

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

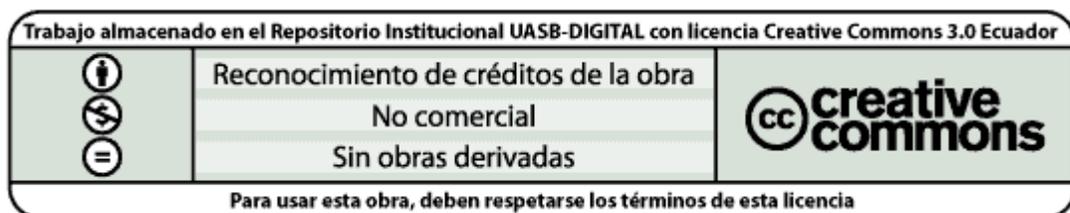
Mención en Derecho Tributario

**El principio dispositivo y de oficiosidad frente al proceso
contencioso tributario ecuatoriano**

Autor: Juan Carlos Recalde Real

Director: Marco Albán Zambonino

Quito, 2015



CLAÚSULA DE CESIÓN DE DERECHOS DE PUBLICACIÓN

Yo, **Juan Carlos Recalde Real**, autor de la tesis intitulada “El principio dispositivo y de oficiosidad frente al proceso contencioso tributario ecuatoriano”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho, mención en Derecho Tributario, 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 y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad 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 o electrónico.

Quito, 31 de agosto de 2015

Juan Carlos Recalde Real

C.C. No. 170489038-1

Resumen

En la presente tesis se estudian los principios dispositivo y de oficiosidad a la luz del proceso contencioso tributario ecuatoriano para, a partir del análisis crítico de la situación vigente, desde un punto de vista doctrinario, normativo y práctico, establecer la problemática que se evidencia de su aplicación y convivencia simultánea, con el fin de definir perspectivas de solución a la misma.

Los objetivos de este trabajo investigativo consisten en estudiar teóricamente las particularidades de los principios dispositivo y de oficiosidad en el marco del Derecho Procesal y frente al proceso contencioso tributario ecuatoriano, en el ordenamiento jurídico nacional, con elementos de derecho comparado, tomándose como referencia a la legislación argentina; y, se busca evidenciar las tensiones entre ambos principios enfrentados en el contencioso tributario, que provocan una actuación eminente del juez en el ejercicio de su rol.

El alcance del trabajo se extiende a la normativa vigente y revisión de jurisprudencia nacional; y, está delimitado por el estudio descriptivo de fuentes bibliográficas ecuatorianas y argentinas y por la experiencia práctica del autor como juez tributario. La tesis se justifica pues *prima facie* se requiere identificar qué puntos del contencioso tributario se contraponen con el principio dispositivo y de oficiosidad y, fundamentalmente, por la trascendencia de los derechos que se discuten en esta materia, que opone al contribuyente con el Estado. Los métodos que se han aplicado son el deductivo y el inductivo y se han utilizado como principales herramientas, las teorías de tratadistas de la materia, estableciendo un diálogo entre éstos, matizado por las reflexiones del autor y los aportes de la jurisprudencia, los que han guiado a definir perspectivas de armonización y conclusiones propias.

A lo largo de la presente tesis se ha examinado, de forma pormenorizada, los aspectos en que existen rigidez entre los principios dispositivo y de oficiosidad en el contencioso tributario, llegando a plantearse, como principal aporte de la investigación, soluciones desde dos ámbitos posibles: el legislativo y el jurisdiccional.

Palabras clave: principio dispositivo; principio de oficiosidad; contencioso tributario; juez tributario; sistema inquisitivo; Derecho procesal tributario.

Agradecimiento

A la Universidad Andina Simón Bolívar, en especial al Área de Derecho y a las personas que de una u otra manera estuvieron ahí durante estos años.

A mi director, colega, compañero y amigo, doctor Marco Albán.

Al doctor José Vicente Troya.

A los doctores César Montaña y Eddy de la Guerra, por su apoyo en la orientación de este trabajo.

A mi familia

Índice

Capítulo primero.....	8
Teoría de los principios dispositivo y de oficiosidad	9
1. Principio dispositivo.....	11
1.1. Definición y naturaleza.....	11
1.2. Ámbito procesal.....	12
1.2.1. Iniciativa	13
1.2.2. Objeto de la litis.....	14
1.2.3. Actividad probatoria	15
1.2.3.1. Ofrecimiento o anunciación	17
1.2.3.2. Recepción y producción	18
1.2.3.3. Valoración de la prueba.....	19
1.2.4. Impulso procesal	22
2. Principio de oficiosidad.....	24
2.1. Definición y naturaleza.....	24
2.2. Actos jurisdiccionales.....	26
2.2.1. Verdad procesal versus verdad material.....	32
2.2.2. Iniciativa probatoria.....	34
Capítulo segundo	38

Análisis de los principios dispositivo y de oficiosidad a la luz del proceso contencioso tributario ecuatoriano en la legislación nacional	38
1. El proceso contencioso tributario.....	38
2. El principio dispositivo en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.....	43
2.1. Constitucionalización del principio dispositivo	43
2.2. Tutela judicial.....	46
2.3. Manifestaciones pragmáticas en el proceso contencioso tributario ...	50
2.3.1. Abandono.....	50
2.3.2. Carga de la prueba	57
3. De la oficiosidad en el contencioso tributario.....	61
3.1. Facultades del juez	61
3.1.1. Impulso de oficio.....	61
3.1.2. Prueba oficiosa	70
3.1.3. Control de legalidad	73
4. Una consideración preliminar en el Código Orgánico General de Procesos....	76
5. Aspectos relativos a la problemática en torno a la aplicación de los principios dispositivo y de oficiosidad en el proceso contencioso tributario	79
6. Perspectivas de solución a las tensiones que surgen en su aplicación	81
Conclusiones.....	85
Bibliografía.....	90

Introducción

La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 169, señala que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. En este mismo orden de cosas, el artículo 168 *ibídem* determina los principios a los que debe sujetarse la administración de justicia, entre ellos, el principio dispositivo previsto en el numeral 6 de la aludida norma. De lo dicho, se puede establecer que el principio dispositivo tiene rango constitucional en el país, lo que genera una problemática con la naturaleza propia del proceso contencioso tributario, cuya naturaleza aún se encuentra en discusión y las atribuciones particulares de las que goza el juez de la materia, tal como será abordado en el presente trabajo investigativo.

En efecto, el principio dispositivo entraña –en general- que la iniciativa en el ejercicio del derecho de acción le corresponda exclusivamente a las partes, así como la fijación del objeto de la litis y la aportación de medios probatorios de sus asertos sean de su potestad exclusiva, entre otras actuaciones procesales. Empero, en el proceso contencioso tributario, si bien la iniciativa de la acción es siempre del sujeto pasivo, respecto del impulso de la causa, la facultad de ordenar pruebas de oficio y el control de legalidad, existe una franca oposición entre el principio dispositivo y el de oficiosidad, lo que genera una evidente tensión que traspasa el ámbito doctrinario hacia el práctico.

Por ello, el propósito de la presente investigación radica, fundamentalmente, en analizar dichas facultades específicas del juez tributario y, de alguna manera, armonizar el ejercicio de las mismas con el marco constitucional y legal vigente, en especial, en lo relativo al principio dispositivo.

Capítulo primero

Teoría de los principios dispositivo y de oficiosidad

En este capítulo se tratará de manera general y teórica a estos principios con relación a la naturaleza del proceso contencioso tributario; las referencias legales se analizarán en el siguiente capítulo como una explicación aplicativa de esta primera parte doctrinaria.

El proceso¹ contencioso tributario, en particular, se encuentra influenciado por instituciones y principios propios del derecho adjetivo civil; sin embargo, en lo procesal tributario² surge una tensión en su aplicación, toda vez que por su naturaleza y caracteres propios, se presentan dilemas en el desarrollo del proceso judicial que enfrenta al Fisco con los sujetos pasivos, los que el juez en su labor diaria debe conjugar debido a la singularidad de la materia y la normativa específica que regula a la actividad tributaria.

Los principios generales del derecho procesal han surgido con el propósito de equiparar las actuaciones de las partes en el desarrollo del proceso y determinar parámetros de interpretación de la norma³, la que en ocasiones se remite a ellos o los trata taxativamente.⁴ En esta misma línea, la doctrina⁵ ha clasificado estos principios de

¹ Catalina García Vizcaíno, *Manual de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014), 429. Al que se lo define como un “conjunto de actos jurídicos concatenados entre sí, regulados en abstracto por la ley procesal, que tienen por finalidad la averiguación de los hechos que se traen a conocimiento de juzgador, para fijar los efectos que les correspondan por medio del dictado de la sentencia por la cual se resuelve el litigio, se pone en práctica un medida de tipo ejecutivo, se definen los alcances de una realidad jurídica, o se condena o se absuelve a una persona. Es decir, mediante la sentencia se aplica concretamente la ley sustantiva.”

² Octavio Orellana Wiarco, *Derecho Procesal Fiscal* (Buenos Aires: Editorial Porrúa, 2010, segunda edición), 10. Se considera al derecho procesal tributario como “un derecho formal, llamado también adjetivo, porque su finalidad son reglas relativas a la manera o forma de hacer efectivo un derecho sustantivo, en éste caso, la materia fiscal o tributaria (...) El derecho procesal es el conjunto de reglas o normas que señalan la manera de ejercitar derechos que se consideran tener, ante los órganos jurisdiccionales, a quienes corresponda la facultad de resolver sobre ese ejercicio. El derecho Procesal Fiscal consecuentemente es un conjunto de reglas mediante las cuales se ejercitan derechos fiscales ante autoridades jurisdiccionales que tienen facultades de resolver sobre esos derechos.”

³ García Vizcaíno, “Manual de Derecho”, 439.

⁴ Verbigracia: Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, en Registro Oficial No. 544-S (9 de marzo de 2009), arts. 4-30.

⁵ Véase al respecto: Eduardo Couture, *Fundamentos de Derecho Procesal Civil* (Montevideo: BdeF Ltda., 2014, cuarta edición), 148-163; Lino Enrique Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil*

diferentes maneras, así: *Chiovenda* se refiere al de igualdad y de economía; en tanto que Palacio trata sobre el dispositivo, contradicción, publicidad, preclusión, economía procesal e intermediación; mientras que Couture, destaca a los de igualdad, disposición, economía, probidad, publicidad y preclusión.⁶ En el caso concreto del proceso civil clásico, rigen los siguientes principios –de algunos de los cuales se ha nutrido el contencioso tributario-:

- Dispositivo.
- Contradicción.
- Escritura.
- Publicidad.
- Preclusión
- Economía procesal
- Adquisición
- Intermediación
- Legalidad de las formas.
- Congruencia.
- Probidad.⁷

De los citados principios y a efectos del presente trabajo investigativo, se analizará el principio dispositivo -directamente asociado al derecho procesal civil, como quedó expuesto en líneas precedentes y es el que recoge la Constitución ecuatoriana- contraponiéndolo con el principio de oficiosidad -relacionado al sistema inquisitivo-, toda vez que en el desarrollo del proceso contencioso tributario éstos conviven y se confrontan, por lo que su aplicación puede ser problemática en el ámbito judicial por la especificidad que caracteriza al derecho tributario procesal, tal como se verá en esta tesis.

(Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, vigésima edición), 52-61; Hugo Alsina, *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*. Tomo I (Buenos Aires: EDIAR, 1957, segunda edición), 447-463.

⁶ García Vizcaíno, “Manual de Derecho”, 439.

⁷ *Ibíd.*, 440-442.

1. Principio dispositivo

1.1. Definición y naturaleza

Previo a abordar a este principio, es procedente hacer referencia a los que se considera como principales sistemas procesales que surgen según la posición y el rol que desempeñan el juez y las partes, esto es, el dispositivo y el inquisitivo; en el primero se “confiere a las partes el dominio del procedimiento”⁸ y, en el segundo, por el contrario, “el juez debe investigar, sin otra limitación que la impuesta por la ley, la verdad material con prescindencia de la actividad de las partes.”⁹ Como se observará en lo posterior, el proceso contencioso tributario no se asocia con uno solo de los dos sistemas mencionados, sino que se nutre de manifestaciones de ambos, lo que determina la coexistencia –no armónica en muchos casos- de los dos principios asociados a él.

Centrándose en el principio dispositivo, Podetti¹⁰ dice: “consiste en la facultad exclusiva de reclamar tutela jurídica del Estado por un derecho, y la facultad concurrente del individuo con el organismo jurisdiccional de aportar elementos formativos del proceso y terminarlo o darle fin”. Por ello, en virtud del mismo, le corresponde a las partes generar actuaciones del juez, así el proceso se desenvuelve siempre por el interés que se origina del actor o del demandado, de tal manera que se llegaría a una inactividad procesal a falta del accionar de las partes.

En esta misma línea, el principio dispositivo encarga a las partes el empuje de la función de los jueces, así como la contribución de los hechos y pruebas sobre el tema del proceso. Entonces, además del ejercicio del derecho de acción, también les corresponde la participación en las instancias, la aportación de pruebas y su impulso; buscando, excitando o motivando al juzgador que en ejercicio de su actividad jurisdiccional llegue a su convencimiento, en función de la pretensión y requerimientos de ellas, el que será expresado en la expedición de su sentencia.

⁸ Alsina, “Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal”, Tomo I, 101.

⁹ *Ibíd.*, 102.

¹⁰ Ramiro Podetti, *Teoría y técnica del proceso civil y trilogías estructural de la ciencias del proceso civil* (Buenos Aires, Ediar, 1963), 103, citado por Carlos María Folco, *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*, (Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, 2011, tercera edición), 64.

En la doctrina se profundizan dos escenarios que marcan o en los que visiblemente se desenvuelve el principio dispositivo:

- En el primero, la necesidad de la existencia de la demanda para la iniciación del proceso, que le corresponde al interesado de forma exclusiva –característica esencialísima en el contencioso tributario-; y,
- En el segundo, a la obligación propia de las partes de definir el elemento probatorio y su actuación en el avance de éste.

No obstante, en la práctica, surgen otras manifestaciones derivadas del ejercicio del principio dispositivo, tales como el impulso procesal de la causa, los que serán revisados a continuación.

1.2. Ámbito procesal

Partiendo de la premisa de que “proceso significa avanzar, marchar hasta un fin determinado, no de una sola vez, sino a través de sucesivos momentos”¹¹, se puede señalar que una vez presentada la acción, ejercido este derecho, existen actividades que motivan el avance y desarrollo del proceso en sus diferentes etapas, hasta que el juzgador, luego del análisis respectivo, emita su pronunciamiento sobre la litis fijada por ellas –según lo incita el principio dispositivo- y culmine con el proceso ratificando o negando un derecho en su fallo.

En lo referente al principio que se analiza, durante el proceso existen fases en las cuales se observa cabalmente el apego a éste, apego que es casi inconsciente, pues las partes, más allá de cumplirlo en base a las disposiciones legales, lo hacen en función de las actuaciones que el juicio demanda luego del ejercicio del derecho de acción o en la forma en que practican su defensa, es decir, que el principio dispositivo está presente en cada actuación del actor o del demandado, aunque ellos lo ejecuten por la inercia procesal propia del desenvolvimiento de la causa.

¹¹ Palacio, “Manual de Derecho Procesal”, 43.

1.2.1. Iniciativa

La iniciativa –relacionada al derecho de acción– surge como efecto de la vulneración de derechos. En el caso del contencioso tributario, esta situación se radicaliza pues las partes serán el particular –persona natural o sociedad– frente al Estado, por la afectación sufrida, por lo que se busca, vía judicial, que se le reconozca esta trasgresión, para lo cual, gozará de la iniciativa de presentar una acción ante las jurisdicciones competentes. En esta línea, cabe citar a García Vizcaíno, para quien las partes son las “dos personas que conforman con el juzgador el clásico triángulo actuante en el drama que entraña el proceso. Calamandrei las refiere como el protagonista y el antagonista, cuyo contraste dialéctico constituye la ocasión y la fuerza motriz del proceso.”¹²

A excepción del campo penal, la acción tiene particularidades propias y establecidas en las demás jurisdicciones. Así, *Chiovenda*¹³ establece que “la acción es el poder jurídico de dar vida (*porre in essere*) a la condición para la actuación de la voluntad de la ley (...) un poder que corresponde frente al adversario”; para Folco es el “remedio jurídico por el cual una persona o el Ministerio Público piden a un tribunal la aplicación de una ley a un caso determinado”¹⁴; mientras que para Couture es “el poder jurídico que tiene todo sujeto de derecho, de acudir a los órganos jurisdiccionales para reclamarles la satisfacción de una pretensión.”¹⁵ Con fundamento a lo dicho, se puede evidenciar la diferencia entre la acción y la pretensión –tan frecuentemente confundidas en el ámbito procesal–: la primera es el continente y la segunda, el contenido; también se observa que la primera se vincula a un derecho subjetivo público y, la segunda, un acto procesal, la invocación de un derecho y el requerimiento de su protección.

Así las cosas, se establece que la acción se materializa con la presentación de la demanda (que para que sea eficaz, debe cumplir con las solemnidades y requisitos establecidos en la ley procesal). La intención de ser parte dentro de un proceso, sea para

¹² García Vizcaíno, “Manual de Derecho”, 524.

¹³ José Chiovenda, *Derecho Procesal Civil*, Tomo II, (México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1990), 61.

¹⁴ Folco, “Procedimiento Tributario”, 57.

¹⁵ Couture, “Fundamentos de Derecho Procesal”, 47.

iniciarlo o para objetarlo, se manifiesta con la existencia del interés, al que también puede incluirse el gravamen –entendido como agravio- que sufra alguna de las partes; ya que sin éste, no hay acción; en definitiva, el interés debe ser “actual, nacido como consecuencia de un hecho contrario al derecho, o que, tratándose de las acciones declarativas, exista un obstáculo para su ejercicio.”¹⁶

En el contencioso tributario, la presentación de la demanda nace de aquel que se crea afectado en su derechos (gravamen), por la emisión de un acto administrativo; o, cuando se persigue que se declare un derecho a su favor (interés). El juez por sí solo no puede generar el inicio de una acción, “no puede actuar sin demanda de parte,”¹⁷; se advierte, entonces, el principio dispositivo en su esencia o, más bien se diría, que es el primer escenario procesal en el que se origina y desenvuelve.

1.2.2. Objeto de la litis

Como se dijo anteriormente, una vez que el derecho de acción se ejercita a través de la demanda, ésta debe cumplir con los requisitos y solemnidades, que buscan obtener del juez su calificación y aprobación y, por ende, dar paso a la iniciación del proceso. En ella, se requiere establecer con precisión y claridad lo que se persigue, que no es más que determinar lo que se busca en el juicio.

Considerando que para Carnelutti¹⁸ la litis es “un conflicto (intersubjetivo) de intereses calificado por una pretensión resistida (discutida), el conflicto de intereses es su elemento material, la pretensión y la resistencia son su elemento formal”, entendiéndose que en la capacidad del actor de definir con rigor su objeto expresándolo en la pretensión, a través de la demanda, estará el establecimiento de los parámetros que el juez deberá respetar en su fallo en aplicación del principio de congruencia. A esto, De la Rúa señala:

El tribunal debe abstenerse de considerar cuestiones ajenas a la litis. No se puede omitir, de una parte, la consideración de una cuestión esencial; no se puede introducir, de

¹⁶ Alsina, “Tratado Teórico Práctico de Derecho”, Tomo I, 395.

¹⁷ Alsina, “Las Incompatibilidades”, en Fernando Quiceno Alvarez coord., *Actos del juez y prueba civil: Estudios de derecho procesal civil* (Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, 2001), 241.

¹⁸ Francesco Carnelutti, *Instituciones del Proceso Civil, Vol. I* (Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa América, cuarta edición, 1950), 28.

la otra, una cuestión extraña al proceso. Se contravendría la regla '*Sentencia debet esse conformis libello*', vinculada con la inviolabilidad de la defensa. [...] El fallo que se aparta de los concretos límites del objeto procesal y excede de las pretensiones de las partes quebranta una forma esencial.¹⁹

Sin embargo, en materia contencioso tributaria, existe un distanciamiento del principio dispositivo, puesto que el objeto de la litis no solo se reduce a lo que fija el actor en la pretensión expresada en su demanda, sino que el juzgador tiene la potestad de revisar los antecedentes del acto impugnado o de dar a los hechos un valor diferente al establecido por las partes, esto es, que en esta materia en particular, el juez puede definir un objeto de la litis diferente al alegado por las partes, lo que lo acerca al principio de oficiosidad, como será analizado en el apartado pertinente de la presente tesis.

En definitiva, a la luz del principio dispositivo, la responsabilidad de establecer la litis corre a cargo de quien presenta su acción; y, el juez deberá circunscribirse a este objeto y pretensión en su sentencia, so pena de incurrir en vicios de congruencia²⁰; lo que, no obstante, no será aplicable a ciertas materias, como la contencioso tributaria.

1.2.3. Actividad probatoria

La actividad probatoria dentro del contexto propio del derecho subjetivo²¹ y así como existe un momento de iniciar el proceso, otro de contestar la demanda²² y otros en que se recurren actos procesales, existe también el término de probar aquello que fortalece y da pautas respecto de lo afirmado en el objeto y pretensión de la demanda,

¹⁹ Fernando De la Rúa, *Teoría general del proceso* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1991), 141.

²⁰ Santiago Andrade Ubidia, *La Casación Civil en el Ecuador* (Quito: Andrade & Asociados Fondo Editorial, 2005), 147. Con relación a los vicios de congruencia se puede decir: “el vicio de *ultra petita* se da cuando se resuelve más de lo pedido; el de *citra petita*, cuando se deja de resolver una o más pretensiones de la demanda o las excepciones; y la *extra petita* cuando se decide puntos que no fueron materia del litigio.”

²¹ Carnelutti, “Instituciones del Proceso”, 32. Sobre el derecho subjetivo se dice que “puesto que según el habla común las relaciones jurídicas activas se identifican con el derecho subjetivo, se comprende que quien propone una pretensión, afirmando la razón de ella, hace valer un derecho, según la vieja fórmula oportunamente conservada...”

²² Palacio, “Manual de Derecho”, 301. “La postura procesal que, normalmente, adopta el sujeto frente a quien se deduce la pretensión, consiste en resistirse a ella mediante la formulación de declaraciones tendientes a que su actuación sea desestimada por el órgano judicial.”

como también en la excepción presentada,²³ tomando en cuenta que las alegaciones no bastan para el juez.

Esta actividad, por tanto, debe referir o vincularse al objeto de la litis y a la pretensión, así como a los nuevos hechos establecidos en la excepción, en caso de haberla; en razón de lo cual, para que rinda los frutos esperados, en primera instancia, debe contar con la anuencia del juzgador, su aceptación y disposición de práctica conforme a la ley, por lo que su eficacia estará constreñida a este procedimiento pero, sobre todo, a la referencia que realice el juez en su sentencia validando un hecho como probado.

Cumplidas las formalidades del caso, con la expectativa del inicio de una nueva etapa procesal, el juez abrirá el término de prueba –a solicitud de parte interesada, según las consignas del principio dispositivo–, en el cual se llama a las partes procesales para que realicen la enunciación de las pruebas que creyeren a lugar; debiendo cerciorarse que ambas entran en conocimiento de lo proveído, en respeto al principio de publicidad, de debido proceso y de defensa y contradicción.

El ejercer la prueba, obedece a un aspecto formal desde el punto de vista de que se constituye en una etapa del proceso; empero, también merece la trascendencia en el juicio desde la perspectiva sustancial de que permite a las partes justificar sus asertos, pero, más aún, si a través de ella se realizará justicia por parte del juez, para ello las partes le otorgarán los medios necesarios para este efecto pues, según el principio dispositivo, ya que solo a ellas compete la actividad probatoria y no a éste. Definitivamente, entonces, la actividad probatoria define que quien utilice los medios suficientes –o la contradicción de ellos– de forma oportuna, accede también al debido proceso.

En definitiva, en el caso del principio que se estudia, la actividad probatoria es propia o pertenece necesariamente a las partes²⁴, de forma exclusiva, como una manera

²³ Hernando Devis Echandía, *Compendio de la Prueba Judicial*, Tomo I (Buenos Aires: Rubinzal–Culzoni Editores, 2014, 2007), 23.

²⁴ Folco, “Procedimiento Tributario”, Tomo I, 421. En efecto, “como regla general, cuadra sostener que la necesidad probatoria está circunscripta exclusivamente a la verificación de los hechos alegados, es decir, aquellos hechos articulados por las partes en los escritos de demanda, reconvención y sus contestaciones, debiendo el juzgador exhibir amplitud de criterio en cuanto a la admisibilidad y

de construir la convicción del juzgador, es un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio; a diferencia de lo que ocurre en procesos distintos, como por ejemplo el inquisitivo²⁵ en el cual el juez tiene el deber (protagonismo) de practicar la prueba, facultad que desde luego nace de la ley y que se vincula con el principio de oficiosidad.

Finalmente, no debe olvidarse que la actividad probatoria comporta la actuación de las partes en varios momentos procesales, más todavía si se la analiza bajo el espectro único del principio dispositivo en el que, tal como fue expuesto en este acápite, son las partes las desempeñan un rol único en cada intervalo del desarrollo de la misma, lo que se analizará, como ejemplo, a continuación, según cada momento de su realización, en los siguientes ámbitos:

- Ofrecimiento o anunciación;
- Recepción o producción; y,
- Valoración de la prueba.

1.2.3.1. Ofrecimiento o anunciación

Notificada la apertura de prueba, las partes el dentro del término previsto por el juez o en cumplimiento de la norma procesal respectiva, presentarán sus escritos²⁶ en los que se manifestarán sobre los hechos afirmativos expresados en la demanda y su contestación, teniendo que ver sobre el asunto que se ventila, objeto de la litis o controvertido.

No existe un formalismo que regule en general a todos los medios probatorios, pues cada proceso obedece a sus particularidades, resultaría inoficioso, lo contrario; mas, sí cabe establecer un parámetro por parte de la norma adjetiva que establezca qué

procedencia de la prueba, toda vez que esta tarea está regida por la primacía del principio de amplitud probatoria, que hunde sus raíces en la garantía de la defensa en juicio consagrada por la Constitución Nacional.”

²⁵ Couture, “Fundamentos de Derecho Procesal”, 198. En el proceso inquisitorio, es menester seguir las conclusiones de la doctrina del derecho procesal penal, que ha preferido “radiar los vocablos carga de la prueba” del léxico de la ciencia. En cambio en el proceso dispositivo, no se trata sólo de reglas para el juez, sino también de reglas o de normas para que las partes produzcan las pruebas de los hechos, al impulso de su interés en demostrar la verdad de sus respectivas proposiciones.”

