

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

Los problemas de la prueba en el proceso contencioso tributario con la aplicación del Código Orgánico General de Procesos

Milton Oswaldo Román Márquez

Tutor: Marco Vinicio Albán Zambonino

Quito, 2021



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Milton Román Márquez, autor de la tesis intitulada “Los problemas de la prueba en el proceso contencioso tributario con la aplicación del Código Orgánico General de Procesos”, 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 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 en formato digital.

Quito, 4 de octubre de 2021

Milton Román Márquez

Resumen

La presente tesis estudia el proceso contencioso tributario y la prueba, a partir del análisis de la normativa vigente, la jurisprudencia nacional y las fuentes bibliográficas (nacionales y extranjeras) afines a la temática, que permiten la identificación y solución de los problemas de la prueba dentro del proceso contencioso tributario, con la aplicación del Código Orgánico General de Procesos.

Es así que el alcance de la investigación comprende, en primer término, el examen de la definición, naturaleza y características que identifican al proceso contencioso tributario, entre ellas, la regulación del control de legalidad en el Código Orgánico General de Procesos, y el consiguiente análisis comparativo con lo que regulaba el Código Tributario sobre el tema; el estudio de las facultades de la administración tributaria y el control de su legalidad; el diagnóstico de la oralidad y los principios jurídicos procesales que la regulan, especialmente el principio dispositivo; y en segundo término, el estudio de la prueba en el Código Orgánico General de Procesos que implica los principios, conceptos generales y medios (de prueba) que la sistematizan.

Finalmente se plantean los problemas de la prueba en el proceso contencioso tributario identificados por esta investigación, con la propuesta de sus posibles soluciones.

Palabras clave: Proceso contencioso tributario, prueba, control de legalidad, oralidad, Código Orgánico General de Procesos.

En memoria de mis padres, Milton y Lupita, ejemplo de mi vida.

Agradecimientos

Al tutor de la tesis, Marco Albán Zambonino, por la guía y dedicación recibidas en la investigación.

Al personal directivo, docente y administrativo de la Universidad Andina Simón Bolívar – Sede Ecuador, en especial del Área de Derecho, por el apoyo brindado durante el programa académico motivo de la tesis.

Tabla de contenidos

Introducción.....	15
Capítulo primero. El proceso contencioso tributario. Cuestiones generales.....	17
1. Preliminar.....	17
2. El proceso contencioso tributario.....	17
2.1 Evolución histórica.....	17
2.1.1 Creación del Tribunal Fiscal.....	17
2.1.2 Expedición del Código Fiscal.....	19
2.1.3 Expedición del Código Tributario.....	19
a) Código Tributario de 1975.....	20
b) Reformas constitucionales de 1992.....	21
c) Código Orgánico Tributario (Codificación) 2005.....	22
2.2 Regulación del proceso contencioso tributario.....	23
2.2.1 Concepto y naturaleza jurídica del proceso contencioso tributario.....	23
2.2.2 Características del proceso contencioso tributario.....	24
2.2.2.1 El control de legalidad en el proceso contencioso tributario según el Código Orgánico General de Procesos.....	25
a) Tutela judicial efectiva de derechos.....	26
b) Control de legalidad de la actuación administrativa.....	28
2.2.2.2 Análisis comparativo entre Código Orgánico General de Procesos y el Código Orgánico Tributario con relación al control de legalidad.....	31
2.2.2.3 Las facultades de la administración tributaria y el control de su legalidad.....	32
a) Facultad reglamentaria.....	32
b) Facultad determinadora.....	34
c) Facultad resolutoria.....	37
d) Facultad sancionadora.....	39
e) Facultad recaudadora.....	41
2.2.2.4 La oralidad y los principios jurídicos procesales que la regulan.....	42
2.2.2.4.1 Consideraciones generales sobre la oralidad.....	42
2.2.2.4.2 Principios jurídicos procesales que regulan la oralidad.....	51
a) Principio de concentración.....	51
b) Principio de contradicción.....	52
c) Principio de intermediación.....	53

d) Principio dispositivo.....	54
Capítulo segundo. La prueba y sus problemas en el proceso contencioso tributario con la aplicación del Código Orgánico General de Procesos.....	71
1. Preliminar.....	71
2. Regulación de la prueba en el Código Orgánico General de Procesos.....	71
2.1 Principios y conceptos generales.....	71
2.1.1 Finalidad de la prueba.....	71
2.1.2 Oportunidad de la prueba.....	72
2.1.3 Admisibilidad de la prueba.....	74
a) Pertinencia de la prueba.....	75
b) Utilidad de la prueba.....	76
c) Conducencia de la prueba.....	76
d) Legalidad de la prueba.....	77
e) Lealtad y veracidad de la prueba.....	78
2.1.4 Necesidad de la prueba.....	79
2.1.5 Carga de la prueba.....	81
2.1.6 Valoración de la prueba.....	86
2.2 Medios de prueba.....	91
2.2.1 Concepto.....	91
2.2.2 Alcance en materia tributaria.....	91
2.2.2.1 Prueba documental.....	91
a) Concepto.....	91
b) Documento público.....	92
c) Documento privado.....	93
d) Presentación de documentos.....	93
e) Producción de la prueba documental en audiencia.....	94
f) Prueba documental de gran volumen o formato.....	95
g) Prueba contable.....	95
h) Expediente administrativo.....	97
2.2.2.2 Inspección judicial.....	98
2.2.2.3 Prueba pericial.....	100
2.2.2.4 Prueba testimonial.....	101
3. Problemas de la prueba en el proceso contencioso tributario con la aplicación del Código Orgánico General de Procesos.....	102

3.1 La no necesidad de prueba en asuntos de puro derecho.....	102
3.2. La introducción de pruebas de las administraciones y administrados sobre la validez y eficacia de los actos de la administración pública.....	104
3.3 La prueba de oficio para el esclarecimiento de los hechos controvertidos.....	106
3.4 La prueba nueva que no fue de conocimiento o que conociéndola no estuvo a disposición de la parte a la que beneficia.....	107
3.5 Si los documentos que se adjuntan a la demanda como la resolución o acto administrativo impugnados constituyen prueba.....	108
3.6 Si el incumplimiento de la administración tributaria demandada de no acompañar a la contestación a la demanda la resolución o acto impugnado y el expediente que sirvió como antecedente a éstos, faculta al juez contencioso tributario estar a lo afirmado por el demandante.....	109
3.7 La utilidad de la prueba documental de gran volumen.....	110
3.8 La producción de los testimonios de servidores públicos, terceros particulares, peritos y testigos expertos.....	111
3.9 La producción de la inspección judicial y su admisión como medio probatorio.....	116
3.10 La valoración de la prueba en la expedición de la sentencia.....	117
Conclusiones.....	119
Bibliografía.....	121
Normativa.....	123
Jurisprudencia.....	124

Introducción

La promulgación del Código Orgánico General de Procesos que implicó, una reforma trascendente, en el trámite del proceso contencioso tributario, del sistema denominado escrito al oral, presupuso a los operadores de tal normativa, léase funcionarios judiciales y abogados de partes, nuevos retos y circunstancias a enfrentar en el ejercicio de las actividades jurisdiccionales y profesionales a su cargo, especialmente en la producción de la prueba, con el consiguiente surgimiento de problemas sobre la temática, que impone plantear sus posibles soluciones.

Es así que la presente investigación centra su análisis en dos temas: el proceso contencioso tributario y la prueba.

Con relación al proceso contencioso tributario, el capítulo primero de la tesis plantea, una puntual reseña de su evolución en la normativa positiva nacional, que se extiende más allá de medio siglo, con la promulgación en un primer momento del Código Fiscal, y posteriormente del Código Tributario que con sus reformas, incluida la constante en el Código Orgánico General de Procesos, sobre el trámite contencioso tributario, continúa vigente en el país, con relación al sustantivo tributario y el procedimiento administrativo en la materia.

Cabe destacar que, como se especifica en el indicado capítulo primero, el propósito principal de la jurisdicción contenciosa tributaria, es el control de legalidad de la actuación de la administración, facultad que si bien se encuentra legislada en el Código Orgánico General de Procesos, difiere en su alcance con lo que regulaba sobre el tema el Código Tributario, especialmente en cuanto a que el juez podía resolver sobre presunciones, pruebas extemporáneas o quedar a lo afirmado por parte interesada, en el evento que la administración incumplía con su obligación de remitir el proceso administrativo o los documentos que estuvieran en su poder, sobre la materia controvertida.

Lo señalado justifica el análisis de las facultades de la administración tributaria y su control de legalidad, que consta en el citado capítulo primero, el que incluye además el estudio de la oralidad, sistema procesal que fundamenta la regulación del proceso contencioso tributario, al amparo del Código Orgánico General de Procesos, y los principios jurídicos que regulan tal oralidad, especialmente el principio dispositivo, con especial énfasis en materia tributaria, en cuanto al impulso cuasi oficioso del proceso y la facultad extraordinaria del juez a ordenar pruebas de oficio.

Por otra parte, el capítulo segundo de la tesis inicia con el análisis de la regulación de la prueba, en el Código Orgánico General de Procesos, que comprende el estudio de los principios y conceptos generales que la regulan, entre otros, su finalidad, oportunidad y admisibilidad, así como su carga y valoración, más los medios de prueba y su normativización específica para la materia tributaria, en la que se destaca la preeminencia de la prueba documental, pericial e inspección judicial, especialmente sobre los registros contables y el expediente administrativo, instrumentos principales sobre los que se centra la controversia en dicha materia.

Finalmente, el capítulo segundo concluye con los problemas de la prueba identificados por la investigación y el planteamiento de sus posibles soluciones.

Estos problemas, a saber, son: la no necesidad de prueba en asuntos de puro derecho; la introducción de pruebas de las administraciones y administrados sobre la validez y eficacia de los actos de la administración pública; la prueba de oficio para el esclarecimiento de los hechos controvertidos; la prueba nueva que no fue de conocimiento o que conociéndola no estuvo a disposición de la parte a la que beneficia; si los documentos que se adjuntan a la demanda como la resolución o acto administrativo impugnados constituyen prueba; si el incumplimiento de la administración tributaria demandada de no acompañar a la contestación a la demanda la resolución o acto impugnado y el expediente que sirvió como antecedente a éstos, faculta al juez contencioso tributario estar a lo afirmado por el demandante; la utilidad de la prueba documental de gran volumen; la producción de los testimonios de servidores públicos, terceros particulares, peritos y testigos expertos; la producción de la inspección judicial y su admisión como medio probatorio; y, la valoración de la prueba en la expedición de la sentencia.

Capítulo primero

El proceso contencioso tributario

Cuestiones generales

1. Preliminar

El presente capítulo comprende el análisis del proceso contencioso tributario en cuanto a su evolución histórica, definición, naturaleza y características que lo individualiza e identifican.

2. El proceso contencioso tributario

2.1 Evolución histórica

Sobre la evolución del proceso contencioso tributario, José Vicente Troya Jaramillo señala que, mediante el decreto – ley de emergencia que crea el Tribunal Fiscal, en el año de 1959, el procedimiento contencioso tributario se establece en el país, mismo que se consolida de un modo orgánico en 1963, con la promulgación del Código Fiscal, y con la puesta en vigencia del Código Tributario en 1975, que con varias reformas rige en la actualidad.¹

De lo anotado, se infiere, que los hechos que marcan la evolución histórico – jurídica del proceso contencioso tributario en el país son: la creación del Tribunal Fiscal; la expedición del Código Fiscal; y, la expedición del Código Tributario.

2.1.1 Creación del Tribunal Fiscal

Sobre el tema, José Vicente Troya Jaramillo puntualiza los siguientes aspectos:

- Que la creación del Tribunal Fiscal fue un hecho trascendente, no solo para la administración de justicia en el ámbito tributario, sino dentro del concierto de las instituciones republicanas, luego de que por la presencia de la Misión Kemmerer, se establecieron la Contraloría General del Estado, el Banco Central y la Superintendencia de Bancos;
- Que el decreto – ley de emergencia, que establece el tribunal, se contiene en cuatro capítulos, en los que se asigna la competencia, el procedimiento a seguir y la regulación de la acción de pago indebido;

¹ José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso. *Manual de derecho tributario* (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 297.

- Que la exposición de motivos del indicado decreto – ley de emergencia, tiene como autor a Eduardo Riofrío Villagómez, quien en el referido documento, expone los principios básicos del contencioso tributario, vale decir, las reclamaciones de los contribuyentes, la fase administrativa, el valor del acto administrativo, el principio *solve et repete*, la carga de la prueba y la acción de repetición de lo pagado;
- Que la competencia del tribunal se definió básicamente para conocer, en sus diversos aspectos, las acciones contra actos y resoluciones tributarias, en las que no se diferencia, como hoy sucede, acciones de impugnación, acciones directas y recursos, y que además, por un lado, se incluyó el conocimiento de las acciones en contra de las resoluciones de la Contraloría, con lo que se mezcló indebidamente asuntos tributarios y hacendarios, problema que se solucionó con la creación del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, y por otro, la acción de pago indebido se libró al conocimiento de los jueces ordinarios, de modo que no se reconoció, como hoy, su carácter tributario; y,
- Que la característica que define al decreto – ley de emergencia, es la creación de un Tribunal Fiscal independiente tanto de la Administración, como de la Función Judicial, lo que produce una definición trascendente, ya que se sustrajo de la justicia ordinaria, el conocimiento del contencioso tributario, estableciéndose una competencia diferenciada entre la Corte Suprema y el Tribunal Fiscal, que implicó que las sentencias de éste último no podían revisarse por ninguna autoridad, sistema que fue profundamente modificado a partir de las reformas constitucionales de 1992.²

En cuanto a la competencia independiente y diferenciada de la justicia ordinaria, observada por el Tribunal Fiscal entre los años 1949 – 1992, cabe referirse a la evolución constitucional que sobre el tema anota Rafael Oyarte, en el sentido que la Constitución de 1967, estableció la existencia de tres órganos jurisdiccionales máximos, cada uno con un ámbito de competencia material distinto, pero de una misma jerarquía: la Corte Suprema de Justicia, el Tribunal de lo Contencioso y el Tribunal Fiscal, correspondiendo a éstos últimos el conocimiento de las impugnaciones sobre los actos y resoluciones de la Administración Pública, organización judicial con los tres órganos que se mantuvo en la

² *Ibíd.*, 301.

Constitución de 1978 – 79, en la que se precisó la denominación de uno de éstos como Tribunal de lo Contencioso Administrativo.³

2.1.2 Expedición del Código Fiscal

Sobre el tema José Vicente Troya Jaramillo subraya:

Mediante Decreto Ley de Emergencia N°29, se expidió el Código Fiscal de la República. De las notas e informes que se produjeron antes de su vigencia, se conoce que Eduardo Riofrío Villagómez, hacía algún tiempo (1948) formuló el primer proyecto del Código Fiscal, el mismo que sirvió de base para proyectos posteriores, inclusive para la expedición del Decreto Ley de Emergencia de 1949 que creó el Tribunal Fiscal, que fue el primer paso dentro de la ruta a seguir⁴.

Ramón Valdés Costa, en su libro “*Curso de derecho tributario*”, se refiere a estas mismas circunstancias, como corriente doctrinaria observada en el derecho latinoamericano, con la formulación del modelo de Código Tributario para América Latina – C.T.A.L.⁵

2.1.3 Expedición del Código Tributario

³ Rafael Oyarte. *Debido proceso* (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2016), 253.

⁴ Troya y Simone. *Manual de derecho tributario*, 302.

⁵ Ramón Valdés Costa, sobre la doctrina de la codificación señala que la misma tuvo en el siglo XX, un desarrollo extraordinario en América Latina a raíz del modelo C.T.A.L., e indica que el punto de partida fue la Ordenanza Tributaria Alemana (*Reich abgaben ordnung*), de la República de Weimar, sancionada en 1919, y cuya autoría se atribuye a Enno Becker. Que los pioneros en América Latina fueron Carlos M. Giuliani Fonrouge, en Argentina, con sus proyectos de Código Fiscal de 1942 y 1964; Rubens Gomes de Sousa, en Brasil, con su anteproyecto de 1954 y actuación en la comisión que elaboró el texto definitivo, y Eduardo Riofrío Villagómez, en Ecuador. Que el movimiento doctrinal fue seguido en México que sancionó su Código Fiscal en dos etapas, 1936 y 1939, y la aprobación de Códigos Tributarios por Bolivia, Brasil, Costa Rica, Chile, Ecuador, Perú y Venezuela, así como de Guatemala y República Dominicana. Con relación al caso de Ecuador señala que el Código Fiscal ecuatoriano, en el que tuvo participación principal Eduardo Riofrío Villagómez, fue sancionado en junio de 1963, mismo que tuvo diversos antecedentes legislativos. Que fue reformado en 1975 con gran influencia del modelo C.T.A.L., y en 1994 en lo que respecta a la organización judicial. Con relación al modelo de C.T.A.L. señala que éste fue preparado para el programa conjunto de tributación O.E.A./B.I.D., en 1967, por la comisión integrada por Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa, trabajo que recogió la doctrina dominante en América Latina expuesta en las Jornadas organizadas por el I.L.A.D.T., por lo que los Códigos de Perú y Brasil lo acogieron en soluciones coincidentes; los de Bolivia, Costa Rica, Guatemala, Paraguay, República Dominicana, Venezuela y Uruguay lo tomaron como fuente exclusiva o principal de una adecuada adaptación al régimen jurídico general de cada país. Que Ecuador lo adoptó como fuente especialmente en los principios generales, al igual que Perú, posición que recibió su máxima consagración en la VI Jornadas del I.L.A.D.T., la que por unanimidad, integrada por los 10 países de América del Sur más Costa Rica, recomendó que los principios de legalidad, jurisdiccionalidad e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria, elaborados a lo largo de las anteriores Jornadas, no solo se incorporen en los respectivos derechos positivos, sino que también se consagren con una jerarquía superior a la de la ley ordinaria, a fin de asegurar una debida permanencia. Ramón Valdés Costa. *Curso de derecho tributario* (Bogotá, Temis, 1996), 251-5.

El análisis del Código Tributario expedido el 6 de diciembre de 1975⁶, en vigencia en el país, plantea hacerlo en tres momentos diferentes, que comprenden la expedición de su texto original en 1975; las reformas constitucionales de 1992⁷ que afectaron la estructura judicial contenciosa tributaria; y, la expedición de su codificación el 14 de junio de 2005⁸, con sus posteriores reformas, especialmente introducidas con la expedición del Código Orgánico de la Función Judicial⁹ y el Código Orgánico General de Procesos¹⁰, en los siguientes términos:

a) Código Tributario de 1975

Rodrigo Patiño Ledesma anota, que si bien Ecuador contaba ya con un cuerpo jurídico debidamente estructurado, como era el Código Fiscal de 1963, que significaba un culminante avance legislativo, los planteamientos doctrinarios, los acuerdos internacionales en los que intervino el país como el contenido del Acta de Bogotá, de la Carta de Punta del Este, del Pacto de San José de Costa Rica, así como la necesidad de adecuar las nuevas situaciones acordadas a la legislación interna, en aspectos como el fortalecimiento de los principios básicos de legalidad y proporcionalidad, la eliminación efectiva de la legislación de la obligación del contribuyente del pago previo, para deducir acciones ante la administración o en la vía jurisdiccional (*solve et repete*), y la necesidad de caracterizar en un solo cuerpo legal las infracciones y sanciones en materia tributaria, fueron en su conjunto los elementos que influyeron en la decisión del gobierno, y en particular del Ministro de Finanzas de la época, para adoptar la decisión de entrar abierta y directamente en la reforma integral de la legislación tributaria, mediante una nueva codificación que sistematice en un solo cuerpo, los principios fundamentales del derecho tributario material, formal, procesal y penal, por lo que, dentro de esas directivas acordadas por el gobierno y los contenidos del modelo C.T.A.L., se encargó en el año de 1974 a una comisión interinstitucional, la codificación del nuevo texto jurídico tributario, comisión que presentó al gobierno su informe final con el proyecto de ley, mismo que fue expedido mediante Decreto Supremo N° 1016-A, publicado en el Registro Oficial N° 958

⁶ Ecuador, *Decreto Supremo número 1016-A*, publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975.

⁷ Ecuador, *Ley 20*, Registro Oficial 93, Suplemento, de 23 de diciembre de 1992.

⁸ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación 2005-009)*, Registro Oficial 38, Suplemento, de 14 de junio de 2005.

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

¹⁰ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015.

de 23 de diciembre de 1975, Código que con contadas reformas no trascendentes, en cuanto a lo sustantivo tributario, sigue rigiendo la estructura jurídica tributaria del país.¹¹

Cabe destacar, a modo de precisión histórica, que la Comisión a cargo de la redacción del proyecto de este Código, estuvo integrada por Juan Boada Pérez, Francisco Tinajero Villamar, Alfonso Salazar Araque, Jorge Sánchez C., Vicente García Mancheno, Luis Hidalgo López, Rodrigo Garcés Moreano y Carlos Egas Egas, quienes presentaron el proyecto mediante informe dirigido al Ministro de Finanzas y Contralor General del Estado, informe que se puede señalar constituye la exposición de motivos del citado cuerpo legal.¹²

b) Reformas constitucionales de 1992

Rodrigo Patiño Ledesma apunta que las reformas a la Constitución de 1992, cambiaron el sistema, derogando las normas que regulaban la existencia y conformación del Tribunal Fiscal y estableciendo en su reemplazo instancias jurisdiccionales descentralizadas y dependientes en lo administrativo de la Función Judicial, a las que se denominó Tribunales Distritales de lo Fiscal, cuya competencia y jurisdicción quedó limitada a la distribución territorial que expresamente determinara la Corte Suprema de Justicia, tribunales que en su origen fueron cuatro, el No.1 con sede en Quito e integrado por tres Salas, y Nos. 2, 3 y 4, con sedes en Guayaquil, Cuenca y Portoviejo, en su orden, conformados por una Sala, cada uno.¹³

Sobre el tema, José Vicente Troya Jaramillo especifica que, mediante Resolución del Consejo Nacional de la Judicatura, de 12 de septiembre de 2006, publicada en el Registro Oficial N° 367 de 29 de septiembre de 2006, se creó el Tribunal Distrital N°5 de Loja, que conoce de lo contencioso administrativo y contencioso fiscal.¹⁴

Por otra parte, el Consejo de la Judicatura, mediante Resolución 85-2015, publicada en el Registro Oficial N° 500, Primer Suplemento, de 14 de mayo de 2015, creó

¹¹ Rodrigo Patiño Ledesma. “*El contencioso tributario en Ecuador*”. (En: Derecho financiero y derecho tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo, editores Marco Albán Zambonino, Eddy de la Guerra Zúñiga y Gabriel Galán Melo, Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2017), 440-3.

¹² Milton Román Márquez. “*La defraudación fiscal*” (Tesis de especialización superior, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, 1999), 12, disponible en la biblioteca de la UASB-E, código D-002984, código de barras CDI-BIBLIOTECA UASB 042940.

¹³ Patiño, “*El contencioso tributario en Ecuador*”, 445.

¹⁴ Troya y Simone, *Manual de derecho tributario*, 306.

el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el Cantón Ambato, Provincia de Tungurahua.¹⁵

Sobre lo observado, Rafael Oyarte destaca que en efecto, con la reforma constitucional de 1992, se eliminó el Tribunal Contencioso Administrativo y el Tribunal Fiscal, manteniendo solo la Corte Suprema de Justicia, estableciéndose en disposiciones transitorias los tribunales distritales de lo fiscal y de lo contencioso administrativo, y que en estricto rigor, la existencia de estos tribunales distritales solo se previó de modo expreso en la tercera y cuarta codificaciones constitucionales de 1996 y 1997, mientras que la Constitución de 1998 no los establece dentro de la organización judicial, aunque se los mencionada para efecto de determinar que la Corte Suprema de Justicia, dictaba la norma dirimente cuando existían fallos contradictorios dictados, entre otros, por los tribunales distritales, y que la Constitución de 2008, no solo no establece la existencia de tribunales distritales, sino que determina que en las cortes provinciales deben existir las mismas salas que en la Corte Nacional de Justicia, lo que implicaba la creación de salas de lo contencioso administrativo y de lo tributario, en cada una de las cortes provinciales del país (Art.186, inc. 1º, Constitución de la República del Ecuador), lo que no es óbice para que en las normas transitorias, el constituyente se contradijera, ya que, por una parte, garantizaba la estabilidad de los funcionarios de los tribunales distritales, que funcionaban al momento de publicarse la Constitución, estableciendo que serían reubicados en las cortes provinciales (7º disposición transitoria de la Constitución de la República del Ecuador), mientras que por otra, en el Régimen Transitorio se determinaba que, una vez publicada la ley que regulara al Consejo de la Judicatura, ese órgano debía organizar a las cortes provinciales y a los tribunales distritales (art.22 del Régimen Transitorio), actuación vacilante del legislador, de crear salas de lo contencioso administrativo y tributario en las cortes provinciales a cargo del Consejo de la Judicatura, manteniendo a los tribunales distritales de modo transitorio, hasta que se crearan esas salas, lo que fue resuelto posteriormente con la reforma al Código Orgánico de la Función Judicial de 2013, que decidió que los tribunales distritales se mantuvieran.¹⁶

c) Código Orgánico Tributario (Codificación) 2005

¹⁵ Ecuador Consejo de la Judicatura, *Resolución N° 85-2015*, Registro Oficial 500, Primer Suplemento, de 14 de mayo de 2015.

¹⁶ Oyarte, *Debido proceso*, 253-4.

El Código Tributario expedido mediante el Decreto Supremo N° 1016-A, publicado en el Registro Oficial N° 958, Suplemento, de 23 de diciembre de 1975, fue codificado mediante número 2005-009, publicado en el Registro Oficial N°38, Suplemento, de 14 de junio de 2005, cuerpo legal que, de conformidad a lo señalado en la disposición final segunda, de la Ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador¹⁷, tiene la categoría de ley orgánica, por lo que sus disposiciones prevalecen sobre cualquier otra que tenga la categoría de ley ordinaria, en concordancia con lo dispuesto en el inciso final del Art. 133 de la Constitución de la República del Ecuador¹⁸.

La Codificación del Código Tributario mantuvo la estructura de dicho cuerpo legal en cuatro libros, referentes a lo sustantivo tributario, el procedimiento administrativo tributario, el procedimiento contencioso y el ilícito tributario, misma que rige actualmente con sus posteriores reformas, principalmente introducidas en el procedimiento contencioso y el ilícito tributario.

Con respecto al procedimiento contencioso tributario, la disposición derogatoria quinta del Código Orgánico General de Procesos, establece: “Deróguese el Capítulo II del Trámite de las Acciones, del Título II de la Sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, del Libro III del Procedimiento Contencioso y los artículos 291, 292, 293, 294, 296 y 299 del Código Orgánico Tributario, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.”¹⁹

La derogatoria anotada responde al cambio en el sistema procesal, implementado en la tramitación del proceso contencioso tributario, con motivo de la promulgación del Código Orgánico General de Procesos, cambio procesal que motiva el análisis de los problemas suscitados en la prueba, que se desarrolla en la presente tesis.

2.2 Regulación del proceso contencioso tributario

El presente tema se refiere a la definición, naturaleza y características que regulan el proceso contencioso tributario.

2.2.1 Concepto y naturaleza jurídica del proceso contencioso tributario

¹⁷ Ecuador, *Ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*, Registro Oficial 242, Tercer Suplemento, de 29 de diciembre de 2007, disposición final segunda.

¹⁸ Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 133 – inciso final.

¹⁹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, disposición derogatoria quinta.

Sobre el tema, Dino Jarach señala:

El proceso tributario se caracteriza [...] 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 allá de las alegaciones y probanzas de las partes. Así mismo, el proceso tributario tiene como atribución juzgar las conductas de la administración hacia los administrados y viceversa y las sanciones penales que pretenda el Estado aplicar a los infractores de los preceptos tributarios.²⁰

Esta posición es corroborada por Héctor B. Villegas, quien la enriquece en el siguiente sentido:

El derecho procesal tributario está constituido por el conjunto de normas regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la forma (arbitraria o no) en que el fisco desea efectivizarla [...] a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, a las infracciones que atribuye y a las sanciones que en su consecuencia aplica; e incluso en relación a los procedimientos (administrativos y jurisdiccionales) que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la restitución de las cantidades indebidamente pagadas al fisco.²¹

De lo expuesto se infiere, que el proceso contencioso tributario, tiene una naturaleza específica frente al manejo del conflicto suscitado de la relación jurídica existente entre el Fisco (administración) y sus administrados (sujetos pasivos), ante el cual el juez (tercero e imparcial), se encuentra investido de amplias facultades por las cuales no solo debe resolver el quid de dicho conflicto, vinculado a la correcta aplicación o control de legalidad del derecho sustantivo tributario, relacionado al cobro de la obligación tributaria y su forma de efectivizarla, la sanción de las infracciones cometidas por los sujetos frente a la aplicación de dicho derecho sustantivo, y a la devolución de lo indebidamente pagado por los sujetos pasivos, sino además, debe precautelar que la gestión de la administración sea correcta y no arbitraria, en un Estado de Derecho, sujeto a la juridicidad, superando para tal objetivo las alegaciones y pruebas presentadas por las partes.

2.2.2 Características del proceso contencioso tributario

²⁰ Dino Jarach. *Finanzas públicas y derecho tributario* (Buenos Aires: Editorial Cantagallo, 1985), 451.

²¹ Héctor Villegas. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1992), 427.

