfecciona al actuarse, más si el Tribunal omite su actuación vulnera con ello el debido proceso, preceptuado en la vigente Constitución de la República en el artículo 76 en armonía con sus artículos 169 y 172, puesto que el sistema procesal es el medio para la realización de la justicia y los jueces y juezas están en la obligación de administrar justicia con sujeción a la Constitución y las leyes, provocando con ello una sentencia nula, conforme a la línea jurisprudencial de la Sala Especializada de lo Fiscal de la anterior Corte Suprema de Justicia, en Resolución expedida el 24 de enero de 2002 dentro del Expediente de Casación 172 publicado en el Registro Oficial 544 de 28 de marzo de 2002, que sostiene:

se produjo la indefensión alegada al no haberse aceptado que se efectúe una nueva inspección a la contabilidad de la empresa dentro de la tramitación del recurso de reposición [...]. Esta negativa [...] constituye una omisión de trámite que pudo haber influido en la decisión del recurso de reposición.

En el caso citado, como lo menciona Carmen Simone, existe nulidad por no haber dado paso a la inspección oportunamente solicitada,<sup>38</sup> en vista que existe violación de trámite y en consecuencia violación del debido proceso,<sup>39</sup> al privar a una de las partes el derecho a actuar prueba, como en este caso la omisión de aceptar y evacuar la inspección judicial solicitada oportunamente por una de las partes.

## **2. Las pruebas con intermediación o participación del juez y el ejercicio de la facultad oficiosa**

---

<sup>36</sup>Jaime Guasp y Pedro Aragonese, *Derecho Procesal Civil* (Madrid: Civitas, 2002), 344.

<sup>37</sup> *Ibíd.*, 344.

<sup>38</sup> Carmen Amalia Simone Lasso, *Glosario de Jurisprudencia Tributaria Ecuatoriana* (Quito: Edle- Universidad Andina Simón Bolívar – sede Ecuador, 2013), 123.

<sup>39</sup> El artículo 1699 del Código Civil prescribe los presupuestos jurídicos que causan nulidad absoluta en la sustanciación de los procesos.

La intermediación es un elemento del derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 75 de la Constitución de la República del Ecuador, del mismo modo constituye un principio general de la prueba procesal como lo determina el artículo 169 de la misma Norma Suprema. Así las cosas, en el desarrollo legal lo encontramos en los artículos 18 y 19 del Código Orgánico de la Función Judicial, así como en el artículo 6 del COGEP, normas que consagran a la intermediación como uno de los principios rectores consagrados en las normas procesales, asimismo efectiviza el principio de intermediación al ordenar que los procesos judiciales se sustanciarán con la intervención directa de los jueces y juezas que conozcan de la causa.

El artículo 6 del COGEP contiene la norma adjetiva que define al principio de intermediación, como la facultad del juzgador para celebrar “las audiencias en conjunto con la parte procesales que deberán estar presentes para la evacuación de la prueba y demás actos procesales que estructuran de manera fundamental el proceso”; inclusive para garantizar la intermediación, esta misma norma estatuye como presunción legal, la nulidad de las audiencias que no sean conducidas por el juzgador.

En efecto, según De Santo el principio de intermediación o dirección del juez en la producción de la prueba es uno de los principios rectores de la prueba judicial, es a través de la dirección del juzgador que la prueba reviste la condición de acto probatorio de interés público.<sup>4041</sup>

Con el mismo criterio, Devis Echandía afirma:

La intermediación permite al juez una mejor apreciación de la prueba, especialmente en materia de testimonios, inspecciones judiciales, indicios, interrogatorios a las partes y a los peritos.

Pero significa también este principio que el juez no debe permanecer inactivo ni hacer el papel de simple órgano receptor de la prueba, sino que debe estar provisto de facultades para intervenir activamente en las pedidas por las partes (preguntas propias a testigos, a peritos y a las mismas partes; ampliación de las inspecciones judiciales, adición de copias de documentos, etc.), y para ordenar oficiosamente otras. Solo así puede decirse que el juez es el director del debate probatorio. Es el complemento indispensable de la intermediación. Se trata en realidad de dos principios, pero tan íntimamente vinculados, que hemos preferido reunirlos en un solo enunciado.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> Víctor de Santo, *La prueba judicial*, 79.

<sup>41</sup> Gaceta Judicial. Año CXIII. Serie XVIII, No. 11. Página 3977. (Quito, 29 de marzo de 2012). Juicio de nulidad del procedimiento coactivo a la acción de cobro del proceso coactivo propuesto por el ingeniero José Rafael Vacas Almeida, Gerente General de la Empresa Constructora Almagro S.A., contra el Servicio de Rentas Internas. “principios de prueba: de interés público, a través del cual la administración de justicia se constituye en un medio para mantener la paz y armonía social, objetivos que solo se logran con la aplicación, debida y oportuna de la norma adecuada a los hechos realmente ocurridos.”

<sup>42</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, 128-9.

Por el principio de inmediación el juez no es un mero perceptor de la prueba cuando la admite, sino que interviene activamente en la dirección del debate probatorio propuesto por las partes y a decir de Devis Echandía corresponde la dirección del juez para su producción, ello le permite apreciar mejor la prueba, de manera especial cuando se practican inspecciones judiciales o peritajes, constituyendo esta actuación un acto de eficacia de la prueba.

Juan Isaac Lovato, aclara la naturaleza del principio de inmediación y cita a Manuel de la Plaza, para señalar que la inmediación:

[O]bedece a la necesidad de que el Juez que ha de decidir el proceso tenga, desde su iniciación hasta su término, un cabal conocimiento de él, cuya exactitud dependen de su inmediata comunicación con las partes y de intervención personal y activa, inmediación también en la “práctica de las pruebas.”<sup>43</sup>

El principio de inmediación está articulado a la facultad oficiosa de los Tribunales de lo Contencioso Tributario, para ordenar otras pruebas que aporten con mayores elementos de convicción para dictar sentencia, como lo manda el artículo 168 del COGEP, que a criterio de Devis Echandía es el complemento indispensable de la inmediación.<sup>44</sup> Este criterio se fundamenta en que el Tribunal no actúa en forma arbitraria, si no que en calidad de director del proceso le corresponde actuar de forma oficiosa cuando lo considere pertinente, bajo los límites franqueados por los principios de congruencia y debido proceso, sin embargo el ejercicio de la facultad oficiosa no es mandatoria para el Tribunal.

Bajo esta concepción, en opinión de José Vicente Troya en la ponencia denominada “El contencioso tributario en el Ecuador”, presentada en las Primeras Jornadas de Derecho Tributario realizadas en Bolivia y posteriormente en su obra *Manual de Derecho Tributario*,<sup>45</sup> refiere al principio de inmediación en el ejercicio de la facultad oficiosa, al mencionar que a diferencia de los procesos jurisdiccionales ordinarios, el proceso contencioso tributario tiene una condición intermedia, el proceso se inicia por demanda propuesta por el sujeto pasivo de la obligación tributaria en contra de la

---

<sup>43</sup> Juan Isaac Lovato Vargas, *Programa Analítico de Derecho Procesal Civil Ecuatoriano*, 127.

<sup>44</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, 121.

<sup>45</sup> José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones: 2014), 320.

Administración, pues no cabe que se instaure de forma oficiosa, de allí en adelante el trámite continúa a petición de parte o de oficio.<sup>4647</sup>

Para ilustrar lo dicho, a continuación se cita la Sentencia dictada el 14 de mayo de 2002, por la Sala Especializada de lo Fiscal de la anterior Corte Suprema de Justicia, dentro del Expediente de Casación 77-2000, publicada en el Registro Oficial 636 de 8 de agosto de 2002:

SEGUNDO.- La empresa fundamenta el recurso [...]en aplicación del Art. 277 del Código Tributario deben los jueces y magistrados buscar la verdad de los hechos y disponer la práctica de pruebas de oficio; que la Sala juzgadora violó el Art. 286 del Código Tributario, pues no dispuso que se oiga a la contraparte para la aclaración o ampliación del fallo; que solicitó oportunamente que la administración confiera copias certificadas de los documentos que avalan sus asertos; que se ha violado los artículos 261 v 285 que obligan a la administración entregar la documentación solicitada por la parte actora y no se ha considerado los efectos que obran en tales normas. [...]Por lo demás no es obligatorio sino potestativo para el Juez o Tribunal disponer pruebas de oficio.<sup>48</sup>

Es menester señalar, que a partir del 23 de mayo de 2016, fecha en que entró en vigor el COGEP en su totalidad, el sistema procesal sufrió cambios radicales que desterraron el antiguo sistema procesal escrito estatuido en el Código de Procedimiento Civil, dando paso al paradigma del Estado constitucional de derechos y justicia proclamado por la Constitución de la República vigente a partir del año 2008 y es mediante el COGEP que se implementa el sistema oral proclamado por la Norma Suprema en el artículo 168 numeral 6.

A criterio de Vanessa Aguirre Guzmán, el modelo del Código de Procedimiento Civil era obsoleto e ineficiente, señalando lo siguiente:

Aunque el art. 68.4 –del Código de Procedimiento Civil establecía- que a la demanda se debe acompañar “Los documentos y las pruebas de carácter preparatorio que se pretendiere hacer valer en el juicio y que se encontraren en poder del actor” (y una exigencia semejante se impone al demandado en el art. 102.3), en la práctica esta obligación no suele requerirse. Como no se presentan los medios probatorios de que se dispone, ni los que se pretenden actuar.

---

<sup>46</sup> José Vicente, Troya Jaramillo, *El contencioso tributario en el Ecuador. En: Memorias de las Primeras Jornadas de Derecho Tributario* (La Paz: Superintendencia Tributaria General, Ed. Carlos Castañón y Patricia Montaña: 2008), 92.

<sup>47</sup> Código Orgánico General de Procesos Art. 168.

<sup>48</sup> Registro Oficial 636 de 8 de agosto de 2002, Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, Resolución de 14 de mayo de 2002. Expediente de Casación 77/2000. Empresa Distribuidora de Cristales Ópticos Cía. Ltda. Discrisop en contra del Servicio de Rentas Internas.

Añade, la autora:<sup>49</sup>

Quizá uno de los peores defectos del CPC es la falta de un modelo por audiencias, lo que incide definitivamente para que se sustancien procesos inútiles o que resultan ser nulos. Así, el código establece que todas las excepciones -tanto dilatorias como perentorias- deben resolverse en sentencia, lo cual provoca que se expidan gran cantidad de resoluciones inhibitorias o no referidas al fondo del asunto. Por otra parte, aunque el COFJ (art. 130.8) impone a los jueces el deber de sanear el proceso y velar en todo momento por su validez, el CPC no lo determina abiertamente como obligación.

Con la vigencia del COGEP los procesos se desarrollan en forma oral mediante audiencias y con la intermediación del juez, esto implica que el Tribunal que conoce el proceso de impugnación tributaria, estará en conocimiento y presente en todas las etapas del juicio, de tal manera que de considerarlo pertinente ejercerá oportunamente la facultad oficiosa del artículo 168 de la norma procesal civil vigente, a fin de tener elementos de convicción suficientes para dictar sentencia.

### 3. Los medios de prueba en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

Para abordar los medios de prueba en el ordenamiento jurídico, antes es necesario precisar cuál es el objeto de la prueba en el juicio contencioso tributario. Esto dada la naturaleza del litigio tributario, en razón que el o los accionantes a su criterio, pueden impugnar en su totalidad el acto administrativo de determinación tributaria, o en su defecto impugnar este acto administrativo tan solo en la parte adversa, estableciéndose con ello que los hechos no impugnados de forma tácita se entienden admitidos.<sup>50</sup><sup>51</sup> De

---

<sup>49</sup> Vanessa Aguirre Guzmán, *Líneas para un proceso de reforma a la justicia civil en el Ecuador*. *Revista Juris Dictio No. 15* (Quito: Colegio de Jurisprudencia-Universidad San Francisco de Quito: 2013), 117.

<sup>50</sup> Con ello se aplica el principio de economía procesal, como bien lo manifiesta Eduardo Couture. Eduardo Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, tercera edición póstuma, (Buenos Aires: Roque Depalma Ed., 1958): 294, <[http://www.ues.flakepress.com/Otros%20libros/Derecho-procesal/FUNDAMENTOS\\_DEL\\_DERECHO\\_PROCESAL\\_CIVIL\\_-\\_EDUARDO\\_COUTURE\\_noPW.pdf](http://www.ues.flakepress.com/Otros%20libros/Derecho-procesal/FUNDAMENTOS_DEL_DERECHO_PROCESAL_CIVIL_-_EDUARDO_COUTURE_noPW.pdf)>

<sup>51</sup> Código Orgánico General de Procesos: Art. 163.- Hechos que no requieren ser probados. No requieren ser probados:

1. Los hechos afirmados por una de las partes y admitidos por la parte contraria en la contestación de la demanda o de la reconvencción o los que se determinen en la audiencia preliminar.
2. Los hechos imposibles.
3. Los hechos notorios o públicamente evidentes.
4. Los hechos que la ley presume de derecho.

este modo, las partes anuncian, solicitan la admisión y práctica de los medios probatorios que versan sobre los hechos controvertidos plasmados en la *traba de la litis*.

Ahora bien, a criterio de Carnelutti, en relación inmediata con el concepto de prueba como comprobación de las afirmaciones y, por otro lado, con la distinción entre prueba directa e indirecta, se encuentra el concepto de fuente de prueba que, en antítesis con el medio de prueba, constituye una de las claves de la teoría de la prueba; y, con el desplazamiento del concepto de prueba desde la comprobación al instrumento de comprobación o, mejor dicho, del conocimiento y, por tanto, con la definición de la prueba como persona o cosa que se sirve para la comprobación, surge la desaparición tanto de la fuente como del medio, y ahora las fuentes de prueba se han convertido en pruebas y los medios de pruebas se han reabsorbido en la actividad perceptiva apreciativa del juez o en general del juzgador.<sup>52</sup>

Catalina García Vizcaíno sostiene que los medios probatorios integran el vínculo de unión entre el objeto de prueba y el conocimiento que el juzgador obtendrá acerca de él y trata sobre la existencia o inexistencia de los hechos afirmados por las partes o que sirven para la imputación.<sup>53</sup> De Santo aclara este concepto y menciona que los medios probatorios son los previstos o autorizados por la ley y constituyen auxiliares de la actividad procesal, con la finalidad de conducir a crear la convicción judicial acerca de la existencia o inexistencia de los hechos afirmados por las partes en sus alegaciones.<sup>54</sup>

De allí, la diferencia entre prueba y medio de prueba radica en que las pruebas son las razones o motivos para llevar al juez a la certeza de los hechos, en tanto que los medios de prueba son auxiliares de la prueba, elementos o instrumentos (inspecciones, peritajes, entre otros), que suministran a las partes y al juez esas razones o motivos.<sup>55</sup>

En este sentido, Manuel Morón Palomino diferencia medios y fuentes de prueba, del modo siguiente:

Medios de prueba son las personas y los objetos que suministran la información adecuada a la comprobación de la verdad en el proceso. Esta información constituye la fuente de donde el juzgador puede obtener la convicción, o de donde deriva la fijación de la verdad en la sentencia. Por ello y en atención a esta doble perspectiva la doctrina distingue entre medio de prueba y fuente de prueba. Por ejemplo: la prueba testifical, el testigo es el

---

<sup>52</sup> Francesco Carnelutti, *La Prueba Civil* (Buenos Aires: Ed. Arayú, 1955), 239.

<sup>53</sup> Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario* (Buenos Aires: Ed. de Palma, 2000), 222 – 3

<sup>54</sup> Víctor De Santo, *La Prueba Judicial*, 91.

<sup>55</sup> Hernando Devis Echandía, *Compendio de la Prueba Judicial*, t. I (Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni Ed., 2000), 22.

medio de prueba y su testimonio o declaración la fuente de prueba y en la documental, el documento es el medio y la declaración de voluntad o de conocimiento contenida en él, la fuente de esta prueba. Se trata de una precisión conceptual que no aparece en el derecho positivo.

En relación con los medios de prueba el problema que se presenta es el de si la enumeración de los mismos tiene carácter tasado o exhaustivo, o si, por el contrario, es posible la utilización de aquellos que otros que aun no estando expresamente contemplados en el derecho positivo resultan adecuados a la averiguación de la verdad (grabaciones magneto-fónicas, películas, etc.).<sup>56</sup>

Como complemento de lo señalado, Couture<sup>57</sup> menciona que las instituciones de los medios de prueba han sido consideradas un atributo exclusivo del legislador, sin embargo los repertorios de jurisprudencia se llenan día a día de antecedentes de pruebas no previstas en el derecho positivo y algunos ni siquiera previsibles en el período de nuestra codificación procesal, sin embargo han sido acogidos por la jurisprudencia porque su valor de convicción es excepcional, produciéndose una aparente contradicción entre la doctrina y la vida del derecho, cuando los jueces permiten el ingreso de medios de prueba no previstos, a pesar del supuesto de indisponibilidad de ellos, es porque razones más fuertes instan a su aceptación, debido que el juez no cierra los ojos a las nuevas formas de observación que la ciencia pone ante él. Como corolario, Couture sostiene que el régimen procesal de los diversos medios de prueba no especialmente previstos, se hace necesario asimilarlos a los especialmente previstos.

En cuanto a las fuentes de la prueba, Guasp se refiere del siguiente modo:

[S]on aquellas operaciones mentales de las que se obtiene la convicción judicial, distinguiéndose aquí, fundamentalmente entre percepción y deducción, aunque haya especies intermedias entre una y otra, como la representación y la indicación lo que lleva a clasificar las pruebas, a este respecto, en pruebas directas, donde existe unificación entre el hecho a probar y el hecho que se prueba, y en las que predomina la percepción, y pruebas indirectas, donde el hecho a probar es distinto del hecho que prueba, y en las que predomina la deducción, subclasificándose, todavía, la prueba indirecta en prueba histórica y prueba crítica, según que el medio de prueba sea apto o no para la representación del hecho a probar.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> Morón Palomino, Manuel. “La Prueba Procesal”. En: “Actos del Juez y Prueba Civil”. Compilación y Extractos Fernando Quiceno Álvarez. (Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, 2001), 364-5.

<sup>57</sup> Eduardo J. Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 215.

<sup>58</sup> Jaime Guasp y Pedro Aragonese, *Derecho Procesal Civil* (Madrid: Civitas, 2002), 345-6.

Por otra parte, el mismo Guasp señala que los medios de prueba son aquellos elementos que, por el conducto de la fuente de prueba, llevan eventualmente a producir la convicción del juez, determinando la clasificación de las pruebas más importantes.<sup>59</sup>

En efecto, los medios de prueba constituyen instrumentos específicos que la Ley ha previsto para demostrar los hechos alegados, buscan la convicción del juzgador para el caso concreto y en los juicios contencioso tributarios se aplicarán aquellos medios probatorios que tengan vinculación directa con la verificación objetiva de los hechos, garantizando con ello una mayor certeza del derecho,<sup>60</sup> tal es así, que en la presente investigación se analizarán con mayor detenimiento las inspecciones y los exámenes periciales, además de las exhibiciones documentales y exhibiciones contables.

En cuanto a los sujetos de la prueba, a decir de Guasp,<sup>61</sup> son activo, pasivo y el destinatario. Los sujetos activos son las partes, pasivo la parte contraria a aquella por cuya iniciativa la prueba se practica; y, el destinatario es siempre el Juez: *iudici fit probatio*, en función que la prueba tiene como función convencer al Juez.

Juan Isaac Lovato puntualiza que el sujeto es quién debe probar, el objeto se refiere a qué se debe probar y cómo es la forma de probar a través de cualquier medio de prueba permitido en derecho según la doctrina tradicional, mientras que el avance de la ciencia y la tecnología hacen necesario aprovechar a las partes de cualquier medio que consideren eficiente o aceptable,<sup>62</sup> sustentado en la jurisprudencia generada por los más altos tribunales de justicia, como lo señala Couture.<sup>63</sup>

En cuanto al procedimiento probatorio, Couture afirma que se halla dividido en dos campos, uno general y otro especial. El procedimiento probatorio general se refiere a reglas comunes a todas las pruebas, como son el ofrecimiento, oportunidad para solicitar la prueba y las formas de verificación comunes a todas las pruebas. Por otra parte el procedimiento especial se refiere al mecanismo propio o particular de cada uno de los medios de prueba, como son los instrumentos, declaración de parte y declaración de testigos, inspección, peritaje, entre otros medios de prueba.<sup>64</sup>

---

<sup>59</sup> *Ibíd.*, 346.

<sup>60</sup> Heleno Taveira Tôres, *Temas De Derecho Tributario y de Derecho Público Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, 518.

<sup>61</sup> Jaime Guasp y Pedro Aragoneses, *Derecho Procesal Civil* (Madrid: Civitas, 2002), 347-9.

<sup>62</sup> Juan Isaac Lovato Vargas, *Programa Analítico de Derecho Procesal Civil Ecuatoriano*, 147-8.

<sup>63</sup> Eduardo J. Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 136.

<sup>64</sup> *Ibíd.*, 204.

### 3.1. Los medios probatorios en el contencioso tributario

Devis Echandía refiere que existen dos sistemas para la fijación de los medios de prueba, el de prueba libre, que deja al juez en libertad para admitir u ordenar los que considere aptos para la formación de su convencimiento y el de pruebas legales, que señala legislativamente cuáles son.<sup>65</sup> Añade el jurista, que puede existir también un sistema mixto, en el cual se enumeran los medios que el juez puede desconocer, pero se le otorga la facultad de admitir u ordenar otro que estime útiles.<sup>66</sup>

El contencioso tributario ecuatoriano ha optado por medios probatorios limitados, constituyendo los taxativamente previstos en el artículo 310 del COGEP, que estatuye la admisibilidad de todos los medios de prueba determinados por la ley, con excepción de la declaración de parte de los servidores públicos. Según estas prescripciones, en el contencioso tributario los medios probatorios son de libre elección, salvo expresa prohibición legislativa de practicar la declaración de parte de los servidores públicos y de forma supletoria la declaración de testigos.

En cuanto a los medios probatorios previstos en la ley, si bien el artículo 310 ibídem estatuye cuáles son los aplicables en el contencioso tributario, el artículo 14 del Código Orgánico Tributario aclara que la aplicación como norma supletoria de las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se realizará siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. De allí, que en el COGEP se fijan los medios probatorios en el título II de su tercer libro y consisten en declaración de parte y declaración de testigos, prueba documental como documentos públicos y privados, prueba pericial; e, inspección judicial. No obstante, en función del presupuesto jurídico del artículo 14 en referencia, es inadmisibile la declaración de parte en los juicios contencioso tributarios según disposición expresa del artículo 310 del COGEP.

Con la normativa vigente, estos medios probatorios carecen de límites de admisibilidad salvo la disposición del artículo 310 ibídem, por cuanto el negarlos se consideraría una vulneración al derecho a la legítima defensa determinada en la letra h del séptimo numeral del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.

---

<sup>65</sup> Hernando Devis Echandía, *Compendio de la Derecho Procesal. Pruebas Judiciales*, t. II. novena edición (Bogotá: A B C Ed., 1988), 188.

<sup>66</sup> Hernando Devis Echandía, *Compendio de la Derecho Procesal. Pruebas Judiciales*, t. II. novena edición (Bogotá: A B C Ed., 1988), 188.

De igual manera, el COGEP en el artículo 160 determina como requisitos de admisibilidad de la prueba, la pertinencia, utilidad y conducencia, debiendo practicarse según la ley, con lealtad y veracidad, dejando a la sana crítica del juzgador inadmitirlos en caso de no cumplir con estas condiciones. De lo que resulta, de una parte, que el Juez, en efecto no puede admitir otros medios de prueba que aquellos que la ley le autoriza.<sup>67</sup>

### *La declaración de parte*

En el litigio contencioso tributario, la declaración de parte de los servidores públicos es inadmisibles, como lo preceptúa el artículo 310 del COGEP.

En la línea jurisprudencial dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dentro del expediente de casación 133, el 30 de noviembre de 2009, a las 11h00, y publicada en el Suplemento del Registro Oficial 149 de 23 de mayo de 2011, la Sala al resolver el recurso se refiere a la prohibición expresa de la práctica de la declaración de parte de los servidores públicos (antes confesión judicial), en los siguientes términos:

Que en el escrito de prueba el propio actor se limita a reproducir a su favor la resolución impugnada y que por la falta de colaboración no se pudo realizar la diligencia de inspección a la contabilidad en las oficinas de la empresa conforme fue ordenado por la Sala por lo que considera que es un caso en el que se encuentra falta de prueba y no es que la Sala juzgadora haya incurrido en una falta de valoración de esta, ya que lo que pretendía el actor era que se realice una confesión judicial de los funcionarios públicos de esa entidad lo cual está expresamente prohibido por la ley.

La declaración de parte es un medio probatorio de naturaleza personal según menciona Guasp y en el contencioso tributario podrá solicitarse sea rendida por el demandante. Respecto a la denominación de este medio probatorio, Guasp menciona:

[E]ste nombre es impropio. No alude estrictamente a cualquier prueba personal que proporcionen las partes, sino solo a un cierto resultado de dicha prueba: el resultado que se obtiene cuando una de las partes reconoce hechos que le son perjudiciales. Pero otras denominaciones, prácticamente sinónimas de la prueba de confesión, inciden en limitaciones parecidas: como la prueba de posiciones o la de prueba de juramento. Verdaderamente, la designación más adecuada de esta prueba sería la de interrogatorio de las partes, pero la extraordinaria difusión del nombre de confesión, en la legislación y en la doctrina, obligada a seguirlo utilizando a pesar de su excesiva restricción literal.

---

<sup>67</sup> Juan Isaac Lovato Vargas. *Programa Analítico de Derecho Procesal Civil Ecuatoriano*. 6to. tomo (Quito: Imprenta del Colegio Técnico Don Bosco, 1976), 148-9.

Agrega el jurista que la confesión es cualquier declaración de las partes que desempeñe una función probatoria. Devis Echandía opina que “uno de los medios probatorios que emanan de las partes es de su propia declaración. Esta es el género y la confesión una de las especies; es decir, toda confesión es una declaración de parte, pero ésta puede tener una confesión o no”.<sup>68</sup>

El mismo autor afirma que la confesión es una declaración de parte, entendida ésta en un sentido formal procesal. Sin embargo, es necesario distinguir entre una declaración de parte (género) y confesión (especie); toda confesión es una declaración de parte, pero ésta no es siempre una confesión”.<sup>69</sup>

Para la autoridad tributaria demandada es inadmisibile la confesión, pero le está permitido presentar informes y bajo estas condiciones procesales, Briseño Sierra sostiene:

[D]esde el momento en que se autoriza el informe y éste, en teoría y en el sistema vigente surten efectos de confesión, en realidad, el código fiscal ha establecidos dos límites a la confesión de la autoridad demandada: no absuelve posiciones, lo que exigiría su presencia ante el juez, ni refiere hechos propios, sino de su competencia, por cuanto, sin ser necesario que provengan de su persona, a la autoridad puede y debe darles a conocer como certificaciones.<sup>70</sup>

El autor sostiene además, que el testimonio del sujeto indiferente al litigo atañe a la simple fijación del hecho, en tanto la confesión se extiende a producir consecuencias autónomas, como derivadas de la propia declaración y no de lo declarado,<sup>71</sup> tal es así que la confesión, entonces, es la declaración que reconoce la existencia de hechos propios en perjuicio del declarante o de su representación.<sup>72</sup> Lo que se debate entonces es la aplicación del calificativo confesión a la conducta de la autoridad demandada en el proceso fiscal, por lo que es conveniente prestar mayor atención a los argumentos que suele exponerse,<sup>73</sup> no obstante, sobre la igualdad de las partes en el proceso sostiene que se vería afectada la bilateralidad de la instancia, si la autoridad no puede confesar.<sup>74</sup>

---

<sup>68</sup> Hernando Devis Echandía, *Compendio de la Derecho Procesal. Pruebas Judiciales*, t. II. novena edición (Bogotá: A B C Ed., 1988), 193.

<sup>69</sup> Hernando Devis Echandía, *Compendio de la Derecho Procesal. Pruebas Judiciales*, t. II. novena edición (Bogotá: A B C Ed., 1988), 196.

<sup>70</sup> Briseño Sierra Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, 460.

<sup>71</sup> *Ibíd.*, 463.

<sup>72</sup> *Ibíd.*, 464.

<sup>73</sup> *Ibíd.*, 464.

<sup>74</sup> *Ibíd.*, 467.