²⁶ Considerando que el sistema procesal es esencialmente escrito, más allá de la norma constitucional ecuatoriana que determina en el numeral 6 de su artículo 168 que rige el sistema oral en todos los procesos.

medios son admisibles en determinadas circunstancias. En general, se entiende que para que un juez dé paso a ella, ésta debe ser legal²⁷, conducente²⁸ y pertinente²⁹, lo que debe ser observado por las partes cuando las soliciten y las aporten, como un reflejo del proceso dispositivo.

En el ofrecimiento de los medios de prueba, no se debe olvidar que la actividad probatoria:

1) Entraña una actividad procesal (reconocimiento de cosas o lugares, examen de un documento; declaración de la parte, del testigo o del informante, o dictamen de los peritos) referida a un instrumento real (cosa reconocida, documento examinado) o personal (parte, testigo, informante o perito) sobre el que recae la percepción judicial; 2) Actúa como vehículo para lograr un dato (fuente de prueba) a través del cual el juez determina la existencia o inexistencia de un hecho. Son fuentes de prueba en ese orden de ideas, las características de la cosa reconocida, el hecho consignado en el documento, el declarado por la parte, el testigo o el informante o aquel sobre el cual versa el dictamen pericial.³⁰

Por ello, el petitorio de los medios de prueba debe ajustarse a dichos presupuestos, a fin de que se provean y realicen, con el propósito de convencer y lograr del juez su aceptación en el proceso. Esta es la responsabilidad del abogado patrocinador: conseguir medios probatorios necesarios y eficaces, para atraer la vista del juez respecto de lo que se fundamenta y lograr su convicción.

1.2.3.2. Recepción y producción

Presentados los medios de prueba por las partes, como lo determina el principio dispositivo, el juzgador los proveerá según las normas respectivas, pero el juez deberá considerar que la prueba solicitada es pertinente, es decir, cuando existe adecuación entre ella y los hechos controvertidos en el proceso, dispondrá la incorporación en el proceso de los documentos de los cuales se solicita sea considerados; a más de ello,

²⁷ Conforme las normas procesales vigentes y dentro del término que ellas determinen.

²⁸ Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial* (Buenos Aires: Zabala Editor, 1976), 126. La conducencia de la prueba hace relación a que ella se configure como un aporte de convicción en el juez, “para lo cual es necesario que el hecho pueda demostrarse legalmente por ese medio.”

²⁹ *Ibíd.*, 125. La pertinencia de la prueba “consiste en que haya alguna relación lógica o jurídica entre el medio y el hecho por probar”.

³⁰ Palacio, “Manual de Derecho”, 331.

podrá disponer la fecha y hora de la realización de las diligencias que haya a lugar, tales como son: inspecciones judiciales, exhibición de documentos, declaración de testigos³¹, confesión judicial –salvo en el contencioso tributario en que esta prueba no es admisible cuando se tratare de empleados y funcionarios públicos³²- y de ser el caso, la intervención de peritos.

Puede existir por parte del juez una negativa a la producción del medio probatorio, cuando éste fue presentado inoportunamente o cuando su producción se encuentre prohibida por la ley; así también podrá negarse a disponerlo si creyere que el mismo no aportará a su convencimiento por no relacionarse con la litis o por no ser conducente o pertinente. En este supuesto, se debe establecer la necesidad de que el juez motive adecuadamente la resolución por la que niegue un medio de prueba, pues a través de esta actuación podría estar afectando el derecho de defensa de alguna de las partes.

1.2.3.3. Valoración de la prueba

Como premisa inicial, es necesario distinguir del proceso de valoración de la prueba, a la admisión³³ y ordenación de ésta por parte del juez, momento en el que –para Devis Echandía- “opera una calificación previa de la legalidad y pertinencia del medio presentado o aducido, sin que por ello se esté valorando o apreciando su fuerza o mérito de convicción que es una tarea propia del acto decisorio.”³⁴

³¹ Álvaro Mejía, “La prueba en el proceso tributario ecuatoriano”, en Marco Albán y César Montaña, coord., *Tópicos Contemporáneos de Derecho Tributario* (Quito: Editorial Cevallos, 2013), 64. “El Código Tributario por su parte, ordena que la prueba testimonial solo se admita cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo los hechos que influyen en la determinación de la obligación tributaria.” En esta misma línea manifiesta: “No está por demás recordar que para el Código Tributario, la prueba testimonial solo se admitirá en forma supletoria cuando la naturaleza del asunto no pueda acreditarse de otro modo hechos que influyen en la determinación de la obligación o en la resolución de la controversia”. Luis Toscano Soria, *Procedimientos administrativo y contencioso en materia tributaria* (Quito: Correo Legal S.A., 2013, segunda edición), 350.

³² Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, Codificación 5, en Registro Oficial 38, Suplemento (14 de junio de 2005), primer inciso, art. 260, que dice: “Pruebas admisibles.- Son admisibles todos los medios de prueba determinados en la ley, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos”, por lo que aquello se recoge en la legislación nacional.

³³ *Ibíd.*, último inciso, art. 260, que señala: “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.”

³⁴ Devis Echandía, “Compendio de la Prueba”, Tomo I, 139.

Se ha afirmado que la prueba es un instrumento de convicción del juez. “El objeto de la prueba es que se califiquen los hechos no admitidos y no notorios”³⁵, por ello, se puede establecer que uno de los momentos cúspide de la actividad jurisdiccional –además de la sentencia- es la valoración que el juez realice de los medios aportados por las partes a lo largo del proceso, aceptando aquellas que considere válidos y eficaces y rechazando aquellos que no han sostenido los hechos que alguna de las partes ha alegado.

“Por valoración o apreciación de la prueba judicial se entiende la operación mental que tiene por fin conocer el mérito o valor de convicción que pueda deducirse de su contenido”³⁶, actividad propia del juez y momento importante, por cuanto definirá si lo aportado constituyen argumentos suficientes para llevarlo a establecer un criterio válido; coyuntura en la que intervienen aspectos básicos: percepción, representación o reconstrucción. En estas fases el juez analiza y razona en conjunto lo aportado, cuyo efecto es el que se aprecie si los hechos constituyen la consecución de ellos y que tan válidos son frente al objeto de la litis.

Los sistemas de valoración o apreciación de la prueba judicial se reducen a dos:

- El de tarifa legal o prueba tasada y
- El de valoración personal por el juez o libertad de apreciación.³⁷

Los aludidos sistemas se entienden contrapuestos entre sí, toda vez que para el primero, los medios probatorios admisibles en juicio serán permitidos de forma taxativa por el juez de acuerdo a la ley, mientras que en el segundo, las partes tienen libertad plena de aportar los medios de prueba para la valoración del juez que, asimismo, tendrá autonomía para asignarles el valor que su sana crítica le determine.³⁸

En el Ecuador, rige el sistema de la libre apreciación de la prueba, en el que la lógica juega un papel primordial, pues motiva un correcto razonamiento; tiene una

³⁵ Chioyenda, “Derecho Procesal”, Tomo II, 61.

³⁶ Devis Echandía, “Compendio de la Prueba”, Tomo I, 141.

³⁷ *Ibíd.*, 142.

³⁸ *Ibíd.*, 64.

particularidad, que se basa en reglas que provienen de la experiencia (físicas, morales, sociales, psicológicas, técnicas, científicas y de vida) que en su conjunto forman las llamadas reglas de la sana crítica.³⁹ Se comparte con la preminencia de este sistema en el país, especialmente en el proceso contencioso tributario, en virtud de que el juez puede aplicar su personalidad y criterio para formar su convencimiento, para lo cual requiere de cognición y experiencia; pues, caso contrario, estaría justificado el sistema de prueba tasada, en el que el juzgador actúa de una forma mecánica y sin mayor capacidad de decisión o reflexión sobre los medios que le aporten las partes. Toscano⁴⁰ clarifica este tema respecto del contencioso tributario ecuatoriano al decir:

El Código Tributario se refiere a la prueba plena y a la semiplena (principio de prueba), que son ciertamente grados de la prueba, disponiendo el Art. 270 que en el caso de las semiplenas el tribunal decidirá por éstas según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. La gradación en la prueba plena o semiplena no se contempla en el Código de Procedimiento Civil, el cual en el Art. 115 expresa que la prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos y que el juez tiene la obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas.

Siguiendo en esta línea, a más de lo descrito, en la valoración de la prueba actuarán también disciplinas como la psicología, la sociología, entre otros conocimientos técnicos y científicos que debe ostentar el juez, con el fin de llenar vacíos generados durante el proceso llegando a establecer la certeza⁴¹ de los hechos y, que a su vez, quede convencido; caso contrario, no se configuraría la convicción necesaria que se requiere y fallará en contra de lo pretendido.⁴²

³⁹ Devis Echandía, “Compendio de la Prueba”, Tomo I, 143.

⁴⁰ Toscano, “Procedimientos administrativos”, 345.

⁴¹ Devis Echandía, “Compendio de la Prueba”, Tomo I, 152. “Esa certeza judicial no significa que el juez está en posesión de la verdad, sino que cree haberla encontrado, y es, por lo tanto, relativa o sujeta a error. Por ello, al tratar de fin de la prueba judicial se dijo que consiste en llevarle al juez el convencimiento de que se le ha demostrado la verdad, y no en probar ésta, pues bien puede suceder que tal convencimiento no corresponda a la realidad.”

⁴² Toscano, “Procedimientos administrativos”, 349. Como ejemplo de la aplicación de la sana crítica en la valoración de la prueba testimonial, se puede decir: “La fuerza probatoria de este medio será apreciada por jueces y tribunales por las reglas de la sana crítica y solo es válida la prueba debidamente actuada ante juez competente.”

En este tema, cabe hacer una puntualización respecto de la carga de la prueba, pues en el proceso de valoración, el juez en primer lugar procurará “valorar el comportamiento procesal del demandado en la forma en la que dispone la ley [...] en tal virtud, la llamada carga procesal de la prueba dependería de las diferentes posiciones que adopte el demandado al contestar la demanda.”⁴³ Así, en el contencioso tributario, en el caso de que la administración conteste la demanda expresando la negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho, o, que no la conteste –caso en el que la ley asume la misma negativa referida-, la carga de la prueba será del contribuyente, quien deberá aportar los medios que lleven al juez a su convencimiento, pues a él le corresponde la carga de la prueba, que será considerada por el juzgador inicialmente en el proceso de valoración.

Como conclusión, se puede afirmar que la valoración de la prueba ocurre cuando se emite la sentencia y en este momento es el único de la actividad probatoria en que no influyen ni el principio dispositivo ni el inquisitivo *a priori*, pues las partes no juegan ningún rol en una actividad que es exclusiva del juez, pues solo a éste le compete apreciar los medios probatorios aportados por las partes –o dispuestos de oficio por él- y expresar hacia donde le han llevado en su sentencia.

1.2.4. Impulso procesal

“Los actos procesales se realizan de oficio o a instancia de las partes, según que los realice el juez por iniciativa propia o a requerimiento de alguno de los interesados”⁴⁴. Se tiene, pues, que en el proceso existen instancias, que de acuerdo a las particularidades de cada una de ellas, se desarrollan en virtud del accionar de las partes y una vez atendidas por la autoridad, se consigue que empiece la próxima, es decir, concluidas, resulta que no es procedente tratarlas nuevamente, pues, caso contrario, se atentaría

⁴³ Dana Abad, *La negativa pura y simple en el ejercicio del derecho de contradicción*. (Quito: Corporación Editora Nacional-UASB, 2013), 81.

⁴⁴ Couture, “Fundamentos de Derecho”, 139.

contra varios principios, entre ellos el de igualdad procesal, del debido proceso y de preclusión⁴⁵, o ese efecto que tiene un estadio procesal de clausurar el anterior.

Precisamente, los conceptos de preclusión e impulso procesal explican el mecanismo del proceso: el impulso procesal carecería de objeto sin la preclusión, porque de lo contrario los actos procesales podrían repetirse y el proceso no progresaría; tampoco la preclusión sería suficiente por sí misma, porque no se pasa de un estadio a otro mecánicamente, sino por efecto del impulso procesal.⁴⁶ De ahí que, el impulso⁴⁷ es aquel aporte que deben dar las partes y solo ellas según el principio dispositivo, a efecto de proseguir con el juicio, tanto del que tuvo el interés de presentar su acción como de quien defiende o presentó su contestación a la misma; considerando la buena fe procesal, ambos en sus actuaciones deben tener la expectativa de superar cada instancia o etapa a fin de llegar a que culmine el juicio con la expedición de la sentencia.⁴⁸

Ahora, buscando la eficacia de estas actuaciones, que responden a cada etapa, las partes deben actuar observando el término dispuesto para el efecto, caso contrario, si se

⁴⁵ Alsina, “Tratado Teórico Práctico”, Tomo I, 456. Sin embargo, cabe señalar que “no debe confundirse la preclusión con la cosa juzgada, aunque aparentemente sus efectos sean los mismos. La cosa juzgada no es sino la *res iudicata*, que a su vez no es sino la *res in iudicium deducta*, es decir, el fundamento de la acción, después que el juez lo ha reconocido o negado en la sentencia. Por consiguiente, la sentencia que produce cosa juzgada es la que admite o rechaza la demanda, destinada a producir sus efectos fuera del proceso, protegiendo al vencedor contra cualquiera nueva pretensión respecto de la misma cosa (*exceptio res iudicata*) o acordándole el derecho de solicitar su ejecución (*actio iudicati*). Ahora bien; la incontestabilidad de la sentencia definitiva supone la preclusión del derecho a impugnarla tanto en su efecto como en su contenido, es decir, que no se admite contra ella recurso alguno ni puede renovarse la discusión de las cuestiones que ella resuelve. Desde este punto de vista la preclusión es un elemento de la cosa juzgada. Pero dentro del proceso, la preclusión tiene una función diferente: es el medio del cual se vale el legislador para hacer progresar el procedimiento impidiendo el retroceso de los actos procesales. Así, tiene de común con la cosa juzgada que impide una nueva discusión; por ejemplo, la cuestión decidida en una sentencia interlocutoria, cuando no es impugnada, queda preclusa y no puede ser renovada en el mismo proceso. Pero, en cambio, tienen una diferencia fundamental: en tanto que la cosa juzgada produce efecto fuera del proceso, la preclusión sólo produce efecto dentro del proceso y para ese proceso; la cosa juzgada supone entonces un proceso terminado, mientras la preclusión supone un proceso en marcha. Por eso es un error afirmar que las sentencias interlocutorias producen cosa juzgada, cuando sólo tiene efecto preclusivo.”

⁴⁶ *Ibíd.*, 454.

⁴⁷ Giuseppe Chiovenda, “Deberes y poderes del juez”, en Fernando Quiceno Alvarez coord., *Actos del juez y prueba civil: Estudios de derecho procesal civil* (Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, 2001), 89. Se llama “impulso procesal” la actividad que se propone tan solo obtener el movimiento progresivo de la relación procesal hacia su término.

⁴⁸ Palacio, “Manual de Derecho”, 54. La doctrina suele referirse a los principio de impulso de parte y de impulso oficial, según que, respectivamente, la actividad proceda de las partes o del tribunal, aunque sin dejar de reconocer la estrecha vinculación que el primero de impulso de parte es una consecuencia del mencionado principio dispositivo.

interviene inoportunamente, posiblemente la instancia habrá precluido y será su responsabilidad el limitado ejercicio de sus derechos dentro del proceso, pues no se debe olvidar que está bajo su poder el avance e incentivo en la prosecución del mismo, en razón de que, el principio dispositivo otorga este impulso procesal únicamente a las partes, negándole al juez la posibilidad de vigilar la continuación del juicio por su propia iniciativa, tal como le faculta –o más bien, le obliga- el principio de oficiosidad que se revisará a continuación.

2. Principio de oficiosidad

2.1. Definición y naturaleza

A diferencia del principio dispositivo –analizado en líneas precedentes- el principio de oficiosidad, también conocido como de oficialidad⁴⁹ –para Gordillo- o de impulso oficial⁵⁰ –para Chiovenda-, y que en esos términos se referirá indistintamente en esta investigación, “se basa en la idea de que el Estado está interesado en la rápida definición de los litigios *una vez surgidos*, y por esto sus órganos deben tomar la iniciativa de la pronta solución de los mismos (...).”⁵¹ Doctrinariamente se vincula este principio con el sistema inquisitivo⁵², por el que se otorga al juez facultades oficiosas durante el desarrollo del proceso judicial y se lo ha relacionado con el proceso penal, respecto del cual existe consenso de su aplicación; no así en otras materias como la contencioso administrativa y la tributaria en que se lo admite con algunos matices.

En el principio de oficiosidad prima el interés estatal por dar solución a conflictos inter partes, dejando de lado la visión derivada del sistema constitucional actual (como en el ecuatoriano), en lo que se pretende, lejos de la voluntad de solucionar conflictos, es tutelar los derechos de las partes frente al Estado. Pero aún más, existen otras visiones

⁴⁹ Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo 5 (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2002), PRA-II-3.

⁵⁰ José Chiovenda, *Derecho Procesal Civil, Principios* (México: Cárdenas, Editor y Distribuidor, 1990), 252.

⁵¹ *Ibíd.*

⁵² Alsina, “Tratado Teórico Práctico”, 102. “En el sistema inquisitivo el juez debe investigar, sin otra limitación que la impuesta por la ley, la verdad material con prescindencia de la actividad de las partes (principio de investigación judicial: de *inquirere*, averiguar); no solo puede el juez iniciar de oficio el proceso, sino que está facultado para buscar los hechos, descubriéndolos a través de los que ya conociere y utilizando cualquier medio tendiente a la averiguación de la verdad.”

que asocian este principio con la actividad del juez, particularmente, en los casos contencioso tributarios, y el “correcto ejercicio de su tarea esencial de control de legalidad del acto administrativo, tomando en consideración la trascendencia y responsabilidad que implican ser un tercero imparcial que busca la igualdad en la relación jurídico-tributaria entre el sujeto pasivo y el Estado.”⁵³

El principio del Impulso de oficio parte de la idea que el Estado está interesado en la rápida resolución de las litis, una vez que éstas han sido planteadas, y por ello sus órganos deben tomar la iniciativa de su rápida expedición; el principio opuesto nace de la *idem* (sic) de que el proceso civil es cosa de las partes, y que éstas tienen el derecho de elegir el momento de su despacho, y al mismo tiempo la carga de ser *diligentes para conducirlo* adelante.⁵⁴

El ejercicio del principio de oficiosidad -que se encuentra presente en varios ámbitos del contencioso tributario ecuatoriano- no solo tiene defensores, sino también detractores, que llega incluso a alcanzar a ser parte del debate sobre el “activismo versus garantismo”⁵⁵, fundamentalmente enfocado al derecho al debido proceso. Así:

El *activismo judicial* defiende una postura más contundente del juez para resolver problemas que muchas veces no cuentan con adecuada solución legislativa. [...] En tanto, el *garantismo procesal* defiende una mayor valorización de la categoría fundamental *proceso*, y consecuentemente de la cláusula constitucional del *due process*, de modo de valorizar la amplia defensa, el contradictorio y la imparcialidad del juez, como los pilares de legitimación de la decisión jurisdiccional a ser dispuesta. Para el *activismo*, el juez debe actuar de manera de resolver problemas en el curso del proceso, y ello independientemente de la diligencia de la parte en postular por las respectivas soluciones, exista o no autorización legislativa para la actuación del juez. Para el *garantismo*, el proceso es un método en el cual el resultado dependerá del efectivo debate entre las partes y de su diligencia en la realización de las correspondientes actividades.”⁵⁶

De la transcripción precedente se evidencia que el principio de oficiosidad, por su naturaleza, se vendría a vincular directamente con el activismo judicial, pues en virtud de éste el juez asume un papel protagónico dentro del proceso, fundamentalmente en

⁵³ Katty Muñoz, “La prueba de oficio en el proceso contencioso tributario ecuatoriano”. (Monografía, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2014), 30.

⁵⁴ Chioventa, “Deberes y poderes”, 88.

⁵⁵ Glauco Gumerato Ramos, “Repesando la prueba de oficio”, en Raúl Tavorari Oliveros, coord., *Derecho Procesal Contemporáneo* (Santiago de Chile: Editorial Puntotex S.A., 2010), 951.

⁵⁶ *Ibíd.*, 951.

determinados momentos procesales como la producción de pruebas, pero aún más, en el ámbito del proceso contencioso tributario en que puede definir un objeto de la litis diferente al establecido por el actor y el demandado e impulsar la causa de oficio, sin que las partes se lo requieran, es decir, el ejercicio del principio de oficiosidad implica un juez diligente, que no se limite a lo que le disponen las partes, sino que actúa con ánimo propio, lo que, para algunos afecta directamente a la imparcialidad⁵⁷ del juez.

No obstante, la garantía de un juez imparcial está directamente vinculada con el derecho al debido proceso⁵⁸, por lo que, el juez amparado en este principio no puede invadir la esfera que le corresponde a cada una de las partes y, por tanto, no puede alegar sobre los hechos de la demanda y la contestación, negar la existencia de hechos o probar los hechos negados⁵⁹; pero sí puede encausar su actuación en la búsqueda de la verdad material y de su convencimiento que lo guíe a dictar una sentencia que tutele los derechos de ambas partes litigantes. El activismo judicial es un tema de grande y larga discusión que merece varios estudios, sin embargo, aquí se lo refiere únicamente para destacar que el tema de estudio puede llegar a ser parte de esa discusión.

2.2. Actos jurisdiccionales

En el ejercicio de su función, el juez lleva a cabo actos⁶⁰ dentro de las diferentes etapas procesales. Para Palacio⁶¹ los actos pueden clasificarse según su momento procesal en tres: de iniciación, de desarrollo y de conclusión o terminación. En estas etapas, cada parte procesal toma un papel protagónico, pero será el juez como rector del proceso cuya presencia será la constante a lo largo de cada una.

⁵⁷ No debe olvidarse que el numeral 1 del artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos consagra a la imparcialidad como un derecho humano.

⁵⁸ José L. Terán, *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación* (Quito: Editorial Cevallos, 2014), 54. En el caso específico del Ecuador existen voces que han mantenido que “el debido proceso y la imparcialidad del juez, se han caracterizado por ser tutelares de derechos y garantías, por tal motivo, las decisiones administrativas y jurisdiccionales que impliquen la intromisión en la esfera de los derechos de los contribuyentes, deben ser adoptadas estrictamente conforme a derecho y en estricto apego al principio de legalidad.”

⁵⁹ Adolfo Alvarado Velloso, “La imparcialidad judicial y la prueba oficiosa”, en Adolfo Alvarado Velloso y Oscar A. Zorzoli, dir., *Confirmación procesal* (Buenos Aires: Ediar, 2007), 15-17.

⁶⁰ Palacio, “Manual de Derecho”, 245. “Son actos procesales los hechos voluntarios que tiene por efecto directo e inmediato la constitución, el desenvolvimiento o la extinción del proceso, sea que procedan de las partes (o peticionarios o de sus auxiliares, del órgano judicial (...).”

⁶¹ *Ibíd.*, 248.

Es harto conocido que “la misión del juez es administrar justicia, y por ello constituye su principal obligación”⁶². Ergo, toda la actividad jurisdiccional que el juzgador lleve a cabo deberá estar encaminada a la realización de la justicia, hecho que resultaría por demás complejo si debe conformar su convicción únicamente a lo fundamentado en el material que cada parte haya resuelto aportar a un proceso o, lo que es peor, se vería compelido a dictar un fallo sin la certeza de haber conseguido arribar a la realidad de los hechos, puesto que se espera que su “sentencia sea, en lo posible, la expresión de la verdad o de lo que él cree verdadero.”⁶³

La actividad jurisdiccional del administrador de justicia, sin embargo, no puede ser ilimitada, sino que en la misma se requieren parámetros derivados de la propia naturaleza de su poder. Para algunos autores como Chiovenda “el primer límite de la actividad jurisdiccional es, pues, la *demanda inicial*. No solamente el juez, sin demanda de parte no tiene *obligación*, sino ni siquiera *facultad* de pronunciar ni de iniciar un procedimiento.”⁶⁴ En efecto, el principio de oficiosidad no se extiende al inicio del proceso contencioso tributario, puesto que el juez se encuentra restringido al ejercicio del derecho de acción por parte del contribuyente cuando se sienta afectado en sus intereses por el Estado, sin que pueda iniciar de oficio un proceso judicial bajo ninguna circunstancia.⁶⁵

Sí aplicará este principio, en cambio, con respecto a la prueba y a las denominadas “medidas para mejor proveer”⁶⁶, puesto que son los mecanismos que le acompañarán en la configuración de su convencimiento, por lo que “debe entonces tener facultades para investigar por sí mismo, no en un sentido inquisitorial, sino en la medida necesaria para completar su información o aclarar alguna situación dudosa.”⁶⁷ Esta es la principal actividad jurisdiccional en que se vislumbra el principio de oficiosidad en la

⁶² Alsina, “Tratado Teórico Práctico”, 230.

⁶³ *Ibíd.*, 235.

⁶⁴ Chiovenda, “Derecho Procesal”, 199.

⁶⁵ José Vicente Troya, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 320.

⁶⁶ Varios tratadistas convienen en denominar así a las pruebas de oficio. Al respecto véase, Santiago Sentis Melendo, “La iniciativa del juez”, en Fernando Quiceno Alvarez coord., *Actos del juez y prueba civil: Estudios de derecho procesal civil* (Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, 2001), 98.

⁶⁷ Alsina, “Tratado Teórico Práctico”, 235.

actuación del juez tributario, pero no la única como se analizará en líneas de la presente tesis.