2.2.2.1 El control de legalidad en el proceso contencioso tributario según el Código Orgánico General de Procesos²²

El Código Orgánico General de Procesos señala que, la jurisdicción contenciosa tributaria, tiene “[...] por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos y actos administrativos [...] sujetos al derecho tributario [...] así como conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídica tributaria [...]”²³

El mismo Código dispone que, las controversias sometidas a la jurisdicción contenciosa tributaria, se sujetarán a las disposiciones especiales establecidas en el Capítulo II, Título I, Libro IV del Código Orgánico General de Procesos, referente a los procedimientos contencioso tributario y contencioso administrativo, y que las normas generales del mismo Código, serán aplicables a las materias contencioso tributaria y administrativa, en lo que no se opongan a las de dicho capítulo, considerando además la supletoriedad de las leyes de cada materia.²⁴

Con relación al contenido de la sentencia, el Código Orgánico General de Procesos establece:

Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos [...].²⁵

Por último, el citado Código dispone: “En el caso de que se admita la pretensión del administrado, y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además se restituya el valor pagado indebidamente, o en exceso y lo debidamente pagado.”²⁶

En atención a la normativa que antecede, la regulación del control de legalidad en el Código Orgánico General de Procesos, como característica de la jurisdicción contenciosa tributaria, implica el alcance de dos aspectos, la tutela judicial de derechos y el control de legalidad de la actuación administrativa, en los siguientes términos:

²² El Código Orgánico General de Procesos regula el procedimiento del proceso contencioso tributario en el Libro IV (procesos), Título I (procesos de conocimiento), Capítulo II (procedimientos contencioso tributario y contencioso administrativo), Secciones I (disposiciones comunes) y II (procedimiento contencioso tributario), arts. 299 – 325.

²³ *Ibíd.*, art. 300 – inciso primero.

²⁴ *Ibíd.*, art. 302.

²⁵ *Ibíd.*, art. 313 – inciso primero.

²⁶ *Ibíd.*, art. 313 – inciso segundo.

a) Tutela judicial efectiva de derechos

Este es el primer aspecto al que se refiere el Código Orgánico General de Procesos²⁷, cuando regula el objeto de la jurisdicción contenciosa tributaria, al señalar que la misma está llamada a tutelar los derechos de toda persona, debiéndose destacar que la normativización del principio de tutela judicial efectiva de derechos, tiene en el país rango constitucional²⁸, con su consiguiente regulación en el Código Orgánico de la Función Judicial²⁹.

Al respecto, bajo el concepto de un Estado garantista de derechos y libertades fundamentales, Ramón Eduardo Madriñán Rivera anota “[...] que el objetivo del Estado de Derecho y de sus instituciones básicas se centra en la pretensión de lograr suficiente garantía y seguridad de los derechos y libertades fundamentales de la persona humana.”³⁰

Por otra parte, José Luis Terán Suárez plantea “[...] una verdadera tutela jurisdiccional comprende: a) Poder acceder a los órganos judiciales; b) El proceso entablado se desarrolle bajo las garantías del debido proceso; c) La autoridad competente dicte una resolución fundamentada; d) Las partes puedan impugnar la resolución si la consideran contraria a derecho; e) Ejecución de la sentencia en firme.”³¹

²⁷ *Ibíd.*, art. 300 – inciso primero.

²⁸ El art. 75 de la Constitución de la República del Ecuador, señala: “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”. Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*, art. 75.

²⁹ El art. 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, establece: “Art. 23.- Principio de tutela judicial efectiva de 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”. Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 23.

³⁰ Ramón Eduardo Madriñán Rivera. *El estado social de derecho* (Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2001), 53.

³¹ José Luis Terán Suárez. *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación* (Quito: Cevallos editora jurídica, 2014), 45-6.

De lo señalado, sobre la alcance de la tutela judicial efectiva de derechos, caben las siguientes precisiones:

- Que el objetivo básico pero fundamental de un Estado de Derecho³², garantista de derechos y libertades fundamentales, a través de sus instituciones básicas, como es la administración de justicia, es asegurar y garantizar la aplicación de tales derechos y libertades de la persona, que evite los excesos o abusos del poder, al amparo del derecho vigente;
- Que la tutela judicial efectiva implica, por tanto, que una persona tiene derecho de acceder (sin traba u obstáculo alguno) a los órganos jurisdiccionales y a los procedimientos regulados en la ley, bajo la aplicación irrestricta de las garantías del debido proceso, entre ellas principalmente a ejercer el derecho a la defensa³³ (dado que queda proscrito su indefensión), y a recibir de dichos organismos una decisión fundamentada³⁴ sobre su pretensión, cuestión medular que sustenta el sistema procesal como medio para realizar la justicia, en que no se sacrifique a ésta por la sola omisión de formalidades³⁵;

³² La Corte Constitucional del Ecuador, en la Sentencia N° 002-08-SI-CC de 10 de diciembre de 2008, sobre el Estado de Derecho frente al Estado constitucional de derechos y justicia, señala: “El Estado de Derecho es aquel que en el ejercicio del poder está circunscrito al Derecho y por tanto, donde sus autoridades se rigen y están sometidas al Derecho vigente. El Estado constitucional de los derechos y justicia, es a su vez, una forma particular de expresión del Estado de Derecho, caracterizada por la existencia de una Constitución material y rígida [...] y, el control judicial de constitucionalidad en cabeza de un órgano especializado, que tiene la potestad de interpretar, en última instancia, la Constitución. [...]”. Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso N° 002-08-SI-CC*, 10 de diciembre de 2008.

³³ El art. 76.7.a.b.c de la Constitución de la República del Ecuador, establece: “Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...] 7. El derecho a las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento. b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa. c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. [...]”. Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76.7.a.b.c.

³⁴ El art. 76.7.1 de la Constitución de la República del Ecuador, contempla: “Art. 76.- [...] 7. [...] 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. [...]”. Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76.7.1.

³⁵ El art. 169 de la Constitución de la República del Ecuador, establece: “Art. 169.- 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 solemnidades.” Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*, art. 169.

- Cabe señalar, que una tutela judicial efectiva, como establece el Código Orgánico de la Función Judicial³⁶, impone a los jueces en general, y a quienes ejercen la jurisdicción contenciosa tributaria en particular, resolver siempre las pretensiones y excepciones que hayan deducido los litigantes sobre base de la Constitución, los instrumentos internacionales a que hubiera lugar, la ley y los méritos del proceso, y por excepción, por vicios de forma que hubieren ocasionado nulidad insanable o provocado indefensión en el proceso, en atención a las garantías y derechos fundamentales de las partes.

b) Control de legalidad de la actuación administrativa

En primer término, y como condición para comprender el alcance del control de legalidad de la actuación administrativa, cabe referirse al principio de legalidad de la administración.

Al respecto, al estudiar los principios sustanciales del procedimiento administrativo, Roberto Dromi señala que el principio de legalidad es “[...] la columna vertebral de la actuación administrativa y por ello puede concebirse como externo al procedimiento, constituyendo simultáneamente la condición esencial para su existencia. [...]”.³⁷

A su vez, Ramón Eduardo Madriñán Rivera, al aludir a la *legalidad de la administración*, como requisito para la existencia del Estado de Derecho específica “[...] que no es más que la exigencia de sometimiento de la administración a la ley. Tal sumisión se manifiesta a través de un sistema de control y responsabilidad de la administración, realizado primordialmente a través de los jueces. [...]”.³⁸

De lo anterior, se infiere, que siendo el principio de legalidad de la administración, sustancial a su actuación dentro de lo señalado por la ley, el control de tal actuación es realizado por los jueces, en aplicación de la garantía de justiciabilidad de los actos administrativos, a la que se refiere Roberto Dromi, al analizar, entre otros, el principio de

³⁶ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 23.

³⁷ Roberto Dromi. *Derecho administrativo* (Buenos Aires: Ciudad Argentina Editorial de Ciencia y Cultura, 2001), 1021.

³⁸ Madriñán, *El estado social de derecho*, 49.

control judicial como integrante del principio de legalidad³⁹, garantía que en Ecuador se denomina de impugnación de los actos administrativos de autoridad competente, misma que tiene jerarquía constitucional⁴⁰.

Por lo anotado, siendo una regla obligatoria para la administración, el ceñir su actuación a la aplicación de la ley, dicha *legalidad administrativa* se encuentra sujeta a *control judicial* en concordancia con la aplicación de la garantía de *impugnación administrativa*, premisas que sustentan la facultad asignada a la jurisdicción contenciosa tributaria, de control de legalidad de la actuación administrativa, regulada en el Código Orgánico General de Procesos⁴¹, dentro de un Estado de Derecho garante de derechos y garantías fundamentales, hoy definido constitucionalmente como Estado constitucional de derechos y justicia⁴².

Al respecto, Carmen Amalia Simone Lasso, sobre el control de legalidad, precisa los siguientes aspectos:

- Que el control de legalidad nace con el propósito de mantener los pesos y contrapesos necesarios que deben existir entre las Funciones del Estado, confiriendo a los jueces la tarea de limitar el poder que ejercen las autoridades administrativas, a través de sus actos y hechos administrativos, así como de los actos normativos que les está permitido expedir;
- Que en el país, el control de legalidad se ejerce en distintos niveles y ante distintas autoridades;
- Que en el marco del Estado constitucional de derechos, el servidor público está llamado a respetar y hacer respetar la Constitución y las leyes; el control de legalidad se debe realizar tanto en sede administrativa, a través de reclamos y recursos, como en sede jurisdiccional, por las autoridades judiciales, a través de los distintos procedimientos, acciones y recursos previstos en la ley;

³⁹ Dromi, *Derecho Administrativo*, 1022.

⁴⁰ El art. 173 de la Constitución de la República del Ecuador, establece: “Art. 173.- 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.” Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*, art. 173.

⁴¹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 300 – inc.1° y art. 313 – inc.1°.

⁴² Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*, art. 1.

- Que si se admite que una de las funciones primordiales del juez contencioso tributario es la prevista en el art. 313 del Código Orgánico General de Procesos, se debe concluir que no se está frente a un juicio de carácter dispositivo, en el que debe aplicarse sin reservas el principio de congruencia, ya que la función del proceso no es únicamente resolver una controversia entre dos partes procesales, sino que este caso, el proceso cumple una función de control de legalidad, en que el juez actúa no solo resolviendo el conflicto, sino además revisando la actuación administrativa, lo que puede suponer ir más allá del controvertido, sin desatender lo peticionado por las partes y sin atribuirse competencias que no le han sido asignadas.⁴³

Al respecto, sobre el alcance del control de legalidad en el proceso contencioso tributario, caben las siguientes precisiones:

- La facultad principal y específica de quienes ejercen la jurisdicción contenciosa tributaria, a más de resolver el fondo de lo controvertido, en un proceso judicial determinado, en cuanto a la aplicación del derecho tributario sustantivo, es ejercer el control de legalidad sobre la actuación de la administración tributaria correspondiente, según lo establecido en el Código Orgánico General de Procesos⁴⁴;
- El citado control de legalidad de la actuación administrativa, consiste en que el juez de la materia, sea por alegación de parte o por propio estudio y convencimiento jurisdiccional de lo actuado en el proceso, establezca que tal actuación se ha apegado o no a la ley, al expedir bien sea los actos administrativos o resoluciones, así como de sus documentos anexos o fuente como es el expediente administrativo, formados con esos fines, en aplicación de las facultades determinadora, sancionadora, resolutoria y recaudadora, cuando por ejemplo tales actos sean dictados con prescindencia de requisitos de ley, en indefensión de los administrados, o

⁴³ Carmen Amalia Simone Lasso. “*El proceso contencioso tributario y el control de legalidad de la actuación administrativa*”. (En: Derecho financiero y derecho tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo, editores Marco Albán Zambonino, Eddy de la Guerra Zúñiga y Gabriel Galán Melo, Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2017), 458-60.

⁴⁴ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 300 – inc.1° y art. 313 – inc.1°.

cuando se hubiera obtenido información de los sujetos pasivos o terceros sin cumplir con los procedimientos de ley, o cuando se hubiere caducado la facultad determinadora, o cuando se pretenda recaudar las acreencias del Fisco con violación de los procedimientos del caso, etc.; o bien sea al expedir resoluciones o circulares generales en aplicación de la facultad reglamentaria, se superen los límites de la ley, facultades de la administración que se analizan más adelante en esta tesis;

- En definitiva, el ejercicio efectivo del control de legalidad supone colocar el proceso contencioso tributario, como anota Carmen Amalia Simone Lasso, más allá de la concepción básica de un proceso dispositivo, en el que por aplicación del principio de congruencia se debe resolver lo peticionado por parte interesada, sino que el juzgador, por mutuo propio, al controlar la legalidad de la actuación administrativa, se constituye en un verdadero contrapeso del poder, como así requiere un auténtico Estado de Derecho, sustentado en la división de funciones, la aplicación de la juridicidad y el evitar los abusos y excesos del poder, y sin que el ejercicio de tal facultad sea considerada, dentro los fines señalados, como una cuestión de resolución extrapetita del respectivo proceso judicial.

2.2.2.2 Análisis comparativo entre Código Orgánico General de Procesos y el Código Orgánico Tributario con relación al control de legalidad

De las normas arriba indicadas, queda precisado el alcance de la naturaleza del proceso contencioso tributario, en cuanto a las facultades que tiene el juez contencioso tributario, para resolver la controversia puesta a su conocimiento, que como se anotó, al hacer referencia al concepto y naturaleza del proceso contencioso tributario, son amplias, en el sentido que a más de resolver el quid de la misma, mediante el ejercicio del control de legalidad de la resolución administrativa impugnada y sus antecedentes, dicho juez puede suplir las omisiones en derecho en que incurran las partes, o apartarse del criterio que aquellas atribuyen a los hechos controvertidos, facultades que en similares términos regulaban los arts. 270 y 273 del Código Tributario, ahora derogados mediante la disposición derogatoria quinta del Código Orgánico General de Procesos.

Es importante destacar, que si bien son amplias las atribuciones del juez contencioso tributario, en el vigente Código Orgánico General de Procesos, el Código

Tributario en las normas derogadas arriba referidas, especialmente el art. 270, concedía mayores atribuciones al juez, mismas que no constan en el Código Orgánico General de Procesos, tales como, resolver sobre presunciones a partir de documentos, actuaciones y pruebas producidas por las partes; pruebas de oficio e incluso pruebas que se hubieran presentado extemporáneamente, siempre que con ellas se pueda esclarecer la verdad o se ilustre el criterio del juez; y finalmente, cuando se hubiere ordenado a la administración remitir el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos en original o copias certificadas, y se hubiere incumplido tal orden, el juez quedaba a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de las responsabilidades incurridas por los funcionarios remisos.

2.2.2.3 Las facultades de la administración tributaria y el control de su legalidad

El Código Tributario establece cinco facultades de la administración tributaria, que son: “[...] de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos; y, la de recaudación de los tributos.”⁴⁵

Es importante identificar estas facultades para el adecuado estudio de las acciones contencioso tributarias, pues así se podrá ver como existe correspondencia entre unas y otras, siendo estas, por tanto, la facultad reglamentaria, facultad determinadora, facultad resolutoria, facultad sancionadora y facultad recaudadora.

a) Facultad reglamentaria

Luis Toscano Soria señala que se entiende por reglamento, el conjunto de normas que permiten la debida aplicación de una ley o la organización de las estructuras administrativas.⁴⁶

En efecto, un reglamento es un cuerpo normativo de rango inferior a una ley, que permite su debida aplicación, y que en Ecuador es facultad privativa del Presidente de la República expedirlo al tenor de lo dispuesto en el art. 147.13 de la Constitución de la República.⁴⁷

⁴⁵ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art.67.

⁴⁶ Luis Toscano Soria. *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria* (Quito: Pudeleco Editores S.A., 2006), 16.

⁴⁷ El art. 147.13 de la Constitución de la República del Ecuador, señala: “Art. 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley:

En este orden de ideas, el Código Tributario delimita el ámbito de la facultad reglamentaria, en concordancia a la normativa constitucional arriba referida, en el sentido de que:

[...] Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley, ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella. En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza en contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.⁴⁸

Cabe destacar que la responsabilidad por abuso de autoridad arriba indicada, comprendería los ámbitos civil, administrativo y penal, según corresponda.

Por otra parte y teniendo en cuenta que constitucionalmente corresponde al Presidente de la República, la expedición de reglamentos para la aplicación de las leyes, en el ámbito tributario, el Código de la materia faculta a las máximas autoridades de las administraciones tributarias centrales (léase Servicio de Rentas Internas - SRI y Servicio Nacional de Aduana del Ecuador – SENAE), en sus respectivos ámbitos, dictar circulares o disposiciones generales, para la aplicación de las leyes tributarias y funcionamiento de sus administraciones.⁴⁹

Esta facultad reglamentaria es también reconocida por el Código Tributario⁵⁰, a las administraciones tributarias seccionales (léase consejos regionales y provinciales, así como concejos metropolitanos y municipales), mismas que la ejercerán mediante la expedición de ordenanzas, acuerdos o resoluciones, dentro de su respectiva circunscripción territorial, en aplicación a lo señalado para el efecto en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización – COOTAD.⁵¹

Las circulares y/o resoluciones de carácter general, cuya expedición, como se indica, están a cargo de las máximas autoridades de las administraciones centrales, en su contenido muchas de ellas, constituyen verdaderos reglamentos de aplicación a las leyes

[...] 13. Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración [...]”. Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*, art. 147.13.

⁴⁸ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art. 7 – incs. 2 y 3.

⁴⁹ *Ibíd.*, art. 7 – inc. 1.

⁵⁰ *Ibíd.*, art. 8.

⁵¹ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización – COOTAD*, Registro Oficial 303, Suplemento, de 19 de octubre de 2010, art. 7 – incisos 1 y 2.

de la materia, sin tener el rango de los reglamentos ejecutivos, máxime que sus normas, en su evolución histórico – jurídica, pasan a conformar tales reglamentos y leyes.

El control de legalidad de los denominados actos normativos, llámense circulares, acuerdos, ordenanzas o cualquier otra resolución de carácter general, vía acción de impugnación, está a cargo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, según lo señalado para el efecto por el Código Orgánico de la Función Judicial⁵², el Código Orgánico General de Procesos⁵³ y la resolución adoptada en ese sentido por la Corte Nacional de Justicia⁵⁴.

b) Facultad determinadora

El Código Tributario señala:

La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjuntos de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de medidas legales que se estime convenientes para la determinación.⁵⁵

Estas actividades de investigación técnico – contable, propias de una auditoría gubernamental tributaria, permiten a la administración establecer, por un lado, los elementos de la obligación tributaria (hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo), y por otro, verificar, complementar o enmendar las declaraciones de los sujetos pasivos.⁵⁶

Por otro lado, sea que se efectúen o no tales declaraciones, cuando la administración tributaria, en sus procesos de autoría, advierta la existencia de hechos imponibles, puede proceder a establecer los elementos de la obligación tributaria, actividad sobre la cual, en sede judicial, se definirá si es que la administración tiene o no

⁵² Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 185.2.

⁵³ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 320.1.2.

⁵⁴ Ecuador Corte Nacional de Justicia, *Resolución N° 02-2020*, de 12 de febrero de 2020, art.1.

⁵⁵ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art. 68.

⁵⁶ Sobre el tema, el art. 89 del Código Tributario señala: “Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho de cálculo en que se hubiera incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiera establecido y notificado el error por la administración.”. *Ibíd.*, art.89.

la razón de disponer, sobre un hecho económico o técnico – contable, el pago del tributo, de lo que se infiere, por tanto, que la última autoridad que establece la composición del tributo, al resolverse el proceso contencioso tributario, es el juez de la materia.

Así mismo, para hacer efectiva la facultad determinadora, a través de los procesos de auditoría señalados, la administración cuenta con potestades que le permiten cumplir con dicha facultad, como son la solicitud de información de los sujetos pasivos (contribuyentes o responsables), en calidad de deberes formales⁵⁷, o el cruce de información a terceros⁵⁸, so pena de ser todos estos sujetos, por su falta de colaboración con la administración, sancionados en forma pecuniaria, o mediante clausura de locales, o incautación de mercadería, según corresponda.

Por otra parte, la administración ejerce su facultad determinadora de dos formas, directa o presuntiva.

Así el Código Tributario establece:

La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como la información y otros datos que posea la administración en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o hecho generador.⁵⁹

A su vez, el mismo Código Tributario, sobre la determinación presuntiva, dispone:

Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya sea por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiera hecho el sujeto activo, ya porque los documentos que respalden la declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan configurar el hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.^{60 61}

⁵⁷ *Ibíd.*, art. 96 – numerales 1.c.d, 2, 3 y 4.

⁵⁸ *Ibíd.*, art. 98.

⁵⁹ *Ibíd.*, art. 91.

⁶⁰ *Ibíd.*, art. 92.

⁶¹ En el Registro Oficial N°127, Suplemento, de 23 de enero de 2020, se encuentra publicada la *Resolución N° NAC – DGERCGC20-00000003*, expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, por la que establece los coeficientes de determinación presuntiva de impuesto a la renta, por ramas de actividad, para el ejercicio fiscal 2019.

Cabe destacar que, el Código Tributario establece los plazos de caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria, sin necesidad de requerimiento previo, según el siguiente detalle:

- En tres años, contados desde la fecha de la declaración del sujeto pasivo, en los tributos en que la ley así lo establezca;
- En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, en los respectivos tributos, cuando no se hubiere declarado en todo o en parte;
- En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de notificación de tales actos, acto de verificación conocido como de re determinación⁶²;
- Por último, debe considerarse también, el caso de sustentar costos y gastos, en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas.⁶³

Por otra parte, cabe la interrupción de la caducidad, en los siguientes presupuestos:

- Por la notificación legal de la orden de verificación (determinación), emanada de autoridad competente;
- La orden de determinación no producirá efectos, si no se ha iniciado el proceso de verificación dentro de los 20 días siguientes a la respectiva notificación, o si iniciado se suspendiere por más 15 días consecutivos, pudiendo la administración expedir una nueva orden de determinación, observando los plazos de caducidad;
- Si la orden de determinación se expidiere faltando un lapso mayor a un año para que opere la caducidad, el acto de determinación deberá ser notificación dentro plazos pertinentes; y,

⁶² Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art. 94.

⁶³ En el Registro Oficial N°309, Suplemento, de 21 de agosto de 2018, se encuentra publicada la “*Ley orgánica para el fomento productivo [...]*”, cuyo art. 61 dispone: “[...] Interpretétese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.” Ecuador, *Ley orgánica para el fomento productivo, atracción de inversiones, generación de empleo, y estabilidad y equilibrio fiscal*, Registro Oficial 309, Suplemento, de 21 de agosto de 2018, art. 61.

- Se entenderá que no se ha interrumpido la caducidad de la orden de determinación, si dentro de los plazos el contribuyente no es notificado con el acto de determinación, con el que culmina la fiscalización realizada.⁶⁴

El control de legalidad de los actos administrativos de determinación tributaria, provenientes de la administración tributaria central, gobiernos autónomos descentralizados o de excepción, vía acción de impugnación, está a cargo de los tribunales distritales de lo contencioso tributario, según lo dispuesto en ese sentido por el Código Orgánico de la Función Judicial⁶⁵ y el Código Orgánico General de Procesos⁶⁶.

c) Facultad resolutoria

El Código Tributario contempla:

Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración tributaria.⁶⁷

Sobre la forma y contenido de los actos administrativos, el mismo Código Tributario señala:

Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.⁶⁸

Sobre los actos emitidos en los términos señalados en líneas anteriores, el Código Tributario plantea que se presumirá su legitimidad y ejecutoriedad, por lo que estarán llamados a cumplirse, siendo ejecutivos desde que se encuentren firmes o ejecutoriados.⁶⁹

Por otra parte, el Código Tributario legisla que se podrá declarar la nulidad de los actos emitidos por la administración, por autoridad competente que los invalidará de oficio o a petición de parte, cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente, o, cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las

⁶⁴ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art. 95.

⁶⁵ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 219.2.

⁶⁶ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 320.3.

⁶⁷ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art. 69.

⁶⁸ *Ibíd.*, art.81.

⁶⁹ *Ibíd.*, arts.82-4.

normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.⁷⁰

Con relación al tiempo para resolver las peticiones dirigidas a la administración, se observará las siguientes reglas:

- Las resoluciones sobre los reclamos administrativos se expedirán en plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo;⁷¹
- Son excepciones a la regla general señalada, en cuanto a la interrupción del plazo y el cómputo respectivo ajustado, la recepción de datos o informes solicitados por el reclamante, la concesión del término de prueba del reclamo y la existencia de una reclamación complementaria;⁷²
- Es una excepción a la regla general señalada, la referente a que las resoluciones por reclamos aduaneros, serán resueltos en el plazo de 60 días hábiles, por el director distrital correspondiente;⁷³
- Las consultas dirigidas a la administración serán resueltas en el plazo de 30 días hábiles;⁷⁴ y,
- El recurso de revisión dirigido a la máxima autoridad de la administración tributaria, sobre un acto firme o ejecutoriado de la misma administración, será resuelto en el plazo de 90 días desde que se avocó conocimiento del recurso⁷⁵.

Cabe destacar que el contribuyente, responsable o todo aquel que presente una reclamación o petición, ante un funcionario o dependencia de la administración tributaria, y no fuera atendido en los plazos legales, sin perjuicio de formular acción por silencio administrativo cuando hubiera lugar, podrá presentar queja contra la autoridad administrativa jerárquicamente superior, quien correrá traslado al funcionario por el

⁷⁰ *Ibíd.*, art.139.

⁷¹ *Ibíd.*, art.132.

⁷² *Ibíd.*, art.127, 129 y 131.

⁷³ Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones – COPCI*, Registro Oficial 351, Suplemento, de 29 de diciembre de 2010, art. 124 – inciso segundo.

⁷⁴ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, arts. 12.2 y 137.

⁷⁵ *Ibíd.*, arts. 12.2 y 147.

término de tres días, y con la contestación o en rebeldía, dictará resolución en los cinco días subsiguientes.⁷⁶

El control de legalidad de los actos administrativos por silencio administrativo, recurso de revisión, o que nieguen en todo o parte los reclamos de pago indebido, en exceso o lo debidamente pagado, vía acción de impugnación, está a cargo de los tribunales distritales de lo contencioso tributario, al tenor de lo señalado en el Código Orgánico de la Función Judicial⁷⁷ y el Código Orgánico General de Procesos⁷⁸, actos administrativos que constituyen el punto central del controvertido en materia contenciosa tributaria, no así los actos de simple administración, instrucciones, órdenes de servicio, sumillas, dictámenes o informes de opinión o juicio para la formación de la voluntad administrativa, regulados en el Código Orgánico Administrativo – COA⁷⁹, mismos que por su naturaleza no son impugnables, salvo el caso de impugnación de un acto administrativo que omitió un acto de simple administración, necesario para la formación de la voluntad administrativa, según como lo dispone el propio COA⁸⁰, normativa de aplicación supletoria, en el ámbito tributario, en atención a lo estipulado en el mismo cuerpo legal⁸¹.

d) Facultad sancionadora

En general, conforme la normativa aplicable, las características de la facultad sancionadora, son:

- Que las administraciones tributarias, a través de sus autoridades competentes, tienen a su cargo la aplicación de sanciones sobre el cometimiento de las denominadas infracciones administrativas, las que se dividen en contravenciones y faltas reglamentarias;⁸²
- Son contravenciones las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables, terceros, empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u

⁷⁶ *Ibíd.*, art. 141.

⁷⁷ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 219.2.

⁷⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 320.4.5.7.

⁷⁹ Ecuador, *Código Orgánico Administrativo – COA*, Registro Oficial 31, Segundo Suplemento, de 7 de julio de 2017, arts. 120-4.

⁸⁰ *Ibíd.*, art. 217 – inciso final.

⁸¹ *Ibíd.*, disposición general tercera.

⁸² Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art. 315.

obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos;⁸³

- A las contravenciones establecidas sea en el Código Tributario o en otras leyes de la materia, se les aplicará una sanción pecuniaria de multa no inferior a 30 dólares ni superior a 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada caso, se establezcan en las respectivas normas;⁸⁴
- Son faltas reglamentarias la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos;⁸⁵
- Las faltas reglamentarias serán sancionadas por una multa no inferior a 30 dólares ni superior a 1.000 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción se establezcan en las respectivas normas;⁸⁶
- Las sanciones adicionales a las multas señaladas, tanto para contravenciones como faltas reglamentarias, comprenden decomisos, incautaciones definitivas, clausuras, suspensión o cancelación de registros públicos, patentes o autorizaciones, entre otras;⁸⁷
- Por otra parte, el pago de las multas impuestas por contravenciones o faltas reglamentarias, en su orden, no exime al infractor del cumplimiento de la obligación tributaria, deberes formales, procedimientos o requisitos por los que fue sancionado, según sea el caso;⁸⁸
- Finalmente, como elemento constitutivo, tanto para las contravenciones como las faltas reglamentarias, bastará la transgresión de la norma.⁸⁹

El otorgamiento de la facultad sancionadora a las administraciones tributarias, tiene por propósito el investirles de un poder coercitivo sobre los administrados, para

⁸³ *Ibíd.*, art. 348.

⁸⁴ *Ibíd.*, art. 349.

⁸⁵ *Ibíd.*, art. 351.

⁸⁶ Ecuador, *Ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*, art. 37.

⁸⁷ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art. 323.

⁸⁸ *Ibíd.*, arts. 349 – inciso final y 352.

⁸⁹ *Ibíd.*, art. 316.

buscar un efectivo cumplimiento de sus otras facultades, especialmente la determinadora y recaudadora; facultad sancionadora que se ejercerá, mediante la expedición de actos motivados por autoridad competente, y la plena observancia del debido proceso, dado que se trata de una materia que maneja el derecho penal administrativo, por lo que, el control de legalidad de los actos administrativos que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales, vía acción de impugnación, está a cargo de los tribunales distritales de lo contencioso tributario, según lo establecido en el Código Orgánico de la Función Judicial⁹⁰ y en el Código Orgánico General de Procesos⁹¹.

Cabe destacar que el juzgamiento de las contravenciones y faltas reglamentarias a cargo las administraciones tributarias, como infracciones de orden administrativo, en los términos arriba señalados, y cuyos actos contentivos están sujetos al control de legalidad de los tribunales de lo contencioso tributario, dista del juzgamiento de la defraudación tributaria, defraudación aduanera, receptación aduanera, contrabando y mal uso de exenciones o suspensiones tributarias aduaneras, como delitos penales comunes tipificados y sancionados en el Código Orgánico Integral Penal⁹², juzgamiento que dejó de ser competencia de los indicados tribunales distritales y que se trasladó a los tribunales penales comunes.⁹³

e) Facultad recaudadora

Para la recaudación de sus acreencias, la administración se encuentra investida de la facultad de recaudación, que la ejerce por medio del proceso administrativo de ejecución, regulado en el Libro II (de los procedimientos tributarios), Título II (de las reclamaciones, consultas y recursos administrativos), Capítulo V (procedimiento

⁹⁰ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 219.2.