*La declaración de testigos*

La prueba testimonial es un medio probatorio admitido en el contencioso tributario, conforme lo prevén los artículos 174, 189 y 310 del COGEP, al respecto la Corte Constitucional del Ecuador, en sentencia número 112 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 728 de 20 de junio de 2012, señalaba que “las pruebas testimoniales solo se aceptarán de forma supletoria, quedando habilitada a las partes la posibilidad de presentar todos los demás medios de prueba admitidos en la legislación ecuatoriana”. Agrega la Corte Constitucional, lo siguiente:

[...] bajo este supuesto, de la lectura del proceso constitucional y de instancia se desprende que dentro de la etapa de prueba sustanciada ante la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, el Servicio de Rentas Internas y Manuel Marcelo Michelena Gordillo presentaron las pruebas que estimaron pertinentes, las cuales en su mayoría fueron pruebas documentales y periciales, atendiendo a la naturaleza económica de la rama tributaria, en la que se reconoce el predominio de la esencia por encima de la forma.

Posterior a dicha sentencia, con la vigencia del COGEP que data del 23 de mayo de 2016, la declaración de testigos se torna en un medio probatorio idóneo pero como analizaremos más adelante no deja de ser supletorio por la naturaleza misma del litigio contencioso tributario.

En otro caso, en la línea jurisprudencial dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del expediente de casación número 382-2010, en sentencia dictada el 23 de diciembre de 2011 y publicada en el Registro Oficial Suplemento 150 de 08 de julio de 2014, al referirse a la prueba testimonial aportada al proceso, considera que:

[...] la Sala a-quo rechaza la prueba testimonial por considerarla vaga, imprecisa y referencial, que lo único que hizo es aplicar las reglas de la sana crítica en la apreciación de las pruebas según la facultad otorgada a los jueces por nuestra legislación procesal, por lo declara sin lugar la demanda propuesta.

En relación con esta opinión jurisprudencial, el jurista Briseño Sierra cita a Gorphe para manifestar:

En materia civil (y puede añadirse: en materia fiscal) como es fácil por lo general que las partes se provean de una prueba escrita, el papel de la prueba testimonial, queda relegado a segundo término: lo escrito supera a lo testimonial.<sup>75</sup>

Es clara la supletoriedad<sup>76, 77</sup> de la prueba testimonial determinada en los artículos 174 y 310 del COGEP, lo cual conlleva al juzgador a valorarla solo en los casos de inexistencia de otros medios probatorios que aporten con medios de convicción respecto a la *traba de la litis* y bajo las normas de interpretación del artículo 14 del Código Orgánico Tributario, es decir, siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación, que se hallan previstos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, como son generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Dada la naturaleza supletoria de la prueba testimonial, al existir la obligación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, de llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, conforme lo dispuesto en la letra c) numeral primero del artículo 96 del Código Orgánico Tributario, sin duda estos registros con sus respectivos soportes constituyen un medio probatorio admisible; de igual manera el acto administrativo impugnado y su respectivo expediente constituyen medios probatorios admisibles, salvo declaración de falsedad, como lo señala Briseño Sierra:

Mientras los documentos de la autoridad demandada, que contienen la obligación fiscal, no sean declarados judicialmente falsos, su contenido deberá respetarse conforme a las disposiciones legales invocadas y los principios doctrinarios recordados. Pero en aquello que la misma ley prevé, como resulta del caso en que quienes concurren a la formación de documento se muestran inconformes con su contenido, la prueba testimonial es conducente. Y lo mismo ocurre con los simples errores materiales que inclusive, pueden ser motivo de inconformidad ante la autoridad administrativa o de modificación oficiosa.<sup>78</sup>

---

<sup>75</sup> Gorphe, Francisco. *La crítica del testimonio*. Traducción de Mariano Ruiz Runes. Madrid, citado por Humberto Briseño Sierra. *Derecho Procesal Penal. Derecho Procesal Fiscal*, segunda edición, (México: Cárdenas editor y distribuidor, 1975), 521.

<sup>76</sup> Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Elemental Jurídico*, undécima edición, (Buenos Aires: Editorial Heliasta S. R. L., 1993), 275. Supletorio.- Lo que remedia una falta. Complementario.

<sup>77</sup> Diccionario de la Real Academia Española. En: <http://dle.rae.es/?id=CGv2o6x#FGdcl5r&o=h>  
**Supletorio, ria.-** Del lat. mod. *Suppletorius*; cf. lat. tardío *suppletorium* 'suplemento'.  
 1. adj. Que suple una falta.  
 2. adj. suplementario. U. t. c. s. m.  
 3. adj. Dicho de un aparato telefónico: Conectado a otro principal. U. t. c. s. m.  
 4. adj. Der. Dicho de una norma: Que se aplica en defecto de otra. El Código Civil es supletorio en algunas materias.

derecho supletorio

<sup>78</sup> Briseño Sierra Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, 486.

Chiovenda sostiene que la prohibición de la prueba testimonial no se aplica a las materias comerciales, en que el juez puede consentir el examen testifical, salvo que las mismas Leyes comerciales exijan la prueba por escrito, en cuyo caso la testifical no puede admitirse más que en los casos en que está permitido en el Código Civil.<sup>79</sup>

Bajo este criterio, es inadmisibles la prueba testimonial cuando las obligaciones deben consignarse por escrito, como taxativamente lo manda el Código Civil ecuatoriano en los artículos 1725, 1726 y 1727; tal es el caso de los contratos de prenda, contratos con reserva de dominio y contratos de trabajo a prueba, además cuando se otorga escritura pública en el caso de los contratos solemnes o en los contratos privados, tampoco podrá presentarse prueba testimonial para completar el alcance de los contratos.

Como corolario, para Devis Echandía el testimonio es un medio de prueba que consiste en una declaración de ciencia y representativa, que un tercero hace a un juez, con fines procesales, sobre lo que dice saber respecto de hechos de cualquier naturaleza.<sup>80</sup>

En este orden de ideas, en el artículo 174 del COGEP, se define a la prueba testimonial como la declaración que rinde una de las partes o un tercero, en el cual, la o el juzgador puede pedir aclaración sobre un tema puntual de considerarlo indispensable.

Para efectos de este trabajo se profundizará en el procedimiento especial de cada uno de los medios probatorios aplicables al litigio contencioso tributario que originaron este trabajo de investigación, como son la inspección, el peritaje y los documentos públicos y privados que podrán ser exhibidos en el litigio contencioso tributario.

---

<sup>79</sup> José Chiovenda, *Principios de derecho procesal civil*, t. II (Madrid: Editorial Reus S.A., 1925), 311.

<sup>80</sup> Hernando Devis Echandía, *Compendio de derecho procesal. Pruebas Judiciales*, t. II. novena edición (Bogotá: A B C Ed., 1988), 275.

## Capítulo segundo

### El tratamiento de la diligencia de exhibición en los juicios de impugnación tributaria

#### 1. La prueba documental y la práctica de la exhibición

El COGEP en el artículo 193, refiere a la prueba documental como a todo documento público o privado que recoja, contenga o represente algún hecho o declare, constituya o incorpore un derecho.

La prueba de documento o también llamada prueba preconstituida, se refiere según afirma Carnelutti, al documento como a toda cosa que sirve de prueba histórica indirecta y representativa de un hecho cualquiera; puede ser declarativo representativo, cuando contenga una declaración de quien lo crea u otorga o simplemente lo suscribe.<sup>81</sup>

Lino Enrique Palacio sostiene que se denomina documento en sentido lato, a todo objeto susceptible de representar una manifestación del pensamiento, con prescindencia de la forma en que esa representación se exterioriza.<sup>82</sup>

Casimiro Varela menciona que al igual que otros medios de prueba, el documento es resultado de una actividad humana, aunque en este caso que sirve de vehículo de representatividad.<sup>83</sup> El autor señala que los documentos pueden ser declarativo-representativos cuando contengan una declaración de quien lo suscribe u otorga, o ser solamente representativos cuando no tengan declaración alguna, como en el caso de planos, mapas o fotografías<sup>84</sup>.

Difiere del testimonio y de la confesión, en que es representativo del hecho testimoniado o confesado, cuya ventaja principal consiste en que a diferencia del testimonio que sufre por las contingencias que el transcurso del tiempo provoca en la memoria humana y las influencias corruptivas que pueden suscitarse por los conflictos en juego, el documento se ve sometida a ellas.

---

<sup>81</sup> Hernando Devis Echandía, *Compendio de Derecho Procesal Civil. Pruebas Judiciales Tomo II* (Bogotá: Ed. A B C. 1988), 401.

<sup>82</sup> Lino Enrique Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil. Tomo IV. Actos Procesales*. 14 ed. 4ta. reimp. (Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1991), 418.

<sup>83</sup> Casimiro Varela, *Valoración de la Prueba. Procedimientos civil, comercial y penal*. 2 ed. Actualizada y ampliada. (Buenos Aires: Editorial Astrea, 1998), 202.

<sup>84</sup> *Ibíd.*, 203.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la resolución de mayoría dictada el 1 de julio del 2015, las 12h33, dentro del Recurso de Casación 2013-0034, precisa la relevancia de la prueba documental y su exhibición en los juicios contencioso tributarios, de la manera siguiente:

En ese contexto, es al contribuyente o responsable que normalmente le incumbe la carga de la prueba para desvirtuar o desvanecer las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de que gozan los actos administrativos según lo dispuesto en el artículo 82 del Código Tributario. Para hacerlo, el sujeto pasivo recurrirá a cualquiera de los medios de prueba admisibles en el ordenamiento jurídico y que resulten aptos para el esclarecimiento de la verdad; sin embargo, las características de la materia tributaria, que por lo general se relaciona con hechos económicos, determina que las pruebas de mayor relevancia sean la documental (exhibición o inspección de la contabilidad), la de informes y la pericial (especialmente de orden contable), de donde se infiere que el Acta de Determinación no es un medio de prueba, sino un acto de gestión en materia tributaria, que según el artículo 10 del Código Tributario, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional.

La importancia de la exhibición documental se encuentra en el tercer numeral del artículo 96 del Código Orgánico Tributario, al preceptuar el deber formal de los contribuyentes o responsables de exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas. Además, en el artículo 91 del Código Tributario se prevé que la determinación directa se realizará en base de la propia documentación del contribuyente incluyendo los documentos de los que se pueda establecer de manera exacta la actividad gravada o el hecho generado.

Este tipo de exhibición documental se refiere a documentos originarios de las obligaciones tributarias, que comprenden la documentación fuente del ciclo contable, como es la de soporte del registro de operaciones que suceden en una empresa: (Comprobantes de venta y retención) –Asientos de diario – Mayores contables – Balance de comprobación – Estados financieros. Resulta inoficioso únicamente presentar asientos contables, ya que los mismos deben estar sustentados por documentación que soporta el registro de operaciones que suceden en una empresa (comprobantes de venta y retención) y su respectivo medio de pago. Que los señores peritos describan los documentos que soportan dichos asientos; tal como se menciona en la resolución dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia el 25 de agosto del 2015, las 14h52, dentro del Recurso de Casación 209-2013.

## 2. La obligación de exhibir documentos

La obligación jurídica de exhibir los libros de comercio se origina en el Derecho Mercantil. En el ordenamiento jurídico ecuatoriano la encontramos estatuida en el artículo 48 del CdC:

Art. 48.- El comerciante que contraviniera la orden de exhibir alguno de sus libros, será juzgado por los asientos de los libros de su colitigante, que estuvieren arreglados a las disposiciones de este Código.

El CdC suple a la Ley Adjetiva (COGEP<sup>85</sup>), en cuanto a los medios probatorios admisibles en el litigio contencioso tributario e incorpora a la exhibición<sup>86</sup> como un medio para poner a disposición del proceso los documentos públicos o privados, sea que se encuentren en posesión de las partes, sea que se encuentren en posesión de un tercero, por cuanto la actividad económica de los sujetos pasivos de la obligación tributaria es la generadora de las controversias impositivas que posteriormente podrían judicializarse.

Esta afirmación se sustenta en que, el CdC rige las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles, los actos y contratos de comercio, inclusive si son ejecutados por no comerciantes, como taxativamente lo prevé en su primer artículo. Sin embargo, la exhibición podrá preceder al juicio la exhibición, siempre y cuando se trate de anticipar la práctica de una prueba urgente que pudiera perderse, como taxativamente lo dispone el Art. 120 del COGEP.

---

<sup>85</sup> Código Orgánico General de Procesos: Art. 310.- Medios de prueba aplicables. Para las acciones contencioso tributarias y contencioso administrativas son admisibles todos los medios de prueba, excepto la declaración de parte de los servidores públicos.

Los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición de la o del juzgador, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán declaración de parte.

<sup>86</sup> Código Orgánico General de Procesos: Art. 219.- Documentos en poder de terceros. La parte que pretenda utilizar documentos privados originales o en copia, que se hallen en poder de un tercero y relacionado con la materia del proceso al presentar la demanda o la contestación, la reconvencción o la contestación a la reconvencción, pedirá que se le notifique para su exhibición en el día y hora señalados para la audiencia.

En caso de incumplimiento injustificado de la orden judicial se aplicarán las sanciones previstas en la ley.

Art. 220.- Documentos en poder de la contraparte. La parte que requiera un documento privado que se encuentre en poder de la contraparte, podrá pedir a la o al juzgador que ordene su presentación hasta la audiencia. Si el que se presume tenedor del documento confiesa que se halla en su poder, estará obligado a presentarlo.

De no cumplirse la orden judicial o demostrar que el documento no existe o no está en su poder, la o el juzgador sancionará la mala fe y deslealtad procesal de quien incurra en ella, conforme con la ley.

El CdC es de naturaleza procesal, si bien define el alcance de las instituciones mercantiles, no es menos cierto que incorpora procedimientos probatorios propios, que orientan la actividad mercantil y que privilegian su aplicación respecto a las demás normas adjetivas, como es el caso de la exhibición, cuyo alcance se estatuye en los artículos 48 y 57.

La obligación de exhibir también se torna exigible en otras actividades de comercio, como la de los corredores en el artículo 88, martilladores en los artículos 106 y 111; y, en los contratos de prenda especial genera inclusive la terminación del plazo del contrato, si la prenda no llega a exhibirse en forma oportuna por el acreedor como lo manda el artículo 575D.

En este orden de ideas, el artículo 39 del CdC prescribe que los comerciantes tienen la obligación de llevar contabilidad en no menos de cuatro libros encuadernados, forrados y foliados, como son: Diario, Mayor, de Inventarios y de Caja; como complemento a dicha disposición y con fines impositivos internos, el artículo 19 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno limita la obligación de llevar contabilidad a las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares.

En contraste, la misma norma prevé formas simplificadas de llevar contabilidad, como en el caso de personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos en el primer y segundo inciso del artículo 19 *ibídem*, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos. En tanto, para efectos tributarios, las asociaciones, comunas y cooperativas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de la Economía Popular y Solidaria, con excepción de las entidades del sistema financiero popular y solidario, podrán llevar registros contables de conformidad con normas simplificadas que se establezcan en el Reglamento.

En opinión de Ernesto Eduardo Martorell, el principio general es que la documentación y los asientos en registros contables pertenecen al ámbito privado del comerciante, éste no puede ser compelido a mostrarlos frente al requerimiento de terceros, que pueden avizorar un interés en conocer la situación de la empresa o la de un negocio

en particular. Sin embargo, añade Martorell, de este halo de inviolabilidad de los papeles privados, pierde gran parte de su firmeza cuando el requerimiento de exhibición lo ordena un juez, en aras de la resolución de un conflicto sometido a su competencia, que guarda estrecha vinculación con estos registros contables.<sup>87</sup>

Los libros de contabilidad, sea los cuatro libros obligatorios o la forma más elemental de llevar contabilidad, como es el libro de ingresos y egresos, constituyen instrumentos que no se limitan a probar, sino que trascienden hasta la constitución de los hechos jurídicos,<sup>88</sup> de tal manera que la obligación de exhibir se torna necesaria para comprobarlos judicialmente.

Respecto a los documentos públicos que deben ser exhibidos en juicio, cuando son otorgados en el exterior, éstos deben seguir las reglas de la Convención de la Haya o “Convención para Suprimir la Legalización de los Documentos Públicos Extranjeros”, tal como lo ha señalado la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, al expresar:

A.1) El Art. 1 de la Convención de la Haya indica Textualmente: “La presente Convención se aplicará a los documentos públicos que han sido ejecutados en el territorio de uno de los Estados contratantes y que deben ser exhibidos en el territorio de otro Estado contratante. Para fines de la presente Convención, los siguientes serán considerados documentos públicos: a) Documentos que emanan de una autoridad o funcionario y relacionados con las cortes o tribunales del Estado, incluyendo aquellos que emanan del Ministerio Público, de un Secretario o de un Agente Judicial; b) Documentos administrativos; c) Actas notariales; y, d) Declaraciones oficiales como menciones de registro, visados de fecha fija y certificados de firma, insertadas en un documento privado. Sin embargo, la presente Convención no se aplicará a: a) Los documentos ejecutados por agentes diplomáticos o consulares; y, b) Los documentos administrativos relacionados directamente con una operación comercial o aduanera.”<sup>89</sup>

En cuanto a la exhibición de los libros de comercio, Martorell menciona que es una característica fundamental de este tipo de exhibición la de que debe realizarse en el lugar físico donde se hallen los libros contables, prohibiendo la ley su traslado al edificio del tribunal interviniente.<sup>90</sup> En el ordenamiento jurídico ecuatoriano este principio de

---

<sup>87</sup> Ernesto Eduardo Martorell, dir. *Tratado de Derecho Comercial*. Tomo 1 (Buenos Aires: Ed. La Ley, 2010), 841.

<sup>88</sup> Briseño Sierra Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, 491.

<sup>89</sup> Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en Resolución expedida el 12 de noviembre de 2013, dentro del Recurso de Casación 13-2012. Pesquera Betty C. Pesbec S.A. en contra del Director General y Director Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí. En: <[http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2013/559-2013.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2013/559-2013.pdf)>

<sup>90</sup> Ernesto Eduardo Martorell, dir. *Tratado de Derecho Comercial*. Tomo 1 (Buenos Aires: Ed. La Ley, 2010), 841.

inamovilidad de los registros comerciantes surge expreso del texto<sup>91</sup> del artículo 55 del CdC, que prescribe:

Art. 55.- En el curso de una causa podrá el juez ordenar, aún de oficio, la presentación de los libros de comercio solo para el examen y compulsas de lo que tenga relación con el asunto que se ventila; lo cual deberá designarse previa y determinadamente.

No podrá obligarse a un comerciante a trasladar sus libros fuera de su oficina mercantil, pero puede [s]ometerse el examen o compulsas a un juez del lugar donde se lleven los libros.

El examen y compulsas se harán a presencia del dueño o de la persona que el comisione.

Fernández y Gómez Leo, opinan que, la naturaleza reservada de las operaciones comerciales o la necesidad del secreto comercial no pueden impedir la exhibición de los libros de comercio y puede ser requerido a instancia de parte interesada.<sup>92</sup> Los autores mencionan que en los libros de contabilidad está contenida mucha de la vida del negocio que se tiene a cargo, pues si quien exhibe los libros se apoya en la confianza de su posición pudiendo comprometer su situación económica y aumentar su riesgo crediticio afectando su capacidad de endeudamiento e inclusive perder su crédito.<sup>93</sup>

Para Tiberio Torres merece especial importancia el manejo del secreto comercial, y señala:

Cuestión muy importante resulta lo relativo a la voluntad del titular del dato de que este se revele o no; la jurisprudencia internacional ha reconocido esta importancia. Un fallo de la Corte Constitucional Colombiana se refiere expresamente a la voluntad del titular, y reconoce inclusive su derecho de vigilar el manejo de la información que por decisión suya llega a hacerse pública; el fallo reza textualmente: “El derecho [...] de poder exigir el adecuado manejo de la información que el individuo decide exhibir a los otros, es una derivación directa del derecho a la intimidad, que se ha denominado derecho a la autodeterminación”; este derecho de autodeterminación se basa en dos supuestos, por una parte la facultad puesta a favor del titular del dato, y por otra, la voluntad propia de exhibir los datos.<sup>94</sup>

Conforme con lo ya expuesto, Lino Enrique Palacio considera que la exhibición forzosa de los libros de comercio solo puede disponerse a pedido de parte o de oficio cuando el acto se relaciona con la cuestión controvertida, en cuyo caso el reconocimiento

<sup>91</sup> *Ibíd.*, 847.

<sup>92</sup> Raymundo L. Fernández y Osvaldo R. Gómez Leo. *Tratado Teórico-Práctico de Derecho Comercial*. Tomo II, (Buenos Aires: Ed. de Palma, 1993), 127-8.

<sup>93</sup> *Ibíd.*, 125-6.

<sup>94</sup> Tiberio Torres Rodas, *El derecho a la intimidad y la garantía constitucional del hábeas data en el derecho tributario*. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2005. <<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1176/1/T0331-MDE-Torres-El%20derecho%20a.pdf>>

de los libros exhibidos debe verificarse en presencia de su propietario o de su representante y contraerse a los artículos vinculados con aquella cuestión.<sup>95</sup>

Continúa el jurista, señalando que es improcedente la orden de exhibición de libros perteneciente a un tercero, salvo caso que este haya intervenido en la operación que constituye motivo de controversia.

Según Guasp, se establece una regla especial para la prueba de libros de empresarios, puesto que la exhibición de los libros tiene que hacerse en presencia del empresario o en la de la persona que comisione, debiendo adoptarse las medidas oportunas para la debida conservación y custodia de los libros y documentos.<sup>96</sup>

Como la contabilidad puede llevarse de muy diversas formas, Guasp indica que la persona que solicita el reconocimiento puede servirse de auxiliares técnicos en el número y forma que el Juez considere conveniente, a los que deberá aplicarse por analogía, en lo dispuesto en el artículo 353.2 de la LEC respecto de las personas técnicas o prácticas en la materia que se mencionan, que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano serían los peritos.

En cuanto a la naturaleza de los asientos de los libros de los comerciantes, Lino Enrique Palacio afirma que son documentos declarativos pues se limitan a dejar constancia de una determinada situación de hecho, cuya función es doble ya que no solamente configura un requisito de validez del acto, el registro de las operaciones, si no que constituye el medio más idóneo de prueba admisible para acreditar su existencia.<sup>97</sup> De este modo, la prueba documental como medio probatorio es incorporada al proceso a través de la diligencia de exhibición, pues la exhibición propiamente dicha no constituye por sí sola un medio probatorio, circunstancia que es considerada por Lino Enrique Palacio, al mencionar que no procede asignar eficacia probatoria a los asientos contenidos en los libros de comercio si no existen o no se presentan los comprobantes que respaldan a dichos asientos,<sup>98</sup> como lo ha dicho tantas veces la Corte Nacional de Justicia.

Se concluye que los libros de los comerciantes son documentos privados que no están exentos de ser exhibidos durante el proceso contencioso tributario, sin embargo

---

<sup>95</sup> Lino Enrique Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil. Tomo IV. Actos Procesales*. 14 ed. 4ta. reimp. (Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1991), 425-9.

<sup>96</sup> Guasp Jaime y Aragonese Pedro, *Derecho Procesal Civil* (Madrid: Civitas, 2002), 425.

<sup>97</sup> Lino Enrique Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil. Tomo IV. Actos Procesales*. 14 ed. 4ta. reimp. (Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1991), 421-2.

<sup>98</sup> Lino Enrique Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil*, 17 ed. actualizada. (Buenos Aires: Lexis Nexis Abeledo-Perrot, 2003), 441.

hacen fe en juicio cuando siguen los principios contables admitidos en derecho y cuentan además con los debidos soportes que permiten evidenciar que las operaciones de comercio en efecto se han perfeccionado. Durante el proceso al ser valorados por el Tribunal de lo Contencioso Tributario, éste deberá considerar el principio de prevalencia de esencia sobre la forma consagrado en el artículo 17 del Código Orgánico Tributario, en armonía con lo presupuestado en el artículo 51 del CdC, que dispone que los libros hacen fe contra el comerciante que los lleva, y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resultare de sus asientos.

### **3. Pertinencia, admisibilidad, oportunidad y contradicción de la práctica de la exhibición**

La validez y eficacia de la exhibición documental está condicionada al cumplimiento de requisitos de pertinencia, admisibilidad, oportunidad y contradicción que orientan al Tribunal para dictar sentencia, para lo cual se aplicará un test de ponderación a fin de determinar si la omisión de alguno de estos elementos incide en el derecho al debido proceso, conforme lo prevé el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador en referencia al artículo 169 de la misma Norma Suprema, que determina que la sola omisión de formalidades no sacrificará la justicia. Debiendo ser el Tribunal quien dirima si se trata de una formalidad, más no de una solemnidad sustancial, de tratarse de ésta última no podrá subsanarse por afectar al orden público como lo manda el artículo 1478 del Código Civil. Estos elementos son analizados a continuación.

#### **3.1. Pertinencia**

La pertinencia de la exhibición de documentos, se estatuye en las normas procesales civiles, como medio probatorio en esencia, de esta forma el artículo 120 del COGEP prevé:

Aplicación.- Todo proceso podrá ser precedido de una diligencia preparatoria, a petición de parte y con la finalidad de:

1. Determinar o completar la legitimación activa o pasiva de las partes en el futuro proceso.
2. Anticipar la práctica de prueba urgente que pudiera perderse.

La o el juzgador que conozca la diligencia preparatoria será también competente para conocer la demanda principal.

Puede pedirse como diligencia preparatoria o dentro del término probatorio la exhibición de libros, títulos, escrituras, vales, cuentas y, en general, de documentos de cualquier clase que fueren, siempre que se concreten y determinen, haciendo constar la relación que tengan con la cuestión que se ventila a que ha de ser materia de la acción que se trate de preparar. Para este efecto, desde el artículo 120 del precitado Código, se determina el procedimiento de las diligencias preparatorias.

Ahora bien, en cuanto a la exhibición de los libros de comercio, ésta radica en que al ser un acto de eficacia probatoria según disposiciones expresas del artículo 48 del CdC, no son una mera recopilación de datos sino la manifestación del sistema contable llevado según las reglas y principios generalmente aceptados, cuya difícil alteración conlleva a la presunción de veracidad del sistema contable, permitiendo demostrar las alegaciones formuladas en la demanda o en su defecto ratificar el acto administrativo que originó el juicio de impugnación contencioso tributario.

Como podemos verificar, es pertinente la exhibición documental tanto en cuanto se constituya en un medio de prueba eficaz, a efecto de justificar pretensiones de la parte que la solicita.

En cuanto a la exhibición del expediente administrativo de determinación de obligación tributaria, constituye un documento público por haber sido otorgado por funcionario público, cuyo valor probatorio según Lino Enrique Palacio, debe ser considerado desde el doble punto de vista, en sí mismo y además por su contenido.<sup>99</sup>

El mismo autor refiere que el documento público en sí mismo tiene la presunción de autenticidad es decir que en efecto ha sido otorgado por el funcionario que lo suscribe, tal es así que quien lo hace valer en el proceso se halla exento de probar la autenticidad (*scripta publica probant se ipsa*), correspondiendo a la otra parte si estimara que el documento es falso, alegar y acreditar esa circunstancia<sup>100</sup>, evidenciado esto en la sentencia dictada el 3 de diciembre de 2007 por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en el expediente 296-2006, publicada en el Registro Oficial 571 de 16 de abril de 2009, en el juicio de impugnación seguido por Luis Fernando Mena Chinga, contra el Director General y Regional del Servicio de Rentas Internas:

---

<sup>99</sup> *Ibíd.*, 434

<sup>100</sup> *Ibíd.*, 435.

Por lo expuesto, considerando que el fallo de mayoría ha inobservado las disposiciones legales que regulan la institución de la determinación presuntiva y por cuanto del proceso no aparece que se haya causado indefensión al contribuyente o que los actos administrativos impugnados se haya sido dictado por autoridad incompetente o que en su emisión se haya inobservado disposiciones legales de procedimiento, como se señala en el considerando quinto de esta sentencia, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, acepta el recurso de casación y reconoce la validez de las determinaciones tributarias impugnadas.

En cuanto al contenido del documento público, Palacio sostiene que éste hace plena fe en juicio hasta que sea argüido de falso, por acción judicial, de la existencia material de los hechos que el oficial público hubiese anunciado como cumplidos por él mismo, o que han pasado en su presencia.

Lo antes expuesto, está previsto en el artículo 329 del COGEP<sup>101</sup> y en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario,<sup>102</sup> ya que el acto administrativo que resuelve el procedimiento goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y está llamado a cumplirse.