Para Glauco Gumerato Ramos existen dos visiones de las medidas para mejor proveer asociadas directamente con el principio de oficiosidad, a las que también se las denomina prueba oficiosa o prueba de oficio⁶⁸. Así:

Cuando un código regula las medidas para mejor proveer, lo hace en consideración al juez; cuando regula facultades del juez lo hace en consideración a los litigantes o a la justicia. Y no se crea que esto es un juego de palabras ni de conceptos: quien ha hecho uso con frecuencia de la única posibilidad que la ley le daba, lo ha hecho con el convencimiento de que esas medidas no se habían creado en beneficio absoluto de la justicia sino en beneficio de la conciencia del juez.⁶⁹

En efecto, más allá de que el ejercicio de la oficiosidad permita a las partes acercarse a una resolución más justa, no es menos cierto que, en el caso específico de la prueba, ésta también constituye una herramienta para el juzgador tributario, que le permitirá conseguir elementos que configuren su convencimiento que quedará plasmado en su fallo.⁷⁰

Por otro lado, quienes cuestionan esta facultad derivada del principio de oficiosidad, se refieren a la discusión de “hasta qué punto la prueba judicial dispuesta de oficio guarda compatibilidad constitucional con el principio del *due process of law* y sus derivados, en especial la *imparcialidad* y la *imparcialidad* que debe orientar la actuación del juez en el curso del proceso.”⁷¹ Al respecto se puede refutar este argumento con el siguiente con cuyo criterio se conviene:

Cuando el juez tributario hace uso de la facultad oficiosa no afecta su condición de imparcialidad; aunque los detractores de esta facultad mencionen éste como su principal argumento, se puede concluir, en primer lugar, que la imparcialidad es un

⁶⁸ Véase: Gumerato Ramos, “Repesando la prueba”, 953; Mejía, “La prueba en el proceso”, 60; Muñoz, “La prueba de oficio”, 22.

⁶⁹ Sentis Melendo, “La iniciativa”, 98.

⁷⁰ Terán, “Principios constitucionales”, 294-295. “Si tenemos en cuenta que el Poder Judicial, es el encargado de cumplir la voluntad del constituyente, materializada en las cláusulas de la Constitución, resulta evidente que las jueces, juezas y tribunales no pueden desentenderse de las consecuencias dañosas de sus decisiones, debiendo computarlas en el marco de las posibilidades que le brinda la ley o, en su caso, la Constitución, para optar por la solución que mejor contribuya a una resolución más justa.”

⁷¹ Gumerato Ramos, “Repesando la prueba”, 947.

atributo que debe estar presente de forma transversal en todas las actuaciones del juez, no solo cuando ordena diligencias probatorias. Además, cuando dispone de oficio la realización de determinados medios de prueba, lo hace en cumplimiento irrestricto de sus obligaciones de juzgador, es decir, de realizar el control de la legalidad de los actos de la administración tributaria, del cumplimiento del ordenamiento jurídico y, por ende, en tutela de los derechos de los sujetos pasivos; y, como resultado, estos fines no podrían catalogarse como pérdida de imparcialidad sino, al contrario, como ejercicio pleno de su deber.⁷²

Es evidente, pues, que el juzgador como actor principal en el desarrollo probatorio podrá ir formando su convencimiento acerca de los hechos alegados y probados por las partes a lo largo del proceso judicial, que alcanzarán la cúspide en el momento en que dicte su sentencia. Estos “poderes instructorios”⁷³ del juzgador no pueden, sin embargo –como quedó dicho en líneas anteriores- carecer de límites, sino que su ejercicio debería estar subordinado a la normativa constitucional y legal, para evitar excesos realizados en nombre del principio de oficiosidad.

En otro orden de cosas, gran parte de la doctrina se limita a analizar el principio de oficiosidad únicamente a la luz de la instancia probatoria; empero, existen otras actuaciones jurisdiccionales que pueden relacionarse con este principio. Verbigracia, el impulso procesal⁷⁴ que –tal como se analizó en el apartado precedente- en el principio dispositivo es potestad exclusiva de las partes, pero por la aplicación del principio de oficiosidad, deja de lado al actor y al demandado y, con algunos matices, se convierte en responsabilidad del juez tributario, a quien le compete la prosecución del proceso judicial una vez presentada la demanda. De ahí que se considere como sinónimos el principio de oficiosidad con el de impulso oficial, o a éste último como subprincipio del primero.⁷⁵ Con fundamento en el impulso de oficio, se abandona la idea generalizada que asocia la prosecución del proceso como responsabilidad exclusiva de las partes, por una defensa del accionar del juez como promotor de las diferentes etapas procesales.

⁷² Muñoz, “La prueba de oficio”, 46.

⁷³ Gumerato Ramos, “Repesando la prueba”, 958.

⁷⁴ Couture, “Fundamentos de Derecho”, 142. “Se denomina impulso procesal al fenómeno por virtud del cual se asegura la continuidad de los actos procesales y su dirección hacia el fallo definitivo”.

⁷⁵ Gordillo, “Tratado de Derecho”, PRA-II-3

Adicionalmente, este principio también se vislumbra en el ejercicio del control de legalidad que efectúa en el Ecuador el juzgador tributario en su sentencia, tanto del acto administrativo que ha sido impugnado, como de los antecedentes y demás hechos relacionados con éste, en virtud del cual, puede alejarse del objeto de la litis que han determinado las partes –característica esencial del principio dispositivo- y fallar de un asunto alejado del definido por ellas.

En este aspecto tan particular, la doctrina no ha sido prolífera; no obstante, hace relación, en primer lugar, al rol del juez tributario en un proceso en el que se protegen los derechos del contribuyente frente al Estado y, en segundo, de vigilar las actuaciones de la administración en el ejercicio de sus facultades. Por ello, cabe referir que las consecuencias del ejercicio del control de legalidad son: “limita el espacio en que la Ley y las normas deben actuar en un caso concreto en el cual se produce este control; afirma el orden prelativo de las normas subordinadas; y, finalmente, mide los poderes que la norma confiere a la Administración al momento de dictar un acto administrativo.”⁷⁶

No se debe olvidar que el control de legalidad de los actos de la administración pública se relaciona directamente con el principio de legalidad⁷⁷ en virtud del cual está “terminantemente prohibido ultrapasarse los límites de la competencia atribuida a ella”⁷⁸, hecho que es revisado por el juez tributario en el proceso judicial, de oficio, contraponiéndose al principio dispositivo. Es evidente, también, que en el ejercicio de este control de legalidad, deben existir cotos, pero ni la doctrina ni la legislación los han tratado con esmero; en efecto, el límite respecto al contenido de la sentencia, en general, para el Derecho Procesal, será la congruencia entre lo pedido por las partes y lo que el juez resuelva:

⁷⁶ Andrea Aguirre Bermeo, “El control de legalidad en materia tributaria”. (Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2008), 53.

⁷⁷ *Ibid.*, 46. “El principio de legalidad tributaria puede ser considerado desde dos perspectivas diferentes. La primera que se refiere a las fuentes del derecho y la jerarquía de los preceptos para ejercer la potestad tributaria normativa, y la segunda al obrar de la Administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria de aplicación, es decir, a la producción normativa y a la esfera aplicativa.” Es este segundo ámbito el que será revisado por el juez tributario durante el juicio sujeto a su resolución.

⁷⁸ Fabiana Del Padre Tomé, *La prueba en el Derecho Tributario* (Lima: ARA Editores, 2011), 247.

En cuanto al contenido: a) el juez debe resolver todas las cuestiones esenciales que hayan sido objeto del proceso; b) su decisión debe guardar correlación (congruencia con lo pedido y resistido); y, c) en lo que atañe al contenido volitivo, el fallo debe ser expresión de la libre voluntad jurisdiccional del tribunal. [...] El tribunal debe abstenerse de considerar cuestiones ajenas a la litis. No se puede omitir, de una parte, la consideración de una cuestión esencial; no se puede introducir, de la otra, una cuestión extraña a la otra.⁷⁹

Sin embargo, en el caso específico del contencioso tributario, el control de legalidad que ejercen los jueces, se aleja del principio de congruencia de la sentencia, pues el juzgador no solo se enmarca en el *thema decidendum*⁸⁰ puntualizado por las partes, sino que puede ir más allá, revisando una serie de cuestiones que surjan de los antecedentes y fundamentos del acto administrativo impugnado. Es claro que en su sentencia, también resolverá todas las cuestiones planteadas por las partes -ese será el contenido mínimo de su fallo⁸¹- pero éstas no le serán limitativas, pues puede, asimismo, apartarse del criterio que se atribuya a determinados hechos.

Se altera, de esta forma, la visión procesal de que el juez no puede considerar cuestiones ajenas a la litis, porque a pesar de que es claro que el juzgador analizará aspectos relativos al proceso, no es menos cierto, que puede resolver sobre cuestiones que no han sido enunciadas por las partes, lo que podría ser cuestionado⁸² por quienes no se encuentran en la esfera de la justicia tributaria, en la que a la luz del principio de oficiosidad y de la normativa vigente, se ejercita el control de legalidad por parte del juzgador en su fallo.

De lo dicho, se colige que aunque la doctrina haya centrado su atención en el ejercicio de la prueba en relación con el principio de oficiosidad, en materia contencioso

⁷⁹ De la Rúa, “Teoría general”, 139-141.

⁸⁰ Sobre el *thema decidendum*, léase: García Vizcaíno, “Manual de Derecho”, 439-440 y Palacio, “Manual de Derecho”, 54. Se entiende por *thema decidendum* al tema o materia de la decisión judicial. Nelson Nicolliello, *Diccionario del latín jurídico* (Buenos Aires: Editorial BdeF, 2004, primera reimpresión), 274. “El principio dispositivo impone que sean las partes, exclusivamente, quienes determinen el *thema decidendum*, debiendo el juez, por lo tanto, limitar su pronunciamiento a las alegaciones formuladas por aquéllas [sic] en los actos de constitución del proceso (demanda, contestación, reconvencción y contestación a ésta)”. “Las partes determinarán el *thema decidendum*, de modo que el juzgador debe dictar sentencia conforme las pretensiones deducidas en litigio; de lo contrario, sentenciará *extra petita o ultrapetita*.”

⁸¹ De la Rúa, “Teoría general”, 140.

⁸² *Ibíd.*, 141. Por ejemplo, se establece que “el fallo que se aparta de los concretos límites del objeto procesal y excede de las pretensiones de las partes quebranta una forma esencial.”

tributaria en el Ecuador, este principio aborda otros ámbitos del proceso –lo que será analizado en el capítulo siguiente de la presente tesis-. Es relevante, sin embargo, también referirse desde el punto de vista doctrinario, a la particular iniciativa probatoria que tiene el juez amparado en el principio de oficiosidad, tal como se verá en los apartados siguientes.

2.2.1. Verdad procesal versus verdad material

Se considera que en materia contencioso tributaria, se persigue fundamentalmente la verdad material por sobre la procesal⁸³. Esta materia “participa fuertemente de un contenido inquisitivo [...] y los conceptos de “verdad material” que trasunta la “verdad de los hechos” y la posibilidad de apartamiento de las alegaciones de las partes”⁸⁴; entonces, la verdad material se entiende como sinónimo de “verdad de los hechos”⁸⁵ y permite concluir que el espíritu del principio de oficiosidad se asocia con ésta y no con la verdad procesal, esto es, aquella que se deriva de lo que consta de autos, de lo que han aportado esencialmente las partes dentro del expediente judicial, que es la que promueve el principio dispositivo.

De esta forma, en materia tributaria se destaca la búsqueda de la verdad material también llamada por algunos tratadistas como “verdad jurídica objetiva”⁸⁶ en la que el juez puede alejarse de lo que las partes han señalado como de su interés procesal y probatorio y fijar sus propias metas encaminadas a su convencimiento y arribar a la verdad material. Así las cosas, la decisión judicial se fundará en los medios probatorios aportados por las partes en el proceso, pero también en aquellos que él ha buscado de oficio, es decir, los que permiten que “el juez llegue al conocimiento directo de los

⁸³ A pesar de que gran parte de la doctrina asocia a la verdad material con el procedimiento administrativo tributario y a la verdad formal o procesal con el contencioso tributario en sede judicial.

⁸⁴ Miguel Tesón, “La prueba en el procedimiento y en el proceso tributario”, en Alejandro C. Altamirano, coord., *El procedimiento tributario* (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998), 297.

⁸⁵ *Ibíd.*, 297.

⁸⁶ José Osvaldo Casás, “El marco constitucional del procedimiento y el proceso tributario”, en Alejandro C. Altamirano, coord., *El procedimiento tributario* (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998), 68.

hechos por su iniciativa probatoria”⁸⁷, lo que coloca al juez en un lugar estelar en el desarrollo probatorio.

A este respecto, se levantan voces en contra de que el juzgador cuente con esta iniciativa, la que se estima afecta a su imparcialidad pero, al contrario, se coincide con la posición de que “la imparcialidad no se opone al descubrimiento de la verdad y nadie tiene derecho a ocultarla para que el juez declare cierto el hecho que no lo es, y viceversa”⁸⁸; no puede olvidarse la finalidad del contencioso tributario, al que le es propia esta iniciativa probatoria de oficio –aunque se oponga a las directrices del principio dispositivo- ya que “de no ser así, se estaría asimilando la función y lógica del procedimiento tributario al proceso civil. En este caso, como se sabe, no sólo el órgano jurisdiccional tiene una distinta posición frente al particular, sino que la labor probatoria busca despejar únicamente los hechos controvertidos por las partes. Es decir, se limita a la constatación de una verdad formal.”⁸⁹

Abstractamente se puede concebir al juez como investido de todos los poderes necesarios para descubrir la verdad (principio inquisitorio) o como constantemente sujeto a la iniciativa de la parte (principio dispositivo); en la práctica, ninguno de estos principios se halla completo y consecuentemente aplicado, sino que armonizan en distinta proporción, según los lugares y las épocas.⁹⁰

Lo citado es evidente en la medida en que el juez tributario, en la persecución de la verdad material se fundamentará en lo que aporten las partes en el proceso (verdad procesal), pero conjugándolo con lo que haya descubierto por sí, pues se encuentra obligado a comprobar la verdad de los hechos relativos al interés, obligación o derecho de un contribuyente. De tal manera que con relación a la prueba, “se reconoce una excepción en cuanto el juez se halla imposibilitado de fallar por falta de ella y del proceso aparecen datos o indicios respecto de la existencia de medios probatorios que

⁸⁷ Devis Echandía, “Compendio de la prueba”, Tomo I, 32.

⁸⁸ *Ibíd.*, 51.

⁸⁹ Percy Bardales Castro, “Breves notas sobre la aplicación del principio de verdad material en el procedimiento tributario”, <http://www.ius360.com/publico/tributario/breves-notas-sobre-la-aplicacion-del-principio-de-verdad-material-en-el-procedimiento-tributario/>. (Consultado el 8 de agosto de 2015).

⁹⁰ Chiovenda, “Derecho Procesal”, 204.

haría coincidir la verdad material con la verdad procesal, caso en el cual el juez puede ordenar de oficio la práctica de determinadas pruebas.”⁹¹

En otro orden de ideas, los alcances del principio de verdad material no se circunscriben a la etapa probatoria, sino que también se corresponden con el impulso del proceso, es decir, con el principio de impulso de oficio⁹², por el que el juez adopta un papel promotor del proceso, no en su inicio, como ya quedó señalado anteriormente, pero sí en el desarrollo del mismo, promoviendo la continuación de las diferentes etapas procesales aun cuando las partes no se lo requieran.

Por ello, existen argumentos que justifican la búsqueda de la verdad real como un deber del juez para dictar una sentencia en la que se refleje la realización de la justicia, lo que implicaría la consecución de la verdad material, toda vez que el juez tiene el “compromiso” de juzgar bien⁹³, de lo que se concluye que el alejamiento del principio de verdad procesal en materia contencioso tributaria es una garantía para las partes que avala además el debido proceso y confirma, de esta manera, la actuación de un juez activo que ha llegado a una sentencia apegada a la realidad de los hechos, lo que es de “interés público, indudable y manifiesto en la función que desempeña en el proceso.”⁹⁴

2.2.2. Iniciativa probatoria

Respecto del ejercicio del principio de oficiosidad en relación a la iniciativa de la prueba, si bien se puede estimar esta acción como potestativa del juez, otros criterios la determinan como una obligación de éste ligada directamente con su deber de esclarecimiento de la verdad⁹⁵ y, por ende, se concluye que al juez tributario ostenta, de igual manera que las partes, el deber del ejercicio de la prueba.

En este sentido, se concuerda con el postulado de que es un *deber*⁹⁶ del juez – particularmente tributario- tomar acción y solicitar pruebas que considere necesarias en

⁹¹ Santiago Andrade Ubidia, “La Constitución Política y la administración de justicia” en Roberto Viciano, ed., *Estudios sobre la Constitución ecuatoriana de 1998* (Valencia: CEPS, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2005), 328.

⁹² Gordillo, “Tratado de Derecho”, PRA-II-3.

⁹³ Gumerato Ramos, “Repesando la prueba”, 950.

⁹⁴ Florian citado por Davis Echandía, “Compendio de la Prueba”, 35.

⁹⁵ Sentis Melendo, “La iniciativa”, 99.

⁹⁶ Devis Echandía, “Compendio de la Prueba”, 52.

el desarrollo del proceso “para verificar los hechos alegados por las partes y para evitar nulidades y providencias inhibitorias”⁹⁷, pues no se debe olvidar que el juez tributario no fallará por falta de pruebas, siendo ésta una excepción que le permite ejercer la facultad oficiosa de disponer los medios probatorios que estime pertinentes, a la que se denomina “facultad inquisitiva probatoria”⁹⁸.

En efecto, “la iniciativa probatoria del juez tributario es una garantía para las partes a fin de que se dicten sentencias que resuelvan sobre lo principal, sin que el juzgador pueda alegar falta de medios probatorios que conformen su criterio resolutivo encaminado a alcanzar la verdad material.”⁹⁹ Aún en otras materias como la civil, cuya finalidad es particular, existen tratadistas que acreditan que el juez tenga iniciativa probatoria, aunque las partes hayan actuado con desidia probatoria, en la búsqueda de la verdad probatoria:

Los jueces y magistrados pueden y deben suplir la total o parcial inactividad probatoria de las partes, pues su función es buscar en lo posible la verdad a los hechos alegados sobre los cuales deben basar su sentencia o la decisión del incidente. [...] Nada impide que se decreten oficiosamente pruebas que se decreten extemporáneamente por las partes, o la repetición de pruebas practicadas ilegalmente; por el contrario, si el juez o magistrado considera que esas pruebas son convenientes para esclarecer la verdad o verificar los hechos que deben servir de base a su sentencia o al auto que decida un incidente, es un deber suyo decretarlas oficiosamente.¹⁰⁰

Lo dicho, sin embargo, no significa que exista una reversión de la carga de la prueba¹⁰¹, pues “es carga de las partes ungir y efectivizar la producción de la prueba a riesgo de que una negligencia en esta etapa pueda producir la pérdida de la oportunidad de su producción si por su inactividad la misma no se efectiviza”¹⁰², sino que, en caso de que el juzgador tributario estime necesario la realización de determinados medios

⁹⁷ Mauro Cappelletti, *Proceso e ideología* (Bologna: Editorial Il Mulino, 1969), 143.

⁹⁸ Devis Echandía, “Compendio de la prueba”, 53.

⁹⁹ Muñoz, “La prueba de oficio”, 30.

¹⁰⁰ Devis Echandía, “Compendio de la prueba”, 52.

¹⁰¹ *Ibid.*, 61. “En caso de carencia probatoria –total o parcial- el litigio se resuelve aplicando las reglas del *onus probandi*, haciendo caer sobre el incumplidor los efectos de la carga respectiva.”

¹⁰² Tesón, “La prueba en el procedimiento”, 302.

probatorios, esta facultad pueda ejercerla a su arbitrio, siempre que la misma se encuentre limitada –o deba estarlo¹⁰³- de alguna manera.¹⁰⁴

Además, la nota transcrita lleva a abordar un aspecto particular del contencioso tributario, que hace relación a la prueba actuada extemporáneamente. En efecto, en el caso ecuatoriano la norma de la materia¹⁰⁵ permite al juez valorar al juez aún aquellas pruebas que han tenido lugar fuera del término probatorio, lo que se justifica “en razón del interés público que existe en que la sentencia sea verdaderamente justa de acuerdo con la realidad de los hechos y no con la simple apariencia que presente una prueba incompleta”¹⁰⁶, más aún en el contencioso tributario, en que se encuentra al contribuyente frente a un Estado en el ejercicio pleno de su facultad de *imperium*.

Para finalizar, de lo analizado en el presente capítulo se evidencia que sustancialmente con relación a la iniciativa probatoria –pero también en otros ámbitos, como el impulso del proceso, la determinación con el objeto de la litis, etc.-, existe una gran distancia entre lo que establece el principio dispositivo y el de oficiosidad, desde el punto de vista doctrinario y todavía más en la práctica; empero, se justifica este debate en la medida que se relacionan con los medios que lleven al juzgador a su convencimiento.

Se concluye que tanto el principio dispositivo como el de oficiosidad se mezclan en la práctica procesal¹⁰⁷, con mayor medida en el contencioso tributario, en el que se estima deben convivir en armonía -aunque para algunos procesalistas los mismos sean irreconciliables¹⁰⁸- a pesar de que por mandato constitucional y en razón de la materia, busque adoptarse un sistema puro en el Ecuador. Más bien, se coincide con la posición

¹⁰³ Léase respecto a una propuesta de límites a la facultad oficiosa del juez tributario en cuanto a su iniciativa probatoria a Muñoz, “La prueba de oficio”, 33.

¹⁰⁴ En el capítulo II de la presente tesis, se analizarán qué límites establece el ordenamiento jurídico ecuatoriano respecto a la iniciativa probatoria del juez.

¹⁰⁵ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 270, sobre la valoración de las pruebas.

¹⁰⁶ Devis Echandía, “Compendio de la prueba”, 53.

¹⁰⁷ *Ibíd.*, 54. “Y así es como resulta inexorable la referencia de los autores a que tal o cual ley es ‘predominantemente dispositiva, con algunas pautas inquisitivas’, o, por el contrario, ‘que es fundamentalmente inquisitiva con algunos rasgos dispositivos...’ Y es que, siguiendo esta corriente legislativa contemporánea –y si se nos dispensa seguir con la metáfora política- se afirma que, tal como acontece con esa área, disposición e inquisición son posiciones extremas y, como tales, ambas negativas.”

¹⁰⁸ *Ibíd.*, 54-55.

de aquellos tratadistas¹⁰⁹ que con una visión más conciliadora, convienen en que no existen sistemas absolutos, sino que los hay con *prevalencia* de un sistema sobre otro que influyen la materia de la cuestión¹¹⁰; en el caso en particular del contencioso tributario, el juez buscará entonces una armonización entre ambos principios en el ejercicio de su deber de tal, pero en cumplimiento del marco normativo que lo obliga, asociación que no será tarea fácil tal como se revisará en el capítulo siguiente del presente trabajo investigativo.

Finalmente, cabe decir que el principio dispositivo es aquel en el que predomina la actuación de las partes procesales, puesta a la vista del juzgador, cuyo papel será pasivo, pues se limitará únicamente a controlar el transcurso del juicio, sin realizar actividades que no le sean requeridas. A diferencia del principio de oficiosidad, en que el juez toma un rol protagónico de dirección e impulso del proceso, aún por sobre la voluntad de las partes y de su participación.

¹⁰⁹ Alsina, “Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal”, Tomo I, 102-103.

¹¹⁰ *Ibíd.*

Capítulo segundo

Análisis de los principios dispositivo y de oficiosidad a la luz del proceso contencioso tributario ecuatoriano en la legislación nacional

1. El proceso contencioso tributario

El Código Tributario define a la jurisdicción contencioso tributaria en su artículo 217, al siguiente tenor:

La jurisdicción contencioso tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.

Respecto de la norma transcrita se puede determinar, en primer lugar, que el contencioso tributario ecuatoriano es un proceso¹¹¹ en que las partes procesales serán *sine qua non*, por un lado, como demandado, el sujeto activo¹¹² de la obligación tributaria¹¹³, esto es, el Estado actuando a través de sus administraciones tributarias como acreedor del tributo y, por otro, como actor, el sujeto pasivo, es decir, “aquel llamado al cumplimiento de la prestación sea por obligación propia, sea por obligación ajena.”¹¹⁴

¹¹¹ En palabras de Palacio, citado por Folco, “Procedimiento Tributario”, Tomo I, 43-44, el *proceso* es el “conjunto de actos recíprocamente coordinados entre sí, conforme a reglas preestablecidas, que tienen por fin decidir una controversia entre partes (litigio), por una autoridad imparcial e independiente (juez) y con fuerza legal (cosa juzgada).”

¹¹² Troya, “Manual de Derecho”, 151. “El sujeto activo es un ente público, ya el Estado, ya las regiones, ya las provincias, municipios o entidades diversas con competencia político territorial, así como otros que no la posean pero que tienen a su cargo variados cometidos de carácter público. En ellos antes que el territorio prima la materia.”

¹¹³ José Carlos Bocchiardo, “Derecho Tributario sustantivo o material”, en Horacio García Belsunce, dir., *Tratado de Tributación*, Tomo I, *Derecho Tributario*, Vol. 2 (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003), 139. A esta obligación tributaria se la asocia con una característica de “bipolaridad” pues requiere la existencia de dos sujetos: el acreedor o sujeto activo y el deudor o sujeto pasivo.

¹¹⁴ Troya, “Manual de Derecho”, 152.

En segundo lugar, se comprueba que esta jurisdicción se la otorga como potestad pública exclusiva del juzgador –perteneciente a la Función Judicial¹¹⁵- para que administre justicia tributaria y conozca impugnaciones¹¹⁶, acciones directas¹¹⁷ y otros asuntos de su competencia¹¹⁸, lo que la diferencia de otras legislaciones¹¹⁹, como la

¹¹⁵ La Constitución de la República del Ecuador se aleja de la teoría clásica de la división del Estado de Montesquieu en tres poderes y determina que existen cinco funciones en el Estado: ejecutivo, legislativo, judicial, electoral y transparencia y control social.

¹¹⁶ *Código Orgánico Tributario*, art. 220, que dice: “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: 1a. De las que formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes; 2a. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos; 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; 4a. De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código; 5a. De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión; 6a. De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales; 7a. De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso; y, 8a. De las demás que se establezcan en la ley.”

¹¹⁷ *Código Orgánico Tributario*, art. 221, que señala: “Acciones directas.- Igualmente, el Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones directas que ante él se presenten: 1a. De las que se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas; 2a. De las de pago por consignación de créditos tributarios, en los casos establecidos en este Código o en leyes orgánicas y especiales; 3a. De las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, según la ley cuya violación se denuncie. No habrá lugar a esta acción, después de pagado el tributo exigido o de efectuada la consignación total por el postor declarado preferente en el remate o subasta, o de satisfecho el precio en el caso de venta directa, sin perjuicio de las acciones civiles que correspondan al tercero perjudicado ante la justicia ordinaria; 4a. De nulidad del remate o subasta en el caso 4 del artículo 207; y, 5a. De las de pago indebido o del pago en exceso, cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue la reclamación de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria. La acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido, cuando, estando tramitándose aquella, se pague la obligación.”