⁹¹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 320.6.

⁹² Los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera, receptación aduanera, contrabando y mal uso de exenciones o suspensiones tributarias aduaneras, se encuentran tipificados y sancionados en el libro primero, título IV, capítulo V, arts. 298 – 303 del Código Orgánico Integral Penal, publicado en el Registro Oficial N°180, Suplemento, de 10 de febrero de 2014.

⁹³ El cambio de competencia del juzgamiento de los delitos tributarios y aduaneros, de los tribunales distritales de lo contencioso tributario a los tribunales penales comunes, se sustenta en la derogatoria del primer inciso del Art. 355 del Código Tributario establecida en el numeral 2 de la disposición reformativa y derogatoria octava del Código Orgánico de la Función Judicial, publicada en el Registro Oficial No.544, Suplemento, de 9 de marzo de 2009, y lo dispuesto en el Art. 19 de la Ley Orgánica Reformativa al mismo Código, publicada en el Registro Oficial No. 38, Suplemento, de 17 de julio del 2013.

administrativo de ejecución), Secciones 1°, 2°, 3°, 4° y 5°, arts. 149 – 216, del Código Tributario.⁹⁴

El control de legalidad de los actos, resoluciones o procedimientos para recaudación, en los que se interpongan excepciones a la coactiva; tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en coactivas por créditos tributarios; providencias dictadas en el procedimiento de ejecución en los casos de decisiones de preferencia, posturas y entrega material de los bienes embargados o subastados; nulidad del procedimiento coactivo; y, nulidad del remate o subasta, vía acciones de impugnación y especiales, están a cargo de los tribunales distritales de lo contencioso tributario, según lo señalado en el Código Orgánico de la Función Judicial⁹⁵ y el Código Orgánico General de Procesos⁹⁶.

2.2.2.4 La oralidad y los principios jurídicos procesales que la regulan

2.2.2.4.1 Consideraciones generales sobre la oralidad

La Constitución de la República del Ecuador dispone que “[...] 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.”⁹⁷

El Código Orgánico General de Procesos, al tratar el principio “*proceso oral por audiencias*”, en consonancia a lo establecido en la normativa constitucional precedente, confirma que “[...] La sustanciación de los procesos, en todas sus instancias, fases y diligencias, se desarrollarán mediante el sistema oral, salvo los actos procesales que deban realizarse por escrito. Las audiencias podrán realizarse por videoconferencia u otros medios de comunicación de similar tecnología, cuando la comparecencia personal no sea posible.”^{98 99}

⁹⁴ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, arts. 149 – 216.

⁹⁵ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 219.8.10.

⁹⁶ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, arts. 320.8 y 322.1.3.4.5.9.10.

⁹⁷ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 168.6.

⁹⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 4.

⁹⁹ El Consejo de la Judicatura, mediante Resolución 074-2020 de 3 de julio de 2020, dispuso, en aplicación del art. 4 del Código Orgánico General de Procesos, la priorización de la modalidad de video audiencias durante la vigencia de la emergencia sanitaria a nivel nacional, por la presencia del virus COVID 19, medida que tiene por objetivo la realización de la totalidad de las audiencias, vía virtual, en los tribunales y juzgados no penales del país. Ecuador Consejo de la Judicatura, *Resolución N° 074-2020*, de 3 de julio de 2020, art. 2.

De lo anterior, se establece, que tanto la normativa constitucional como la normativa legal procesal ecuatoriana, definen a la oralidad como el sistema aplicable a la sustanciación de los procesos judiciales en el país, entre los que se encuentra el proceso contencioso tributario, por lo que procede realizar las precisiones doctrinales correspondientes, para definir el alcance e importancia del sistema oral.

Sobre el tema, Andrés Baytelman y Mauricio Duce, expresan:

La oralidad básicamente consiste en una metodología de producción y comunicación de la información entre las partes, también entre las partes y el tribunal. Esta metodología tiene su sustento en el uso de la palabra, en contraposición al uso de la escritura. [...] En la medida en que las pruebas y argumentos de las partes, no se presenten en forma oral y directa frente a los jueces que van a decidir el asunto, se corre el riesgo de la delegación de funciones y que el proceso se transforme en el intercambio de papeles entre las partes y el tribunal.¹⁰⁰

Así, la oralidad al tratarse de la tramitación de los procesos judiciales, conlleva una metodología propia de un sistema orgánicamente instituido tanto por la normativa constitucional, legal o reglamentaria que lo regula, como por la práctica judicial desarrollada a partir de la aplicación de tal normativa, metodología que permite la comunicación entre las partes y el juzgador, mediante el uso de la palabra o lenguaje verbal, sobre el uso de la escritura o lenguaje escrito, con el fin de que la producción y presentación de pruebas y argumentos de dichas partes, se realice de forma oral y directa frente al juez que va a decidir el asunto controvertido, evitando la delegación de funciones jurisdiccionales en curiales o el intercambio de papeles entre las partes y el tribunal, características deformantes de un sistema eminentemente escrito.

Eduardo Jauchen, al referirse a la oralidad, aporta el siguiente criterio:

Es el medio que implica la expresión de viva voz como la forma más directa de comunicación entre las partes [...] Esta forma de manifestación constituye la regla, prácticamente sin excepción, para la realización del debate, en su integridad, ya que aun cuando se trate de producir prueba documental, o actas de diligencias realizadas con anterioridad o fuera del debate, deben ser incorporadas a él, por su lectura, lo cual importa en definitiva la oralización de lo escrito para posibilitar el pleno conocimiento por todos los sujetos del proceso y del público. El principio impone que solo puede sustentar la sentencia lo que ha sido regularmente incorporado al debate en forma oral, de manera que el pronunciamiento que infrinja esta regla es nulo y, como tal, motivo de casación.¹⁰¹

¹⁰⁰ Andrés Baytelman y Mauricio Duce. *Litigación penal y juicio oral* (Editado en Chile – edición controlada: Ediar Editores Ltda., 2006), 21-2.

¹⁰¹ Eduardo Jauchen. *El juicio oral en el proceso penal* (Santa Fe – Argentina: Rubinzal – Culzoni Editores, 2008), 36.

Al respecto, siendo la oralidad el medio más idóneo para la comunicación directa de las partes, a través de la expresión a viva voz (lenguaje verbal), constituye la regla casi sin excepción, que garantiza la realización del debate y por ende la producción de la prueba incluida la documental, actuada antes o fuera del debate, pero incorporada a éste por medio de la lectura oral, oralización de lo escrito como señala Jauchen, y que sustenta la sentencia emitida por el juzgador, de allí que su importancia jurídica – doctrinaria radica en una doble connotación, por una parte, permite la comunicación directa de los intervinientes de un proceso judicial, y por otra, y sin duda la más importante, garantiza la argumentación y el debate a cargo de las partes, y a la vez, la motivación de la resolución emitida por el juzgador.

Por su parte, el Código Orgánico General de Procesos establece que el juez, conforme a la ley, ejercerá la dirección del proceso, función que implica el control de las actividades de las partes (evitando dilaciones innecesarias), el encauzamiento del debate (con la solicitud de aclaraciones, de ser necesarias, a dichas partes), y las demás acciones correctivas.¹⁰²

En este orden de ideas, Carlos Arturo Cano Jaramillo, sobre el debate y la oralidad señala:

El debate oral no debe ser entendido en sentido negativo como discordia. Al contrario, lo entendemos en sentido positivo, constructivo, como camino libre y dinámico de diálogo racional para llegar a la verdad y a la justicia, en el cual se exponen argumentaciones opuestas, en las que las hipótesis son objeto de refutación, para sacar a la luz la verdad, superar la duda y resolver el conflicto que se ha propuesto. [...] La oralidad tiene ventajas pragmáticas muy positivas, porque, para esclarecer los hechos, pone a las partes frente a frente para que le hablen directamente al juez sin intermediarios. Éste a su vez, en un juicio público, inmedia la práctica de la prueba, observa y escucha con análisis crítico las intervenciones opuestas de las partes para obtener conocimiento directo. Además, por su carácter público permite el ejercicio del control público.¹⁰³

En atención a expresado se concluye, que la función esencial que cumple la oralidad, es permitir la relación existente entre la argumentación a cargo de partes, y la resolución motivada a cargo del juzgador, dentro del correspondiente proceso judicial.

La premisa señalada no escapa a la materia tributaria, tal como lo anota José Vicente Troya Jaramillo, cuando afirma:

¹⁰² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 3.

¹⁰³ Carlos Arturo Cano Jaramillo. *Oralidad, debate y argumentación* (Bogotá: Ibáñez, 2010), 92-3.

A la Sala Contencioso Tributaria, al igual que a los jueces de los tribunales distritales de lo fiscal y a las autoridades administrativas que conocen de reclamaciones y recursos, compete resolver casos particulares y desenvolver la actividad referente a la argumentación de los casos. En los casos pueden ocurrir discrepancias sobre la aplicación del derecho, sobre la apreciación de los hechos o sobre ambos extremos. La argumentación jurídica se imbrica con su interpretación y entraña dificultad en casos en los cuales las normas son de difícil inteligencia. El juez o la autoridad administrativa han de acudir a los principios, particularmente a los que rigen en la materia tributaria y obran en la Constitución y en el Código Tributario [...] La argumentación jurídica propicia la existencia de jueces que participan en la creación del derecho, singularmente cuando sientan jurisprudencia no simplemente ilustrativa, sino de efectos generales y obligatorios. Entonces se produce el ejercicio de facultades materialmente legislativas, que ceden en importancia, alcance y trascendencia a las que con posterioridad ejercita el legislador.¹⁰⁴

De lo anotado se colige que, la argumentación en materia tributaria tiene su complejidad y especificidad, dada la dificultad que implica la aplicación de las normas que regulan el derecho sustantivo tributario, sobre cuestiones de puro derecho, la apreciación de los hechos, o en muchos casos sobre ambos extremos, complejidad y especificidad que deben enfrentar los jueces de la materia, integrantes de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y de los tribunales distritales de lo contencioso tributario, al resolver los casos controvertidos sustentados en esta tipo de argumentación, sobre la interpretación e inteligencia de las normas y aplicación de los principios tributarios regulados en la Constitución y el Código Tributario, argumentación que sin duda vuelve al juzgador de la materia, un generador de derecho y por consiguiente creador de una jurisprudencia de naturaleza no meramente ilustrativa, característica que se viene observando históricamente en la materia desde la expedición del Código Fiscal de 1949 y del Código Tributario de 1975, en los términos indicados sobre la evolución histórica del proceso contencioso tributario, en cuanto al manejo del recurso de casación y la consiguiente jurisprudencia generada a partir de la aplicación de dicho recurso.

Cabe destacar que la complejidad y especificidad de la argumentación tributaria arriba indicada, compete también a las autoridades administrativas que deben conocer los reclamos y recursos planteados por sus administrados, sobre la interpretación e inteligencia de las normas y principios de la materia, en ejercicio de las facultades

¹⁰⁴ José Vicente Troya Jaramillo. *“La argumentación jurídica en el proceso tributario con las debidas referencias atinentes a la vigencia e interpretación de las normas tributarias”*. (En: Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario. Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años, coordinadores Marco Albán Zambonino y César Montaña Galarza, Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2013), 218-22.

determinadora, resolutoria, sancionatoria y recaudadora, y la subsecuente expedición de los actos administrativos o resoluciones impugnables en sede judicial.

Por otra parte, para definir las características de la argumentación, Misael Ruíz señala:

La argumentación es y seguirá siendo una cuestión de abogados, y, por tanto, más allá de la obligación legal o constitucional, es una obligación ética de todo abogado, sea que se trate de la preparación de un reclamo, solicitud o demanda, sea un auto interlocutorio, auto o sentencia emitida por los tribunales, o de una opinión que se remite como asesoría a un cliente para sustento legal de sus decisiones empresariales.¹⁰⁵

En efecto, siempre en el tema de la oralidad, si se tiene en cuenta que la argumentación está a cargo de las partes intervinientes en un proceso judicial, incluido el proceso contencioso tributario, la defensa técnica ejercida por sus abogados, debe tener en cuenta dos aspectos que le caracterizan, a saber, el *discurso* (elemento de forma) y la *teoría del caso* (elemento de fondo).

Sobre el *discurso*, Carlos Arturo Cano Jaramillo destaca:

Construir un discurso excelente y eficaz, que persuada al juez, no es fácil, pues hay muchas posibilidades de equivocarse, por eso la tarea va más allá del hecho de pararse a hablar. Para convencer a los jueces es necesario agotar un conjunto sistemático de pasos, que ya desde la antigüedad en las obras de Aristóteles y Cicerón comenzaron a ser practicados y explicados.¹⁰⁶

Los pasos para elaborar un discurso, según Carlos Arturo Cano Jaramillo, son:

- La invención, que significa *el qué decir*, y que se refiere a la acción y el efecto de crear el discurso, de hallar argumentos y producir un contenido que sea pertinente y convincente;
- La disposición, que significa *el dónde decir*, y que tiene que ver con la organización, la construcción de la estructura del discurso y la ubicación de cada uno de los temas;
- La expresión, que significa *el cómo decir*, y que tiene que ver con el estilo y la búsqueda del lenguaje apropiado;

¹⁰⁵ Misael Ruíz. “La argumentación en el derecho tributario”. (En: Derecho financiero y derecho tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo, editores Marco Albán Zambonino, Eddy de la Guerra Zúñiga y Gabriel Galán Melo, Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2017), 515.

¹⁰⁶ Cano. *Oralidad, debate y argumentación*, 155.

- La memoria, que tiene que ver con la capacidad para recordar lo que se va a decir;
- La práctica, que tiene que ver con el hecho de realizar ejercicios, acerca del discurso que se ha creado, para llegarlo a pronunciar mejor;
- El diseño de apoyo audiovisuales, que se refiere con el uso de medios que permitan transmitir, comprender y recordar la información; y,
- La pronunciación, que tiene ver con la acción concreta de hablar, usar la voz, el ritmo, la expresión corporal, etc.¹⁰⁷

Los pasos indicados trazan la hoja de ruta para elaborar un discurso excelente y eficaz, que persuada al juez, para cumplir así con la relación que debe existir entre la argumentación jurídica de parte y el convencimiento jurisdiccional.

Por otra parte, Ariosto Reinoso Hermida señala que el discurso al ser expresado, debe ser claro, concreto y conciso, relacionando únicamente a la exposición de los argumentos más valederos, que dejen en la conciencia del juzgador lo que se ha probado, y que en el caso del enjuiciamiento penal al se refiere el autor, se trata de la certeza sobre la infracción y la responsabilidad penal del procesado.¹⁰⁸

Esta premisa, sobre la expresión del discurso, es propia del sistema oral, con raigambre penal inicial, extrapolada actualmente al resto de materias no penales, entre las que se encuentra la contenciosa tributaria, con la expedición del Código Orgánico General de Procesos, en aplicación del sistema oral consagrado en el art. 168.6 de la Constitución de la República.

Sobre el alcance de las características anotadas con relación a la expresión del discurso, en lo atinente a la materia tributaria, y desde un punto de vista pragmático, para conseguir los fines propios del lenguaje, y en particular, del complejo lenguaje jurídico, Misael Ruíz plantea que la argumentación debe ser:

- *Clara*, es decir, no habría argumentación, si un documento es ininteligible, en cuyo caso, con el uso correcto del lenguaje y las técnicas formales de la argumentación, se ayudaría a la estructuración de un documento con claridad;

¹⁰⁷ *Ibíd.*, 156.

¹⁰⁸ Ariosto Reinoso Hermida. *El juicio acusatorio oral en el nuevo código de procedimiento penal ecuatoriano* (Quito: Corte Suprema de Justicia – Projusticia, 2001), 64.

- *Concreta*, es decir, la argumentación debe concretarse al caso específico, evitando la relación de casos, ejemplos, normas o hechos diferentes, que aunque similares, pueden conducir a una mala conclusión;
- *Precisa*, es decir, la argumentación no debe ser más extensa de lo necesario, ni tan corta que empiece a carecer de elementos formales, lo que implica que la extensión de la argumentación dependerá del tema en cuestión, pues no es lo mismo hablar de una multa por la falta de presentación de una declaración, que discutir sobre una glosa de precios de transferencia, que tiene varios elementos a considerar y que funcionan como una escalera argumentativa;
- *No simplificada*, es decir, una buena argumentación, es fruto de varias premisas, en las que no puede pecar ni por exceso de premisas impertinentes, ni tampoco eliminar las importantes, es decir, se debe tener cuidado con la simplificación de temas complejos, que en materia tributaria tienen muchas variables, las que si son eliminadas innecesariamente puede conducir a una mala resolución del problema; y,
- *Concisa*, es decir, que la argumentación debe usar la brevedad y economía de medios, en el modo de expresar un concepto con exactitud.¹⁰⁹

Por otra parte, es importante destacar, que tanto en la preparación como en la expresión del discurso, son necesarios para una argumentación eficiente, los elementos de la oratoria o retórica, importantes para quien habla en público a viva voz, entre los que se puede anotar el timbre de voz, la vocalización, el lenguaje corporal y hasta la estética del orador.

A continuación se explica el elemento de fondo de la argumentación, esto es, la *teoría del caso*.

Para Carlos Arturo Cano Jaramillo, *la teoría del caso*, es:

La tesis o propuesta de solución debidamente fundamentada que las partes dan a los hechos que son objeto de controversia. Dicho en otras palabras, es la hipótesis de solución que se le da al problema jurídico central del conflicto; es la versión que de los hechos ofrece cada parte, lo cual supone tomar una posición frente a la evaluación de las pruebas.¹¹⁰

¹⁰⁹ Ruíz. “*La argumentación en el derecho tributario*”, 531-2.

¹¹⁰ Cano. *Oralidad, debate y argumentación*, 160-61.

A su vez, los elementos de la teoría del caso, según Carlos Arturo Cano, son:

- *La denominación de la teoría*, que consiste en el título del tema o punto principal fijado en una frase contundente, precisa, clara y sin lugar a contradicciones;
- *Lo jurídico*, que consiste en el análisis de los requisitos o elementos de derecho que se quiere establecer para confrontarlos con los hechos sucedidos en la vida real;
- *Lo fáctico*, que está constituido por los hechos y circunstancias relevantes acaecidos en la vida real, y tiene que ver con las afirmaciones de hechos que se quiere acepte el juez, para establecer lo jurídico, en otras palabras, los hechos reales que se subsumen en la norma que contempla el hecho jurídico, puesto que ambos deben coincidir; y,
- *Lo probatorio*, que se soporta en medios de prueba o elementos materiales probatorios, sobre los hechos o circunstancias de la controversia (material factico).¹¹¹

Con relación a los elementos de la *teoría del caso*, caben las siguientes puntualizaciones:

- Sobre *la denominación de la teoría*, dicho elemento es utilizado en el derecho anglosajón (*common law*), siendo aún extraño a la realidad del derecho ecuatoriano, en el que se utiliza, para identificar un proceso judicial, la nomenclatura dada por el sistema de sorteo de causas;
- Sobre *lo jurídico*, para construir la teoría del caso, se deberá tener en cuenta los aportes que brinde la doctrina, la dogmática y la jurisprudencia tributaria;
- Sobre *lo fáctico*, para construir la teoría del caso, se deberá tener en cuenta la complejidad de los hechos económicos y contables que por su relevancia tributaria se subsuman a la normativa pertinente, sustento de las pretensiones de las partes en sus actos de proposición (demanda y contestación), que servirán al juez para determinar el objeto de la

¹¹¹ *Ibíd.*, 163-4.

controversia, en los términos señalados en el Código Orgánico General de Procesos;¹¹²

- Sobre *lo probatorio*, para construir la teoría del caso, en los asuntos de puro derecho, este elemento sería inútil, ya que el asunto se resolvería sobre la interpretación y aplicación de la respectiva normativa, no siendo necesaria la demostración o prueba de ningún elemento fáctico de la controversia, tal como acontecería, en las acciones de impugnación de actos normativos (léase circulares, acuerdos, ordenanzas o cualquier otra resolución de carácter general), a cargo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

Una vez analizadas las consideraciones generales de la oralidad y atendiendo lo establecido en el Código Orgánico General de Procesos, respecto a que si bien, la sustanciación de los procesos en todas las instancias, fases y diligencias se desarrollará en ese sistema, es importante tener en cuenta la salvedad, de que ciertos actos procesales, deberán desarrollarse por escrito.¹¹³

Sobre el tema, Carlos Gallego Uribe y Natalia Jaramillo Aguas, plantean:

[...] la escritura es parte fundamental en el desarrollo de la actuación procesal, pues necesariamente ésta debe darse por escrito, como son las pretensiones que se elevan al juez, las oposiciones a las pretensiones. Es muy importante dejar constancia escrita, para que en el evento de que exista alguna inconformidad por alguna de las partes, puedan en ejercicio del derecho de la audiencia bilateral [...] efectuar el respectivo pronunciamiento, en el caso de que se alegue que dentro del proceso se ha presentado algún fenómeno de ilicitud que pueda ir en contra del desarrollo normal del proceso [...].¹¹⁴

De lo anotado, se desprende, que los actos procesales que deben constar por escrito, tienen por propósito generar seguridad jurídica en las partes sobre sus pretensiones y alegaciones más trascendentes, entre las que se puede mencionar a la demanda y la contestación a ésta; la expedición de la sentencia y determinados autos (entre ellos los autos de calificación de dichos actos proposición); y, la fundamentación de los recursos de apelación y casación, y la interposición del recurso de hecho, en los términos establecidos en el Código Orgánico General de Procesos.¹¹⁵

¹¹² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, arts. 142.2, 151 y 294.2.

¹¹³ *Ibíd.*, art. 4.

¹¹⁴ Carlos Gallego Uribe y Natalia Jaramillo Aguas. *Teoría general del proceso*, (Bogotá: Ibáñez, 2018), 70.

¹¹⁵ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, arts. 90, 142, 151, 257, 267, 280 y 308.

2.2.2.4.2 Principios jurídicos procesales que regulan la oralidad

Los principios jurídicos procesales que regulan la oralidad, a efectos de la presente investigación, son:

a) Principio de concentración

Ariosto Reinoso Hermida, sobre el principio de concentración, señala:

[...] Con el principio de concentración se procura, por un lado, evitar que el fraccionamiento de los actos del debate deforme la realidad con la introducción de elementos extraños y, por otro, asegurar que los recuerdos perduren en la memoria de los jueces en el momento de la deliberación y de la decisión que es la actividad que encierra la tarea de síntesis de todo el juicio. Consecuencia de este principio es que el debate no puede suspenderse ni interrumpirse, salvo casos excepcionales [...] ni tampoco que el juez puede desplazar su actividad al cumplimiento de otros actos que reclamen su presencia inmediata o personal [...].¹¹⁶

Por su parte, Álvaro Mejía Salazar, sobre el tema, plantea:

[...] el principio de concentración pretende que la ejecución de los actos procesales se reúna en una sola comparecencia o, de no ser posible, en muy pocas. La finalidad del principio es que las impresiones y conocimientos aprehendidos por el juzgador a través de los contactos inmediatos con las partes, no se diluyan o pierdan en el tiempo; condición básica para que el juzgador esté en capacidad de realizar un examen de argumentos y pruebas en su conjunto. Considerando el postulado y propósito del principio, así como las reglas técnicas de las dos formas de comunicación procedimental, no se puede sino concluir que la oralidad, al encontrarse estructurada a través de comparecencias, es mucho más apta que la escritura para concretar un procedimiento concentrado.¹¹⁷

Con base en los planteamientos doctrinarios que anteceden, caben las siguientes puntualizaciones:

- El principio de concentración tiene por propósito la realización de la mayor cantidad de actos y diligencias procesales, en un mismo momento y lugar, dentro del escenario de una audiencia, con la presencia continua del juez, las partes y las pruebas, que asegure el conocimiento cabal, directo y completo del desarrollo de la litis por parte del juzgador, como sustento de su convencimiento previo a la resolución del caso;
- Este principio justifica la oralidad en su plenitud, siendo antagónico a la dispersión que genera el sistema escrito, caracterizado por la premisa de que cada acto o diligencia se verifican en su momento y lugar

¹¹⁶ Reinoso. *El juicio acusatorio oral en el nuevo código de procedimiento penal ecuatoriano*, 88.

¹¹⁷ Álvaro R. Mejía Salazar. *La oralidad y los principios del procedimiento*, (Ecuador: Ius et Historiae Ediciones, 2018), 117.

correspondiente, lo que conlleva al fraccionamiento y discontinuidad de la línea procesal; y,

- La aplicación efectiva de este principio, permite realización de otros principios conexos, entre ellos, el de intermediación entre el juez y las partes, y entre el juez y la práctica de las pruebas; el de publicidad de las actuaciones procesales; y, los principios de agilidad y economía procesal, destinados a volver más eficientes los recursos humanos, económicos y técnicos empleados en un proceso judicial por parte de la Función Judicial y las partes procesales.

b) Principio de contradicción

Eduardo Jauchen, sobre el principio de contradicción, expone:

[...] También denominado como principio de bilateralidad, de controversia o de igualdad procesal, es una derivación de las garantías constitucionales de la inviolabilidad de la defensa en juicio y de la igualdad ante la ley. [...] Impone la paridad de oportunidades para las partes de ejercer sus derechos de defensa, lo cual es una expresión particular del principio político de la igualdad ante la ley [...].¹¹⁸

Cabe destacar que el art. 76.7.h de la Constitución de la República del Ecuador, dispone:

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...] h) Presentar en forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra. [...].¹¹⁹

En este orden de ideas, sobre el principio de contradicción se establece lo siguiente:

- La contradicción es un principio procesal con rango constitucional, por la cual las partes cuentan con la posibilidad de contravenir u oponer bilateralmente sus argumentos y pruebas, bajo el efectivo ejercicio del derecho a la defensa; y,
- Por otra parte, al ser un principio vinculado al debido proceso aplicable al juzgamiento de las personas, estas en ejercicio del derecho de defensa,

¹¹⁸ Jauchen. *El juicio oral en el proceso penal*, 36-7.

¹¹⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76.7.h.

pueden o no contradecir los argumentos y pruebas que presenten los contrincantes, especialmente en las materias no penales reguladas en su tramitación por el Código Orgánico General de Procesos, entre las que se incluye la contenciosa tributaria.

c) Principio de inmediación

Carlos Gallego y Natalia Jaramillo, sobre el principio de inmediación, anotan:

“Hace referencia al contacto directo que debe existir entre el juez y las partes dentro del proceso con los hechos en que se fundan y con los medios probatorios que se ejerciten; sin desconocer que es el juez quien de manera inmediata las percibe, para que de esta manera se pueda formar un concepto más preciso del litigio para el momento de dictar sentencia.”¹²⁰

A su vez, Álvaro Mejía Salazar, sobre el tema, plantea:

“Es sobre tres postulados rectores necesariamente concomitantes que el principio de inmediación informa al legislador y al juzgador respecto a cómo se ha de estructurar y aplicar el procedimiento con el fin de que constituya una adecuada herramienta al servicio de la administración de justicia, a saber: 1) El procedimiento debe contar con fases o etapas en las cuales las partes, los terceros convocados al proceso y el juez puedan establecer un dialogo personal. De esta forma, las partes podrán exponer directamente al juzgador sus argumentos y pruebas [...] y éste a su vez, podrá conocerlos y valorarlos de una forma cabal, sin elemento interpuesto alguno. 2) La imprescindible presencia del juez en aquellas fases o etapas de contacto directo con las personas que intervienen en el proceso, dirigiendo el acto de tal manera que se propicie una producción correcta de las alegaciones y pruebas, a fin de conseguir una adecuada apreciación de las mismas. 3) La necesidad de que el juez que ha mantenido el contacto directo con las partes, sea el que resuelva el caso.”¹²¹

De lo anotado, caben las siguientes precisiones:

- Que el principio de inmediación procura el contacto directo entre el juez y las partes, que garantice el ejercicio del derecho a la defensa, mediante la presentación de pruebas, argumentos y alegaciones, en todas las etapas del proceso, y alcanzar así un adecuado convencimiento jurisdiccional, como expresión de una tutela judicial efectiva;
- Que la cuestión que se puede plantear sobre la aplicación del principio de inmediación, es que dentro de un sistema oral, que implica la agilización del proceso y en especial de su resolución, los juzgadores al resolver casos complejos, como ocurre en la materia tributaria, dada su naturaleza

¹²⁰ Gallego y Jaramillo. *Teoría general del proceso*, 68.

¹²¹ Mejía. *La oralidad y los principios del procedimiento*, 50-1.

técnica y jurídica, dentro de la audiencia de juicio, una vez terminada la intervención de las partes, y suspendida sea la audiencia con el fin de formar convicción, deben emitir resolución mediante pronunciamiento oral, dentro del mismo día, reanudada que fuera la audiencia con ese fin, conforme así lo dispone el Código Orgánico General de Procesos¹²², circunstancia que reduce el tiempo de toma de decisiones, por lo que es planteamiento de esta investigación, vía reforma legal, ampliar el término para la expedición del pronunciamiento oral del juzgador, al menos a 72 horas, plazo razonable para el ejercicio de la deliberación judicial de un caso, que tome en cuenta todas las pruebas y alegaciones producidas por las partes, en aplicación del principio de inmediación, sin afectar la agilidad del proceso y una tutela judicial efectiva; y,

- Que una efectiva aplicación del principio de inmediación, implica que el juez que tuvo contacto con las partes al momento del debate procesal, en el que se aporten pruebas y alegaciones, sea el mismo que resuelva la causa.

d) Principio dispositivo

Carlos Gallego y Natalia Jaramillo plantean como características del principio dispositivo, las siguientes:

- El impulso del proceso corresponde en forma concurrente a las partes y al juez, aun cuando se estime que ese deber es solo de las partes; y,
- La carga de la prueba le corresponde a la parte interesada, debiendo el juez fallar con base en lo que se le haya demostrado, por lo que éste no puede practicar pruebas de oficio, salvo las excepciones consagradas en la ley.¹²³

Por otra parte, Carlos Gallego y Natalia Jaramillo, sobre la naturaleza jurídica del principio dispositivo, frente a la dinámica que implica su principio antagónico denominado inquisitivo, resaltan los siguientes aspectos:

- Los principios dispositivo e inquisitivo son dos conceptos contrapuestos, esto es, mientras que con el principio dispositivo, el proceso solo puede

¹²² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 297.7.