La presunción de autenticidad, legitimidad y ejecutoriedad debe ser probada por la parte que lo alega, sin ser necesario alegar la falsedad del documento, sino que es suficiente la producción de prueba en contrario, como lo menciona el mismo Palacio<sup>103</sup> y lo ha reiterado la Sala Especializada de lo Fiscal de la anterior Corte Suprema de Justicia en sentencia expedida en el Recurso de Casación 77-2002, citado anteriormente, puesto que al tratarse de una presunción legal admite prueba en contrario, según lo prescribe el artículo 32 del Código Civil, dado que según señala la Sala:

---

<sup>101</sup> Asamblea Nacional. Código Orgánico General de Procesos, en Registro Oficial Suplemento No. 506. Quito, 23 de mayo, 2015.

Art. 329.- Presunciones del acto administrativo. Los actos administrativos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Serán ejecutables, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

Los actos administrativos pueden ser suspendidos conforme con las disposiciones de este Código.

<sup>102</sup> Congreso Nacional. Código Orgánico Tributario, en Registro Oficial Suplemento No. 38. Quito, 14 de junio, 2005. Última Reforma 21 de agosto de 2018.

Art. 82.- Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

Sin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado.

<sup>103</sup> Lino Enrique Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil*, 17 ed. actualizada. (Buenos Aires: Lexis Nexis Abeledo-Perrot, 2003), 436.

permite toda la discusión y todas las fases de impugnación frente a las resoluciones de la administración; caso contrario, no podrían existir ni los tribunales distritales de lo Fiscal ni la Sala de lo Fiscal si fuera la última palabra lo que se ha dicho en el acto generado por la Administración Tributaria.

Sostiene además Palacio, que la presunción de autenticidad desaparece, cuando el juez por encontrarse investido de facultades, dispone de oficio el rechazo del documento, o en su caso, su confrontación con el original, en el supuesto de que aquel presente vicios materiales notorios (raspaduras o borraduras no salvables, irregularidades en la firma o en el sello, etc.).

Palacio concluye, que en caso de encontrar inconsistencia entre las copias del expediente agregadas al proceso, el juez de oficio podrá ordenar la confrontación entre el original y las copias<sup>104</sup>, esta confrontación se la podrá realizar mediante exhibición del expediente administrativo.

### 3.2 Admisibilidad

La admisibilidad de la petición de exhibición no está supeditada a que se trate de un documento común, afirma De Santo; basta que éste sea representativo de un hecho propio de quien peticiona la medida y que, dada por sentada la pertinencia de este hecho, la aportación del documento aparezca como necesaria para acreditar su existencia.<sup>105</sup>

La admisión de la prueba tiene una doble dimensión: constitucional y legal. La dimensión constitucional se encuentra sustentada en lo dispuesto en el cuarto numeral del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, al ordenar como presupuesto procesal que las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrá validez alguna y carecerán de eficacia probatoria.

En la dimensión legal el artículo 160 del COGEP, prescribe:

Admisibilidad de la prueba.- Para ser admitida, la prueba debe reunir los requisitos de pertinencia, utilidad, conducencia y se practicará según la ley, con lealtad y veracidad. La o el juzgador dirigirá el debate probatorio con imparcialidad y estará orientado a esclarecer la verdad procesal.

En la audiencia preliminar la o el juzgador rechazará de oficio o a petición de parte la prueba impertinente, inútil e inconducente.

La o el juzgador declarará la improcedencia de la prueba cuando se haya obtenido con violación de la Constitución o de la ley.

---

<sup>104</sup> *Ibíd.*, 437-8.

<sup>105</sup> Víctor de Santo, *La Prueba Judicial*, (Buenos Aires: Ed. Universidad, 1992). 243.

De tal manera que la prueba inadmitida por presentarse en forma extemporánea o perteneciente a un tercero sin previa autorización de éste, tendrá carácter ilícito y por tanto carecerá de eficacia probatoria, a menos el Tribunal señale lo contrario y la admita como prueba para mejor resolver como lo ha previsto el artículo 168 del COGEP.

En contraste a lo señalado, durante la vigencia del artículo 257 del Código Orgánico Tributario: “Calificada la contestación de la demanda y siempre que haya hechos que justificar, la Jueza o Juez de lo Contencioso Tributario, de oficio o a petición de parte, concederá el plazo común de diez días para la prueba.” Esta norma era aplicable al sistema escrito, puesto que las partes durante los diez días hábiles siguientes a la apertura del término probatorio, presentaban los escritos probatorios y una vez precluida esta etapa se continuaba con la práctica de los medios probatorios solicitados, sin perjuicio de ello, como lo preveía el artículo 261 del Código Orgánico Tributario –hoy derogado por el COGEP-: “Las pruebas pueden presentarse junto con la demanda o escrito inicial de que se trate, o dentro del período probatorio que se conceda para el efecto”. Sin embargo, en el sistema escrito no se realizaba ningún examen de admisibilidad de los medios probatorios solicitados, bastaba que las partes lo solicitaran para ser concedidas y evacuadas.

Con el COGEP vigente, las pruebas deben ser anunciadas como ya se mencionó, en los actos de proposición o como prueba nueva y es en la audiencia preliminar el momento en que se admiten o inadmiten, para en la audiencia de juicio practicarlas.

### **3.3. Oportunidad**

La oportunidad para solicitar la exhibición de la prueba documental en los juicios contenciosos tributarios, será junto con la demanda o en la contestación de la demanda, según lo prescriben los artículos 142 numeral 7, 143 numeral 5 y 152 del COGEP, que limita el momento de la petición de pruebas a la anunciación en los actos de proposición, ya que este cuerpo legal ha desterrado la prueba sorpresa con el fin de asegurar el principio de publicidad y contradicción de la prueba, garantizando de este modo que la contraparte cuente con el tiempo y los medios para ejercer el derecho a la legítima defensa como una garantía básica del debido proceso, como se encuentra estatuido en el artículo 76 numeral 7 letra b de la Constitución de la República del Ecuador.

### 3.4. Contradicción

El principio de contradicción se relaciona con el principio de igualdad, pues procesalmente se requiere que las partes dispongan igualdad de oportunidades para ejercer el derecho de contradicción.

Llamado también principio de bilateralidad o de controversia; implica, según Lino Enrique Palacio, la prohibición de que los jueces dicten resoluciones sin que previamente hayan tenido oportunidad de ser oídos quienes pudiesen verse afectados por ella. Es sobre esa idea fundamental que las leyes procesales estructuran los denominados actos de transmisión o comunicación, como los traslados, las vistas y las notificaciones;<sup>106</sup> sin embargo, no exige efectividad del ejercicio de tal derecho, razón por la cual no puede invocarse cuando la parte interesada no lo hizo valer, por omisión o negligencia, los medios de defensa, pruebas o recursos de que dispuso en su momento.<sup>107</sup>

Este presupuesto se ilustra en la omisión incurrida por la Administración Tributaria al no designar perito, como en el caso citado a continuación:

CUARTO: Corresponde analizar en primer término, puesto que de haberse ocasionado la nulidad tendría efecto de reposición desde que se produjo, pronunciarse sobre la alegada nulidad procesal por no haberse designado perito. De fs. 185 a 188 de los autos consta el acta de la diligencia de exhibición contable pedida por la parte actora y la designación de perito que hace la Sala en la persona de Carlos Oleas, sin que el representante de la Administración Tributaria, se haya opuesto a ello, pero ofreciendo designar el suyo propio, sin que en lo posterior conste que se lo haya pedido y menos nombrado. Solamente cuando la Sala declara concluido el trámite y pide pase los autos para dictar sentencia, es que la administración reclama tal designación, lo que resulta extemporáneo y sin efecto, ello significa que no es dable declarar nulidad alguna si la omisión es consecuencia de su propia negligencia, por tanto y al no haberse producido indefensión alguna para la parte demandada esta Sala declara la validez procesal.<sup>108</sup>

El derecho de contradicción no tiene por objeto o no persigue una tutela jurídica concreta mediante una sentencia favorable al demandante, así como la acción no la persigue favorable al mismo, sino una tutela abstracta por una sentencia justa y legal, cualquiera que sea, y la oportunidad de ser oído en el proceso para el ejercicio del derecho de defensa en igualdad de condiciones, facultades y cargas. El resultado a que se llegue

---

<sup>106</sup> Lino Enrique Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil*, 17 ed. actualizada. (Buenos Aires: Lexis Nexis Abeledo-Perrot, 2003), 66

<sup>107</sup> *Ibid.*, 66

<sup>108</sup> Registro Oficial 471 de 16 de abril de 2009. Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en Resolución expedida el 21 de junio de 2012, dentro del Recurso de Casación 37-2007. José Ramón Paladines Bazurto contra el Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

en la sentencia no depende ya del derecho de acción o de contradicción, sino del derecho material pretendido por el demandante y de las excepciones que se le opongan y en ambos casos de las pruebas que se alleguen al proceso.<sup>109</sup>

En cuanto al fin que con el persigue es, por una parte, la satisfacción del interés público en la buena justicia y en la tutela del derecho objetivo y, por otra parte, la tutela del derecho constitucional de defensa y de la libertad individual en sus distintos aspectos.<sup>110</sup>

En este orden de ideas, Picó i. Junoy afirma que el principio de contradicción asegura la imparcialidad judicial y protege el derecho de defensa de las partes. El autor concluye que el debate garantismo-eficacia no debe ser planteado en términos de prevalencia de uno sobre otro, sino en términos de compatibilidad,<sup>111</sup> esto es, debe buscarse la máxima eficacia del proceso respetando las garantías procesales del juez y de las partes.<sup>112</sup>

#### **4. La exhibición y su derivación en exhibición documental y exhibición contable**

Como ya se ha referido, la exhibición procede en virtud de lo dispuesto en el artículo 48 del CdC, pero de la revisión jurídica y doctrinaria realizada, se colige que la exhibición documental como su nombre lo indica corresponde a contratos, comprobantes de venta y más documentos de soporte que son exhibidos ante el Tribunal Contencioso Tributario en la sede del mismo; mientras que la inspección judicial o también llamada inspección contable se realiza en el lugar donde reposa la contabilidad de la empresa o en el lugar donde reposan los medios informáticos utilizados para el efecto, conforme lo

---

<sup>109</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría general del proceso* (Buenos Aires: Ed. Universidad. 1997), 206.

<sup>110</sup> *Ibíd.*

<sup>111</sup> Joan Picó i. Junoy, *El Juez y la Prueba. Estudio de la errónea recepción del brocardo Iudex Iudicare Debet Secundum Allegata et Probata, non Secundum Conscientiam y su repercusión actual*. Citado por Silvia Pereira Puigvert. Tesis Doctoral *La exhibición de documentos probatorios y soportes informáticos*. PP. 27.

<sup>112</sup> Joan Picó i. Junoy, *Derecho Procesal entre el garantismo y la eficacia: Un debate mal planteado*. En Ponencia presentada al “Congreso Internacional de Derecho Procesal” celebrado en Lima del 29 al 31 de octubre de 2003, y publicada en *Derecho Procesal Civil*. Congreso Internacional, Lima, 2003, pp. 55-66; también en la *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal*, 2004, núm. 4, pp. 253- 270. Y en su versión italiana cfr. *Il diritto processuale tra garantismo ed efficacia: un dibattito mal impostato*, en “*Studi di diritto processuale civile in onore di Giuseppe Tarzia*”, T. I, edit. Giuffrè, Milano, 2005, pp. 213 a 230.

disponen los artículos 228 al 232 del COGEP que regulan la práctica de la inspección judicial.

Martorell, manifiesta que la exhibición documental es de dos clases, general y parcial. La primera implica la exhibición de todos los libros obligatorios así como los auxiliares llevados por el comerciante, extendiéndose a la documentación base de los asientos y, la segunda consiste en una presentación circunstanciada solamente de los asientos que conforman la materia del litigio o discusión, correspondiendo a los libros de las partes en el pleito, limitándose en cuanto a la posibilidad de solicitar la exhibición de libros de terceros a su vinculación con la circunstancias de la causa y sometiéndola a la falta de oposición a la misma por el titular de ellos.<sup>113</sup>

Esta derivación de la exhibición en, documental y contable, se debe al uso frecuente de estos términos por los operadores de justicia, si bien es cierto la exhibición documental se sustenta en el referido artículo 48 del CdC, no obstante la llamada exhibición contable corresponde en realidad a la inspección judicial o denominada también inspección contable, que en la especie corresponde a la inspección judicial, pero prescindiendo de la denominación otorgada, consultados los jueces del Tribunal Contencioso Tributario con sede en Quito, procede como para mejor resolver según lo prevé el Art. 168 del COGEP.

En el ordenamiento jurídico vigente no existe una diferenciación entre exhibición documental y exhibición contable, siendo la primera efectuada al amparo del artículo 48 del CdC y artículos 219 y 220 del COGEP cuando se trata de prueba documental en poder de terceros o de la contraparte. La segunda denominada así, por el uso de los operadores de justicia y se refiere a la inspección judicial, que es el tema que ha motivado esta investigación, pretendiendo diferenciar la aplicación de los medios probatorios de documentos públicos y privados y la inspección judicial.

---

<sup>113</sup> Ernesto Eduardo Martorell, dir. *Tratado de Derecho Comercial*. Tomo 1 (Buenos Aires: Ed. La Ley, 2010), 843-8.

## **5. La exhibición como mecanismo para introducir, obtener o conseguir documentos e incorporarlos dentro del proceso judicial**

La exhibición constituye la presentación de prueba preconstituida, sujeta a formalidades de tiempo, modo y lugar.<sup>114</sup> En cuanto al tiempo, la exhibición de prueba documental puede ser solicitada directamente por las partes tanto con la demanda como con la contestación de la demanda, como lo prevén los artículos 142.7, 143.5 y 152 del COGEP. En lo referente al modo, el Tribunal Contencioso Tributario en ejercicio de su facultad oficiosa podrá ordenar la práctica de la exhibición como lo estatuye el artículo 168 del mismo cuerpo legal (antes artículo 262 del Código Orgánico Tributario), como lo menciona la Sala Especializada de Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la resolución expedida dentro del recurso de casación número 182-2012, el 27 de marzo de 2014, a las 09h20:

[...] se observa que a fojas 175 del proceso mediante providencia de 29 de abril del 2011, los miembros de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal en mérito de la facultad oficiosa establecida en el Art. 262 del Código Tributario señalaron para el día martes 17 de mayo del 2011 a las 10h00 que se realice una diligencia de exhibición de los documentos relacionados con el pago de las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta del año 2002 que la compañía FERRIBAN debía exhibir y que correspondían a los siguientes: 1) Comprobantes de ventas. 2) Comprobantes de ventas que sustenten el rubro de honorarios. 3) Comprobantes de ventas que sustenten las compras a la Cía. AIRDEO S.A. 4) Comprobantes de ventas que sustenten los gastos por USD\$42.125.12 y demás documentos contables que se consideren pertinentes para el esclarecimiento del hecho. Dicha Diligencia se vio suspendida por dos ocasiones por pedido de la compañía FERRIBAN S.A. quién aducía que por cuanto la documentación requerida es extensa esto ha originado que la misma no sea recopilada en su totalidad; por cierto se observa que estos dos pedidos que aparecen a fojas 177 y 180 del proceso no corresponden a documentos originales, sin embargo el Tribunal dio atención a los mismos y mediante providencia de 1 de septiembre de 2011, señala una nueva fecha advirtiendo que no se aceptará más solicitudes de audiencia de exhibición. Mediante razón sentada por la Secretaria Relatora de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 se indica que el día 6 de septiembre del 2011 siendo las diez horas nueve minutos no se llevó a cabo la diligencia de exhibición de documentos de la empresa actora FERRIBAN ya que la misma compareció fuera de la hora señalada. De esta manera se evidencia que la actora no ha presentado las pruebas necesarias para desvirtuar el acto administrativo impugnado respecto a estos puntos, por lo que se mantiene la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del mismo.

En cuanto al lugar, la exhibición de los libros de comercio se realizará en su oficina mercantil, por disposición expresa del artículo 55 del CdC:

---

<sup>114</sup>Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, 591

Art. 55.- En el curso de una causa podrá el juez ordenar, aún de oficio, la presentación de los libros de comercio solo para el examen y compulsas de lo que tenga relación con el asunto que se ventila; lo cual deberá designarse previa y determinadamente.

No podrá obligarse a un comerciante a trasladar sus libros fuera de su oficina mercantil, pero puede cometerse (sic) el examen o compulsas a un juez del lugar donde se lleven los libros.

El examen y compulsas se harán a presencia del dueño o de la persona que el comisione.

A este respecto, Raymundo Fernández y Osvaldo Gómez Leo señalan que “el dueño de los libros no puede estar obligado a desprenderse de ellos si pone a disposición del perito designado por el beneficiario todos los elementos necesarios para que el examen sea realizado satisfactoriamente en el lugar donde los libros sean llevados”<sup>115</sup>. Esta afirmación la sustentan indicando, que “No corresponde disponer que los libros a compulsar sean depositados en el juzgado porque no deben ser retirados del establecimiento donde diariamente deben ser utilizados además de que la obligación es de exhibirlos, y no de entregarlos”<sup>116</sup>.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en resolución número 303-2013 dictada el 10 de abril de 2015, a las 11h20, refiere a la validez y eficacia de la exhibición contable realizada en el domicilio del demandante, en los términos siguientes:

Bajo este análisis, la Sala encuentra que la exhibición contable que fuera cumplida por la Administración en fecha 8 de octubre de 2009, en el domicilio del actor, y previa notificación escrita de 24 de septiembre de 2009, cuya información ha sido utilizada para la confrontación y cruce de información con las declaraciones del contribuyente y con otras informaciones a las que se refiere la norma del Art. 107 C invocado, no violenta el ordenamiento jurídico vigente, ni afecta los derechos constitucionales del contribuyente, por lo que la actuación administrativa al sustentarse en la disposición legal invocada, es válida y eficaz.

En cuanto a las personas bajo quien se encuentran los libros de comercio, Devis Echandía señala que si los libros de contabilidad están en poder de quien solicita la prueba, puede efectuarse sobre ellos una inspección judicial y obtenerse su copia, sin necesidad de que se ordene antes su exhibición; pero si están en poder de terceros o de la parte contraria, debe decretarse previamente su exhibición, a menos que ofrezcan

---

<sup>115</sup> Fernández Raymundo L. y Gómez Leo Osvaldo R., *Tratado teórico-práctico de derecho comercial*, t. II, (Buenos Aires: Ed. de Palma, 1993). 141.

<sup>116</sup> *Ibíd.*, 141.

exhibirlos voluntariamente y de este modo llevarse al proceso los libros de comercio o cualquier otro documento que no puede ser agregado al expediente.<sup>117</sup>

Como se advierte, la exhibición de los libros de comercio en debido tiempo, lugar y modo, permite al tribunal observar no solo los documentos contables que sustentarían el hecho impugnado, sino además todos aquellos documentos contables que se consideren pertinentes para el esclarecimiento del hecho, como lo ha dicho la Corte Nacional de Justicia en la precitada resolución dictada dentro del Recurso de Casación número 182-2012.

## **6. La exhibición judicial y el peritaje como prueba acumulada**

Martorell señala que en principio no pueden exhibirse los libros para la prueba de puntos de pericia contable que no sean los relativos a la *litis* o marginados de ésta, admitiendo la existencia de límites a esta restricción fundados en intereses superiores, tales como el fiscal,<sup>118</sup> tal es así que, una vez realizada la exhibición, como afirma Palacio, para la compulsión de los libros de comercio, generalmente, se requiere la posesión de conocimientos técnicos. Por ello el procedimiento utilizado en la práctica consiste en la designación de un perito contador para que la realice de acuerdo con los puntos de pericia propuestos por las partes.<sup>119</sup> Por tanto, al referirse a la exhibición contable en realidad corresponde a la inspección judicial que requiere la intervención de un perito con conocimientos contables. El dictamen del perito debe como regla, documentarse por escrito.

En cuanto a la exhibición de prueba documental no necesariamente requiere peritaje, por cuanto el Tribunal Contencioso Tributario deberá valorar los documentos presentados de acuerdo con las reglas de la sana crítica, conforme lo prescribe el artículo 164 del COGEP, a menos que requiera determinados conocimientos técnicos que no estén al alcance de los jueces, en este caso el Tribunal podrá disponer peritaje para mejor resolver según lo faculta el artículo 226 *ibídem*.

---

<sup>117</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, t. 2do. (Bogotá: Temis, 2002), 592.

<sup>118</sup> Ernesto Eduardo Martorell, dir. *Tratado de Derecho Comercial*. Tomo 1 (Buenos Aires: Ed. La Ley, 2010), 843.

<sup>119</sup> Lino Enrique Palacio, *Derecho Procesal Civil*, 17 ed. actualizada. (Buenos Aires: Lexis Nexis Abeledo-Perrot, 2003), 441

Respecto a la indebida valoración de la prueba, la Sala Especializada de la anterior Corte Suprema de Justicia, en sentencia dictada el 10 de junio de 2003, dentro del Expediente de Casación número 87-2002, manifiesta:

La exoneración del anticipo según el inciso primero del Art. 84 aludido se debería haber basado en los resultados negativos de los cuatro primeros meses del ejercicio 1998 y no en la declaración mencionada, que se reitera, es de fecha posterior. En la sentencia recurrida se ha hecho mérito de pruebas que no son pertinentes al caso. Habiendo estado el contribuyente obligado a llevar el libro de ingresos y egresos al que alude el Art. 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno bien pudo presentarlo para demostrar sus asertos. Igualmente bien pudo la Sala juzgadora disponer oficiosamente la exhibición de dicho libro. No consta del proceso que se haya actuado esa prueba, ni que, en general, se hayan practicado pruebas apropiadas para fundamentar exoneración del anticipo. En mérito de las consideraciones expuestas habiéndose infringido el inciso primero del Art. 84 del reglamento indicado y por no haberse valorado las pruebas presentadas en forma debida, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa la sentencia expedida el 16 de julio de 2002 por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1 y reconoce la legalidad de la Resolución impugnada 00650 de 18 de diciembre de 1998, así como la que le sirve de antecedente N° 03130 de 10 de julio de 1998. Notifíquese, publíquese y devuélvase.<sup>120</sup>

Como se puede apreciar, esta sentencia subsume lo mencionado en acápites precedentes, en referencia a la facultad oficiosa del Tribunal de excepcionalmente ordenar prueba para mejor resolver (Art. 168 COGEP), como la exhibición del libro de ingresos y egresos, que constituye una forma básica de llevar contabilidad, además el deber del Tribunal de valorar la prueba en debida forma.

## **7. Consecuencias de la omisión o impedimento injustificado de la práctica de la exhibición**

El *Ius Commune* consagra el principio *nemo tenetur edere contra se*,<sup>121</sup> referido a que nadie está obligado a suministrar prueba contra sí mismo, respecto a aquellos documentos que no son comunes a las partes o no existiendo norma en contrario, puesto

---

<sup>120</sup> Registro Oficial 169 de 15 de septiembre de 2003. Sentencia dictada el 10 de junio de 2002 por la Sala Especializada de lo Fiscal de la anterior Corte Suprema de Justicia dentro del expediente de casación 87-2002. Dr. Roque Bustamante Cárdenas en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas.

<sup>121</sup> Silvia Pereira Puigvert, *La Exhibición de Documentos Probatorios y Soportes Informáticos*, tesis doctoral, (Girona: Programa de Doctorado en “Turisme, dret i empresa, Universitat de Girona), 419.

que ninguna de las partes podía ser obligado a exhibir documentos que la contraparte solicita su exhibición.<sup>122</sup>

Sin embargo, el principio *nemo tenetur edere contra se*, no tiene cabida en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, es así que concordando con los juristas Devis Echandía<sup>123</sup> y De Santo, este principio desconoce el interés público que el derecho moderno le reconoce a la jurisdicción y a toda clase de procesos judiciales,<sup>124</sup> tanto así que el artículo 55 del CdC prescribe como una obligación de los comerciantes la presentación de los libros de comercio y en el artículo 56 del mismo cuerpo legal, castiga a quien se negare a exhibirlos sin razón suficiente, llegando inclusive como se estatuye en el artículo 48 *ibídem*, a ordenar que el comerciante que contraviniera la orden de exhibir sus libros será juzgado por los asientos de los libros de su colitigante.

Por otra parte, el COGEP contempla en los artículos 219, 142 numeral 7 y 152 la obligación de la parte que solicite la exhibición de documentos en posesión de terceros, presentar en detalle su contenido, indicar con precisión el lugar en que se encuentran y solicitar las medidas tendientes a su incorporación. Incluso, según lo ordenado en dichas normas, el Tribunal Contencioso Tributario podrá ordenar la exhibición mediante la fuerza pública y sancionará al tercero ante la negativa de exhibir.

La negativa de exhibir los libros de comercio tiene como consecuencias el castigo del ordenamiento jurídico, previsto en el artículo 48 del CdC:

Art. 48.- El comerciante que contraviniera la orden de exhibir alguno de sus libros, será juzgado por los asientos de los libros de su colitigante, que estuvieren arreglados a las disposiciones de este Código.

Esto, sin perjuicio de las sanciones previstas en el artículo 132 numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, que estatuye como facultad coercitiva, la aplicación por parte del Tribunal de la multa compulsiva y progresiva, destinada a que la parte a quien corresponda cumpla con los mandatos judiciales.

Palacio señala que la exhibición de documentos que se encuentran en poder de las partes configura, para esta, una carga y no un deber procesal, ya que el silencio o la

---

<sup>122</sup> Lino Enrique Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil*, 17 ed. Tomo IV Actos Procesales actualizado, (Buenos Aires: Lexis Nexis Abeledo-Perrot, 2003), 424.

<sup>123</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial* tomo II, (Buenos Aires: Víctor P. de Zavalía Ed.), 590.

<sup>124</sup> Víctor de Santo, *La Prueba Judicial*, (Buenos Aires: Ed. Universidad, 1992), 243.

negativa del requerido solo lo exponen al riesgo eventual de que se engendre una presunción adversa a su posición procesal.

En segundo lugar, Palacio afirma, que una vez recibida la orden de exhibición, la parte puede negarse a ésta, alegando los perjuicios que le irrogaría o la circunstancia de importar la medida la violación de un secreto en cuyos supuestos el juez debe decidir lo que corresponda de acuerdo con las modalidades del caso y finalmente la fuente indica, que al dictar sentencia el Tribunal debe apreciar el alcance de la negativa, pero para que esta constituya presunción en contra del requerido no bastan los elementos de juicio inicialmente aportados por el interesado en la exhibición, sino que se requiere la producción de otras pruebas corroborantes acerca de la existencia y contenido del documento.<sup>125</sup>

En cuanto a la orden de exhibir documentos en poder de terceros, Palacio puntualiza que se trata de un deber procesal, cuyo incumplimiento acarrea la aplicación de medidas compulsivas y, eventualmente, la aplicación de sanciones al que incumpla la orden judicial, salvo los casos en que el documento sea de propiedad exclusiva del tercero, o la exhibición pueda irrogarle perjuicios o configurar la violación de un secreto.<sup>126</sup>

En este sentido, Martorell señala que el deber de exhibir los libros de comercio, ya sea en forma general o parcial reposa sobre un fundamento: la comunidad de los asientos, cuyo límite para compeler a su exhibición es el uso de la fuerza pública, debiendo practicarse en forma de compulsiva restringida a los hechos controvertidos y dentro de las normas y plazos fijados por la norma procesal.<sup>127</sup>

Ahora bien, Armando Cruz Bahamonde señala que la negativa de exhibir los libros de los comerciantes configura una prueba adversa, porque surte efectos contrarios a la persona que realiza la tarea contable, tal como lo ordena el inciso segundo del artículo 47 del CdC, al indicar que “respecto a otra persona que no sea comerciante” los asientos de los libros de los comerciantes hacen fe contra su dueño, pero deberá aplicarse el principio de la univocación de la prueba, es decir, no se puede aceptar lo favorable, si en el mismo acto no se acepta lo adverso. En consecuencia, los libros de contabilidad del comerciante, cuando su opositor sea alguien que no lo es, no prueban en favor del que los

---

<sup>125</sup> Lino Enrique Palacio, *Derecho Procesal Civil*, 17 ed. Actualizada, t. IV Actos Procesales (Buenos Aires: Lexis Nexis Abeledo-Perrot, 2003), 428

<sup>126</sup> *Ibíd.*, 429

<sup>127</sup> Ernesto Eduardo Martorell, dir. *Tratado de Derecho Comercial*. Tomo 1 (Buenos Aires: Ed. La Ley, 2010), 841-2.

lleva sino en su contra, aunque ha de aplicarse el principio de univocación ya mencionado.<sup>128</sup>

A la luz de estas premisas, se puede concluir que la parte que anunció la exhibición como medio probatorio, una vez que el Tribunal Contencioso Tributario la ha admitido, le corresponde practicarla, siendo las partes responsables de reclamar la efectividad de su práctica, conforme solicitada y admitida oportunamente.