¹¹⁸ *Ibíd.*, art. 222, que manifiesta: “Otros asuntos de su competencia.- Corresponde también al Tribunal Distrital de lo Fiscal el conocimiento de los siguientes asuntos: 1. De las excepciones al procedimiento de ejecución, señaladas en el artículo 212; 2. De las tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en coactivas por créditos tributarios; 3. De los recursos de apelación de providencias dictadas en el procedimiento de ejecución, en los casos de los artículos 176, 191 y 209; y, de los recursos de nulidad, en los determinados en los ordinales 1, 2 y 3 del artículo 207; 5. De los conflictos de competencia suscitados entre autoridades de distintas administraciones tributarias, conforme al artículo 80; 6. Del recurso de queja; y, 7. De los demás que le atribuya la ley.”

¹¹⁹ Con fines metodológicos en la presente investigación se ha realizado un trabajo de comparación fundamentalmente con la legislación argentina, en razón de las particularidades que ésta representa con respecto al proceso contencioso tributario ecuatoriano.

argentina¹²⁰, en la que existen órganos jurisdiccionales dentro de la Función Ejecutiva¹²¹, pero independientes de la administración tributaria, que tienen como “finalidad asegurar la real protección a los contribuyentes y responsables impositivos, ostentando caracteres que configuran lo jurisdiccional, pues dirime las diferencias que se susciten entre partes.”¹²²

En el Ecuador rige el principio de la unidad jurisdiccional¹²³, en virtud del cual ninguna autoridad de las demás funciones del Estado puede administrar justicia ordinaria¹²⁴, por lo que se advierte que solo el juez de lo contencioso tributario será el responsable de la dirección y resolución del proceso en esta materia que se lleva a cabo entre el Estado y el particular. Al respecto cabe citar la reflexión sobre la trascendencia de esta facultad del juzgador:

En una organización política y social en donde el Estado no se encuentre sometido al orden jurídico, no existe un Estado de derecho. [...] Una de las manifestaciones básicas del sometimiento del Estado al orden jurídico es la posibilidad de que éste pueda ser demandado o, lo que es lo mismo, ser llevado a juicio cuando sus acciones u omisiones afectan los derechos o intereses legítimos de los ciudadanos.¹²⁵

En tercer lugar, es posible inferir de la norma legal citada que a partir de ella se encuentra operativizado el derecho constitucional de las personas –naturales y sociedades- a recurrir el fallo o resolución que atente contra sus intereses¹²⁶ y, de esta

¹²⁰ Al respecto véase Horacio Díaz Sieiro, “Derecho Tributario sustantivo o material”, en Horacio García Belsunce, dir., *Tratado de Tributación*, Tomo I, *Derecho Tributario*, Vol. 2 (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003), 250. Que a su vez encuentra sus referentes en el Tribunal de la Federación Mejicana y la *Tax Court* de los Estados Unidos.

¹²¹ Cfr. Folco, “Procedimiento Tributario”, Tomo II, 290. Este órgano se denomina Tribunal Fiscal de la Nación, creado por la Ley 15.265 publicada en el Boletín Oficial de 27 de enero de 1960.

¹²² *Ibíd.*

¹²³ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], cap. cuarto “Función Judicial y Justicia Indígena”, art. 168, num. 6 ([Quito, Asamblea Nacional Constituyente]) y Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, en Registro Oficial 544, Suplemento (9 de marzo de 2009), art. 10.

¹²⁴ *Constitución Nacional de la República Argentina* [1853], ([Buenos Aires]: Convención Nacional de Constituyentes, art. 109 que dice: “En ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales (...)”). Por lo que hasta la fecha se generan debates sobre la constitucionalidad de la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación.

¹²⁵ Díaz Sieiro, “Derecho Tributario sustantivo”, 250.

¹²⁶ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], tít. II “Derechos”, cap. octavo “Derechos de protección”, art. 76, num. 7, lit. m.

forma, tutelar su derecho de acción aún en contra del Estado¹²⁷, espíritu que dio origen al contencioso administrativo en general y, en particular, al contencioso tributario; y, de esta manera “garantizar los derechos de los individuos frente a la actividad ilegítima de la Administración.”¹²⁸

Otra forma de garantizar¹²⁹ al sujeto pasivo en el Ecuador¹³⁰ su acceso a la jurisdicción contencioso tributario es la disposición legal que le exime del agotamiento de la vía administrativa para poder concurrir ante los tribunales e impugnar un acto de la administración.¹³¹

De las consideraciones expuestas, surge una distintiva caracterización del proceso contencioso tributario respecto de los poderes del juez en el mismo:

El proceso tributario se caracteriza, en general, o tiende a caracterizarse, superando concepciones jurídicas adversas, como un sistema procesal con amplias atribuciones del juez para llegar a determinar la reales relaciones jurídicas sustantivas, esto es, las obligaciones tributarias y las pretensiones correspondientes del Fisco, aún más allá de las alegaciones y probanzas de las partes.¹³²

¹²⁷ José Osvaldo Casás, “El marco constitucional del procedimiento y el proceso tributario”, en Alejandro C. Altamirano, coord., *El procedimiento tributario* [Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998], 35. Sobre la posibilidad de actuar en contra del Estado cabe señalar que “es necesario admitir la demandabilidad del Estado y la revisión de los actos de determinación tributaria sin que sea menester, a tales fines, dar satisfacción a recaudos irrazonables. Ello así, puesto que el derecho de acceder al proceso no debe ser solo teórico, sino efectivo y materializable en los hechos.”

¹²⁸ Guillermo Muñoz y Carlos Greco, *Fragmentos y testimonios del Derecho Administrativo* (Buenos Aires: Ad-hoc, 1999), 676.

¹²⁹ José Osvaldo Casás, “Tutela jurisdiccional en materia tributaria”, en Clara Rescia de De la Horra, dir., *Doctrina judicial tributaria comentada*, Tomo V (Rosario: Editorial Juris, 2000), 45. “Es necesario admitir la demandabilidad del Estado y la revisión de los actos de determinación tributaria sin que sea menester, a tales fines, dar satisfacción a recaudos irrazonables. Ello así, puesto que el derecho de acceder al proceso no debe ser solo teórico, sino efectivo y materializable en los hechos.”

¹³⁰ Cfr. Díaz Sieiro, “Derecho Tributario sustantivo”, 264. En países como Argentina, hasta la presente fecha se establece como requisito para concurrir ante el Poder Judicial la interposición de recursos administrativos que determinen el agotamiento en esta sede para poder demandar al Estado, tanto en lo contencioso administrativo como lo contencioso tributario.

¹³¹ A raíz de la expedición de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la iniciativa privada (Ecuador, *Ley 50*, en Registro Oficial No. 349, Quito, 31 de Diciembre de 1993) se definió en su artículo 38 que: “No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa.”

¹³² Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, cuarta edición), 443.

En otro orden de cosas, de lo dicho también se infiere que el sistema de control jurisdiccional dentro del cual se incluye el proceso contencioso tributario ecuatoriano¹³³ es el denominado por la doctrina como “sistema de jurisdicción única, en donde sea cual fuere la materia de la controversia existente entre partes, y aun cuando alguna de ellas sea el propio Estado, siempre el conflicto se somete a resolución de tribunales dependientes del Poder Judicial.”¹³⁴

Luego, haciendo referencia a la naturaleza del proceso contencioso tributario, no existe una posición única de la doctrina, pues se le endilga por un lado una “condición intermedia”¹³⁵ (inicia siempre previo solicitud de una parte –lo que lo acerca al principio dispositivo; empero, su prosecución se efectúa de oficio por parte del juez, por lo que se le caracteriza con una naturaleza cuasi oficiosa o investigativa en la que rige el principio de oficiosidad¹³⁶).

Otras corrientes, lo visualizan como “un proceso de partes y no un proceso absolutamente oficioso”¹³⁷, catalogándolo como un proceso no dispositivo como el civil¹³⁸; otros, en cambio, lo vislumbran como un proceso inquisitivo ya que el juez tiene a su cargo “dirigir el procedimiento y ordenar que se practique toda diligencia que sea conveniente para el esclarecimiento de la verdad y la justa resolución de la cuestión planteada.”¹³⁹ La ex Corte Suprema de Justicia y la actual Corte Nacional de Justicia han sido coincidentes al calificar al proceso contencioso tributario como “cuasi-oficioso”¹⁴⁰, así:

La Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema y esta Sala, han reconocido en varios fallos, que el proceso contencioso tributario no es enteramente dispositivo, sino cuasi-

¹³³ Al contencioso tributario argentino también se lo considera como de jurisdicción única, pues a pesar de que las resoluciones de la administración pueden impugnarse ante el Tribunal Fiscal de la Nación –que es administrativo– el fallo del mismo será revisado en sede judicial.

¹³⁴ Díaz Sieiro, “Derecho Tributario sustantivo...”, 265.

¹³⁵ Troya, “Manual de Derecho”, 319-320.

¹³⁶ *Ibíd.*, 321.

¹³⁷ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999, séptima edición), 430.

¹³⁸ *Ibíd.*

¹³⁹ Tesón, “La prueba en el procedimiento”, 294.

¹⁴⁰ Véase en este sentido las sentencias dictadas por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en los siguientes recursos de casación: 352-2009, 64-2007 y 65-2010.

oficioso, y que existen fases del mismo en las que el impulso corresponde al Juez. Una de esas fases precisamente es la de dictar sentencia luego de haber finalizado el trámite propio de la causa.¹⁴¹

Lo dicho permite establecer que si el máximo órgano de la Función Judicial en el Ecuador en sus fallos¹⁴² acerca al proceso contencioso tributario al principio de oficiosidad, aún después de la vigencia de la Constitución de la República de 2008, no es difícil concluir que en el ejercicio de su función de tal, el juez tributario se enfrentará al reto de conjugar la norma constitucional que consagra el principio dispositivo como rector de la administración de justicia -sin ningún distingo- con las facultades propias que tanto la normativa nacional como la jurisprudencia y la doctrina le otorgan durante el desarrollo de este particular proceso contencioso tributario, tal como se verá en el presente capítulo.

2. El principio dispositivo en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

2.1. Constitucionalización del principio dispositivo

El numeral 6 del artículo 168 de la Constitución de la República establece:

La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios: [...] 6. La sustanciación de los procesos en todas las materias, instancias, etapas y diligencias se llevará a cabo mediante el sistema oral, de acuerdo con los principios de concentración, contradicción y *dispositivo*.

Así las cosas, se puede mencionar que, conforme la investigación de Alfonso Asdrúbal Granizo, ninguna otra Constitución en Latinoamérica¹⁴³ consagra de forma

¹⁴¹ Ecuador. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, [Sentencia dictada el de 18 de mayo de 2011 en el recurso de casación No. 352-2009], en Registro Oficial No. 412 Edición Especial, 19 de marzo de 2013.

¹⁴² Marco Albán, “El desbordamiento de las fuentes del Derecho Tributario”, en Marco Albán y César Montaña, coord., *Tópicos Contemporáneos de Derecho Tributario* (Quito: Editorial Cevallos, 2013), 48. Si bien no existe un precedente jurisprudencial dictado en cumplimiento de los presupuestos previstos en el artículo 185 de la Constitución de la República que ratifique esta posición, la línea jurisprudencial mantenida por el órgano máximo de la justicia ecuatoriana ha sido permanente en este sentido. Además, no debe olvidarse que “si bien el art. 425 de la Constitución no prevé expresamente a la jurisprudencia como fuente de derecho, puede perfectamente que se encuentra incorporada en la parte que dice: ‘y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.’”

¹⁴³ Alfonso Asdrúbal Granizo Gavidia, “Principio dispositivo y prueba ordenada de oficio en el procedimiento laboral oral” (Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2007,

taxativa al principio dispositivo como rector de la justicia, ni lo hace con tanto esmero, puesto que de la lectura de la norma constitucional citada se evidencia que el constituyente procuró un proceso oral en todas las materias –incluyendo la contencioso tributaria-, pero también perseguía que esta oralidad esté presente en cada diligencia e instancia de las mismas, con una manifestación transversal de, entre otros, el principio dispositivo.

Si bien la inclusión de este principio en el sistema procesal ecuatoriano no es una innovación de la Constitución de 2008¹⁴⁴, como tampoco lo es la consideración de este sistema como un medio para la realización de la justicia¹⁴⁵, sí puede afirmarse que dicho principio ha sido desarrollado por primera vez por la legislación secundaria expedida con posterioridad a la puesta en vigencia de la norma suprema de 2008. En efecto, en el capítulo II del título I del Código Orgánico de la Función Judicial, cuando se hace referencia a los principios que rigen a la Función Judicial, en el artículo 19 se señala:

77-79. En efecto, el principio dispositivo no ha sido consagrado en las siguientes normas supremas: “Constitución de la Nación Argentina, Sección Tercera, “El Poder Judicial”, Capítulos Primero y Segundo, Artículos 108-119. Constitución de la República Federativa de Brasil, Capítulo III, “Del Poder Judicial”, Secciones I - V; Artículos 92-117. Constitución de Chile, Capítulo VI, “Poder Judicial”, Artículos 73-80. Constitución de la República de Colombia, Título VIII; “De La Rama Judicial”, Capítulos. I - VI, Artículos 228- 257. Constitución de la República de Costa Rica, Título XI, “El Poder Judicial”, Capítulo Único, Artículos 152-167. Constitución de la República de Cuba, Capítulo XIII, “Tribunales y Fiscalía”, Artículos 120-130. Constitución de República Dominicana, Título VI, Secciones I - VII; “Del Poder Judicial”; Artículos 63 – 81. Constitución de la República de Guatemala, en su Capítulo IV, “Organismo Judicial”, Capítulo III, Secciones I -III; Artículos 203-222. Constitución de la República de Honduras, “Del Poder Judicial”, en el Capítulo XII, Artículos 303-320. Constitución de los Estados Unidos de Mexicanos, Capítulo IV, “Del Poder Judicial”; Artículos 94-107. Constitución de la República de Nicaragua, Título VIII, Capítulo V, “Poder Judicial”, Artículos 158-167. Constitución de la República de Panamá, en el Título V, “La Administración de Justicia”, Capítulos I y II, Artículos 198-221. Constitución de la República de Paraguay, que en su Capítulo III, “Del Poder Judicial”, Secciones I-IV, Artículos 247-272. Constitución Política del Perú, en el Capítulo VIII, “Del Poder Judicial”, Artículos 138-149. Constitución del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, en el Artículo V, “Del Poder Judicial”; Secciones 1- 13. Constitución de la República de El Salvador; Título VI, Capítulo III, Órgano Judicial, Artículos 172 – 190. Constitución de la República Oriental del Uruguay, Sección XV; “Del Poder Judicial”, Capítulos: I – IX, Artículos 233 – 261. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Capítulo III, “Del Poder Judicial y del Sistema de Justicia”, Sección Primera, Segunda y Tercera; Artículos 253- 272.”

¹⁴⁴ *Constitución Política de la República del Ecuador* [1998], Asamblea Nacional Constituyente, Registro Oficial No. 1, 11 de agosto de 1998, art. 194, ya determinaba que: “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 inmediatez.”

¹⁴⁵ El artículo 192 *ibídem* establecía: “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 inmediatez, celeridad y eficiencia en la administración de justicia. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.”

“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.”

La aludida norma que rige a todos los administradores de justicia, fundamenta los parámetros del principio dispositivo, en particular a lo referente a la iniciativa para proponer una demanda –lo que se acopla perfectamente con el proceso contencioso tributario-, pero también con relación a la determinación del objeto de la litis exclusivamente por las partes y de la actividad probatoria, aspectos en los que, como se verá más adelante, no logra acoplarse con las disposiciones legales que rigen el contencioso tributario, pues:

El proceso tributario se caracteriza en general, o tiende a caracterizarse, superando concepciones jurídicas adversas, como un sistema procesal con amplias atribuciones del juez para llegar a determinar las reales relaciones jurídicas sustantivas, esto es, las obligaciones tributarias y las pretensiones correspondientes del Fisco, aún más de las alegaciones y probanzas de las partes.¹⁴⁶

Este dilema en la aplicación del principio dispositivo en el proceso contencioso tributario ecuatoriano no es tal en otras legislaciones del mundo, puesto que en ellas no se ha otorgado rango constitucional¹⁴⁷ a dicho principio, sino que el mismo es de configuración legal, de tal manera que no existe el enfrentamiento normativo mencionado entre las condiciones propias del principio dispositivo y las diferentes materias que no pueden incorporarlo plenamente por su propia naturaleza.¹⁴⁸

¹⁴⁶ Jarach, “Finanzas Públicas”, 443.

¹⁴⁷ El artículo 424 de la Constitución de la República, respecto de la jerarquía de las normas, expresa que: “La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico.”

¹⁴⁸ Sobre la tensión del principio de oficiosidad en otras materias además de la contencioso tributaria, léase Muñoz, “La prueba de oficio”, 38-45. No debe olvidarse que existe tensión entre el principio dispositivo y el oficiosidad, pues también en otras materias en las que el mismo no puede aplicarse íntegramente como el contencioso administrativo, laboral o penal.

2.2. Tutela judicial

El derecho a la tutela judicial efectiva se encuentra consagrado en el artículo 75 de la Constitución de la República¹⁴⁹ y en él se dimensionan diferentes aristas de su visión, toda vez que esta institución:

Plantea uno de los conceptos de mayor dificultad en su definición. Sea porque puede ser observado desde una vertiente estrictamente procesal; bien como un derecho de naturaleza compleja que se desarrolla, a su vez, en varias vertientes [...] o porque se le considere como un derecho fundamental –y por consiguiente, con su propia jerarquía, lo que impone una consideración distinta de la mera óptica de ‘componente’ del debido proceso-.¹⁵⁰

Desde el punto de vista procesal –primera dimensión en que puede analizarse a la tutela judicial-, específicamente en el ámbito tributario, se estima que ésta “hunde sus raíces en los aspectos procesales de la relación Fisco-contribuyente.”¹⁵¹ En efecto, si se conceptúa este derecho “como el de acudir al órgano jurisdiccional del Estado para que éste otorgue una respuesta fundada en derecho a una pretensión determinada –que se dirige a través de una *demanda*-”¹⁵², se puede establecer que el sujeto pasivo de la obligación tributaria concurrirá ante los jueces expresando su pretensión en la demanda, con el propósito de iniciar un proceso contencioso tributario y en él impugnar un acto de la administración, presentar acciones directas u otras acciones en defensa de sus derechos, esperando que el juzgador le brinde una respuesta, luego de que haya conducido un proceso en el que se haya respetado el debido proceso.

No se puede olvidar que aunque la tutela judicial efectiva tenga una mención expresa en la norma constitucional solo¹⁵³ a partir de 1998¹⁵⁴, su inclusión representó un

¹⁴⁹ Este artículo dice textualmente: “Art. 75.- Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.”

¹⁵⁰ Vanesa Aguirre Guzmán, *Tutela jurisdiccional del crédito en el Ecuador* (Quito: Ediciones Legales, 2012), 93.

¹⁵¹ Alejandro Altamirano, *Derecho Tributario: Teoría General* (Buenos Aires: Marcial Pons, 2012), 144-145.

¹⁵² Aguirre, “Tutela jurisdiccional”, 98.

¹⁵³ José Osvaldo Casás, “Principios jurídicos de la Tributación”, en Horacio García Belsunce, dir., *Tratado de Tributación*, Tomo I, *Derecho Tributario*, Vol. 2 (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003), 382. En Argentina “el derecho a la tutela judicial efectiva se ha incorporado sin vacilaciones al ordenamiento constitucional por distintas vías y, particularmente, por la reforma de 1994. A tenor de ella, se incluyó en

avance, fundamentalmente en materia de control del poder de la administración pública por parte de los jueces, como señala Casás, que dice: “a través de la tutela judicial se busca hacer frente al poder público en amplias zonas de la actividad de la Administración que, hasta épocas cercanas, se encontraban inmunes o exentas de la revisión judicial.”¹⁵⁵

En efecto, el hecho de que el contribuyente pueda acceder directamente a la vía judicial en el Ecuador¹⁵⁶ y no requiera agotar la vía administrativa, se puede entender como una adecuada manifestación inicial de este derecho, ya que se conviene con la idea de que:

Las vías judiciales previas se han revelado, a través de una experiencia más que secular [...] ineficaces como instrumentos de garantía efectiva para el particular, pues rara vez es posible obtener a través de ellas una reconsideración de las posturas iniciales de la Administración, retrasando y complicando en todo caso el acceso directo al juez, donde reside la única garantía objetiva.¹⁵⁷

Además, si bien la tutela judicial efectiva es protagonista en la administración de justicia en general, en el campo contencioso administrativo y tributario asume mayor relevancia, puesto que se hace presente cuando el particular se enfrenta judicialmente¹⁵⁸ al Estado¹⁵⁹, por lo que se concuerda con el criterio de Valdés Costa que “el único principio inmovible que debe mantenerse como piedra fundamental de nuestro

dicho instrumento político, en la Parte Primera, Capítulo II, “Nuevos derechos y garantías”, art. 43, los institutos de la acción de amparo, el habeas data y el hábeas corpus. Por otra parte, la constitucionalización de diversos tratados internacionales sobre derechos humanos conducen a igual resultado.”

¹⁵⁴ No obstante, en la Constitución Política de la República del Ecuador [1998], se concebía a la tutela judicial efectiva bajo otra concepción, como una garantía del debido proceso, así: “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: 17. Toda persona tendrá derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno quede en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.”

¹⁵⁵ Casás, “Principios jurídicos”, 382.

¹⁵⁶ En Argentina se debe, en primer lugar, agotar la vía administrativa.

¹⁵⁷ Eduardo García de Enterría, *La justicia administrativa en el cambio de siglo, volumen II*, 11.

¹⁵⁸ La Constitución ecuatoriana consagra este principio en el art. 173, que dice: “Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.”

¹⁵⁹ Barnés Vázquez, *La tutela efectiva en la Constitución alemana*, Tomo I, 429. Refuerza esta idea la siguiente postura: “las nuevas constituciones pretendieron frenar los embates del poder público en los dos frentes más amenazantes: en materia penal y contencioso administrativa.”

ordenamiento institucional, es que no puede haber pronunciamiento administrativo en materia tributaria que no sea revisable por la justicia.”¹⁶⁰

Por otro lado, como se dijo al inicio de este acápite, existen diferentes planos¹⁶¹ en que puede ser analizada la tutela judicial efectiva, en todos ellos se encuentra la figura del juez y su deber positivo en virtud del cual “el proceso no tiene exclusivamente un mero fin ordenador, sino que sirve de instrumento para la realización de los derechos fundamentales.”¹⁶² Así, se considera a la tutela judicial efectiva como un derecho fundamental, que incorpora ciertos contenidos mínimos que Vanesa Aguirre los resume en: acceso a la justicia, defensa en el proceso, resolución motivada y congruente y efectividad de las decisiones jurisdiccionales.¹⁶³

Por ello, la tutela judicial efectiva desciende en el ordenamiento jurídico ecuatoriano de la esfera de la norma constitucional y se materializa nuevamente, en el artículo 23 del Código Orgánico de la Función Judicial¹⁶⁴, ya no como derecho, sino como principio, que a pesar de su condición de tal, que como lo afirma Vanesa Aguirre:

Es tratada en el COFJ como un *deber* para jueces y tribunales; en cuanto regla de conducta, impone otorgar una respuesta a los requerimientos que, expresados a través de los cauces respectivos, sean formulados por los justiciables. La *garantía* de la tutela judicial efectiva, parte, en primer lugar, de esa obligación de manifestarse sobre las pretensiones de los justiciables en forma sustentada. Es importante que el COFJ se

¹⁶⁰ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1996), 286.

¹⁶¹ *Ibíd.* En efecto, se la vislumbra como derecho subjetivo, como decisión valorativa de carácter objetivo y como garantía institucional.

¹⁶² Casás, “Principios jurídicos”, 381.

¹⁶³ Aguirre, “Tutela jurisdiccional”, 104-106.

¹⁶⁴ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, en Registro Oficial 544, Suplemento (9 de marzo de 2009), art. 23, que manifiesta: “PRINCIPIO DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA DE LOS DERECHOS.- La Función Judicial, por intermedio de las juezas y jueces, tiene el deber fundamental de garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos declarados en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos o establecidos en las leyes, cuando sean reclamados por sus titulares o quienes invoquen esa calidad, cualquiera sea la materia, el derecho o la garantía exigido. Deberán resolver siempre las pretensiones y excepciones que hayan deducido los litigantes sobre la única base de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, la ley, y los méritos del proceso. La desestimación por vicios de forma únicamente podrá producirse cuando los mismos hayan ocasionado nulidad insanable o provocado indefensión en el proceso. Para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos, y evitar que las reclamaciones queden sin decisión sobre lo principal, por el reiterado pronunciamiento de la falta de competencia de las juezas y jueces que previnieron en el conocimiento en la situación permitida por la ley, las juezas y jueces están obligados a dictar fallo sin que les sea permitido excusarse o inhibirse por no corresponderles.”

refiera no solamente al ordenamiento jurídico nacional, sino a las disposiciones contenidas en los instrumentos internacionales de derechos humanos y los demás instrumentos internacionales suscritos y ratificados por el Estado, como soportes de la resolución a expedirse, lo que evidencia la intención de extender el ámbito de protección a todas las materias.¹⁶⁵

En primer lugar, los jueces no pueden permitir que este derecho (principio, garantía como lo trata la doctrina y la legislación), se convierta en “letra muerta”, pues ni aún en las “declaraciones abstractas que contienen las constituciones de todos los pueblos, aun aquellas que se dictan con la intención de no cumplirlas o de burlarse cínicamente de sus preceptos”¹⁶⁶, se ha dejado de lado la tutela judicial efectiva, sino que se requiere darle vida, cumpliendo todos los parámetros que ésta implica. Se conviene, en definitiva, en que la tutela judicial efectiva además de consagrarse en la Constitución, requiere de una:

Adecuada instrumentalización [...] no solamente a nivel del sistema de administración de justicia [...] sino también en la conceptualización misma del proceso como medio para proteger adecuadamente los derechos de las personas. Se acude, de esta manera, a un fenómeno de ensanchamiento de la tutela judicial efectiva, que requiere una intervención más intensa del accionar estatal del juez, quien debe contemplarse como el primer llamado a hacer del derecho una realidad.¹⁶⁷

Ergo, la función del juez es administrar justicia, aunque existan otras visiones que hablen de “impartición” de justicia¹⁶⁸, lo trascendente será que se encuentren las vías necesarias para que la tutela judicial no sea constantemente reclamada ante el máximo órgano de control constitucional¹⁶⁹ en el Ecuador, la Corte Constitucional, que en razón de esta vorágine pragmática se ha visto compelida a pronunciarse en innumerables

¹⁶⁵ Aguirre, “Tutela jurisdiccional”, 123.