¹²³ Gallego y Jaramillo. *Teoría general del proceso*, 59.

iniciarse a instancia de quien pretende la tutela de un derecho, el proceso inquisitivo se desarrolla con la intervención directa y total del juez;

- El juez en el proceso dispositivo es un elemento pasivo, que no puede actuar sino a petición de parte, y le está vedado cualquier iniciativa para establecer la verdad de los hechos materia de la controversia, o suplir la falta de actividad de las partes, por lo que solo a éstas corresponde la carga de la prueba para obtener un resultado positivo en el proceso, y en consecuencia quedan sujetas a sufrir los efectos que acarree su falta de actividad procesal;
- En virtud del principio inquisitivo corresponde al Estado adelantar y fallar los procesos, por lo que para su validez no es necesaria la intervención directa de los interesados en el asunto, quienes si lo estiman pertinente pueden ser parte del juicio, siendo por tanto, sus principales características, la iniciación oficiosa del proceso a cargo del Estado por intermedio del aparato jurisdiccional; la evolución y fallo a cargo del Estado; y la potestad del juez para investigar de la verdad real de los hechos, a través de los medios legales a su cargo; y,
- Que el tomar cualquiera de estos principios trae como consecuencia una diferente organización del proceso, principalmente en lo referente a las facultades del juez, pero que a pesar de ello en ningún sistema procesal se ha adoptado un principio con exclusión del otro, sino que más bien se aplican ambos, con predominio de uno de los dos, por lo que, si se habla de un sistema procesal dispositivo o inquisitivo, lo que significa es que predomina el uno sobre el otro, pero jamás se debe entender que la aplicación del uno significa prescindir del otro.¹²⁴

Lo explicado por Carlos Gallego y Natalia Jaramillo es aplicable a la realidad procesal ecuatoriana, ya que partiendo de la regulación con rango constitucional del principio dispositivo, como elemento constitutivo del sistema oral para todas las materias, al definirse especialmente el rol del juez, la normativa legal que regula dicho principio constitucional, contenida en el Código Orgánico Integral Penal y el Código Orgánico

¹²⁴ *Ibíd.*, 59-60.

General de Procesos, hacen distinción, en su orden, entre las denominadas materias penales¹²⁵ y las no penales, entre las que consta la contenciosa tributaria.

En efecto, con relación a la regulación del principio dispositivo en las materias no penales, Oswaldo Navas Tapia manifiesta:

Se sienta el principio básico de que corresponde a las partes procesales el impulso del proceso, conforme con el sistema dispositivo (art. 5 Código Orgánico General de Procesos – COGEP). Ratificando, de este modo, el precepto de que todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Los jueces resuelven conforme 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 (arts. 19, inc. 1; y, 27 Código Orgánico de la Función Judicial – COFJ).¹²⁶

Sobre lo anotado, cabe precisar, que en la legislación ecuatoriana, tanto en el Código Orgánico General de Procesos, como en el Código Orgánico de la Función Judicial, existe suficiente sustento normativo sobre la naturaleza jurídica del principio dispositivo, en cuanto a que la titularidad de la acción, el impulso procesal y la presentación de pruebas que sirven de sustento a la decisión judicial pertinente, corresponden a las partes procesales, naturaleza jurídica que como se evidencia es plenamente aplicable a las indicadas materias no penales, sujetas al Código Orgánico General de Procesos, entre las que se tiene a la contenciosa tributaria.

Al respecto, con relación a la materia contenciosa tributaria, Carmen Amalia Simone Lasso, plantea:

[...] Aunque primero el Constituyente, en la Constitución de la República de 2008; y, posteriormente, el Legislador en el COGEP, optaron por la homologación de los

¹²⁵ En materia penal, de manera sucinta se puede señalar, que el sistema aplicable se ha considerado como un inquisitivo reformado, garantista, acusatorio o adversarial oral, mediante el procedimiento penal ordinario (art. 589 Código Orgánico Integral Penal – COIP), en el que la titularidad de la acción, con relación a los delitos de acción pública, corresponde a la Fiscalía General del Estado, organismo autónomo de la Función Judicial (art. 178, inc.5, Constitución), cuyas facultades procesales son, dirigir, de oficio o a petición de parte, la investigación pre procesal y procesal penal; ejercer durante el proceso la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, y con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas; acusar, de existir mérito, a los presuntos infractores ante el juez competente; e, impulsar la acusación en la sustanciación del juicio penal (art.195, inc.1, Constitución); a la vez, las facultades del juez penal son, ejercer jurisdicción y competencia con relación al juzgamiento de las infracciones penales (arts. 398 y 402, COIP); autorizar, en los casos que la ley disponga, la realización de diligencias probatorias, entre otras, obtención de fluidos corporales, interceptación de comunicaciones, registros, allanamientos, operaciones encubiertas (Libro II, Título IV, Prueba, COIP); disponer la aplicación de medidas cautelares personales y reales, así como medidas de protección, cuando el caso así lo requiera (Libro II, Título V, Medidas Cautelares y de Protección, COIP); y, dirigir las audiencias que se verifiquen en el proceso penal (art. 564, COIP). Cabe destacar que el COIP contempla trámites especiales para el juzgamiento de los delitos de acción privada mediante querrela (art. 647), así como también para las contravenciones generales, de violencia intrafamiliar y de tránsito (arts. 642, 643 y 644, respectivamente).

¹²⁶ Oswaldo Navas Tapia. *Teoría general del proceso*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2019), 109.

principios que rigen el proceso judicial y la equiparación de las reglas del proceso en todas las materias no penales; en la práctica, el proceso contencioso tributario difiere de forma importante del proceso civil, pues no le son aplicables necesariamente todas las máximas constitucionales contenidas en el art. 168 de la Carta Magna de 2008. Así, el propio Legislador ha decidido reconocerle especificidades propias, que confirman el decir de Troya Jaramillo cuando mencionaba que la configuración legal de la jurisdicción contenciosa tributaria *reitera de modo incontrovertible la naturaleza cuasi oficiosa e investigativa del proceso contencioso tributario*. [...].¹²⁷

En efecto, José Vicente Troya Jaramillo, con relación a la naturaleza (cuasi oficiosa e investigativa) del proceso contencioso tributario, señala:

- Que el proceso contencioso tributario se regía por disposiciones del Código Tributario, y supletoriamente por las que constaban en otras leyes tributarias y en el Código de Procedimiento Civil;
- Cabe precisar que el planteamiento de José Vicente Troya Jaramillo se retrotrae, a la época en que el proceso contencioso tributario se encontraba regulado por el Código Tributario y supletoriamente por el Código de Procedimiento Civil, sistema que se conoce como de trámite escrito del indicado proceso;
- Con la precisión que antecede, efectuada por esta investigación, se debe indicar que Troya advierte que las disposiciones arriba referidas, eran aplicables a las demandas de impugnación y a todos los otros trámites, en la medida que no existían otros procedimientos especiales, contexto en el cual el autor plantea se debe tratar la naturaleza y características del proceso contencioso tributario, a fin de descubrir su verdadera índole;
- Así, José Vicente Troya Jaramillo plantea que el proceso civil se encuentra dominado por el principio dispositivo o de impulso de las partes, por lo que se inicia y tramita a instancia de parte, todo ello, sin perjuicio, de que algunas normas lo morigeren, como es, por ejemplo, la facultad del juez a pedir pruebas de oficio;
- Que el proceso contencioso tributario tiene una condición intermedia, ya que se inicia con la demanda propuesta por el particular en contra de la administración, característica en que se asemeja al proceso civil, por lo que no cabe que el proceso tributario se instaure oficiosamente, pero en cuanto al trámite, este podía proseguir por impulso de las partes o de oficio, como

¹²⁷ Simone. “El proceso contencioso tributario y el control de legalidad de la actuación administrativa”, 450.

así lo preveían varias disposiciones del Código Tributario, como eran los arts. 246 y 262 (hoy derogados), cuando ante la falta de contestación a la demanda, de oficio se podía conceder el término de prueba, o que previo a dictarse sentencia, de oficio se podía ordenar pruebas, respectivamente;

- Que el carácter investigativo del proceso contencioso tributario se basa en que el objeto de la litis es de orden público, ya que determinar y recaudar tributos, en la forma y medida que establece la ley, excede el puro interés privado, pues tales ingresos sirven para financiar obras o servicios públicos y son instrumentos de política económica de gran importancia;
- Que de lo anotado, el tribunal de la materia en esencia, a más de las cuestiones que forman parte del controvertido, debe efectuar el control de legalidad de los antecedentes y fundamentos de la resolución o actos impugnados, como lo establecía el derogado art. 273 del Código Tributario, facultad que hoy se contempla en el art. 313 del Código Orgánico General de Procesos;
- En este contexto, a la justicia tributaria se le da una connotación de suma importancia, la de ser organismo de control de legalidad de los actos administrativos, con lo cual, la teoría de lo controvertido con referencia a la sentencia, queda ampliamente superada, en donde lo que interesa, más allá de lo que las partes arguyan, es la realidad objetiva, sobre la cual el tribunal tiene amplia libertad para conocerla y establecer su significación, facultad que comprende la actuación de pruebas de oficio, la práctica de diligencias investigativas para el esclarecimiento de la verdad o de real situación impositiva de los sujetos pasivos, o que hagan mérito ante el tribunal pruebas extemporáneas, como así lo señalaba el art. 270 del Código Tributario (hoy derogado), todo lo cual confirma la naturaleza cuasi oficiosa e investigativa del proceso contencioso tributario; y,
- Finalmente, un matiz importante del proceso contencioso tributario, señala José Vicente Troya, es que a diferencia de lo que sucede en juicios comunes, en el contencioso tributario no hay lugar para la diligencia de la junta de conciliación, por cuanto al determinarse, liquidarse y recaudarse los tributos en la medida dispuesta por la ley, la voluntad de las partes no

incide sobre tales circunstancias, no teniendo por tanto cabida la transacción.¹²⁸

En este orden de ideas, Carmen Amalia Simone Lasso, sobre la aplicación del principio dispositivo en materia tributaria, con ocasión del Código Orgánico General de Procesos, subraya:

- Que en el marco procesal vigente, el actor decide si propone o no la demanda, así como el demandado hace lo propio con respecto a su contestación, cuya falta puede ser considerada como negativa de los fundamentos de la demanda, al tenor de lo señalado en el art. 157 del Código Orgánico General de Procesos;
- Así mismo corresponde al actor cumplir con el afianzamiento tributario, si hubiera solicitado la suspensión del acto administrativo impugnado, tal como prevé el art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, por lo que, de haber solicitado la suspensión y no cumplido con la caución del 10% de la obligación exigida, la causa debe ser archivada, constituyendo ésta una de las formas en que el actor puede disponer de su derecho de acción;
- Una vez propuesta la demanda, calificada y aceptado el afianzamiento, así como también calificada la contestación que hubiera producido el demandado, corresponde al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, convocar a las audiencias preliminar y de juicio, ordenando las diligencias probatorias que hubieran sido solicitadas y admitidas como prueba en la audiencia preliminar, para finalmente, luego de culminada la audiencia de juicio, dictar sentencia;
- Que en la lógica del art. 245 del Código Orgánico General de Procesos, el juez no es el único responsable del impulso del proceso, ya que tiene la facultad de declarar el abandono del mismo, por tanto, el impulso del proceso, incluso en el marco del Código Orgánico General de Procesos, no se caracteriza por la disponibilidad, sino más bien, por la cuasi oficiosidad, o por ese carácter intermedio que Troya Jaramillo refiere en su trabajo sobre el *Contencioso Tributario en el Ecuador*;

¹²⁸ Troya y Simone. *Manual de derecho tributario*, 319-321.

- Que los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario han conservado en el Código Orgánico General de Procesos, la facultad de ordenar pruebas de oficio, o pruebas para mejor proveer, tal como señala dicho Código, ello debido a que el cometido del juez, es coadyuvar a la búsqueda de la verdad material o histórica y a la reafirmación de la legalidad en las actuaciones administrativas, lo que no siempre se consigue a través de las pruebas pedidas por las partes; y,
- Que quizás la más importante singularidad dentro del proceso contencioso tributario, como se señaló en líneas anteriores al tratar el control de legalidad de la actuación administrativa, la obligación – no facultad – que tienen los jueces tributarios de realizar un control de legalidad de las actuaciones administrativas, control que nace con el propósito de mantener los pesos y contrapesos necesarios que deben existir entre las funciones del Estado, confiriendo a los jueces la compleja tarea de limitar el poder que ejercen las autoridades administrativas, a través de sus actos y hechos administrativos, que por mandato legal, les está permitido expedir, y que si se admite que dicho control de legalidad, es una de las funciones primordiales del juez contencioso tributario según el art. 313 del Código Orgánico General de Procesos, se debe concluir que no se está frente a un juicio de carácter dispositivo netamente, en el que debe aplicarse sin reservas el principio de congruencia, sino que este caso, el proceso al cumplir una función de control de legalidad, el juez actúa no solo resolviendo el conflicto, sino además revisando la actuación administrativa, lo que puede suponer ir más allá del controvertido, sin desatender lo peticionado por las partes y sin atribuirse competencias que no le han sido asignadas.¹²⁹

Cabe destacar que, Álvaro Mejía Salazar, al tratar el principio cuasi oficioso, aporta al análisis del tema, en los siguientes términos:

- Que existen materias en las cuales confluyen derechos e intereses tanto privados como públicos, entre ellas la materia laboral, la de familia y la

¹²⁹ Simone. “*El proceso contencioso tributario y el control de legalidad de la actuación administrativa*”, 456-60.

tributaria, cuyos procesos no pueden únicamente inspirarse en el principio dispositivo o en el de oficialidad;

- Que el principal cultor del principio cuasi oficioso en Ecuador, fue José Vicente Troya Jaramillo, al reflexionar sobre el contencioso tributario, enteramente regulado, en aquel entonces, por el Código Tributario;
- Que la actual regulación del Código Orgánico General de Procesos, tanto para la materia contenciosa tributaria, como la contenciosa administrativa, implica que ambos procesos jurisdiccionales, se encuentran orientados por el principio cuasi oficioso;
- Que efectivamente en estos procesos, y particularmente en el contencioso tributario, en que los administrados pueden impugnar los actos administrativos, únicamente pueden ser iniciados a petición de parte (arts. 303, 306 y 308), petición que de manera preliminar determinará el objeto de la causa, esto es, la impugnación específica a un acto administrativo que puede ser total o parcial (arts. 320, 321, 322 y 326), aspecto en el que se observan notas características del principio dispositivo y por tanto su influencia en el proceso;
- Que durante la sustanciación de la causa, corresponde a las partes la demostración de sus pretensiones, a través de la aportación de la prueba, sin embargo, el juzgador puede ordenar de oficio la práctica de la prueba que juzgue necesaria para el esclarecimiento de los hechos controvertidos (art.168), con lo que se comprueba la atenuación del principio de aportación de parte;
- Que la norma que definitivamente aleja a los procesos contencioso tributario y contencioso administrativo del principio dispositivo, es el art. 313 del Código Orgánico General de Procesos, en que se prevé a más de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos de la controversia y aquellos que tengan relación directa a los mismos, que comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan los hechos;
- Que la ley procesal ecuatoriana otorga a los juzgadores de las materias administrativa y tributaria poderes exorbitantes respecto de la

determinación del objeto de la causa, esto es, fuera de lo que las partes hubieren dispuesto en sus pretensiones o excepciones, los juzgadores podrán resolver de oficio temas adicionales, en ejercicio del control de legalidad de las actuaciones de la administración y administrados, lo que atenúa las notas características del principio dispositivo, esto es, la determinación del objeto de la causa como prerrogativa exclusiva de las partes, y, la congruencia que debe observar el juzgador al momento de resolver el proceso, respecto del objeto previamente fijado por las partes;

- Que la influencia del principio de oficialidad en el rol que cumplen los juzgadores de las materias administrativa y tributaria, en el adecuado cumplimiento de las obligaciones del administrado y del correcto ejercicio de las facultades y potestades de la administración, autoriza al juzgador adentrarse en el objeto del proceso, para realizar un exhaustivo control de legalidad y resolver asuntos fuera de lo dispuesto por las partes, buscando, en cada caso, que en las relaciones administración-administrado imperen los mandatos del Derecho objetivo.¹³⁰

Con relación a las facultades oficiosas del tribunal fiscal (hoy tribunal contencioso tributario), de ordenar pruebas y valorar pruebas actuadas extemporáneamente y de oficio, bajo el sustento de la vigente Constitución de la República del Ecuador y el Código Tributario, previo la expedición del Código Orgánico General de Procesos, Álvaro Mejía Salazar, anota:

- Que el art. 169 de la Constitución de la República del Ecuador, ordena que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia, mandato constitucional que recoge la máxima, que el fin del proceso ha sido y es el restablecimiento de la paz social, sobre la base de dar a cada quien lo que le corresponde;
- Que la función del juez no es la de satisfacer la pretensión de una persona dentro de un conflicto, sino la de evitar que conductas cometidas fuera de las normas de la sociedad, queden en la impunidad;
- Que el legislador del Código Tributario ecuatoriano, comprendiendo la finalidad del proceso y atendiendo la específica naturaleza y dinámica de

¹³⁰ Mejía. *La oralidad y los principios del procedimiento*, 40-2.

la materia fiscal, otorgó a los juzgadores tributarios, entre otras, las facultades extraordinarias de ordenar pruebas de oficio y valorar pruebas que hubiesen sido actuadas extemporáneamente, facultades que se encontraban reguladas en los arts. 262 y 270 del Código Orgánico Tributario (Codificación);

- Que el legislador, al establecer las facultades extraordinarias en mención, fue cuidadoso en fijar su límite y objetivo a la consecución de la verdad a través del proceso, principio que permite al juez tributario la realización de actividades no ordinarias para un juez dentro de un juicio, pero que si lo configuran como autoridad, cuya principal tarea es resolver, el conflicto en la materia fiscal, donde confluyen intereses públicos y privados;
- Que estas facultades oficiosas han recibido críticas en cuanto a que su ejercicio iría en contra de los principios procesales de seguridad jurídica, igualdad, preclusión y celeridad, así como también podrían constituirse en medios para beneficiar a una parte procesal o para sesgadamente suplir fallas en el patrocinio; posición que no comparte Álvaro Mejía, quien anota que tales facultades *per se* no violentan ningún principio procesal ni comportan un viso de parcialización, pero si implican el recabar suficientes elementos que aporten a la formación del criterio del juez, mediante el ejercicio cuidadoso, probo y responsable de las mismas, que impone una reflexión fundamentada del juzgador, que le haya llevado al convencimiento de que solo a través de ellas podría reunir elementos que coadyuven al esclarecimiento del caso, ponderación entre los principios de seguridad jurídica, preclusión y celeridad versus el principio de justicia, con el fin último del proceso, que implica estar informada (tal ponderación) por la conducta procesal de los litigantes, los hechos que hayan sido efectivamente probados, los indicios surgidos y la sana crítica, todo lo cual confirma la naturaleza extraordinaria de estas facultades, no sustentadas en la insuficiencia probatoria de las partes, circunstancia que serviría más bien al juez de fundamento para desechar una acción por infundada;
- Por otra parte, Álvaro Mejía Salazar señala que la ponderación obligadamente debería ser puesta en conocimiento de las partes, es decir, constituir una pieza procesal que obre en el expediente, que aleje

cualquier sospecha de parcialización o inobservancia de los principios rectores de la actividad procesal, especialmente los referentes a la contradicción y defensa, sea que se trate de una prueba de oficio o actuada extemporáneamente, a fin de conceder la oportunidad procesal a la parte que se pudiera creer afectada, a presentar sus argumentos, observaciones e incluso prueba nueva en contra de la solicitada de oficio;

- Por otra parte el autor, ante el cuestionamiento que el ejercicio de tales facultades extraordinarias transformaría al proceso tributario dispositivo en uno inquisitivo, explica que tal circunstancia no ocurriría, ya que las mismas no comportan que el juez inicie el juicio, impulse las distintas fases procesales o sea un productor nato de pruebas, sino que por ser de excepción y en pos de la correcta resolución del caso, el juez puede disponer la práctica de pruebas adicionales a las actuadas por las partes o aceptar pruebas aportadas fuera de término, facultades que no se debe olvidar son potestativas y discrecionales para el juzgador, quien las puede o no ejercitar según su mejor criterio judicial.¹³¹

Con base en los planteamientos jurídicos y doctrinarios que anteceden, sobre la aplicación del principio dispositivo, en la materia contenciosa tributaria, caben las siguientes precisiones:

- Que de conformidad a lo señalado en el art. 168.6 de la Constitución de la República del Ecuador¹³², la sustanciación del proceso contencioso tributario, al igual que los procesos en las demás materias jurídicas, debe efectuarse mediante el sistema oral y de acuerdo con los principios de concentración, contradicción, inmediación y dispositivo, cuyo análisis consta en líneas anteriores;
- Que la indicada norma, referente a unificar la sustanciación de los procesos judiciales en todas las materias, bajo el sistema oral y sus principios, estuvo ya prevista en la Constitución Política de la República del Ecuador

¹³¹ Álvaro Mejía Salazar. “La prueba en el proceso tributario ecuatoriano”. (En: Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario. Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años, coordinadores Marco Albán Zambonino y César Montaña Galarza, Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2013), 70-5.

¹³² Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 168.6.

de 1998, en los textos del art. 194 y disposición transitoria vigésima séptima¹³³;

- Que con la expedición del Código Orgánico de la Función Judicial, en primer momento, y posteriormente del Código Orgánico General de Procesos, al amparo de la normativa constitucional anotada, se incluyó reglas generales y especiales para la sustanciación del proceso contencioso tributario, que implicó a la vez, la derogatoria de la normativa del Código Tributario que venía regulando dicha sustanciación;
- Que con relación a la titularidad de la acción, no existe duda que ésta corresponde a las partes (específicamente al accionante), quienes persiguen que su derecho sea tutelado, para cuyo efecto a más de alegar sus pretensiones, deben proporcionar los elementos de convicción al juzgador, con el fin de obtener un resultado positivo a sus intereses y derechos, lo que implica la formación de un discurso y teoría del caso eficaces;
- Que una vez ejercida la acción e instaurado el proceso, en su impulso tienen corresponsabilidad las partes y el juez, ya que el juez está obligado a proseguir la sustanciación del juicio al tenor de lo dispuesto en los arts. 20 – inc. 1 y 139 – inc. 1 del Código Orgánico de la Función Judicial¹³⁴, regla de orden general, aplicable a todas las materias, que adquiere mayor connotación en aquellas cuyo objeto de la litis es de orden público, como es la contenciosa tributaria, categorización que fija José Vicente Troya Jaramillo y refrenda Carmen Amalia Simone Lasso, bajo el sustento que

¹³³ El art. 194 y la disposición transitoria vigésima séptima, de la Constitución Política de la República del Ecuador, señalaban: “Art. 194.- La sustanciación de los procesos, que incluye la presentación y contradicción de las pruebas, se llevará a cabo mediante el sistema oral, de acuerdo con los principios: dispositivo, de concentración e intermediación”; y, “Vigésima séptima.- La implantación del sistema oral se llevará a efecto en el plazo de cuatro años, para lo cual el Congreso Nacional reformará las leyes necesarias y la Función Judicial adecuará las dependencias e instalaciones para adaptarlas al nuevo sistema.” Ecuador, *Constitución Política de la República del Ecuador*, Registro Oficial 1 de 11 de agosto de 1998.

¹³⁴ Los arts. 20 – inc. 1 y 139 – inc. 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, señalan: “Art. 20.- PRINCIPIO DE CELERIDAD.- La administración de justicia será rápida y oportuna, tanto en la tramitación y resolución de la causa, como en la ejecución de lo decidido. Por lo tanto, en todas las materias, una vez iniciado un proceso, las juezas y jueces están obligados a proseguir el trámite dentro de los términos legales, sin esperar petición de parte, salvo los casos en que la ley disponga lo contrario. [...]”; y, “Art. 139.- 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 normas se sancionará de acuerdo con la ley. [...]”. Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, arts. 20 – inc. 1 y 139 – inc. 1.

la determinación y recaudación de tributos, en la forma y medida que establece la ley, excede el puro interés privado;

- Por otra parte, se debe señalar que el impulso cuasi oficioso, que José Vicente Troya asigna al proceso contencioso tributario, con la vigencia del Código Tributario, y que Álvaro Mejía trata como principio cuasi oficioso, tenía su sustento en la naturaleza de ese cuerpo legal, que reconocía amplias facultades al juez de la materia, tanto para la sustanciación del proceso como su resolución, las que actualmente no se encuentran previstas en el Código Orgánico General de Procesos, a saber, cuando ante la falta de contestación a la demanda, de oficio se podía conceder el término de prueba; o que previo a dictar sentencia, el juez podía ordenar pruebas de oficio; o resolver sobre presunciones a partir de documentos, actuaciones y pruebas producidos por las partes, pruebas de oficio e incluso pruebas que se hubieran presentado extemporáneamente, siempre que con ellas se podía esclarecer la verdad o se ilustrar el criterio del juez; o cuando ordenaba a la administración remitir el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos en original o copias certificadas, y se hubiere incumplido tal orden, el juez quedaba a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de las responsabilidades incurridas por los funcionarios remisos, facultades que se encontraban reguladas en los arts. 246, 262 y 270 del Código Orgánico Tributario (Codificación)¹³⁵;

¹³⁵ Los arts. 246, 262 y 270 del Código Orgánico Tributario (Codificación), señalaban: “Art. 246.- Falta de contestación.- La falta de contestación de la demanda o de la aclaración o complementación de aquella, se tendrá como negativa pura y simple de la acción propuesta o ratificación de los fundamentos que motivaron la resolución o acto de que se trate; y, de oficio o a petición de parte, podrá continuarse el trámite de la causa, sin que se requiera acusación previa de rebeldía. En todo caso, el demandado estará obligado a presentar copias certificadas de los actos y documentos que se mencionan en el artículo anterior, que se hallaren en los archivos de la dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente.”; “Art.- 262.- Facultad oficiosa de la jueza o juez de lo Contencioso Tributario.- La respectiva jueza o juez de lo Contencioso Tributario podrá, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de la 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 los documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes. Los terceros que incumplieran la orden de la jueza o juez de lo Contencioso Tributario serán sancionados por la respectiva jueza o juez de lo Contencioso Tributario con multa de veinte a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América.”; y, “Art.- 270.- Valoración de las pruebas.- A falta de prueba plena, la jueza o juez de lo Contencioso Tributario decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que

- Que conforme anotan Álvaro Mejía y Carmen Simone, la norma que definitivamente aleja a los procesos contencioso tributario del principio dispositivo, es el art. 313 del Código Orgánico General de Procesos, en que se prevé a más de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos de la controversia y aquellos que tengan relación directa a los mismos, que comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan los hechos, lo que implica ir más allá del principio de congruencia en la resolución de la causa, como impone la aplicación del principio dispositivo en forma general, con relación únicamente a las pretensiones de las partes;
- Cabe destacar que la práctica de las pruebas de oficio, al amparo de la legislación vigente (arts. 130.10 del Código Orgánico de la Función Judicial¹³⁶ y 168 del Código Orgánico General de Procesos¹³⁷), constituye una facultad extraordinaria reconocida a los jueces de todas las materias, incluida la contenciosa tributaria;
- Al respecto, siendo la práctica de las pruebas de oficio una facultad extraordinaria reconocida a los jueces, su ejercicio impone al juzgador la debida motivación de su resolución, con el fin de esclarecer la verdad de los hechos controvertidos, conforme así lo regula el art. 168 del Código Orgánico General de Procesos, y sin que el ejercicio de tal facultad implique que el juez se sustente en la insuficiencia probatoria de las

con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros. Cuando lo considere necesario o lo solicitaren las partes, la jueza o juez de lo Contencioso Tributario ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada. En caso de incumplimiento de esta orden, la jueza o juez de lo Contencioso Tributario estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores.” Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, arts. 246, 262 y 270.

¹³⁶ El Art. 130.10 del Código Orgánico de la Función Judicial, señala: “Art.-10.- FACULTADES JURISDICIONALES 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 los 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 [...]”. Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 130.10.

¹³⁷ El art. 168 del Código General de Procesos, señala: “Artículo.- 168.- 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.”, Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 168.

partes, como anota Álvaro Mejía, ya que como queda analizado es a dichas partes a quienes les corresponde aportar los elementos probatorios necesarios al proceso, para obtener un resultado positivo a sus derechos e intereses, mediante la formulación de una argumentación que comporte un discurso y teoría del caso eficaces, que convengan al juzgador;

- Con relación al abandono del proceso, figura por la cual se demuestra que el impulso procesal recae en las partes, como anota Carmen Amalia Simone, al amparo de lo establecido en el art. 245 del Código Orgánico General de Procesos¹³⁸, y no en el juez según la interpretación efectuada por la Corte Nacional de Justicia, en el art.5 de la Resolución N° 07-2015 de 10 de junio de 2015 y publicada en el Registro Oficial N° 539 de 9 de julio del mismo año;¹³⁹
- Por otra parte, el Código Orgánico General de Procesos señala como efecto del abandono en materia contenciosa tributaria, la terminación del proceso en favor del sujeto activo del tributo, y la consiguiente ejecutoria del acto o resolución impugnados, o de las providencias o sentencias que hayan sido recurridas, por un lado, y por otro, en tratándose de los procedimientos de ejecución, con la disposición del juzgador de la continuación de la coactiva que se haya suspendida o su iniciación si no se ha propuesto, debiéndose hacer efectivas las garantías rendidas sin ninguna excepción;¹⁴⁰
- Finalmente, se debe indicar que, cuando eran aplicables al abandono los derogados arts. 267 – inc. 1 y 273 – inc. 1 del Código Tributario¹⁴¹, el

¹³⁸ El art. 245 del Código Orgánico General de Procesos, señala: “Artículo.- 245.- [...] La o el juzgador declarará el abandono del proceso en primera instancia, segunda instancia o casación cuando todas las partes que figuran en el proceso hayan cesado en su prosecución durante el plazo de seis meses contados desde el día siguiente de la notificación de la última providencia dictada y recaída en alguna gestión útil para dar curso progresivo a los autos o desde el día siguiente al de la actuación procesal ordenada en dicha providencia. [...] No se podrá declarar el abandono, transcurrido el plazo fijado en el inciso anterior, cuando se encuentre pendiente el despacho de escritos por parte del juzgador.”. *Ibíd.*, art. 245.