## 8. Problemas jurídicos en torno a la exhibición

En la presente investigación: “Trascendencia singular de la inspección judicial en los juicios de impugnación tributaria”, uno de los ejes fundamentales tiene relación con los problemas jurídicos de la inspección judicial en contraste con la exhibición documental. Se debe considerar los siguientes principios que orientarán el análisis, en tal sentido y a efectos de delimitar la concepción doctrinaria, se ha recurrido a connotados juristas, cuyo enfoque permitirá centrar las causas y efectos partiendo de las concepciones jurídicas relacionadas al tema de estudio.

Según Jeremy Bentham en su Tratado de las Pruebas Judiciales<sup>129</sup>, para resolver un problema jurídico, se debe observar lo siguiente:

[P]resentar al juez, someter a su conocimiento la prueba, cualquiera que sea su naturaleza, que la parte considere necesaria para apoyar su demanda, para justificar su título, y obtener la sentencia conforme a su derecho.

Al dividir el problema principal, advertiremos que se resuelve en tres aspectos perfectamente diferenciados:

- a) Descubrir la fuente de las pruebas, ya sea la cosa o la persona que pueda aportarlas.
- b) Presentarlas al juez.
- c) Si se trata de una persona, obtener su testimonio.

(...) Por ello. Estudiaremos la búsqueda de las pruebas, su producción y la obtención (...). Cada una de esas operaciones corresponde a un fin indicado. Por la búsqueda, se descubre; por la producción, se pone de manifiesto; y por la obtención, se logra el testimonio.

En este orden de ideas, Ronald Dworkin afirma que para resolver problemas jurídicos, se requiere considerar dos tipos de locuciones vinculadas al origen de los actos de habla jurídicos: como son los principios y las directrices políticas. Añade Dworkin

---

<sup>128</sup> Armando Cruz Bahamonde, *Estudio Crítico del Código de Procedimiento Civil*, volumen III (Guayaquil: Edino, 1995), 234-5.

<sup>129</sup> Jeremy Bentham. *Tratado de las pruebas Judiciales*. Serie Clásicos del Derecho Probatorio, volumen 1, (México: Editorial Jurídica Universitaria. 2001), 276-7.

que, para casos difíciles, en los que no hay norma expresa que dicte una decisión en ningún sentido, considera que la decisión adecuada podría generarse de una directriz política o en el principio, no obstante sostiene este autor, que aun en casos difíciles, las decisiones deben tomarse partiendo de un principio, más no de directrices políticas<sup>130</sup>.

Manuel Atienza, al citar a MarcCormick coincide al señalar que en los casos difíciles la argumentación jurídica podría reconducirse a:

[...] identificar cuál es el problema a resolver, esto es, en qué sentido nos encontramos frente a un caso difícil. En general, cabría decir que existen cuatro tipos de problemas jurídicos: 1) problemas de relevancia, cuando existen dudas sobre cuál sea la norma aplicable al caso; por ejemplo: ¿son aplicables, en relación con el recurso de amparo que resuelve el Tribunal Constitucional, diversas normas internacionales que supuestamente habría vulnerado el auto recurrido? [cfr., fundamento jurídico 3]; 2) problemas de interpretación, cuando existen dudas sobre cómo ha de entenderse la norma o normas aplicables al caso; por ejemplo: ¿cómo debe interpretarse el art. 15 de la Constitución y, en particular, qué significa ahí el derecho a la vida?; 3) problemas de prueba, cuando existen dudas sobre si un determinado hecho ha tenido lugar; (...) 4) problemas de clasificación, cuando existen dudas sobre si un determinado hecho que no se discute cae o no bajo el campo de aplicación de un determinado concepto contenido en el supuesto de hecho de la norma<sup>131</sup>.

### 8.1 Problemas jurídicos de la inspección judicial como diligencia procesal

Con la demanda o con la contestación a la demanda corresponde anunciar la inspección judicial como medio probatorio. De ser practicada la inspección judicial como diligencia preprocesal estas actuaciones se incorporarán en el acto de proposición o en su defecto se practicará durante el proceso, denominándose prueba constituyente.

Para que sea admisible la inspección judicial como medio probatorio, debe ser presentada con los actos de proposición según los prescriben los artículos 142.7 y 152 del

---

<sup>130</sup> Ronald Dworkin, *Como el derecho se parece a la literatura*, en Rodríguez César, La decisión judicial, (Bogotá: Siglo del Hombre, 1998) 149-50.

<sup>131</sup> Manuel Atienza. *Las razones del derecho. Sobre la justificación de las decisiones judiciales*. En: [http://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/isonomia-revista-de-teoria-y-filosofia-del-derecho-3/html/p0000005.htm#I\\_7](http://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/isonomia-revista-de-teoria-y-filosofia-del-derecho-3/html/p0000005.htm#I_7) Revisado el 05 de mayo de 2018. I Seminario Eduardo García Máynez sobre Teoría y Filosofía del Derecho, organizado por el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM) y la Escuela Libre de Derecho. El evento se llevó a cabo en la Ciudad de México los días 12, 13 y 14 de septiembre de 1991. (N. del E.). Este artículo fue publicado en Ulises Schmill, *Lógica y Derecho*, Distribuciones Fontamara (Colección de Ética, Filosofía del Derecho y Política No. 28), México, 1993. *Isonomía* agradece al autor y a la editorial el permiso para su publicación. (N. del E.). Universidad Nacional Autónoma de México. (N. del E.).

COGEP, además reunir los requisitos de pertinencia, utilidad, conducencia y practicarse según la ley, con lealtad y veracidad, como lo prevé el artículo 160 *ibídem*.

Al respecto, Humberto Briseño Sierra afirma:

La fijación de elementos de hecho indispensables para decidir, puede lograrse, de la manera más efectiva, por el directo examen de cosas o lugares; practicado por los tribunales mismos. La pertinencia de la prueba es conveniente dejarla tanto a discreción de las partes como de los jueces, porque, si aquellas tiene interés en que se conozca la verdadera situación debatida, igual lo tienen los segundos, para poder cumplir su cometido, con el mínimo peligro de error; y precisamente puede un tribunal observar que se disiparían sus dudas con solo practicar un simple reconocimiento, en el que tal vez las partes no hubieren pensado.<sup>132</sup>

Devis Echandía concuerda con el criterio anterior, al manifestar:

El reconocimiento judicial es una de las pruebas (...) más importante y en ocasiones incluso necesaria, para la investigación de los hechos, en toda clase de procesos.

(...) Esa certeza del juez existe cuando cree estar en posesión de la verdad, o, como algunos autores prefieren decir, cuando considera que en el proceso existe evidencia o prueba evidente de la existencia o inexistencia del hecho investigado, por haberlo verificado mediante la actividad probatoria desarrollada en dicho proceso.

(...) Puede decirse que la inspección judicial es prueba evidente de lo percibido por el juez, mientras no se demuestre, con otra prueba plena, que hubo algún error o se incurrió en falsedad al redactar el acta.

En este orden de ideas, los jueces del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, al ser consultados, coinciden en la relevancia de la inspección judicial en el establecimiento tributario del actor, para contar con elementos de convicción suficientes al momento de dictar sentencia, sea para determinar la existencia del hecho generador del tributo, el establecimiento tributario, verificar la existencia de la contabilidad o de los soportes contables, entre otros. El registro en audio y video de la inspección judicial, facilita al Tribunal analizar con mayor detalle la prueba aportada, sin considerar el acta que se levante por tratarse de una mera razón de la práctica de la diligencia.

---

<sup>132</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 525

## 8.2 Errores en la práctica de este medio probatorio

En cuanto a los errores en la práctica de la inspección judicial, el jurista Humberto Briseño Sierra afirma: “aunque la inspección sea un medio directo de asumir el conocimiento, no puede pasarse por alto que en el proceso, en un verdadero proceso, los más amplios poderes del juez están puestos al fin del contradictorio y como ya expusiera la doctrina invocada antes, la inspección en secreto no es prueba<sup>133</sup>”. Por tal razón, para recoger lo aludido por el jurista, en el COGEP, se considera esencial en las diligencias preparatorias notificar la práctica de la inspección judicial o del medio probatorio que se solicita producir antes del juicio, al futuro demandado en el proceso principal.<sup>134</sup>

Agrega el mismo autor:

Si bien la administración activa está dotada de la presunción de legitimidad de sus actos, ello no puede confundirse con la naturaleza de la inspección judicial, de manera que las comprobaciones fiscales de la administración no son reconocimientos judiciales por comisión, y no tienen otro valor que el concedido a las pruebas documentales públicas, susceptibles de objeción en juicio, ya que la presunción solo conduce a la inversión de la incumbencia de la prueba.<sup>135</sup>

Devis Echandía, complementa el criterio anterior, al manifestar que en la inspección judicial se conjuga la actividad preceptora del juez, lo cual le permite llegar a la certeza o evidencia sobre la realidad que investiga o circunstancias que a su vez pueden conducirlo a dicha realidad. Añade:

Suele decirse que entonces existe la *evidencia física* del hecho o la cosa percibida, a diferencia de cuando se obtiene la *evidencia moral* por medio de razonamientos o demostración lógica. Sin embargo, creemos que es un error hablar de las dos evidencias como si fueran distintas, y que tampoco es correcto contemplarla como si se tratara de diferentes categorías de evidencia, porque esta es única, existe o no, y para adquirirla necesariamente se conjugan la percepción física y la operación mental que la califica, es decir, lo elementos objetivo y subjetivo, pues en todos los casos se trata de un estado psíquico: tener la convicción sobre la realidad o verdad del hecho.

En definitiva como lo mencionan los autores citados, en la práctica procesal se considera uso errado de la inspección judicial como medio probatorio, cuando el sujeto

---

<sup>133</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 524

<sup>134</sup> Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015. Ley s/n. Código Orgánico General de Procesos: Art. 120.

<sup>135</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 524

pasivo de la obligación tributaria y actor del juicio de impugnación del acto determinativo, intenta desvirtuar la carencia de documentos, es decir de soportes contables que sustenten la contabilidad, mediante la inspección al establecimiento tributario, como la ha establecido la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en sentencia número 0237-2012 dictada el 14 de septiembre de 2012 dentro del Juicio número 2010-0541, en la *ratio decidendi* o razones de la decisión:

La materia tributaria por su alto nivel de especialización, ha establecido en su ordenamiento jurídico, un sistema que exige a los administrados el cumplimiento de distintos deberes formales, que en algunos casos se constituyen en los únicos sustentos válidos para las operaciones económicas de los administrados, como es el caso de los comprobantes de venta y de retención, la simple visita al lugar de desarrollo de la actividad económica del contribuyente, no reemplazaría o justificaría la inobservancia de las disposiciones del ordenamiento jurídico, relacionadas con las obligaciones tributarias, por lo que el Tribunal de instancia al apreciar esta prueba como determinante ha inaplicado el artículo 270 del Código Tributario relacionado con la valoración de la prueba. Sin que sea meritorio analizar el problema jurídico planteado.

### **8.3 Casos en los que procede la exhibición documental**

El COGEP no contempla la exhibición documental como un medio probatorio independiente, si no a la prueba documental en general y define a este medio probatorio en su artículo 193, al prescribir que constituye como tal: “todo documento público o privado que recoja, contenga o represente algún hecho o declare, constituya o incorpore un derecho”.

En todos los casos que se anuncie y sea admitida la prueba documental, en el momento de practicarla debe ser leída y exhibida públicamente en su parte pertinente, como lo dispone el primer numeral del artículo 196 *ibídem*.

“Nótese que la norma adjetiva citada exige que cada uno de los medios de prueba que pueden ser objeto de exhibición deben ser “concretos y determinados”, en tal sentido<sup>136</sup>”: “La procedencia de la exhibición está condicionada a que el interesado demuestre en forma sumaria: 1) la existencia del documento, a cuyo fin deberá

---

<sup>136</sup> Corte Nacional de Justicia. Sala de lo Contencioso Tributario. Resolución expedida en el juicio No. 009-2013 el 27 de enero de 2014, las 10h45. En: [http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/sala\\_civil/2014/09%20-%202013.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/sala_civil/2014/09%20-%202013.pdf)

acompañarse copia del mismo o, en su caso, individualizarse su contenido; 2) que el documento se encuentre en poder de la otra parte o de un tercero.<sup>137</sup>”.

Bajo esta argumentación, es menester considerar que “[e]n todos los casos, la aportación de toda clase de pruebas, está condicionada a los siguientes supuestos: a que estén reconocidas por la ley, a que tengan relación con los hechos controvertidos, y a que no se lesionen los derechos de las partes, procurando en todo igualdad<sup>138</sup>”.

#### **8.4 Momento procesal oportuno para pedir la exhibición documental**

Por regla general, la prueba documental debe ser anunciada en los actos de proposición<sup>139</sup> y una vez admitida previo examen de admisibilidad fundado en el artículo 160 del COGEP, debe ser leída y exhibida en su parte pertinente al momento de ser producida como medio probatorio, según prescripción del artículo 196 *ibídem*.

El mero hecho de producir correctamente la prueba documental no es suficiente, para que tenga eficacia probatoria además según prescripción del artículo 195 del mismo cuerpo legal, debe reunir las siguientes condiciones:

1. Que no estén defectuosos ni diminutos, con excepción de lo dispuesto en este Código sobre los documentos defectuosos<sup>140</sup>.
2. Que no estén alterados en una parte esencial, de modo que pueda argüirse falsedad.
3. Que en los autos no haya instancia ni recurso pendiente sobre el punto que, con tales documentos, se intente probar.

Si se trata de prueba que no está en poder de las partes y se requiere la exhibición de los libros de comercio de terceros, el jurista Manuel Tama<sup>141</sup> ha sido categórico al

<sup>137</sup> Víctor De Santo, *La Prueba y sus Recursos en los Procesos Ordinario y Sumarísimo*, (Buenos Aires: Editorial Universidad, 2010), p.p. 152, 153. Texto citado por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en resolución expedida en el juicio No. 009-2013 el 27 de enero de 2014, las 10h45. En: [http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/sala\\_civil/2014/09%20-%202013.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/sala_civil/2014/09%20-%202013.pdf)

<sup>138</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 443.

<sup>139</sup> Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015. Ley s/n. Código Orgánico General de Procesos: Arts. 142 y 152

<sup>140</sup> Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015. Ley s/n. Código Orgánico General de Procesos:

Art. 197.- Documentos defectuosos. Se podrá presentar como prueba, documentos que se encuentren parcialmente destruidos, siempre y cuando contengan, de manera clara, una representación o declaración del hecho o del derecho alegado por quien los presente. La contraparte podrá impugnar y contradecir la idoneidad probatoria del documento defectuoso.

<sup>141</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 40

manifestar que es durante el proceso que los sujetos procesales en los respectivos actos de proposición deberán anunciar la prueba y en la etapa de juicio producirla. Tratándose de prueba en poder de terceros o en poder de la contraparte, correspondería solicitar el acceso judicial a la prueba debidamente fundamentada, como lo prescribe el artículo 142 numeral 8 del COGEP.

Por excepción, será el actor responsable de justificar al Tribunal la práctica anticipada de la exhibición de los libros de comercio de terceros, cuando sea susceptible de perderse e imprescindible para el juicio que en lo posterior se plantearía, situación que el citado jurista Manuel Tama<sup>142</sup> es reacio como antes se detalló.

Cuando las partes omiten pedir o practicar la exhibición documental, este hecho no puede ser subsanado por el Tribunal, como señala Briseño Sierra:

Si bien el juez tiene potestades suficientes para ir en busca de los medios de convicción, entonces no hace falta que los accionantes se tomen la molestia de ofrecer y exhibir la prueba, pues podrán esperar o sugerir al juez que lo haga en su lugar.

Pero debe puntualizarse, primero, que la actividad del juzgador, aun en esta hipótesis, es bien distinta a la de las partes, no podrán jamás sustituirlas por completo, dado que en primer lugar, hace falta que ordene, cosa bien distinta a pedir, y, luego, es menester que juzgue indispensable la prueba para formar su convicción y, en tal caso, bien se sabe que lo fundamental no es responder sino preguntar, que quien pregunta sabe ya lo que quiere aunque no conozca la respuesta; si el juez pregunta por el documento en el que conste la liquidación es que sabe que debe constar en documento, con independencia de que el mismo tenga una cantidad que el juez ya conozca.<sup>143</sup>

Finalmente, una vez que la sentencia haya sido ejecutada, se comunicará a las partes de su obligación de retirar los documentos agregados al proceso, advirtiéndoles que en caso de no hacerlo en el término de treinta días, estos serán destruidos.<sup>144</sup>

## 8.5 Errores en la práctica de este medio probatorio

La Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en resolución expedida en el juicio No. 009-2013 de 27 de enero de 2014, a las 10h45, refiere dos errores al solicitar la exhibición documental, esto es, solicitar en forma imprecisa o críptica los documentos a exhibirse, así como intentar exhibir documentos que se

---

<sup>142</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 40

<sup>143</sup> *Ibíd.*, 440-1

<sup>144</sup> Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015. Ley s/n. Código Orgánico General de Procesos: Art. 196 inciso final.

encuentran en poder de terceros y que tan solo pueden incorporarse al proceso tras obtenerlos mediante acción constitucional de habeas data, como lo establece a continuación:

La sociedad demandada a través de sus representantes, divaga al señalar y precisar cuáles son exactamente los documentos que requiere sean exhibidos, puesto que el solicitar, verbigracia: “la correspondencia cruzada con las compañías que conforman la parte actora relacionada con el Convenio Transaccional”, o los “contratos de compraventa de fruta que las compañías actoras suscribieron con nuestra representada”, o los “contratos de compraventa de fruta suscritos por nuestra representada con cada una de la compañías actoras”, incumple con el precepto procesal definido para que prospere la autorización de esta clase de actos por parte del Juez, ora por no contar con todos los elementos descriptivos necesarios para identificar suficientemente su pretensión, ora por desconocer su existencia, cuestión que como se provee en auto de 2 de junio de 2009, a fojas 110 y vta., del cuaderno de segunda instancia: “No ha lugar a ordenar lo solicitado a título de exhibición en el escrito que se provee, pues se determinan como verdaderas acciones de hábeas data, regidas y restringidas por el artículo 92 de la Constitución”. Dicho artículo, en su parte pertinente, dispone: “ Toda persona, por sus propios derechos o como representante legitimado para el efecto, tendrá derecho a conocer de la existencia y a acceder a los documentos...”; por ende, únicamente en ejercicio de la acción de hábeas data le está permitido al peticionario ejercer el derecho a conocer de la existencia, entre otros, de documentos, y el requerimiento para su exhibición, en esencia, no puede trascender cuando es referido crípticamente.

Por lo antes expuesto, se podría advertir que tanto la inspección judicial como la exhibición documental están enmarcados en los problemas de prueba, destinados a establecer la utilidad, pertinencia y conducencia de cada uno de estos medios probatorios para concluir que el acto impugnado carecería o no de legitimidad y ejecutoriedad.

La exhibición documental se orienta a la revisión de los respaldos de los asientos contables que tienen relación directa con el hecho controvertido.

Un segundo problema constituye la aplicación indistinta de la exhibición documental y contable, sin detenerse en precisar que la segunda no es sino, la inspección judicial, siendo esto un problema de técnica jurídica ocasionada por la aplicación restringida de la normativa tributaria, sin considerar que en lo no previsto se aplicará en forma supletoria el COGEP.



## **Capítulo tercero**

### **El tratamiento de la inspección judicial en los juicios de impugnación tributaria**

El análisis de la inspección judicial que constituye el principal objeto de la presente investigación, está enmarcado dentro de los medios probatorios admitidos en el juicio contencioso tributario, conforme a lo previsto en el artículo 310 del COGEP.

#### **1. La inspección judicial como medio probatorio procesal**

En los juicios contenciosos tributarios, uno de los medios probatorios admisibles es la inspección judicial, según mandato del artículo 310 del COGEP.

Es tal la trascendencia de la inspección, que en ejercicio de la facultad oficiosa los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, inclusive pueden ordenar para mejor resolver, la inspección judicial de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes para el esclarecimiento de la verdad o para establecer la real capacidad impositiva de los demandantes, como lo dispone el artículo 168 del COGEP.

El artículo 228 *ibídem*, estatuye que se practicará la inspección judicial, cuando “La o el juzgador lo considera conveniente o necesario para la verificación o esclarecimiento del hecho o materia del proceso”. Al respecto Juan Isaac Lovato<sup>145</sup> menciona que la “inspección judicial es el reconocimiento que el juez hace de personas, lugares, cosas o documentos que interesan al proceso, para verificar las circunstancias que interesan a la solución de la *litis* o asunto sometido a su resolución.”<sup>146</sup>

Para Devis Echandía la inspección judicial es un medio probatorio directo y real, directo por cuanto permite percibir directamente al juez el objeto de la prueba y, real al llevar al juez a la certeza por el camino directo, pues ofrece menos posibilidades de error que la prueba histórica.

---

<sup>145</sup> Juan Isaac Lovato Vargas. *Programa Analítico de Derecho Procesal Civil Ecuatoriano*. 8vo. tomo (Quito: Imprenta del Colegio Técnico Don Bosco, 1976), 404.

<sup>146</sup> *Ibíd.*, 405.

En los juicios de impugnación contencioso tributarios el Tribunal puede percibir y constatar en forma directa la realidad de la actividad económica del contribuyente actor para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar,<sup>147</sup> así como de los libros contables y documentos de sustento de la actividad económica determinada, pero sin entrar al detalle de este análisis, ya que para ello necesita una prueba concurrente como es el peritaje.

Al COGEP le precedió en vigencia, el Código de Procedimiento Civil, norma que en su artículo 242 definía a la inspección judicial como el examen o reconocimiento que el juez hace de la cosa litigiosa o controvertida, para juzgar de su estado y circunstancia.

Tanto en el COGEP como en el Código de Procedimiento Civil, la inspección judicial es una prueba personal, al ser practicada directamente por el juez; así también se constituye en una prueba crítica o lógica porque le permite al juez percibir directamente el hecho en discusión. Además se puede considerar como una prueba formal por tener valor probatorio, así como constituye una prueba completa respecto del *hecho decidendi*, siempre y cuando se observe para su práctica los requisitos para su validez y eficacia.

Para Juan Isaac Lovato, la inspección no solamente se refiere a cosas sino no que además incluye personas e instrumentos.<sup>148</sup> Definición por demás razonable que se encuentra contenida en la disposición del artículo 228 del COGEP como ya se refirió antes, por cuanto en el juicio contencioso tributario, lo que se inspecciona son los documentos que para el caso son los libros de comercio además del lugar donde reposan; en su defecto tal diligencia tendrá por objeto verificar la existencia de los establecimientos tributarios que dan origen al hecho generador del tributo.

La inspección permite al juez la libertad de complementar esta prueba con el dictamen de peritos cuando la *litis* verse sobre un hecho que requiera conocimientos técnicos para su identificación o apreciación como lo faculta el artículo 229 inciso segundo del COGEP, en este caso el peritaje se convierte en una prueba acumulada cuando con la sola práctica de la inspección no sea factible demostrar el hecho y para ello sea necesario practicar simultáneamente la inspección y el peritaje, o como lo dispone la norma en referencia: “Solo en casos excepcionales, cuando la percepción sensorial de la

---

<sup>147</sup> Hernando Devis Echandía. Teoría General de la Prueba Judicial. Pp. 591

<sup>148</sup> Juan Isaac Lovato Vargas, *Programa Analítico de Derecho Procesal Civil Ecuatoriano*. tomo 6 (Quito: Ed. Universitaria, 1967), 275.

o el juzgador sobre lugares, cosas o documentos examinados no sea suficiente para obtener una conclusión precisa de la diligencia”.

El COGEP desarrolla el concepto de inspección judicial conforme a la evolución de la sociedad y amplía su aplicación, prescribe que tiene por objeto la verificación o esclarecimiento del hecho o materia del proceso, a través del examen directo de lugares, cosas o documentos.

Devis Echandía refiere la naturaleza procesal de la inspección judicial, al ser practicada por un funcionario judicial, con objeto de obtener argumentos de prueba para la formación de su convicción, mediante el examen y la observación con sus propios sentidos, de hechos ocurridos durante la diligencia o antes pero que subsisten o de rastros o huellas de hechos pasados, y en ocasiones de su reconstrucción.<sup>149</sup>

## **2. Pertinencia, admisibilidad, oportunidad y contradicción de la práctica de la inspección judicial**

El artículo 76 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador determina como una garantía básica del debido proceso, la práctica de la prueba observando los principios de pertinencia, admisibilidad y oportunidad. El numeral 3 del mismo artículo 76 ordena que se podrá a juzgar cualquier persona siguiendo el trámite propio de cada procedimiento, así en la impugnación respecto a actos o hechos impositivos se deberá seguir el procedimiento ordinario previsto en el Libro IV título I capítulo II sección II artículo 320 inciso final del COGEP.

La importancia de la pertinencia, oportunidad y contradicción ha quedado evidenciada ya en el COGEP, cuando en la exposición de motivos el legislador manifiesta que el sistema probatorio se funda en tres pilares fundamentales: la pertinencia, la oportunidad y la contradicción,<sup>150</sup> rechazando la prueba sorpresa.

La pertinencia, admisibilidad, oportunidad y contradicción son límites del derecho a la prueba. La primera es un límite intrínseco, y las demás son límites extrínsecos.<sup>151</sup> Así

---

<sup>149</sup> Hernando Devis Echandía, “Teoría General de la Prueba Judicial”, t. segundo, (Bogotá: Temis, 2002) 402.

<sup>150</sup> Asamblea Nacional. Dr. Mauro Andino, Presidente de la Comisión de Justicia y estructura del Estado. Informe para segundo debate del proyecto de código orgánico general de procesos. 21

<sup>151</sup> Juan Picó I Junoy. Garantías Constitucionales y Prueba. En: La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho. Tomo X. Tutela Judicial y Derecho Procesal. Marcial Pons. México 2008. 542-547

entonces, la pertinencia, admisibilidad, oportunidad y contradicción, corresponden analizar para dar respuesta a la pregunta ¿Cómo se prueba?<sup>152</sup>

## 2.1. Pertinencia

A decir de Chamorro Bernal, el derecho fundamental a la prueba opera en cualquier tipo de proceso en donde el ciudadano se vea involucrado, no comprende un hipotético derecho a llevar a cabo una actividad probatoria ilimitada en virtud de la cual las partes estén facultadas para exigir cualesquiera pruebas que tengan a bien proponer, sino que atribuye solo el derecho a la recepción y práctica de las que sean pertinentes, entendida la pertinencia como la relación entre los hechos probados y el *thema decidendi*<sup>153</sup>, cuya delimitación para Briseño Sierra viene en función de lo pretendido y discutido.<sup>154</sup>

Para ilustrar el alcance de la pertinencia, Briseño Sierra lo ejemplifica de la siguiente manera:

Puede el actor pretender la declaración del tributo, pero al mismo tiempo, pretende se le considere como particular y no como comerciante. Cabe que la autoridad discuta ambas pretensiones, o que se limite a controvertir el primer punto. En tal caso, sería inútil controlar la cuestión de la calidad del sujeto, lo que en cambio es indispensable si también se hace litigiosa la afirmación segunda.<sup>155</sup>

En tal sentido, delimitada la traba de la *litis*, la prueba fundamental o primaria es la inspección judicial de la contabilidad con los cuatro libros obligatorios o en su expresión más sencilla mediante un registro de ingresos y egresos, lo cual permitirá establecer la capacidad económica demostrada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria que pruebe lo afirmado en la demanda o lo negado por la Administración Tributaria demandada en la contestación a la demanda. En tanto que una prueba impertinente sería solicitar la inspección judicial del registro civil para determinar que se trata de una persona natural, cuando lo relevante es la capacidad económica del

---

<sup>152</sup> Eduardo J. Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 4a Ed. (Montevideo: L de F., 2007), 203

<sup>153</sup> Francisco Chamorro Bernal. Finalidad y Contenido del Derecho Constitucional a la Prueba. En: *La Prueba Judicial. Desafíos en las jurisdiccionales civil, penal, laboral y contencioso administrativo*. La Ley. Madrid. 2011. 325

<sup>154</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 424.