¹⁶⁶ Sánchez Viamonte, “La declaración universal de los derechos del hombre y el pensamiento tradicional argentino”, *Revista Sur*, 1950, citado por Linares Quintana, *Tratado de la ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado* (Buenos Aires: Alfa, 1953), 280.

¹⁶⁷ Aguirre, “Tutela jurisdiccional”, 103.

¹⁶⁸ Germán Bidart Campos, *Compendio de Derecho Constitucional* (Buenos Aires: Ediar, 2008), 389.

¹⁶⁹ El artículo 429 de la Constitución de la República dispone que “La Corte Constitucional es el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en esta materia. Ejerce jurisdicción nacional y su sede es la ciudad de Quito.”

ocasiones respecto de la tutela judicial efectiva¹⁷⁰, lo que denota que existe un largo camino que recorrer a este respecto.

En el caso concreto del contencioso tributario, la tutela judicial efectiva comienza con la posibilidad de acceso a la justicia¹⁷¹, luego estará presente durante el accionar del juez en el desarrollo de la causa hasta la sentencia en la que se dará respuesta a la pretensión del actor¹⁷²; se puede entender que un juez activo en el proceso se alinearía más al principio de oficiosidad y, por ende, al derecho de tutela judicial efectiva; no obstante lo cual, este derecho no debe convertirse en patente de corso para que sobrepase el principio dispositivo, que es constitucional, sino que buscando la tutela judicial efectiva tratará de armonizar estos dos principios.

2.3. Manifestaciones pragmáticas en el proceso contencioso tributario

2.3.1. Abandono

La figura del abandono, también llamada por algunos procesalistas como “caducidad”¹⁷³ es una forma de terminar la relación procesal, por el transcurso de un determinado tiempo en estado de inactividad.¹⁷⁴ En el caso de la legislación ecuatoriana, el artículo 267 del Código Tributario toma esta figura y dice:

Abandono.- De oficio o a petición de parte, se declarará abandonada cualquier causa o recurso que se tramite en el Tribunal Distrital de lo Fiscal, cuando haya dejado de

¹⁷⁰ A manera de ejemplos, se pueden citar los siguientes fallos sobre tutela judicial efectiva: No. 112-12-SEP-CC en el caso No. 1225-10-EP, No. 004-10-SEP-CC, dentro del caso No. 0388-09-EP, No. 028-12-SEP-CC y No. 036-15-SEP-CC.

¹⁷¹ Véase: Hernán Batallas, “El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, (Quito, 2009), 41. Existen voces que se levantan en contra de la figura del afianzamiento como una forma de limitar al contribuyente el acceso a la justicia gratuita y la tutela judicial efectiva de sus derechos. No obstante, la Corte Constitucional ha declarado la constitucionalidad condicionada de esta figura en la Resolución No. 14, Quito, Registro Oficial Suplemento 256 de 12 de agosto de 2010.

¹⁷² En este punto, se presenta controversia en razón de que, en general, se pretende que esta respuesta “debe tener relación con el objeto de la controversia, lo cual direcciona el tema hacia la necesidad de que la resolución sea congruente” (Cfr. Aguirre, “Tutela jurisdiccional”, 123), hecho que como fue analizado en el primer capítulo de esta tesis, no se aplica taxativamente a la materia tributaria, en la que el administrador de justicia realiza el control de legalidad y tiene potestad de fijar un objeto de la litis diferente.

¹⁷³ Véase a Chioyenda, “Derecho Procesal”, 427; Palacio, “Manual de Derecho”, 463, quien también denomina al abandono como perención de la instancia; al igual que Alsina, “Tratado Teórico Práctico de Derecho”, Tomo IV, 423.

¹⁷⁴ Chioyenda, “Derecho Procesal”, 427.

continuarse por más de sesenta días, contados desde la última diligencia practicada o desde la última petición presentada en el juicio, siempre que el trámite no hubiere concluido.-

En las acciones de pago indebido o en las de impugnación de resoluciones que nieguen la devolución de lo indebida o excesivamente pagado, el plazo para el abandono será de dos años, cuando se hubiere dejado de continuarlas en los mismos casos del inciso anterior.

No procederá el abandono en contra de las entidades acreedoras de tributos.

La aludida norma constituye una manifestación pragmática del principio dispositivo¹⁷⁵, toda vez que en ella se establece un “castigo” cuando el actor ha dejado de continuar la causa que promoviera, como lo ha calificado la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia:

La declaratoria de abandono de la causa, como lo ha sostenido en forma reiterada esta Sala, es un castigo a la inacción de la parte actora y para que proceda, de acuerdo a lo preceptuado en el Art. 267 del Código Tributario, es menester que se presenten dos circunstancias, UNO, que haya dejado de continuarse por más de sesenta días; y, DOS, que el trámite no hubiere concluido”; su objetivo consiste en que el Estado, en este caso la administración de justicia, “después de un periodo de inactividad procesal prolongado, entiende librar a sus propios órganos de la necesidad de proveer las demandas y de todas las obligaciones derivadas de la existencia de una relación procesal.¹⁷⁶

Su objetivo consiste, entonces, en que el Estado, en este caso la administración de justicia, “después de un periodo de inactividad procesal prolongado, entiende librar a sus propios órganos de la necesidad de proveer las demandas y de todas las obligaciones derivadas de la existencia de una relación procesal.”¹⁷⁷

Así las cosas, los fundamentos del abandono son, por un lado, tomar la falta de interés del actor¹⁷⁸ que en ejercicio del principio dispositivo promovió una acción y decide no proseguirlo, pero también tiene una segunda fuente, que es liberar la administración de justicia de causas de las que se entiende no existe voluntad de

¹⁷⁵ Palacio, “Manual de Derecho”, 463. Efectivamente, “una de las características del principio dispositivo residen (...) en el hecho de que el proceso civil no sólo se promueve, sino que, además, avanza y se desarrolla en sus distintas etapas a expensas de la voluntad particular.”

¹⁷⁶ Ecuador. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, [Sentencia No. 198-2009], en Registro Oficial No. 411 Edición Especial, 14 de marzo de 2013.

¹⁷⁷ Cfr. Chiovenda, “Derecho Procesal”, 428.

¹⁷⁸ Carmen Simone, *Glosario de Jurisprudencia Tributaria Ecuatoriana* (Quito: Ediciones Legales, 2013), 46. Véase las sentencias en las que se establece que “no cabe declarar el abandono por el solo transcurso del tiempo, pues hace falta que exista inactividad de la parte actor”.

continuar. En este sentido, podría entenderse que dicha norma tiene una justificación gerencial de descongestión del sistema judicial.

En este punto, es menester señalar que con la promulgación del Código Orgánico General de Procesos¹⁷⁹ -que se revisará en el apartado número 4 de este capítulo- se establecieron nuevos parámetros para que opere el abandono para todas las materias no penales, entre ellas, la contencioso tributaria. Así, éste procederá “cuando todas las partes que figuran en el proceso hayan cesado en su prosecución durante el término de ochenta días, contados desde la fecha de la última providencia recaída en alguna gestión útil para dar curso progresivo a los autos.”¹⁸⁰

Respecto de la vigencia de la aludida norma, toda vez que la misma prescribe en su disposición final segunda, que entrará en vigencia dentro de doce meses desde su publicación en el Registro Oficial salvo, entre otras, las normas relativas al abandono, se presentaron “dudas en cuanto a la fecha desde la cual se debe empezar a contar el término para la declaración de abandono de una instancia o recurso y en qué procesos se aplica”¹⁸¹; por lo que la Corte Nacional de Justicia¹⁸² resolvió que, en lo contencioso tributario –refiriéndose a la materia de esta investigación-, el abandono cabe “por el transcurso del término de ochenta días hábiles continuos, que correrán a partir de la publicación del Código Orgánico General de Procesos, esto es el 22 de mayo del 2015”¹⁸³; empero, en el artículo 2 de esta resolución se determina que “las solicitudes de abandono presentadas hasta antes de la expedición del COGEP, se tramitarán con la normativa aplicable al momento de su presentación”, es decir, que a la redacción de la presente tesis, en determinados casos será aplicable el artículo 267 del Código Tributario (cuando la solicitud de abandono haya sido presentada antes de la vigencia del COGEP) y, en los demás, el artículo 245 del COGEP (a partir del 22 de mayo de 2015).

¹⁷⁹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, en Registro Oficial No. 506, Suplemento, Quito, 22 de mayo de 2015. En adelante se cita este código como “COGEP”.

¹⁸⁰ *Ibíd.*, art. 245.

¹⁸¹ Ecuador, Pleno de la Corte Nacional de Justicia, *Resolución 07-2015*, en Registro Oficial No. 539, Quito, 9 de julio de 2015, considerando diecinueve.

¹⁸² *Ibíd.*

¹⁸³ *Ibíd.*, art. 2.

Sobre el abandono previsto en el Código Tributario, la normativa contempla ciertos requerimientos respecto al tiempo y etapa procesal en la que se encuentra la causa para que sea o no procedente su abandono. Verbigracia, el término¹⁸⁴ por el cual se entiende abandonado un juicio en materia tributaria es de *sesenta* días hábiles, el que puede entenderse como breve si se lo compara con los fijados en otras materias¹⁸⁵ (por ejemplo, la contencioso administrativa contempla que si el procedimiento en esta vía se suspendiere de hecho durante un año, la causa se entenderá abandonada¹⁸⁶); solo en el caso de las acciones directas de pago indebido y de pago en exceso el término será de dos años. Actualmente, el COGEP ha equiparado el término fijado para declarar abandono en todas las materias no penales.

Con relación a la etapa procesal en la que debe encontrarse el proceso contencioso tributario para que pueda considerarse abandonado, se determina que será siempre que el trámite no se entienda finalizado¹⁸⁷ (precisión que ya no se encuentra en el COGEP, aunque se estima que el juzgador debe tomar en cuenta esta consideración para declarar abandono, en aplicación de su sana crítica).

Cabe la digresión de qué se entiende por finalización del juicio. La jurisprudencia ecuatoriana¹⁸⁸ ha calificado al trámite como concluido cuando se han proveído los medios de prueba solicitados por las partes; en este caso, se debe resaltar que el juzgador en aplicación del principio de oficiosidad deberá impulsar que se actúen las mismas y, en esta línea, no cabría que se declare abandono porque no se han verificado todos los

¹⁸⁴ El artículo 12 del Código Tributario señala: Art. 12.- Plazos.- Los plazos o términos a que se refieran las normas tributarias se computarán en la siguiente forma: 1. Los plazos o términos en años y meses serán continuos y fenecerán el día equivalente al año o mes respectivo; y, 2. Los plazos o términos establecidos por días se entenderán siempre referidos a días hábiles. En todos los casos en que los plazos o términos vencieren en día inhábil, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

¹⁸⁵ Palacio, “Manual de Derecho”, 465. En materia procesal civil, se entiende que el término del abandono será de dieciocho meses (Art. 386 del Código de Procedimiento Civil). En otras legislaciones como la argentina, el abandono en materia procesal civil es de seis meses en primera instancia y tres en segunda o tercera.

¹⁸⁶ Véase el artículo 57 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (Ecuador, Registro Oficial 338, Quito, 18 de marzo de 1968), con la salvedad citada del COGEP, que también resulta aplicable a esta materia.

¹⁸⁷ Simone, “Glosario de Jurisprudencia”, 45. Existen varios pronunciamientos en este sentido.

¹⁸⁸ Véase la sentencia dictada por la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia en los siguientes casos: (Expediente No. 26-99, R.O. 285, 27-IX-99, Expediente No. 13-97, R.O. 56, 28-X-98, Expediente No. 18-95, R.O. 377, 6-VIII-98, Expediente No. 24-93, R.O. 294, 9-IV-98).

medios probatorios como, por ejemplo la contestación de oficios, pues no es un hecho imputable a alguna de las partes, sino que el juez cuenta con los medios coercitivos para hacer cumplir lo que éste ha ordenado.¹⁸⁹ Sin embargo es un tema en discusión, no zanjado en forma definitiva por la jurisprudencia.

En este orden de ideas, un tercer presupuesto para que proceda el abandono es que éste sea atribuible al actor; en tal escenario podrían oponerse, bajo determinadas circunstancias, el principio dispositivo del impulso de causa por parte del actor, con el principio de oficiosidad de impulso por parte del juez, porque habría que determinar en qué casos el hecho es atribuible al actor (dispositivo) y cuándo es obligación del juez hacerlo (oficiosidad), caso en el que no se produciría abandono. Se debe aclarar que en materia contencioso tributaria, se refiere al abandono producido por la inactividad del actor, ya que el último inciso del artículo 267 del Código Tributario dispone que no procederá el abandono en contra de las entidades acreedoras de tributos, que son las demandas en este tipo de procesos.

Al respecto, existen pronunciamientos de la ex Corte Suprema de Justicia en el sentido de que:

En el orden tributario, no cabe abandono por el simple transcurso del tiempo, si existe falta de actividad del Juez, tanto más que el proceso tributario no se rige por el principio dispositivo de que su impulso corre exclusivamente a cargo de parte, sino que por el contrario, es cuasi-oficioso, según se comprueba por las varias disposiciones que imponen al Juez la obligación de velar por su prosecución, sin perjuicio de que las partes lo hagan. [...] El aceptar el abandono por falta de actividad del juzgador, en los términos del presente caso, constituiría un atentado a la indicada garantía constitucional del debido proceso.¹⁹⁰

Un escenario que puede analizarse en este sentido es el de la apertura de prueba, pues el artículo 257 del Código Tributario ordena que de existir hechos que justificar, “de oficio o a petición de parte, concederá el plazo común de diez días para la prueba”, en este escenario se puede plantear si cabe abandono porque la parte actora no ha

¹⁸⁹ Por ejemplo, el juzgador puede, al amparo de lo previsto en el numeral 1 del artículo 132 del Código Orgánico de la Función Judicial, compeler la contestación o remisión de información que se solicite como medio probatorio.

¹⁹⁰ Ecuador. Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, [Sentencia dictada el 24 de agosto de 1999], en Registro Oficial No. 285, 27 de septiembre de 1999.

solicitado la apertura. La respuesta que ha dado de forma unánime la jurisprudencia ecuatoriana¹⁹¹ es que en este caso es obligación del juez tributario, por la naturaleza cuasioficiosa de este proceso, abrir dicho término, sin que le sea imputable al actor y, por lo tanto, no cabe abandono de la causa por la obligación del juez de actuar oficiosamente, lo que se enfrenta con el principio dispositivo de que la parte es la obligada a pedir que se continúe con la siguiente etapa procesal, en este caso, la apertura de prueba. Al respecto, la ex Corte Suprema Justicia señalaba:

El punto de conflicto está en determinar si el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 tenía la obligación de proseguir la causa de oficio. Al analizar el Art. 267 del Código Tributario codificado, se establece que si bien es cierto que la referida norma ordena el abandono de las causas, a la vez condiciona que este se produzca en los casos en que el trámite no hubiere concluido, y no por el simple transcurso del tiempo si existe falta de actividad del Juez o del Tribunal que lo conoce, como ha sucedido en el presente caso, tanto más que *el proceso tributario no se rige por el principio dispositivo* de que su impulso corre exclusivamente a cargo de la parte afectada, sino por el contrario, es cuasioficioso según se comprueba por las varias disposiciones que imponen al Juez la obligación de velar por su prosecución. Por tanto correspondía al Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 abrir la causa a prueba después de que la parte demandada lo contestó el 20 de mayo del 2008, diligencias que nunca se realizaron y que conducen a falta de cumplimiento del debido proceso establecido en la Constitución Política de la República, así como a los precedentes jurisprudenciales obligatorios sentados por esta Sala en múltiples ocasiones referente al abandono de causas.¹⁹²

Otro asunto que puede generar controversia consiste en determinar qué ocurrirá si concluido el trámite de la causa, es decir, una vez que se hayan proveído los medios probatorios solicitados por las partes, el juez tributario en aplicación del principio de oficiosidad dispone la práctica de nuevos medios de prueba cuya actuación dependa de las partes. Así, si estuviera en potestad de la administración tributaria y ésta no actúa, no cabría abandono, pues no es un hecho imputable al actor; al contrario, si depende de él y no la actúa, sí cabría el abandono. La explicación a esta situación -en la que se evidencia un nuevo enfrentamiento entre el principio dispositivo y el de oficiosidad- la ha brindado la jurisprudencia que se ha pronunciado en el siguiente sentido:

¹⁹¹ Véase el fallo de triple reiteración: Ecuador. Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, [Resolución S/N dictada el 17 de septiembre de 1996], en Registro Oficial No. 54, 25 de octubre de 1996.

¹⁹² Ecuador. Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, [Sentencia No. 153-2007, dictada el 11 de mayo de 2008], en Registro Oficial No. 523, 6 de febrero de 2009.

En la especie, a fojas 86 vta. del proceso consta la providencia de 30 de enero de 1996 por la que la Jueza de sustanciación declara que *'Por encontrarse vencido el término de prueba, vuelvan los autos para resolver...'* lo cual determina que el trámite ha concluido, independientemente de que por criterio del propio Tribunal, y en aplicación de la facultad oficiosa del Juez o Tribunal, en conformidad con lo previsto en el Art. 262 (ex 277) del Código Tributario, en providencias posteriores, pretenda recabar de la administración Aduanera otra información, como es el caso de la providencia de 5 de mayo de 1997, fojas 95, y de la providencia de 26 de mayo de 1999, fojas 115, requerimientos que además no pueden ser imputados al actor, sino a la Administración demandada, por lo que no cabía ni era necesaria la intervención o impulso del actor por haber concluido el trámite, por lo que la sentencia impugnada no infringe las normas alegadas por el recurrente.¹⁹³

Se puede establecer un cuarto requisito para que tenga lugar el abandono, es que para que opere debe mediar una declaración judicial, la que por su naturaleza será un auto, en la que el juez motive debidamente que han concurrido los referidos presupuestos legales y condiciones fácticas que lo justifiquen, pues el abandono no opera de pleno derecho como resultado del simple transcurso del tiempo, sino que se requiere de una actuación judicial que lo verifique. Esto significa, que aunque pudiere haber operado el abandono, si el actor realiza un acto procesal que es proveído por el juzgador, se habrá suspendido el término para el abandono.

Se considera relevante referirse al inciso final del artículo 267 del Código Tributario antes transcrito, en cuanto señala una salvedad al abandono, señalando que no procede el abandono en contra de las entidades acreedoras de tributos, es decir, en contra del Estado, hecho con el que no se conviene, pues además de atentar contra el principio de igualdad entre las partes, a través de esta disposición se brinda una ventaja a una de las partes que no la precisa, pues en el ámbito procesal se entiende que actúa en las mismas condiciones que el particular. Esta salvedad ha sido eliminada de varias legislaciones, como la argentina, en la que “con excepción de los procesos que tramitan ante la jurisdicción de los tribunales del trabajo –en los que el impulso se halla confiado,

¹⁹³ Ecuador. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, [Sentencia No. 134-2009, dictada el 30 de noviembre de 2009], en Registro Oficial No. 149 Edición Especial, 23 de mayo de 2011.

primordialmente, a la actividad del órgano judicial- la caducidad se produce en *toda clase de juicios*, sean civiles comerciales o contencioso-administrativos.”¹⁹⁴

En otro orden de cosas, si se concibe al abandono como una forma de separarse de sostener el proceso de forma tácita, tal como lo establece el artículo 373 del Código de Procedimiento Civil¹⁹⁵, se puede señalar que en este caso existe una “presunción de renuncia de la instancia”¹⁹⁶; en contraposición, existe una forma expresa de terminar con un proceso y es el desistimiento¹⁹⁷, institución asociada directamente con el principio dispositivo, pues a través de ella el actor voluntariamente resuelve que se termine el proceso, sin que se requiera establecer una causal para ello, pudiendo o no tenerla.¹⁹⁸ De lo dicho se colige, que en este caso, a diferencia del abandono, hay una renuncia taxativa de la pretensión, no tácita como en el abandono.

Para concluir, con fundamento a lo expuesto, se concluye que las normas que regulan la actividad oficiosa del juez tributario no se conciertan con las del abandono y el principio dispositivo, presentándose una nueva tensión entre ambos principios, puesto que las normas referidas –y otras que serán abordadas en lo posterior en la presente tesis- contemplan la obligación del juzgador de tomar medidas que impulsen el juicio de oficio, lo que se opone con el espíritu mismo de la figura del abandono, cuya declaración, para mayor contraposición, cabe de oficio.

2.3.2. Carga de la prueba

Respecto a la carga de la prueba el artículo 258 del Código Tributario establece:

¹⁹⁴ Palacio, “Manual de Derecho”, 469.

¹⁹⁵ Ecuador. *Código de Procedimiento Civil*, en Registro Oficial, 58 (12 de julio de 2005), art. 373, que dice: “La persona que ha interpuesto un recurso o promovido una instancia, se separa de sostenerlo, o expresamente por el desistimiento, o tácitamente por el abandono.”

¹⁹⁶ Palacio, “Manual de Derecho”, 464.

¹⁹⁷ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, Codificación 5, en Registro Oficial 38, Suplemento (14 de junio de 2005), art. 265.

¹⁹⁸ La propia norma puede establecer como requerimiento que se produzca este desistimiento para otorgar beneficios a los sujetos pasivos. Así el literal e) del artículo 2 de la Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos (Registro Oficial No. 493, Suplemento de 5 de mayo de 2015), establece: “Los contribuyentes cuyas obligaciones tributarias estén contenidos en actos administrativos impugnados judicialmente, pendientes de resolución o sentencia, podrán acogerse a la presente remisión, *siempre que desistan de sus acciones o recursos*, desistimiento que no dará lugar a costas ni honorarios.”

Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria.

Para analizar esta norma, se debe partir de la premisa de que “la carga consiste en la necesidad de desarrollar cierta actividad para obtener determinado resultado pretendido. Su existencia presupone un derecho subjetivo de actuar, que puede o no ser ejercido”¹⁹⁹; de ahí que se puede observar que existe deficiencia en la redacción del artículo 258 del Código Tributario, toda vez que se refiere a una “obligación” del actor de probar, cuando en realidad lo que existe es una *carga*, por lo que el legislador cae en la imprecisión de confundir estas dos instituciones del Derecho Procesal.

La diferencia entre estas dos figuras se centra en los efectos para quien no realiza determinada actuación procesal: en el caso de la obligación existe sanción ante la inacción y en el caso de la carga “la abstención del acto hace perder solamente los efectos útiles del propio acto”²⁰⁰, lo que significa que quien no prueba no será sancionado, pero estará a merced de no conseguir la convicción del juez y, por ende, no obtener una sentencia favorable.²⁰¹

En este contexto, se puede decir que a la carga de la prueba se la visualiza desde dos corrientes: 1) la regla en base a la cual el juez que no encuentre los medios suficientes para completar su convicción se abstenga de conocer el fondo y dicte una sentencia inhibitoria; y, 2) la regla de conducta que indica a las partes qué hechos les interesa probar en base a su pretensión o excepciones.²⁰²

En relación a la primera dimensión de la carga de la prueba, existe una nueva tensión entre el principio dispositivo y el de oficiosidad, en virtud de que, en general para todas las materias, se entendería aceptable que el juez dicte una sentencia inhibitoria y no de mérito, por falta de medios probatorios suficientes; no obstante, en el contencioso tributario, toda vez que se otorgan al juez especiales facultades de ejecutar

¹⁹⁹ Del Padre, “La prueba en el Derecho”, 255.

²⁰⁰ Francesco Carnelutti, *La prueba civil* (Campinas: Scarpa, 2002, segunda edición), 255.

²⁰¹ Cfr. Palacio, “Manual de Derecho”, 333.

²⁰² Cfr. Devis Echandía, “Compendio de la prueba”, Tomo I, 197.

pruebas de oficio, se podría entender que no es factible bajo ningún concepto que el juez no cuente con los elementos suficientes de convicción, por lo que se desconocería la institución de la carga de la prueba en el contencioso tributario:

Desde este punto de vista no existiría estrictamente en el proceso tributario una carga de la prueba en el sentido que se da a esta expresión en el proceso civil. El juez tributario debe tener la facultad de disponer las medidas probatorias que considere conveniente para la averiguación de la verdad, facultad que implica necesariamente un alivio del peso de responsabilidad probatoria que no ha de recaer exclusivamente en las partes.²⁰³

No se concuerda con lo manifestado por el autor, peor aún con la posición de otros tratadistas que no solo eliminan la visión de la carga de la prueba en el contencioso tributario, sino que la hacen extensiva al resto de materias, manifestando: “en todos los procesos (civiles, laborales, penales, contencioso-administrativos, fiscales, etc.), el juez puede y debe suplir la falta de actividad probatoria de las partes y por tanto la carga de probar que pesaba sobre ellas, mediante el decreto de las pruebas de oficio, con entera libertad.”²⁰⁴ De hecho, con una visión contraria, se conviene en que “la insuficiencia probatoria por regla general sirve de fundamento al juez para desechar una acción por infundada.”²⁰⁵

De acuerdo al artículo 258 del Código Tributario, también existe “obligación” de probar hechos negativos; en tal sentido, se establece que la forma de probar tales hechos es diferente a los afirmativos, pues los segundos son susceptibles de prueba directa²⁰⁶ y, los primeros no, lo que envuelve una serie de dificultades para la parte que asume esta carga probatoria. No se debe olvidar que en materia contencioso tributaria la carga de la prueba es del actor, pues la administración se ampara en las presunciones de legalidad y ejecutoriedad de la que gozan los actos administrativos tributarios²⁰⁷, por lo que ésta dificultad le compete directamente a él, toda vez que el acto tributario “se defiende solo”. Sin embargo, cabe señalar que el segundo inciso del artículo 270 del Código

²⁰³ Buitrago y Calvo, IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (1964) y Horacio Molina; citados por Tesón, “La prueba en el procedimiento”, 297-298.

²⁰⁴ Devis Echandía, “Compendio de la prueba”, Tomo I, 198.

²⁰⁵ Mejía, “La prueba en el proceso tributario”, 74.

²⁰⁶ Cfr. Palacio, “Manual de Derecho”, 335.

²⁰⁷ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, Codificación 5, en Registro Oficial 38, Suplemento (14 de junio de 2005), art. 82.