¹³⁹ El art. 5 de la Resolución N° 07-2015 de la Corte Nacional de Justicia, señala: “[...] El impulso del proceso corresponde a las partes y la omisión de esta carga procesal no es atribuible a la o el juzgador.”. Ecuador Corte Nacional de Justicia, *Resolución N° 07-2015*, publicada en el Registro Oficial N° 539 de 9 de julio de 2015, art.5.

¹⁴⁰ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 325.

¹⁴¹ Los arts. 267 – inc. 1 y 273 – inc.1 del Código Tributario, señalaban: “Art. 267.- Abandono.- De oficio o a petición de parte, se declarará abandonada cualquier causa o recurso que se tramite ante la jueza o juez de lo Contencioso Tributario, cuando haya dejado de 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 hubiera concluido. [...]”, y, “Art.- 273.- Sentencia.- Concluida la tramitación la jueza o juez de lo Contencioso Tributario pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para

impulso del proceso estaba cargo de las partes, pero dada la naturaleza cuasi oficiosa del proceso contencioso tributario arriba anotada, dicho abandono no procedía a cargo de parte interesada, cuando el trámite había concluido, esto es, al haberse evacuado las pruebas solicitadas por las partes, momento procesal en que el impulso que recaía en el juzgador, previo a dictar sentencia.¹⁴²

A modo de resumen de lo tratado en este capítulo primero, se debe señalar que, el proceso contencioso tributario, en su evolución y regulación en el país, constituye un instrumento idóneo, por el cual, los jueces competentes ejercen el control de legalidad de la actividad de la administración tributaria, reclamada por los administrados, con el fin de conseguir una adecuada aplicación de la normativa destinada a la recaudación y gestión tributaria, propia de un país regido por la juridicidad, que busca su crecimiento social, político y económico, actividad jurisdiccional, que desde la aplicación del Código Orgánico General de Procesos, afronta la tramitación del indicado proceso dentro del sistema oral, que impone por un lado a las partes, a través de sus abogados, un mayor esfuerzo en la construcción del discurso y teoría del caso, y por otro al juzgador en la formación de su convicción y expedición de su resolución, dentro de un tipo de proceso más concentrado y ágil.

el efecto. Antes de la sentencia, las partes podrán presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, con igual finalidad. [...]”. Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, arts. 267 – inc. 1 y 273 – inc. 1.

¹⁴² La Corte Constitucional en el Sentencia N° 2067-15-EP/20, pie de página número 10, al citar tres casos en que se resuelve el recurso de casación por parte de la Sala Especializada de lo Fiscal/Contencioso Tributario, de la Corte Nacional de Justicia, anota que si bien, en dichos fallos, no se señala expresamente si procede dicho recurso sobre un auto de abandono, dicha Sala Especializada se pronuncia respecto del asunto de fondo del recurso, casando incluso los autos de abandono impugnados, decisiones que se sustentan en el argumento de que no procede el abandono cuando la tramitación de la causa no se imputable a las partes sino al juzgador, circunstancia que se desprende de la lectura de la parte pertinente de dichos fallos transcritos por la Corte Constitucional en la sentencia aquí referida. Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso N° 2067-15-EP*, 23 de septiembre de 2020.

Capítulo segundo

La prueba y sus problemas en el proceso contencioso tributario con la aplicación del Código Orgánico General de Procesos

1. Preliminar

En este capítulo se plantea el análisis de la regulación de la prueba y sus problemas en el proceso contencioso tributario, con la aplicación del Código Orgánico General de Procesos.

2. Regulación de la prueba en el Código Orgánico General de Procesos

2.1 Principios y conceptos generales

2.1.1 Finalidad de la prueba

El Código Orgánico General de Procesos establece que “La prueba tiene por finalidad llevar a la o al juzgador al convencimiento de los hechos y circunstancias controvertidos.”¹⁴³

En coincidencia con la definición legal anotada, a decir de Hernando Devis Echandía, responde a la teoría que reconoce como fin de la prueba judicial, el obtener el convencimiento o la certeza subjetiva del juez, a cuyo efecto señala:

[...] los autores que la sostienen, parten de la base de que la verdad es una noción ontológica, objetiva, que corresponde al ser mismo de la cosa o hecho y que, por tanto, exige la identidad de este con la idea o el conocimiento que de él se tiene, lo cual puede ocurrir algunas veces, pero no siempre, a pesar de que el juez considere que existe prueba suficiente. De esto deducen que el fin de la prueba es producir en el juez la certeza o el convencimiento sobre los hechos a que ella se refiere, certeza que bien puede no corresponder a la realidad, es decir, que equivale a la creencia subjetiva de que existen o no existen.¹⁴⁴

Sobre el tema, en cuanto a la materia tributaria, Ruth Salcedo Younes, indica:

[...] en la vía judicial la prueba adquiere su verdadera dimensión, puesto que se está frente a un funcionario imparcial que no es el que ejerce la labor fiscalizadora, ni tiene como

¹⁴³ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 158.

¹⁴⁴ Hernando Devis Echandía. *Teoría general de la prueba judicial, Tomo I* (Bogotá: Temis, 2006), 231.

cometido los propios del fisco. A este tercero se le debe convencer de la veracidad de lo afirmado sobre ciertos hechos que le sean desconocidos.¹⁴⁵

De lo citado, se infiere, que para dar cumplimiento a la finalidad que plantea el legislador sobre la prueba en el Código Orgánico General de Procesos, se debe aplicar el axioma del *argumento – convencimiento*, propio del sistema oral, a sustentarse en un discurso y teoría del caso eficazmente planteados por las partes (explicados en el capítulo anterior), que provoquen en el juzgador el convencimiento racional sobre la verdad (hipótesis) del caso que plantean, así como de los argumentos y pruebas que la sostienen, y que en la materia contenciosa tributaria se retrotrae a hechos con relevancia tributaria, que deben desvirtuados o confirmados por las partes ante el juez de la materia.

2.1.2 Oportunidad de la prueba

La oportunidad de la prueba tiene su sustento en el principio de la preclusión de la prueba, sobre el cual, Juan Palacio Hincapié, subraya:

[...] Alude a los términos y oportunidades establecidas en forma precisa por la ley para allegar las pruebas al proceso, lo cual constituye garantía de seriedad a las actuaciones de las partes, y exige que las partes se comporten diligentemente en el cumplimiento de sus cargas procesales y dentro de los términos que el proceso confiere para ello. Este principio le pone orden al proceso y está vinculado en forma íntima a la carga de la prueba, pues quien tiene la responsabilidad de aportarla, debe hacerlo dentro de la oportunidad para ello.¹⁴⁶

De su parte, Hernando Devis Echandía, sobre el principio de preclusión de la prueba, afirma:

[...] que se trata de una formalidad de tiempo u oportunidad para su práctica y se relaciona con los de contradicción y lealtad; con él se persigue impedir que se sorprenda al adversario con pruebas de último momento, que no alcance a controvertir, o que se proponga cuestiones sobre las cuales no pueda ejercitar su defensa. Es una de las aplicaciones del principio general de la preclusión en el proceso, también denominado de la eventualidad, indispensable para darle orden y disminuir los inconvenientes del sistema escrito.¹⁴⁷

De lo explicado, se concluye, que para una correcta aplicación de la oportunidad de la prueba, se debe observar el alcance del principio de preclusión o eventualidad, por el cual, se busca dar un justo y racional orden al proceso sea oral o escrito, mediante la

¹⁴⁵ Ruth Salcedo Younes. “*Algunas reflexiones sobre las pruebas en materia tributaria*” (En: Fundamentos de la tributación, coordinadora Eleonora Lozano Rodríguez, Bogotá: Editorial Temis – Universidad de los Andes, 2008), 239.

¹⁴⁶ Juan Palacio Hincapié. *La prueba judicial – derecho procesal administrativo, Tomo I* (Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2004), 30.

¹⁴⁷ Devis. *Teoría general de la prueba judicial, Tomo I*, 119.

diligencia y lealtad que deben observar las partes al introducir sus pruebas, en los términos y condiciones legalmente concedidos para el efecto, a fin de permitir a la contraparte a contradecirlas en igualdad de condiciones.

Una vez señalado doctrinariamente el alcance de la oportunidad de la prueba, cabe puntualizar su regulación en el Código Orgánico General de Procesos, en los siguientes términos:

- El Código Orgánico General de Procesos establece que “La prueba documental con que cuenten las partes o cuya obtención fue posible se adjuntará a la demanda, contestación, reconvencción y contestación a la reconvencción, salvo disposición en contrario”¹⁴⁸;
- En este orden de ideas, el Código Orgánico General de Procesos, sobre el anuncio de las pruebas, instituye que, en su orden, actor y demandado, deberán acompañar a su demanda o contestación, la nómina de testigos indicando los hechos sobre los que van a declarar (cabe destacar que la prueba testimonial es poco común en lo contencioso tributario), así como la especificación de los objetos sobre los que versarán diligencias como la inspección judicial, la exhibición, los informes de peritos y otros similares, y la descripción de pruebas documentales o periciales, a las que no han tenido acceso, con indicación del lugar donde se encuentren y la solicitud de las medidas pertinentes para ser incorporadas al proceso¹⁴⁹;
- Por otra parte, en cuanto a la materia contenciosa tributaria, a más de los requisitos generales ya indicados, el Código Orgánico General de Procesos ordena, en su orden, que el actor adjunte copia de la resolución o acto administrativo impugnado con su razón de notificación, y que el demandado acompañe copias certificadas de la resolución o acto impugnado de que se trate y el expediente original que sirvió de antecedente para su expedición¹⁵⁰;
- Una vez efectuado el anuncio de pruebas por escrito en los actos de proposición arriba señalados, las partes deberán anunciar oralmente la totalidad de las pruebas que serán presentadas en la audiencia de juicio,

¹⁴⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 159 – inc. 1.

¹⁴⁹ *Ibíd.*, arts. 142.7 y 152.

¹⁵⁰ *Ibíd.*, arts. 308 y 309 – inc. 2.

- dentro de la audiencia preliminar, pudiendo formular a la vez solicitudes, objeciones y planteamientos sobre la oferta de prueba de la contraparte¹⁵¹;
- Las pruebas que hubieran sido anunciadas por las partes y admitidas por el juzgador, se practicarán de manera oral en la audiencia de juicio¹⁵²;
 - Por excepción, el Código Orgánico General de Procesos dispone que, la prueba que no hubiera sido anunciada en la demanda, contestación, reconvencción o contestación a ésta, podrá anunciarse como *prueba nueva*, hasta antes de la convocatoria a la audiencia de juicio, siempre que se acredite que no fue de conocimiento de la parte a la que beneficia, o que habiéndola conocido, no se pudo disponer de la misma, quedando a decisión del juez, aceptar o no la solicitud, de acuerdo con su sana crítica¹⁵³;
 - Por otra parte, sobre la denominada *prueba trasladada*¹⁵⁴, el Código Orgánico General de Procesos contempla que la prueba practicada válidamente en un proceso, podrá incorporarse a otro en copia certificada, siendo indispensable para su apreciación, que en el proceso original se haya practicado a pedido de la parte contra quien se la quiere hacer valer, o que ésta haya ejercido su derecho de contradicción, exceptuándose los casos en que la ley prohíbe este uso procesal¹⁵⁵; y,
 - Finalmente, la debida aplicación de la oportunidad de la prueba implica, el ejercicio del derecho de contradicción de la prueba, por el cual las partes tienen derecho a conocer oportunamente las pruebas que se van a practicar, a fin de oponerse y contradecirlas de manera fundamentada.¹⁵⁶

2.1.3 Admisibilidad de la prueba

¹⁵¹ *Ibíd.*, art. 294.7.b.

¹⁵² *Ibíd.*, arts. 159 – inc. 4 y 297.3.

¹⁵³ *Ibíd.*, art. 166.

¹⁵⁴ Hernando Devis Echandía, define a la prueba trasladada, así: “Se entiende por prueba trasladada aquella que se practica o admite en otro proceso y que es presentada en copia auténtica o mediante desglose del original, si la ley lo permite.”. Devis. *Teoría general de la prueba judicial*, Tomo I, 349.

¹⁵⁵ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art.171.

¹⁵⁶ *Ibíd.*, art.165.

El Código Orgánico General de Procesos, sobre la admisibilidad de la prueba señala, que ésta debe reunir los requisitos de pertinencia, utilidad, conducencia y se practicará según la ley, con lealtad y veracidad.¹⁵⁷

De lo anotado, se desprende, que para la debida admisión de la prueba, se deben cumplir los requisitos vinculados a los principios de pertinencia, utilidad, conducencia, legalidad, lealtad y veracidad de la prueba, por lo que, de no cumplirse con los mismos, se provoca, por lógica consecuencia, la inadmisión de la prueba, por tanto, las pruebas impertinentes, inútiles e inconducentes serán rechazadas por el juzgador en la audiencia preliminar.¹⁵⁸

Por otra parte, la resolución por la cual se decida no admitir alguna prueba, podrá apelarse con efecto diferido¹⁵⁹, sin embargo, esta norma no es aplicable a los tribunales distritales de lo contencioso tributario, dada la naturaleza de su competencia establecida en el Código Orgánico de la Función Judicial, como órganos de única instancia¹⁶⁰.

En ese orden de ideas, procede el análisis de los indicados requisitos, en los siguientes términos:

a) Pertinencia de la prueba

Para el Código Orgánico General de Procesos, la prueba pertinente deberá referirse directa o indirectamente a los hechos o circunstancias controvertidos.¹⁶¹

De lo anotado, se infiere, que la pertinencia de la prueba se refiere, como anota Ruth Salcedo, al objeto de la prueba, esto es, a los hechos que interesan para efectos probatorios, quien a modo de ejemplo agrega, en cuanto a la materia tributaria, que resulta

¹⁵⁷ *Ibíd.*, art. 160 – inc. 1.

¹⁵⁸ *Ibíd.*, art. 160 – inc. 2.

¹⁵⁹ *Ibíd.*, art. 160 – inc. 5.

¹⁶⁰ Sobre el tema, cabe puntualizar que el art. 16 de la Ley Orgánica Reformatoria del Código Orgánico de la Función Judicial, publicada en el Registro Oficial N° 38, Suplemento, de 17 de julio de 2013, sustituyó el texto del art. 218 del indicado cuerpo legal, en el siguiente sentido: donde decía “Art. 218.- Competencia de las salas de lo contencioso tributario.- Existirán salas de lo Contencioso Tributario en las Cortes Provinciales que establezca el Consejo de la Judicatura, quien determinará el ámbito territorial de su competencia.”, dice “Art. 218.- Competencia de los tribunales distritales de lo contencioso tributario.- Existirán tribunales de lo contencioso tributario en los distritos que determine el Consejo de la Judicatura, el cual establecerá el número de salas, la sede y espacio territorial en que ejerzan su competencia.” Ecuador, *Ley Orgánica Reformatoria del Código Orgánico de la Función Judicial*, publicada en el Registro Oficial N° 38, Suplemento, de 17 de julio de 2013, art. 16.

¹⁶¹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 161 – inc. 2.

impertinente probar los costos y gastos referidos a un periodo gravable, cuando la declaración que es objeto de investigación corresponda a otro periodo.¹⁶²

b) Utilidad de la prueba

Carlos Ramírez Romero propone, que la prueba útil es aquella destinada, a llevar al juzgador al convencimiento de los hechos controvertidos, por lo que siempre debe practicarse pruebas que sirvan para demostrar los hechos que trabaron la litis.¹⁶³

En este orden de ideas, Ruth Salcedo sobre el tema propone, que no son útiles las pruebas, como sucede, por ejemplo, en materia tributaria, al introducirse pruebas sobre asuntos que ya están probados en el proceso, como es el caso de certificaciones de costos o gastos, cuando ya obren procesalmente las facturas respectivas.¹⁶⁴

También, a modo de ejemplo de una prueba inútil, se puede plantear la referente a que con testigos se pueda sustentar costos y gastos imputables al ingreso, con el fin de calcular la base imponible del impuesto a la renta, cuando la normativa vigente impone, que los mismos se justifiquen con la emisión de los respectivos comprobantes de venta.¹⁶⁵

c) Conducencia de la prueba

El Código Orgánico General de Procesos establece que, la conducencia de la prueba consiste, en la aptitud del contenido intrínseco y particular para demostrar los hechos que se alegan en cada caso¹⁶⁶

Al respecto, Carlos Ramírez Romero aclara, que la conducencia de la prueba se refiere a la posibilidad legal de demostrar el hecho alegado con un determinado medio de prueba eficaz, a cuyo efecto, a modo de ejemplo plantea, que si se pretende probar la

¹⁶² Salcedo. “*Algunas reflexiones sobre las pruebas en materia tributaria*”, 255.

¹⁶³ Carlos Ramírez Romero. *Apuntes sobre la prueba en el COGEP* (Quito: Corte Nacional de Justicia, 2017), 82.

¹⁶⁴ Salcedo. “*Algunas reflexiones sobre las pruebas en materia tributaria*”, 255.

¹⁶⁵ El art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone: “Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente [...]. Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial N° 463, Suplemento, de 17 de noviembre de 2004, art.10.1.

¹⁶⁶ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 161 – inc. 1.

compraventa de un bien raíz con un documento privado, no existe idoneidad legal de tal instrumento, lo que en el mismo supuesto si sucede con una escritura pública.¹⁶⁷

En materia tributaria, una prueba conducente sería aquella que plantea el precedente jurisprudencial obligatorio adoptado por la Corte Nacional de Justicia, sobre la deducibilidad de un gasto para el cálculo del impuesto a la renta, sustentado a más de los requisitos formales, en la secuencialidad formal – material que debe observar un comprobante de venta o de retención, forma de pago, acreditación en cuenta o verificación de la fuente de la obligación, que demuestre efectivamente se ha realizado la transferencia de un bien o la prestación de un servicio.¹⁶⁸

d) Legalidad de la prueba

La legalidad de la prueba tiene relación con el principio de la formalidad de la prueba, principio que según Elizabeth Whittingham García alude “[...] a que el legislador puede dotar a la prueba de ciertas exigencias que deben cumplirse al momento de decretarla, conformarla o recepcionarla, formalidades que pueden estar referidas a circunstancias intrínsecas de tiempo, modo o lugar, cuya omisión lleva a invalidar la prueba”.¹⁶⁹

De lo comentado, se infiere, que la formalidad de la prueba se relaciona con la producción de ésta conforme a la ley, circunstancia que de no verificarse la invalida, principio que en el país tiene rango constitucional, al tenor de lo señalado en el art. 76.4 de la Constitución de la República del Ecuador, norma que dispone:

Art.76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...] 4. Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria [...].¹⁷⁰

Por otro lado, sobre la regulación legal de este principio también denominado de eficacia probatoria, el Código Orgánico General de Procesos establece que el juzgador declarará la improcedencia de la prueba, cuando se haya obtenido con violación a la Constitución y la ley, y que se tendrá como carente de eficacia probatoria, la prueba que

¹⁶⁷ Ramírez. *Apuntes sobre la prueba en el COGEP*, 83.

¹⁶⁸ Ecuador Corte Nacional de Justicia, *Resolución N° 07-2016*, Registro Oficial N° 894, Suplemento, de 1 de diciembre de 2016, art.3.

¹⁶⁹ Elizabeth Whittingham García. *Las pruebas en el proceso tributario* (Bogotá: Temis, 2005), 18.

¹⁷⁰ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76.4.

hubiera sido obtenida por medio de simulación, dolo, fuerza física, fuerza moral, soborno o que se haya obtenido sin oportunidad de contradecir.¹⁷¹

En materia tributaria, sobre la aplicación del principio de legalidad, a modo de ejemplo, cabe referirse a la posición jurisprudencial que se ha observado la Corte Nacional de Justicia, en el sentido de que los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Comprobantes de Venta y Retención, no son meras formalidades, sino requisitos ineludibles y obligatorios, para la deducibilidad de gastos, fijados con antelación en la normativa reglamentaria pertinente¹⁷², lo que implica, se puede verificar la incorporación de requisitos esenciales a través de la jurisprudencia.

e) Lealtad y veracidad de la prueba

Elizabeth Whittingham señala que la lealtad y veracidad de la prueba enseña que las pruebas aportadas al proceso tributario, bien por la autoridad fiscal, bien por el contribuyente o por un tercero, deben corresponder a la realidad de los hechos, es decir que deben estar acorde con la verdad, exentas de falsedad, de malicia o engaño, principio que tiene relación directa con el concepto de ética, cuyo incumplimiento, cuando se hace evidente, puede generar un decisión adversa al infractor, que normalmente se traduce en el desconocimiento o demérito de la prueba.¹⁷³

Lo señalado tiene relación a la aplicación de los principios de buena fe y lealtad procesal, así como de la verdad procesal, contemplados en el Código Orgánico de la Función Judicial, por los cuales, los jueces están obligados, por una parte, a exigir a las partes y sus abogados observar una conducta de respeto recíproco e intervención ética, sancionando, entre otros casos, la presentación de una prueba deformada; y por otro lado, a resolver atendiendo a los elementos de prueba aportados por las partes.¹⁷⁴

Finalmente, al tenor en el Código Orgánico General de Procesos, la persona que litigue de forma abusiva, maliciosa, temeraria o con deslealtad será sancionada a pagar al Estado y/o la contraparte, cuando haya lugar, los gastos en que ha incurrido, debiendo el juzgador calificar esta forma de litigar y determinar su pago, en las sentencias o autos

¹⁷¹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 160 – incs. 3 y 4.

¹⁷² Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en *Juicio N°: 161 – 2015*, 28 de noviembre de 2016.

¹⁷³ Whittingham. *Las pruebas en el proceso tributario*, 24.

¹⁷⁴ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, arts. 26 y 27.

interlocutorios que pongan fin al proceso, lo que significa que la deslealtad procesal provoca a más de la inadmisión de pruebas, la condena en costas al infractor.¹⁷⁵

2.1.4 Necesidad de la prueba

Para el Código Orgánico General de Procesos, la necesidad de la prueba consiste en que se deben probar todos los hechos alegados por las partes, salvo los que no se requieran.¹⁷⁶

En ese sentido, al ser sujetos de prueba la totalidad de los hechos alegados por las partes, tal circunstancia implica que al momento de la resolución del caso, el juzgador está en la obligación de resolverlos en esa misma dimensión.

En cuanto a la materia tributaria, Elizabeth Whittingham precisa que la necesidad la prueba implica que cualquiera que sea la decisión que se adopte dentro del proceso tributario, ésta debe estar necesariamente soportada en los medios probatorios que permitan la demostración de los hechos que la generan, y que la definición de la carga impositiva está limitada a los hechos que aparezcan debidamente probados.¹⁷⁷

Cabe destacar que, el Código Orgánico General de Procesos, como circunstancias limitantes a la necesidad de la prueba señala, por un lado, la aplicación del derecho extranjero, supuesto en el que se presentará la certificación del agente diplomático acreditado ante la República del Ecuador, o en caso de no haberlo del respectivo Estado mediante requerimiento diplomático, sobre la autenticidad y vigencia de una ley; y por otro, que el juzgador no podrá aplicar como prueba su conocimiento propio sobre los hechos o circunstancias controvertidos.¹⁷⁸

Por otra parte, a modo de no sujeción a la necesidad de la prueba, el art. 163 del Código Orgánico General de Procesos¹⁷⁹, plantea como hechos que no requieren ser probados, los siguientes:

- Los afirmados por una de las partes y admitidos por la contraparte en la contestación a la demanda o la reconvencción, y en ese mismo sentido los denominados acuerdos probatorios que se determinen en la audiencia

¹⁷⁵ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 284 – inc. 1.

¹⁷⁶ *Ibíd.*, art. 162 – inc. 1.

¹⁷⁷ Whittingham. *Las pruebas en el proceso tributario*, 17.

¹⁷⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 162 – incs. 2 – 4.

¹⁷⁹ *Ibíd.*, art.163.

preliminar, en aplicación de lo dispuesto en el art. 294.7.f *ibídem*¹⁸⁰. En materia tributaria, como ya se señaló antes, es necesario que el actor acompañe la razón de notificación del acto impugnado, y la parte demandada remita el expediente administrativo; sin embargo, si no existe controversia al respecto, y luego de que pase la calificación de la demanda, se ha verificado su oportunidad, ya no es necesario que se practiquen como prueba tales actos o documentos, salvo los casos donde se discuta silencio administrativo o caducidad;

- Los imposibles, sobre los que Oswaldo Navas plantea: “Ya que no existe una definición legal, podemos inferir que se prohíbe intentar pruebas que contradigan los fenómenos de la naturaleza y los derivados de ellos. No cabría admitir prueba de que a las 20H00 en el territorio nacional existió algún día la presencia de luz solar; tampoco cabría pretender probar que un año tuvo 370 días; o, que en ciertas latitudes el agua del mar no es salada.”¹⁸¹;
- Los notorios, que a decir de Eduardo Jauchen son: “[...] todas aquellas cuestiones que aparecen como generalmente conocidas por el hombre medio en razón de su evidente divulgación o publicidad, y que en consecuencia no es menester su prueba, pues se presuponen también, conocidas por el juzgador. Empero, así conceptuado, su notoriedad será siempre relativa, circunscripta a los límites espaciales y temporales en donde la circunstancia tiene publicidad. Así, es un hecho notorio la existencia y ubicación del Río de la Plata, el 25 de Mayo como fecha patria o quien es la persona del gobernador provincial actual. Sin embargo, no lo serán todas aquellas cuestiones sobre las que se pueda dudar su necesario conocimiento en el juzgador como hombre medio. En caso de duda se deberá proceder a corroborarlo mediante la prueba pertinente.”¹⁸²;
- Los públicamente evidentes que a decir de Eduardo Jauchen son: “[...] aquellos que resultan de las máximas de la experiencia, que se expresan como normales en oposición a todo aquello excepcional o extravagante:

¹⁸⁰ *Ibíd.*, art.294.7.f

¹⁸¹ Navas. *Teoría general del proceso*, 354.

¹⁸² Eduardo Jauchen. *Tratado de la prueba en materia penal* (Santa Fe - Argentina: Rubinzal – Culzoni Editores, 2004) 22-3.

son lo que comúnmente acontecen como una consecuencia habitualmente excepcional. Cuestiones tales como la ley física de la gravedad se presentan tan evidentes a raíz de la experiencia práctica, que realmente resulta innecesario recurrir a medios probatorios para corroborar extremos semejantes.”¹⁸³; y,

- Los hechos que la ley presume de derecho, siendo sobre este tema, una presunción de derecho que no admite prueba en contrario, al amparo de lo dispuesto en el inciso final del art. 32 del Código Civil¹⁸⁴, la referente al conocimiento de la ley por todos, desde la fecha de su publicación en el Registro Oficial, establecida en el art. 6 ibídem¹⁸⁵, u otras leyes, tal es el caso de lo señalado en el art. 11 del Código Tributario¹⁸⁶, sea que se trate de la fecha ordinaria de publicación, o cuando se fije un plazo especial para su vigencia, como por ejemplo, al tratarse de reformas a la ley sobre impuestos que se determinan y liquidan anualmente o en periodos menores, al tenor de lo señalado en el inciso final del citado art. 11.

2.1.5 Carga de la prueba

Sobre la carga de la prueba, Elizabeth Whittingham señala que se trata de un principio general del derecho procesal, que se define como *onus probandi incumbit actori*, en virtud del cual corresponde a la parte activa, llámese actor, impugnante o recurrente, el deber de probar los hechos en que se fundamenta su afirmación, en oposición a la del demandado o parte pasiva, que en el proceso contencioso tributario es la administración tributaria.¹⁸⁷

Al respecto, el art. 169 – inc. 1 del Código Orgánico General de Procesos, establece: “Artículo 169.- Carga de la prueba. Es obligación de la parte actora probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la parte demandada en su contestación.”¹⁸⁸

¹⁸³ Ibíd., 22.

¹⁸⁴ Ecuador, *Código Civil*, Registro Oficial 46, Suplemento, 24 de junio de 2005, art. 32.

¹⁸⁵ Ibíd., art. 6.

¹⁸⁶ Ecuador, *Código Tributario (Codificación)*, art. 11.

¹⁸⁷ Whittingham. *Las pruebas en el proceso tributario*, 26-7.

¹⁸⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art.169 – inc. 1.

A su vez, el mismo art. 169 – inc. 2 del Código Orgánico General de Procesos, señala: “Artículo 169.- [...] La parte demandada no está obligada a producir pruebas si su contestación ha sido simple o absolutamente negativa; pero si deberá hacerlo si su contestación contiene afirmaciones explícitas o implícitas sobre el hecho, el derecho o la calidad de la cosa litigada.”¹⁸⁹

De lo anotado se desprende, que en la legislación procesal vigente y aplicable a las materias no penales, entre las que se incluye la contenciosa tributaria, en una utilización plana y directa del *onus probandi*, constituye carga u obligación procesal del actor, probar los hechos que afirma en su demanda, y que han sido negados por la contraparte, carga u obligación que no la tiene el demandado ante su contestación simple o absoluta, salvo que haga afirmaciones explícitas o implícitas, sobre los hechos o derechos controvertidos.

Por otra parte, con el propósito de plantear un análisis complementario, a la aplicación del principio de la carga probatoria con relación a la materia tributaria, cabe referirse al planteamiento que hace en ese sentido Ruth Salcedo, cuando afirma que en la determinación del tributo, la carga de la prueba no opera de la misma manera que en el derecho privado, debido a dos circunstancias, la facilidad probatoria y la presunción de veracidad.¹⁹⁰

En efecto, prosigue Ruth Salcedo, en la mayor parte de los ordenamientos tributarios, la administración tiene la facultad de desplegar una actividad de fiscalización y de obtención de información, que le sirva para suplir o complementar la actividad del obligado tributario, en cuanto a la realización del hecho imponible o la cuantía de la obligación tributaria, supuestos ante los cuales, en dichos ordenamientos se comienza a delinear el principio de facilidad probatoria, en virtud del cual, suministra la prueba quien tiene la facilidad y oportunidad de hacerlo, vale decir la administración o el fisco, tal como sucede en el sistema español, cuando en los procedimientos de aplicación de tributos, quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo.¹⁹¹

¹⁸⁹ *Ibíd.*, art. 169 – inc. 2.