<sup>155</sup> *Ibíd.*, 424.

contribuyente o responsable que no depende su estado civil sino de su capacidad económica sustentada en su patrimonio.

Este nuevo límite a la prueba se encuentra en la distinción entre hechos y derechos. Esto es, no se inquiera por la naturaleza misma del probar sino que se persigue individualizar el objeto.<sup>156</sup>

Por lo anteriormente expuesto, es pertinente la inspección judicial que versa sobre las proposiciones y hechos que son verdaderamente objeto de prueba y prueba impertinente es precisamente lo contrario, que no versa sobre las proposiciones y hechos que son objeto de demostración, se trata de la aplicación apropiada de los principios del objeto de la prueba.<sup>157</sup>

Por otro lado Couture al referirse a la prueba admisible o inadmisibile hace referencia a la idoneidad o a la falta de idoneidad de un medio de prueba determinado para acreditar un hecho. Por cuanto, no se trata ya del objeto de la prueba, sino de los medios aptos para producirla. Así, puede sostenerse que es prueba admisible, por ejemplo, la de testigos para acreditar la pericia de un sujeto de arte u oficio determinado; las cartas misivas dirigidas a terceros, cuando se trata de acreditar obligaciones.

Briseño Sierra, señala además que la pertinencia va de la mano con la eficiencia cuyo polo opuesto es la deficiencia. La eficiencia trasciende hasta la justificación de lo pedido o pretendido, una prueba es eficiente si resulta bastante para convencer de lo pedido, es en cambio deficiente, en caso contrario.

El mismo autor refiere que la eficiencia se liga primariamente con la relación sustantiva, de manera que la inspección judicial, se constituye en el proceso, la más importante en eficiencia, porque el proceso, aunque tenga por fin una sentencia constitutiva, no es el medio idóneo para hacer nacer el derecho. La constitución surge en la sentencia, solo cuando se ha probado que el *thema decidendi* dio lugar a la circunstancia prevista por la ley para autorizar al juzgador a crear, modificar o extinguir la relación. Pero si su demostración resulta insuficiente su pretensión será negada.<sup>158</sup>

---

<sup>156</sup> *Ibíd.*, 425.

<sup>157</sup> Eduardo J. Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 195.

<sup>158</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 416-7.

Concluye Briseño Sierra que una vez practicada la inspección judicial, será el juez quien determine en sentencia la idoneidad, pertinencia o impertinencia de este medio probatorio usando para ello su sana crítica.

A su vez, el COGEP en su artículo 161 no solo define a la pertinencia, sino que amplía el criterio al precisar conducencia y pertinencia. Prescribe que la conducencia de la prueba consiste en la actitud del contenido intrínseco y particular para demostrar los hechos que se alegan en cada caso. Por tanto la pertinencia, es el límite intrínseco de la prueba, y se define como la relación entre los hechos probados y el *thema decidendi*, es decir la prueba declarada pertinente, no puede, con posterioridad, dejarse de practicar por entenderla impertinente el mismo juzgador que la admitió o el tribunal *ad quem*, pues se vulnera el derecho fundamental a utilizar los medios pertinentes de prueba para su defensa.<sup>159</sup>

## 2.2. Admisibilidad

Respecto a la admisibilidad Couture señala que a la parte incumbe la elección de los medios idóneos para producir la prueba, dentro de los procedimientos señalados por la ley. Al Juez incumbe, acceder a esos petitorios, efectuando la fiscalización sobre la regularidad del procedimiento elegido para la producción de la prueba.<sup>160</sup> El autor menciona que la fiscalización se refleja en las siguientes cuestiones:

- a) Sobre la oportunidad de la producción, dado que pueden ser rechazadas *in limine* las peticiones de prueba formuladas luego de vencido el término probatorio o sin tiempo material para producirlas.
- b) Sobre la admisibilidad sobre el tiempo elegido para producir la prueba, que tiene estrecha relación con la pertinencia.
- c) Sobre la regularidad del procedimiento utilizado para hacer llegar al juicio un determinado medio de prueba, pues aunque el medio de prueba utilizado sea idóneo (documentos, testigos, pericia, etc.), pueden no ser las formas utilizadas para hacer llegar esos medios probatorios al expediente.<sup>161</sup>

---

<sup>159</sup> Juan Picó I Junoy. Garantías Constitucionales y Prueba. En: La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho. Tomo X. Tutela Judicial y Derecho Procesal. Marcial Pons. México 2008. 542-543

<sup>160</sup> Eduardo J. Couture, *Fundamentos del derecho procesal civil*, cuarta edición (Montevideo: B de F, 2007), 206.

<sup>161</sup> *Ibíd.*, 206.

Lo sostenido por Couture tiene estrecha relación con el principio constitucional del artículo 76 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador, que estatuye:

Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria.

El artículo 164 del COGEP, ordena que “[p]ara que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en” dicho cuerpo legal. De esta manera se estatuyen los requisitos y elementos que debe reunir la prueba para su admisibilidad como son: pertinencia, utilidad, conducencia y se practicará según la ley, con lealtad y veracidad.

El COGEP reproduce fielmente en el artículo 160, lo que para la doctrina constituye la admisibilidad y esa labor fiscalizadora mencionada por Couture, la subsume en la capacidad del juzgador en dirigir el debate probatorio con imparcialidad y orientado a esclarecer la verdad procesal, rechazando de oficio o a petición de parte la prueba impertinente, inútil o inconducente; por lo cual corresponde al juzgador rechazar de plano la prueba obtenida con violación de la constitución o de la ley.

El mismo artículo 160 describe los casos de ineficacia probatoria de la prueba admitida, obtenida mediante simulación, dolo, fuerza física, fuerza oral o soborno al igual que la prueba actuada sin oportunidad de contradecir.

La admisibilidad tiene relación con la ilicitud de la prueba, según Roland Arazi, la regla general es que toda prueba sea admitida, sin perjuicio de que después no se la tome en consideración. Al valorarse la totalidad de la prueba, se excluirá la que merezca la tacha de “ilícita”, sin anular el proceso.

Agrega Arazi citando a Cafferata Nores, que los actos procesales que vulneren las garantías constitucionales carecen de los efectos que las leyes prescriben, no tendrán validez, son nulos y no susceptibles de convalidación. Los jueces no podrán valorar la prueba ilícita aun cuando la parte interesada no solicite que la invalide<sup>162</sup>; así las cosas, si la prueba se solicita en el momento procesal oportuno, es pertinente, útil, y lícita, ésta deberá admitirse.

---

<sup>162</sup> Roland Arazi. Garantías Constitucionales y Prueba. En: La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho. Tomo X. Tutela Judicial y Derecho Procesal. Marcial Pons. México 2008. 524-525.

En este sentido, Juan Picó i. Junoy destaca que el Tribunal Supremo Español en sentencia de 16 de enero de 2001, no admitió parcialmente la prueba pericial propuesta al establecerse que su práctica se realizaría en su caso, a través de las diligencias para mejor proveer, circunstancia que posteriormente no sucedió, dejando en indefensión a la parte que solicitó esta prueba.<sup>163</sup>

Adicional a lo ya señalado, una prueba admitida y no actuada produce nulidad insanable, como lo ha resuelto la Sala Especializada de lo Fiscal de la anterior Corte Suprema de Justicia, en la sentencia citada a continuación:

CUARTO- En el libelo de demanda la empresa actora, fs. 9 de los autos por violación de trámite al no haberse dado curso a la inspección de la contabilidad dentro del recurso de reposición incoado, solicita se declare la nulidad de invalidez de la Resolución 4936 expedida por el Director General de Rentas. De otro lado, la propia empresa reconoce que por equivocación no ha efectuado la discriminación del IVA, fs. 13. Ante esos hechos, a fin de clarificar el contenido de las glosas y de la resolución que la confirmó No. 02125 de 26 de mayo de 1997, debía darse curso a la mencionada diligencia y no negar su práctica cual ha ocurrido, según consta a fs. 4. Esta negativa atenta contra el derecho de defensa y constituye una omisión de trámite que pudo haber influido en la decisión del recurso de reposición en los términos del aludido inciso 2° del Art. 132 del Código Tributario. En mérito de las consideraciones expuestas, no siendo del caso entrar a conocer el recurso de casación, en conformidad con el inciso primero del Art. 287 del Código Tributario se declara la nulidad de la resolución dictada en reposición N° 04936 de 27 de noviembre de 1997, emitida por el Director General de Rentas. Notifíquese, publíquese, devuélvase.<sup>164</sup>

### 2.3. Oportunidad

El artículo 76 numeral cuarto de la Constitución de la República del Ecuador consagra el principio de oportunidad como una garantía del debido proceso, al prescribir que las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria, prescripción contemplada en el artículo 160 inciso tercero del COGEP. Asimismo, el artículo 164 *ibídem* prevé que el principio de oportunidad constituye un requisito de valoración de la prueba.

---

<sup>163</sup> Juan Picó I Junoy. Garantías Constitucionales y Prueba. En: La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho. Tomo X. Tutela Judicial y Derecho Procesal. Marcial Pons. México 2008. 536-537.

<sup>164</sup> Registro Oficial 544 de 28 de marzo de 2002. Sentencia expedida dentro del Recurso de Casación 172-2000 por la Sala Especializada de lo Fiscal de la anterior Corte Suprema de Justicia. Manuel Maldonado Cía. Páez Maldonado CIA. LTDA. en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas.

Si la prueba es suficiente, pero al instar ha sido ineficaz, como sucedería en un accionar extemporáneo, acontecerá que la prueba no podrá ser tomada en cuenta por falta de adecuación en el acto proyectivo, porque el juzgador no pudo recibir la instancia en la ocasión propicia.<sup>165</sup>

La oportunidad es un límite extrínseco y genérico, tiene relación con los requisitos temporales, al ser preciso que la prueba se proponga en el momento procesal pertinente.

Por regla general, en cuanto al tiempo, la prueba se ha de actuar durante el término de prueba, que se ha establecido y que se concede precisamente para este objeto: para que se actúen pruebas, para que las partes pidan o presenten todas las que estimen necesarias para justificar sus proposiciones y convencer al juez de la verdad de la mismas.<sup>166</sup> Así, en el juicio contencioso tributario las partes podrán anunciar la práctica de la inspección judicial tanto en la demanda como en la contestación de la demanda como lo han previsto los artículos 142 numeral 7 y 152 del COGEP, sin perjuicio de la prueba nueva.

Por excepción, la inspección judicial puede practicarse cuando el tribunal lo ordene de oficio, para mejor resolver,<sup>167</sup> como en los casos en los cuales el Tribunal Contencioso Tributario ejerza la facultad oficiosa estatuida en el artículo 168 del COGEP.

¿La prueba indebidamente actuada dejará de serlo por convenio de las partes; y, por lo mismo, podrá tener valor en juicio? No, porque la ley, tajantemente dispone que la prueba solicitada, practicada e incorporada dentro de los términos respectivos puede ser valorada por el juzgador y este precepto es eminentemente procesal, la ley de derecho público, y, por tanto, no puede ser alterado por la voluntad de los litigantes.<sup>168</sup>

El principio de oportunidad es un límite extrínseco de la prueba y su característica principal está dada por el principio de eventualidad o también llamado de preclusión según señala Devis Echandía,<sup>169</sup> tiende a buscar orden, claridad y rapidez en la marcha del proceso, es muy riguroso en los procedimientos escritos y solo muy parcialmente en los orales.

---

<sup>165</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 417

<sup>166</sup> Juan Isaac Lovato V. *Programa Analítico de Derecho Procesal Civil Ecuatoriano. Tomo 6.* (Quito: Editorial universitaria, 1967), 275

<sup>167</sup> *Ibíd.*, 275.

<sup>168</sup> *Ibíd.*, 276-7.

<sup>169</sup> Hernando Devis Echandía. *Compendio de Derecho Procesal.* (Bogotá: Editorial. ABC, 1985),

Se entiende por tal división del proceso en una serie de momentos o períodos fundamentales que algunos han calificado de compartimentos estancos, en los cuales se reparte el ejercicio de la actividad de la partes y del juez de manera que determinados actos deben corresponder a determinado periodo, fuera del cual no pueden ser ejercitados y si se ejecutan no tienen valor.<sup>170</sup>

En torno al principio de oportunidad, se puede concluir como afirma Briseño Sierra, que la actividad procedimental se realiza necesariamente a través de instancias que llevan al significado de la conexión temporal. El cumplimiento de los actos atribuidos a cada sujeto, da por resultado la obtención del enlace. Esta es la primera y principal consecuencia de las instancias. Procesalmente la eficacia de las conexiones lleva directamente a la figura de la preclusión, que aparece cuando la situación de los actos alcanza el objetivo legal o hace superflua la continuación del transcurso temporal.<sup>171</sup>

La oportunidad y la preclusión (o de eventualidad) son dos principios que permiten dar organicidad y sistematización al proceso ya que el proceso está constituido por etapas y al concluir una etapa no es posible retornar a la anterior a efecto de finalizar el proceso mediante sentencia.

Es pertinente notar que en la deserción no opera la preclusión, si no el abandono del derecho, de manera que resulta necesario discriminar entre figuras tan próximas. El abandono puede ser tácito o expreso. Si el accionante deja de practicar la prueba en el plazo o en el término, la ocasión pasa inútilmente. Puede acontecer lo mismo por expresa manifestación de la parte, cuando declaran insistir en el desahogo.<sup>172</sup> Por tanto, no se ha de confundir la preclusión con la deserción.

En los juicios contenciosos tributarios, la oportunidad para solicitar las pruebas en general y en este caso la inspección judicial, será con la demanda y con la contestación de la demanda, como lo ordenan los artículos 142.7 y 152 del COGEP; más, el momento procesal oportuno para la admisión de pruebas, no será otro que en la audiencia preliminar y su práctica en la audiencia de juicio, puesto que los juicios contencioso tributarios se tramitarán bajo el procedimiento ordinario estatuido en el inciso final del artículo 320 del mismo cuerpo legal.

---

<sup>170</sup> *Ibíd.*, 49.

<sup>171</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 587.

<sup>172</sup> *Ibíd.*, 595

## 2.4. Contradicción

El artículo 76 numeral 7 letra h de la Constitución de la República del Ecuador, estatuye como un garantía básica del debido proceso el derecho de las partes a presentar en forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra. Complementariamente el artículo 165 del COGEP, dispone que “[l]as partes tienen derecho a conocer oportunamente las pruebas que se van a practicar, oponerse de manera fundamentada y contradecirla”.

La contradicción de la prueba constituye un derecho conformado por circunstancias, la primera se fundamenta en que la prueba debe ser conocida oportunamente, es decir, se debe anunciar para luego practicarla y la segunda en que la contradicción debe ser fundamentada, es así que la parte que alegue la falsedad de una prueba debe tener un sustento de sus alegaciones.<sup>173</sup> Además, el principio de contradicción está inmerso en la contestación de la demanda.

El principio de contradicción se sustenta en el precepto del derecho romano *audiatur altera pars* (que se escuche a la otra parte), que supone la aplicación del principio de bilateralidad, por el cual las partes deben ser escuchadas en igualdad de condiciones en el momento procesal oportuno, es una manifestación particular del contradictorio, no se concibe el proceso sin debate, tampoco se puede concebir que una parte produzca una prueba sin una rigurosa fiscalización del juez y del adversario.<sup>174</sup>

Una prueba que se ha producido a espaldas del otro litigante, por regla general es ineficaz. El principio dominante es que toda prueba se produce con injerencia y posible oposición de la parte a la que eventualmente puede perjudicar. La facultad de fiscalizar la prueba del adversario se cumple a lo largo de todo el proceso de incorporación de ella al juicio. Por regla general, un medio de prueba es comunicado a la parte contraria inmediatamente después de formulado el petitorio; continua la fiscalización durante el diligenciamiento, como cuando se permite a las partes presenciar la inspección judicial o

---

<sup>173</sup> Asamblea Nacional. Dr. Mauro Andino, Presidente de la Comisión de Justicia y estructura del Estado. Informe para segundo debate del proyecto de código orgánico general de procesos. PP. 21

<sup>174</sup> Eduardo J. Couture, *Fundamentos del derecho procesal civil*, cuarta edición (Montevideo: B de F, 2007), 207.

el examen de peritos y se prolonga aun luego de incorporado el medio de prueba al juicio, mediante los procedimientos legales de impugnación: falsedad del documento o aclaración de los peritos, etc.<sup>175</sup>

Lo dicho se sustenta, en el derecho de las partes a contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa, consagrado como una garantía básica del debido proceso, contemplada en el artículo 76 numeral 7 letra b) de la Constitución de la República del Ecuador.

El contradictorio se produce, antes, durante y después de la producción de la prueba, dentro de las formas dadas por el derecho positivo. Su infracción se sanciona en algunos textos legales con la nulidad de la prueba, tal es así que el artículo 76 numeral 7 letra h de la Constitución de la República del Ecuador, al contemplarla dentro de su articulado, castiga esta infracción como producto de la vulneración de una garantía básica del debido proceso.

### **3. Requisitos de la prueba**

La inspección judicial según Briseño Sierra es un acto de eficiencia<sup>176</sup>, no es necesario que el Tribunal llegue a conocer con exactitud o el estado en el que se encuentren las cosas como puede hacerlo cualquier otra persona<sup>177</sup>, sino que previamente, requiere el Tribunal que esta prueba se realice con ciertas solemnidades, toda vez que debe ser consecuencia del cumplimiento de procedimientos seguidos conforme a la ley.

Este medio probatorio debe ser practicado por un funcionario judicial del órgano judicial o que ejerza funciones judiciales por mandato legal<sup>178</sup> y este funcionario debe actuar en ejercicio del cargo<sup>179</sup>. De igual manera, la inspección debe realizarse previa admisión y notificación a las partes, quienes podrán asistir a ella y hacer por sí mismas o

---

<sup>175</sup> *Ibíd.*, 208

<sup>176</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 297.

<sup>177</sup> *Ibíd.*, 520.

<sup>178</sup> Hernando Devis Echandía, "Teoría General de la Prueba Judicial", t. Segundo, Bogotá: Temis, 2002.422.

<sup>179</sup> *Ibíd.*, 423.

por medio de sus abogados, las observaciones que estimen oportunas, de todo lo cual se dejará constancia, que obrará como uno de los elementos probatorios del juicio<sup>180</sup>.

La competencia del juez para la práctica de la inspección le corresponde al Tribunal de la causa, que para el presente caso es el Tribunal Distrital Contencioso Tributario con competencia territorial, pues para la inspección es indispensable que el Tribunal tenga competencia territorial el lugar en donde se practica, porque este requisito se relaciona con el trámite propio de la prueba<sup>181</sup>.

El COGEP prescribe en el artículo 229, que el objetivo de la inspección judicial, es que “la o el juzgador examine directamente lugares, cosas o documentos, objeto de la inspección o el reconocimiento y adicionalmente se expresará la pretensión que se requiere probar”. Además, “[l]a o el juzgador determinará el lugar, la fecha y la hora en que se realizará la inspección o el reconocimiento y señalará con claridad el objetivo de la diligencia”, así como designara perito tan solo si lo considerare conveniente. De este modo en el artículo 230 del mismo cuerpo legal, precisa la forma en que se desarrollará la diligencia:

Art. 230.- Desarrollo de la inspección judicial. En el día y hora señalados, la o el juzgador y las partes concurrirán al lugar de la inspección o del reconocimiento. Inmediatamente después de instalada la diligencia, la o el juzgador concederá la palabra a la parte que solicitó la prueba a fin de que exponga el objetivo de la inspección. A continuación, la o el juzgador procederá a examinar directamente a las personas, lugares, cosas o documentos, materia de la inspección. Una vez hecho esto, concederá la palabra a la contraparte para que exponga sobre lo inspeccionado.

La secretaria o secretario, sentará razón de la diligencia a la cual se adjuntará la grabación en vídeo.

A criterio de Alsina, si la inspección judicial fuese ordenada de oficio, no es necesario que en el auto se funde su necesidad, bastando que se exprese que se la estima conveniente. Pero, a semejanza de la prueba pericial, será prudente indicar el objeto del reconocimiento, a fin de que las partes puedan tomar las disposiciones pertinentes para controlar la diligencia, solicitando con tiempo la colaboración de quienes puedan asesorarles en sus observaciones.<sup>182</sup>

---

<sup>180</sup> Moreno Cora, Silvestre. Tratado de las pruebas Judiciales. México 1904.citado por Humberto Briseño Sierra. Derecho Procesal Penal. Derecho Procesal Fiscal, Cárdenas editor y distribuidor. segunda edición. México. 1975. 521.

<sup>181</sup> Hernando Devis Echandía, “Teoría General de la Prueba Judicial”, t. Segundo, Bogotá: Temis, 2002.426-7.

<sup>182</sup> Hugo Alsina. *Tratado Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*. Segunda Edición. III. Juicio Ordinario. (Buenos Aires: Ediar Soc. Anon. Editores), 660.

El lugar donde se realice la inspección judicial, será el lugar donde se encuentren los libros de comercio, según disposición del artículo 55 del CdC, pues no podrá obligarse a un comerciante a trasladar sus libros fuera de su oficina mercantil, pero puede someterse al examen o compulsión a un juez del lugar donde se lleven los libros, por el contrario.

En cuanto a la inspección judicial propiamente dicha, el artículo 229 del COGEP otorga facultades al juez para que ordene de oficio o a petición de parte la prueba pericial correspondiente conforme con las disposiciones del Código ibídem, cuando la percepción sensorial de la o del juzgador sobre lugares, cosas o documentos examinados no sea suficiente para obtener una conclusión precisa de la diligencia, en este caso la o el juzgador podrá designar a una o a un perito acreditado.

Finalmente, el artículo 226 del mismo COGEP, determina la potestad del Tribunal de apartarse del dictamen pericial, al advertir que su contenido es contrario a lo apreciado por el Tribunal durante la inspección judicial y no lo contrario que el perito dice haber apreciado, en tal razón en la misma audiencia de juicio sorteará un “perito (...), precisando el objeto de la pericia y el término para la presentación de su informe, el mismo que inmediatamente será puesto a conocimiento de las partes”.

Se puede verificar en el artículo 228 de la norma precitada, un avance fundamental para efectos del procedimiento contencioso tributario, al facultar al juez cuando lo considere conveniente o necesario para la verificación o esclarecimiento del hecho materia del proceso, examinar directamente lugares, cosas o documentos. Esta innovación del COGEP, incorpora la obligación de inspeccionar documentos como es el caso de la contabilidad y los soportes que dieron lugar a la controversia contencioso tributaria.

En cuanto al desarrollo de la inspección, define claramente el procedimiento a seguir, así se puede determinar cuatro momentos.

El primer momento lo constituye la petición o la oficiosidad del juez para ordenar esta diligencia.

El segundo momento lo determina la convocatoria a las partes previa admisión de este medio probatorio, el juez expresará con claridad la fecha, hora, lugar y el objetivo de la diligencia.

Un tercer momento viene dado por el desarrollo de la inspección judicial propiamente dicha, que se llevara a cabo en el día hora y lugar determinado por el juez con la concurrencia de las partes. Indicando que el orden de las intervenciones previa instalación de la diligencia, viene determinado por el artículo 230 del COGEP, en tal sentido el Tribunal concederá en primer lugar la palabra a la parte que solicitó la prueba

a fin de que exponga el objetivo de la inspección. A continuación el juez examinará directamente el objeto materia de la diligencia y finalmente concederá la palabra a la contraparte para exponer sobre lo inspeccionado.

En el cuarto momento, será entonces cuando el Actuario sienta razón de la práctica de diligencia y adjunte la grabación en video del procedimiento realizado. De este modo la diligencia de inspección, dentro del trámite contencioso tributario será expedita a tal punto que ya la parte apercibida para presentar durante la inspección los libros de comercio y sus sustentos o en su defecto permitir la inspección del establecimiento tributario, ya constituye una obligación de colaborar efectivamente con la diligencia y en caso de negarse a esta obligación, el juzgador podrá hacer cumplir su decisión mediante la fuerza pública, tal como lo prevé el artículo 231 *ibídem*:

Art. 231.- Colaboración necesaria. Quienes deban intervenir en una inspección judicial o reconocimiento dispuesto por la o el juzgador, están obligados a colaborar efectivamente a la realización de la diligencia. En caso de no hacerlo, la o el juzgador podrá hacer cumplir su decisión con ayuda de la fuerza pública.

Por otra parte, los requisitos para la validez de la inspección o el reconocimiento, según Devis Echandía son los siguientes: que no existe prohibición legal de practicar la prueba. Esta afirmación comporta dos presupuestos, primero ocurrirá cuando una norma legal prohíbe practicar la inspección en un determinado caso o en cierta clase de procesos, en consideración a la naturaleza de los hechos que se deben probar, lo cual solo excepcionalmente se presentará en la práctica. El segundo caso porque se exija algún trámite procesal previo, como la orden de exhibición de documentos o de los libros de contabilidad si no se exhibe voluntariamente. Pero a pesar de la falta de orden de exhibición, si el tenedor de la cosa permite voluntariamente la inspección, será válida.<sup>183</sup>

Echandía señala como otro requisito de validez a la ordenación de la prueba y la notificación de forma legal. Este requisito se relaciona con los principios generales de la publicidad, la contradicción de la prueba y la prohibición de utilizar la ciencia privada del juez como medio de prueba y, por tanto, con el derecho de defensa de las partes, en toda clase de procesos. Para que se cumpla debe estar precedida de la declaración de admisibilidad, así como el señalamiento del día hora y lugar de su práctica, en la que se

---

<sup>183</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, t. Segundo, (Bogotá: Temis, 2002), 424.

ordene la inspección y de su debida notificación a quienes son partes procesales en ese momento. La falta vicia de nulidad la diligencia.

Adicional a lo mencionado, no se requiere la notificación personal, cuando la ley no lo exige, y durante su práctica puede el juez ampliar el objeto de la diligencia y hacer todas las investigaciones necesarias para el esclarecimiento de los hechos,<sup>184</sup> como la exhibición o el peritaje. Al respecto, añade Devis Echandía que, “no hace falta que este requisito esté consagrado expresamente en la ley procesal, porque se deduce de los principios generales de la publicidad, la contradicción de la prueba y la prohibición de utilizar como tal la ciencia privada del juez.”<sup>185</sup>

En este mismo sentido, Jeremy Bentham sostiene que para la inspección de documentos de índole civil, se han de establecer tres reglas:

Regla I. El juez no deberá acordar la inspección preparatoria sin el consentimiento del poseedor, a menos que los documentos deban producirse como prueba definitiva.

Regla II. Cuando los documentos escritos deban producirse como prueba definitiva, su inspección preparatoria, su inspección preparatoria deberá acordarse, incluso sin el consentimiento del poseedor.

Regla III. Cuando los documentos escritos deben ser mezclados con otros documentos que no se refieren al asunto y haya razones para temer que su divulgación sea perjudicial, el juez, a petición de la parte interesada, adoptará en cada caso las medidas necesarias para conciliar los intereses opuestos.

Si se trata, por ejemplo, de los libros de un comerciante o un industrial, que contengan los secretos de sus negocios o de sus procedimientos de fabricación; si se trata de los borradores de un registro público, del almirantazgo, del ejército, etc., se permitirá a la parte interesada la inspección y la transcripción, solo después de haber adoptado las precauciones para limitar la búsqueda a lo que sea necesario. El juez o el delegado del juez, después de haber obtenido de los poseedores del libro o del registro, la declaración solemne acerca de la necesidad de sustraer a la inspección cierta parte, hará cubrir los folios que no deban leerse y los sellará.<sup>186</sup>

---

<sup>184</sup> *Ibíd.*, 425.

<sup>185</sup> *Ibíd.*, 426.

<sup>186</sup> Jeremy Bentham, “Tratado de las Pruebas Judiciales” Volumen 1. (México: Editorial Jurídica Universitaria, 2002). 311.