Tributario faculta al juez que, de considerarlo pertinente, disponga a la administración le remita el expediente administrativo o los documentos relativos al acto impugnado; en tal evento, la aludida norma, en su inciso tercero, establece que si hubiere incumplimiento en tal disposición, “el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada.”²⁰⁸ Finalmente, en relación a los hechos que se presumen legalmente, a los que hace mención la norma tributaria analizada, se puede mencionar que en la doctrina existen varias visiones sobre el efecto de esta presunción con relación a la carga de la prueba; mas, se concuerda con la visión de que la presunción aligera a la parte que se ve favorecida por ella, convirtiendo en innecesario el hecho de probar algo que ya goza de presunción legal, con lo que se exoneraría al actor a probar hechos ya presumidos²⁰⁹, siempre que no sean las presunciones de los actos antes referidos, pues en este caso, lo que éste buscará es socavarlas. La importancia en este punto es determinar qué hechos gozan de tal presunción, pues la norma no hace referencia taxativa, salvo las del acto administrativo tributario ya analizado.

En definitiva, no es fácil en este tema conjugar el principio dispositivo con el de oficiosidad, pues el primero requeriría que las partes procesales tomen la absoluta iniciativa y formulación de medios probatorios que respalden sus asertos, siendo los únicos que pueden llevar adelante estos actos procesales; empero, con base en el principio de la verdad material y tomando como base a la norma constitucional y la naturaleza propia del contencioso tributario, los jueces tributarios están llamados a, en ciertos casos y bajo determinadas limitaciones, tomar la iniciativa probatoria y disponer prueba oficiosa.²¹⁰

²⁰⁸ La administración tributaria estaría obligada, asimismo, a dar cumplimiento de esa orden judicial de conformidad con lo previsto en los numerales 7 y 10 del artículo 103 del Código Tributario, que señala: “Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria: 7. Fundamentar y defender ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal la legalidad y validez de las resoluciones que se controvertan y aportar a este órgano jurisdiccional todos los elementos de juicio necesarios para establecer o esclarecer el derecho de las partes; [...] 10. Acatar y hacer cumplir por los funcionarios respectivos, los decretos, autos y sentencias, expedidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal.”

²⁰⁹ Devis Echandía, “Compendio de la prueba”, Tomo II, 312.

²¹⁰ *Código Orgánico Tributario*, art. 262.

3. De la oficiosidad en el contencioso tributario

3.1. Facultades del juez

3.1.1. Impulso de oficio

El artículo 139 del Código Orgánico de la Función Judicial, se refiere al impulso de oficio y señala que: “Las juezas y jueces están obligados a proseguir el trámite de los procesos dentro de los términos legales, el incumplimiento de esta norma se sancionará de acuerdo con la ley.” De la lectura de esta norma se establece que el legislador fija una nueva obligación para los jueces, que consiste en proseguir con los procesos, llegando inclusive a determinar sanciones²¹¹ en caso de que no se obedezca lo indicado en esta norma, lo que *a priori*, ya puede ser considerado como una oposición al principio dispositivo y más bien se alinearía con el oficioso.

En términos generales, se entiende al impulso de oficio²¹² como aquella actuación jurisdiccional, con la cual el juzgador mediante el ejercicio de ciertos actos, alienta el inicio –lo que no se aplica en el contencioso tributario-, desarrollo o finalización de una instancia dentro del proceso y cuyo objetivo no es subsanar la falta de acciones oportunas o ineficaces por parte de quienes intervienen en el juicio, sino con la finalidad de aclarar o determinar ciertas circunstancias que se pueden dar dentro del juicio, bajo el criterio de la realización de la justicia.²¹³

Respecto del principio inquisitivo -asociado directamente a la oficiosidad-, en la legislación procesal civil en general, subsidiaria a la tributaria, existen actuaciones en las cuales se vislumbra el impulso procesal por parte del juzgador y no de las partes; así, para fines de la presente tesis, con el propósito de evidenciar el principio de oficiosidad

²¹¹ *Código Orgánico de la Función Judicial*, segundo inc. del art. 129, que dice: “Si se declara el abandono de una causa o de un recurso por no haberse proseguido el trámite por el tiempo que señala la ley, como consecuencia de la incuria probada de las juezas o los jueces, y demás servidores y funcionarios que conocían de los mismos, éstos serán administrativa, civil y penalmente responsables de conformidad con la ley.”

²¹² Argentina. *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, en Boletín Oficial, 24740 (27 de agosto de 1981), art. 36, num. 5. El impulso procesal está establecido como uno de los deberes y facultades ordenatorias e instructorias que se confieren dentro de los deberes y facultades de los jueces argentinos.

²¹³ Carlos Ramírez, comunicación escrita, Consejo de la Judicatura, publicado en *Twitter*, el 10 de diciembre de 2014, en < <https://twitter.com/CJudicaturaEc/status/542694817843523585>>. “En el derecho no es todo norma, en su contenido está el valor de la justicia.”

dentro del proceso en el Ecuador, se mencionan los siguientes casos a manera de ejemplo:

1) El artículo 848 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, regula las normas respecto de la falta de competencia. A esto, el inciso 2 del artículo 1 del Código de Procedimiento Civil, define a la competencia “como la medida dentro de la cual la referida potestad está distribuida entre los diversos tribunales y juzgados, por razón del territorio, de la materia, de las personas y de los grados”; y, en concordancia, el numeral 9 del artículo 129 del Código de la Función Judicial²¹⁴, establece la figura de la inhibición²¹⁵ y ordena que cuando el juez de la causa observe que es incompetente, *de oficio* y motivadamente, procederá a remitir el juicio a quien lo fuere, en cualquier estado de la causa. Se conviene con el contenido de esta norma, toda vez que uno de los presupuestos procesales esenciales de todo proceso es la competencia, primero elemento del que el juzgador debe cerciorarse, fundamentalmente si la causa ya se encuentra en estado de dictar sentencia.

De una forma contradictoria y hasta anecdótica, el aludido cuerpo legal en el artículo 23, que regula la tutela judicial efectiva, determina un condicionamiento para que proceda la inhibición, cuando establece: “Para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos, y evitar que las reclamaciones queden sin decisión sobre lo principal,

²¹⁴ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, en Registro Oficial 544, Suplemento (9 de marzo de 2009), art. 129, que señala: “FACULTADES Y DEBERES GENÉRICOS DE LAS JUEZAS Y JUECES.- A más de los deberes de toda servidora o servidor judicial, las juezas y jueces, según corresponda, tienen las siguientes facultades y deberes genéricos: 9. En cualquier estado de la causa, las juezas y jueces que adviertan ser incompetentes para conocer de la misma en razón del fuero personal, territorio o los grados, deberán inhibirse de su conocimiento, sin declarar nulo el proceso y dispondrán que pase el mismo al tribunal o jueza o juez competente a fin de que, a partir del punto en que se produjo la inhibición, continúe sustanciando o lo resuelva.”

²¹⁵ Palacio, “Manual de Derecho”, 183. A manera de comparación, se puede mencionar que en la legislación argentina, el artículo 7 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación que se refiere a la procedencia, dentro de las cuestiones de competencia señala que “Las cuestiones de competencia solo podrán promoverse por vía de declinatoria, con excepción de las que se susciten entre jueces de distintas circunscripciones judiciales, en las que también procederá la inhibitoria. En uno y otro caso, la cuestión solo podrá promoverse antes de haberse consentido la competencia de que se reclama. Elegido una vía no podrá en lo sucesivo usarse de otra.” Es decir que pueden plantearse “cuestiones de competencia cuando se desconoce a un juez, sea por alguna de las partes, o por otro juez”, las que, puestas en práctica, se producen en dos vías: declinatoria e inhibitoria; en la primera, el demandado presenta ante el juzgador que lo citó, la solicitud de que se pronuncie negativamente acerca de su competencia y, en la segunda, se la presenta ante el juez que cree que es competente, solicitando que lo acepte y lo declare, remitiendo oficio al juez que está en conocimiento de la causa, disponiendo se abstenga de continuarlo.

por el reiterado pronunciamiento de la falta de competencia de las juezas y jueces que previnieron en el conocimiento en la situación permitida por la ley, las juezas y jueces están obligados a dictar fallo sin que les sea permitido excusarse o inhibirse por no corresponderles.” Se estima anecdótico por cuanto, por un lado el análisis de esta disposición denota un indicio favorable en relación a la tutela judicial efectiva, respecto de la atención oportuna a quien requiere justicia pero, al mismo tiempo, justificaría el conocimiento de la causa por parte de los juzgadores aun cuando se configure una causal para la inhibición en la misma.

En este contexto, dentro del principio de oficiosidad, se puede realizar una breve reflexión respecto de la actuación del mismo juez, pues se estima de gran trascendencia lo que señala el segundo inciso del artículo 23 del Código Orgánico de la Función, relativo a la tutela judicial efectiva, que expresa: “La desestimación por vicios de forma únicamente podrá producirse cuando los mismos hayan ocasionado nulidad insanable o provocado indefensión en el proceso.” Así, resulta interesante que previo a emitir un criterio judicial negativo, para que sea eficaz, respecto de las partes y del mismo proceso, observando la norma, sobre la falta de cumplimiento de algún requisito formal o de procedimiento, debe analizarse obligatoria y paralelamente, el fondo de la litis; para determinar si se produjo o se tuvo como efecto la vulneración de ciertas solemnidades procesales que pudieren producir nulidad o indefensión en el proceso.

Cabe citar como ejemplo de lo planteado, en materia contencioso tributaria, que previo a que el juez disponga de oficio la inadmisión de una demanda y el archivo de una causa, por falta de oportunidad respecto al término previsto en la ley, a efectos de la presentación de una acción de impugnación (veinte días, por regla general o seis meses en el caso de acciones de pago indebido y pago en exceso²¹⁶), el juzgador debería ordenar que se cite a la autoridad demandada, para que una vez que conteste la demanda, se abra el término de prueba y concluida esta instancia, se dicte sentencia, con la

²¹⁶ *Código Orgánico Tributario*, art. 229, que señala: “Proposición de las acciones: Oportunidad.- Quienes se creyeran perjudicados por una resolución de única o última instancia administrativa, podrán impugnarla ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de veinte días contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado, o de cuarenta días, si residieren en el exterior. El plazo será de seis meses, resida o no el reclamante en el país, si lo que se impugna fuere una resolución administrativa que niegue la devolución de lo que se pretenda indebidamente pagado.”

particularidad de que sabiendo *ab initio* que se la rechazará por habérsela presentado fuera del término legal, paralelamente se juzgue la litis y se pronuncie sobre el fondo, en aplicación del principio de tutela judicial efectiva.²¹⁷

Sin embargo, se estima que lo dicho llevaría a que se enfrente la tutela judicial efectiva con otros principios, considerando que la Constitución de la República²¹⁸ señala: “Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso”; de ahí que, en este escenario de la nulidad²¹⁹, el artículo 272 del Código Tributario²²⁰ determina que de producirse, será declarada en sentencia (actuación del juzgador). A falta de supuestos para que ésta tenga lugar -y como norma

²¹⁷ Ecuador. Corte Constitucional (Sentencia No. 015-13-SEP-CC dictada el 14 de mayo de 2013), caso No. 0235-EP. La Corte Constitucional ecuatoriana concuerda con lo expresado y se ha pronunciado en este sentido, manifestando que “el accionante no recibió del sistema judicial un pronunciamiento sobre la materialidad de su pretensión, pues los órganos jurisdiccionales [...] no elaboraron una justificación razonada de los hechos que dieron lugar al proceso en un inicio. [...] Por lo que se concluye que la sentencia antes mencionada adolece de falta de motivación adecuada, al no existir conexidad y congruencia razonable entre los hechos y la justificación otorgada por el tribunal jurisdiccional.”

²¹⁸ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], cap. cuarto “Función Judicial y Justicia Indígena”, art. 169, que manifiesta: “El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.”

²¹⁹ Enrique Véscovi, *Teoría General del Proceso* [Bogotá: Temis, 2006, segunda edición], 264. La doctrina establece dos principios que rigen las nulidades: el de “especificidad” y el de “trascendencia”. El primero, “puede enunciarse diciendo que *no hay nulidad sin texto legal expreso*. A lo que se puede agregar, que siendo el principio la validez y la excepción la nulidad, dichos textos legales deben ser *de interpretación estricta*.”; respecto al segundo principio –trascendencia- dice: “En virtud del carácter no formalista del derecho procesal moderno, se ha establecido que para que exista nulidad no basta la sola infracción a la forma, si no se produce un *perjuicio* a la parte. La nulidad, más que satisfacer pruritos formales, tiene por objeto evitar la violación a las garantías en juicio. La nulidad tiene por fin no el solo interés legal en el cumplimiento de las formas y ritualidades que la ley fija para los juicios, sino la salvaguardia de los derechos de las partes.” (Ibíd., 264 – 265). Estos principios se reflejan en la legislación ecuatoriana, por ejemplo, el de especificidad en el artículo 346 del Código de Procedimiento Civil y el de trascendencia en el numeral 1 del artículo 352 ibídem.

²²⁰ En efecto, la aludida norma tributaria señala: “Declaración de nulidad.- Al tiempo de pronunciar sentencia, el tribunal examinará los vicios de nulidad de los que adolezca la resolución o el procedimiento impugnado, y declarará tal nulidad, siempre que los vicios que la motiven hayan impedido la clara determinación del derecho o hubieren influido en la decisión del asunto. En caso contrario, entrará a resolver la causa sobre lo principal. Asimismo, el tribunal examinará las actuaciones cumplidas en la etapa contencioso - tributaria, y, de haber omisión de solemnidades, declarará la nulidad de todo lo actuado a partir de dicha omisión y dispondrá la reposición del proceso al estado que corresponda, siempre que la omisión pudiere influir en la decisión de la causa.”

supletoria²²¹- se mencionan los artículos 344²²² y 1014²²³ del Código de Procedimiento Civil.

Previo a culminar este punto, cabe señalar que el numeral 8 del artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial²²⁴, determina que el juez tiene el deber de convalidar *de oficio* los actos procesales verificados con inobservancia de formalidades no esenciales, si no han viciado al proceso de nulidad insanable ni han provocado indefensión, de lo que se establece que oficiosamente el administrador de justicia está obligado a ir saneando el proceso, aunque las partes no se lo requirieren, teniendo como límite en su actuación que no se haya producido nulidad del proceso.

A manera de sumario, se concluye que una vez que el juez puede corroborar que existen violaciones a ciertas solemnidades sustanciales en el desarrollo del proceso, por tutela judicial y asegurando el debido proceso, debe declarar de oficio (sin descartar que puede ser a petición de parte) la nulidad del proceso, a la foja en que se incurrió y con cargo a quien la causó; hecho que acercaría su actuación al principio de oficiosidad que, al menos en este caso, se justifica plenamente, pues con este accionar se estaría garantizando un proceso en el que exista plena vigencia de las normas constitucionales y legales.

2) En otro escenario, una vez trabada la litis, el juez de conformidad a lo previsto en el artículo 257 del Código Tributario, tiene la prerrogativa de disponer la apertura del

²²¹ *Código Orgánico Tributario*, art. 223.

²²² *Código de Procedimiento Civil*, art. 344, que dice: “Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 1014 el proceso es nulo, en todo o en parte, solamente cuando se ha omitido alguna de las solemnidades sustanciales determinadas en este Código.”

²²³ *Ibíd.*, art. 1014: “La violación del trámite correspondiente a la naturaleza del asunto o al de la causa que se esté juzgando, anula el proceso; y los juzgados y tribunales declararán la nulidad, de oficio o a petición de parte, siempre que dicha violación hubiese influido o pudiese influir en la decisión de la causa, observando, en lo demás, las reglas generales y especialmente lo dispuesto en los Arts. 355, 356 y 357.”

²²⁴ *Código Orgánico de la Función Judicial*, num. 8 art. 130, que manifiesta: “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: [...] 8. Convalidar de oficio o a petición de parte los actos procesales verificados con inobservancia de formalidades no esenciales, si no han viciado al proceso de nulidad insanable ni han provocado indefensión.”

término de prueba.²²⁵ En la práctica, resulta que siempre que califica la contestación a la demanda, el juzgador de oficio dispone el inicio de la instancia de prueba, situación que obedece más a la costumbre que a lo establecido por la ley, pero es sin duda es un ejercicio pleno del principio de oficiosidad. Se plantea el posible asombro de las partes, si en algún momento el juez sustanciador no lo hiciere, lo que generaría que los patrocinadores de las partes recurran a la norma, para verificar lo sucedido y luego soliciten tal apertura, mas si no lo hacen, esta omisión no les sería imputable para computar el término de abandono –tal como se analizó anteriormente, según se desprende de la jurisprudencia de los tribunales-, pues ésta es “facultad-obligación” del juez. En cambio, en ámbitos distintos al contencioso tributario, el juzgador debe esperar a que una de las partes solicite la apertura de prueba y, en tal evento, la omisión de requerir tal apertura sí sería imputable a éstas.

En este escenario también puede ocurrir que la administración tributaria no conteste a la demanda²²⁶, caso en el que se “concederá oficiosamente el término de prueba”²²⁷ y “continúa la causa sin acusación de rebeldía”²²⁸, evento en el que se aprecia claramente que bajo diferentes circunstancias, prima en el contencioso tributario la facultad de dirección e impulso del juez.

No se puede dejar de comentar que en el caso de que el juez disponga la apertura de la instancia de prueba, obedecería a un impulso procesal que no se ajusta con un sistema procesal que, por norma constitucional, debe observar el principio dispositivo. Empero, esta actuación procesal vista en distinto asiento, constituiría que el juez actuó observando la norma que dispone los principios, también constitucionales, de

²²⁵ Argentina. *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, art. 359. Lo propio ocurre en la legislación procesal argentina, pues contestada o no la demanda, siempre que existan hechos conducentes y superadas las excepciones previas, con o *sin* petición de parte, “el juez debe recibir la causa a prueba.”

²²⁶ Lo que se entenderá como negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho, conforme lo establece el artículo 246 del Código Tributario.

²²⁷ Troya, “Manual de Derecho”, 320.

²²⁸ Luis Toscano, “Procedimientos administrativos y contenciosos”, en *Memorias VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario* (Quito: Cevallos Editora Jurídica, 2007), 545.

simplificación, uniformidad, eficacia, celeridad y economía procesal y la norma que establece el impulso de oficio en el Código Orgánico de la Función Judicial.²²⁹

3) Otro caso en que se vislumbra el principio de oficiosidad en el contencioso tributario, es el artículo 83 del Código de Procedimiento Civil²³⁰, aplicable de forma supletoria²³¹, que determina los escenarios y formas de notificación a los herederos respecto del litigio presentado por el causante.²³² Esta disposición debe cumplirse por parte del juez de oficio y, de esta manera, asegura el debido proceso de quien o de quienes por los derechos que representa, podría verse afectado por la falta de actuación en un proceso o con un fallo que afecte sus posibles intereses.

4) En otro orden de cosas, proveídos los medios de prueba presentados oportunamente por las partes, el juez al momento de calificarlos, puede o no acoger alguno de ellos²³³, por considerar que lo solicitado²³⁴ resulta que no aporta al

²²⁹ *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 139, que manifiesta: “IMPULSO DEL PROCESO.- Las juezas y jueces están obligados a proseguir el trámite de los procesos dentro de los términos legales, el incumplimiento de esta norma se sancionará de acuerdo con la ley. Si se declarare el abandono de una causa o de un recurso por no haberse proseguido el trámite por el tiempo que señala la ley, como consecuencia de la incuria probada de las juezas o los jueces, y demás servidores y funcionarios que conocían de los mismos, éstos serán administrativa, civil y penalmente responsables, de conformidad con la ley.”

²³⁰ *Código de Procedimiento Civil*, art. 83, que dice: “Cuando falleciere alguno de los litigantes, se notificará a sus herederos para que comparezcan al juicio. A quienes fueren conocidos se les notificará en persona o por una sola boleta, y a quienes fueren desconocidos o no se pudiere determinar su residencia, mediante una sola publicación en la forma y con los efectos señalados por el Art. 82. La notificación se hará con la providencia en que se dispone contar con los herederos en el juicio. La publicación por la prensa contendrá únicamente un extracto de aquella.”

²³¹ En concordancia, el artículo 223 del Código Tributario, establece: “Ámbito de aplicación.- Las disposiciones de este título son aplicables, en lo que corresponda, a todos los trámites de acciones, excepciones y recursos que son de competencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal. Las normas de otras leyes tributarias o las de los Códigos de Procedimiento Civil y Penal y en general del derecho común, tendrán aplicación supletoria y sólo a falta de disposición expresa o aplicable en este Código.”

²³² Argentina. *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, art. 43, que señala: “Cuando la parte que actuare personalmente falleciere o se tornare incapaz, comprobando el hecho, el juez o tribunal suspenderá la tramitación y citará a los herederos o al representante legal en la forma y bajo el apercibimiento dispuestos en el artículo 53, inciso 5. Norma de la que se colige que en Argentina, al igual que en Ecuador, el juez de oficio debe proceder con la citación a los herederos del actor, para asegurar el debido proceso.”

²³³ *Ibíd.*, art. 364, que manifiesta: “No podrán producirse prueba sino sobre hechos que hayan sido articulados por las partes en sus escritos respectivos”. En el contexto de referir a la legislación procesal argentina, la prueba es pertinente cuando se adecúa con los hechos controvertidos, caso contrario, el juez podrá no aceptarla.

²³⁴ *Código de Procedimiento Civil*, art. 121.

esclarecimiento de los hechos que tienen que ver con el objeto de la litis o es irrelevante para su convicción.

Así, por ejemplo, en la diligencia de inspección judicial, las partes pueden insinuar peritos²³⁵, con la intención de que estos, como auxiliares de la justicia, presenten los informes técnicos que expliquen al juez en aquello que por su naturaleza, no es de su experticia y total conocimiento; estos informes son elaborados en base a los pliegos de preguntas que presentan previamente las partes y que son calificados por el juzgador, pero que pueden ser no aceptados cuando se cuestionan criterios referentes a la aplicación de la normativa legal o cuando se busca se exponga un criterio jurídico y no técnico. Esta actuación del juez lo acerca al principio de oficiosidad y de la búsqueda de la verdad material, puesto que su intervención en la prueba pericial no puede ser cuestionada por las partes y éste tiene a su arbitrio las más amplias potestades respecto de los peritos, pudiendo acoger o no el criterio que ellos viertan, ya que tampoco le es vinculante, tal como lo establece el segundo inciso del artículo 262 del Código de Procedimiento Civil que señala: “No es obligación del juez atenerse, contra su convicción, al juicio de los peritos.”

5) En otro escenario, dentro del proceso y cuando se presenten los presupuestos legales para el juicio de recusación²³⁶, el juez tiene la obligación para, de oficio, presentar su excusa²³⁷ a efectos de perder competencia en el juicio y de esta manera garantizar a las partes un juez idóneo, pues:

La primera cualidad que debe adornar al juez en su honradez profesional, que se traduce en neutralidad frente al pleito que agilitan las partes, y le permite no inclinarse a favor de ninguna de ellas y mantenerse con más pasión que el amor de la justicia. Si encuentra algún motivo que le impida permanecer en esta actitud, su deber es el de

²³⁵Código de Procedimiento Civil, art. 252 y Ecuador, Pleno del Consejo de la Judicatura, Resolución 40-2014, en Registro Oficial No. 40, Suplemento, Quito, 28 de abril de 2014.

²³⁶ Código de Procedimiento Civil, art. 856.

²³⁷ En la legislación argentina existen las instituciones de la recusación y la excusación, similares a las existentes en Ecuador. La primera tiene que ver con la intervención de las partes para excluir al juez del conocimiento del proceso, con el supuesto de que éste tiene relación o actitudes con los interesados o con la materia del proceso, que origine la duda de que puede incidir en el resultado del mismo; la segunda, cuando con las circunstancias referidas, el juez se aparta del proceso, si se enmarca en las causales del artículo 17 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

excusarse de conocer del proceso, exponiendo ante el órgano jurisdiccional que deba intervenir, la causa que concurre y en obstáculo que encuentra.²³⁸

La referida actuación del juez, ajustada a su calidad de tal, si bien se aleja del principio dispositivo –que en el caso de estudio se manifestaría a través del juicio de recusación, en que una de las partes considera que el administrador de justicia tiene una causal de inhabilidad para actuar en su proceso-, legitima al juez que reconoce que no está en posición de brindar tutela judicial efectiva y, sin que lo soliciten las partes, decide apartarse del conocimiento de un juicio.

6) Finalmente, una vez que se agotaron las instancias procesales, previas al fallo final, es propio del juez que, con o sin solicitud de las partes, en expresa providencia para el efecto, impulse el juicio y, de oficio, pida los autos²³⁹ para emitir su sentencia²⁴⁰. En esta etapa²⁴¹, las partes fundamentadas en el artículo 273 del Código Tributario, pueden presentar informes en derecho o, de ser el caso, solicitar fecha y hora a efectos de que se realice una audiencia en estrados²⁴²; cabe señalar que en el desempeño de estas actuaciones, claramente se puede instar una nueva etapa dentro del proceso, pues podría

²³⁸ Alfonso Troya Cevallos, *Elementos de Derecho Procesal Civil* (Quito: Pudeleco Editores S.A., 2002, tercera edición), 338.

²³⁹ Véase Simone, “Glosario de Jurisprudencia”, 125.

²⁴⁰ Como se dijo en líneas anteriores, en las sentencias dictadas por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en los siguientes recursos de casación: 352-2009, 64-2007 y 65-2010, se ha emitido el criterio de que “existen fases del mismo en las que el impulso corresponde al Juez. Una de esas fases precisamente es la de dictar sentencia luego de haber finalizado el trámite propio de la causa.” De igual forma, en fallo reiterativo vertido, entre otros, en el recurso No. 16-1999, publicado en el Registro Oficial 246 de 17 de enero de 2001; y, en los recursos 70-1999 y 89-2000, publicados en el Registro Oficial 342 de 7 de junio de 2001 se ha señalado que el abandono no cabe cuando existe falta de actividad del tribunal [...] sin que la falta de prosecución sea imputable a la parte actora, tanto más que la actuación, como lo señala la disposición del art. 20 del Código Orgánico de la Función Judicial, salvo disposición legal en contrario, le corresponde al Juzgador.

²⁴¹ En el proceso ordinario argentino, una vez que se presentaron los alegatos por las partes, el juez debe dictar la providencia en la cual llama a los autos para sentencia, conforme lo señala el artículo 483 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; de ahí que, no procede presentación alguna de escritos -y menos referentes a pruebas- salvo que el juez disponga la realización de alguna conforme lo establece el artículo 36 del mismo cuerpo legal, en el que se regulan las facultades ordenatorias e instructorias del juez, que le permiten “aún sin requerimiento de parte”, tomar un papel protagónico en el proceso, otorgándole más facultades que las que tiene el juzgador ecuatoriano, p.e. “Disponer, en cualquier momento, la comparecencia personal de las partes para requerir las explicaciones que estimen necesarias al objeto del pleito.”