¹⁹⁰ Salcedo. “*Algunas reflexiones sobre las pruebas en materia tributaria*”, 242.

¹⁹¹ *Ibíd.*, 242-3.

Con relación a la presunción de veracidad, Ruth Salcedo anota que el tema morigeradora o atenúa la carga de la prueba, precisando que resulta interesante ver como se lo regula en la legislación española, en el sentido que los datos y elementos de hecho consignados en autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o demás documentos presentados por los obligados tributarios, se presumen ciertos para ellos, y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.¹⁹²

Por otra parte, cabe señalar que, la carga de la prueba se encontraba regulada en los derogados arts. 258 y 259 del Código Tributario.¹⁹³

En efecto, el indicado art. 258 establecía, por una parte, que el actor debía probar los hechos que hubiera propuesto en la demanda, y que hubieran sido negados por la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente; y por otra, que los hechos negativos planteados por la administración, debían ser probados por ésta cuando implicaban una afirmación sobre alguna exención, extinción o modificación de la obligación tributaria, de lo que se desprende, que el Código Tributario regulaba plenamente el principio de la carga de la prueba para las partes intervinientes, en el proceso contencioso tributario.

A su vez, el art. 259 señalaba, por un lado, a partir de la validez de los hechos, actos y resoluciones de la administración, que estos eran válidos cuando no habían sido impugnados ni en sede administrativa ni en sede judicial; y por otro, que si tales hechos, actos o resoluciones, eran impugnados, correspondía a la administración la prueba de la que se concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía, norma que se mantiene en el Código Orgánico General de Procesos¹⁹⁴.

De lo anterior, se infiere, que en la materia contenciosa tributaria, el actor – contribuyente está en la obligación de plantear su argumentación junto a la prueba

¹⁹² *Ibíd.*, 243-4.

¹⁹³ Los arts. 258 y 259 del Código Orgánico Tributario (Codificación), señalaban: “Art. 258.- Carga de la prueba.- es obligación del actor 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.”, y, “Art.- 259.- Presunción de validez.- Se presumen válidos los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación administrativa o en la contenciosa ante la jueza o juez de lo Contencioso Tributario, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria. Respecto de los impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.” Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, arts. 258 y 259.

¹⁹⁴ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 311 – inc. 2.

pertinente, destinada a desvirtuar los fundamentos expuestos por la administración en sus actos o resoluciones sujetos a impugnación, y a la vez, la administración defender las actuaciones y fundamentos que dan origen a tales actos o resoluciones.

Por otra parte, con relación a la excepción a la carga de la prueba, Juan Palacio anota:

[...] la carga de la prueba no es absoluta en todos los procesos, sino que sólo existe en aquellos que así lo requieran, porque habrá algunos procesos en que no sea necesario probar los hechos, por ejemplo, cuando el litigio versa sobre asuntos de puro derecho, o en cualquiera de los casos en que no se exija la prueba del hecho (hechos notorios, la norma jurídica de carácter nacional, etc.) [...].¹⁹⁵

De lo propuesto, se concluye, que la excepción a la carga de la prueba se relaciona a la excepción de la necesidad de la prueba.

Por otro parte, el Código Orgánico General de Procesos establece, que si al resolverse las excepciones previas en la audiencia preliminar del proceso ordinario, se establece que el asunto es de puro derecho, el juez escuchará las alegaciones de las partes, emitirá su decisión y notificará posteriormente la sentencia por escrito.¹⁹⁶

De lo expuesto se ratifica que los asuntos de puro derecho, no son objeto de prueba, sino de interpretación y resolución de directa del juez sobre la materia controvertida. En materia tributaria, un claro ejemplo sería la acción prevista en el Art. 320.2 del Código Orgánico General de Procesos¹⁹⁷, referente a la impugnación de reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, cuando se persiga su anulación total o parcial, que siendo un tema de absoluta legalidad, no se requeriría la práctica de prueba alguna.

Por otra parte, sobre el incumplimiento del *onus probandi* de quien estaba jurídicamente obligado hacerlo, Juan Palacio señala:

[...] Si quien tenía la obligación de probar un hecho no lo hace, la consecuencia jurídica será que el juez profiera un fallo adverso, ratificando la presunción de la legalidad que ampara los actos administrativos y negando las pretensiones. El juez no podrá, por ausencia de pruebas, dictar fallo inhibitorio y mucho menos abstenerse de fallar.¹⁹⁸

Conforme Juan Palacio, cabe hacer las siguientes precisiones:

¹⁹⁵ Palacio. *La prueba judicial – derecho procesal administrativo*, Tomo I, 9.

¹⁹⁶ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art.295.4.

¹⁹⁷ *Ibíd.*, art. 320.2.

¹⁹⁸ Palacio. *La prueba judicial – derecho procesal administrativo*, Tomo I, 5.

- Si el actor, quien en aplicación del principio dispositivo, es el titular de la acción, no cumple con la carga de la prueba sobre sus afirmaciones, toma el riesgo de que su acción sea rechazada, negligencia que el juzgador no puede subsanarla mediante la práctica de una prueba de oficio, en los términos señalados en líneas anteriores, al tratarse la esencia del principio dispositivo y las pruebas de oficio a cargo del juzgador;
- En tal supuesto, a más no poder practicar pruebas de oficio, el juzgador tampoco puede dictar un fallo inhibitorio y peor aún no fallar, lo que constituiría denegación de justicia, sino que debe ratificar la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del que gozan los actos o resoluciones de las administraciones, presunción que en materia tributaria se establece en el art. 82 del Código Tributario¹⁹⁹; y,
- Con relación al incumplimiento de la carga de prueba por parte de la administración, esta investigación concluye que el Código Orgánico General de Procesos no da una solución al tema, circunstancia que si se encontraba establecida en el derogado art. 270 del Código Tributario, referente a la valoración de la prueba, en el sentido de que si la administración no remitía el expediente administrativo o los documentos que estaban en su poder en original o copia certificada, el juzgador se quedaba a lo afirmado por la parte interesada, vale decir el actor. Esta norma que no fue trasladada al Código Orgánico General de Procesos genera un vacío legal, que podría ser resuelto por vía jurisprudencial y/o reforma legal.

Con respecto al comportamiento de la jurisprudencia, con relación a la carga de la prueba en materia tributaria, Carmen Amalia Simone Lasso entrega un glosario de fallos con sus respectivos criterios jurisprudenciales²⁰⁰, en los siguientes términos:

- Que la carga de la prueba se revierte al actor, ante la negativa pura y simple de la administración, posición reiterada de más de tres fallos, entre los que

¹⁹⁹ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art. 82.

²⁰⁰ Carmen Amalia Simone Lasso. *Glosario de jurisprudencia tributaria ecuatoriana* (Quito: Ediciones Legales EDLE S.A. y Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2013), 147-9.

se puede destacar, a modo de ejemplo, los fallos N°s. 8-98, 21-99, 27-2000 y 46-2001 publicados en los Registros Oficiales N°s. 542, 487, 543 y 601, de 26 de marzo del 2002, 4 de enero de 2002, 27 de marzo de 2002 y 20 de junio de 2002, en su orden²⁰¹;

- Que la carga de la prueba se revierte al actor, cuando éste no ha presentado pruebas, criterio sobre el cual Carmen Simone presenta tres fallos, esto es, los N°s. 77-2000, 127-2001 y 2-2009, publicados en los Registros Oficiales N°s. 636, 403 y 183 (edición especial) de 8 de agosto de 2002, 23 de noviembre de 2006 y 23 de agosto de 2011, respectivamente²⁰²;
- Que la carga de la prueba se revierte a la administración demandada, cuando ésta no ha probado los hechos que sirvieron de base para su actuación, criterio sobre el cual Carmen Simone sugiere dos fallos, a saber, los N°s. 49-2001 y 143-2003, publicados en los Registros Oficiales N°s. 693 y 427, de 29 de octubre de 2002 y 23 de septiembre de 2003, en su orden²⁰³; y,
- Que la carga de la prueba se revierte a la administración demandada, cuando ésta no remite el expediente administrativo, ha de estarse a lo afirmado por el actor, criterio sobre el cual Carmen Simone plantea dos fallos, esto es, los N°s. 95-2009 y 355-2009, publicados en los Registros Oficiales N°s. 190 (edición especial) y 370 (edición especial), de 8 de septiembre de 2011 y 27 de noviembre de 2012, respectivamente²⁰⁴, cuestión sobre la cual, esta investigación como plantea en líneas anteriores, ante el vacío legal que se observa sobre la regulación del tema en el Código Orgánico General de Procesos, mismo que si constaba en el Código Tributario, de allí los fallos antes mencionados por Carmen Simone, procede llenar tal vacío legal mediante pronunciamiento judicial, que como se observa tiene antecedentes, o mediante reforma legal.

2.1.6 Valoración de la prueba

²⁰¹ *Ibíd.*, 147.

²⁰² *Ibíd.*, 148.

²⁰³ *Ibíd.*, 148.

²⁰⁴ *Ibíd.*, 148.

Sobre la valoración de la prueba, el Código Orgánico General de Procesos plantea, para que las pruebas sean apreciadas por el juzgador, deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en su normativa.²⁰⁵

Lo anotado fija los pasos para la adquisición procesal de la prueba, cuyo propósito es que la prueba al incorporarse al proceso, sea valorada por el juzgador, valoración que a decir de José Cafferata “[...] es la operación intelectual destinada a establecer la eficacia conviccional de los elementos de prueba recibidos [...]”.²⁰⁶

En segundo término, el Código Orgánico General de Procesos estipula que la prueba debe ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.²⁰⁷

Así, la apreciación comprende al conjunto de las pruebas allegadas al proceso, bajo el sistema de la sana crítica, adoptado predominantemente en los sistemas procesales contemporáneos, frente a los sistemas de valoración de la íntima convicción y de la prueba tasada.

Al respecto, sobre el sistema de la sana crítica, Juan Palacio explica:

La sana crítica, llamada también apreciación racional de la prueba o libre convicción, es el sistema de valoración de la prueba en el cual el juez llega a formar su convicción con base en el estudio de todas y cada una de las pruebas recaudadas, previo sometimiento a todas las disciplinas auxiliares, como la sociología, sicología, antropología, la historia, y en especial la lógica, apoyada en las reglas de la experiencia, conjunción que permite al juez llegar a la verdad que plasmará en su decisión. Es un trabajo intelectual, dirigido por la lógica y apoyado en la experiencia que le permite al juez formarse una convicción libre, pero fundamentada en esos medios, razón por la cual, la sentencia requiere de especial motivación.²⁰⁸

A su vez, José Cafferata señala: “El sistema de libre convicción o sana crítica racional [...] establece la más plena libertad de convencimiento de los jueces, pero exige [...] que las conclusiones a que se llegue sean el fruto razonado de las pruebas en que se las apoye [...]”.²⁰⁹

Por otra parte, el mismo José Cafferata destaca:

²⁰⁵ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 164 – inc. 1.

²⁰⁶ José Cafferata Nores. *La prueba en el proceso penal* (Buenos Aires: Depalma, 2001), 45.

²⁰⁷ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 164 – inc. 2.

²⁰⁸ Palacio. *La prueba judicial – derecho procesal administrativo, Tomo I*, 123-4.

²⁰⁹ Cafferata. *La prueba en el proceso penal*, 46.

[...] la necesidad de motivar las resoluciones, o sea, la obligación impuesta a los jueces de proporcionar las razones de su convencimiento, demostrando el nexo racional entre las afirmaciones o negaciones a que arriban y los elementos de prueba utilizados para alcanzarlas. Eso requiere la concurrencia de dos operaciones intelectuales: la descripción del elemento probatorio (v.gr., el testigo dijo tal o cual cosa) y su valoración crítica, tendiente a evidenciar su idoneidad para fundar la conclusión que en él se apoya [...].²¹⁰

De lo anotado, se infiere, que el sistema de la sana crítica garantiza a las partes que el juez llegue al libre convencimiento de la verdad para adoptar una decisión, como expresión de su imparcialidad e independencia procesal, y como consecuencia de la aplicación de la lógica, experiencia y conocimiento de los recaudos probatorios introducidos en la causa puesta a su cargo, que le impone la debida motivación, fundamentación o explicación de su decisión, basada en la descripción de los elementos probatorios y su valoración crítica, posición que se ajusta a la aplicación de la garantía sobre la motivación de las resoluciones de los poderes públicos, establecida en el art. 76.7.1 de la Constitución de la República.²¹¹

Por otra parte, el Código Orgánico General de Procesos establece que el juzgador tendrá la obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión²¹²; esto implica que el juez ya no debe referirse a todos los medios de prueba admitidos, si no solamente a los que sustentan tal decisión, circunstancia que se aplica a las materias reguladas por el indicado Código Orgánico General de Procesos, entre ellas, la contenciosa tributaria.

En cuanto a la materia tributaria, María Rodríguez-Bereijo León aporta al análisis del sistema de valoración de la sana crítica, al que trata como el principio de la libre valoración de la prueba, sobre el que hace las siguientes precisiones:

- Que en el marco del Derecho Tributario, tanto el órgano administrativo encargado de la aplicación del derecho, como el juez encargado de revisar la legalidad de la decisión administrativa, se les impone la exigencia jurídica de decidir sobre la verdad, en la medida en que el objeto de este proceso decisional lo constituye el presupuesto de hecho de la ley tributaria, es decir, el hecho tributario en su existencia histórica, de cuya verificación, la ley hace depender la pretensión tributaria, verificación que

²¹⁰ *Ibíd.*, 48-9.

²¹¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76.7.1.

²¹² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 164 – inc. 3.

tiene lugar primariamente en el procedimiento tributario, por tanto, de tipo inquisitivo, orientado al descubrimiento de la verdad real;

- Que para cumplir de mejor manera con la vinculación a la verdad real, en el ámbito tributario, es unánime afirmar la vigencia del principio de la libre valoración de la prueba, aun en el caso de ordenamientos donde, en lo tributario, falte una regulación procesal administrativa al respecto, tendencia que responde a la idea de que frente a las reglas legales de valoración de prueba fijas o inmóviles, el libre convencimiento, como norma para la valoración fáctica, ofrece la mejor arma para que la búsqueda de la verdad sea exitosa, principio general en que el órgano decide sobre el valor probatorio de los distintos medios de prueba, según su libre convencimiento y de acuerdo con la reglas del conocimiento humano, la propia experiencia y las leyes de la naturaleza, libertad de la valoración de la prueba que no permite la discrecionalidad ni la arbitrariedad;
- Que el instrumento fundamental para llevar a cabo este control de racionalidad, es la motivación de la decisión o acto administrativo, cuyos puntos esenciales es precisamente razonar la valoración o apreciación de las pruebas que se han realizado, primero de modo individualizado para cada medio de prueba, y a continuación, en contraste con el resto de medios de prueba presentados.²¹³

De lo anotado por María Rodríguez-Bereijo, al ser premisa, tanto en sede administrativa como en la judicial, el descubrimiento de la verdad real, en la medida que el respectivo proceso se constituya en el medio para establecer el hecho generador del tributo, establecido en la ley sustantiva, el principio de libre valoración de la prueba o sana crítica judicial contribuye, a la búsqueda de esa verdad, bajo el análisis de los distintos medios de prueba, según el libre convencimiento del juzgador, de acuerdo con la reglas del conocimiento humano como es, por ejemplo, la ciencia contable, así como la experiencia personal, principio de valoración de la prueba que no permite la discrecionalidad ni la arbitrariedad, y que se basa en la motivación de la decisión,

²¹³ Rodríguez-Bereijo. *La prueba en derecho tributario*, 203-5.

mediante la valoración o apreciación racional de las pruebas aportadas al proceso, de manera individual y en el conjunto de todas ellas.

En cuanto al comportamiento de la jurisprudencia, con relación a la valoración de la prueba en materia tributaria, Carmen Amalia Simone Lasso aporta también con un glosario de fallos con sus respectivos criterios jurisprudenciales²¹⁴, en los siguientes términos:

- Que la apreciación de la prueba no es motivo de casación, como así define el tribunal de la materia, criterio reiterado en más de tres fallos, entre los que se puede destacar, a modo de ejemplo, los N°s. 137-98, 59-2001, 64-2001 y 154-2009 publicados en los Registros Oficiales N°s. 98 (suplemento), 14, 265 y 368 (edición especial), de 30 de diciembre de 1998, 4 de febrero de 2003, 3 de febrero de 2003 y 23 de noviembre de 2012, en su orden²¹⁵;
- Que la apreciación no es susceptible de revisión en casación, salvo que cuando en esta se evidencie una infracción de la lógica y ello constituya una incorrecta aplicación de las normas, criterio sobre el que Carmen Simone presenta tres fallos, esto es, los N°s. 132-2008, 215-2009 y 261-2009, publicados en los Registros Oficiales N°s. 145 (edición especial), 368 (edición especial) y 355 (edición especial), 12 de mayo de 2011, 23 de noviembre de 2012 y 29 de octubre de 2012, respectivamente²¹⁶;
- Que en la valoración de la prueba se analiza si la misma presta o no mérito de acuerdo a las normas que se refieren al tema, en la apreciación de la prueba, se discierne si con las actuadas se ha demostrado o no los hechos objeto de la controversia, criterio sobre el cual Carmen Simone Lasso sugiere tres fallos, a saber, los N°s. 154-93, 37-2009 y 223-2009, publicados en los Registros Oficiales N°s. 349, 145 (edición especial) y 355 (edición especial, de 29 de junio de 1998, 12 de mayo de 2011 y 29 de octubre de 2012, en su orden²¹⁷; y,

²¹⁴ Simone. *Glosario de jurisprudencia tributaria ecuatoriana*, 142-6.

²¹⁵ *Ibíd.*, 142-3.

²¹⁶ *Ibíd.*, 145.

²¹⁷ *Ibíd.*, 145.

- Que el acoger o no un informe es un asunto atinente a la apreciación de la prueba, criterio sobre el cual Carmen Simone refiere más de tres fallos, siendo éstos, a modo de ejemplo, los N°s. 162-2004, 170-2004, 145-2007 y 169-2009, publicados en los Registros Oficiales N°s. 43, 45, 175 (edición especial) y 193 (edición especial), 16 de marzo de 2007, 19 de marzo de 2007, 28 de julio de 2011 y 15 de septiembre de 2011, respectivamente²¹⁸.

2.2 Medios de prueba

2.2.1 Concepto

Sobre el concepto de medios de prueba, Elizabeth Whittingham especifica: “[...] son los instrumentos por medio de los cuales es posible la demostración de los hechos que se sirven de fundamento para la definición de una situación jurídica concreta.”²¹⁹

De lo anotado, se desprende, que los medios de prueba son los métodos destinados a demostrar los hechos o derechos controvertidos.

2.2.2 Alcance en materia tributaria

El Código Orgánico General de Procesos establece, para la materia contenciosa tributaria, que “[...] son admisibles todos los medios de prueba, excepto la declaración de parte de los servidores públicos. Los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición de la o del juzgador, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán declaración de parte.”²²⁰

Por lo anotado, para el análisis de los medios de prueba aplicables a la materia contenciosa tributaria, cabe referirse a éstos según su significación procesal, en los siguientes términos:

2.2.2.1 Prueba documental

Sobre la prueba documental cabe destacar los siguientes aspectos:

a) Concepto

²¹⁸ *Ibíd.*, 144.

²¹⁹ Whittingham. *Las pruebas en el proceso tributario*, 45.

²²⁰ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 310.

Sobre el concepto de prueba documental, Rafael de Pina plantea “[...] llamada también literal, es la que se hace por medio de documentos, en la forma prefijada en las leyes procesales.”²²¹

Al respecto, siendo el documento el elemento central de la prueba documental, José Cafferata lo define como:

[...] el objeto material en el cual se ha asentado (grabado, impreso, etc.), mediante signos convencionales, una expresión de contenido intelectual (palabras, sonidos, etc.). [...] En ciertos casos, el dato probatorio que al proceso interesa será la manifestación de voluntad o transmisión de conocimiento que el documento traduce (intención de contratar; comunicación de una noticia).²²²

Por otra parte, el Código Orgánico General de Procesos, sobre la prueba documental señala que es todo documento público o privado que recoja, contenga o represente algún hecho o declare, constituya o incorpore un derecho²²³; aquello incluye objetos, fotografías, grabaciones, los elementos de pruebas audiovisuales o cualquier otro de carácter electrónico apto para producir fe, de conformidad con los numerales 2 y 3 del Art. 196 del mismo Código Orgánico General de Procesos²²⁴.

De lo anterior, se infiere, que la prueba documental, sustentada en documentos públicos o privados, que constituyen objetos capaces de contener y transmitir la voluntad humana, en forma física o virtual, son los medios de prueba idóneos para acreditar un hecho o derecho controvertido en juicio.

b) Documento público

El Código Orgánico General de Procesos, sobre el documento público, establece:

- Es el autorizado con solemnidades legales, y que cuando es otorgado ante notario e incorporado a un protocolo o registro público, se denomina escritura pública, siendo considerados también como instrumentos públicos, los mensajes de datos otorgados, conferidos, autorizados o expedidos por autoridad competente y firmados electrónicamente²²⁵;

²²¹ Rafael de Pina. *Tratado de las pruebas civiles* (México, D.F.: Porrúa, 1975) 167.

²²² Cafferata. *La prueba en el proceso penal*, 175.

²²³ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 193 – inc. 1.

²²⁴ *Ibíd.*, art. 196.2.3.

²²⁵ *Ibíd.*, art. 205.

- Si es agregado con orden judicial y notificación contraria, constituye prueba legalmente actuada, aunque las copias hubieran obtenido fuere del proceso²²⁶;
- Hace fe, aún contra terceros, su otorgamiento, fechas y declaraciones que en ellos haga el servidor público que lo autoriza, pero no en cuanto a la verdad de las declaraciones que en él hayan hecho los interesados, por lo que en esta parte no hace fe sino contra los declarantes²²⁷;
- Cabe destacar que en materia tributaria, un documento público constituiría el expediente administrativo.

c) Documento privado

Sobre el documento privado, el Código Orgánico General de Procesos, señala:

- Es aquel que ha sido realizado por personas particulares, sin la intervención de funcionario público alguno, o con éstos, en asuntos que no son de su empleo²²⁸;
- La parte que presente un instrumento privado en original, podrá pedir el reconocimiento de firma y rubrica de su autor o representante legal de la persona jurídica a la que se atribuye la autoría²²⁹;
- El reconocimiento de firma, certificación o protocolización de un instrumento privado, no lo convierte en instrumento público²³⁰;
- Al respecto, en materia tributaria documentos privados constituirían facturas, registros contables, etc.

d) Presentación de documentos

En cuanto a la presentación de documentos, el Código Orgánico General de Procesos, fija:

- Los documentos públicos o privados se presentarán en originales o copias debidamente certificadas por cualquier sistema²³¹;

²²⁶ *Ibíd.*, art. 207.

²²⁷ *Ibíd.*, art. 208 – inc. 1.

²²⁸ *Ibíd.*, art. 216.

²²⁹ *Ibíd.*, art. 217 – inc. 1.

²³⁰ *Ibíd.*, art. 218.

²³¹ *Ibíd.*, art. 194.

- Los documentos producidos electrónicamente con sus respectivos anexos, serán considerados originales para todos los efectos legales²³²;
- Es importante considerar en este tema, el medio que contiene el documento conforme su naturaleza, es decir, si el documento es electrónico debe ser presentado en un medio de soporte electrónico, vale decir, CD, memoria portátil, etc., no siendo válido una impresión del mismo, pues sería como una copia simple sin valor probatorio; a su vez, si el documento es físico no puede presentarse digitalizado en un medio electrónico sin la certificación respectiva, si no también sería como una copia simple; por ello se debe considerar las diligencias de materialización y desmaterialización realizadas por un notario, o, en su caso, la certificación del funcionario público respectivo.

e) Producción de la prueba documental en audiencia

El Código Orgánico General de Procesos, para la producción de la prueba documental, dispone:

- Los documentos se leerán y exhibirán públicamente en su parte pertinente, así como los objetos se exhibirán públicamente;
- Las fotografías, grabaciones, los elementos de pruebas audiovisuales, computacionales o de cualquier otro de carácter electrónico apto para producir fe, se reproducirán en su parte pertinente en la audiencia, por cualquier medio idóneo para su percepción por los asistentes;
- La prueba documental quedará en poder del juzgador para emitir su decisión de fondo, debiéndose ordenar su devolución cuando la sentencia se ejecutorie, por lo que una vez ejecutada, las partes tendrán la obligación de retirarla, so pena de no hacerlo en el término de 30 días, se procederá con su destrucción.²³³
- En cuanto a la materia contencioso tributaria, dada su complejidad y especificidad, y que la prueba documental es sustancial para demostrar o desvirtuar los hechos económico – contables con relevancia impositiva que sustentan la naturaleza de la controversia, la producción de este tipo de prueba implica un problema a los abogados a cargo de la defensa de las

²³² *Ibíd.*, art. 202 – inc. 1.

²³³ *Ibíd.*, art. 196.

partes en el proceso judicial, en el sentido de preparar y expresar un discurso claro y conciso que sustente su pretensión, especialmente con el manejo de la contabilidad del actor o del expediente administrativo que sustente el acto impugnado expedido por la administración demandada, a fin de buscar el convencimiento del juzgador, al momento de valorar la prueba debidamente anunciada y actuada en el proceso, previo la expedición de la decisión correspondiente, de ahí que para el efecto, tome preeminencia la prueba pericial.

f) Prueba documental de gran volumen o formato

El Código Orgánico General de Procesos dispone que el contenido de documentos de gran volumen o formato, incluidas grabaciones o fotografías, serán agregados de manera completa, adicionando esquemas, resúmenes, cómputos o cualquier otro medio similar que los reproduzca fielmente, prueba documental que deberá ponerse a disposición de la contraparte, quince días antes de la audiencia de juicio, pudiendo el juzgador, excepcionalmente, y a su criterio, ordenar que en dicha audiencia se produzca la prueba de manera completa.²³⁴

Sobre el tema, es común que la administración tributaria nacional (SRI) remita en CD el expediente administrativo, que si fuera físico correspondería a varios cuerpos judiciales, es decir, se suple la presentación de cientos de hojas impresas.

g) Prueba contable

Sobre la prueba contable, Elizabeth Whittingham señala:

[...] es una unidad integrada por los libros de contabilidad y los comprobantes que respaldan los registros contables, que en sus primeras etapas tuvo la función primordial de registrar y demostrar el patrimonio del comerciante, como prueba de su capacidad para cumplir con las obligaciones ante terceros, pero que en etapas posteriores, y ante el crecimiento de los negocios y la internacionalización y globalización de la economía, empezó a jugar un papel predominante en la determinación de los resultados de los negocios y la situación patrimonial de las empresas, como un medio que permite el conocimiento de su realidad económica, y la convierte en un instrumento clave para la toma de decisiones.²³⁵

Cabe destacar que sobre la relevancia tributaria de la contabilidad, Elizabeth Whittingham precisa: “De este medio se reconocen varias categorías de usuarios, entre

²³⁴ *Ibíd.*, art. 204.

²³⁵ Whittingham. *Las pruebas en el proceso tributario*, 111.

los cuales se encuentran las autoridades tributarias, para las que constituye la principal fuente de información, en la determinación de los tributos y el punto de referencia en la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.²³⁶

Por otra parte, en cuanto al valor probatorio de la contabilidad, la misma Elizabeth Whittingham aclara:

Debe aclararse que la calificación de prueba suficiente que la legislación da a la contabilidad, no implica que esta prueba pueda tenerse en todos los casos como prueba plena, ya que, de una parte [...] la contabilidad puede ser desvirtuada en su valor probatorio, y por otra, porque no en todos los casos la contabilidad constituye la prueba idónea para la demostración de los hechos que son materia de comprobación, y además, porque la contabilidad constituye un medio probatorio sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba, que puede ser valorada conforme a las reglas de la sana crítica.²³⁷

De lo anotado, se deduce, que siendo la contabilidad un instrumento técnico de vital importancia para la organización y desarrollo de las empresas, se constituye en fuente primaria para la determinación de tributos provenientes del giro empresarial, por tanto, medio de prueba tanto en sede administrativa para la conformación del expediente administrativo y subsecuentes actos o resoluciones impugnables en sede judicial, como también prueba de observación directa, por parte del juzgador, en audiencia o en inspección judicial y con el auxilio de peritos.

Cabe destacar que la Ley de Régimen Tributario, regula los criterios a cumplirse en el manejo contable para las declaraciones impositivas, en lo que tiene relación a quienes se encuentran obligados a llevar contabilidad, los principios contables a observarse y la finalidad de los estados financieros.²³⁸

²³⁶ *Ibíd.*, 111.

²³⁷ *Ibíd.*, 113.

²³⁸ Los arts. 19, 20 y 21 de la Ley de Régimen Tributario, señalan: “Art. 19.- Obligación de llevar contabilidad.- Están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sociedades. También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares. Las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos en el inciso anterior, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible. Para efectos tributarios, las asociaciones, comunas y cooperativas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de la Economía Popular y Solidaria, con excepción de las entidades del sistema financiero popular y solidario, podrán llevar registros contables de conformidad con normas simplificadas que se establezcan en el reglamento.”; “Art. 20.- Principios generales.- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento

Sobre lo citado y dada la complejidad de la normativa sobre los principios contables de general aceptación, previstos en las conocidas NIIF y NIC²³⁹, y dependiendo del giro de la actividad económica que se trate, la prueba contable se puede constituir en prueba documental de gran volumen o formato físico y/o digital, con responsables a cargo sobre el manejo de programas informáticos desarrollados para el efecto, así como la necesaria participación de peritos para su interpretación.

h) Expediente administrativo

El expediente administrativo formado por la administración en el ejercicio especialmente de su facultad determinadora, constituye prueba en sede judicial para establecer por parte del juzgador, el alcance de la legalidad con que ha actuado tal administración, mediante su verificación en audiencia o inspección judicial y con la intervención de peritos.

Sobre el tema, María Rodríguez-Bereijo León indica:

El expediente administrativo [...] constituye un conjunto multiforme, formado mediante la agregación sucesiva de cuantos documentos, pruebas, dictámenes, decretos, acuerdos, notificaciones y demás diligencias deban integrarlos. Es decir, que forma un conjunto de gran riqueza fáctica y de evidente virtualidad probatoria, que ha venido conformando de forma decisiva la actividad del órgano jurisdiccional, conforme a su doble finalidad de garantizar el derecho de defensa de las partes por un lado, en la medida en que permite al particular y al Tribunal conocer todos los datos tenidos en cuenta por la Administración a la hora de dictar el acto y es de gran trascendencia para determinar el objeto o tema de la prueba y la proposición de medios probatorios y, por otro, facilita la labor del órgano jurisdiccional encargado de revisar la legalidad de la actuación administrativa, al permitirle reconstruir la génesis del acto recurrido.²⁴⁰

Esta es una prueba, que dependiendo de la complejidad de la determinación tributaria efectuada por la administración, se puede constituir en una prueba documental de gran volumen o formato.

económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo.”; y, “Art. 21.- Estados financieros.- Los estados financieros servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías y a la Superintendencia de Bancos y Seguros, según el caso. Las entidades financieras así como las entidades y organismos del sector público que, para cualquier trámite, requieran conocer sobre la situación financiera de las empresas, exigirán la presentación de los mismos estados financieros que sirvieron para fines tributarios.”. Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, arts. 19 – 21.

²³⁹ Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), son un conjunto de normas y principios que establecen la información que se debe presentar en los estados financieros, así como la forma o manera de hacerlo. <https://normasinternacionalesdecontabilidad.es/normas-internacionales/preguntas>.

²⁴⁰ Rodríguez-Bereijo. *La prueba en derecho tributario*, 281.

Finalmente, conforme se anotó sobre el incumplimiento de la carga de prueba por parte de la administración, que implicaría no remitir el expediente administrativo, según es su obligación, lo que implica un problema a resolver sobre el tema, esta investigación insiste en que el Código Orgánico General de Procesos no da una solución al mismo, circunstancia que si se encontraba establecida en el derogado art. 270 del Código Tributario, referente a la valoración de la prueba, en el sentido de que si la administración no remitía el expediente administrativo o los documentos que estaban en su poder en original o copia certificada, el juzgador se quedaba a lo afirmado por parte interesada, vale decir el actor.

2.2.2.2 Inspección judicial

Sobre la inspección judicial, Hernando Devis Echandía manifiesta:

Se entiende por inspección o reconocimiento judicial, una diligencia procesal, practicada por un funcionario judicial, con objeto de obtener argumentos de prueba para la formación de su convicción, mediante el examen y la observación con sus propios sentidos, de hechos ocurridos durante la diligencia o antes pero que subsisten o de rastros o huellas de hechos pasados, y en ocasiones de su reconstrucción.²⁴¹

Al respecto, el Código Orgánico General de Procesos instituye que:

La inspección judicial se podrá solicitar con la demanda, contestación a la demanda, reconvencción o contestación a la reconvencción, precisando claramente los motivos por los cuales es necesario que la o el juzgador examine directamente lugares, cosas o documentos, objeto de la inspección o el reconocimiento y adicionalmente se expresará la pretensión que se requiere probar con la inspección o reconocimiento [...].²⁴²

Por otra parte, el mismo cuerpo legal fija el trámite a darse a la inspección judicial, en el sentido de que en el día y hora señalados por el juez, concurrirán al lugar de la inspección o reconocimiento éste las partes, diligencia que una vez instalada, el juez concederá la palabra al solicitante a fin de que exponga el objetivo de la misma, para luego proceder a examinar la persona, lugar, cosa o documento objeto de la inspección, hecho lo cual se concederá la palabra a la contraparte para que exponga sobre lo inspeccionado, debiendo el secretario sentar razón de la diligencia al que adjuntará la grabación de la misma en video.²⁴³

²⁴¹ Devis. *Teoría general de la prueba judicial*, Tomo II, 403.

²⁴² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 229 – inc. 1.

²⁴³ *Ibíd.*, art. 230.

La aplicación de la normativa arriba señalada, plantea una problemática sobre quien efectuaría la grabación de la inspección judicial, diligencia que como se establece se realiza, por su naturaleza, fuera de la sede donde ejerce su función el juzgador.

En efecto, el Código Orgánico General Procesos, en cuanto a registrar por cualquier medio telemático la realización de una actuación judicial, se refiere cuando dichos medios se encuentran instalados en las dependencias judiciales y no fuera de ellas, caso en que las copias de las grabaciones de las audiencias solo se confieren a las partes²⁴⁴, previo la autorización del Tribunal o juez ante quien se realizó la audiencia y la constancia de la razón actuarial respectiva²⁴⁵.

Por tanto, para el caso de la inspección que se realiza fuera de las dependencias judiciales, la problemática de su grabación se debe resolver en el sentido de quien la solicita, preste al juzgador las facilidades del caso para efectuar la grabación, debiendo su soporte digital incorporarse al proceso, mediante la razón o certificación sentada por el actuario.

Por otra parte, el Código de Comercio establece que la inspección judicial de la contabilidad de un comerciante se efectúe en lugar donde ésta se encuentra, sin que pueda ser obligado a trasladarla fuera de su sede; así mismo regula su valoración como medio probatorio.²⁴⁶

Con relación a la materia tributaria, Ruth Salcedo sobre la inspección contable, aclara: “[...] Como de su nombre se infiere, implica un examen directo a la contabilidad del contribuyente. Su objeto es levantar un acta cuyos datos se consideran fielmente tomados de los libros del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria.”²⁴⁷

De lo anotado, se tiene, que en materia contencioso tributaria, puede constituir objeto de inspección judicial con la intervención de peritos, tanto la prueba contable como el expediente administrativo, con el fin establecer en presencia del juzgador, la legalidad y razonabilidad de los asientos contables con relevancia tributaria objeto de la litis, o la actuación de la administración tributaria en el ejercicio de sus facultades, especialmente

²⁴⁴ *Ibíd.*, art. 118 – incs. 1 y 4.

²⁴⁵ Ecuador Consejo de la Judicatura, *Resolución N° 020-2017*, de 9 de febrero de 2017, art.1.

²⁴⁶ Ecuador, *Código de Comercio*, Registro Oficial 497, Suplemento, de 29 de mayo de 2019, arts. 29, 30 y 33.

²⁴⁷ Salcedo. “*Algunas reflexiones sobre las pruebas en materia tributaria*”, 259.

la determinadora y sancionadora, al elaborar el expediente que sustenta el acto o resolución impugnados en sede judicial.

2.2.2.3 Prueba pericial

Hernando Devis anota: “La peritación es una actividad procesal desarrollada, en virtud de encargo judicial, por personas distintas de las partes del proceso, especialmente calificadas por sus conocimientos técnicos, artísticos o científicos, mediante la cual se suministra al juez argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos cuya percepción o cuyo entendimiento escapa a las aptitudes del común de las gentes.”²⁴⁸

Sobre el tema, el Código Orgánico General de Procesos, estipula:

- El perito es la persona natural o jurídica que por sus conocimientos científicos, técnicos, artísticos, prácticos o profesionales está en condiciones de informar al juzgador, sobre algún hecho o circunstancia relacionados con la materia controvertida²⁴⁹;
- La comparecencia del perito, a la audiencia de juicio, será obligatoria, en la que las partes podrán interrogarlo bajo juramento, sobre su idoneidad, imparcialidad y contenido del informe, siguiendo las normas previstas para los testigos²⁵⁰;
- Los requisitos del informe pericial, a más de la identificación personal, profesional y de acreditación del perito, son la explicación de los hechos u objetos sometidos a análisis; el detalle de los exámenes, métodos, prácticas e investigaciones a las que ha sometido tales hechos u objetos; y, los razonamientos efectuados para llegar a las conclusiones presentadas al juzgador, las que deben ser claras, únicas y precisas.²⁵¹

Cabe destacar que, el campo del conocimiento de un perito que actúa en materia tributaria, se circunscribe de manera general a la técnica contable y manejo financiero, y de manera particular a temas específicos, por ejemplo, precios de transferencia, valoración aduanera, clasificación arancelaria, etc.

²⁴⁸ Devis. *Teoría general de la prueba judicial, Tomo II*, 277.

²⁴⁹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 221 – inc. 1.

²⁵⁰ *Ibíd.*, art. 222 – incs. 1y4.

²⁵¹ *Ibíd.*, art. 224.

2.2.2.4 Prueba testimonial

Rafael de Pina plantea: “El testigo es [...] la persona que declara en juicio acerca de la existencia o inexistencia de cualquiera de los hechos objeto de prueba en un determinado proceso. La declaración del testigo se denomina testimonio. El testigo es el órgano de la prueba; el testimonio, el elemento de prueba.”²⁵²

El Código Orgánico General de Procesos, sobre la prueba testimonial sienta, que es la declaración que rinde una de las partes o un tercero, dentro de la audiencia de juicio, en forma directa o por videoconferencia u otro medio similar, con excepción de declaraciones anticipadas, prueba que se lleva mediante interrogatorio de quien la propone y contrainterrogatorio de contraparte, pudiendo el juzgador pedir aclaración sobre un tema puntual de considerarlo indispensable, así como de nombrar un intérprete bajo las reglas de designación de peritos, cuando el declarante ignore el idioma castellano.²⁵³

Sobre la práctica de la prueba testimonial, el mismo cuerpo normativo determina las siguientes reglas:

- El juzgador tomará juramento y advertirá al declarante sobre la obligación de decir la verdad y las penas del perjurio;
- El juzgador preguntará al declarante sobre sus generales de ley (nombre, apellidos, edad, estado civil, dirección domiciliaria, nacionalidad, profesión u ocupación);
- La parte que haya solicitado el testimonio interrogará al testigo, y terminado el interrogatorio, la contraparte lo contrainterrogará; y,
- El declarante no podrá leer notas o apuntes durante su declaración, a menos que se trate de valores o cifras.²⁵⁴

Con relación a la materia contenciosa tributaria, como se señaló en el numeral 2.2.2 de este capítulo, en esta materia son admisibles todos medios de prueba, cuyo análisis consta en líneas anteriores, con excepción de la declaración de parte de los

²⁵² de Pina. *Tratado de las pruebas civiles*, 204

²⁵³ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 174.

²⁵⁴ *Ibíd.*, art. 178.

servidores públicos, mas no de los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición del juzgador.

Al respecto, cabe señalar, que cuando el Código Orgánico General de Procesos se refiere a los informes por disposición judicial que emitan las autoridades tributarias demandadas, tales informes no pueden ser considerados como declaraciones de parte, ya que su emisión no se sujeta al trámite a seguirse en la recepción de un testimonio ante el juzgador, bajo las reglas que se detallan en líneas anteriores, sino que se tratan de informes solicitados a petición de parte o de oficio por el juzgador, cuyo objetivo es indicar, explicar o aclarar al juez sobre algún hecho relacionado con el objeto de la controversia.

En cuanto a la declaración de testigos en esta materia, las partes deberán tener en cuenta los interrogatorios y contrainterrogatorios a efectuarse a peritos o testigos expertos, sobre hechos materia de la controversia, tema sobre el cual los abogados intervinientes, al realizar tales interrogatorios, tomarán en cuenta que enfrentan a un testigo con conocimientos técnicos en una materia específica (contabilidad, finanzas, precios de transferencia, etc.), circunstancia que exige al letrado una mayor preparación en su discurso y teoría del caso, así como en la preparación del testigo, especialmente solicitado a instancia suya, sin embargo, como ya se mencionó, este medio probatorio no es frecuente en la materia, como si sucede en otros ámbitos del derecho.

3. Problemas de la prueba en el proceso contencioso tributario con la aplicación del Código Orgánico General de Procesos

3.1 La no necesidad de prueba en asuntos de puro derecho

Como se estableció al tratarse la necesidad de la prueba, al tenor de lo establecido en el art. 163 del Código Orgánico General de Procesos²⁵⁵, los hechos que no requieren ser probados son aquellos que afirmados positivamente por parte legítima, son admitidos por la contraparte, así como los hechos imposibles, notorios, evidentes y los se presume de derecho.

Sobre los hechos que la ley presume de derecho, y que Eduardo Jauchen encasilla como *prueba de derecho*, dicho autor señala:

Las normas que integran el Derecho positivo no son objeto de prueba, se presumen conocidas y su aplicación es obligatoria con absoluta prescindencia de su corroboración específica en el caso singular. No ocurre lo mismo cuando se trata de una ley extranjera, en cuyo caso se la considera como un hecho que deberá ser acreditado por medios de

²⁵⁵ *Ibíd.*, art.163.

prueba pertinentes para conocer su contenido. Sin embargo, si dichas normas extranjeras han sido incorporadas al ordenamiento vigente nacional en virtud de un tratado nacional [...] su conocimiento se presume y no será necesaria su acreditación.²⁵⁶

De lo anotado, se infiere, que la prueba de derecho, son las normas de derecho positivo interno de un país, que debidamente promulgadas, su contenido, para el caso de Ecuador, se presume de derecho conocido por todos, al tenor de lo establecido por el art.6 del Código Civil²⁵⁷, por lo que su existencia no requiere del aporte de prueba alguna, con la salvedad de la alegación de ley extranjera, cuya existencia debe ser probada, como afirma Jauchen, lo que es corroborado con lo señalado en el inciso segundo del art. 162 del Código Orgánico General de Procesos²⁵⁸, en el sentido que la parte que invoque la aplicación del derecho extranjero o disienta de ella, presentará la certificación del agente diplomático sobre la autenticidad y vigencia de la ley.

Por otra parte, el art. 295.4 del Código Orgánico General de Procesos²⁵⁹ establece que si el asunto es de puro derecho, se escuchará las alegaciones de las partes, debiendo el juzgador emitir su resolución y notificar posteriormente la sentencia por escrito, actuación que hará dentro de la audiencia preliminar, por lo que una vez instalada la audiencia, se resuelva las excepciones previas, la validez del proceso, la determinación del objeto de la controversia, los reclamos de terceros, competencia y cuestiones de validez que puedan afectar la validez del proceso, con el fin de convalidarlo o sanearlo, así como que opere la fundamentación de la demanda y contestación a la misma, según lo dispuesto en el art.294.1.2.3 *ibídem*²⁶⁰, al calificarse al juicio de puro derecho, el mismo se resuelve en una sola audiencia, sin que sea necesario llegar a la audiencia de juicio, ante la falta de necesidad de anunciar, calificar y practicar pruebas para emitir sentencia.

En materia contencioso tributaria, dada la complejidad que implican los actos administrativos de determinación tributaria, que tratan diversos temas sobre la contabilidad de los administrados, puede acontecer que unos puntos sean de puro derecho y otros sobre hechos con relevancia tributaria sujetos a ser probados en juicio, los cuales deben ser claramente definidos en el objeto de la controversia y resueltos en su totalidad en sentencia, luego de la realización tanto de la audiencia preliminar como la de juicio.

²⁵⁶ Jauchen. *Tratado de la prueba en materia penal*, 23-4

²⁵⁷ Ecuador, *Código Civil*, art. 6.

²⁵⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art.162, inc.2

²⁵⁹ *Ibíd.*, art 295.4

²⁶⁰ *Ibíd.*, art.294.1.2.3

Cabe señalar, a modo de ejemplo, entre los asuntos de puro derecho que podría conocer y resolver el juez contencioso tributario, cabe referirse a las acciones de impugnación de los denominados actos normativos, llámense circulares, acuerdos, ordenanzas o cualquier otra resolución de carácter general, a cargo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, al tenor de lo dispuesto por el art. 185.2 del Código Orgánico de la Función Judicial²⁶¹, el art. 320.1.2 del Código Orgánico General de Procesos²⁶² y el art.1 de la Resolución N° 02-2020 de la Corte Nacional de Justicia²⁶³.

Finalmente, para la calificación y resolución de un hecho que se constituya de puro derecho, el juez contencioso tributario puede hacer uso de los métodos de interpretación judicial de la ley establecidos en el art. 18 del Código Civil²⁶⁴, sin perjuicio de la aplicación e interpretación constitucional de derechos y garantías, de la que se encuentra investido, en aplicación a lo dispuesto en el art.11.5 de la Constitución de la República²⁶⁵, en concordancia a la aplicación de los principios de interpretación integral de la norma constitucional, tutela judicial efectiva de derechos y obligatoriedad de administrar justicia, establecidos en los arts. 6, 23 y 28 del Código Orgánico de la Función Judicial²⁶⁶, respectivamente, así como en forma particular del art. 13 del Código Tributario²⁶⁷, disposición que regula la interpretación de las normas tributarias.

3.2. La introducción de pruebas de las administraciones y administrados sobre la validez y eficacia de los actos de la administración pública

Sobre la validez y eficacia del acto administrativo, Patricio Secaira Durango sostiene:

[...] La validez del acto administrativo se refiere a su sustancia, a su ser esencial; pues para que la decisión pública tenga efectivo valor jurídico es indispensable que la formación de la voluntad y su expresión misma haya sido expedida por autoridad competente, observando estrictamente el procedimiento y la forma exigida por la ley para

²⁶¹ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 185.2.

²⁶² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 320.1.2.

²⁶³ Ecuador Corte Nacional de Justicia, *Resolución N° 02-2020*, de 12 de febrero de 2020, art.1.

²⁶⁴ Ecuador, *Código Civil*, art. 18.

²⁶⁵ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art.11.5

²⁶⁶ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, arts. 6, 23 y 28

²⁶⁷ El art. 13 del Código Tributario, señala: “Art. 13.- Interpretación de la ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente. Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.”. Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art. 13.

su expedición. [...] La eficacia del acto administrativo en cambio es el mecanismo por el cual la administración pública logra hacer efectiva su voluntad expresada en su decisión [...].²⁶⁸

Al respecto, se infiere, que para la validez del acto administrativo se observará que éste haya sido expedido legalmente, tanto por la autoridad llamada hacerlo, como del procedimiento a cumplirse para tal expedición, condiciones establecidas en el art. 81 del Código Tributario²⁶⁹, en el sentido de que todos los actos administrativos se expedirán por escrito y debidamente motivados, enunciándose para el efecto las normas o principios jurídicos en que se hayan fundado y explicando su pertinencia sobre los fundamentos de hecho, so pena como establece el art. 139 del mismo lugar²⁷⁰, que se declare la nulidad, de oficio o a petición de parte, de aquellos actos administrativos que provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente, o que hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, y siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo, normativa que coincide con lo establecido en el art. 76.7.1 de la Constitución de la República²⁷¹, referente a la garantía de la motivación de las resoluciones de los poderes públicos, debiéndose destacar que tal regulación está vigente en el Código Tributario, desde la década de los años setenta del siglo pasado.

En este orden de ideas, las pruebas a introducir por parte de las administraciones o de los administrados, que lleven a confirmar o no la validez de los actos administrativos o resoluciones impugnables en sede judicial, se refieren a las pruebas documentales que contengan tales actos o resoluciones, tanto en originales constantes en el respectivo expediente administrativo que los sustenta, como en copias certificadas, autógrafas o electrónicamente firmadas, mediante las cuales se notificaron a los sujetos pasivos, prueba documental que al tenor del art. 159 – inc. 1 del Código Orgánico General de Procesos²⁷², las partes podrán adjuntar a su demanda o contestación, según el caso, o mediante la realización de una inspección judicial al expediente administrativo que origina los actos impugnados, en aplicación de los arts. 228 – 230 del mismo Código Orgánico General de Procesos²⁷³, prueba con la que sustentaría si la autoridad que actuó

²⁶⁸ Patricio Secaira Durango. *Curso breve de derecho administrativo* (Quito: Editorial Universitaria, 2004), 190.

²⁶⁹ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art. 81.

²⁷⁰ *Ibíd.*, art. 139.

²⁷¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art.76.7.1.

²⁷² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 159 – inc. 1.

²⁷³ *Ibíd.*, arts. 228 – 230.

en su formación es competente o no, y que en su tramitación se siguió o no el procedimiento establecido para el efecto en la ley.

Por otra parte y con relación a probar la eficacia o no de un acto administrativo, los intervinientes del proceso contencioso tributario, pueden hacerlo mediante la presentación de la prueba documental o inspección judicial al respectivo expediente administrativo, con el fin de demostrar la existencia o no de razones, certificaciones o cualquier otra constancia física o virtual que establezca fehacientemente el contenido del acto administrativo impugnado o de la notificación que llegó a conocimiento del administrado, mediante una o varias de las formas de notificación que para el efecto establece el art. 107 del Código Tributario²⁷⁴, a saber, en persona; por boleta; por correo certificado o servicio de mensajería; por oficio en los casos permitidos legalmente; por casilla judicial señalada para el efecto; por correspondencia postal mediante correo público o privado; por sistemas de comunicación facsimilares, electrónicos o similares que permitan confirmar inequívocamente la recepción; por constancia administrativa escrita de la notificación al haberse acercado el deudor tributario a las oficinas de la administración; mediante notificación efectuada al establecimiento del deudor tributario, representante legal o cualquier otra persona autorizada de una persona jurídica o empresa sin personería jurídica; y, mediante correo electrónico en la forma prevista en la ley de la materia.

3.3 La prueba de oficio para el esclarecimiento de los hechos controvertidos

Sobre el tema, al tratarse el principio dispositivo en el capítulo primero de esta tesis, con el respectivo sustento doctrinario y jurídico que allí consta, la práctica de las pruebas de oficio, al amparo de la legislación vigente, esto es, a través de los arts. 130.10 del Código Orgánico de la Función Judicial²⁷⁵ y 168 del Código Orgánico General de Procesos²⁷⁶, constituye una facultad extraordinaria reconocida a los jueces de todas las materias, incluida la contenciosa tributaria.

Al respecto, como señaló en el análisis arriba referido, la práctica de las pruebas de oficio es una facultad extraordinaria reconocida a los jueces, y su ejercicio impone al juzgador la debida motivación de su resolución, con el fin esclarecer la verdad de los

²⁷⁴ Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, art. 107.

²⁷⁵ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 130.10.

²⁷⁶ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 168.

hechos controvertidos, conforme así lo regula el indicado art. 168 del Código Orgánico General de Procesos, sin que tal ejercicio implique sustentarse en la insuficiencia probatoria de las partes, como anota Álvaro Mejía²⁷⁷.

Sobre lo anotado, es posición de esta investigación, que es a las partes que intervienen en el proceso contencioso tributario, a quienes les corresponde aportar los elementos probatorios necesarios al proceso, para obtener un resultado positivo a sus derechos e intereses, mediante la formulación de una argumentación que comporte un discurso y teoría del caso eficaces, que convenzan al juzgador, en aplicación al principio de la carga de la prueba establecido en el art. 169 del Código Orgánico General de Procesos²⁷⁸, en los términos explicados en este capítulo, y salvo que el juzgador haga uso de la facultad excepcional a proveer pruebas de oficio, de una manera debidamente motivada, para el mejor esclarecimiento de los hechos controvertidos en la causa a su cargo, de ahí que no está sustentado que las partes soliciten al juez ordene pruebas de oficio.

3.4 La prueba nueva que no fue de conocimiento o que conociéndola no estuvo a disposición de la parte a la que beneficia

Sobre el tema y como se señaló en este capítulo, al tratarse el anuncio de la prueba, por excepción a dicho principio, el art. 166 del Código Orgánico General de Procesos²⁷⁹ establece que la prueba que no hubiera sido anunciada en la demanda, contestación, reconvenición o contestación a ésta, podrá anunciarse como *prueba nueva*, hasta antes de la convocatoria a la audiencia de juicio, siempre que se acredite que no fue de conocimiento de la parte a la que beneficia, o que habiéndola conocido, no se pudo disponer de la misma, quedando a decisión del juez, aceptar o no la solicitud, de acuerdo con su sana crítica.

De lo anotado, se infiere, que la figura jurídica de la prueba nueva, de reciente incorporación en la legislación procesal no penal ecuatoriana, como se observa, guarda relación, a modo de excepción, con el anuncio de la prueba, por lo que su aplicación no puede afectar a los principios de seguridad jurídica, igualdad procesal y contradicción de la prueba.

²⁷⁷ Mejía. “La prueba en el proceso tributario ecuatoriano”, 73.

²⁷⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 169.

²⁷⁹ *Ibíd.*, art. 166.

Cabe destacar, que para su aceptación o no a trámite por parte del juez competente, en aplicación de las reglas de sana crítica (conocimiento, lógica y experiencia), el peticionario de esta clase de prueba, deberá justificar fehacientemente los hechos de que no tuvo conocimiento de aquella, o que habiéndolo tenido no se encontraba a su disposición, justificativos que deberán ser valorados por el juzgador, siempre y cuando la solicitud de la prueba nueva sea antes de la convocatoria a la audiencia de juicio, hecho que sucede en el procedimiento ordinario dentro de la audiencia preliminar, una vez evacuada la misma y como una de las últimas resoluciones que adopta motivadamente el juzgador, luego de la intervención de los sujetos procesales, al tenor de lo señalado en el art. 294.8 del Código Orgánico General de Procesos²⁸⁰.

No está por demás señalar que, previa la resolución del juzgador, éste puede trasladar la petición a la contraparte para conocer su opinión, en aplicación del principio de contradicción de la prueba, lo que se hará en el momento oportuno, esto es, en la audiencia preliminar, conforme a lo dispuesto en los arts. 160 y 294.7.d del Código Orgánico General de Procesos²⁸¹.

Por último, cabe destacar que, el instituto de la prueba nueva, hoy recientemente previsto en la legislación ecuatoriana como se anota, se encuentra normativizado en legislaciones extranjeras como la española, bajo el título *hechos nuevos o de nueva noticia – prueba*²⁸², en similares términos a los que contempla el Código Orgánico General de Procesos.

3.5 Si los documentos que se adjuntan a la demanda como la resolución o acto administrativo impugnados constituyen prueba

Sobre el tema, al tratar la oportunidad de la prueba, en el presente capítulo, y en cuanto a la materia contenciosa tributaria, se señaló, que a más de los requisitos generales referentes a los actos de proposición (demanda y contestación), establecidos en los arts.

²⁸⁰ *Ibíd.*, art. 294.8.

²⁸¹ *Ibíd.*, arts. 160 y 294.7.d.

²⁸² En efecto, la Ley de Enjuiciamiento Civil española establece que quien pretenda introducir un hecho o noticia nueva como prueba, luego de concluido el momento legal para hacerlo y previo a dictar sentencia, deberá justificar el conocimiento del hecho nuevo o noticia nueva y su relevancia para la decisión del pleito, solicitud con la que se correrá traslado al contraparte con el objeto de que reconozca o niegue el hecho alegado, para luego proceder a la resolución del juzgador de admitir o rechazar la solicitud cuando no hubiera sido cumplidamente justificada, pudiendo el juez incluso, en el caso de que aprecie que la misma tiene ánimo dilatorio, imponer al peticionario sanción pecuniaria. España, Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, Boletín Oficial del Estado 7, de 8 de enero de 2000, art. 286, BOE-A-2000-323, encontrado en <https://www.boe.es/buscar/pdf/2000/BOE-A-2000-323-consolidado.pdf>.

142 y 143 del Código Orgánico General de Procesos²⁸³, en lo que fueren aplicables, al tratarse de la parte actora, y en igual sentido en los arts. 151 y 152 del mismo lugar²⁸⁴, al tratarse de la parte demandada, y los arts. 308 y 309 – inc. 2 *Ibidem*²⁸⁵, se establece, en su orden, para el actor, la obligación de adjuntar copia de resolución o acto administrativo impugnado con su razón de notificación, y para el demandado, la obligación de acompañar a su contestación copias certificadas de la resolución o acto impugnado de que se trate, así como el expediente original que sirvió de antecedente y que se halle en el archivo de la dependencia a su cargo.

De lo anotado, se infiere, que los documentos que la ley exige a las partes intervinientes en el proceso contencioso tributario, si bien constituyen documentos habilitantes de sus actos de proposición, demanda y contestación, constituyen instrumentos que sustentan sus pretensiones, encaminadas desvirtuar o confirmar las actuaciones de la administración, constantes en los actos administrativos impugnados o en los expedientes que los sustentan, por tanto, a más de constituirse en instrumentos que respaldan los actos de proposición, demanda o contestación, constituyen a la vez medios de prueba documental encaminados a demostrar las pretensiones sobre tales actos, en sustento al principio de la carga de prueba regulado en el art. 169 del Código Orgánico General de Procesos²⁸⁶, y su alcance señalado, sobre el tema, en este capítulo, especialmente en lo relacionado a la aplicación del *onus probandi* con relación a la administración tributaria, cuya obligación es defender sus actuaciones, en sede judicial, ante el juez competente. En tal caso se debe cumplir con las formalidades generales, incluido la oportunidad de su anuncio y la correspondiente práctica.

3.6 Si el incumplimiento de la administración tributaria demandada de no acompañar a la contestación a la demanda la resolución o acto impugnado y el expediente que sirvió como antecedente a éstos, faculta al juez contencioso tributario estar a lo afirmado por el demandante

Este tema no se encuentra regulado en el Código Orgánico General de Procesos, mismo que si se contemplaba en los derogados arts. 246 y 270 del Código Tributario.²⁸⁷

²⁸³ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, arts. 142 y 143.

²⁸⁴ *Ibid.*, arts. 151 y 152.

²⁸⁵ *Ibid.*, arts. 308 y 309 – inc. 2.

²⁸⁶ *Ibid.*, art. 169.

²⁸⁷ Los arts. 246 y 270 del Código Tributario, en la parte pertinente, señalaban: “Art. 246.- Falta de Contestación.- [...] En todo caso, el demandado estará obligado a presentar copias certificadas de los

En efecto, la facultad del juez de lo contencioso tributario, de escuchar y resolver el asunto controvertido, sobre lo afirmado por el actor – contribuyente, ante el silencio de la administración tributaria demandada, especialmente en cuanto a remitir el acto administrativo impugnado y/o el expediente administrativo que lo sustente, constituía una de las amplias facultades reconocidas a este tipo de juzgador, antes del cambio al sistema procesal oral regulado por el Código Orgánico General de Procesos, por lo que si bien la administración tributaria está en la obligación de remitir tal información con su contestación a la demanda, en aplicación de lo dispuesto en el art. 309 – inc. 2 del indicado Código Orgánico General de Procesos²⁸⁸, y defender sus actuaciones en sede judicial, en aplicación al principio de la carga de la prueba, no es menos cierto que ante la circunstancia de que dicha administración no cumpliera con tales obligaciones procesales, esta investigación plantea que el juzgador quedará a lo afirmado por el actor – contribuyente, en similares términos a los que constaban en el Código Tributario, pues en todo caso el incumplimiento de una norma legal no puede beneficiar de forma alguna al infractor, tema propicio para el pronunciamiento jurisprudencial y/o reforma legal, como ya se indicó al tratar la carga de la prueba.

3.7 La utilidad de la prueba documental de gran volumen

Al tratarse la prueba documental en este capítulo se estableció, que el art. 204 del Código Orgánico General de Procesos²⁸⁹, regula la prueba documental de gran volumen o formato, instituto jurídico aplicable, como también se señaló, en materia contenciosa tributaria, a los registros contables a cargo del actor contribuyente, y al expediente administrativo a cargo de la administración tributaria demandada.

Sobre el tema, y refiriéndose a la denominada prueba superabundante, Eduardo Jauchen señala:

Aun cuando los códigos refieran solo a las pruebas impertinentes y superabundantes como aquellas susceptibles de rechazo por parte del juez o tribunal, estas últimas son en realidad una especie dentro de las pruebas inútiles [...]. Sin embargo, como ya se dijo, el aspecto

actos y documentos que se mencionan en el artículo anterior, que se hallaren en los archivos de la dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente.”; y, “Art. 270.- Valoración de la prueba.- [...] Cuando lo considere necesario o lo solicitaren las partes, la jueza o juez de lo Contencioso Tributario ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada. En caso de incumplimiento de esta orden, la jueza o juez de lo Contencioso Tributario estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores.”. Ecuador, *Código Orgánico Tributario (Codificación)*, arts. 246 y 270.

²⁸⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 309 – inc. 2.

²⁸⁹ *Ibíd.*, art. 204.

exclusivamente utilitario, en tanto idoneidad, no puede ser meritado anticipadamente por el magistrado, lo cual constituiría un prejuzgamiento [...]. De manera que será preciso deslindar claramente cuales son aquellas pruebas que el juez podrá rechazarlas por considerarlas superabundantes sin incurrir en arbitrariedad o prejuzgamiento. [...] Será superabundante entonces aquella prueba que resulte evidente y manifiestamente excesiva para verificar un hecho. Esta calificación es relativa, en cuanto lo será conforme a la índole del hecho a verificar, y a la calidad y cantidad de los elementos con los que se pretenda comprobarlo. Además, la superabundancia no estriba en cada elemento considerado singularmente sino en la cantidad de ellos.²⁹⁰

Por lo anotado, esta investigación plantea, que ante la circunstancia que enfrenta el juez contencioso tributario, sobre el manejo de una prueba de gran volumen o formato, generalmente en lo que tiene relación a los registros contables y al expediente administrativo proporcionados por las partes, y que constituyen el objeto principal de la prueba en el proceso, cabe introducir una reforma en el tema, por la cual se faculte al juzgador el rechazo o limitación sobre dichos instrumentos, cuya información tienda a ser inútil para el conocimiento y resolución de la causa, en concordancia a lo dispuesto en el art. 160 – inc. 2 del Código Orgánico General de Procesos²⁹¹, al tratarse del rechazo o inadmisión de la prueba, dada su inutilidad.

3.8 La producción de los testimonios de servidores públicos, terceros particulares, peritos y testigos expertos

Sobre el tema ya introducido antes, el art. 310 del Código Orgánico General de Procesos²⁹² establece para la materia contenciosa tributaria, que serán admisibles todos los medios de prueba, excepto la declaración de parte de los servidores públicos, inadmisibilidad que excluye los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición del juez, sobre los hechos materia de la controversia, mismos que no se considerarán declaración de parte de los servidores públicos.

Así mismo, con relación a la regulación de la prueba testimonial, el art. 174 del Código Orgánico General de Procesos²⁹³ fija que por prueba testimonial se entiende, a la declaración que rinde una de las partes o tercero, dentro de la audiencia de juicio, mediante interrogatorio de quien la propone y contrainterrogatorio de contraparte.

²⁹⁰ Jauchen. *Tratado de la prueba en materia penal*, 25-6.

²⁹¹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 160 – inc. 2

²⁹² *Ibíd.*, art. 310.

²⁹³ *Ibíd.*, art. 174.

Sobre la práctica de la prueba testimonial, el art. 178 del Código Orgánico General de Procesos²⁹⁴, instituye, como reglas para su recepción, la toma de juramento, la advertencia sobre la obligación a decir la verdad, las penas del perjurio y las generales de ley, para luego proceder al interrogatorio y contrainterrogatorio, quedando prohibido al declarante leer notas o apuntes, a menos que se trate de valores o cifras.

Cabe destacar, con relación a la prueba pericial, que el art. 221 – inc. 1 del Código Orgánico General de Procesos²⁹⁵, define como perito, aquella persona natural o jurídica que por sus conocimientos especializados (científicos, técnicos, artísticos, prácticos o profesionales), está en condiciones de informar al juzgador, sobre algún hecho o circunstancia relacionados con la materia controvertida, y cuya comparecencia será obligatoria a la audiencia de juicio, en la que las partes podrán interrogarlo bajo juramento, sobre su idoneidad, imparcialidad y contenido del informe, siguiendo las normas previstas para los testigos, al tenor de lo señalado en el art. 222 – incs. 1 y 4 del Código Orgánico General de Procesos²⁹⁶, de ahí que, por el juramento rendido, el perito deberá contar con defensa técnica.

Cabe destacar que en materia tributaria, el conocimiento del perito debe circunscribirse, de manera general, a la técnica contable y manejo financiero, y de manera particular a temas específicos, como por ejemplo, precios de transferencia, valoración aduanera, clasificación arancelaria, etc.

Por otra parte, sobre la figura del testigo experto, en materia contenciosa tributaria, Jesús Sol Gil anota: “[...] Para entender el alcance [...] del testigo experto [...] su declaración debe concretarse a los hechos del cual tiene conocimiento, sin hacer conjeturas ni juicio de valor acerca del asunto controvertido [...]”²⁹⁷

Y agrega, Jesús Sol Gil:

Es importante resaltar, que este medio de prueba no sustituye la experticia, pues sería imposible que un experto pueda afirmar con declaraciones, hechos que deben corroborarse mediante un revisión exhaustiva, como pudiera ser la comprobación de haber realizado gastos rechazados [...] sin embargo si es posible utilizar a un experto

²⁹⁴ *Ibíd.*, art. 178.

²⁹⁵ *Ibíd.*, art. 221 – inc. 1.

²⁹⁶ *Ibíd.*, art. 222 – incs. 1 y 4.

²⁹⁷ Jesús Sol Gil. *“La prueba de testigo experto y su valoración en el proceso contencioso tributario venezolano.* (En: Memorias VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito: Cevallos editora jurídica, 2007), 57.

como testigo para demostrar la naturaleza contable de una cuenta que puede afectar la determinación tributaria [...].²⁹⁸

Al respecto, sobre el alcance de la prueba de testigos, peritos y testigos expertos, caben las siguientes puntualizaciones:

- Que en materia contenciosa tributaria es inamisible los testimonios de funcionarios públicos, integrantes especialmente de la administración tributaria demandada, prueba que al estar expresamente prohibida por la ley, su actuación sería ineficaz, debiéndose declarar en consecuencia su improcedencia, en razón de la normativa constitucional²⁹⁹ y legal³⁰⁰ vigente en el país sobre el tema, inadmisibilidad que excluye los informes de las autoridades demandadas, presentados a petición del juzgador, dentro del proceso respectivo y sobre el objeto de la controversia;
- Que la prueba de testigos no es frecuente en la materia tributaria, esto es, el testimonio de terceros, que a decir de Francesco Carnelutti, es la figura típica de las denominadas pruebas históricas, consistente en la narración de un hecho³⁰¹;
- Que el legislador prohíba la declaración de funcionarios públicos, y que en la práctica administrativa y judicial se prescinda de la declaración de testigos o terceros, responde a que la prueba en materia tributaria se direcciona principalmente a la prueba documental –física o virtual-, contenida en registros contables de los sujetos pasivos o de terceros, así como en expedientes y actos administrativos conexos a éstos, impugnables y por ende sujetos al control de legalidad jurisdiccional, mismos que por mandato legal deben formalmente constar por escrito, prueba documental tanto contable como de gestión administrativa, sujeta a inspección judicial y a verificación e interpretación de peritos designados por el juzgador;

²⁹⁸ *Ibíd.*, 64.

²⁹⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76.4.

³⁰⁰ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 160 – inc. 3.

³⁰¹ Francesco Carnelutti. *Derecho procesal civil y penal* (México D.F.: Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995), 85.

- Que el perito al estar acreditado ante el Consejo de la Judicatura, se encuentra autorizado a emitir informes periciales, intervenir y declarar en procesos judiciales³⁰², mediante una actuación debidamente regulada³⁰³;
- Sobre lo indicado, José Cornejo Aguiar y Gianni Piva Torres plantean que por “[...] la actividad perceptora que ordinariamente llevan a cabo los peritos, se puede plantear la cuestión de si estos, además de su condición de peritos, ostentan al mismo tiempo la condición procesal de testigos con respecto a los hechos u objetos que han tenido que percibir para emitir su dictamen. [...]”³⁰⁴;
- En consecuencia a lo señalado, se puede concluir, que el perito tiene una doble condición procesal, la primera, de *perito* calificado³⁰⁵, designado por sorteo de la lista elaborada por el Consejo de la Judicatura y posesionado por el juez competente³⁰⁶, y en esa condición emisor de un informe pericial dentro del plazo concedido por el juez o ampliación a éste³⁰⁷, informe que debe contener tres elementos, a saber, los antecedentes de la pericia, las consideraciones técnicas o metodológicas a aplicarse y las conclusiones claras, únicas y precisas sobre la misma³⁰⁸, esto sin perjuicio de agregar al mismo documentos de respaldo, anexos o explicación técnica³⁰⁹, informe sujeto a aclaraciones u observaciones de las partes procesales³¹⁰; la prueba pericial podrá ser solicitada pre procesalmente por alguna de las partes sobre un hecho o dentro de una inspección judicial³¹¹ a registros contables o expedientes administrativos tributarios, para que tal prueba conste en el anuncio de prueba del respectivo acto proposición (demanda o contestación)³¹², o en su defecto cuando alguna parte justifique no tener

³⁰² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 221 – inc. 2.

³⁰³ El Consejo de la Judicatura, mediante Resolución 040-2014 de 10 de marzo de 2014, expidió el Reglamento del sistema pericial integral de la Función Judicial, por el que se regula la calificación, designación, obligaciones, emisión de informes, regulación de honorarios, evaluación, capacitación y régimen disciplinario de los peritos. Ecuador Consejo de la Judicatura, *Resolución N° 040-2014*, de 10 de marzo de 2014.

³⁰⁴ José Sebastián Cornejo Aguiar y Gianni Egidio Piva Torres. *Teoría general de la prueba* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2020), 98.

³⁰⁵ Ecuador Consejo de la Judicatura, *Resolución N° 040-2014*, art. 8.

³⁰⁶ *Ibíd.*, arts. 12-17.

³⁰⁷ *Ibíd.*, art. 19.2.4.

³⁰⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 224.4.5.6. inciso final.

³⁰⁹ Ecuador Consejo de la Judicatura, *Resolución N° 040-2014*, art. 21.4.

³¹⁰ *Ibíd.*, art. 19.2.4.

³¹¹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 229 – inc.2.

³¹² *Ibíd.*, arts. 142.7 y 152.

acceso al objeto de la pericia, la solicitará en su respectivo acto proposición³¹³; finalmente el informe pericial debidamente admitido y producido como prueba, quedará sujeto a la valoración³¹⁴ del juzgador;

- La segunda condición procesal que ostenta el perito es la de *testigo técnico*, mediante la producción en la audiencia de juicio de su testimonio, sujeto al interrogatorio y conainterrogatorio de las partes, sobre su idoneidad, imparcialidad y contenido del informe que hubiere presentado sobre los hechos controvertidos³¹⁵, *testigo técnico* que según José Cornejo Aguiar y Gianni Piva Torres “[...] concurre al proceso como testigo de los hechos que personalmente ha percibido, pero su testimonio se ve ineludiblemente adornado de los conocimientos especiales que posee, gracias a los cuales ha podido realizar la percepción sobre lo que depone. [...]”³¹⁶;
- En cuanto al *testigo experto*, a la sazón de lo señalado por Jesús Sol Gil, es factible, en materia tributaria, la recepción de testigos expertos, sin que constituyan testigos de hechos o peritos, declaren según su conocimiento, sobre el alcance de un hecho económico o contable con relevancia tributaria, sin necesidad de pronunciarse sobre los hechos controvertidos en la causa en que presten testimonio;
- Al respecto, sobre la naturaleza del *testigo experto* procede referirse al instituto de la *consulta técnica* planteado por Francesco Carnelutti, en el sentido de que, ante los problemas de la prueba, que exigen a menudo ser resueltos por una cultura científica que el juez no puede poseer normalmente, el cometido probatorio de tal instituto consiste en que el juez puede recurrir al mismo para integrar sus conocimientos, en torno a las leyes naturales que deben ser conocidas y aplicadas por el juicio de prueba,

³¹³ *Ibíd.*, art. 225.

³¹⁴ Juan Ángel Palacio Hincapié, sobre la valoración de la prueba pericial, señala: “En la valoración de la prueba se debe tener en cuenta lo detallado, coherente y preciso que resulte el dictamen, acorde con la realidad de los hechos, al cumplimiento de los requisitos legales y la concordancia con las técnicas que debe fundamentarse. Desde luego, los conceptos emitidos tienen que ser puramente técnicos y no versar sobre interpretaciones jurídicas.”. Palacio. *La prueba judicial – derecho procesal administrativo, Tomo I*, 210.

³¹⁵ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 222 – incs. 1 y 4.

³¹⁶ Cornejo y Piva. *Teoría general de la prueba*, 99.

es decir, poner la premisa del silogismo o también sacar de ella la conclusión³¹⁷;

- De lo anterior se concluye, que al ser *perito* en esa condición o como *testigo técnico*, y a su vez el *testigo experto*, auxiliares del juzgador, su naturaleza difiere en el sentido de que el perito, por su actividad percibe la realidad de los hechos y produce un informe con conclusiones técnicas sobre tales hechos percibidos, informe sujeto a interrogatorio, contrainterrogatorio o aclaraciones de las partes, mediante testimonio en audiencia, a diferencia del testigo experto que no necesariamente está llamado a percibir tales hechos, sino que por su conocimiento experto, puede ser preguntado, consultado y/o interrogado en audiencia, con el fin de formar el convencimiento del juzgador, en una temática que requiera ser aclarada, confirmada o negada procesalmente.

3.9 La producción de la inspección judicial y su admisión como medio probatorio

Al tratarse la inspección judicial como un medio de prueba autónomo, se señaló en aplicación de los arts. 229 – inc. 1 y 230 del Código Orgánico General de Procesos³¹⁸, el momento procesal a ser solicitada, su objeto sobre el reconocimiento directo del juzgador sobre lugares o documentos motivo de la litis, así como el trámite a seguirse, medio de prueba, que en materia tributaria, con la intervención de peritos, es aplicable a la prueba contable y al expediente administrativo.

Cabe destacar que este medio de prueba, puede además tramitarse, previo el inicio del proceso, como diligencia preparatoria, si el objeto de la inspección puede alterarse o perderse, con la prevención, por sorteo, en la competencia del juzgador a conocer el juicio principal, en aplicación a lo dispuesto en los arts. 122.6 y 123 del Código Orgánico General de Procesos³¹⁹.

Sobre el tema, como se anota en este capítulo sobre la inspección judicial como medio de prueba, se tiene, que en materia contencioso tributaria, el objeto de la inspección judicial con la intervención de peritos, tanto de la prueba contable como del expediente administrativo, es establecer en presencia de juzgador, la legalidad y razonabilidad de los asientos contables con relevancia tributaria objeto de la litis, o sobre la actuación de la

³¹⁷ Carnelutti. *Derecho procesal civil y penal*, 89.

³¹⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, arts. 229 – inc. 1 y 230.

³¹⁹ *Ibíd.*, arts. 122.6 y 123.

administración tributaria en el ejercicio de sus facultades, especialmente la determinadora y sancionadora, al elaborar el expediente que sustenta el acto o resolución impugnados en sede judicial. Tenemos entonces que, conforme a la ley, la prueba de inspección judicial se practica de esa forma, y ya no se la practicará en la audiencia de juicio, pudiendo ser directamente mencionada en los alegatos.

3.10 La valoración de la prueba en la expedición de la sentencia

Sobre la valoración de la prueba, en este capítulo se estableció, que de conformidad al art. 164 – inc. 1 del Código Orgánico General de Procesos³²⁰, las pruebas serán apreciadas en su conjunto por el juzgador cuando sean solicitadas, practicadas e incorporadas dentro de los términos señalados legalmente, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, salvo las solemnidades prescritas en la ley para la existencia o validez de ciertos actos.

Por lo anotado, se establece, que el sistema de la sana crítica, adoptado por el país para la valoración de la prueba, garantiza al juez llegar al libre convencimiento de la verdad para adoptar una decisión, como consecuencia de la aplicación de su lógica, experiencia y conocimiento de los recaudos probatorios introducidos en la causa puesta a su cargo, sistema que le impone la debida motivación, fundamentación o explicación de su decisión, basada en la descripción de los elementos probatorios y su valoración crítica, al amparo de lo señalado en el art. 76.7.1 de la Constitución de la República del Ecuador³²¹, y considerando el control de legalidad que le corresponde según el art. 313 del Código Orgánico General de Procesos³²².

Finalmente, de lo tratado en este capítulo se puede señalar que, la prueba tiene un rol fundamental en el desarrollo del proceso contencioso tributario, en cuanto a introducir en el mismo, los elementos de convicción que lleven al juzgador a tomar una decisión, sobre los hechos o derechos controvertidos, circunstancia que conduce a la identificación y solución de los problemas generados en el tema, con la aplicación del Código Orgánico General de Procesos, planteamiento central de la presente tesis.

³²⁰ *Ibíd.*, art. 164.

³²¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76.7.1.

³²² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 313.

Conclusiones

1. Que el proceso contencioso tributario tiene una naturaleza específica frente al conflicto suscitado entre la administración tributaria y sus administrados, por la cual el juez como tercero e imparcial, se encuentra investido de amplias facultades para resolver el fondo del conflicto, vinculado al control de legalidad de la actuación de la administración afín al ejercicio de sus facultades reconocidas por la ley, léase reglamentaria, determinadora, resolutive, sancionadora y recaudatoria.
2. Que la función esencial que cumple la oralidad, es permitir la relación existente entre la argumentación, que incluye la aportación de los elementos probatorios, a cargo de las partes, y la resolución motivada del juez, dentro del proceso contencioso tributario.
3. Que la ley reconoce al juez la facultad extraordinaria a ordenar pruebas de oficio, con el fin de esclarecer la verdad de los hechos controvertidos, sin que el ejercicio de tal facultad implique, que el juez se sustente en la insuficiencia probatoria de las partes, por tanto, no está justificado que las partes soliciten al juez ordene pruebas de oficio.
4. Que los asuntos de puro derecho no son objeto de prueba, sino de interpretación y resolución de directa del juez sobre la materia controvertida, por lo que, en materia tributaria, un claro ejemplo sería la acción prevista en el Art. 320.2 del Código Orgánico General de Procesos, referente a la impugnación de reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, cuando se persiga su anulación total o parcial, tema que siendo de absoluta legalidad, no requeriría la práctica de prueba alguna.
5. Que el Código Orgánico General de Procesos establece para la materia tributaria, que serán admisibles todos los medios de prueba, excepto la declaración de parte de los servidores públicos, por tanto, dada su significación procesal, se debe considerar a dichos medios de prueba, para su estudio y/o aplicación, en el orden siguiente: prueba documental, inspección judicial, prueba pericial y prueba testimonial.
6. Que la contabilidad, documento privado de manejo físico o virtual, y generalmente de gran volumen, constituye prueba sustancial para la materia contenciosa tributaria, por contener hechos contables o financieros con relevancia

impositiva, de la que se puede destacar, por una parte, que su contenido se encuentra sujeto “in situ” a los actos de determinación en sede administrativa, así como al reconocimiento judicial vía inspección solicitada a instancia de parte; y por otra, dada la complejidad de la normativa que la regula, vinculada a los principios contables de general aceptación, su reconocimiento judicial requiere del auxilio, para su interpretación, de peritos y testigos expertos.

7. Que el expediente administrativo, documento público de manejo físico o virtual, y generalmente de gran volumen, constituye prueba sustancial para la materia contenciosa tributaria, por contener los hechos, documentos, pruebas, etc., expresados por la administración en el ejercicio especialmente de su facultad determinadora sujeta a control de legalidad en sede judicial; por tanto, y como advierte esta investigación, al existir un vacío legal en el Código Orgánico General Procesos, en cuanto a regular el accionar del juzgador, cuando la administración no remitiere tal expediente u otra documentación que tuviere en sus archivos, sobre la materia controvertida, incumpliendo así su obligación de defender en sede judicial su actuación, el juez quedaría a lo afirmado por parte interesada, norma que si contemplaba, en ese sentido, el Código Tributario, vacío legal que bien puede ser solucionado por pronunciamiento jurisprudencial y/o reforma legal.
8. Que la prueba de testigos no es frecuente en materia tributaria, mas como su normativa es aplicable a la producción, en audiencia, de la prueba pericial y testigos expertos, tal circunstancia exige a los abogados de parte, una preparación adecuada para efectuar los interrogatorios y contrainterrogatorios respectivos, dado los conocimientos específicos de los declarantes.
9. Que el Código Orgánico General de Procesos al establecer que el juzgador tiene la obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión, tal circunstancia implica que el juez no debe referirse a todos los medios de prueba admitidos, si no solamente a los que sustentan tal decisión.

Bibliografía

- Baytelman, Andrés y Duce, Mauricio. Litigación penal y juicio oral, Editado en Chile – edición controlada: Ediar Editores Ltda., 2006.
- Cafferata Nores, José. La prueba en el proceso penal, Buenos Aires: Depalma, 2001.
- Cano Jaramillo, Carlos. Oralidad, debate y argumentación, Bogotá: Ibáñez, 2010.
- Carnelutti, Francesco. Derecho procesal civil y penal, México D.F.: Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995.
- Cornejo Aguiar, José Sebastián y Piva Torres, Gianni Egidio. Teoría general de la prueba, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2020.
- De Pina, Rafael. Tratado de las pruebas civiles, México, D.F.: Porrúa, 1975.
- Devis Echandía, Hernando. Teoría general de la prueba judicial, tomos I y II, Bogotá: Temis, 2006.
- Dromi, Roberto. Derecho administrativo, Buenos Aires: Ciudad Argentina Editorial de Ciencia y Cultura, 2001.
- Gallego Uribe, Carlos y Jaramillo Aguas, Natalia. Teoría general del proceso, Bogotá: Ibáñez, 2018.
- Jarach, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario, Buenos Aires: Editorial Cantagallo, 1985.
- Jauchen Eduardo. Tratado de la prueba en materia penal, Santa Fe - Argentina: Rubinzal – Culzoni Editores, 2004.
- Jauchen Eduardo. El juicio oral en el proceso penal, Santa Fe – Argentina: Rubinzal – Culzoni Editores, 2008.
- Madriñán Rivera, Ramón Eduardo. El estado social de derecho, Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2001.
- Mejía Salazar, Álvaro. “La prueba en el proceso tributario ecuatoriano”. En: Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario. Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años, coordinadores Marco Albán Zambonino y César Montaña Galarza, Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2013.
- Mejía Salazar, Álvaro. La oralidad y los principios del procedimiento, Ecuador: Ius et Historiae Ediciones, 2018.
- Navas Tapia, Oswaldo. Teoría general del proceso, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2019.
- Oyarte, Rafael. Debido proceso, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2016.

- Palacio Hincapié, Juan. La prueba judicial – derecho procesal administrativo, tomo I, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2004.
- Patiño Ledesma, Rodrigo. “El contencioso tributario en Ecuador”. En: Derecho financiero y derecho tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo, editores Marco Albán Zambonino, Eddy de la Guerra Zúñiga y Gabriel Galán Melo, Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2017.
- Ramírez Romero, Carlos, Apuntes sobre la prueba en el COGEP, Quito: Corte Nacional de Justicia, 2017.
- Reinoso Hermida, Ariosto. El juicio acusatorio oral en el nuevo código de procedimiento penal ecuatoriano, Quito: Corte Suprema de Justicia – Projusticia, 2001.
- Rodríguez-Bereijo León, María. La prueba en derecho tributario, Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi, 2007.
- Román Márquez, Milton. La defraudación fiscal. Tesis de especialización superior, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, 1999. Disponible en la biblioteca de la UASB-E, código D-002984, código de barras CDI-BIBLIOTECA UASB 042940.
- Ruíz, Misael. “La argumentación en el derecho tributario”. En: Derecho financiero y derecho tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo, editores Marco Albán Zambonino, Eddy de la Guerra Zúñiga y Gabriel Galán Melo, Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2017.
- Salcedo Younes, Ruth. “Algunas reflexiones sobre las pruebas en materia tributaria”. En: Fundamentos de la tributación, coordinadora Eleonora Lozano Rodríguez, Bogotá: Editorial Temis – Universidad de los Andes, 2008.
- Secaira Durango, Patricio. Curso breve de derecho administrativo, Quito: Editorial Universitaria, 2004.
- Simone Lasso, Carmen Amalia. Glosario de jurisprudencia tributaria ecuatoriana, Quito: Ediciones Legales EDLE S.A. y Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2013.
- Simone Lasso, Carmen Amalia. “El proceso contencioso tributario y el control de legalidad de la actuación administrativa”. En: Derecho financiero y derecho tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo, editores Marco Albán Zambonino, Eddy de la Guerra Zúñiga y Gabriel Galán Melo, Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2017.

- Sol Gil, Jesús. “La prueba de testigo experto y su valoración en el proceso contencioso tributario venezolano”. En: Memorias VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito: Cevallos editora jurídica, 2007.
- Terán Suárez, José Luis. Principios constitucionales y jurídicos de la tributación, Quito: Cevallos editora jurídica, 2014.
- Toscano Soria, Luis. Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria, Quito: Pudeleco Editores S.A., 2006.
- Troya Jaramillo, José Vicente. “La argumentación jurídica en el proceso tributario con las debidas referencias atinentes a la vigencia e interpretación de las normas tributarias”. En: Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario. Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años, coordinadores Marco Albán Zambonino y César Montaña Galarza, Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2013.
- Troya Jaramillo, José Vicente y Simone Lasso, Carmen Amalia. Manual de derecho tributario, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Valdés Costa, Ramón. Curso de derecho tributario, Bogotá: Temis, 1996.
- Villegas, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Buenos Aires: Depalma, 1992.
- Whittingham García, Elizabeth. Las pruebas en el proceso tributario, Bogotá: Temis, 2005.

Normativa

- Ecuador, Constitución Política de la República del Ecuador, Registro Oficial N° 1 de 11 de agosto de 1998.
- Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial N° 449, 20 de octubre de 2008.
- Ecuador, Código Orgánico Tributario (Codificación), Registro Oficial N° 38, Suplemento, de 14 de junio de 2005.
- Ecuador, Código Civil, Registro Oficial N° 46, Suplemento, 24 de junio de 2005.
- Ecuador, Código Orgánico de la Función Judicial, Registro Oficial N° 544, Suplemento, de 9 de marzo de 2009.
- Ecuador, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización – COOTAD, Registro Oficial N° 303, Suplemento, de 19 de octubre de 2010.

Ecuador, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones – COPCI, Registro Oficial N° 351, Suplemento, de 29 de diciembre de 2010.

Ecuador, Código Orgánico General de Procesos – COGEP, Registro Oficial N° 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015.

Ecuador, Código Orgánico Administrativo – COA, Registro Oficial 31, Segundo Suplemento, de 7 de julio de 2017.

Ecuador, Código de Comercio, Registro Oficial N° 497, Suplemento, de 29 de mayo de 2019.

Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial N° 463, Suplemento, de 17 de noviembre de 2004.

Ecuador, Ley Reformativa para la equidad tributaria del Ecuador, Registro Oficial N° 242, Tercer Suplemento, de 29 de diciembre de 2007.

Ecuador, Ley orgánica reformativa del Código Orgánico de la Función Judicial, publicada en el Registro Oficial N° 38, Suplemento, de 17 de julio de 2013.

Ecuador, Ley orgánica para el fomento productivo, atracción de inversiones, generación de empleo, y estabilidad y equilibrio fiscal, Registro Oficial N° 309, Suplemento, de 21 de agosto de 2018.

Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Resolución N° 07-2015 de 10 de junio de 2015.

Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Resolución, N° 07-2016, Registro Oficial N° 894, Suplemento, de 1 de diciembre de 2016.

Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Resolución N° 02-2020, de 12 de febrero de 2020.

Ecuador Consejo de la Judicatura, Resolución N° 040-2014, de 10 de marzo de 2014.

Ecuador, Consejo de la Judicatura, Resolución N° 85-2015, Registro Oficial 500, Primer Suplemento, de 14 de mayo de 2015.

Ecuador, Consejo de la Judicatura, Resolución N° 074-2020, de 3 de julio de 2020.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas, Resolución N° NAC – DGRCGC20-00000003, Registro Oficial N°127, Suplemento, de 23 de enero de 2020.

<https://normasinternacionalesdecontabilidad.es/normas-internacionales/preguntas>.

<https://www.boe.es/buscar/pdf/2000/BOE-A-2000-323-consolidado.pdf>.

Jurisprudencia

Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en Caso N° 002-08-SI-CC, 10 de diciembre de 2008.

Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Juicio N° 161 – 2015, 28 de noviembre de 2016.

Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en Caso N° 2067-15-EP, 23 de septiembre de 2020.