#### 4. Auténtico contenido de la inspección en procesos tributarios

Si bien, la inspección judicial como medio probatorio puede solicitarse en todos los juicios de impugnación tributaria, se evidencia su pertinencia y relevancia en ciertos casos como la única prueba posible en los juicios contra actos determinativos de obligación tributaria, pues en estos casos el objetivo del contencioso tributario es dilucidar si el tributo fue determinado en su justa medida, para estos efectos es indispensable que el juez se traslade a realizar la inspección judicial y perciba directamente los hechos materia del proceso, con ello el Tribunal podrá tener el convencimiento y la certeza sobre los hechos que los litigantes invocan o que aquel debe aplicar oficiosamente.<sup>187</sup>

Efectivamente la norma vigente permite amplitud para la práctica de la inspección judicial respecto a la cosa litigiosa, que el contencioso tributario en la mayoría de los casos serán los documentos de los comerciantes y a su vez los documentos que sustenten la contabilidad, sin perjuicio de que en ciertos casos pueda verificar la existencia de lugares como el establecimiento tributario permanente, lo cual queda expresamente previsto en el artículo 228 del COGEP, al permitir la verificación o esclarecimiento del hecho que en este caso es el hecho generador del tributo que dio lugar a su determinación, la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.

Mediante la inspección judicial se hace efectivo el sistema medio de aplicación de justicia y las garantías constitucionales básicas del debido proceso, en razón que tan solo mediante la práctica de este medio probatorio, concurren la aplicación de los principios de inmediatez, concentración y economía procesal, debido a que será el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario quien perciba directamente los hechos materia de la Litis y pueda inclusive ordenar la práctica concurrente de medios probatorios como el de exhibición y el peritaje. Este sistema medio para la realización de la justicia, está consagrado en el artículo 169 de la Norma Suprema:

Art. 169.- El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediatez, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso.

---

<sup>187</sup> Víctor de Santo, *La Prueba Judicial*, (Buenos Aires: Ed. Universidad, 1992), 516.

De igual manera, la inspección judicial bajo las garantías procesales de publicidad y contradicción estatuidos en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, relleva la importancia de este medio procesal en vista de lo delimitado por las partes en la *traba de la litis*, al dejar de ser un conocimiento privado y adquirir eficacia jurídica al constituirse en un medio procesal, que aporta con elementos de convicción al Tribunal al dictar sentencia.

Así también, permite la aplicación del principio de igualdad, el mismo que se nutre con las innovaciones introducidas por los artículos 168, 229 inciso segundo y 232 del COGEP, por cuanto facilita que el Tribunal Contencioso Tributario ejerza la facultad oficiosa al ordenar la práctica de las pericias dentro de la inspección judicial y modula la relación entre las partes al prever que los honorarios de la o del perito acreditado serán cancelados por el Consejo de la Judicatura caso contrario, si las partes solicitan la pericia, los honorarios serán cubiertos por la parte solicitante, con ello se hace efectiva la igualdad real, al poner en igualdad de condiciones a las partes, sin perjuicio de su capacidad económica.

En cuanto a los gastos que la práctica de la inspección judicial comporta, Lessona afirma que naturalmente la inspección ocasiona gastos y se pregunta si deben ponerse a cargo de los litigantes o de las partes, para más adelante señalar que si es pedida por las partes deberán ser ellas quienes asuman los valores que genere y si no lo hacen, se entiende que han desistido de su práctica,<sup>188</sup> situación ésta que ha sido considerada por el mentado artículo 232, al no ser situaciones de orden económico las que determinen la práctica o no de la inspección judicial y en todo caso sea el Tribunal el que ordene oficiosamente sea evacuada la inspección judicial, pese a que las partes no lo hayan pedido.

Por otra parte, Alsina afirma que la importancia de la inspección judicial para la decisión del litigio, está dada, por el conocimiento directo de los hechos el juez se hallará en condiciones de fallar con plena conciencia de los mismos. Pero hay otro aspecto que es sumamente interesante resaltar por su influencia sobre la eficacia de la prueba y es que la inspección judicial puede servir para valorar, así como para combatir otros medios de prueba. Mediante este medio probatorio se podrá demostrar el error o falsedad de un

---

<sup>188</sup> Carlos Lessona, *Teoría General de la Prueba en Derecho Civil*, (Madrid: Revista de Legislación, 1905), 37-8.

testigo o que son equivocadas las conclusiones de los peritos en su dictamen,<sup>189</sup> para este efecto, no solo basta que el juez tenga el conocimiento directo de los medios probatorios, sino que además debe poseer el conocimiento que le permita discernir entre un medio probatorio y otro puesto en su conocimiento, a fin de tener los elementos de convicción suficientes al momento de dictar sentencia.

## **5. La inspección judicial y el peritaje como prueba derivada y acumulada**

A través de la práctica de la inspección judicial, el peritaje se torna en una prueba derivada y acumulada, como lo ha previsto el segundo inciso del artículo 229 del COGEP, dado que el Tribunal de lo Contencioso Tributario al convocar la inspección, si lo considera pertinente además nombrará perito, salvo que las partes ya lo soliciten en el anuncio probatorio.

La facultad de investigar los hechos que se relacionen con la diligencia –de inspección judicial- y de ampliar esta, significa también que el juez puede tomar ciertas pruebas y recibir otras, distintas de su examen o reconocimiento personal, para que estos fines se cumplan.<sup>190</sup>

Esta lógica se sustenta, en que si el Tribunal al momento de ordenar la inspección considera que versará sobre cuestiones de orden técnico contable, como es el caso de los libros de comercio, podrá de oficio designar perito, para que le facilite el auxilio pericial y le suministre los informes que pida el Tribunal y/o las partes, para de esta manera la apreciación del Tribunal se nutra de los conocimientos técnicos del perito, sea para reforzar su convicción, sea para discrepar del informe pericial y ratificar su criterio.

En este sentido, Hernando Devis Echandía considera también que el dictamen pericial es anexo de la inspección judicial y lo expresa así:

[...] cuando la inspección se practica por el juez en asocio de peritos, debido a que los hechos por examinar tienen carácter técnico, artístico o científico y exigen conocimientos que exceden de la cultura normal de aquel, o a que se deben determinar los efectos o las causas de los hechos comunes que en la diligencia se verifiquen, existe una doble prueba concurrente, compuesta por el reconocimiento y la peritación, con objeto diferente (la de aquella los hechos susceptibles de ser percibidos directa y personalmente por el juez que

---

<sup>189</sup> Hugo Alsina. *Tratado Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Segunda Edición. III. Juicio Ordinario, (Buenos Aires: Ediar Soc. Anon. Editores, 1961), 653-4.

<sup>190</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, t. Segundo, (Bogotá: Temis, 2002), 439-40.

no impliquen esos conocimientos especiales; la de esta, los hechos técnicos, científicos o artísticos que el juez no verifica y las causas o efectos de los mismos o de los corrientes que el juez comprueba, según el caso), distinta naturaleza (crítica o lógica la inspección, histórica la peritación en cuanto al relato de lo percibido por los peritos), y valor o mérito probatorio propios al relato de lo percibido por los peritos), y valor o mérito probatorio propios que el juez debe apreciar según sus peculiares características y el resultado de cada una.

A su vez, Alsina menciona que puede ser conveniente la práctica simultánea de la inspección judicial con la prueba pericial, como puede hacer el juez asistir al examen de los peritos. La diferencia está en que en este segundo caso la intervención del juez es pasiva, salvo que se trate del cotejo, que, según lo dispone el código, debe hacerlo personalmente el juez y orientarlo en la diligencia. Sea que la diligencia pericial como complemento de la inspección se hubiese dispuesto durante el término de prueba, o después del llamamiento de autos con calidad de para mejor proveer, la designación de los peritos deberá hacerse en la forma prevista para esta prueba.<sup>191</sup> Es así que, para Rocco cuando para demostrar la existencia de un hecho jurídico, se recurra al uso de varias pruebas del mismo o de distinto género, se tiene el concurso de pruebas,<sup>192</sup> como en el presente caso la inspección judicial y el peritaje como prueba derivada.

La inspección judicial y la pericia son dos pruebas diferentes pero complementarias, tampoco se confunden entre sí, pues su práctica está reglada de tal manera que no da lugar a ello, pero a través de la práctica de la inspección judicial puede derivarse la pericia, frente a la necesidad de determinar la naturaleza de los documentos o lugares inspeccionados, coincidiendo en aportar con mayores elementos de convicción. Al igual que la inspección judicial, la pericia es un medio de prueba procesal porque incide en proveer elementos de convicción judicial a través del dictamen.

Lessona refiere a Pisannelli para diferenciar la prueba pericial pura y la pericial combinada con la inspección judicial, en los siguientes términos: “Cuando la prueba se encamina directamente a los peritos, la intervención del juez se limita a algunas formalidades de solemnidad; y no tiene la misión de apreciar directamente los hechos ni de precisarlos”. Pero en la inspección el juez es el primer llamado a controvertirlos y el

---

<sup>191</sup> Hugo Alsina. *Tratado Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Segunda Edición. III. Juicio Ordinario, (Buenos Aires: Ediar Soc. Anon. Editores, 1961), 662.

<sup>192</sup>Ugo Rocco. *Derecho Procesal Civil*, (México: Editorial Jurídica Universitaria. 2001), 343.

estado del lugar con su intervención y dirige la operación en todo su curso, valiéndose de los conocimientos de las personas peritas que le acompañan en el acto.<sup>193</sup>

La pericia se practica como prueba derivada de la inspección judicial por mandato del artículo 229 del COGEP y por ser un medio probatorio diferente, la pericia tiene sus propias reglas contempladas en los artículos 221 al 227 del mismo cuerpo legal. Al respecto, Lessona expresa que:

La prueba pericial difiere de la inspección judicial. En esto, el juez, al saber que es capaz de apreciar por sí mismo el estado de las cosas, hace personalmente la inspección ocular, en la pericial, hace completar por los peritos esta inspección, debido a que se reconoce inepto por falta de conocimientos técnicos. Pero las dos pruebas pueden últimamente asociarse, y por ello el art. 272 CPRC autoriza la inspección judicial con la asistencia de los peritos: demuestra con ello la ley la afinidad entre las dos pruebas y precisa su carácter diferencial.<sup>194</sup>

Para De Santo, la inspección judicial es una prueba plena y simple del hecho observado, no obstante, cuando se trate del hecho para cuya identificación o apreciación sean necesarios conocimientos técnicos, si el juez no los tuviera será indispensable complementar la inspección con un dictamen de peritos, por ello, bajo esta hipótesis, ya no se trataría de una prueba simple, es decir que por sí sola demuestre el hecho, sino de una prueba compuesta: inspección y peritaje.<sup>195</sup>

Por lo dicho, la procedencia de la prueba pericial como prueba derivada o acumulada a la inspección judicial está plenamente justificada, pues coincide además con lo presupuestado en el artículo 229 inciso segundo del COGEP, que refiere la obligación de nombrar perito o peritos cuando la percepción sensorial de la o del juzgador sobre lugares, cosas o documentos examinados no sea suficiente para obtener una conclusión precisa de la diligencia para los asuntos litigiosos que demanden conocimientos sobre alguna ciencia, arte u oficio. Existe una doble prueba concurrente, con un objeto diferente: la de la inspección, los hechos susceptibles de ser percibidos directamente por el juez que no impliquen conocimientos especiales; la de la peritación, los hechos técnicos, científicos o artísticos que el juez no verifica y las causas o efectos de los mismos o de los corrientes que el juez comprueba, según el caso.<sup>196</sup>

---

<sup>193</sup> Carlos Lessona, *Teoría General de la Prueba en Derecho Civil*, (Madrid: Revista de Legislación, 1905), 52.

<sup>194</sup> Carlos Lessona, *Teoría de las Pruebas en Derecho Civil*, (San José: Editorial Jurídica Universitaria S.A., 2002), 457.

<sup>195</sup> Víctor de Santo, *La Prueba Judicial*, (Buenos Aires: Ed. Universidad, 1992), 519.

<sup>196</sup> *Ibíd.*, 521.

El COGEP, en su artículo 232, presenta una innovación que coadyuva el garantizar la igualdad de las partes en función de evitar gravar su capacidad económica y con ello evitar que la parte que carezca de recursos, se vea imposibilitada en practicar el peritaje. Efectivamente, el código prevé, que cuando las pericias sean solicitadas de oficio, los honorarios correspondientes a la o el perito acreditado, sean cancelados por el Consejo de la Judicatura, sí por el contrario son las partes o una de las partes la que solicita la pericia, los honorarios generados en la acción de peritaje como prueba independiente, serán cubiertos por la parte solicitante.

De esta manera, el principio de gratuidad resulta garantizado, pues cuando sea el Tribunal el que ordene la pericia, el pago de honorarios se efectuará con recursos estatales asignados al Consejo de la Judicatura, tornando simétrica la situación de los sujetos procesales, pues los usuarios que no cuenten con recursos económicos tendrán acceso al peritaje a través de la oficiosidad. En contraste, durante la vigencia del Código de Procedimiento Civil, los costos de la inspección y peritación debían ser solventadas por una de las partes.

Ahora bien, la inspección judicial tiene superioridad respecto al peritaje, puesto que el Tribunal que ordenó la inspección, conoce las razones que lo motivaron para tomar esta decisión y ordenar a su vez como prueba derivada el peritaje. El perito por su parte, según lo presupuestado en el artículo 222 del COGEP, deberá sustentar su informe mediante la respectiva declaración, como lo ha previsto además el artículo 76.7 letra j) de la Constitución de la República del Ecuador. En caso de inasistencia injustificada su peritaje no tendrá valor y perderá su acreditación.

En cuanto a la validez del peritaje efectuado como prueba acumulada de la inspección judicial, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en resolución dictada el 28 de febrero de 2015, las 12h54 dentro del Recurso de Casación 656-2012, señala:

[...]se observa de fojas 3738 a 3740 vta. el acta de inspección judicial del expediente administrativo que fue solicitada como prueba por la parte actora en la cual se identifica la pregunta número uno realizada a la perito en relación a que si se dio o no a conocer al sujeto pasivo sobre los requerimientos de información realizados a terceros. De fojas 4059 a 4067 se encuentra el informe pericial en el cual se emite el criterio de la perito Dra. Lina Vega y que se relaciona básicamente a la descripción de los requerimientos de información y sus notificaciones; si bien es cierto esta Sala considera que el perito es sin duda, una figura importante como auxiliar de la justicia, que va a proveer una opinión científica sobre un tema técnico o de alta especialización, para lo que emitirá un criterio profesional definido, y con sus respectivas conclusiones fundamentadas no únicamente en razón de los hechos debidamente comprobados, sino también en su experticia

profesional; por lo tanto, luego del estudio de la parte correspondiente a la información de los requerimientos a terceros esta Sala Especializada lo encuentra simple y falto de todo soporte fáctico, ya que se ha limitado a emitir un criterio no técnico respecto a la revisión de la documentación sin que sean un aporte, para que esta Sala pueda sustentar los hechos determinados en el objeto de la Litis. En conclusión, a criterio de esta Sala el informe pericial no es consistente y no contiene elementos objetivos que permitan llegar a corroborar los hechos controvertidos por las partes, por lo que no será considerado.

Para Guasp, los cuatro ingredientes que componen el concepto de la pericia son: El de proceder de una persona distinta de los litigantes llamada perito; el de recaer sobre los datos procesales que no conoce en el momento de su producción, sino que le son facilitados para que cumpla su encargo de índole procesal como son los libros de comercio y sus documentos fuente; que tal encargo tiene como finalidad obtener una cierta convicción judicial respecto a los hechos discutidos en el proceso; y que participa en la instrucción del proceso por sus conocimientos científicos, artísticos o prácticos,<sup>197</sup> que para el caso de los juicios contencioso tributarios recaerá sobre un perito con conocimientos en el área contable y/o financiera.

## 6. El peritaje como prueba independiente

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano el dictamen de peritos es uno de los medios probatorios previstos en juicio contencioso tributario conforme lo prevé el artículo 310 del COGEP, es así que las reglas para el nombramiento y actuación de peritos las encontramos en los artículos 221 al 227 *ibídem*. Sin perjuicio de ser una prueba derivada o acumulada de la inspección judicial o de la exhibición contable, se podrá solicitar como prueba independiente, ya que el dictamen de peritos constituye un medio de prueba según lo dispone el capítulo IV título II del Libro II del COGEP. Por su parte Hernando Devis Echandía, afirma que el peritaje es:

[...] una actividad procesal, desarrollada en virtud del encargo judicial, por personas distintas de las partes del proceso, especialmente calificadas por sus conocimientos técnicos, artísticos o científicos, mediante la cual se suministra al juez argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos cuya percepción o entendimiento escapa a las aptitudes del común de las gentes.<sup>198</sup>

---

<sup>197</sup> Guasp, Jaime y Aragonese, Pedro. *Derecho Procesal Civil*, (Madrid: Civitas, 2002), 401.

<sup>198</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba*, (Buenos Aires: Universidad, 2001), 287.

De Santo agrega que, la prueba pericial es una actividad humana mediante la cual se verifican hechos,<sup>199</sup> caracterizada por tratarse de la intervención de un tercero que conoce *post factum*<sup>200</sup> es decir posterior a los hechos y Alsina complementa este criterio al señalar que permite comunicar al juez las comprobaciones, opiniones o deducciones extraídas de los hechos sometidos a su dictamen.<sup>201</sup>

La concepción del artículo 221 del COGEP respecto al peritaje se resumen en lo que para De Santo<sup>202</sup> constituye el peritaje, al decir que, es la actividad procesal realizada en función del encargo judicial, por el cual una persona denominada perito, cuya cualidad esencial es la experiencia y profesionalización en la materia del peritaje, que le faculta a apreciar o interpretar los hechos controvertidos y emitir un juicio técnico. A esta concepción habría que agregarle que la pericia es siempre el hecho, no el derecho, como bien lo menciona Briseño Sierra,<sup>203</sup> sujeta siempre a contradicción de las partes.

Bajo estos criterios, la naturaleza de este medio probatorio está dada por los conocimientos de un tercero independiente al proceso, llamado perito, quien conoce los hechos *post factum* y reúne la capacidad prevista en el artículo 221 del COGEP, sobre alguna ciencia, arte u oficio, precisamente este conocimiento determina la procedencia de la pericia.

Art. 221.- Perito. Es la persona natural o jurídica que por razón de sus conocimientos científicos, técnicos, artísticos, prácticos o profesionales está en condiciones de informar a la o al juzgador sobre algún hecho o circunstancia relacionado con la materia de la controversia.

Aquellas personas debidamente acreditadas por el Consejo de la Judicatura estarán autorizadas para emitir informes periciales, intervenir y declarar en el proceso. En el caso de personas jurídicas, la declaración en el proceso será realizada por el perito acreditado que realice la pericia.

En cuanto a los requisitos para calificarse como perito, el Reglamento del Sistema Integral Pericial expedido por el Pleno del Consejo de la Judicatura mediante resolución número 040-2014 y sus reformas, ha establecido requisitos tanto para personas naturales

---

<sup>199</sup> Víctor De Santo, *Derecho Procesal Práctico: civil, comercial, penal, laboral*, (Buenos Aires: Universidad, 2001), 445.

<sup>200</sup> Jaime, Guasp, Pedro Aragonese. *Derecho Procesal Civil*. (Madrid: Civitas, 2002), 401.

<sup>201</sup> Hugo, Alsina. *Tratado Teórico Práctico de Derecho Comercial, Civil y Comercial*, Segunda Edición (Buenos Aires: Ediar. Soc. Anon. Editores, 1963), 674.

<sup>202</sup> Víctor de Santo, *La Prueba Judicial*, (Buenos Aires: Ed. Universidad, 1992), 35.

<sup>203</sup> Humberto Briseño Sierra. *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 510.

como jurídicas.<sup>204</sup> Para personas naturales contempla en su artículo 4, los requisitos siguientes:

1. Ser mayores de edad, ser capaces y estar en ejercicio de sus derechos de participación;
2. Ser conocedoras o conocedores y/o expertas o expertos en la profesión, arte, oficio, o actividad para la cual soliciten calificarse;
3. En el caso de profesionales, tener al menos dos (2) años de graduadas o graduados a la fecha de la solicitud de calificación, y cumplir con los requisitos de experiencia establecidos en este reglamento. Para las y los demás expertos tener al menos dos (2) años de práctica y experiencia a la fecha de la solicitud de calificación, en el oficio, arte o actividad en la cual tengan interés de calificarse.

En los juicios contenciosos tributarios si es menester realizar el análisis de los libros contables, los peritos podrán ser contables o financieros y responderán al cuestionario que formulen los litigantes o el Tribunal Contencioso Tributario, no obstante dependiendo del asunto litigioso se podrá nombrar a peritos expertos en otras ramas del saber.

En cuanto a la disponibilidad del perito, Guasp menciona que no es un tema que en el proceso suscite cuestiones de importancia, porque el hecho de que los peritos acepten el encargo de la parte o del Tribunal y reciban la adecuada compensación económica por su trabajo elimina a este respecto casi todas las dificultades y añade que la infracción de sus deberes, le pueden acarrear al perito la correspondiente sanción;<sup>205</sup> sea por faltar a la verdad en el dictamen emitido, conforme lo tipifica el artículo 270 del Código Orgánico Integral Penal o por no superar las evaluaciones previstas en el Capítulo VII del Reglamento del Sistema Pericial Integral.

Para ilustrar el alcance de la prueba pericial en la decisión de los procesos contencioso tributarios, basta citar la sentencia dictada el 18 de mayo de 2009 dentro del expediente de Casación 91, por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el suplemento del Registro Oficial 135 de 26 de abril de 2011, al señalar que el Tribunal Fiscal al disponer la ampliación del dictamen pericial debió verificar que se cumpla su mandato, pues la falta de ampliación del informe pericial, pudo haber influido en la decisión de la causa, sin que ello comporte la nulidad del proceso; sin embargo, agrega:

---

<sup>204</sup> Resolución del Consejo de la Judicatura. *Reglamento del Sistema Pericial Integral de la Función Judicial*. Registro Oficial Suplemento 125 de 28 de abril de 2014.

<sup>205</sup> Guasp, Jaime y Aragonese, Pedro. *Derecho Procesal Civil*, (Madrid: Civitas, 2002), 407

[...] pese a tener dudas sobre los hechos, se pronuncia sobre los mismos, lo cual contagia de incertidumbre a la motivación constante en la sentencia y causa indefensión al no haberse esperado a la ampliación del informe pericial, misma que debió haberse puesto en conocimiento de las partes a fin de que estas ejerzan plenamente su derecho a la defensa.

Una vez realizado el peritaje, tanto como prueba derivada, cuanto como prueba independiente, si las partes o una de las partes no están de acuerdo con el dictamen pericial deberán fundar su oposición, pero como prescribe el artículo 222 de la norma procesal civil, en ningún caso habrá lugar a procedimiento especial de objeción del informe por error esencial, lo cual podrá alegarse y probarse únicamente en audiencia. En este caso habrá lugar al interrogatorio y contrainterrogatorio de los peritos, cuyo debate será conducido por el Juez. Sin embargo, si luego del debate de los peritos, el juez encuentra que los informes periciales presentados por las partes, en sus conclusiones son recíprocamente contradictorios o esencialmente divergentes sobre un mismo hecho, podrá ordenar en la misma audiencia de juicio, un nuevo peritaje, como lo contempla el artículo 226 del mismo cuerpo legal.

Briseño Sierra menciona que el peritaje debe estimarse indubitado, mientras no se pruebe lo contrario, “puesto que los peritos suelen afirmar que han tenido a la vista documentos, papeles, libros, estudios oficiales, cálculos y otros instrumentos, sean de las partes o de terceros.”<sup>206</sup> La incidencia procesal emanada del error de peritos, la encontramos en la Resolución expedida el 31 de enero de 1995 por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, publicada en la Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. No. 3. Pág. 714, que menciona:

El Tribunal Fiscal, Distrito No. 1, mediante auto expedido en el juicio que por denegación tácita ha seguido la Junta de Cesantía de la Policía Nacional, aprueba el informe pericial y dispone que la Dirección General de Rentas emita una nota de crédito por los intereses que por concepto de impuesto a la renta ha retenido el sector financiero del País a la Junta de Cesantía mencionada. De dicho auto ha formulado recurso de casación el Procurador de la Autoridad Fiscal manifestando que no se ha tomado en cuenta que la Administración Fiscal reintegró a la Junta de Cesantía, la cantidad que corresponde a los impuestos retenidos, alegando en definitiva, que la liquidación pericial no ha sido realizada correcta y legalmente. La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema observa que el perito calculó los intereses sobre la cifra retenida, sin tomar en cuenta la cantidad que ya ha sido reintegrada a la Junta de Cesantía como pago parcial a la deuda insoluta. Por tal razón, el Tribunal Inferior al aprobar el informe pericial en el auto materia del recurso, [h]a contradicho lo

---

<sup>206</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas Editor y distribuidor, 1975).

ordenado en sentencia ejecutoriada. Consecuentemente, se acepta el recurso y se dispone que se designe un nuevo perito para que realice una nueva liquidación.

De la opinión jurisprudencial citada, es indudable que la experticia del perito queda plasmada en su dictamen y la incidencia en el proceso es trascendental, pues la falta de objetividad del perito o un dictamen incompleto puede inducir a error al Tribunal al momento de dictar sentencia, pese a lo cual, como lo señala Guasp, el Tribunal al momento de posesionar al perito exigirá el juramento con la promesa de decir la verdad, de que actuará con la mayor objetividad posible, tomando en consideración tanto lo que pueda favorecer como lo que sea susceptible de causar perjuicio a cualquiera de las partes y de que conocen las sanciones penales en que podrían incurrir si incumpliesen su deber como peritos.<sup>207</sup>

Respecto al número de peritos que deben intervenir en determinado examen pericial, el COGEP no ha establecido un límite de peritos que intervengan en el proceso, serán las partes quienes lo establezcan en los respectivos anuncios probatorios, donde solicitarán la intervención de uno o varios peritos o en su defecto acompañarán a los actos de proposición el o los exámenes periciales que acrediten los hechos con los cuales demuestren su pretensión. Por su parte el Tribunal podrá ordenar un informe pericial para mejor resolver, como ya se menciona en líneas anteriores.

Además, es necesario mencionar que la actuación del perito es de mero auxiliar del juez, así lo ha dicho la anterior Corte Suprema de Justicia en Resolución de Casación dictada el 23 de enero de 1957 y publicada en la Gaceta Judicial. Año LX. Serie VIII. No. 15. Pág. 1421, al señalar:

Los peritos son meros auxiliares del juez que no puede atenerse contra su convicción a las opiniones vertidas por ellos. Asimismo, el Juez no está obligado a sujetarse al criterio del perito dirimente como si fuese la expresión indiscutible de la verdad, y sean falsas, al contrario, las conclusiones a que han llegado los peritos disidentes. Y de acuerdo con este principio, juzgándose el punto con equidad, sin acogerse ninguno de los dos informes, el uno por considerárselo exagerado y el otro por estimárselo deficiente.

La doctrina no tiene un criterio unánime respecto a considerar al peritaje como un auxiliar en la actividad del juez o en su defecto en un medio probatorio, a criterio de Alsina el peritaje tiene una doble función, por una parte auxiliares del juez en tanto se vincula exclusivamente a la estructura orgánica de la pericia y en cuanto a su naturaleza

---

<sup>207</sup> Jaime, Guasp, Pedro Aragoneses. *Derecho Procesal Civil* (Madrid: Civitas, 2002), 402.

funcional es un verdadero medio de prueba.<sup>208</sup> Entonces, debe asignarse al peritaje la condición de medio de prueba, y al perito la de órgano o auxiliar que la suministra, por encargo del Juez, como acertadamente afirma De Santo.<sup>209</sup>

La Constitución de la República del Ecuador en la letra j) numeral 7 del artículo 76, impone a los peritos un papel activo en la actividad procesal, encontramos que una vez que el perito se ha posesionado del cargo y presentado el informe pericial, su labor no finaliza allí, los peritos tienen la obligación de comparecer ante el juez y responder al interrogatorio respectivo,<sup>210</sup> todo ello bajo el principio de contradicción previsto en el mismo artículo 76.7 letra h).

La obligación del perito de comparecer en el desarrollo del juicio, se instrumenta en el numeral 7 del artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial, como facultad esencial de las juezas y jueces, incluso por medio de la Policía Nacional se podrá ordenar la comparecencia del perito, medida que no podrá ser mayor a veinticuatro horas, de este modo se asegurará la presencia del perito cuantas veces sea necesario, incluso si el perito que se niega a comparecer, el Tribunal podrá imponer la multa de hasta dos salarios básico unificados del trabajador en general, salvo que esta negativa se deba a situaciones de caso fortuito o fuerza mayor.