²⁴² La naturaleza procesal de la audiencia de estrados, resulta distinta de la reunión que, a petición de parte, se puede realizar informalmente dentro del proceso; siempre que sea proveída y puesta en conocimiento de las partes, de conformidad con el segundo inciso del artículo 9 del Código Orgánico de la Función Judicial.

generarse en el juzgador la necesidad de ir más allá y utilizar la facultad oficiosa otorgada por la ley para solicitar nuevos medios probatorios, tal como se analizará a continuación.

3.1.2. Prueba oficiosa

Como se ha dicho reiteradamente en esta investigación, la Constitución de la República consagra al principio dispositivo, que también está plasmado en el Código Orgánico de la Función Judicial y en el Código Orgánico General de Procesos, en cuyo artículo 2 se señala que en toda actividad procesal se aplicarán los principios constitucionales, entre ellos, el mencionado y, por tanto, todos los administradores de justicia, en la sustanciación de los procesos, observarán al principio dispositivo.

Mientras que, por otro lado, en el derecho procesal ecuatoriano, se encuentran vigentes normas que facultan al juez para que actúe de oficio, entre ellas, la iniciativa probatoria. Panorama que no solo ocurre en el país, sino que es reiterativo en la normativa contemporánea en Latinoamérica.²⁴³

Sobre la prueba oficiosa en el Ecuador, el ordenamiento jurídico contiene varias referencias que la facultan, verbigracia, el artículo 118 del Código de Procedimiento Civil²⁴⁴, el numeral 10 del artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial²⁴⁵, el artículo 262 del Código Orgánico Tributario²⁴⁶ y el artículo 168 del COGEP.²⁴⁷ Estas

²⁴³ Hernando Devis Echandía, *Nociones Generales de Derecho Procesal Civil* (Bogotá: Temis, 2009, segunda edición), 62.

²⁴⁴ *Código de Procedimiento Civil*, art. 118, que señala: “Los jueces pueden ordenar de oficio las pruebas que juzguen necesarias para el esclarecimiento de la verdad, en cualquier estado de la causa, antes de la sentencia. Exceptuase la prueba de testigos, que no puede ordenarse de oficio; pero si podrá el juez repreguntar o pedir explicaciones a los testigos que ya hubiesen declarado legalmente. Esta facultad se ejercerá en todas las instancias antes de sentencia o auto definitivo, sea cual fuere la naturaleza de la causa.”

²⁴⁵ *Código Orgánico de la Función Judicial*, num. 10 art. 130, que establece: “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”.

²⁴⁶ *Código Orgánico Tributario*, art. 262, que determina: “Facultad oficiosa del tribunal.- La respectiva sala del tribunal podrá, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición o inspección de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes.”

normas, a excepción de la última, establecen esta facultad al juez para que en cualquier instancia y/o previo a emitir una sentencia, pueda solicitar la realización de una diligencia o la presentación de documentos, bajo el parámetro de que sea utilizada para llegar o establecer la verdad, respecto de los hechos relacionados con la litis o de los controvertidos. Mientras tanto el COGEP, trae innovaciones –las que serán analizadas en el apartado cuatro de este capítulo, no obstante se realiza una breve aproximación a ellas-, primero al denominarla *prueba para mejor resolver*, concepto desarrollado en la presente investigación, respecto de la doctrina procesal civil; también le establece el carácter de *excepcional* y exige a quien la ordene que exprese la “constancia de las razones de su decisión”, criterio rígido, a efectos de no sobrepasar los límites de esta atribución, que tendrá lugar previo a la convocatoria de la audiencia de juicio.

En la práctica ocurre que durante el proceso y en momentos previos a emitir sentencia, el juez puede encontrarse en la disyuntiva de no lograr total certeza de lo que consta en el proceso, que le lleve a corroborar su pronunciamiento final, es decir, que no cuente con los elementos que sostengan la verdad dentro del juicio o que lo aportado por las partes no llene los vacíos establecidos²⁴⁸, pues se debe partir de la premisa de que aunque la demanda es presentada por el actor y la contestación del demandado, es de interés no solo de las partes procesales, persuadir al juez con las pruebas aportadas tendientes a esclarecer los hechos respecto de la litis, ya que tal motivación pertenece también al mismo juzgador. Se estima que las partes no siempre cumplen con la expectativa de llegar al juez con la aportación de pruebas y es ahí cuando se justifica que el juez active su oficiosidad y solicite las que considere necesarias.²⁴⁹

²⁴⁷ COGEP, art. 168, que dice: “Prueba para mejor resolver. La o el juzgador podrá, excepcionalmente, ordenar de oficio y dejando expresa constancia de las razones de su decisión, la práctica de la prueba que juzgue necesaria para el esclarecimiento de los hechos controvertidos. Por este motivo, la audiencia se podrá suspender hasta por el término de quince días.”

²⁴⁸ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Tomo II (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1976, tercera edición), 709. “Los hechos que deben ser materia de prueba son aquellos controvertidos o acerca de los cuales no hay acuerdo de partes, pues no existe interés en producirla sobre los admitidos, no sobre hechos notorios, a cuyo respecto hay unanimidad en la doctrina. Pero esto que vale por vía de principio, no impide que el juez pueda disponer “las medidas para mejor proveer que estime oportunas.”

²⁴⁹ Troya, “Manual de Derecho”, 321. A través de la actuación de pruebas de oficio y en general la práctica de diligencias investigativas para el esclarecimiento de la verdad, se “reitera de modo incontrovertible la naturaleza cuasi-oficiosa e investigativa del proceso contencioso-tributario.”

Bajo el ámbito del derecho positivo, las normas que otorgan la facultad al juez de disponer pruebas de oficio, tienen plena vigencia y no existe prohibición expresa de que no las realice, con la salvedad constante en la Constitución respecto al principio dispositivo. Solo con la entrada en vigencia del COGEP, existen condicionamientos para su práctica, que deberán verificarse en la respectiva providencia expedidas por el juez, lo que abre la opción a que las partes –básicamente la que se creyere afectada- pueda contradecir y solicitar la reforma o revocatoria del auto que las ordena, generando incidentes en la tramitación de la causa. Quedará entonces a prueba la habilidad del juez para motivar su pronunciamiento, ya que no se debe olvidar que de acuerdo a lo previsto en el literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República, respecto a los derechos en el debido proceso, esta es su obligación y una garantía para las partes.

Así, la prueba de oficio existe, es parte de la legislación ecuatoriana y se pone en actividad por decisión judicial, justificada en la falta de eficacia de los medios de prueba aportados por las partes y orientada a lograr elementos que fortalezcan el pensar del juzgador, respecto de lo controvertido, dentro de un proceso judicial que debe observar y respetar los principios constitucionales, pues es la instancia en la que el juez cobra gran protagonismo; destacando que la apreciación de la prueba será respecto del todo, más no únicamente de lo conseguido en uso de esa oficiosidad, totalmente contrapuesta al principio dispositivo. “En este propósito puede el Tribunal hacer mérito de las pruebas presentadas extemporáneamente (art. 270). Lo que prueben las partes, es importante, pero, lo es más aún el control de los actos de la administración que debe efectuar el Tribunal de modo oficioso.”²⁵⁰

Desde otro punto de vista, es harto conocido que en el desarrollo del proceso judicial se deben respetar los principios constitucionales²⁵¹, aunque no se debe perder de vista que se considera que “el contencioso es, fundamentalmente, un proceso de partes y no un proceso absolutamente oficioso, en el sentido de que formaliza una relación procesal que se caracteriza por la igualdad de aquellas y su subordinación a la autoridad jurisdiccional, con la cual deben cooperar en todas las medidas que disponga a pedido o

²⁵⁰ Troya, “Manual de Derecho”, 321.

²⁵¹ Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero”, Tomo II, 706.

de oficio para el esclarecimiento de la verdad” y que en un momento dado, por la aplicación de otras normas legales de menor jerarquía, se ocasionan tensiones, que se aliviarán al momento de la expedición del fallo, en el cual se denotará si la actuación del juez al solicitar prueba oficiosa fue o no necesaria. Desde luego existen límites a esta facultad y, en general, tienen que ver con no conmoviendo la imparcialidad en el proceso, ni en el hecho de que la conducta del juez cubra la falta de oportunidad en las actuaciones de las partes o supla su incuria.

La normativa procesal, y más aquella que tiene vigencia a partir de la promulgación de la última Constitución, no fue expedida para afectar el desenvolvimiento del proceso judicial y menos inobservando principios constitucionales, sino para garantizar los derechos plasmados en la misma, pues no se debe olvidar que “el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia”²⁵², y quien guarda y vela por esos derechos es el juzgador, a cuyo cargo está hacer justicia; de ahí que, se considera que la prueba de oficio constituye un instrumento para llegar a tal fin.

Se puede decir, para finalizar este tema, que cabe que en la práctica se desarrolle una convivencia del principio dispositivo y de la norma legal, con un replanteamiento de éste, asumiéndolo con ciertos matices, pues no se estima aceptable una reforma que no permita al juez cobrar ese protagonismo en la actividad probatoria y que limite su iniciativa de solicitar la práctica de las pruebas que crea necesarias para el desarrollo pleno de su rol y la realización de la justicia.

3.1.3. Control de legalidad

Si se asume totalmente, por un momento, la tesis que “el trabajo del juez al elaborar la sentencia consiste en resumir todos los elementos del proceso (motivación) y sentar la conclusión jurídica (fallo), es por tanto la conclusión escrita de un juicio lógico dentro del cual la norma constituye la premisa mayor, los hechos del caso la premisa menor y el fallo la conclusión”²⁵³, se entendería que la labor del juzgador contencioso tributario sería subsumir dentro de la norma los hechos alegados por las partes como

²⁵² *Constitución de la República del Ecuador* [2008], cap. primero “Principios fundamentales”, art. 1.

²⁵³ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano* (Loja: Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2005, primera edición), 258.

premisa menor; sin embargo, se establece que al tener la capacidad de apartarse de lo que ellas hayan definido como objeto de la litis, el delineamiento de la premisa menor es una potestad discrecional del administrador de justicia en ejercicio de la facultad alineada al principio de oficiosidad denominado control de legalidad.

En la legislación nacional, se otorga esta facultad al juez en el segundo inciso del artículo 273 del Código Tributario, que dice:

La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.

Respecto de la disposición transcrita, se concuerda con el criterio de que “a la justicia tributaria se le da con esta norma una connotación de suma importancia, la de ser organismo de control de legalidad de los actos administrativos, en este caso, en materia tributaria. La teoría de lo controvertido con referencia a la sentencia, queda ampliamente superada. Más de lo que las partes arguyan, interesa la realidad objetiva, dándose al Tribunal amplísima libertad para aprehender esa realidad y para establecer su significación.”²⁵⁴

En efecto, resulta innovador que el juzgador pueda nuevamente revisar todos los actos expedidos por la administración tributaria (incluso aquellos que no son los impugnados directamente) y que posiblemente ya fueron objeto de reclamo o de recurso extraordinario de revisión por parte del afectado en vía administrativa, o a su vez en sede judicial, es decir, aquellos que fueron confirmados en parte o en todo por la autoridad que los emana o por la máxima autoridad administrativa, en el momento en que se dicta la sentencia, pueden ser motivo de análisis, observación y decisión por parte del juez; actuación derivada del principio de oficiosidad originada en la confianza que le ha dado la ley al otorgarle semejante facultad.

Ciertamente, esta función constituye una clara intervención de oficio, que asegura la seguridad jurídica, respecto de la actuación de la administración durante todo el

²⁵⁴ Troya, “Manual de Derecho”, 320-321.

proceso administrativo y judicial. Es apreciable, ya que a diferencia de las demás jurisdicciones, en lo contencioso tributario, el juzgador en sentencia puede observar las circunstancias y antecedentes que incluso al actor se le pudo escapar u obviar; rompiendo el esquema tradicional de otros procedimientos establecidos en las demás disciplinas, incluso con la doctrina tradicional²⁵⁵; y, claro está, según lo dispuesto por la Constitución, se asegura que el juez haga justicia, incluso en aquellos casos en los cuales exista falta de precisiones y detalles por parte del actor, en la consecución del proceso y del procedimiento, pero con una marcada distancia del principio dispositivo. Cabe mencionar que esta facultad es aplicada en la práctica no solo por los jueces de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, sino también se fundamentan en él, los jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia²⁵⁶.

Finalmente, no se debe olvidar que, conforme Couture:

La sentencia es en sí misma un juicio; una operación de carácter crítico. El juez elige entre la tesis del actor y del demandado la solución que le parece ajustada al derecho y a la justicia. Esa labor se desenvuelve a través de un proceso intelectual cuyas etapas pueden irse aislando separadamente y al que la doctrina llama formación o génesis lógica de la sentencia.²⁵⁷

Así las cosas, se puede mencionar, a manera de ejemplo, cómo se aplicaría este ejercicio lógico en la sentencia: En una de acción de excepciones a la coactiva, que se fundamenta en el numeral cuarto del artículo 212 del Código Tributario, presentada por un tercero afectado (accionista), que entró en conocimiento por la notificación efectuada por el ejecutor, respecto del auto de pago emitido a nombre del deudor principal, compañía (sujeto pasivo), en la que posee acciones, el juez

²⁵⁵ Devis Echandía, “Principios Fundamentales del Derecho”, 56. “El juez, al decidir, se limita a declarar los derechos que, conforme a las normas positivas, tiene la parte, y no les otorga ninguno que ellas no consagren.”

²⁵⁶ Se mencionan como ejemplo las sentencias dictadas por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en los siguientes recursos de casación: No. 317-2010 (Registro Oficial Suplemento, 139, 16 de junio del 2014), No. 227-AH-2011 (Registro Oficial, Suplemento, 150, 8 de julio del 2014), No. 385-2010 (Registro Oficial, Suplemento 150, 8 de julio del 2014) y 559-2011 CDY (Registro Oficial, Suplemento 152, 22 de julio del 2014).

²⁵⁷ Eduardo Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, (Buenos Aires, Depalma, 1993), 279.

previo a emitir su sentencia, por control de legalidad, estaría facultado para revisar si el título de crédito emitido a nombre de dicha compañía cumple aquellos requisitos sustanciales que fundamentan el inicio de la acción coactiva por la administración tributaria; o, podría verificar si en el proceso coactivo se encuentra la razón de su notificación; de tal manera que el juez en sentencia podría aceptar parcialmente la demanda, es decir, rechazar la pretensión principal (respecto de la litis), pero asegurando el derecho a la defensa y del debido proceso, aceptar la demanda por control de legalidad, por encontrarse que el título de crédito no fue emitido a nombre del tercero (accionista) o porque no fue notificado éste, que fue incluido en el procedimiento coactivo, únicamente por la providencia emitida por el ejecutor. Se percata así que el juez se aparta totalmente de la pretensión –pero la resuelve motivadamente- y establece su propio objeto de la litis, en ejercicio pleno de la oficiosidad.

4. Una consideración preliminar en el Código Orgánico General de Procesos

El Código Orgánico General de Procesos²⁵⁸ que entrará en plena vigencia un año luego de su publicación, es la norma adjetiva que regirá²⁵⁹ a todos los procesos no penales, pues deroga al Código de Procedimiento Civil²⁶⁰, la Ley de Casación²⁶¹, la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa²⁶² y el Capítulo II del trámite de las acciones, del Título II de la sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, del Libro III del procedimiento contencioso del Código Tributario²⁶³, entre otras normas²⁶⁴; y, si bien a la fecha de la redacción del presente trabajo aún no se encuentra vigente en su totalidad, se estima necesario mencionar ciertas reflexiones

²⁵⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Ley s/n, en Registro Oficial No. 506, Suplemento, Quito, 22 de mayo de 2015.

²⁵⁹ La segunda disposición final del COGEP establece que entrará en vigencia luego de doce meses contados desde su publicación en el Registro Oficial.

²⁶⁰ *Ibíd.*, primera disposición derogatoria.

²⁶¹ *Ibíd.*, segunda disposición derogatoria.

²⁶² *Ibíd.*, tercera disposición derogatoria.

²⁶³ *Ibíd.*, quinta disposición derogatoria.

²⁶⁴ Véase las disposiciones derogatorias cuarta, sexta, séptima, octava, novena, décima, décima primera, décima segunda y décima tercera que tratan derogatorias expresas y la décima cuarta que es una derogatoria tácita a todas las normas que se opongan al COGEP.

respecto a las tensiones entre el principio dispositivo y de oficiosidad que siguen manifestándose en esta ley, en relación al proceso contencioso tributario.

Como una consideración previa se debe establecer que el COGEP, en el Capítulo II, del Título I (Procesos de Conocimiento) del Libro IV (Procesos), unifica los preceptos que rigen los procedimientos contencioso administrativo y contencioso tributario, estableciendo disposiciones comunes para estas dos materias y, en relación al tema materia de esta investigación, señala como objeto de ambas “tutelar los derechos de toda persona y realizar el *control de legalidad* de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo.”²⁶⁵

De lo expuesto se evidencia que la norma procesal mantiene la obligación de los tribunales contencioso tributarios –y amplía esta potestad a los contencioso administrativos- de realizar control de legalidad de los actos administrativos, lo que, tal como fue analizado en líneas precedentes, determina la posibilidad del juzgador de apartarse del principio dispositivo y fijar un objeto de la litis diferente a lo delimitado por las partes, analizando los antecedentes o fundamentos del acto o atribuyéndole un criterio diferente a los hechos, lo que es ratificado en la norma relativa a la sentencia en estas materias²⁶⁶, en que se reproduce de manera exacta el tenor del artículo 273 del Código Tributario todavía vigente, en el que se determinan los parámetros de este control, que fueron analizados anteriormente y que enfrentan el principio oficioso con el dispositivo.

En segundo lugar, en cuanto al impulso de la causa, el artículo 5 del COGEP prescribe: “Corresponde a las partes procesales el impulso del proceso, conforme con el sistema dispositivo”, lo que se visualiza como un avance en la armonización que debe perseguir la legislación secundaria con la norma constitucional (artículo 168 numeral 6) que consagra el aludido principio como rector de la administración de justicia. Si bien, como se ha revisado a lo largo de este acápite, no en todos los ámbitos el COGEP asume el principio dispositivo de forma pura, pues todavía contempla varios escenarios del principio de oficiosidad, mas, sin duda, con relación al impulso procesal, existe un

²⁶⁵ COGEP, art. 300.

²⁶⁶ *Ibid.*, art. 313.

avance en este camino, lo que no significa, que no siga produciéndose esa contraposición con la naturaleza propia del contencioso tributario.

Luego, en tercer lugar, la norma procesal hace una innovación respecto de la carga de la prueba, pues aunque en las disposiciones generales indica que se mantiene la obligación del actor de probar los hechos expresados afirmativamente en su demanda²⁶⁷ -tal como lo establece el artículo 258 del Código Tributario, analizado en el numeral 2.3.2 de este capítulo-, lo que determinaba que la administración tributaria se ampare en las presunciones de legalidad y ejecutoriedad de los actos administrativos; actualmente, en el segundo inciso del artículo 311 del COGEP se conserva la disposición que “con respecto a los actos tributarios impugnados, *corresponderá a la administración la prueba* de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía” (inciso segundo del artículo 259 del Código Tributario), lo que significa que la carga de la prueba no recaerá únicamente en el actor, sino que expresamente la administración tributaria deberá ejercer medios probatorios que acrediten a la obligación tributaria y su cuantía.

En esta misma línea, en aplicación del principio de oficiosidad, la nueva norma adjetiva faculta al juez en su artículo 168 a “excepcionalmente, ordenar de oficio y dejando expresa constancia de las razones de su decisión, la práctica de la prueba que juzgue necesaria para el esclarecimiento de los hechos controvertidos.” Del análisis de esta disposición se determina que el legislador, si bien otorga al juez la facultad de ordenar “prueba para mejor resolver”, procura armonizarla con el principio dispositivo previsto en la Constitución, al establecer limitaciones para que el juez los disponga, a saber: solo podrá hacerlo en casos excepcionales, de lo que se colige que deja a las partes a obligación de probar sus aseveraciones –característica propia del principio dispositivo- y señala que el juzgador debe motivar adecuadamente, expresando –se entiende que a través de un auto- las razones en las que fundamente su decisión, hecho que no estaba previsto explícitamente en el Código Tributario.

En cuarto lugar, con relación al abandono de las causa, ya revisado en el apartado 2.3.1 de este capítulo, el artículo 248 del COGEP -al igual que el artículo 267 del

²⁶⁷ COGEP, art. 168.

Código Tributario-, facultan al juez a declarar de oficio el abandono siempre que se cumplan los presupuestos del artículo 245, lo que se opone con el principio dispositivo, pues a la luz de éste, solo las partes procesales podrían requerir que sea declarado el abandono.

Finalmente, una facultad oficiosa que contempla el COGEP y que no le era otorgada al juez por el Código Tributario es la acumulación de autos, pues el artículo 255 de la norma tributaria determinaba que solo a “solicitud de parte legítima” y siempre que se verifiquen otros requisitos previstos por la ley, cabía la acumulación, por lo que, el juez tributario estaba compelido al requerimiento que le hicieran el actor o el demandado para el efecto; en cambio, el artículo 16 del COGEP faculta al juzgador a, de oficio, ordenar la acumulación de procesos, fijando como momento procesal límite, la audiencia preliminar.

Para resumir, los casos expuestos a manera de ejemplo demuestran que en la nueva norma procesal que rige al contencioso tributario, en particular y, todas las materias no penales, en general, todavía existe tensión en la convivencia del principio dispositivo y de oficiosidad; si bien en muchos casos se han conseguido avances en la armonización del primero con la norma constitucional, en otros, se han creado nuevos bastiones de enfrentamiento con el principio de dispositivo, en la medida que se ha dotado al juez de nuevas atribuciones en el ejercicio de su competencia.

5. Aspectos relativos a la problemática en torno a la aplicación de los principios dispositivo y de oficiosidad en el proceso contencioso tributario

A lo largo de la presente tesis se han analizado pormenorizadamente los aspectos en que existen tensiones relativas a la convivencia de los principios dispositivo y de oficiosidad en el contencioso tributario. A manera de sumario se mencionarán los principales que han sido detectados en esta investigación.

El principal aspecto que se estima da origen a la problemática planteada, radica en la naturaleza propia del proceso contencioso tributario que, tal como fue expresado en líneas precedentes, no es enteramente dispositivo, sino que posee ribetes que lo acercan a la oficiosidad o, como lo califica la jurisprudencia ecuatoriana es “cuasi-oficioso”, por

lo que demanda de un juez activo en la búsqueda de la verdad material, aún por sobre el desempeño de las partes, en el ejercicio pleno de su rol de tal y, sobretodo, como garantía de tutela de los derechos del sujeto pasivo frente al Estado.

Los parámetros del principio dispositivo establecen que la iniciativa para proponer una demanda será siempre de las partes. En el contencioso tributario, será el contribuyente y, al respecto, no existe controversia; sí la hay, en cambio, en cuanto a la determinación del objeto de la litis, pues el principio dispositivo señala que esta es una atribución exclusiva de las partes; empero, por el control de legalidad que realiza el juez tributario en su sentencia -que es cercano al principio de oficiosidad- puede apartarse de lo discutido en el proceso y fijar otro objeto relativo a los antecedentes o fundamentos de la resolución impugnada u otorgándole un valor distinto a los hechos. Se estima éste como uno de los aspectos más problemáticos entre los aludidos principios y el proceso contencioso tributario, toda vez que la doctrina procesal se refiere a la congruencia de la sentencia²⁶⁸, como derecho esencial de las partes y, sin embargo, con esta potestad particularísima del juez tributario, se presenta una evidente tensión, que hace difícil su conjugación en la práctica tributaria.

La actividad probatoria tampoco logra acoplar el principio dispositivo con el de oficiosidad y, más bien, los enfrenta en el proceso contencioso tributario. En efecto, en función del primero se establece que únicamente las partes son las encargadas de aportar los medios probatorios para demostrar sus aseveraciones expresadas en la demanda y en las excepciones, de haberlas, con el fin de lograr el convencimiento del juzgador. Por el contrario, el principio de oficiosidad confía al juez la producción de prueba como un interesado más en la búsqueda de la verdad objetiva, a pesar de la actuación de las partes.

En virtud del principio dispositivo cabría que el juez dicte una sentencia inhibitoria y no de mérito, porque no han sido aportados medios probatorios suficientes, aplicando, en general, las reglas de la carga de la prueba; no obstante, en el contencioso tributario, contando con la facultad de disponer de pruebas de oficio, sería inaceptable

²⁶⁸ Véase respecto de los vicios de congruencia la cita 20 del capítulo primero de esta investigación.

que el juez no dicte una sentencia de fondo por no llegar al convencimiento pleno de la verdad material, por este rol de investigador que puede asumir, la contraposición es evidente.

En otro orden de cosas, existen instituciones procesales como el abandono, en las que, de una parte se castiga la inactividad del actor, en aplicación del principio dispositivo, pero, por otra, al establecer que el juez tributario es el responsable de dirección e impulso del proceso, se genera una dicotomía entre ambos principios y surgen situaciones que han tenido que ser absueltas por la jurisprudencia, la que debe trazar la línea tan delgada que se presenta entre la inacción imputable al actor y la obligación del juez de impulsarlo, esto es, establecer en qué etapas procesales cabe, bajo qué supuestos y qué solución encontrar, a las dudas que surgen de su aplicación.

En conclusión, el enfrentamiento entre los principios dispositivo, dispuesto por la Constitución, y de oficiosidad, que se encuentra presente a lo largo de todo el proceso contencioso tributario luego de la presentación de la demanda (pues desde el momento del impulso procesal (p.e. la apertura del término de prueba), ya existe un antagonismo entre lo que prescriben los dos principios; luego, en la etapa cúspide del proceso, cuando se actúan las pruebas, nuevamente se enfrenta lo que prescribe cada uno pues, tanto las partes como el juez cuentan con la posibilidad –aunque algunos lo vean como carga en un caso y obligación en otro- de buscar los medios probatorios que lleven al juzgador al convencimiento. Y, finalmente, en la sentencia, cuando el juez debe referirse a lo pretendido por el actor, también puede encontrar otras cuestiones relacionadas con el objeto principal de la litis, que generan tensión entre lo definido por el principio dispositivo y por la oficiosidad.

6. Perspectivas de solución a las tensiones que surgen en su aplicación

Así las cosas, dada la relación tirante que mantienen los principios materia de esta investigación en el contencioso tributario, se avizoran soluciones desde dos ámbitos posibles, a saber: el legislativo y el jurisdiccional.

En la primera perspectiva, tomando en consideración que el principio dispositivo se encuentra constitucionalizado en el Ecuador, es irrefutable que la normativa

secundaria debe procurar la armonización a dicho precepto.²⁶⁹ En tal caso, sería el Código Orgánico General de Procesos, de próxima vigencia, el encargado de pulir las aristas que surgen en su aplicación en el contencioso tributario. Sin embargo, como fue analizado en líneas anteriores, solo lo hace efectivamente en cuanto a las “pruebas para mejor resolver” para las cuales fija ciertos límites al juzgador, como la excepcionalidad para dictarlas y la motivación debida. Se puede decir que existe al respecto una perspectiva de solución, al menos desde la teoría, pero será la práctica la que permita evaluar si efectivamente esta norma ha mejorado la compatibilidad de ambos principios.

Con relación al impulso del proceso, el COGEP busca solucionar la presión que existe entre el principio dispositivo y el de oficiosidad, cuando señala expresamente que solo a las partes les corresponde este impulso de conformidad con el principio dispositivo, pudiendo considerarse esta disposición como un abordaje frontal de dicha dicotomía, en la búsqueda de zanjar el enfrentamiento que existe con el principio de oficiosidad. No obstante, al no solo mantener la facultad del juez tributario de realizar el control de legalidad, sino incluir también en ella al juez de lo contencioso administrativo, se considera que el COGEP deja abierta la línea de conflicto entre ambos principios.

Igualmente, se estima necesario realizar una reforma al Código Orgánico de la Función Judicial como perspectiva de solución pues, como un ejemplo de varias contradicciones, el artículo 139 de este cuerpo legal²⁷⁰ se está contraponiendo desde ya

²⁶⁹ César Montaña, “Argumentación jurídica en materia tributaria”, en Marco Albán y César Montaña, coord., *Tópicos Contemporáneos de Derecho Tributario* (Quito: Editorial Cevallos, 2013), 86-87. “Puedo sostener que la constitucionalización del Derecho Tributario, al tiempo que es necesaria, es viable por dos vías, la primera, a través de una suerte de armonización de normas jurídicas que se desenvuelven en planos diferenciados, sobretodo, el constitucional y el legal; y, la segunda, mediante una correcta argumentación de las decisiones a través de las cuales se causará una especie de integración – constitucionalización- del ordenamiento jurídico tributario en la norma fundamental del Estado.

²⁷⁰ *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 139, que señala: “IMPULSO DEL PROCESO.- Las juezas y jueces están obligados a proseguir el trámite de los procesos dentro de los términos legales, el incumplimiento de esta norma se sancionará de acuerdo con la ley. Si se declarare el abandono de una causa o de un recurso por no haberse proseguido el trámite por el tiempo que señala la ley, como consecuencia de la incuria probada de las juezas o los jueces, y demás servidores y funcionarios que conocían de los mismos, éstos serán administrativa, civil y penalmente responsables, de conformidad con la ley.”

con el COGEP²⁷¹ conforme lo mencionado y, lo que es peor, con la Constitución de la República, cuando ordena a los jueces su obligación de proseguir el trámite de los procesos en cumplimiento a lo establecido por el principio de oficiosidad.

Por ello, quizás con demasiada ambición, podría analizarse como remedio a la tensa situación entre el principio dispositivo y el de oficiosidad, una reforma constitucional a través de los mecanismos previstos en la norma suprema²⁷², en virtud de la cual, se elimine al principio dispositivo como rector de toda la administración de justicia, lo que implicaría que solo en aquellas materias en la que éste tiene aplicación pura se vincularía con él en normativa de inferior jerarquía y las demás, podrían alienarse con el de oficiosidad según su propia naturaleza.

En segundo lugar, con conciencia de que la mera reforma constitucional y legal no asegura el cambio de ningún paradigma en la sociedad, tampoco lo hará en este caso, razón por la cual surge la segunda perspectiva de solución planteada, esto es, la actuación de los jueces en el desarrollo de los procesos y en sus fallos a través de la jurisprudencia. De esta manera, el rol del juez en la solución del enfrentamiento de los principios dispositivo y de oficiosidad será determinante, toda vez que sus actuaciones permitirán armonizar y encontrar un camino en el medio de ambos, pero con la certeza de que en su deber máximo de aplicación de la Constitución, no puede olvidarse de su función de lograr la realización de la justicia y de la tutela de los derechos fundamentales de las partes. Lo planteado no es tarea fácil, pero con convencimiento se estima que en la sana crítica del juzgador se encuentra el adecuado equilibrio de ambos principios.

Finalmente, grandes vacíos legales y otras situaciones que responden al día a día del proceso contencioso tributario han ido solucionándose a través de las decisiones e interpretaciones obligatorias que dictan los jueces en sus fallos, a los que se recurre como fuente cuando las normas constitucionales y legales generan lagunas y distancia en

²⁷¹ COGEP, art. 5, que dice: “Impulso procesal. Corresponde a las partes procesales el impulso del proceso, conforme con el sistema dispositivo.”

²⁷² *Constitución de la República del Ecuador* [2008], cap. tercero “Reforma de la Constitución”, art. 441 y siguientes.

su aplicación.²⁷³ Muchas de esas resoluciones han sido comentadas en este trabajo investigativo y varias ya no serán aplicables luego de la vigencia del COGEP, por lo que será necesario que los juzgadores sigan brindando soluciones a la comunidad jurídica y expresándose de la única forma legítima que se considera pueden hacerlo: sus sentencias.

²⁷³ *Código Orgánico de la Función Judicial*, num. 4 del art. 199, que dice: “FUNCIONES.- A la Presidenta o al Presidente de la Corte Nacional de Justicia le corresponde: [...] 4. Poner en consideración del Pleno, para su resolución, las consultas formuladas por las juezas y jueces sobre la inteligencia y aplicación de las normas.”

Conclusiones

1. La constitucionalización del principio dispositivo en forma expresa, tanto en la norma suprema de 1998, como en la vigente, acrecentó la tensión de éste con el principio de oficiosidad, toda vez que al ser consagrado como principio rector del sistema de justicia, es evidente que la normativa secundaria debe someterse al mismo, sin ninguna distinción. No obstante, tal como ha sido estudiado en el presente trabajo, las leyes y demás normas de menor jerarquía dictadas con posterioridad (p. e. Código Orgánico de la Función Judicial y Código Orgánico General de Procesos) y las ya existentes que no han sido reformadas (p.e. Código Tributario), no se han avenido con este principio adecuadamente pues, en algunos casos, han fortalecido el principio de oficiosidad al otorgar más atribuciones al juez y al ampliar las instancias procesales en que éste puede actuar a su arbitrio, aún por sobre las partes. En definitiva, la aludida constitucionalización se constituye en el punto neural que agrava una oposición, que a pesar de que ya existía en la doctrina y en la práctica, toma ribetes más notables en función del principio de supremacía constitucional.
2. En el ámbito procesal existen dos sistemas predominantes: el inquisitivo y el dispositivo; al primero se lo asocia con el principio de oficiosidad y, al segundo, con el del mismo nombre. Las características de ambos sistemas se definen por el predominio de la posición y el rol que desempeña el juez y las partes durante el desarrollo del proceso. En este sentido, se estima que en la práctica no existen sistemas puros, en los que prevalezca en su totalidad el uno o el otro principio; no obstante, en el Ecuador, al haberse constitucionalizado el principio dispositivo para toda la administración de justicia, se genera un enfrentamiento con el principio de oficiosidad en diferentes materias, verbigracia, la materia contencioso tributaria por su especial naturaleza y las atribuciones que la propia ley ha otorgado al administrador de justicia.

3. En otras legislaciones, como la argentina -comparada en esta tesis con la nacional, por las semejanzas de los procesos analizados y la trayectoria de sus tratadistas- también existe colisión y debate sobre la coexistencia del principio dispositivo y el de oficiosidad. En ese país, surgen voces de tratadistas a favor y en contra de la vigencia de cada uno, pero esta pugna queda solo a nivel de la academia y de la normativa secundaria, pues en la Constitución argentina no se configura al principio dispositivo como rector de todo el sistema judicial lo que, como quedó indicado en líneas precedentes, genera zozobra en los operadores de justicia ecuatorianos, que día a día observan el quebrantamiento de la norma suprema por la configuración legal contrapuesta de las funciones que se otorgan a los tribunales de varias materias, entre ellas, la contencioso tributaria.
4. Existe controversia a nivel doctrinario por el enfrentamiento de los principios procesales revisados en esta investigación, la que se ha extendido al escenario de la discrepancia entre el garantismo procesal frente al activismo judicial. A este respecto, cabe precisar que el primero, a diferencia de lo que generalmente se podría pensar, hace relación a un juez que no interfiere en el proceso, sino que deja exclusivamente a las partes la dirección del mismo; mientras que el segundo, se vincula a un juez diligente que por encima de las partes, lleva adelante al proceso. Así las cosas, se estima que el punto intermedio entre estas dos visiones es el que más se acoplaría al contencioso tributario por su propia naturaleza, sin embargo, no debe olvidarse que este hecho se confronta con la disposición constitucional que aleja al proceso contencioso tributario, y a los demás, del principio de oficiosidad.
5. Con una visión general, de acuerdo a lo definido por la doctrina, el principio dispositivo se debe única y exclusivamente a la actuación de las partes en todo el proceso, a saber: su iniciación con la presentación de la demanda, la definición del objeto de la litis, la solicitud de la apertura del término de prueba, la formulación de medios probatorios, el impulso de la causa en sus diferentes etapas y la solicitud para que se dicte sentencia. Surge entonces la problemática con el principio de oficiosidad que está presente en el proceso contencioso tributario por su naturaleza “intermedia” y “cuasi-oficiosa” –como lo califica de forma unánime la jurisprudencia ecuatoriana-

puesto que, si bien el mismo no puede iniciarse sino por solicitud de parte, en las demás instancias, el juez puede tomar la iniciativa procesal, en cumplimiento de la normativa vigente y proceder con la apertura de término de prueba, solicitar oficiosamente medios probatorios, impulsar la causa y pedir los autos para dictar sentencia. Se concluye, entonces, que, en la práctica, la distancia entre ambos principios en el ámbito tributario es abismal.

6. En este orden de cosas, como corolario, considerando a los principios analizados, se estima pertinente referirse a las instituciones tributarias de la caducidad y de la prescripción. Así, en base a la oficiosidad, por el control de legalidad estudiado en el presente trabajo, el juez debería pronunciarse sobre la aptitud de la administración tributaria al momento de determinar obligaciones del contribuyente. Y, luego, específicamente respecto de la prescripción -como una manifestación expresa del principio dispositivo- el juez tributario al momento de resolver tendría que declarar prescritas las obligaciones tributarias, bajo el requisito sine qua non de que así se haya alegado por el actor, conforme lo dispuesto en el último inciso del artículo 55 del Código Tributario. No obstante, en este sentido, cabe citar la polémica –aún irresuelta- de que esa institución, al ser de derecho público debe ser declarada de oficio, lo que nuevamente enfrentaría al principio dispositivo con el de oficiosidad y al juzgador como protagonista vívido de esa tensión.
7. En el proceso contencioso tributario ecuatoriano, existen instancias procesales que se desarrollan con base a cada uno de los principios anotados. Así, el dispositivo se manifiesta al momento de la presentación y contestación de la demanda, en la presentación de pruebas de las partes, en los alegatos o solicitud de audiencia de estrados, en las peticiones de ampliación, aclaración o revocatoria de providencias; o, en circunstancias más excepcionales como la declaración de abandono o en el desistimiento de la acción. En cambio, como expresión del principio de oficiosidad, se pueden mencionar, a manera de ejemplo, las instituciones en que el juez actúa con fundamento en el mismo, a saber: cuando con o sin contestación a la demanda ordena la apertura del término de prueba, en la disposición de prueba oficiosa, cuando dicta autos para resolver, cuando se inhibe o excusa, en la declaratoria de

caducidad del nombramiento de peritos, cuando convalida aquellos actos procesales que no generan nulidad, o, en el momento cúspide su actuación, al dictar sentencia, cuando realiza control de legalidad del acto impugnado. En los escenarios mencionados, se ahonda la distancia entre el principio dispositivo y de oficiosidad, por lo que se concluye que el juzgador buscará conciliarlos, a fin de alinearse a lo ordenado por la Constitución, pero buscando alcanzar la verdad material y la justicia en sus fallos.

8. Una vez conocido el origen, causas y desarrollo de la problemática de la relación entre los principios dispositivo y de oficiosidad, con una visión a futuro, a manera de planteamiento pragmático de solución, se puede establecer que con la promulgación del Código Orgánico General de Procesos y, en particular, con la delimitación de las denominadas medidas para mejor proveer, se ha encontrado un viso de solución entre el aludido antagonismo. Pero es un pequeño paso, ya que esta misma norma ha abierto otros “frentes de batalla” entre ambos principios, por lo que se colige que el legislador ha desaprovechado la oportunidad que tenía para la armonización con este cambio de paradigma procesal en el Ecuador y de zanjar la brecha entre lo dispuesto en la norma constitucional y la norma adjetiva que rige a los procesos no penales.
9. No existe conjunción entre las normas legales que rigen el sistema procesal ecuatoriano en general, ni al contencioso tributario, en particular. En manos del legislador está el acoplamiento de la normativa inferior con el mandato constitucional -esa es una perspectiva de solución- para lo cual se requiere de un mejor ejercicio de la técnica legislativa, pues no se debe olvidar que la función de los administradores de justicia no es elaborar la norma, sino aplicarla, en búsqueda de la justicia en cada caso, tarea que se vuelve aún más compleja si tiene que evitar enfrentamientos en la aplicación de normas de diversa índole.
10. Se concuerda con la observancia plena del principio dispositivo, por su rango constitucional, pero no con la disminución de atribuciones a la actividad judicial, que dispone de normas legales que lo facultan, pues la oficiosidad ha sido otorgada al juez tributario para que, en ciertas circunstancias, participe en el proceso con el único interés de hacer justicia. Es entonces la actuación del juzgador la medida que

se considera como la adecuada perspectiva de solución para soslayar la contraposición entre los aludidos principios y asegurar su convivencia pacífica.

Bibliografía

- Abad, Dana. *La negativa pura y simple en el ejercicio del derecho de contradicción*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2013.
- Aguirre, Andrea. “El control de legalidad en materia tributaria”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2008.
- Aguirre, Vanesa. *Tutela jurisdiccional del crédito en el Ecuador*. Quito: Ediciones Legales, 2012.
- Albán, Marco. “El desbordamiento de las fuentes del Derecho Tributario”. En *Tópicos Contemporáneos de Derecho Tributario*. Albán Marco y Montaña, César, coordinadores, Quito: Editorial Cevallos, 2013.
- Alsina, Hugo. “Las Incompatibilidades”. En *actos del juez y prueba civil: Estudios de derecho procesal civil*. Fernando Quiceno Alvarez, coordinador. Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, 2001.
- . *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*. Tomo I. Buenos Aires: EDIAR, 1957, segunda edición.
- Altamirano, Alejandro. *Derecho Tributario: Teoría General*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2012.
- Alvarado Velloso, Adolfo. “La imparcialidad judicial y la prueba oficiosa”, en *Confirmación procesal*. Alvarado Velloso, y Oscar A. Zorzoli, directores, (Buenos Aires: Ediar, 2007).
- Andrade Ubidia, Santiago. *Estudios sobre la Constitución ecuatoriana de 1998*. Quito: Tirant lo blanc, 2005.
- . *La Casación Civil en el Ecuador*. Quito: Andrade & Asociados Fondo Editorial, 2005.
- Bardales Castro, Percy. “Breves notas sobre la aplicación del principio de verdad material en el procedimiento tributario”. En <http://www.ius360.com/publico/tributario/breves-notas-sobre-la-aplicacion-del-principio-de-verdad-material-en-el-procedimiento-tributario/>.

- Batallas, Hernán. “El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional.” Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito, 2009.
- Bidart Campos, Germán. *Compendio de Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Ediar, 2008.
- Bocchiardo, José Carlos. “Derecho Tributario sustantivo o materia”. En *Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Vol. 2*. García Belsunce, Horacio, director. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.
- Buitrago, Ignacio, y Calvo Rubén. *IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (1964). Citados por Tesón, Miguel. “La prueba en el procedimiento y en el proceso tributario”. En *El procedimiento tributario*. Altamirano, Alejandro, coordinador. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.
- Cappelletti, Mauro. *Proceso e ideología*. Bologna: Editorial Il Mulino, 1969.
- Carnelutti, Francesco. *Instituciones del Proceso Civil*. Volumen I. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa América, cuarta edición, 1950.
- . *La prueba civil*. Campinas: Scarpa, 2002, segunda edición.
- Casás, José Osvaldo. “El marco constitucional del procedimiento y el proceso tributario.” En *El procedimiento tributario*. Altamirano, Alejandro, coordinador. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.
- . “Principios jurídicos de la Tributación”. En *Tratado de Tributación*. Tomo I, *Derecho Tributario*, Volumen 2. García Belsunce, Horacio director. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.
- . “Tutela jurisdiccional en materia tributaria”. En *Doctrina judicial tributaria comentada*. Tomo V. De la Horra, Clara Rescia, directora. Rosario: Editorial Juris, 2000.
- Chiovenda, Giuseppe. “Deberes y poderes del juez”. En *Actos del juez y prueba civil: Estudios de derecho procesal civil*. Quiceno Alvarez, Fernando, coordinador. Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, 2001.
- Chiovenda, José. *Derecho Procesal Civil, Principios*. México: Cárdenas, Editor y Distribuidor, 1990.

- Couture, Eduardo. *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Montevideo: BdeF Ltda., 2014, cuarta edición.
- De la Rúa, Fernando. *Teoría general del proceso*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1991.
- Del Padre Tomé, Fabiana. *La prueba en el Derecho Tributario*. Lima: ARA Editores, 2011.
- Devis Echandía, Hernando. *Compendio de la Prueba Judicial*. Tomos I y II. Buenos Aires: Rubinzal–Culzoni Editores, 2014, 2007.
- . *Nociones Generales de Derecho Procesal Civil*. Bogotá: Temis, 2009, segunda edición.
- . *Teoría General de la Prueba Judicial*. Buenos Aires: Zabala Editor, 1976.
- Díaz Sieiro, Horacio. “Derecho Tributario sustantivo o material”. En *Tratado de Tributación*. Tomo I, *Derecho Tributario*, Volumen 2. Horacio García Belsunce, director. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.
- Folco, Carlos María. *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*. Tomos I y II. Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, 2011, tercera edición.
- García de Enterría, Eduardo. *La justicia administrativa en el cambio de siglo, volumen II*.
- García Vizcaíno, Catalina. *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014.
- Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Tomo II. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1976, tercera edición.
- Gordillo, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 5. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2002.
- Granizo Gavidía, Alfonso Asdrúbal. “Principio dispositivo y prueba ordenada de oficio en el procedimiento laboral oral.” Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2007.
- Gumerato Ramos, Glauco. “Repesando la prueba de oficio”. En *Derecho Procesal Contemporáneo*. Tavolari Oliveros, Raúl, coordinador. Santiago de Chile: Editorial Puntolex S.A., 2010.

- Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, cuarta edición.
- Mejía, Álvaro. “La prueba en el proceso tributario ecuatoriano”. En *Tópicos Contemporáneos de Derecho Tributario*. Albán Marco y Montaña, César, coordinadores. Quito: Editorial Cevallos, 2013.
- Montaña, César. “Argumentación jurídica en materia tributaria”. En *Tópicos Contemporáneos de Derecho Tributario*. Albán Marco y Montaña, César, coordinadores. Quito: Editorial Cevallos, 2013.
- Muñoz, Guillermo y Greco, Carlos. *Fragmentos y testimonios del Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ad-hoc, 1999.
- Muñoz, Katty. “La prueba de oficio en el proceso contencioso tributario ecuatoriano”. Monografía, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2014.
- Nicoliello, Nelson. *Diccionario del latín jurídico*. Buenos Aires: Editorial BdeF, 2004, primera reimpresión.
- Orellana Wiarco, Octavio. *Derecho Procesal Fiscal*. Buenos Aires: Editorial Porrúa, 2010, segunda edición.
- Palacio, Lino. *Manual de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, vigésima edición.
- Patiño Ledesma, Rodrigo. *Sistema Tributario Ecuatoriano*. Loja: Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2005, primera edición.
- Podetti, Ramiro. *Teoría y técnica del proceso civil y trilogías estructural de las ciencias del proceso civil*. Buenos Aires, Ediar, 1963.
- Sánchez Viamonte, “La declaración universal de los derechos del hombre y el pensamiento tradicional argentino”. Revista Sur, 1950. Citado por Linares Quintana, *Tratado de la ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado*. Buenos Aires: Alfa, 1953.
- Sentis Melendo, Santiago “La iniciativa del juez”. En *Actos del juez y prueba civil: Estudios de derecho procesal civil*. Quiceno Alvarez, Fernando coordinador. Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, 2001.

- Simone, Carmen. *Glosario de Jurisprudencia Tributaria Ecuatoriana*. Quito: Ediciones Legales, 2013.
- Terán, José Luis, *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*. Quito: Editorial Cevallos, 2014.
- Tesón, Miguel. “La prueba en el procedimiento y en el proceso tributario”. En *El procedimiento tributario*. Altamirano, Alejandro, coordinador. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.
- Toscano, Luis. “Procedimientos administrativos y contenciosos”, en *Memorias VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*. Quito: Cevallos Editora Jurídica, 2007.
- , *Procedimientos administrativo y contencioso en materia tributario*. Quito: Correo Legal S.A., 2013, segunda edición.
- Troya Cevallos, Alfonso. *Elementos de Derecho Procesal Civil*. Quito: Pudeleco Editores S.A., 2002, tercera edición.
- Troya, José Vicente. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- Vázquez, Barnés. *La tutela efectiva en la Constitución alemana*. Tomo I.
- Véscovi, Enrique. *Teoría General del Proceso*. Bogotá: Temis, 2006, segunda edición.
- Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tomo I. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999, séptima edición.

Fuentes legales

- Constitución Nacional de la República Argentina* [1853]. Buenos Aires, Convención Nacional de Constituyentes.
- Constitución de la República del Ecuador* [2008]. Quito, Asamblea Nacional Constituyente, Comisión Legislativa y de Fiscalización, Registro Oficial, 449, 20 de octubre de 2008.

Constitución Política de la República del Ecuador [1998], Asamblea Nacional Constituyente, Registro Oficial, 1, 11 de agosto de 1998.

Argentina. *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, Boletín Oficial, 24740, Buenos Aires, 27 de agosto de 1981.

Ecuador. *Código de Procedimiento Civil*, Registro Oficial, 58, Quito, 12 de julio de 2005.

Ecuador. *Código Orgánico de la Función Judicial*, Registro Oficial, 544, Suplemento, Quito, 9 de marzo de 2009.

Ecuador. *Código Orgánico General de Procesos*, Registro Oficial, 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015.

Ecuador. *Código Orgánico Tributario*, Codificación 5, Registro Oficial, 38, Suplemento, Quito, 14 de junio de 2005.

Ecuador. *Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*, Registro Oficial 338, Quito, 18 de marzo de 1968.

Ecuador. *Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la iniciativa privada*. Ley 50, Registro Oficial, 349, Quito, 31 de diciembre de 1993.

Ecuador. *Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos*. Registro Oficial, 493, Suplemento, 5 de mayo de 2015.

Ecuador. *Resolución 40-2014*, Pleno del Consejo de la Judicatura, Registro Oficial, 40, Suplemento, Quito, 28 de abril de 2014.

Jurisprudencia

Ecuador. Corte Constitucional. [Sentencia No. 004-10-SEP-CC, dictada dentro del caso No. 0388-09-EP]. Quito, Registro Oficial, Suplemento, 159, 26 de Marzo del 2010.

Ecuador. Corte Constitucional. [Sentencia No. 014-10-SCN-CC dictada dentro del caso No. 0021-09-CN acumulados los casos No. 0034-09-CN, 0035-09-CN, 0036-09-CN, 0002-10-CN, 0006-10-CN, 0017-10-CN, 0021-10-CN, 0022-10-CN, 0023-10-CN, 0024-10-CN, 0028-10-CN, 0033-10-CN, 0034-10-CN, 0037-10-CN,

- 0038-10-CN, 0039-10-CN, 0040-10-CN, 0041-10-CN y 0042-10-CN]. Quito, Registro Oficial, Suplemento, 256, 12 de agosto de 2010.
- Ecuador. Corte Constitucional. [Sentencia No. 015-13-SEP-CC dictada el 14 de mayo de 2013], caso No. 0235-EP.
- Ecuador. Corte Constitucional. [Sentencia No. 028-12-SEP-CC]. Registro Oficial, Suplemento, 724, 14 de Junio del 2012.
- Ecuador. Corte Constitucional. [Sentencia No. 036-15-SEP-CC]. Registro Oficial, Suplemento, 462, 19 de Marzo del 2015.
- Ecuador. Corte Constitucional. [Sentencia No. 112-12-SEP-CC en el caso No. 1225-10-EP]. Quito, Registro Oficial, Suplemento, 728, 20 de Junio del 2012.
- Ecuador. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. [Sentencia dictada en el recurso de casación No. 317-2010]. Quito, Registro Oficial Suplemento, 139, 16 de junio del 2014.
- Ecuador. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. [Sentencia dictada en el recurso de casación No. 227-AH-2011]. Quito, Registro Oficial, Suplemento, 150, 8 de julio del 2014.
- Ecuador. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. [Sentencia dictada en el recurso de casación No. 385-2010]. Quito, Registro Oficial, Suplemento, 150, 8 de julio del 2014.
- Ecuador. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. [Sentencia dictada en el recurso de casación No. 559-2011 CDY]. Quito, Registro Oficial, Suplemento, 152, 22 de julio del 2014.
- Ecuador. Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia. [Sentencia dictada el 24 de agosto de 1999]. Quito, Registro Oficial, 285, 27 de septiembre de 1999.
- Ecuador. Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia. [Resolución S/N dictada el 17 de septiembre de 1996]. Quito, Registro Oficial, 54, 25 de octubre de 1996.

Ecuador. Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia. [Sentencia No. 153-2007, dictada el 11 de mayo de 2008]. Quito, Registro Oficial, 523, 6 de febrero de 2009.

Ecuador. Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia. [Sentencia No. 16-1999]. Quito, Registro Oficial, 246, 17 de enero de 2001.

Ecuador. Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia. [Sentencia No. 70-1999]. Quito, Registro Oficial, 342, 7 de junio de 2001.

Ecuador. Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia. [Sentencia No. 89-2000]. Quito, Registro Oficial, 342, 7 de junio de 2001.