Lo dicho, si el Tribunal considera esencial la presencia del perito, pues la inasistencia del perito a la audiencia de juicio se castiga con la ineficacia de su informe y la pérdida de su acreditación en el registro del Consejo de la Judicatura, como lo contempla el tercer inciso del artículo 222 del Código Orgánico General de Procesos.

Finalmente, se debe mencionar que de la revisión de sentencias emitidas por el Tribunal Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en su mayoría la prueba anunciada por las partes es la pericial, por cuanto al presentar el respectivo acto de proposición, los sujetos procesales ya presentan el informe pericial para que sea considerado al momento de admitir la prueba y producirla. Razones éstas que han motivado el presente trabajo, toda vez que este comportamiento procesal se daba

---

<sup>208</sup> Hugo Alsina, *Tratado Teórico Práctico de Derecho Comercial, Civil y Comercial*, Segunda Edición (Buenos Aires: Ediar. Soc. Anon. Editores, 1963), 676-7.

<sup>209</sup> Víctor De Santo, *Derecho Procesal Práctico: civil, comercial, penal, laboral*, (Buenos Aires: Universidad, 2001), 472.

<sup>210</sup> Asamblea Nacional. Comisión de Justicia y Estructura del Estado. Informe para primer debate del Código Orgánico General de Procesos. Oficio No. 571-CEPJEE-P de 24 de julio de 2014.

mientras estaban vigentes las normas procesales del Código Orgánico Tributario y el Código de Procedimiento Civil, manteniéndose con el COGEP.

### 6.1. Tipos de peritaje según la doctrina

Para Guasp y Aragonese, lo esencial de la pericia es el carácter *post factum*, así la operación puede consistir tanto en nuevo conocimiento o aprehensión, generado por el perito *percipiendi*,<sup>211</sup> orientado a verificar la existencia de las características de los hechos técnicos, científicos o artísticos, es el caso del intérprete.<sup>212</sup> En tanto, el perito *deducendi* constituye una verdadera apreciación del enjuiciamiento,<sup>213</sup> tiene por finalidad aplicar las reglas técnicas, artísticas o científicas de la experiencia especializada de los expertos, a los hechos comprobados en el proceso, por cualquier medio de prueba, para deducir de ellos las consecuencias o las calidades o valores que se investigan.<sup>214</sup>

En contraste, Lessona refiere a De Luca para distinguir:

[...] con cuidado *el testis peritus* del *peritus arbiter, assessor* o *consigliarius*. El *testis peritus* es aquel que testifica, según sus conocimientos especiales, acerca de la ciencia o de un arte; a su vez, el *peritus arbiter* es el que juzga la cuestión técnica por encargo del juez. El *testis peritus* tiene la misma credibilidad del simple *testis facti*; el *peritus arbiter*, en cambio, es el que juzga.<sup>215</sup>

Del análisis efectuado, correspondería colegir que el peritaje *deducendi* o a decir de Lessona el *peritus arbiter*, se aplica en los juicios contencioso tributarios, en razón de que se enuncian las reglas de la experiencia técnica pertinente y luego se aplican a los hechos acreditados en el proceso para formular las deducciones concretas respectivas,<sup>216</sup> tendientes a aportar elementos de convicción al juez.

En este orden de ideas, al constituir la pericia un medio probatorio, en opinión del jurista De Santo se debe cumplir con lo siguiente:

---

<sup>211</sup> Víctor De Santo, *Derecho Procesal Práctico: civil, comercial, penal, laboral*, (Buenos Aires: Universidad, 2001), 458.

<sup>212</sup> Jaime, Guasp, Pedro Aragonese. *Derecho Procesal Civil* (Madrid: Civitas, 2002), 407.

<sup>213</sup> *Ibíd.*, 407.

<sup>214</sup> Víctor De Santo, *Derecho Procesal Práctico: civil, comercial, penal, laboral*, (Buenos Aires: Universidad, 2001), 452.

<sup>215</sup> Carlo Lessona, *Teoría de las Pruebas en Derecho Civil*, (San José: Editorial Jurídica Universitaria S.A., 2002), 455.

<sup>216</sup> Víctor De Santo, *Derecho Procesal Práctico: civil, comercial, penal, laboral*, (Buenos Aires: Universidad, 2001), 459.

- 1) Es obligatorio para el juez ordenar su producción cuando fuera procedente, aun en la hipótesis de que tuviera conocimientos similares a los de perito, a excepción, claro está, de que se tratara de una simple ayuda para la valoración de la prueba.
- 2) Debe practicarse, como cualquier medio probatorio, respetando al contradictorio, es decir, con audiencia de las partes, las cuales podrán hacer las observaciones que consideren pertinentes en las diligencias respectivas, a las que podrán asistir.
- 3) En tanto funde su postura, el juez puede apartarse del dictamen pericial, ya que no lo vincula.
- 4) Al juez le está vedado suplir el informe con su investigación personal y privada.<sup>217</sup>

Finalmente, cabe señalar que en materia contenciosa tributaria no existe un peritaje preventivo, puesto que el ordenamiento jurídico ecuatoriano no lo ha previsto, constituyendo la pericia un medio probatorio eminentemente procesal, sujeto a la contradicción entre las partes, salvo en casos excepcionales cuando el peticionario cumpla con lo contemplado en el artículo 120 del COGEP.

## **7. Cuando la inspección es propiamente una exhibición**

Alsina afirma que la inspección ocular procede no solo a bienes inmuebles, sino también comprende a los muebles cuando no pudieran ser retirados del lugar en que se encuentren. En cuanto a los muebles susceptibles de ser llevados ante el tribunal, algunos autores entienden que no se trata de una diligencia de reconocimiento, sino simplemente de su exhibición, pero basta advertir el error en que incurren, tener en cuenta que esa exhibición supone siempre el reconocimiento.<sup>218</sup>

Devis Echandía coincide con el criterio de Lessona y manifiesta que si las partes pretenden durante la inspección exhibir documentos, el juez debe negar la exhibición, pues es indispensable que sea previamente decretada mediante el trámite pertinente, salvo que la parte que solicito la inspección se encuentre en poder del documento que solicitó inspeccionar.

Más adelante Devis Echandía agrega que, el hecho de practicarse simultáneamente la inspección y la exhibición, no significa que se confundan, pues son diligencias diferentes, la exhibición es un medio de adquirir para el proceso una prueba representativa

---

<sup>217</sup> *Ibíd.*, 480.

<sup>218</sup> Hugo Alsina, *Tratado Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Segunda Edición. III. Juicio Ordinario, (Buenos Aires: Ediar Soc. Anon. Editores, 1961), 654.

(si es un documento) o un indicio o prueba material, al paso que la inspección es la prueba directa de la cosa o el lugar inspeccionado.<sup>219</sup>

Si el juez decreta la inspección sin llenar la anterior formalidad, el tercero o la parte contraria en cuyo poder esté el documento, los libros de contabilidad o la cosa, puede negarse a exhibirlos y la diligencia fracasará, sin que sea procedente ninguna sanción ni se le pueda imponer consecuencia probatoria alguna, porque sin la previa orden de exhibición no tiene obligación legal ni carga procesal de exhibirlo. Sin embargo, si ese tercero o la parte contraria permite practicar la diligencia, no habrá inconveniente para ello y será válida; en cambio, si el juez coacciona a esa persona para que presente el documento o la cosa para inspeccionarla, la diligencia será nula, por pretermisión del trámite legal previsto para su práctica.”<sup>220</sup>

Lessona señala que puede suceder que las partes, en el curso del reconocimiento, crean oportuno presentar al juez documentos cuya pertinencia se revele, en efecto, con ocasión de la inspección ocular. El juez debe mencionarlos en el acta, ordenando después a la parte que los presenta o que los produzca en el pleito según las reglas generales, o los deposite inmediatamente.<sup>221</sup>

Para complementar lo ya señalado, Briseño Sierra señala que el traslado del juez no es consustancial a prueba mediante inspección judicial, pues bien puede acontecer que el objeto se lleve para su examen al tribunal y concluye afirmando que según Lessona, en este supuesto no aparece una inspección sino una exhibición, a pesar de lo cual, admite que se lleva cabo un reconocimiento que produce efectos semejantes a la inspección.<sup>222</sup>

Vale deducir por tanto, que como Juan Isaac Lovato afirma, que la inspección de cosas muebles o documentos puede dar lugar al proceso de exhibición.

De lo señalado se colige, que tanto la inspección como la exhibición son de naturaleza diversa, la inspección es un medio probatorio propiamente dicho como lo contempla el artículo 228 del COGEP, en tanto la exhibición es parte de la producción de la prueba documental y sin el acto de exhibir al momento de la práctica de este medio probatorio como lo ha dispuesto el artículo 196 *ibídem*, es posible que el tribunal no lo considere al momento de valorar la prueba, salvo aplicación directa artículo 169 de la Norma Suprema que determina que no se sacrificará la justicia por la falta de

---

<sup>219</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, t. Segundo, (Bogotá: Temis, 2002), 447.

<sup>220</sup> *Ibíd.*, 447.

<sup>221</sup> Carlos Lessona, *Teoría General de la Prueba en Derecho Civil*, (Madrid: Revista de Legislación, 1905), 62.

<sup>222</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 521.

formalidades. De allí, que si en la inspección judicial se intenta producir prueba documental no admitida, no será permitido por el tribunal, por cuanto debió ser anunciada en el acto de proposición para ser sujeta al examen de admisibilidad en la audiencia preliminar o en su defecto ser calificada por el tribunal como prueba nueva en la misma audiencia preliminar, de no ser el caso se trataría de prueba sorpresa que debe el tribunal desechar de plano.

Como consecuencia de la producción de la prueba documental prevista en el mencionado artículo 196, es menester señalar, que si bien la exhibición puede ser obviada en la producción probatoria y darse tan solo la lectura de la parte pertinente de la prueba documental admitida, esto no significa que la prueba documental admitida no sea considerada en forma íntegra por el juzgador y que tan solo el fragmento cuya lectura se ha efectuado sea valorado, pues el tribunal no se limitará a considerar en la valoración probatorio a tomar en cuenta tan solo el fragmento sino la integridad del documento, haciendo prevalecer para este caso también, la esencia sobre la forma.

## **8. Consecuencias de la omisión o impedimento injustificado de la práctica de la inspección judicial**

Rocco afirma que la carga de probar atañe a la disponibilidad de la prueba que incumbe a las partes<sup>223</sup> y añade que, el modo de distribución de dicha carga está directamente determinado por la ley, que codifica el principio *onus probandi incumbit ei qui dicit* (la carga de probar incumbe a quien asevera) y el *reis in excipiendo fit* al actor (el reo, al excepcionar, se hace actor).<sup>224</sup>

Esta disponibilidad de la prueba es la expresión del principio de libre realización de la prueba, limitado por la omisión o impedimento injustificado de la práctica de un medio probatorio como en el presente caso de estudio, es la inspección judicial ya ordenada, debido a la obstaculización o impedimento de una de las partes a su ejecución, sea incidentando el proceso o por la negativa injustificada a permitir su evacuación.

La negativa injustificada a la práctica de la prueba atenta contra el principio de lealtad y buena fe procesal previsto en el artículo 26 del Código Orgánico de la Función

---

<sup>223</sup>Ugo Rocco, *Derecho Procesal Civil*, (México: Editorial Jurídica Universitaria, 2001), 340.

<sup>224</sup> *Ibíd.*, 344

Judicial, que rechaza la conducta procesal dolosa, obstaculizando con ello la prosecución de la causa, de allí que el ordenamiento jurídico ha previsto esta norma como una presunción *iuris tantum*, que como menciona Devis Echandía, precisa aplicarse, toda vez que “de ser cierto el hecho, desfavorable a esa parte o al sospechoso o sindicado, que se trataba de probar con la inspección, siempre que haya sido alegado previamente o en el momento de la diligencia por la otra parte o por el juez y que se le informe al opositor que su conducta le acarrearía esa consecuencia adversa.”<sup>225</sup>

El Tribunal Contencioso Tributario ante la negativa injustificada de cumplir con lo ordenado, como en este caso otorgar facilidades para la práctica de la inspección judicial, podrá imponer en forma discrecional y sin perjuicio del cumplimiento del mandato o de las consecuencias legales de la negativa, una multa compulsiva y progresiva a las partes o quien corresponda, de entre una quinta parte de una remuneración básica unificada y una remuneración básica unificada diaria, sin que en ningún caso exceda de veinticinco remuneraciones básicas unificadas, como lo prescribe el artículo 132 del Código Orgánico de la Función Judicial:

Art. 132.- FACULTADES COERCITIVAS DE LAS JUEZAS Y JUECES.- En cumplimiento de lo que dispone el artículo 75 de la Constitución de la República las juezas y jueces pueden:

1. Imponer multa compulsiva y progresiva diaria destinada a que la parte o quien corresponda, cumpla sus mandatos con arreglo al contenido de su decisión, sin perjuicio de las consecuencias legales que, al momento de la resolución de las causas, produce la contumacia de la parte procesal. La multa será establecida discrecionalmente por el tribunal, jueza o juez dentro de los límites que fija este Código, pudiendo ser reajustada o dejada sin efecto si se considera que la desobediencia ha tenido o tiene justificación.

Las cantidades serán determinadas considerando la cuantía o la naturaleza del asunto y las posibilidades económicas del obligado, de tal manera que signifiquen una efectiva constricción psicológica al cumplimiento de lo dispuesto.

Siguiendo estos lineamientos, los jueces podrán imponer multas de entre una quinta parte de una remuneración básica unificada, y una remuneración básica unificada diaria, sin que en ningún caso exceda de veinticinco remuneraciones básicas unificadas; la sanción se aplicará sin perjuicio del cumplimiento del mandato; y,

2. Remitir los antecedentes a la Fiscalía General, si estimare que la resistencia a la orden judicial pueda encuadrar en infracción penal.

En caso que la parte requerida justifique que la desobediencia ha tenido justificación, el Tribunal de lo Contencioso Tributario podrá reajustar la multa o dejarla sin efecto, como lo prevé el mismo artículo 132; además si el Tribunal considera que la

---

<sup>225</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, t. Segundo, (Bogotá: Temis, 2002), 470.

parte requerida actúa con contumacia o desacato, podrá remitir los antecedentes a la Fiscalía General del Estado, si considera que la conducta se encuadra en la infracción penal de incumplimiento de órdenes legítimas de autoridad competente, estatuida en el artículo 232 del Código Orgánico Integral Penal:

Art. 282.- Incumplimiento de decisiones legítimas de autoridad competente.- La persona que incumpla órdenes, prohibiciones específicas o legalmente debidas, dirigidas a ella por autoridad competente en el marco de sus facultades legales, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años.

La o el servidor militar o policial que se niegue a obedecer o no cumpla las órdenes o resoluciones legítimas de autoridad competente, siempre que al hecho no le corresponda una pena privativa de libertad superior con arreglo a las disposiciones de este Código, será sancionado con pena privativa de libertad de tres a cinco años.

Se aplicará el máximo de la pena prevista en el inciso segundo de este artículo, cuando la o el servidor militar o policial desobedezca o se resista a cumplir requerimientos legítimos de la Policía, en su función de agentes de autoridad y auxiliares de la Fiscalía General del Estado.

De persistir el incumplimiento y en caso de existir presunciones graves y concordantes respecto de la conducta procesal de la parte que omite facilitar la producción de la prueba admitida y de esta manera pretenda inducir a engaño al juzgador, el Tribunal inclusive podrá pedir a la Fiscalía General del Estado la investigación por presuntamente inducir al fraude procesal, según lo tipificado en el artículo 272 del Código Orgánico Integral Penal, de tal manera que las cargas y deberes de las partes o de terceros relacionados con los sujetos procesales, sean cumplidas en el tiempo ordenado por el tribunal y de esta manera resuelva la continencia de la causa, sin dilación alguna.

## **9. Problemas jurídicos en torno a la inspección judicial**

### **9.1 Momento Procesal Oportuno para pedir la Inspección Judicial**

El tratamiento de la inspección judicial en los juicios de impugnación tributaria, está dado por la oportunidad en el anuncio y producción de este medio probatorio.

### **9.2 Como diligencia preprocesal**

Podrá practicarse la inspección judicial antes del proceso, en este caso la doctrina la denomina prueba preconstituida o anticipada, por cuanto valdrá como prueba para ser anunciada en la demanda y producida en el juicio. Para Ramos Méndez, “por regla

general, como diligencias preparatorias al juicio, pueden pedirse diligencias de prueba.”<sup>226</sup>

En opinión de Marianella Ledesma, “la prueba anticipada guarda relación con la medida cautelar, ésta constituye un mecanismo destinado a contribuir al adecuado desarrollo de la actividad probatoria, guardando un propósito garantista ya que busca evitar que determinados medios probatorios, al no actuarse oportunamente, sean afectados y se frustre la posibilidad de ser utilizados en un proceso principal (posterior).”<sup>227</sup>

Si bien, el inciso final del artículo 159 del COGEP dispone que la prueba debe ser practicada en la audiencia de juicio, la excepción es la prueba practicada como diligencia preprocesal, es decir que precede al juicio y que al ser anunciada en la demanda<sup>228</sup> tendrá el mismo valor probatorio que la practicada en el juicio principal.

Para que proceda la inspección preparatoria a petición de parte, debe cumplir uno de los presupuestos jurídicos del artículo 120 del COGEP, a saber:

1. Determinar o completar la legitimación activa o pasiva de las partes en el futuro proceso.
2. Anticipar la práctica de prueba urgente que pudiera perderse.

El primer presupuesto jurídico del artículo 120.1 *ibidem* tiene como finalidad establecer la legitimación activa o pasiva de las partes, es así que el artículo 30 del COGEP prescribe cuáles son partes procesales:

Art. 30.- Las Partes.- El sujeto procesal que propone la demanda y aquel contra quien se la intenta son partes en el proceso. La primera se denomina actora y la segunda demandada. Las partes pueden ser:

1. Personas naturales.

---

<sup>226</sup> Escuela de la Función Judicial, *Código Orgánico General de Procesos (COGEP)*, Unidad IX, Actos de Proposición: demanda, contestación a la demanda, reconvencción, prueba y sentencia”. (Quito: 2016), 22 [http://escuela.funcionjudicial.gob.ec/pdf/7\\_CURSO%20COGEP%20ACTOS%20DE%20PROPOSICION.pdf](http://escuela.funcionjudicial.gob.ec/pdf/7_CURSO%20COGEP%20ACTOS%20DE%20PROPOSICION.pdf).

<sup>227</sup> Marianella, Ledesma Narvaez, *Comentarios al Código Procesal Civil*, t. I. (Lima: Gaceta Jurídica, 2008), 1994.

<sup>228</sup> Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015. Ley s/n. Código Orgánico General de Procesos: Art. 142.- Contenido de la demanda. La demanda se presentará por escrito y contendrá:

7. El anuncio de los medios de prueba que se ofrece para acreditar los hechos. Se acompañarán la nómina de testigos con indicación de los hechos sobre los cuales declararán y la especificación de los objetos sobre los que versarán las diligencias, tales como la inspección judicial, la exhibición, los informes de peritos y otras similares. Si no tiene acceso a las pruebas documentales o periciales, se describirá su contenido, con indicaciones precisas sobre el lugar en que se encuentran y la solicitud de medidas pertinentes para su práctica.

2. Personas jurídicas.
3. Comunidades, pueblos, nacionalidades o colectivos.
4. La naturaleza.

Una vez establecida la calidad de parte procesal, corresponde verificar la legitimación procesal en la causa. Al respecto Couture menciona que la “capacidad para actuar procesalmente no es sino un complemento inseparable de la capacidad para ser sujeto de derecho. Por ello, la capacidad procesal es la capacidad para actuar por sí mismo en el proceso.”<sup>229</sup> En efecto, la legitimación de personería o legitimación en el proceso, prevista en el artículo 107 numeral 3 del COGEP, como solemnidad sustancial común a todos los juicios, constituye la capacidad procesal para comparecer en juicio por sí mismo, como actor o demandado, la ilegitimidad produce como consecuencia la nulidad<sup>230</sup>; en cambio la falta de legitimación en causa o *legitimatio ad causam* (legítimo contradictor) no produce sentencia de fondo y no es causal de nulidad.

Bajo este contexto, la Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Nacional de Justicia en sentencia dictada en el juicio No. 43-2012, señala:

Hernando Devis Echandía, en su obra *Teoría General del Proceso* 3ª Edición, Buenos Aires, Editorial Universidad, 2004. Pág. 259, ilustra al respecto señalando: “...no existe debida legitimación en la causa en dos casos: a) Cuando el demandante o el demandado no tenía en absoluto legitimación en la causa, por ser personas distintas a quienes correspondía formular esas pretensiones o contradecirlas; y b) Cuando aquellas debían ser parte en esas posiciones, pero en concurrencia con otras personas que no han comparecido al proceso”. La falta de legitimación en causa implica rechazo a la demanda, e impide dictar una sentencia de fondo. No produce nulidad.

En el primer supuesto del artículo 120.1 del COGEP, en los procesos contencioso tributarios de impugnación de la obligación tributaria, el legitimado activo siempre será el sujeto pasivo inconforme con la determinación de la obligación tributaria según lo dispone el artículo 303.6 *ibídem* y el legitimado pasivo siempre será la Administración Tributaria<sup>231</sup> que ejerció la facultad determinadora, en consecuencia al estar identificados los sujetos activo y pasivo, esta condición no se cumple y deviene en improcedente la

---

<sup>229</sup> Eduardo J. Couture, *Estudios, ensayos y lecciones de derecho procesal civil*. Volumen 2. (Mexico: Editorial Jurídica Universitaria, 2002), 171.

<sup>230</sup> Corte Nacional de Justicia. Sala de lo Civil y Mercantil. Juicio 43-2012. <[http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/sala\\_civil/2014/43-2012.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/sala_civil/2014/43-2012.pdf)>

<sup>231</sup> Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015. Ley s/n. Código Orgánico General de Procesos: Art. 301.- [...]La administración tributaria está integrada por la administración central, la de los gobiernos autónomos descentralizados y las especiales o de excepción

diligencia preparatoria de inspección judicial, al amparo del primer numeral del artículo 120 del COGEP, al estar plenamente identificados los sujetos procesales.

En el segundo presupuesto jurídico del artículo 120.2 del cuerpo legal citado, para la práctica de la inspección judicial como diligencia preparatoria, el peticionario debe justificar al Juzgador la necesidad de “Anticipar la práctica de prueba urgente que pudiera perderse.”

En este supuesto, tan solo el sujeto pasivo de la obligación tributaria y luego demandante, podrá ser quien solicite como diligencia preparatoria la inspección judicial, para que sea admisible en el juicio que en lo posterior instaure, por tratarse de juicios de impugnación de la obligación tributaria, pues es el sujeto pasivo determinado quien podrá accionar más adelante en el juicio principal<sup>232</sup>, por encontrarse inconforme con la existencia de la obligación tributaria y la cuantía del tributo determinado, más no la Administración Tributaria por actuar en ejercicio de las facultades que le son inherentes, cuyas actuaciones se presumen válidas y eficaces como lo dispone el artículo 311 del COGEP.

Para justificar la práctica de la inspección judicial como prueba urgente que pudiera perderse o alterarse, el sujeto pasivo de la obligación tributaria debe convencer al juzgador de este supuesto como lo prescribe el artículo 122 numeral 6 del COGEP, precisando el objeto y finalidad de la inspección judicial, es decir ¿qué inspeccionará? y ¿para qué? considerando además que “la o el juzgador que conozca la diligencia preparatoria será también competente para conocer la demanda principal”, como lo dispone el inciso final del artículo 120 ibídem.

En este caso, si el peticionario solicita la inspección judicial del expediente administrativo tributario, es previsible manifestar que será rechazada esta petición, por cuanto es obligación de la Administración Tributaria demandada, acompañar a la contestación de la demanda copia certificada de la resolución o acto administrativo

---

<sup>232</sup> Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005. Última modificación: 21 de Agosto de 2018: “Art. 220.- Acciones de impugnación.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos:

[...] 3a. De las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago;

5a. De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión;”

impugnado con su respectivo expediente original inclusive, conforme lo ordena el segundo inciso del artículo 309 del COGEP.

En todo caso, si el Juzgador niega la diligencia preparatoria, el accionante podrá interponer recurso de apelación con efecto suspensivo, como lo faculta el inciso final artículo 121 del mismo cuerpo legal.

El jurista Manuel Tama<sup>233</sup>, es contrario a la actuación de diligencias preparatorias, por cuanto el COGEP garantiza la inmediación judicial como uno de los principios que materializa la seguridad jurídica. Señala además:

- [A]l sano entendimiento, quedaría la siguiente fórmula tanto para la demanda, como para la contestación a la demanda, la reconvencción y la contestación a la reconvencción;
- 1.- Las pruebas que tengo, las presento con mi demanda (Art. 143.5)
  - 2.- Las que anuncio deben practicarse en la audiencia de juicio (ordinarios) o en audiencia única segunda fase (sumarios, voluntarios con oposición, ejecutivos y monitorio) por Ej. Declaración de parte, testimoniales, documentales; periciales, etc.
  - 3.- Las que no dispongo por imposible acceso, pido auxilio judicial (Art. 159 inc.2 y 3)
- No entenderlo así, sería trastocar el espíritu del legislador cuando regló generosamente la prueba con auxilio judicial.

De tal manera, que el COGEP ha previsto el acceso judicial a la prueba en los casos que no es posible acceder directamente, tanto en el caso del actor como del demandado y la petición de diligencias preparatorias será la excepción, quedando a la sana crítica del juez inadmitirla o calificarla, en función del cumplimiento de al menos una de sus finalidades.

### **9.3 Problemas jurídicos de la inspección judicial como diligencia procesal**

Con la demanda o con la contestación a la demanda corresponde anunciar la inspección judicial como medio probatorio, o en su defecto se podrá solicitar como prueba nueva. De ser practicada la inspección judicial como diligencia preparatoria, estas actuaciones se incorporarán en el acto de proposición o en su defecto se practicará durante el proceso, denominándose en este último caso, prueba constituyente.

Además la inspección judicial, para ser admitida, debe reunir los requisitos de pertinencia, utilidad, conducencia y practicarse según la ley, con lealtad y veracidad, como lo prevé el artículo 160 *ibídem*. Al respecto, Humberto Briseño Sierra afirma que

---

<sup>233</sup> Manuel Tama Viteri, *Sinopsis gráfica de ciertos asuntos del COGEP* (Guayaquil: s.ed., 2017), 40.

la admisión y práctica de la inspección judicial, podrá facilitar el conocimiento inmediato de los hechos controvertidos y a su vez el tribunal alcanzar la plena convicción para emitir sentencia tan solo con la práctica de este medio patrimonio, es decir la subsunción de los hechos al derecho, como se menciona a continuación:

La fijación de elementos de hecho indispensables para decidir, puede lograrse, de la manera más efectiva, por el directo examen de cosas o lugares; practicado por los tribunales mismos. La pertinencia de la prueba es conveniente dejarla tanto a discreción de las partes como de los jueces, porque, si aquellas tiene interés en que se conozca la verdadera situación debatida, igual lo tienen los segundos, para poder cumplir su cometido, con el mínimo peligro de error; y precisamente puede un tribunal observar que se disiparían sus dudas con solo practicar un simple reconocimiento, en el que tal vez las partes no hubieren pensado.<sup>234</sup>

Devis Echandía concuerda con el criterio anterior, al manifestar:

El reconocimiento judicial es una de las pruebas (...) más importante y en ocasiones incluso necesaria, para la investigación de los hechos, en toda clase de procesos.

(...) Esa certeza del juez existe cuando cree estar en posesión de la verdad, o, como algunos autores prefieren decir, cuando considera que en el proceso existe evidencia o prueba evidente de la existencia o inexistencia del hecho investigado, por haberlo verificado mediante la actividad probatoria desarrollada en dicho proceso.

(...) Puede decirse que la inspección judicial es prueba evidente de lo percibido por el juez, mientras no se demuestre, con otra prueba plena, que hubo algún error o se incurrió en falsedad al redactar el acta.

En este orden de ideas, los jueces del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, al ser consultados, coinciden en la relevancia de la inspección judicial en el establecimiento tributario del actor, para contar con elementos de convicción suficientes al momento de dictar sentencia, sea para determinar la existencia del hecho generador del tributo, el establecimiento tributario, verificar la existencia de la contabilidad o de los soportes contables, entre otros. El registro en audio y video de la inspección judicial, facilita al Tribunal analizar con mayor detalle la prueba aportada, sin considerar el acta que se levante por tratarse de una mera razón de la práctica de la diligencia.

---

<sup>234</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 525

#### 9.4 Errores en la práctica de este medio probatorio

Humberto Briseño Sierra menciona que, “aunque la inspección sea un medio directo de asumir el conocimiento, no puede pasarse por alto que en el proceso, en un verdadero proceso, los más amplios poderes del juez están puestos al fin del contradictorio y como ya expusiera la doctrina invocada antes, la inspección en secreto no es prueba<sup>235</sup>”. Por tal razón, para recoger lo aludido por el jurista, en el COGEP, se considera esencial en las diligencias preparatorias notificar la práctica de la inspección judicial o del medio probatorio que se solicita producir antes del juicio, al futuro demandado en el proceso principal.<sup>236</sup>, Agrega el mismo autor Humberto Briseño Sierra:

Si bien la administración activa está dotada de la presunción de legitimidad de sus actos, ello no puede confundirse con la naturaleza de la inspección judicial, de manera que las comprobaciones fiscales de la administración no son reconocimientos judiciales por comisión, y no tienen otro valor que el concedido a las pruebas documentales públicas, susceptibles de objeción en juicio, ya que la presunción solo conduce a la inversión de la incumbencia de la prueba.<sup>237</sup>

Devis Echandía, complementa el criterio anterior, al manifestar que en la inspección judicial se conjuga la actividad preceptora del juez, lo cual le permite llegar a la certeza o evidencia sobre la realidad que investiga o circunstancias que a su vez pueden conducirlo a dicha realidad. Añade el autor:

Suele decirse que entonces existe la *evidencia física* del hecho o la cosa percibida, a diferencia de cuando se obtiene la *evidencia moral* por medio de razonamientos o demostración lógica. Sin embargo, creemos que es un error hablar de las dos evidencias como si fueran distintas, y que tampoco es correcto contemplarla como si se tratara de diferentes categorías de evidencia, porque esta es única, existe o no, y para adquirirla necesariamente se conjugan la percepción física y la operación mental que la califica, es decir, lo elementos objetivo y subjetivo, pues en todos los casos se trata de un estado psíquico: tener la convicción sobre la realidad o verdad del hecho.

En definitiva como lo mencionan los autores citados, en la práctica procesal se considera uso errado de la inspección judicial como medio probatorio, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria y actor del juicio de impugnación del acto determinativo, intenta desvirtuar la carencia de documentos, es decir de soportes

---

<sup>235</sup> *Ibíd.*, 524

<sup>236</sup> Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015. Ley s/n. Código Orgánico General de Procesos: Art. 120.

<sup>237</sup> Humberto Briseño Sierra, *Derecho Procesal Fiscal* (México: Cárdenas, Editor y distribuidor. 1975), 524

contables que sustenten la contabilidad, mediante la inspección al establecimiento tributario, como lo ha establecido la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en sentencia número 0237-2012 dictada el 14 de septiembre de 2012 dentro del Juicio número 2010-0541, en la *ratio decidendi* o razones de la decisión:

La materia tributaria por su alto nivel de especialización, ha establecido en su ordenamiento jurídico, un sistema que exige a los administrados el cumplimiento de distintos deberes formales, que en algunos casos se constituyen en los únicos sustentos válidos para las operaciones económicas de los administrados, como es el caso de los comprobantes de venta y de retención, la simple visita al lugar de desarrollo de la actividad económica del contribuyente, no reemplazaría o justificaría la inobservancia de las disposiciones del ordenamiento jurídico, relacionadas con las obligaciones tributarias, por lo que el Tribunal de instancia al apreciar esta prueba como determinante ha inaplicado el artículo 270 del Código Tributario relacionado con la valoración de la prueba. Sin que sea meritorio analizar el problema jurídico planteado.

Por todo lo anteriormente expuesto y en el intento de responder al planteamiento: ¿Cómo incide la inspección judicial en proporcionar elementos de convicción en la decisión del juzgador en los juicios de impugnación contencioso-tributario?, se puede inferir que es la inspección judicial el medio probatorio idóneo para justificar los errores o aciertos del acto determinativo de obligación tributaria y obtener sentencia favorable en aplicación de la justicia, facilita la subsunción del Tribunal de los hechos al derecho, más no suple la obligación de los actores del cumplimiento de sus deberes formales, como son los soportes de las actividades económicas realizadas por el actor, en el momento que actuó como contribuyente o responsable.



## Conclusiones y recomendaciones

Los juicios de impugnación contencioso tributarios, se sustancian en procedimiento ordinario y es en la audiencia preliminar cuando el Tribunal admite los medios probatorios anunciados oportunamente en los actos de proposición o la prueba nueva que llegaren a presentar las partes. El Tribunal delimita la materia de la litis y con ello, la admisibilidad de la prueba comporta el cumplimiento de requisitos como son la pertinencia, conducencia y utilidad. Es en ese momento que la inspección judicial anunciada y admitida, puede ser producida en la etapa del juicio, tras justificar la parte que solicitó su producción, la relevancia que tendrá en el proceso, para brindar elementos de convicción suficientes para que las pretensiones del peticionario sean concedidas.

La aplicación del principio de preclusión implica, que los sujetos procesales estarán sujetos a plazos fatales para pedir y producir la prueba de inspección judicial admitida, luego de aquello ha perdido la oportunidad de demostrar sus alegaciones.

La importancia de la inspección judicial para la decisión del litigio, está dada, por el conocimiento directo de los hechos por el juez, quien se hallará en condiciones de fallar con plena conciencia de los mismos. Pero hay otro aspecto que es sumamente interesante resaltar por su influencia sobre la eficacia de la prueba y es que la inspección judicial puede servir para valorar, así como para combatir otros medios de prueba. Mediante este medio probatorio se podrá demostrar el error o falsedad de un testigo o que son equivocadas las conclusiones de los peritos en su dictamen,<sup>238</sup> para este efecto, no solo basta que el juez tenga el conocimiento directo de los medios probatorios, si no que además debe poseer el conocimiento que le permita discernir entre un medio probatorio y otro puesto en su conocimiento, a fin de tener los elementos de convicción suficientes al momento de dictar sentencia.

En la práctica procesal se considera uso errado de la inspección judicial como medio probatorio, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria y actor del juicio de impugnación del acto determinativo, intenta desvirtuar la carencia de documentos, es decir de soportes contables que sustenten la contabilidad, mediante la inspección al

---

<sup>238</sup> Hugo Alsina. *Tratado Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Segunda Edición. III. Juicio Ordinario, (Buenos Aires: Ediar Soc. Anon. Editores, 1961), 653-4.

establecimiento tributario, como la ha establecido la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en sentencia número 0237-2012 dictada el 14 de septiembre de 2012 dentro del juicio número 2010-0541. Esta confusión se origina en el CdC, cuerpo legal vigente desde el 20 de agosto de 1960, pero caduco, por cuanto no responde a la realidad en que se desarrollan las actividades económicas y a la dinámica procesal que impera.

A través de la práctica de la inspección judicial, el peritaje se torna en una prueba derivada y acumulada, como lo ha previsto el segundo inciso del artículo 229 del COGEP, dado que el Tribunal de lo Contencioso Tributario al convocar la inspección, si lo considera pertinente además nombrará perito, salvo que las partes ya lo soliciten en el anuncio probatorio

En cuanto a la exhibición, de lo señalado en el presente trabajo, es indiscutible que la exhibición no es un medio probatorio, si no propiamente la prueba documental es la que está sujeta a exhibición durante la producción probatoria, que para los juicios de impugnación tributaria, se realiza durante la etapa del juicio.

Por lo antes expuesto, se podría advertir que tanto la inspección judicial como la exhibición documental están enmarcados en los problemas de prueba, destinados a establecer la utilidad, pertinencia y conducencia de cada uno de estos medios probatorios para concluir que el acto impugnado carecería o no de legitimidad y ejecutoriedad.

La exhibición documental se orienta a la revisión de los respaldos de los asientos contables que tienen relación directa con el hecho controvertido.

Un segundo problema constituye la aplicación indistinta de la exhibición documental y contable, sin detenerse en precisar que la segunda no es sino, la inspección judicial, siendo esto un problema de técnica jurídica ocasionada por la aplicación restringida de la normativa tributaria, sin considerar que en lo no previsto se aplicará en forma supletoria el COGEP.

Por todo lo anteriormente expuesto y en el intento de responder al planteamiento: ¿Cómo incide la inspección judicial en proporcionar elementos de convicción en la decisión del juzgador en los juicios de impugnación contencioso-tributario?, se puede inferir que es la inspección judicial el medio probatorio idóneo para justificar los errores o aciertos del acto determinativo de obligación tributaria y obtener sentencia justa.

## Bibliografía

### Publicaciones

- Aguirre Guzmán, Vanessa. “Líneas para un proceso de reforma a la justicia civil en el Ecuador”. *Revista Juris Dictio*, n.º 15 (2013). [http://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/Documents/iurisdictio\\_015.pdf](http://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/Documents/iurisdictio_015.pdf).
- American Law Review. “Due Process of Law”. <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/amlr32&div=5&id=&page=>.
- Alsina, Hugo. *Tratado práctico de derecho procesal civil y comercial, t. III. Juicio ordinario*, 2.<sup>a</sup> ed. Buenos Aires: Ediar Soc. Anon. Editores, 1961.
- Arazi, Roland. “Garantías constitucionales y prueba”. En *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho, t. 10. Tutela judicial y derecho procesal*. México: Marcial Pons, 2008.
- Asamblea Nacional. Comisión de Justicia y Estructura del Estado. *Informe para primer debate del Código Orgánico General de Procesos*. Oficio No. 571-CEPJEE-P, 24 de julio de 2014.
- Asamblea Nacional. Comisión de Justicia y estructura del Estado. *Informe para segundo debate del proyecto de Código Orgánico General de Procesos*.
- Bentham, Jeremy. *Tratado de las pruebas judiciales*, vol. 1. México: Editorial Jurídica Universitaria, 2002.
- Briseño Sierra, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal*. México: Cárdenas, Editor y distribuidor, 1975.
- Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario elemental jurídico*. Buenos Aires: Editorial Heliasta S. R. L., 1993.
- Carnelutti, Francesco. *La prueba civil*. Buenos Aires: Ed. Arayú, 1955.
- Chamorro Bernal, Francisco. “Finalidad y contenido del derecho constitucional a la prueba”. En *La prueba judicial. Desafíos en las jurisdiccionales civil, penal, laboral y contencioso administrativo*. Madrid: La Ley, 2011.

- Chiovenda, Giuseppe. *Instituciones de derecho procesal civil*. México: Ed. Jurídica Universidad, 2001.
- Chiovenda, José. *Principios de derecho procesal civil*, t. 2. Madrid: Editorial Reus S.A., 1925.
- Couture, Eduardo J. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 4.<sup>a</sup> ed. Montevideo: L de F., 2007.
- Couture, Eduardo. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 3.<sup>a</sup> ed. Póstuma. Buenos Aires: Roque Depalma Ed., 1958.  
[http://www.ues.flakepress.com/Otros%20libros/Derecho-procesal/FUNDAMENTOS\\_DEL\\_DERECHO\\_PROCESAL\\_CIVIL\\_-\\_EDUARDO\\_COUTURE\\_noPW.pdf](http://www.ues.flakepress.com/Otros%20libros/Derecho-procesal/FUNDAMENTOS_DEL_DERECHO_PROCESAL_CIVIL_-_EDUARDO_COUTURE_noPW.pdf).
- Cruz Bahamonde, Armando. *Estudio crítico del Código de Procedimiento Civil*, vol. 3. Guayaquil: Edino, 1995.
- De Santo, Víctor, *La prueba judicial*. Buenos Aires: Ed. Universidad, 1992.
- \_\_\_\_\_. *Derecho procesal práctico: civil, comercial, penal, laboral*. Buenos Aires: Ed. Universidad, 2001.
- Echandía Hernando Devis, *Compendio de derecho procesal*. Bogotá: Editorial ABC, 1985.
- \_\_\_\_\_. *Compendio de la prueba judicial*, t. 1. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Ed., 2000.
- \_\_\_\_\_. *Teoría general del proceso*. Buenos Aires: Ed. Universidad. 1997.
- \_\_\_\_\_. *Teoría general de la prueba judicial*. Buenos Aires: Ed. Universidad, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Teoría general de la prueba judicial*, t. 1. Bogotá: Temis, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Teoría general de la prueba judicial*, t. 2. Bogotá: Temis, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Teoría general de la prueba judicial* t. 2. Buenos Aires: Víctor P. de Zavalía Ed., 1981.
- \_\_\_\_\_. *Compendio de derecho procesal civil. Pruebas judiciales*, t. 2. Bogotá: Ed. A B C., 1988.
- Escudero Soliz, Pamela Alexandra. “La prueba en sede administrativa tributaria”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2011.  
<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2908/1/T1031-MDE-Escudero-La%20prueba.pdf>.
- Fernández Raymundo L. y Gómez Leo Osvaldo R., *Tratado teórico-práctico de derecho comercial*, t. 2. Buenos Aires: Ed. de Palma, 1993.
- García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ed. de Palma, 2000.

- Gozañi, Osvaldo Alfredo, *Derecho procesal constitucional. El debido proceso*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2006.
- Guasp Jaime y Aragonese Pedro, *Derecho procesal civil*. Madrid: Civitas, 2002.
- Lessona Carlo, *Teoría de las pruebas en derecho civil*. San José: Ed. Jurídica Universitaria S.A., 2002.
- \_\_\_\_\_. *Teoría general de la prueba en derecho civil. Revista de Legislación* (1905).
- Lovato Vargas Juan Isaac, *Programa Analítico de Derecho Procesal Civil Ecuatoriano*, t. 6. Quito: Ed. Universitaria, 1967.
- \_\_\_\_\_. *Programa Analítico de Derecho Procesal Civil Ecuatoriano*, t. 8. Quito: Imprenta del Colegio Técnico Don Bosco, 1976.
- Martorell, Ernesto Eduardo, dir. *Tratado de derecho comercial*, t. 1. Buenos Aires: Ed. La Ley, 2010.
- Mejía Salazar, Álvaro. *La prueba en el proceso tributario ecuatoriano*, en *Tópicos contemporáneos del derecho tributario homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años*, coordinado por Marco Albán Zambonino, César Montaña Galarza. Quito: Librería Jurídica Cevallos, 2013.
- Moreno Cora Silvestre, *Tratado de las pruebas Judiciales*, México, 1904, citado en Humberto Briseño Sierra. *Derecho Procesal Penal. Derecho Procesal Fiscal*, 2.<sup>a</sup> ed. México: Cárdenas editor y distribuidor, 1975.
- Morón Palomino, Manuel, *La prueba procesal*. En *Actos del juez y prueba civil*. Compilación y Extractos Fernando Quiceno Álvarez. Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, 2001.
- Murillo Fierro, Fausto. “La facultad oficiosa del juzgador en el juicio tributario”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2008. <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/995/1/T686-MDE-Murillo-La%20facultad%20oficiosa%20del%20juzgador.pdf>.
- Palacio Lino, Enrique. *Manual de derecho procesal civil*, t. I, 6.<sup>a</sup> ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986.
- \_\_\_\_\_. *Manual de derecho procesal civil, t. IV, Actos Procesales*, 14.<sup>a</sup> ed., 4.<sup>a</sup> reimp. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1991.
- Picó i Junoy, Juan. “Garantías constitucionales y prueba”. En *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, t. X, *Tutela Judicial y Derecho Procesal*. Ciudad de México: Marcial Pons, 2008.

- \_\_\_\_\_. *El juez y la prueba. Estudio de la errónea recepción del brocardo iudex iudicare debet secundum allegata et probata, non secundum conscientiam y su repercusión actual*. Citado en Silvia Pereira Puigvert. “La exhibición de documentos probatorios y soportes informáticos”. Tesis doctoral, Universitat de Girona. Girona.
- \_\_\_\_\_. *Derecho Procesal entre el garantismo y la eficacia: Un debate mal planteado*. En Ponencia presentada al “Congreso Internacional de Derecho Procesal” celebrado en Lima del 29 al 31 de octubre de 2003, y publicada en *Derecho procesal civil*. Lima: Congreso Internacional, 2003.
- Pereira Puigvert, Silvia. “La exhibición de documentos probatorios y soportes informáticos”. Tesis doctoral, Universitat de Girona. Girona.
- Porras Velasco, Angélica. “La Prueba en los Procesos Constitucionales: Aproximaciones a los Principales Retos en el caso ecuatoriano”. En *Apuntes de Derecho Procesal Constitucional. Parte especial 1. Garantías constitucionales en Ecuador*, t. 2. Coordinado por Juan Montaña Pino y Angélica Porras Velasco. Quito: Corte Constitucional del Ecuador / Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional, 2012.  
[http://www.corteconstitucional.gob.ec/images/stories/corte/pdfs/apuntes\\_derecho\\_procesal\\_t2.pdf](http://www.corteconstitucional.gob.ec/images/stories/corte/pdfs/apuntes_derecho_procesal_t2.pdf).
- Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*.  
<http://dle.rae.es/?id=CGv2o6x#FGdcl5r&o=h>.
- Rocco, Ugo. *Derecho procesal civil*. México: Editorial Jurídica Universitaria, 2001.
- Simone Lasso, Carmen Amalia. *Glosario de jurisprudencia tributaria ecuatoriana*. Quito: Edle- Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2013.
- Taveiro Tôrres, Heleno. “Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación”. *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*, coordinado por Jorge E. Danós Ordóñez. Lima: Palestra Editores, 2006.
- Torres Rodas, Tiberio. “El derecho a la intimidad y la garantía constitucional del hábeas data en el derecho tributario”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2005.  
<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1176/1/T0331-MDE-Torres-El%20derecho%20a.pdf>.

- Troya Jaramillo, José Vicente. “El Contencioso Tributario en el Ecuador”. *I.ªs Jornadas Bolivianas De Derecho Tributario*, editado por Carlos Castañón y Patricia Montaña. Bolivia: Superintendencia Tributaria General, 2008. <http://www.ait.gob.bo/admin%5Cmemorias/MemoriaJornadasDerechoTributario.pdf>.
- Troya Jaramillo, José Vicente, y Simone Lasso Carmen Amalia. *Manual de derecho tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones: 2014.
- Zavaleta Álvarez, Michael. “La Ponderación y los Límites a la Potestad Tributaria”. <http://www.ccpp.org.pe/descargas/TRIBUTARIO/La%20ponderaci%F3n%20y%20los%20l%EDmites%20a%20la%20potestad%20tributaria%20-%20Michael%20Zavaleta.pdf>.

## Documentos jurídicos

### Normativa

- Ecuador. Asamblea Nacional. *Constitución de la República del Ecuador*, en *Registro Oficial No. 449*. Quito, 20 de octubre, 2008. Última reforma: 13 de julio, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Código Orgánico Integral Penal*, en *Registro Oficial Suplemento No. 180*. Quito, 10 de febrero, 2014. Última Reforma 12 de septiembre de 2014.
- Ecuador. Congreso Nacional. *Código Orgánico Tributario*, en *Registro Oficial Suplemento No. 38*. Quito, 14 de junio, 2005. Última Reforma 21 de agosto de 2018.
- \_\_\_\_\_. *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial Suplemento No. 463*. Quito, 17 de noviembre, 2004. Última Reforma 05 de enero de 2015.
- \_\_\_\_\_. *Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial Suplemento No. 209*. Quito, 08 de junio, 2008. Última Reforma 28 de febrero de 2015.
- \_\_\_\_\_. *Codificación del Código de Comercio*, en *Registro Oficial Suplemento No. 1202*. Quito, 20 de agosto, 1960. Última Reforma 12 de septiembre de 2014.

\_\_\_\_\_. *Código de Procedimiento Civil*, en *Registro Oficial Suplemento No. 58*. Quito, 12 de julio, 2005. Última Reforma 20 de mayo de 2014.

Ecuador. Asamblea Nacional. *Código Orgánico de la Función Judicial*, en *Registro Oficial Suplemento No. 544*. Quito, 09 de marzo, 2009. Última Reforma 22 de mayo de 2015.

\_\_\_\_\_. Asamblea Nacional. *Código Orgánico General de Procesos*, en *Registro Oficial Suplemento No. 506*. Quito, 23 de mayo, 2015.

\_\_\_\_\_. *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, en *Registro Oficial Tercer Suplemento No. 242*. Quito, 29 de diciembre, 2007. Última reforma 05 de mayo de 2015.

Ecuador. Diario Nacional 1861 de 02 de mayo de 1861. Constitución Política del año 1851. Decreto Legislativo 0.

Ecuador. Diario de la Convención Nacional 1884 de 04 de febrero de 1884. Constitución Política del año 1884. Decreto Legislativo 0.

Ecuador. Registro Oficial 1 de 11 de agosto de 1998. Constitución Política de la República del Ecuador, 1998. Decreto Legislativo 0.

Resolución del Consejo de la Judicatura. *Reglamento del Sistema Pericial Integral de la Función Judicial*. Registro Oficial Suplemento 125. Quito, 28 de abril, 2014. Última reforma 06 de febrero de 2015.

## Jurisprudencia

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Resolución expedida el 21 de junio de 2012, dentro del Recurso de Casación 496-2010. Flores Ecuatorianas de Calidad S.A. Florecal en contra del Servicio de Rentas Internas. En: [http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2012/junio-2012o.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2012/junio-2012o.pdf)

\_\_\_\_. Resolución expedida el 12 de noviembre de 2013, dentro del Recurso de Casación 13-2012. Pesquera Betty C. Pesbec S.A. en contra del Director General y Director Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí. En: [http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2013/559-2013.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2013/559-2013.pdf).

\_\_\_\_. Resolución expedida el 29 de noviembre de 2013, dentro del Recurso de Casación 520-2012. Almacenes De Prati S.A. en contra del Director Regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas. En: [http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2013/588-2013.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2013/588-2013.pdf).

\_\_\_\_. Resolución expedida el 27 de marzo de 2014, dentro del Recurso de Casación 189-2012. Ferriban S.A. en contra del Director Regional del Litoral Sur Encargado del Servicio de Rentas Internas. En: [http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2014/091-2014.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2014/091-2014.pdf).

\_\_\_\_. Resolución expedida el 1 de julio de 2015, dentro del Recurso de Casación 0034-2013. Corporación Internacional Palacios Cipl S.A. en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas de El Oro. En: [http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2015/034-2013%20Resolucion%20No.%20381-2015.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2015/034-2013%20Resolucion%20No.%20381-2015.pdf)

\_\_\_\_. Resolución expedida el 25 de agosto del 2015, dentro del Recurso de Casación 209-2013. Compañía LA GANGA R.C.A. S.A. en contra del Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas. En: [http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2015/219-2013%20Resolucion%20No.%20586-2015.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2015/219-2013%20Resolucion%20No.%20586-2015.pdf).

- \_\_\_\_\_. Resolución expedida el 28 de febrero de 2015 dentro del Recurso de Casación 656-2012. Cooperativa de Ahorro y Crédito Vicentina Manuel Esteban Godoy Ortega Ltda. en contra del Director Regional Sur del Servicio de Rentas Internas. En: [http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2015/656-2012%20Resolucion%20No.%20101-2015.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2015/656-2012%20Resolucion%20No.%20101-2015.pdf).
- \_\_\_\_\_. Resolución expedida el 10 de abril de 2015 dentro del Recurso de Casación 303-2013. Dr. Remigio Antonio Auquilla Lucero en contra del Director Regional Austro del Servicio de Rentas Internas. En: [http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2015/303-2013%20Resolucion%20No.%20149-2015.pdf](http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2015/303-2013%20Resolucion%20No.%20149-2015.pdf).
- Gaceta Judicial. Año XVI. Serie III. Nro. 173. Pág. 2618. (Quito, 26 de Junio de 1917)
- \_\_\_\_\_. Año CXIII. Serie XVIII, No. 11. Página 3977. (Quito, 29 de marzo de 2012). Juicio de nulidad del procedimiento coactivo a la acción de cobro del proceso coactivo propuesto por el ingeniero José Rafael Vacas Almeida, Gerente General de la Empresa Constructora Almagro S.A., contra el Servicio de Rentas Internas.
- \_\_\_\_\_. Año XCVIII. Serie XVI. No. 11. Pág. 2956. 10 de marzo de 1998. Resolución del Recurso de Casación. Corte Suprema de Justicia.- Sala Especializada de lo Fiscal. Compañía Parker drilling company of south inc., Sucursal Ecuador en contra del Dirección General de Rentas.
- \_\_\_\_\_. Año CIV. Serie XVII. No. 13. Página 4408. 21 de enero de 2003. Resolución del Recurso de Casación. Corte Suprema De Justicia.- Sala Especializada de lo Fiscal:
- \_\_\_\_\_. Año CXIII. Serie XVIII, No. 11. Página 3977. (Quito, 29 de marzo de 2012). Juicio de nulidad del procedimiento coactivo a la acción de cobro del proceso coactivo propuesto por el ingeniero José Rafael Vacas Almeida, Gerente General de la Empresa Constructora Almagro S.A., contra el Servicio de Rentas Internas.
- Registro Oficial Suplemento 728 de 20 de Junio del 2012, Corte Constitucional, Sentencia No. 112-12-SEP-CC caso No. 1225-10-EP. Marcelo Michelena Gordillo en contra de la sentencia dictada el 04 de agosto del 2010 a las 09h00, por los jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario

dentro del recurso de casación No. 236-2009 y de la sentencia dictada el 15 de diciembre del 2008 y del auto del 3 de julio del 2009, emitidos por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal.

- \_\_\_\_. Suplemento 150 de 08 de julio de 2014, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Resolución de 23 de diciembre de 2011. Expediente de Casación 382-2010. Compañía Nilbri S.A. contra el Director Regional del Servicio de Rentas Internas.
- \_\_\_\_. Suplemento 149 de 23 de mayo de 2011, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Resolución de 30 de noviembre de 2009, a las 11h00. Expediente de Casación 133. Alejandro Palacios Torres, en calidad de representante legal de la empresa Almacén La Compañía Cía. Ltda. en contra del Servicio de Rentas Internas.
- \_\_\_\_. Suplemento 89 de 23 de noviembre de 2010. Expediente de Casación 304-2006. NOVAPLAST S.A. en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas.
- \_\_\_\_. 196 de 23 de octubre de 2007, Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, Resolución de 10 de julio de 2007. Expediente de Casación 146. Cía. Galerías Salinas S. A. contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas.
- \_\_\_\_. 168 de 12 de septiembre de 2003. Expediente de Casación 77-2002. Piedraturis S.A. en contra del Comité Tributario No. 1 de Portoviejo y la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas.
- \_\_\_\_. Suplemento 89 de 23 de noviembre de 2010. Expediente de Casación 304-2006. Novaplast S.A. en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas.
- \_\_\_\_. 471 de 16 de abril de 2009. Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en Resolución expedida el 21 de junio de 2012, dentro del Recurso de Casación 37-2007. José Ramón Paladines Bazurto contra el Director Regional del Servicio de Rentas Internas.
- \_\_\_\_. 296 de 16 de abril de 2009. Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en Resolución expedida el 3 de diciembre de 2007, dentro del Recurso de Casación 296-2006. Luis Fernando Mena Chinga, contra el Director General y Regional del Servicio de Rentas Internas.

- \_\_\_\_. 169 de 15 de septiembre de 2003. Sentencia dictada el 10 de junio de 2002 por la Sala Especializada de lo Fiscal de la anterior Corte Suprema de Justicia dentro del expediente de casación 87-2002. Dr. Roque Bustamante Cárdenas en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas.
- \_\_\_\_. 544 de 28 de marzo de 2002. Sentencia expedida dentro del Recurso de Casación 172-2000 por la Sala Especializada de lo Fiscal de la anterior Corte Suprema de Justicia. Manuel Maldonado Cía. Páez Maldonado CIA. LTDA. en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas.
- \_\_\_\_. 65 de 17 de abril de 2007. Corte Superior de Justicia Sala de lo Fiscal, Sentencia expedida dentro del Caso 173-06 el 200 de octubre de 2006. Compañía Anónima Laboratorios Industriales Farmacéuticos Ecuatorianos, LIFE en contra del Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.
- \_\_\_\_. 544 de 28 de marzo de 2002, Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, Resolución de 24 de enero de 2002. Expediente de Casación 172. Compañía Páez Maldonado Ltda. en contra del Servicio de Rentas Internas.
- \_\_\_\_. 168 de 12 de septiembre de 2003. Expediente de Casación 77-2002. PIEDRATURIS S.A. en contra del Comité Tributario No. 1 de Portoviejo y la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas.