

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO
MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

“LA FACULTAD OFICIOSA DEL JUZGADOR EN EL JUICIO TRIBUTARIO”

FAUSTO MURILLO FIERRO

2008

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis o parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta días después de su aprobación.

Fausto Murillo Fierro.
Quito, Septiembre 22 de 2008.

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO
MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

“LA FACULTAD OFICIOSA DEL JUZGADOR EN EL JUICIO TRIBUTARIO”

DIRECTOR: DR. LUIS TOSCANO SORIA

FAUSTO MURILLO FIERRO

2009

RESUMEN

Impulsado por las experiencias vividas en cuatro años de Magistratura en el Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, considero importante investigar y razonar sobre la facultad oficiosa del juzgador tributario para ordenar a las partes la presentación de nuevas pruebas o disponer la práctica de cualquier diligencia investigativa para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos. El trabajo se compone de dos capítulos; en el primero considero adecuado partir del concepto de Jurisdicción, y los poderes que surgen de la ella. Luego me refiero a las cualidades que deben tener los órganos jurisdiccionales tributarios; sin duda, dos esenciales, la independencia y la especialización. Incluyo un sucinto estudio del contencioso tributario.

En el Capítulo Segundo, desarrollo el tema central de la investigación “la facultad oficiosa del juzgador en los juicios tributarios”. La capacidad del juez para determinar con precisión, frente al caso concreto, la prueba que los obligados directos, responsables o terceros o la administración, deben permitir, exhibir o incorporar al proceso. No se debe olvidar que el sistema ecuatoriano, prevé que la sentencia debe decidir los puntos que conforman la litis y además aquellos otros que tengan relación directa y comporten control de legalidad. Previamente se hará referencias a la ponderación que debe observar el juez para ejercer la facultad oficiosa; y al razonamiento jurisdiccional frente al hecho incierto; normalmente la divergencia no se sitúa en las fuentes de prueba, sino en demostraciones fácticas. Finalmente, propongo algunas conclusiones sobre el tema central propuesto.

AGRADECIMIENTO

Al doctor José Vicente Troya Jaramillo, por su generosidad para compartir sus profundos conocimientos en materia tributaria, sin limitación alguna; así lo sentimos quienes hemos sido sus alumnos y colaboradores.

Al doctor Luís Toscano Soria y al doctor Pablo Egas Reyes, quienes con paciencia y voluntad, me ha ayudado en el desarrollo de este trabajo, sin su impulso y motivación, no lo hubiera logrado.

TABLA DE CONTENIDO

“LA FACULTAD OFICIOSA DEL JUZGADOR EN EL JUICIO TRIBUTARIO”

CAPITULO PRIMERO.....	1
LA JURISDICCIÓN.....	1
1.1 Noción General.....	1
1.2 Conceptos y Fines.....	2
1.3 Características, Formas y Medida.....	5
PODERES QUE SURGEN DE LA JURISDICCIÓN.....	8
2.1 Poder de Decisión.....	8
2.1 Poder de Documentación e Investigación.....	10
2.3 Poder de Coerción.....	11
2.4 Poder de Ejecución.....	12
CUALIDADES DEL ORGANO JURISDICCIONAL TRIBUTARIO.....	14
3.1 Independencia y Especialización.....	14
3.2 Integración.....	18
EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO.....	28
4.1 Conflicto de intereses.....	32
4.2 Competencia del Juzgador Tributario en el Ecuador.....	38
4.3 Naturaleza del Proceso Contencioso Tributario.....	44

CAPITULO SEGUNDO.....	48
LA FACULTAD OFICIOSA DEL JUZGADOR TRIBUTARIO.....	48
1.1 Ponderación.....	48
1.2 El Juicio de Hecho.....	53
1.3 La Facultad Oficiosa del Juzgador en el Juicio Tributario.....	56
1.4 Conclusiones.....	75
BIBLIOGRAFIA.....	79

CAPÍTULO PRIMERO

LA JURISDICCIÓN

1.1 Noción General

Jurisdicción, voz derivada de las latinas jus y dicere, significan declarar el derecho, o juris dictio, declaración del derecho. Declarar cuál es el derecho ante el conflicto, o sea, quien tiene la razón.

La tutela de los derechos individuales, en las primeras épocas, estuvo a cargo del mismo individuo y librada a su propia fuerza, defensa privada; pasa luego a ser ejercida por un tercero que, en su carácter de árbitro primero y como juez después, decide los conflictos que se suscitan, “momento histórico éste que señala, aunque en forma embrionaria, la génesis del Estado y de la jurisdicción”¹.

En adelante la tutela de los derechos individuales quedará confiada a un órgano público, llámese rey, emperador o príncipe. El posterior reconocimiento del principio de soberanía del pueblo y de la división de los poderes, han perfilado la estructura del Estado moderno, que contempla a la Función Jurisdiccional.

¹ Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XVII, Pág. 540.

Algunos autores frente a este tema de la jurisdicción señalan que en cuanto a su elaboración conceptual, participa de la misma suerte que han corrido la acción y proceso, es decir, que está lejos aún de ser definitiva. En la formulación de un concepto de jurisdicción, no hay una sola posición; lo que se puede indicar es que hay direcciones: “que en el ejercicio de la función jurisdiccional el Estado aplica el Derecho objetivo”; “que resuelve el conflicto de intereses que constituye su núcleo central”; “que satisface un Derecho subjetivo de los particulares o una pretensión del propio Estado”; entre otras.

1.2 Conceptos y Fines

Citaré algunos conceptos que nos dan los tratadistas, que bastarán para este estudio: Jaime Guasp,² define la jurisdicción como “la función específica estatal por la cual el poder público satisface pretensiones”; D’Onofrio,³ dice que la Jurisdicción es “aquella función merced a la cual se declara o se actúa una norma jurídica con eficacia obligatoria respecto a dos o más sujetos de derecho”; para Chiovenda,⁴ “es la función del Estado, que tiene por fin la actuación de la voluntad concreta de la ley, mediante la sustitución de la actividad de los órganos públicos, de la actividad de los particulares, o de otros órganos públicos, sea al afirmar la existencia de la voluntad de la ley, sea al

² Guasp Delgado, Jaime. Derecho procesal civil. Cita de Benigno H. Cabrera A., en Teoría General del Proceso, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., 1996, Pág. 86.

³ D’onofrio, Pablo. Derecho procesal civil. Cita de Benigno H. Cabrera A., en Teoría General del Proceso, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., 1996, Pág. 86.

⁴ Chiovenda, Giuseppe. Derecho procesal civil. Cita de Benigno H. Cabrera A., en Teoría General del Proceso, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., 1996, Pág. 86.

hacerla prácticamente efectiva”; según Devis Echandía,⁵ la Jurisdicción “es la soberanía del Estado, aplicada por el conducto del órgano especial a la función de administrar justicia, para la realización o garantía del derecho o secundariamente para la composición de los litigios o para dar certeza jurídica a los derechos subjetivos, mediante la aplicación de la ley a casos concretos, de acuerdo con determinados procedimientos, y en forma obligatoria y definitiva”. El concepto más amplio es de Prieto Castro,⁶ “podemos conceptualizar la jurisdicción como la función con la que el Estado, por medio de órganos especialmente instituidos (esto es, los tribunales) realiza su poder y cumple su deber de otorgar justicia, en un proceso o procedimiento que esos órganos dirigen, aplicando las normas del derecho objetivo a los casos suscitados por una petición de justicia, es decir, por el ejercicio de una acción”.

Benigno H. Cabrera A.,⁷ integrando estas definiciones, sintetiza el concepto, afirmando que “la jurisdicción es el poder que tiene el Estado para prestar el servicio público de la administración de justicia, ya sea en forma directa o a requerimiento de los particulares, en virtud de su soberanía”.

La Enciclopedia Jurídico Ecuatoriana define la jurisdicción como “atribución de un juez para conocer las cuestiones controvertidas, resolver los

⁵ Devis Echandía, Hernando. Compendio de derecho procesal. Cita de Benigno H. Cabrera A., en Teoría General del Proceso, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., 1996, Pág. 86.

⁶ L. Prieto Castro, Exposición del Derecho Procesal. Cita Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XVII, Pág. 546.

⁷ Benigno H. Cabrera A., en Teoría General del Proceso, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., 1996, Pág. 87.

litigios, sentenciar y ordenar que se ejecute lo sentenciado”⁸

De estas definiciones que coinciden en ciertos elementos que la conforman, podemos concluir que: la Jurisdicción, es la potestad de administrar justicia; que surge de su soberanía; que es función de uno de los órganos del Estado; y, que esta función de administrar justicia, es ejercida, en la forma o como lo dispone su Constitución. En un Estado moderno, la norma constitucional estructura los poderes del estado y asigna las funciones a cada uno; correspondiendo al Poder Judicial, el derecho y el deber de administrar justicia a través de los magistrados y jueces que prevén las normas que rigen su ordenamiento jurídico.

Es preciso destacar que la jurisdicción se deriva de la soberanía y es una parte de ella, diversa del poder de legislar, y diversa también del poder ejecutivo. Podríamos afirmar consecuentemente, que es un derecho público del estado y su correlativa obligación para los particulares; que es una obligación jurídica del estado prestar el servicio judicial, a fin de poner en movimiento su estructura mediante el ejercicio de la acción, para que se tramite un proceso jurisdiccional, con el fin de solucionar una controversia.

Conviene señalar por otra parte, que siendo la jurisdicción una manifestación soberana del poder público, necesariamente el concepto que sobre ella nos formemos, estará determinado por el régimen político imperante en cada Estado. Esta razón, “conduce lógicamente a reconocer la relatividad

⁸ Enciclopedia Jurídica Ecuatoriana, Tomo 5, Pág. 307.

del concepto de jurisdicción, por lo que el mismo no podría ser aplicado válidamente a todos los tiempos ni a todas las organizaciones jurídicas y estatales”⁹.

Es de trascendencia señalar que la Jurisdicción tiene un fin, que no puede ser otro que la realización o declaración del derecho y la tutela de la libertad individual y el orden jurídico, mediante la aplicación de la ley en los casos concretos, para obtener la armonía y la paz social. El fin de la jurisdicción se confunde con el del proceso en general, por ello, es muy importante tener presente, que éste, contempla casos determinados y la jurisdicción, todos en general.

Para observar más nítidamente el fin de la jurisdicción, suele comparársela con el fin de la legislación; así, el fin de la legislación es la creación y el establecimiento de normas aplicables a todos los ciudadanos; el de la jurisdicción, llegar a la cosa juzgada para el caso concreto.”El legislador se guía primordialmente por un criterio político, motivado por exigencias y fines propuestos en pro del bien común; el juez se guía por criterios jurídicos”¹⁰.

1.3 Características, Formas y Medida

En cuanto a las características de la Jurisdicción algunos autores destacan que es “autónoma”, en razón de que cada Estado la ejerce

⁹ Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XVII, Pág. 544.

¹⁰ Troya Cevallos, Alfonso, Elementos de Derecho Procesal Civil, Tomo I, Quito, Pudeleco Editores S. A., 2002, Pág. 252.

soberanamente; que es “exclusiva”, tanto en el sentido de que los particulares no pueden ejercerla, como porque cada estado la ejerce con prescindencia y exclusión de los otros; es y debe ser “independiente” frente a los otros órganos del Estado y a los particulares. Es también “única”, es decir que solo existe una jurisdicción del Estado, como función, derecho y deber de éste.

A la jurisdicción se la puede observar desde distintos sentidos o formas: desde un sentido amplio, “se dice que la jurisdicción, mira a la función de fuente formal del derecho, y entonces se tiene que la ley, la costumbre y la jurisprudencia son manifestaciones de ella; que por tanto no debe confundirse la jurisdicción, en su sentido general, y el proceso; porque no solamente declara el derecho el juez al decidir en un proceso, sino que también lo hace el legislador al dictar la ley”¹¹; en sentido estricto, por jurisdicción se entiende “la función pública de administrar justicia, emanada de la soberanía del Estado y ejecutada por un órgano especial”.¹²

Suele hablarse de sus varias ramas para indicar la forma como la ley distribuye su ejercicio entre diversos órganos para el cumplimiento de sus fines; como competencia, es la medida de la jurisdicción, todos los jueces tienen una jurisdicción, pero no todos tienen competencia para conocer determinado asunto. La relación que existe entre jurisdicción y competencia es la relación que existe entre el todo y la parte. La competencia es un fragmento de jurisdicción atribuida a un juez.

¹¹ Devis Echandía: Teoría General del Proceso, Buenos Aires , 1997, Pág.95.

¹² Devis Echandía: Teoría General del Proceso, Buenos Aires , 1997, Pág. 21.

En nuestros códigos, “desde la edición de 1.879, de Enjuiciamiento, inclusive el de 1.917, edición hecha por la Academia de Abogados de Quito, decían en el artículo primero: La jurisdicción o el poder de administrar justicia, corresponde a los magistrados y jueces establecidos en las leyes”¹³. La Codificación del Código de Procedimiento Civil, en su primer artículo define la jurisdicción como “la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, en una materia determinada, potestad que corresponde a los tribunales y jueces establecidos en las leyes”. La Constitución de la República, aprobada en referéndum por el pueblo ecuatoriano, en vigencia desde el 20 de octubre de 2008, consagra en su artículo 167 “la potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por los órganos de la Función Judicial y por los demás órganos y funciones establecidos en la Constitución”. El artículo 171 reconoce la justicia indígena e impone al estado garantizar que las decisiones de la jurisdicción indígena sean respetadas por las instituciones y autoridades públicas.

El Código Tributario que desde el 27 de diciembre de 2007 es Ley Orgánica, en el artículo 217 estatuye la jurisdicción contencioso-tributaria, como “la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros”.

Es posible afirmar, que la Jurisdicción Contenciosa Tributaria, ha sido

¹³ Troya Cevallos, Alfonso, Elementos de Derecho Procesal Civil, Tomo I, Quito, Pudeleco Editores S. A., 2002, Pág. 250.

prevista para el control de los actos emanados de las administraciones tributarias por el órgano jurisdiccional. Lo esencial es que se trata de un poder, de una potestad, ejercida en nombre del Poder Soberano del Estado, por un cuerpo especializado, para administrar justicia.

PODERES QUE SURGEN DE LA JURISDICCIÓN

La administración de justicia, es decir, el ejercicio de la jurisdicción, en cualquier materia, supone tres operaciones diversas: “el conocimiento del asunto, es decir la averiguación de la verdad; el juzgamiento y la ejecución”¹⁴.

El juez tiene los mismos poderes de la jurisdicción, o sea, el de decisión, que le permite resolver el problema sometido a su consideración; el de coerción, que lo faculta para remover los obstáculos que se le presentan en el desarrollo y con ocasión del proceso; el de documentación o investigación, que lo autoriza para establecer la verdad de los hechos materia del proceso, así sea decretando pruebas de oficio; y, el de ejecución, que lo faculta para hacer efectiva la decisión de la sentencia, así sea con el empleo de la fuerza pública. Para que los jueces puedan cumplir su función de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, deben estar investidos de estos poderes.

2.1 Poder de Decisión

¹⁴ Ponce Martínez, Alejandro, en Derecho Procesal, material para cátedra, Colección Textos Universitarios, Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito 1988, Pág. 207.

Mediante este poder el juez resuelve con fuerza obligatoria y de manera definitiva el conflicto que haya sido planteado en la demanda, declarando que existe o no la voluntad de la ley favorable a la pretensión del demandante; tal resolución, cuando se trata de asuntos contenciosos, imposibilita a los sujetos del conflicto llevarlo nuevamente al conocimiento de los jueces, y hace nulo el proceso posterior. Este poder de decisión se pone de manifiesto, principalmente, en las sentencias, y mediante él se realiza la forma declarativa de la jurisdicción. En el ámbito tributario, según nuestro sistema, la sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos. Así lo estatuye el inciso segundo del artículo 273 del Código Orgánico Tributario y la jurisprudencia uniforme y reiterada, de aplicación obligatoria, sentada por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia. En la Resolución del Recurso de Casación N° 166-2004 de 21 de Septiembre de 2007, publicada en el Registro Oficial Suplemento N° 388 de 24 de Julio de 2008, la Sala de lo Fiscal expresa que “en aplicación de la norma indicada (Art. 273 del Código Orgánico Tributario), se desprende la evidente obligación que tiene la sala juzgadora para adentrarse, en el momento en que esté resolviendo el pertinente reclamo o recurso, en el análisis de los antecedentes que llevaron a la expedición de la Resolución dictada en única o última instancia que es motivo de la impugnación, y tal obligación debe aún cuando la parte afectada no haya esgrimido esas omisiones o ilegalidades, pues probablemente no las

conocía, ya que no puede estar informada de los trámites internos que se producen en la dependencia pública tributaria”¹⁵. Similar argumentación se registra en los siguientes fallos: 31-99 de 5 de Junio de 2002, publicado en el Registro Oficial N° 635 de 7 de Agosto de 2002; 55-2000 de 29 de Mayo de 2002, Registro Oficial N° 635 de 7 de Agosto de 2002; 66-2001 de 14 de Marzo de 2002, Registro Oficial 637 de 9 de Agosto de 2002.

2.2 Poder de Documentación e Investigación

Mediante este poder “el juez puede decretar y practicar pruebas encaminadas a demostrar los hechos materia de la controversia”¹⁶. Las peculiares motivaciones de la obligación tributaria requieren que la dirección y el impulso del proceso estén a cargo del órgano jurisdiccional, con amplia libertad de apreciación, aún apartándose de lo alegado por las partes. Esta circunstancia marca indudables diferencias entre el proceso tributario y otros tipos de procesos, correspondiendo al derecho positivo de cada país decidir si esa diferencia de reglas procesales puede tener un alcance amplio o limitado.

En el sistema ecuatoriano, de acuerdo al artículo 262 del Código Orgánico Tributario, la respectiva sala del tribunal distrital de lo fiscal, en ejercicio del poder de investigación, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, están facultados a ordenar de oficio la presentación de

¹⁵ Juicio de Impugnación N° 24880, seguido por José Begini L., Representante Legal de DENMARE S. A., contra el Director General del SRI., Sentencia de 3 de Octubre de 2008, Primera Sala, Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1.

¹⁶ Devis Echandía: Teoría General del Proceso, Buenos Aires , 1997, Pág. 100.

nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad.

Puede el juez tributario, incluso rechazar petición de diligencias probatorias solicitadas por las partes, cuando no se relacionen con la materia controvertida y están facultados para valorar pruebas que se hubieren presentado extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecer la verdad o ilustrar el criterio de los ministros. De allí, la naturaleza investigativa del proceso contencioso-tributario.

2.3 Poder de Coerción

Sin este poder, “el proceso perdería su eficacia y la función judicial se reduciría a mínima proporción”¹⁷. Sus prescripciones serían únicamente fórmulas o disposiciones vanas y sin eficacia alguna. En virtud de este poder, los jueces pueden imponer medidas de fuerza para hacer cumplir sus providencias o decisiones; con este poder también se procuran los elementos necesarios para la decisión.

En el sistema ecuatoriano los juzgadores, cuando lo consideren necesario, pueden ordenar a la administración que remita el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos y en caso de incumplimiento de esta orden, estará el juez, a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurran los funcionarios y empleados remisos en el

¹⁷ Devis Echandía: Teoría General del Proceso, Buenos Aires, 1997, Pág. 99.

cumplimiento de la orden impartida y las sanciones que les correspondan por su omisión; así lo establece expresamente el inciso tercero del artículo 270 del Código Orgánico Tributario.

2.4 Poder de Ejecución

Está relacionado con el de coerción, pero tiene su propio sentido, “pues si bien implica el ejercicio de la coacción y aún de la fuerza contra una persona, no persigue facilitar el proceso, sino imponer el cumplimiento de un mandato claro y expreso”¹⁸. Este poder tiene el juez para hacer cumplir, inclusive por la fuerza, las obligaciones impuestas en resoluciones judiciales.

En el sistema ecuatoriano, en relación directa a este poder que emana de la jurisdicción, prevé el artículo 278 del Código Orgánico Tributario: “El funcionario o empleado que, por interés personal, afecto o desafecto a una persona natural o jurídica, rehusare o se negare a cumplir, o impidiere el cumplimiento de las sentencias, resoluciones o disposiciones del Tribunal Distrital de lo Fiscal, será sancionado por prevaricato, con arreglo al Código Penal; más, los daños y perjuicios causados, los indemnizará la administración a que pertenezca dicho funcionario o empleado, con derecho de repetición de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 de la Constitución Política de la República, por la cuantía que, a solicitud del interesado, señale el mismo tribunal”.

¹⁸ Devis Echandía: Teoría General del Proceso, Buenos Aires , 1997, Pág. 101.

Muestra del ejercicio del poder de ejecución, constituye el pronunciamiento de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia dictada en el recurso de casación N° 53-2002, publicada en el Registro Oficial N° 55 de 4 de Abril del 2003, caso Nuques contra el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral, cuya parte fundamental señala: *“TERCERO.- En conformidad al Art. 101 numeral 10 del Código Tributario, compete a la Administración Tributaria acatar y cumplir los decretos, autos y sentencias expedidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal. Esta disposición tiene relación con el Art. 306 del Código de Procedimiento Civil que previene que la ejecución de la sentencia corresponde al juez de primera instancia, norma supletoria para el ámbito tributario, al tenor del Art. 237 del Código Tributario. El Art. 64 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la parte pertinente, dice: “Art. 64. El Tribunal, mientras no conste de autos la total ejecución de la sentencia o el pago de las indemnizaciones señaladas adoptará, a petición de parte, cuantas medidas sean adecuadas para obtener su cumplimiento, pudiendo aplicarse lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil para la ejecución de las sentencias dictadas en juicio ejecutivo”. Al no encontrarse previsto el caso en el Código Tributario, esta norma es aplicable, en conformidad con el inciso primero de dicho código que dice: “Art. 13.- Normas Supletorias. Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios de igualdad y generalidad”. En consecuencia, corresponde a la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 actuar en los términos previstos en el Art. 64 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, a cuyo propósito, como secuela del proceso que se dice archivado, debe darse curso a los procedimientos necesarios para el cumplimiento de la sentencia y para el cálculo de los daños y perjuicios a que hubiere lugar”.*

Evidencia este pronunciamiento, que no puede quedar burlada la decisión judicial, el poder de ejecución, hará efectivo el derecho declarado, por

cualquiera de los medios que prevé la legislación. De otra parte, vale recordar que uno de los deberes sustanciales de la Administración Tributaria es acatar y cumplir las sentencias expedidas por los Tribunales Distritales de lo Fiscal, so pena de ser sancionada por prevaricato, con arreglo al Código Penal, más los daños y perjuicios que ocasione el incumplimiento, según lo prevé el artículo 278 del Código Orgánico Tributario.

CUALIDADES DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL TRIBUTARIO

3.1 Independencia y Especialización

La independencia del Poder Judicial, se dice, es la más “preciosa” y fundamental de las garantías. Es la salvaguardia de todos los derechos de los ciudadanos, y el único refugio que éstos tienen contra la arbitrariedad. Las extralimitaciones de los otros poderes son cada vez más frecuentes y peligrosas.

La jurisdicción contencioso-tributaria se ejercita entre los particulares y las administraciones tributarias, los dos sujetos de derechos, que requieren la intervención del órgano jurisdiccional a fin de que resuelva la controversia, y quedan sometidos a la decisión firme de este órgano. “La condición primordial que debe reunir el órgano llamado a entender en el proceso tributario, es, su independencia de la administración activa. Una segunda condición es la especialización en la materia, pero con ser mucha la importancia de esto, no lo es tanto como aquella; la independencia configura la verdadera jurisdicción,

hace a su existencia misma; la especialización de los miembros, en cambio, es garantía de eficacia en las decisiones”¹⁹. Los órganos jurisdiccionales dirimientes de los conflictos deben por tanto, ofrecer las suficientes garantías de independencia, imparcialidad e idoneidad.

Las primeras y segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, 1956), resolución 6 del tema I, en Pág, 19; y, (Méjico, 1958), recomendación II sobre el tema I, se han pronunciado al respecto, afirmando que es opinión unánime que la revisión de los actos administrativos debe ser efectuada por jueces o tribunales que deben ser absolutamente independientes de la autoridad fiscal.

Esta exigencia ha sido señalada con elocuente franqueza y acogida en reuniones de carácter internacional, pudiendo afirmarse que es opinión unánime que la revisión de los actos administrativos, que supone un “enjuiciamiento de la administración” debe ser efectuado por “jueces o tribunales que, para merecer el nombre de tales, deben ser absolutamente independientes de la autoridad encargada de la gestión fiscal, gozando los miembros de tal judicatura, de todas las prerrogativas que el derecho interno del país acuerda a sus jueces ordinarios para preservar la jerarquía e imparcialidad de sus decisiones”²⁰.

Una materia tan fluida, en permanente transformación, como es la que

¹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, 3ª ed., volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, Pág. 696.

²⁰ Ibid, Pág. 697.

sirve de sustentación a los tributos, exige una magistratura independiente, especializada, ágil y organizada que posibilite una justicia eficaz y rápida, lo que no ocurre en la actualidad; pues, el atasco de litigios pendientes de resolución en los tribunales, es un problema que está presente en todos los países; las causas y las razones, son muchas y muy variadas.

En nuestro sistema, en conformidad con lo previsto en el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado, los administrados pueden, a su arbitrio, frente a un acto determinativo de obligación tributaria, proponer la reclamación administrativa ante la autoridad que la expidió, o impugnarlo directamente ante el órgano jurisdiccional. Los contribuyentes toman el camino de impugnar directamente ante el órgano jurisdiccional, provocando una verdadera “judicialización” de la aplicación de los tributos; circunstancia que origina la acumulación de causas pendientes de resolución en los tribunales distritales de lo fiscal, especialmente de Quito y Guayaquil.

Es preciso atenuar esta tendencia a la judicialización de la aplicación de los tributos; es necesario para ese efecto, que la gestión tributaria se cumpla con total sujeción a la ley, buscando solucionar las divergencias en sede administrativa; la excepción debe ser el juicio, y no la regla, como lamentablemente está ocurriendo. Ello sin duda, evitaría que todo, o casi todo resultado de la gestión tributaria, de inicio a un proceso judicial. Esta reflexión, de ninguna manera pretende desconocer la garantía constitucional del acceso a la administración de justicia y el principio constitucional de que todos los actos administrativos de cualquier autoridad del estado podrán ser

impugnados ante los correspondientes órganos de la Función Judicial, establecido en el artículo 173 de la Constitución de la República del Ecuador aprobada en referéndum por el pueblo ecuatoriano.

Continuando con las cualidades del órgano jurisdiccional, vemos que el juez tributario tiene que analizar cuestiones de técnica contable, financiera, económica y a menudo también problemas de orden económico, por lo que los jueces tributarios, a menos que sean versados en estas materias que se estudian en la especialización financiera, no podrán desempeñar su función a cabalidad.

Los tribunales especializados prestan más garantías de acierto; por su composición, preparación y especialización habrán estudiado y resuelto los difíciles problemas técnicos, económicos y contables.

La expresión del maestro Eduardo Riofrío Villagómez, “La organización jurisdiccional en materia tributaria y su purificación de todo nexo con la administración se impone para que el contribuyente no experimente la necesidad o el incentivo de la evasión para defenderse del peligro de la injusta aplicación del tributo”²¹, patentiza la exigencia de que los órganos jurisdiccionales encargados de dirimir los conflictos entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, ofrezcan las suficientes garantías de independencia, especialidad e imparcialidad.

²¹ Riofrío Villagómez, Eduardo, El Contencioso Tributario, obra inédita.

3.2 Integración

Es recomendación de las VII Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Pamplona-España en 1976, “que los órganos jurisdiccionales competentes para decidir los conflictos tributarios deben funcionar dentro del poder judicial y, en todo caso, fuera del ámbito del Poder Ejecutivo. En los países en que existan órganos jurisdiccionales dentro del poder ejecutivo, su estructura y funcionamiento deben ser organizados sobre la base de su independencia respecto a la Administración activa y contra sus fallos, deberán otorgarse, sin restricciones, recursos ante el poder judicial”.

En realidad, la integración de los órganos de administración de justicia tributaria, depende del ordenamiento constitucional, o de las ideas predominantes: en el poder judicial o en el ejecutivo y una tercera posibilidad, separado de ambos.

Apreciación personal, es considerar el conocimiento de lo contencioso tributario como una magistratura especializada dentro del poder judicial; por tanto, pienso que debe mantenerse esta integración. Es indispensable contar con un sistema de justicia tributaria autónomo de la administración, establecido jurisdiccionalmente.

Es importante destacar los rasgos más sobresalientes acerca de la organización y composición de los tribunales jurisdiccionales. Al efecto, resulta oportuno conocer los sistemas que rigen en Méjico, Estados Unidos de

América y Ecuador.

En México, con la Ley de Justicia Fiscal en 1.936, se creó el Tribunal Fiscal de la Federación como órgano especializado para conocer del contencioso tributario. En 1.967 con La Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, pasó a constituir un ordenamiento separado. “Se trata de un tribunal administrativo dotado de plena autonomía, integrado por 22 magistrados nombrados cada seis años por el Presidente de la República a propuesta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con ratificación por el Senado de la Nación”²².

Entre sus características suelen destacarse, en primer término, que es un organismo “enmarcado en el Poder Ejecutivo”; tiene plena autonomía orgánica y actúa por delegación de facultades; se pone en marcha mediante una acción o demanda, no por recurso; es un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción; la sentencia sólo puede reconocer el acto administrativo o declararlo nulo; su competencia está constituida por la materia fiscal; carece de competencia para declarar la inconstitucionalidad de las leyes.

Las controversias tributarias se desarrollan en tres etapas independientes: a) De carácter oficioso, ante la autoridad administrativa, con un solo recurso llamado de revocación; la decisión final es ejecutable a menos que el Tribunal Fiscal lo suspenda mediante aseguramiento del interés fiscal; b)

²² Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, 3ª ed., volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, Pág. 698.

Terminada la etapa oficiosa, se abre la contenciosa con la demanda ante el Tribunal Fiscal, que asume el carácter de un juicio, contestación, pruebas, alegatos, fallo; c) Finalmente, está previsto un juicio de amparo ante la Suprema Corte, cuando el interés del asunto no está determinado, o no sea determinable. El Tribunal Fiscal Mexicano, ha conquistado autoridad por su actuación imparcial; a través de su jurisprudencia, se ha convertido en un órgano creador de la doctrina sobre el derecho fiscal mejicano.

En la composición y funcionamiento del sistema norteamericano, la "Tax Court o Corte Federal de lo Estados Unidos"²³, está integrada por jueces nombrados por el Presidente de los Estados Unidos con acuerdo del Senado, por el término de doce años, pudiendo ser removidos únicamente por "ineficacia, inobservancia de sus deberes, o delitos en el cargo". El Presidente o Chief Juge es designado cada dos años por la Corte y tiene la facultad de formar decisiones o salas, de uno o más miembros, como también de integrarlas en caso de producirse alguna vacante. Las normas procesales básicas se hallan establecidas en el Código Fiscal, sección 7451, pero el tribunal las pone en marcha y complementa con su propio reglamento, disponiendo de amplias facultades acerca de la conducción de los casos.

La resolución administrativa es recurrible, con efecto suspensivo, ante la Tax Court, que pese a su condición de organismo ubicado en la rama ejecutiva, "en razón de la modalidad de su actuación, su naturaleza y carácter y

²³ Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, 3ª Ed., volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, Pág. 701.

la fuerza y efecto de sus decisiones, constituye en la práctica, una corte legislativa”²⁴, con lo cual quiere significarse que es un organismo que actúa por delegación directa del poder legislativo.

Su status jurídico ha sido precisado, al decir que es “un tribunal judicial que actúa en el sistema judicial federal”. Una repartición (agency) judicial independiente, cuya acción no está sujeta a supervisión o revisión en la rama ejecutiva del estado, sino únicamente por las cortes federales de apelación; judicialidad que permite sostener la inaplicabilidad del Administrative Procedure Act.

En principio, los fallos de dicho tribunal son definitivos, no obstante lo cual son apelables, previo pago o afianzamiento del crédito fiscal, ante las Cortes de Apelación de Circuito y en la Capital ante la Corte de Apelaciones del Distrito de Columbia; a parte de esto, también son revisables por vía de acción de repetición ante la Court of Claims, que es otro organismo independiente que ejerce poderes judiciales en las controversias entre el estado y los particulares, por delegación legislativa.

La Corte Fiscal es un tribunal de plena jurisdicción, de modo que puede rever ampliamente la decisión administrativa, sin restricción de ninguna naturaleza; por otra parte, su libertad de acción, y la colaboración que deben prestar las partes, permite solucionar gran número de casos sin forma de juicio

²⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, 3ª Ed., volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, Pág. 702.

y aliviar de tal manera lo que podría ser una tarea abrumadora, incrementando la eficacia práctica del sistema.

La composición y funcionamiento del sistema ecuatoriano²⁵, bajo la Constitución de 1.946, correspondía al Consejo de Estado presidido por el Presidente de la Corte Suprema de Justicia e integrado por un senador, un diputado, dos ciudadanos elegidos por el Congreso, el Contralor General de la nación, el Procurador General de la Nación, un representante del Consejo Nacional de Economía, el Presidente del Tribunal Supremo Electoral, un representante de las Fuerzas Armadas y el Presidente del Instituto Nacional de Previsión, que tuvo la condición de Tribunal de lo Contencioso Administrativo, y dentro de éste, el contencioso tributario, para conocer las impugnaciones contra las resoluciones de la administración tributaria.

El Tribunal Fiscal de la República fue creado mediante Decreto Ley de Emergencia N° 10, de 15 de Junio de 1.959, publicado en el Registro Oficial N° 847 de 19 de Junio de 1.959, independiente de la administración e independiente de la Función Judicial, contaba con una sola Sala de tres ministros jueces.

El Tribunal Fiscal de la República, en su especie fue el segundo de Latinoamérica después del Tribunal Fiscal de la Federación de México establecido en 1.928. Desde la creación del Tribunal Fiscal de la República, sería este órgano el encargado de administrar justicia, el que decida en

²⁵ Reseña Histórica, R. Garcés Moreano, Quito, Diciembre de 2007, documento inédito.

definitiva sobre la legalidad del cobro de los impuestos en el país.

Mediante Ley de 2 de Noviembre de 1.960, dictada por el Congreso Nacional, publicada en el Registro Oficial N° 6 de 14 de Noviembre de 1961 se asigna a la competencia del Tribunal Fiscal de la República el conocimiento y resolución de las cuestiones aduaneras, sacándola de la órbita del denominado Jurado de Aduanas regido por la Ley de Aduanas.

Con Decreto Ley de Emergencia N° 29, publicado en el Registro Oficial N° 490 de 25 de Junio de 1.963, en el Gobierno Constitucional de la época, expide el Código Fiscal. Varias de sus normas se refundieron en la Ley Orgánica de Hacienda Codificada.

La Constitución Política de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial N° 133 de 25 de Mayo de 1.967, constitucionalizó al Tribunal Fiscal de la República. Con Decreto Supremo N° 489 de 18 de Septiembre de 1.970 se creó la Segunda Sala del Tribunal Fiscal de la República integrada por tres ministros jueces. Con Decreto N° 475 de 14 de Junio de 1.972, publicado en el Registro Oficial N° 86 de 22 de Junio de 1.972, fue creada la Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la República con tres ministros jueces.

Con Decreto Supremo N° 1016-A de 6 de Diciembre de 1.975, publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 958 de 23 de Diciembre de 1.975 se expidió el Código Tributario Ecuatoriano. El Art. 444 del Código derogó expresamente el Código Fiscal de la República.

La Ley N° 20 de 16 de Diciembre de 1.992, reformativa de la Constitución Política de la República, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 93 de 23 de Diciembre de 1.992, suprime el Tribunal Fiscal de la República, poniendo término a treinta y cuatro años de existencia, de un órgano de administración de justicia tributaria independiente de la administración, e igualmente independiente de la Función judicial.

En lugar del Tribunal Fiscal de la República se crearon cuatro Tribunales Distritales de lo Fiscal cuya jurisdicción fue fijada posteriormente por la Corte Suprema de Justicia.

La Constitución Política publicada en el Registro Oficial N° 1 de 11 de Agosto de 1.998, establece que los Tribunales Distritales de lo Fiscal forman parte de la Función Judicial y están subordinados a la Corte Suprema de Justicia. Dichos Tribunales tienen competencia para conocer y resolver los asuntos de naturaleza tributaria que la ley asignaba al Tribunal Fiscal de la República.

Dentro de la nueva organización del contencioso tributario se atribuye a la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia competencia para conocer y resolver los recursos de casación que se formulen respecto de los fallos expedidos en asuntos de conocimiento por los Tribunales Distritales de lo Fiscal.

Por expreso mandato constante en la Disposición Transitoria Décima Tercera de la Ley N° 20, reformativa de la Constitución Política de la República, publicada en el Registro Oficial, Suplemento N° 93 de 23 de Diciembre de 1992, el Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, con sede en la ciudad de Quito está obligado a proseguir con el conocimiento y resolución de todas las causas que, a nivel nacional, se encontraban en trámite y pendientes de resolución por parte del antiguo Tribunal Fiscal de la República.

Esta decisión, sin duda alguna, fue la causante de la acumulación de muchas causas pendientes de resolución que, por lo que se conoce, eran en número de cinco mil, que no han podido ser evacuadas sino en mínima parte, ya que debido al enorme número de causas nuevas iniciadas a partir de 1993 en que entran a funcionar los Tribunales Distritales de lo Fiscal, ha hecho que toda humana capacidad de evacuarlas sea imposible frente a la realidad.

Tampoco puede desconocerse que al momento existen causas pendientes de resolución de ínfima cuantía en la moneda de actual curso legal que valen menos que el costo material de una resolución; hay causas pendientes de personas naturales fallecidas y de personas jurídicas extinguidas, que no pueden ser declaradas en abandono, puesto que el trámite ha concluido, de acuerdo a la jurisprudencia obligatoria sentada por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

La solución para semejante problema estaría en manos de la legislatura a través de una ley específica. En algo podría aliviar la situación de sobrecarga

actual la posibilidad de crear dos Salas más en el Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1., empero, a nadie puede extrañar que sea cual sea la solución que se adopte, en último término, es una decisión política.

Tanto el Tribunal Fiscal de la República, durante sus treinta y cuatro años de existencia, como los Tribunales Distritales de lo Fiscal en los quince años corridos desde su establecimiento y entre ellos, particularmente el Tribunal N° 1 con sede en la ciudad de Quito, ha desarrollado su actividad, según el caso, en base a dos leyes rectoras: el Código Fiscal entre 1.963 y 1.975 y el Código Tributario entre 1.976 y el 2.008.

El Código Tributario expedido en Diciembre de 1.975, ha merecido el reconocimiento de los entendidos en la materia que regulan sus normas; así en opinión del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, es un texto legal de gran perfección que constituye un innegable avance en la legislación tributaria.

Luego de su expedición, ha merecido crítica favorable de muchos organismos internacionales versados en la materia tributaria, tales como el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID que lo revisó en proyecto y que destacó un representante para conocer su avance. El Centro Interamericano de Estudios Tributarios CIET que formuló recomendaciones para mejorar su espíritu y el Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT. Empero, probablemente el comentario más destacable provino de las Sextas Jornadas Luso Hispano Latinoamericanas realizadas en la ciudad de Pamplona, España, en 1.976.

Igual de importantes han sido las observaciones favorables formuladas en varias Jornadas de Estudios realizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

El artículo 178 de la Constitución de la República del Ecuador, aprobada en referéndum por el pueblo ecuatoriano, establece los órganos jurisdiccionales, en el siguiente orden: la Corte Nacional de Justicia; las Cortes Provinciales de Justicia; los Tribunales y Juzgados que establezca la ley; y, los Juzgados de Paz. El inciso primero del Art. 186, de la Constitución, respecto a las cortes provinciales dice que se organizarán en salas especializadas en las materias que correspondan con las de la Corte Nacional de Justicia. El artículo 178 numeral 3 y el artículo 186 inciso segundo prevén la existencia de tribunales, además de las cortes provinciales.

Respecto a la administración de justicia en materia contencioso tributaria, se podría sostener válidamente la existencia de los tribunales distritales de lo fiscal, que no formen parte necesariamente de las cortes provinciales y que continúen siendo los que conozcan y resuelvan las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los particulares, cuya sentencia pase en autoridad de cosa juzgada sin que pueda ser revisada por ningún otro órgano jurisdiccional, salvo el recurso extraordinario de casación ante la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Nacional.

Una materia como la tributaria, tan fluida y en permanente transformación, exige una magistratura especializada y ágil que posibilite una justicia eficaz y rápida, exigencia que penosamente no se cumple; sin embargo, hay que conseguirla, sin duda, fortaleciendo al órgano de administración de justicia tributaria.

EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO

El ilustre maestro doctor Eduardo Riofrío Villagómez²⁶, nos enseña “el contencioso tributario no es sino una parte del contencioso administrativo, de manera que la teoría general de éste último se ha de aplicar al primero, en sus aspectos fundamentales. Sin embargo, por la naturaleza especial de la relación fiscal entre el estado y demás sujetos activos de la obligación tributaria y los contribuyentes, se rige en parte por sus principios y conceptos propios”, destacando el principio de investigación y el principio de impulsión de oficio; lo cual sin duda, refleja el carácter investigativo del proceso tributario.

En el ejercicio de la gestión tributaria la Administración activa, puede lesionar derechos subjetivos del contribuyente, por violación o indebida aplicación de la ley, desviación o exceso de poder contra lo cual reacciona el afectado. Surge entonces una contienda que se denomina “contencioso-tributario”; pues, en efecto, como su nombre lo indica, lo “contencioso” implica contienda, controversia entre partes respecto de un mismo asunto o cuestión.

²⁶ Riofrío Villagómez, Eduardo, El Contencioso Tributario, obra inédita.

El término “tributario” califica la naturaleza de la contienda. Las partes son, el órgano o los funcionarios de la administración que, en ejercicio de la gestión tributaria expidieron el acto administrativo materia de la contienda; y, los administrados, esto es, él o los contribuyentes contra quienes se expidió aquel acto administrativo. Con este antecedente práctico, se ha elaborado el siguiente concepto del Contencioso-Tributario: “Lo Contencioso-Tributario es una controversia entre contribuyentes y la administración sobre asuntos relacionados con la aplicación de la ley tributaria que para dirimirla se somete a la decisión de un tercero a quien la ley le atribuye esa competencia”²⁷.

Se ha propuesto mirar lo contencioso-tributario, en teoría, desde el punto de vista del contribuyente; desde el punto de vista de la administración; y desde el órgano competente para resolverlo.

“Desde el punto de vista del administrado, esto es, del contribuyente o responsable, es el medio del que se vale para acudir ante la jurisdicción en defensa de sus derechos. En lo que respecta a la administración, el contencioso-tributario implicaría el proceso en virtud del cual, un órgano independiente de la Administración Activa, con función jurisdiccional tiene facultad de revisar la legalidad del acto administrativo, y por ende de anularlo, revocarlo o modificarlo por demanda del contribuyente o de un tercero interesado, a quien se le ha negado, definitivamente en fase administrativa su pretensión. Desde el punto de vista del órgano competente, lo contencioso-tributario significa la jurisdicción, es decir, la potestad de juzgar la contienda o

²⁷ García Mancheno, Vicente, Boletín del Tribunal Fiscal N° 31, Quito, 1984, Pág. VII.

controversia tributaria y el conjunto de normas que regulan ese proceso para el conocimiento y resolución de la controversia que pasa en autoridad de cosa juzgada”²⁸.

Podemos resumir, que el contencioso-tributario supone un enjuiciamiento de la Administración Tributaria, ante un órgano jurisdiccional independiente, que se inicia por demanda contra la Autoridad u órgano de la Administración que expidió el acto que lesiona.

No cabe duda de que el Contencioso-Tributario tiene esencialmente por objeto controlar la actividad de la Administración respecto a la legalidad del procedimiento de imposición en relación al contribuyente afectado; por tanto, desde este punto de vista significa protección de los particulares frente a la administración.

La doctrina nos habla de tres sistemas principales que pueden considerarse en relación con la estructura y funcionamiento del contencioso tributario: a) el contencioso tributario compuesto por jueces y tribunales independientes de la administración fiscal y separados de la rama jurisdiccional; b) el contencioso tributario incluido en la administración fiscal pero con relativa independencia de la misma, ya que el nombramiento y remoción de los jueces y magistrados correspondientes es diferente al procedimiento utilizado para nombrar los demás funcionarios públicos, lo cual “garantiza” la autonomía decisoria de aquellos frente a estos; y c) el

²⁸ García Mancheno, Vicente, Boletín del Tribunal Fiscal N° 31, Quito, 1984, Pág. VIII.

contencioso tributario incluido en la rama jurisdiccional, independiente de la administración en forma radical. Los sistemas existentes en la mayoría de los países corresponden con los dos últimos indicados.

El contencioso tributario independiente de la administración activa y de la rama jurisdiccional, tiende a ser un sistema que se confunde con el existente dentro de la misma administración tributaria (tribunales administrativos tributarios) aunque con decisión autónoma frente a aquella administración e integrado en forma semejante a los tribunales existentes en la rama jurisdiccional. Esta forma del contencioso tributario implica necesariamente la posibilidad, si no se establece que sus decisiones hacen tránsito a cosa juzgada, de la revisión de tales decisiones, ante un más alto tribunal, como podría ser el Consejo de Estado.

El tercer sistema es el más tradicional puesto que en la vía administrativa, si bien puede ser discutido el crédito fiscal, no lo es ante verdaderos jueces o tribunales, sino ante funcionarios administrativos sin autonomía decisoria al depender de la organización jerárquica que estructura toda institución ejecutiva o administrativa, y de la que emana, en sentido vertical descendente, determinadas órdenes e instrucciones y ante todo circulares interpretativas de las disposiciones legales y aun de las reglamentarias.

Posición personal es considerar el conocimiento del contencioso tributario como una magistratura especializada constituida como tribunal dentro del poder judicial, revestido de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y

probado por las partes.

4.1 Conflicto de Intereses

El supuesto general del contencioso tributario es el conflicto de intereses vinculados al tributo, para cuya solución el Estado interviene ejerciendo su potestad jurisdiccional.

De manera general los conflictos de intereses en el ámbito tributario, se presentan básicamente en las siguientes situaciones:

1. Ante la ejecución del crédito tributario;
2. Ante la impugnación por los sujetos pasivos tributarios de las resoluciones administrativas que determinan sus tributos;
3. Ante la impugnación por los presuntos infractores de las resoluciones administrativas que les imponen sanciones;
4. Ante las reclamaciones de repetición por tributos que el presunto sujeto pasivo ha creído haber pagado indebidamente;
5. Ante las reclamaciones de repetición por sanciones pecuniarias que los presuntos infractores han creído haber pagado injustamente.

En todos estos casos nos hallamos frente a “conflictos de intereses” que ponen en ejercicio la potestad jurisdiccional del Estado. “Nace entonces una nueva relación jurídica: la relación jurídica procesal tributaria”²⁹.

²⁹ Villegas, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario, Tomo I, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1984, Pág. 345.

Es lógico “suponer el deseo de la administración de aplicar correctamente la ley, pero no es menos evidente que nadie puede garantizar una correcta aplicación de las normas siempre y en todo caso; que aún dando por supuesta la correcta aplicación de las normas, los resultados obtenidos no tienen que ser universalmente aceptados; y, tratándose de la aplicación de normas tributarias, es frecuente encontrar personas que se consideran lesionadas en sus derechos por estimar que “su caso” no ha sido valorado en todas las circunstancias”³⁰.

Por todas estas razones, señala la doctrina, los ordenamientos jurídicos suelen establecer mecanismos de tutela que, a un mismo tiempo, controlan la aplicación de las leyes y tratan de ofrecer a los ciudadanos protección contra los posibles excesos, errores o dilaciones de la administración. Esos mecanismos de tutela, por lo general encomendados al poder judicial o a órganos diferenciados de la administración activa, “constituyen el núcleo del contencioso tributario”.

En derecho tributario, la fase contenciosa, tiene siempre lugar después de que la administración, mediante el correspondiente proceso administrativo, ha llegado a cierto resultado.

El desconocimiento o alteración de un presupuesto de derecho, o de un

³⁰González Eusebio, Tratado de Derecho Tributario, Tomo Segundo, Dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis S. A., Bogotá- Colombia, 2001, Pág. 643.

presupuesto de hecho; la violación de un derecho subjetivo particular, en el ejercicio de la facultad determinadora, puede generar el “conflicto de intereses” y dar paso a la acción que pone en marcha al contencioso tributario.

El doctor Eduardo Riofrío Villagómez, presenta en otros términos los supuestos que pueden dar inicio al contencioso tributario: “Los principios que se traducen en el universal “no puede haber impuesto sin ley” y la “uniformidad o igualdad” del tratamiento en igualdad de situaciones económicas de los causantes, conducen a que se puedan poner impugnaciones de las resoluciones administrativas, no solo por cuestiones de derecho sino también de hecho, especialmente de carácter contable, por lo que no siempre la sobreestimación de la obligación tributaria proviene de cuestiones de derecho, sino a menudo y más generalmente, de cuestiones de hecho y de técnica contable y financiera”³¹.

Esta visión del supuesto del contencioso tributario, ha de llevar a los juzgadores a examinar en primer término, si la controversia a resolver se origina en una diferente interpretación de la norma tributaria, o si se trata de cuestiones de hecho o de técnica contable; o comprende los dos supuestos. La respuesta que se de, marcará el desarrollo del proceso; pues tratándose la litis de aspectos de puro derecho, podría no tener lugar la etapa de prueba. En tanto que en las controversias que se originan en cuestiones fácticas, la etapa probatoria, los medios de prueba, la carga de la prueba, la valoración y

³¹ Riofrío Villagómez, Eduardo, El Contencioso Tributario, obra inédita.

la prueba oficiosa, hacen mirar en su real dimensión al contencioso tributario.

Una definición descriptiva del proceso contencioso tributario nos enseña, “que es el cauce jurídico previsto en la mayoría de los ordenamientos jurídicos contemporáneos para tutelar los intereses legítimos y derechos subjetivos de los contribuyentes, por medio de la impugnación de un acto impositivo, considerado ilegítimo y lesivo para sus intereses, cuya anulación solicitan”³².

De esta definición el profesor Eusebio González García, señala que pueden dilucidarse las siguientes notas fundamentales: “1º, el actor es el contribuyente; 2º, lo que el contribuyente pide al tribunal es la anulación del acto ilegítimo que lesiona sus derechos; pero mediante esta petición el contribuyente simultáneamente puede a) procurar la satisfacción de su derecho, mediante la anulación del acto ilegítimo, y obligar a la administración a devolver lo indebidamente ingresado; b) pedir al Tribunal que fije él mismo, u ordene a la administración fijar los términos precisos de la pretensión; y c) controlar la legalidad del acto administrativo de imposición”.

Centrándonos en nuestro ordenamiento, el Código Tributario, establece que las funciones de la administración tributaria comprende dos gestiones distintas y separadas: la determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten. El resultado de la gestión de las administraciones tributarias, puede dar lugar a

³²González Eusebio, Tratado de Derecho Tributario, Tomo Segundo, Dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis S. A., Bogotá- Colombia, 2001, Pág. 654.

que los contribuyentes, responsables o terceros se sientan afectados o lesionados en sus intereses, pudiendo impugnarlos ante los tribunales distritales de lo fiscal, que correspondan al domicilio del actor, dando inicio al contencioso tributario.

La administración tiene la facultad de verificar, complementar y enmendar las declaraciones de los particulares. En general puede fiscalizar y controlar las declaraciones de impuestos hechas por los particulares y debe determinar la obligación tributaria cuando los mismos no presenten declaraciones. “Frente a todos estos supuestos la administración emite actos administrativos de determinación de tributos, los cuales sustituyen a las determinaciones efectuadas por los particulares y prevalecen sobre las mismas, sin perjuicio del derecho de ellos de impugnar dichos actos acudiendo a las vías administrativa y contenciosa”³³.

El doctor José Vicente Troya Jaramillo, explica con claridad como funciona el sistema: “frente a los resultados de la verificación o determinación que realiza la administración, los sujetos pasivos pueden en la vía administrativa proponer una reclamación; cuando la administración conoce las reclamaciones y recursos de los administrados, expide sus resoluciones, produce nuevos actos administrativos, ya de determinación, ya de recaudación de tributos. Lo que ocurre es que los primeros son actos administrativos de iniciación y los segundos, las resoluciones, actos administrativos ulteriores,

³³ José Vicente Troya Jaramillo, “El Contencioso Tributario en el Ecuador”, Corporación Editora Nacional Quito, 2002, Pág. 8.

expedidos con ocasión de reclamaciones y recursos; lo relevante es diferenciar entre actos de determinación y actos de recaudación, y no entre estos dos, como si fuese una sola gestión y los actos resolución, los que o son determinación, o lo son de recaudación”³⁴.

Según nuestro ordenamiento tributario, la determinación de tributos puede efectuarse de tres maneras: por el contribuyente o en general por el sujeto pasivo, mediante declaración; por la administración; o de modo mixto.

Los tributos sujetos a declaración son determinados por el particular, en cuyo caso, no existe un acto administrativo de determinación de tributos. La declaración es un acto del particular efectuado en cumplimiento de la ley, o en acatamiento a una orden de autoridad, en los casos que la ley lo permite.

En la determinación mixta “concurren particulares y administración, cada parte juega un rol diferente”. Los particulares están obligados a proporcionar a la administración los datos necesarios referentes a casos tributarios ocurridos, sin llegar por si mismos a determinar y liquidar los créditos tributarios. La administración con base a esos datos y a otros que pueda acopiar, incluso los que deben proporcionar funcionarios públicos obligados a ello, es quien debe efectuar la determinación tributaria.

En la determinación por la administración y en la determinación mixta

³⁴ José Vicente Troya Jaramillo, “El Contencioso Tributario en el Ecuador”, Corporación Editora Nacional Quito, 2002, Pág. 8.

nos encontramos frente a actos administrativos que deben ser escritos y motivados, gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, y deben ser notificados para su eficacia; pueden ser invalidados por vicios de competencia o de procedimiento. En todo caso, debemos tener en claro la facultad de la administración para determinar y verificar y el derecho del contribuyente para impugnar los actos de determinación ante los órganos jurisdiccionales, de acuerdo a los procedimientos previstos en el ordenamiento jurídico.

4.2 Competencia del Juzgador Tributario en el Ecuador

A los tribunales distritales de lo fiscal, bajo el ordenamiento vigente, corresponde el conocimiento de las acciones de impugnación, de las acciones directas y de otros asuntos previstos en la ley. Las sentencias que dicten son definitivas, producen cosa juzgada, y no pueden por tanto, ser revisadas por ningún otro juez o tribunal. La única salvedad es el recurso de casación que debe ser resuelto por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia. Consecuentemente, los tribunales distritales de lo fiscal, son órganos con jurisdicción privativa en materia tributaria, porque a ellos les ha sido atribuida con exclusividad el conocimiento de la misma.

Las sentencias de los tribunales distritales de lo fiscal declaran el derecho y dicen como se han de aplicar las normas en el caso concreto. La administración practica las liquidaciones, elimina los títulos de crédito, archiva los expedientes, si fuere el caso, efectúa devoluciones de lo pagado

indebidamente, cobra intereses y multas, y, en general, procede según lo que hubiese dispuesto el respectivo tribunal distrital de lo fiscal.

En el contencioso tributario lo que pretende el actor es desvirtuar la presunción de legitimidad de que goza el acto administrativo. La presunción de legitimidad connota que el acto administrativo se tiene por legítimo mientras no se demuestre lo contrario. Por otra parte, si bien a la declaración de impuestos realizada por el contribuyente no se le puede atribuir la presunción de legitimidad, se la debe tener como real y veraz, mientras no se objete su contabilidad y registros; tanto más que, el ordenamiento, la toma como definitiva y vinculante para el sujeto pasivo.

La presunción de ejecutoriedad va de la mano de la presunción de legitimidad, afirma el doctor Troya Jaramillo. “Si un acto se presume legítimo debe cumplirse. Cuando el particular impugna la presunción de legitimidad de suyo impugna también la de ejecutoriedad que es su consecuencia”³⁵.

Las razones o fundamentos de la acción de impugnación, las resume el estudio que examinamos, en el siguiente orden: el actor puede considerar que el acto administrativo objeto de la impugnación es nulo, por haberse emitido por autoridad incompetente o porque se lo ha emitido prescindiendo de formalidades que hayan influido en el sentido o significación del acto o que hayan producido indefensión del administrado; puede el demandante estimar

³⁵ José Vicente Troya Jaramillo, “El Contencioso Tributario en el Ecuador”, Corporación Editora Nacional, Quito 2002, Pág. 9.

que el acto administrativo es producto de una errónea interpretación de las normas, produciéndose un diferendo de puro derecho, pues, la administración entiende de un modo las normas y el particular de otro.

Puede ocurrir que actor y demandado estén de acuerdo en la realidad de los hechos, pero no en su alcance y significación, o bien puede acontecer que los litigantes ni siquiera estén acordes en la realidad y ocurrencia de determinados hechos. Pueda sostener quien impugna, que el acto es ineficaz por no habérselo notificado, caso en el cual no se discute su validez.

Otros supuestos que añadimos a los ya anotados, podrían tener como fundamento la caducidad de la facultad de la administración tributaria para determinar la obligación; o puede sostenerse como fundamento de la impugnación, que ha operado en favor de quien propuso una reclamación administrativa el silencio positivo, por lo que acude al órgano jurisdiccional para que se le reconozca el efecto previsto en la ley.

El estudio que analizamos señala entre las acciones de impugnación también las previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 220 del Código Tributario, previstas para impugnar reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictados en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes, en el supuesto del número 1. Para que ello suceda, señala el doctor Troya Jaramillo, debe ocurrir no solo la expedición de la norma reglamentaria, sino su aplicación al caso concreto. La acción de impugnación

la puede proponer únicamente el particular perjudicado por la aplicación de la norma reglamentaria. En este caso la decisión del tribunal no es de carácter general, sólo tiene eficacia, en referencia al actor y al caso concreto; cabe aclarar que la norma reglamentaria sigue teniendo vigencia.

El supuesto del numeral 2 del referido artículo 220, está previsto para lograr la anulación total o parcial de la norma reglamentaria con efecto general, argumentándose que no fue expedida por quien debía hacerlo, o porque para su expedición no se observaron los procedimientos previstos en el ordenamiento legal; o que la norma impugnada riñe en su tenor con una de jerarquía superior. “No cabe que un reglamento contradiga la ley o la Constitución”.

No se trata en este caso del numeral 2, de la lesión a un derecho subjetivo; la acción es objetiva y persigue el imperio de la juridicidad, por ello la pueden intentar no solo quienes tengan interés directo, sino también las entidades privadas que representen actividades económicas y profesionales, o por las entidades del estado. La resolución del tribunal distrital de lo fiscal tiene efectos generales, quedando la norma, total o parcialmente anulada.

El Código Orgánico de la Función Judicial publicado en el en el artículo 185 asigna competencia a la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para conocer y resolver las acciones de impugnación que se propongan contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter

tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Su resolución se publicará en el Registro Oficial.

Considero adecuado que se haya atribuido esta competencia que antes la tenían los tribunales distritales, exclusivamente a la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, lo cual asegura un solo criterio en la resolución, lo cual si bien se ha mantenido en el sistema anterior, dejaba la posibilidad de que un tribunal se pronuncie de una manera y otro de forma diferente o contrapuesta.

También corresponde a los tribunales distritales de lo fiscal, conocer las acciones directas previstas en el artículo 221 del Código Tributario Orgánico, como las que se proponen para que se declare la prescripción de los créditos tributarios, los intereses y multas; las de pago por consignación cuando el funcionario recaudador por sí o por orden de autoridad administrativa superior se negare a recibir en todo o en parte el pago de una obligación tributaria.

Las de nulidad de procedimiento coactivo por omisión de solemnidades sustanciales; las de nulidad de remate; las de pago indebido. Las excepciones a la coactiva, "verdadera impugnación del coactivado al procedimiento recaudatorio"; las de tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en el mismo procedimiento coactivo.

Las sanciones por incumplimiento de deberes formales se las debe

imponer mediante resolución; el perjudicado puede proponer acción de impugnación en contra de tales resoluciones ante los tribunales distritales de lo fiscal.

En otro ámbito de la competencia de los tribunales distritales de lo fiscal, les corresponde conocer la etapa del juicio en el juzgamiento de los delitos tributarios y aduaneros; por tanto, deben expedir sentencia condenatoria o absolutoria a los encausados por estos delitos.

La competencia para conocer y resolver la etapa del juicio en materia penal tributaria asignada a los tribunales distritales, se pensó sería temporal por la necesidad de aplicar el nuevo Código de Procedimiento Penal vigente desde el 2001 que implantó el sistema oral en el juzgamiento de los delitos; sin embargo, se la mantiene indefinidamente, sin reparar que el juzgamiento en materia penal, exige una especialización en la materia. De ahí la necesidad de establecer los tribunales penales tributarios.

Adicionalmente, los tribunales distritales de lo fiscal, con el ordenamiento Constitucional anterior tenían la calidad de jueces constitucionales; pues, en conformidad con el artículo 47 de la Ley Orgánica de Control Constitucional, por ser jueces de instancia, eran competentes para conocer y resolver los recursos de amparo constitucional. La distracción de su naturaleza de jueces tributarios para atender asuntos constitucionales, ha ocasionado dificultades a los tribunales, pues han tenido que postergar la atención de los asuntos tributarios y dar preferencia a la tramitación y

resolución de los amparos constitucionales.

El Código Orgánico de la Función Judicial publicado en el Registro Oficial Suplemento N° 544 de 9 de Marzo de 2009, en su Disposición Transitoria Cuarta prevé que los actuales tribunales distritales de lo contenciosos administrativo y fiscal funcionarán con el régimen y competencias establecidos antes de la vigencia de este Código hasta que el nuevo Consejo de la Judicatura integre las nuevas salas de las Cortes Provinciales. Por tanto, las normas del Código Orgánico Tributario que regulan la competencia y la sustanciación de los juicios ante los Tribunales Distritales seguirán observándose hasta que se cumpla el supuesto previsto en la aludida Disposición Transitoria Cuarta. No obstante, por haber sido derogado expresamente el inciso primero del artículo 355 del Código Orgánico Tributario, por el numeral 2 de la Disposición Reformatoria y Derogatoria Octava del Nuevo Código Orgánico de la Función Judicial, las causas por ilícitos tributarios, incluidos los aduaneros, a partir del 9 de marzo de 2009, deben pasar a conocimiento de los Tribunales Penales Ordinarios.

4.3 Naturaleza del Proceso Contencioso Tributario

En opinión del doctor José Vicente Troya Jaramillo, “El que se determine y recaude tributos en la forma y medida que establece la ley, excede del puro interés privado, pues tales ingresos sirven para financiar obras y servicios públicos y son instrumentos de política económica de gran importancia³⁶”; por

³⁶José Vicente Troya Jaramillo, El Contencioso Tributario en el Ecuador, Corporación Editora

tanto, “el objeto de la litis es de orden público”, de allí la naturaleza cuasi oficiosa del contencioso tributario.

Cabe reflexionar sobre la calificación de “orden público del objeto de la litis”. Sabemos que el tributo es una institución de derecho público; que es una prestación exigida unilateralmente por el Estado a los particulares para solventar el gasto público, en virtud de su potestad de imperio. “Modernamente se pone de relieve que el deber de contribuir no se explica exclusivamente por la sujeción a la potestad del Estado, sino que además se basa en la pertenencia del individuo a la colectividad organizada, y en último término a la solidaridad”³⁷. Consecuentemente, los tributos existen para que el Estado cuente con recursos y pueda cumplir sus fines; por ello, el que se determine y recauden los tributos excede el puro interés privado, de allí se explica que el objeto de la litis en los juicios tributarios sea de interés público; es decir, interesa a todos los individuos pertenecientes a la colectividad organizada en forma de Estado.

En el mismo orden, cabe señalar que el contencioso-tributario, tiene una condición intermedia entre el principio dispositivo o de impulso de partes que domina el proceso civil y el oficioso inquisitivo que domina el proceso penal. Las peculiares motivaciones de la obligación tributaria requieren que la

Nacional, Quito, 1990, Pág. 178.

³⁷ Amatucci, Andrea, II Concetto di tributo en Trattato di Diritto Tributario, ANNUARIO, CEDAM., 2001, PP.623.

dirección y el impulso del procedimiento estén a cargo del órgano jurisdiccional, con amplia libertad de apreciación, aún apartándose de lo alegado por las partes.

Esta circunstancia marca indudables diferencias entre el proceso tributario y otros tipos de procesos, correspondiendo al derecho positivo de cada país decidir si esa diferencia de reglas procesales puede tener un alcance amplio o limitado.

El contencioso tributario en el Ecuador, se rige por las disposiciones contenidas en el Código Tributario, supletoriamente por las que consten en otras leyes tributarias y en el Código de Procedimiento Civil y en las de derecho común.

El artículo 229 del Código Tributario Orgánico, describe el juicio tipo en materia tributaria siendo estas disposiciones aplicables a las demandas de impugnación y a todos los otros trámites en la medida en que no existan procedimientos especiales a seguirse; por ejemplo en el caso del pago por consignación que tiene su particular trámite.

El proceso se inicia con la demanda que propone el particular en contra de la administración, en ello se asemeja al proceso civil, no cabe que el proceso tributario se instaure oficiosamente.

En cuanto al trámite éste puede proseguir por impulso de las partes o

de oficio. El artículo 246 del Código Tributario Orgánico, prevé que la falta de contestación a la demanda se considerará 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 ordena que se concederá oficiosamente el término de prueba.

El artículo 262 del Código Orgánico Tributario dispone que antes de sentencia podrá ordenarse pruebas de oficio, facultad oficiosa que constituye el tema central de estudio y que lo desarrollaremos en el siguiente capítulo

El Tribunal, a más de resolver las cuestiones que forman parte del controvertido, debe efectuar el control de legalidad de los antecedentes y fundamentos de la resolución o actos impugnados, así lo prevé el artículo 273 del Código Tributario Orgánico³⁸. “A la justicia tributaria se le da con esta norma una connotación de suma importancia, la de ser organismo de control de legalidad de los actos administrativos. La teoría del controvertido con referencia a la sentencia, queda ampliamente superada”³⁹.

Sobre la naturaleza del proceso contencioso tributario, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, se ha pronunciado señalando su carácter cuasi-oficioso en el Recurso de Casación N° 116-99, cuya parte fundamental dice: *“Se inicia por actividad de parte mas, se prosigue de modo oficioso, según lo demuestran las disposiciones que mandan, aunque no medie petición de parte, abrir*

³⁸ Juicio N° 23635, TRANSONIX, Director Regional Norte del SRI, Primera Sala, Tribunal Distrital N° 1

³⁹ José Vicente Troya Jaramillo, “El Contencioso Tributario en el Ecuador”, 2002, Pág. 15.

la causa a prueba si es que existen hechos que justificar (Art. 262 del Código Tributario); permite que el juzgador tenga en cuenta pruebas que se hubieren presentado extemporáneamente (Art. 270 del código Tributario); y, sobre todo, en conformidad con el Art. 273 inciso segundo del Código Tributario, prevé que la sentencia debe decidir los puntos que conforman la litis y además aquellos otros que tengan relación directa y comporten control de legalidad. La sentencia en materia tributaria tiene un alcance diferente de la que se emite dentro del derecho común. El controvertido no es totalmente vinculante, por lo cual los principios que rigen al proceso en el derecho común no son aplicables a plenitud al proceso tributario”⁴⁰.

Como colofón de lo examinado en este capítulo, vale destacar el objetivo final del contencioso tributario, “garantizar la tutela efectiva del contribuyente, sin mengua del respeto a los legítimos intereses económicos del Estado”⁴¹. De conformidad con el artículo 270 del Código Orgánico Tributario, dentro del más amplio criterio judicial o de equidad.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA FACULTAD OFICIOSA DEL JUZGADOR TRIBUTARIO

1.1 Ponderación

Examinar el alcance y los límites que debe observar el juzgador, específicamente el juzgador tributario, cuando decide hacer uso de su facultad

⁴⁰Recurso de Casación N° 116-99, caso TEVECABLE S. A.

⁴¹ Amatucci, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Editorial Temis S. A., Bogotá, 2001, Pág. 660.

oficiosa en la búsqueda de la verdad o en el afán de establecer la real situación impositiva del contribuyente, responsable o tercero, es el objeto central de este trabajo.

Sin duda, el ejercicio de esta facultad, supone un juicio de valor entre los hechos controvertidos y la prueba aportada por las partes. No es una cuestión simple. A nuestro criterio, este juicio de valor, implica un ejercicio de ponderación ante argumentaciones irreconciliables o pruebas contradictorias; y, un profundo razonamiento judicial, ante los hechos que aún son inciertos para el juez, a pesar de las pruebas aportadas por las partes al proceso. Puede decirse entonces, que el alcance y los límites de la facultad oficiosa de investigación del juez, los determina la ponderación y el razonamiento judicial que realice frente al caso concreto.

Cabe meditar en qué circunstancias se desenvuelve la actividad del juez. Una mirada rápida y sincera sobre el funcionamiento de la administración de justicia en cualquier sistema jurídico contemporáneo ofrece el mismo incordioso panorama: los jueces están atosigados de causas, coinciden mayoritariamente los trabajos sobre temas jurisdiccionales.

Desde un punto de vista general son dos las cuestiones que actualmente centran la atención de los estudios sobre el contencioso en cualquier sistema contemporáneo. Una se refiere al mayor o menor grado de independencia de que gozan los órganos jurisdiccionales tributarios; y, otra, mucho más actual, las impresionantes cifras de la acumulación de litigios

pendientes ante los tribunales.

Sin embargo, el juez en medio de la realidad descrita, está en situación de desarrollar una compleja actividad intelectual que lo compromete y que pone en juego sus capacidades; en lo posible debe evitar funcionar como un aplicador automático de normas; por el contrario, debe estar dispuesto y llegado el momento, ejercer el poder de investigación para llegar a la verdad.

“Debemos tener en claro que la facultad oficiosa del juez no se ha establecido para suplir negligencias u omisiones en la obligación probatoria de las partes, está prevista para superar la insuficiencia probatoria aportada al proceso; de tal manera que, la obligación de los sujetos procesales para demostrar los hechos y asegurar su derecho no puede ser evadida y trasladada al juzgador”⁴².

Por su puesto que no en todos los casos deberá el juez efectuar el juicio de insuficiencia probatoria; ni las normas del ordenamiento positivo que le facultan, pueden tener por objeto resolver un problema de insuficiencia probatoria en sentido estricto, porque ésta es una cuestión que sólo puede ser estimada al final del proceso, que es, en definitiva, cuando entran en juego las normas sobre la valoración de la prueba; es decir en la sentencia.

Para advertir la insuficiencia de la prueba aportada por las partes y

⁴² Juicio de Impugnación N° 22060, Claveles de Atuntaqui contra el Director General del Servicio de Rentas Internas, Primera Sala del Tribunal Distrital N° 1, sentencia de 29 de Julio de 2008.

llegar a establecer -la certeza de los hechos controvertidos- no quien tiene la razón sobre el fondo del controvertido, puesto que sería prematuro, ineludiblemente el juez debe realizar un juicio de valor entre los hechos controvertidos y la prueba aportada al proceso; en otras palabras, realizar una apreciación subjetiva de los elementos probatorios existentes. Esta actividad discrecional del juez, le permitirá estar en capacidad de decidir, cual o cuales serán las pruebas que debe ordenar para esclarecer los hechos inciertos aún y llegar a la verdad.

Lo dicho permite afirmar, que la ponderación y el razonamiento judicial, son métodos válidos, que le permitirán al juez ejercer su facultad oficiosa, sin afectar el principio de igualdad de las partes y la imparcialidad de los órganos jurisdiccionales. En conclusión, la prueba oficiosa está prevista para llegar a la verdad, no para inclinar la decisión a favor de ninguna de las partes en litigio.

Recurrimos a la ponderación, no para resolver problemas de contradicciones normativas o de principios, como corresponde según el estudio que a continuación citamos, nuestro propósito está relacionado directamente con el problema de la insuficiencia probatoria respecto a los hechos controvertidos en el caso concreto. Para conocer el uso jurídico de la ponderación y aplicarlo en nuestro propósito, seguimos la obra de Luis Prieto Sanchís.

Explica este autor el uso jurídico de la ponderación, “partiendo de las distintas acepciones que presenta el verbo ponderar y el sustantivo

ponderación en el lenguaje común, afirmando que tal vez la que mejor se ajusta al uso jurídico, es aquella acepción que hace referencia a la acción de considerar imparcialmente los aspectos contrapuestos de una cuestión o el equilibrio entre el peso de dos cosas”⁴³.

En la ponderación afirma, hay siempre razones en pugna, intereses o bienes en conflicto, en suma, normas que nos suministran justificaciones diferentes a la hora de adoptar una decisión. En el mundo del Derecho, el resultado de la ponderación “no ha de ser necesariamente el equilibrio entre intereses, razones o normas en conflicto; al contrario, lo habitual es que la ponderación desemboque en el triunfo de alguno de ellos en el caso concreto”.

“Ponderar” para este autor, es, “buscar la mejor decisión cuando en la argumentación concurren razones justificatorias conflictivas y del mismo valor”⁴⁴.

Destaca como nota característica de la ponderación, “que con ella no se logra una respuesta válida para todo supuesto”; intenta ser un método, un auxilio para resolver argumentaciones probatorias aparentemente del mismo valor o jerarquía.

En el contencioso tributario, ante la sobreestimación de la carga impositiva impugnada por el contribuyente, el juzgador encuentra siempre

⁴³ Prieto Sanchís, Luis, Neoconstitucionalismo y Ponderación Judicial, Edición de Miguel Carbonell, Editorial Trotta, Pág. 137, 158.

⁴⁴ Prieto Sanchís Luis, Neoconstitucionalismo y Ponderación Judicial, Editorial Trotta, 2003, Pág. 137.

razones irreconciliables y pruebas contradictorias, o que no son suficientes para decidir la supremacía de las unas sobre las otras y resolver la controversia.

Corresponde por tanto al juzgador tributario, ponderar entre intereses públicos y privados, cuidando el principio de igualdad procesal de las partes, el debido proceso, sin perder su imparcialidad en el ejercicio de los poderes jurisdiccionales y establecer la real situación impositiva del contribuyente. En definitiva, establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y aportado por las partes.

1.2 El Juicio de Hecho

El razonamiento judicial, junto a la ponderación, son métodos valiosos al servicio del juzgador para solucionar el problema de la insuficiencia probatoria.

La experiencia del proceso, sobre todo enseña, que las pruebas no son a menudo suficientes para que el juez pueda determinar con certeza los hechos controvertidos. Está entonces el juez, ante el problema del hecho incierto. Qué hacer en tales casos. El principio que los juristas denominan “del favor rei”, “la duda se resuelve a favor de aquel a quien la existencia del hecho incierto irrogaría perjuicio”. Cabe cuestionarse si pueden resolverse las controversias tributarias que evidencian insuficiencia probatoria mediante la aplicación de este principio. Creemos que no, que precisamente para este

supuesto, la legislación tributaria concede amplias prerrogativas a los órganos judiciales para establecer los hechos y aplicar el derecho, ordenando 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 efectuar el control de legalidad al que está obligado el juez.

Raffaello Lupi, en su estudio “La Carga de la Prueba en la Dialéctica del Juicio de Hecho”, explica que el primer aspecto que se debe tener en firme y que es fundamental para comprender el tema del razonamiento judicial, es que los problemas del hecho incierto, en realidad, son los problemas del juicio de hecho y que la carga de la prueba es solo un aspecto del juicio de hecho.

Añade “el juicio de hecho es cuanto afirmamos sobre un suceso pasado, ya no repetible, que solo puede ser objeto de afirmaciones, proposiciones, enunciaciones, hipótesis, juicios, etc. Lo importante, señala el autor citado, es tener presente que cada una de dichas expresiones es distinta del hecho material que una vez verificado ya no existe, y es sustituido por eso que se dice en torno a él”⁴⁵.

Advierte la necesidad, de “no confundir los indicios, que pueden ser documentos, exhibiciones, etc., con el juicio de hecho, que es una operación estrictamente mental e hipotética”, una “interpretación”.

⁴⁵ Lupi, Raffaello, “Aggiornamenti in tema di Ilor e piccolle imprese (nota a Comm. Centr. Nn. 6807 e 6808 de 1991)”, en Riv. Dir. Trib., 1992.

En otras palabras el razonamiento judicial puede explicarse partiendo de la reflexión inicial sobre el derecho que guía las comprobaciones de hecho, y de estas últimas pueden derivar ulteriores cuestiones de derecho que reenvían a otras comprobaciones de hecho, y así sucesivamente hasta que se logre una solución asumida, o presentada, como satisfactoria. Este componente interpretativo y mental del juicio de hecho, resulta en particular significativo para el caso de insuficiencia probatoria.

Se puede destacar como rasgo fundamental del razonamiento judicial, o juicio de hecho, que es una “operación mental” una “interpretación” que hace el juez del hecho incierto, que le permitirá evidenciar la insuficiencia probatoria y tomar la decisión de ordenar de oficio la práctica de nuevas pruebas que tendrá que idear y seleccionar, apoyado en el método del razonamiento judicial que ha sido explicado.

Como lo hemos señalado en varias ocasiones en este trabajo, las controversias tributarias se derivan, de la diferente interpretación de las normas tributarias, o sobre el efectivo desarrollo de los hechos. En cuanto a la interpretación de las normas impositivas, es aconsejable tener en cuenta su finalidad, su significación económica y la evolución de las circunstancias.

Muy de vez en cuando la controversia concierne a la verdad o falsedad de concretos actos o documentos; en estos casos los juzgadores ejerciendo su poder de instruir, disponen la incorporación del documento al expediente y

el problema podría ser resuelto. Pero, normalmente, la divergencia no se sitúa en las fuentes de prueba, sino en afirmaciones fácticas; por ejemplo, en argumentaciones fundadas en algunas características, no discutidas, de las actividades productivas y tendientes a comprobar “rendimientos no contabilizados” o a desconocer “gastos y deducciones” contabilizadas.

Tal es el caso de las controversias que se suscitan entre la administración y los contribuyentes dedicados al cultivo de flores para la exportación. La administración al hacer sus determinaciones tributarias, parte del supuesto de que toda la producción florícola del ejercicio determinado fue exportada, desconociendo, según los contribuyentes dedicados a esta actividad económica, que la clasificación y selección del producto que imponen los clientes en el exterior, significa importantes porcentajes de mermas que explicarían la diferencia entre lo producido y lo exportado.

En el ejemplo, es muy posible que en el desarrollo del contencioso tributario se presente un problema de insuficiencia probatoria relativo a la cuantificación de las mermas, –hecho incierto– que el juez tributario debe descubrir.

1.3 La Facultad Oficiosa del Juzgador en el Juicio Tributario

Examinamos en primer término el tratamiento del tema en la generalidad de las leyes procesales. La mayoría de las leyes procesales, admiten, en mayor o menor medida, que el material probatorio incorporado al proceso por

los litigantes sea complementado o integrado por propia iniciativa del órgano jurisdiccional. Así, el artículo 118 del Código de Procedimiento Civil Codificado prevé la potestad de los jueces civiles para ordenar pruebas de oficio a excepción de la prueba de testigos. En materia tributaria, el artículo 262 del Código Orgánico Tributario establece la facultad oficiosa del juzgador tributario.

Cuando existe divergencia acerca de la existencia o inexistencia de los hechos y la actividad probatoria de las partes no resulta suficiente para el pleno convencimiento del juez, “entran a jugar razones de justicia que no resultarían satisfechas si el juez, pese a la duda que le deparan las constancias del proceso, se limitase a aplicar mecánicamente las reglas relativas a la distribución de la carga de la prueba. Ello afectaría, inclusive, la jerarquía de acto de autoridad que corresponde a la sentencia”⁴⁶.

La facultad oficiosa, conocida también como “medidas para mejor proveer” o “diligencias para mejor proveer”, tienen el carácter de actos facultativos y discrecionales que pueden adoptar los jueces de propia iniciativa y representan, sin duda, la facultad de dirección y aportación más importante concedida a los jueces en orden a la comprobación o averiguación de la verdad de los hechos discutidos por las partes, y constituyen un importantísimo correctivo al principio de aportación de parte.

⁴⁶ De Santo, Víctor, Diccionario de Derecho Procesal, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1995, Pág. 227.

Como argumento alternativo en contrario, se debe subrayar la mala fama otorgada a las diligencias para mejor proveer, al haber sido abusivo su uso en los tribunales como una táctica dilatoria, lo que les valió la denominación de “diligencias para mejor dilatar el proceso”.

Existen posiciones de distinto alcance sobre el tema en el campo civil; así un primer grupo aboga por una interpretación restrictiva consistente en que el supuesto legal comprende exclusivamente la reiteración de pruebas practicadas pero que no han deparado el resultado esperado por unas circunstancias no imputables a la parte y que han desaparecido.

Un segundo sector, entiende que por razones de lógica procesal y de sentido común será más conveniente una interpretación amplia que permita practicar pruebas que las partes hubieran podido proponer en tiempo y forma, aún cuando no lo hicieron. Que se imponga el criterio restrictivo o amplio, depende de la redacción del precepto legal; la literalidad del precepto revela la pretensión del legislador de restringir o ampliar la prueba oficiosa.

La facultad oficiosa de los jueces se halla sujeta a tres clases de limitaciones, que seguidamente examinamos⁴⁷.

La primera limitación fundada en la vigencia del principio dispositivo, a los jueces les está vedado disponer la producción de diligencias probatorias no

⁴⁷ De Santo, Víctor, Diccionario de Derecho Procesal, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1995, Pág. 228-230.

referidas a hechos controvertidos, de modo que quedan excluidas del ámbito de las facultades instructoras de los jueces tanto los hechos no afirmados por ninguna de las partes cuanto los afirmados por una de ellas y expresamente admitidos por la otra. Se ha resuelto que la admisibilidad de la prueba de oficio se halla condicionada al requisito de que las partes hayan producido alguna prueba, por deficiente o elemental que ella sea.

Corresponde hacer notar que las facultades instructorias acordadas a los jueces no están destinadas a excluir o sustituir la actividad probatoria que incumbe a las partes, y que éstas deben desarrollar de acuerdo con las reglas relativas a la distribución de la carga de la prueba.

Por lo tanto, la actividad judicial (u oficiosa) en materia probatoria reviste carácter complementario con respecto a aquella carga de las partes, y su objetivo consiste en despejar las dudas con que tropiece el convencimiento del juez en aquellos supuestos en que la prueba producida por las partes no sea lo suficientemente esclarecedora.

Una segunda limitación se funda en la necesidad de mantener la igualdad de las partes en el proceso. Esta limitación se asienta en la prohibición de que las facultades instructorias concedidas por la ley a los jueces puedan ser ejercitadas para suplir la negligencia en que hubieren incurrido cualquiera de las partes en la producción de la prueba por ella ofrecida, ya que lo contrario importaría afectar la igualdad entre litigantes que, precisamente, los jueces tienen el deber de mantener.

La tercera limitación que advierte la doctrina, está fundada en la garantía de la defensa en juicio. Esta limitación exige que el ejercicio de las facultades oficiosas se realice de modo compatible con el Derecho de defensa de las partes, implicando ello, en términos generales, que los litigantes deben gozar de una razonable oportunidad de controlar el diligenciamiento o el resultado de las medidas probatorias dispuestas de oficio. Por ejemplo, si se trata de una medida de prueba que debe producirse en audiencia, las partes pueden concurrir al acto y ejercitar en él las facultades que normalmente les corresponden.

Respecto a las restantes diligencias probatorias, corresponde, una vez practicadas y agregadas a los autos, que se les de vista a las partes para que formulen las objeciones o soliciten las explicaciones que reputen convenientes e, inclusive, suministrar elementos de juicio tendientes a desvirtuar el resultado de la prueba.

Otro aspecto sobre el tema que tratamos, es el de la amplitud de los medios probatorios. Las facultades instructorias que la ley concede al órgano jurisdiccional pueden versar sobre cualquier medio probatorio, a excepción de la prueba de confesión de funcionarios y empleados públicos, por obvias razones, puesto que la confesión judicial es la declaración o reconocimiento que hace una persona, contra sí misma, de la verdad de un hecho o de la existencia de un derecho.

Para concluir esta referencia sobre las limitaciones y el alcance del ejercicio de las facultades oficiosas de los jueces, se debe subrayar que, esta actividad del órgano jurisdiccional, no es exigible por las partes, y depende exclusivamente de la iniciativa y el arbitrio del órgano jurisdiccional. A lo mucho, las partes podrán insinuar el ejercicio de la facultad oficiosa al juez, pero será éste quien tome la decisión de ejercerla o no.

Se puede afirmar, luego de examinar los límites y la amplitud de la facultad oficiosa de los jueces, que la más clara justificación de esta facultad reside, pura y simplemente, en la necesidad de que el proceso termine con una sentencia justa.

Los precedentes más inmediatos respecto a la facultad oficiosa de los juzgadores tributarios, constituyen las resoluciones y recomendaciones adoptadas en varias de las Jornadas Latino Americanas de Derecho Tributario, si bien son documentos suficientemente difundidos, creemos que para el propósito de este trabajo, es útil incorporarlos.

Así, los considerandos de la Resolución de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de México en 1.958, sobre la prueba en el contencioso tributario señalan:

“Que los principios de la legalidad del impuesto y de la generalidad e igualdad en la distribución de las cargas públicas, deben hallar en el proceso tributario el medio apropiado para asegurar, en todos los casos, el

cumplimiento de esos postulados fundamentales de la tributación en los países de organización democrática”.

“Que, en consecuencia, más que la calificación del proceso tributario, en orden a su carácter dispositivo o inquisitivo, debe atenderse a la finalidad pública de su institución, para procurar que la determinación del impuesto se haga conforme a la ley, y no según la habilidad o actividad de las partes, de modo tal que asegure a la administración, su derecho de recaudar lo que se adeuda y garantice al contribuyente el estricto y adecuado cumplimiento de la obligación tributaria”.

“Que, en consecuencia, el proceso tributario debe permitir la libre investigación de los hechos por el juez, acordando a éste amplias facultades e imponiéndole el deber de suplir la actuación de las partes para el esclarecimiento de la verdad, en cuanto ello sea necesario para la verificación del hecho imponible y determinación de la obligación tributaria”.

“Que así mismo, es aconsejable para la obtención de esa finalidad la admisión de todos los medios de prueba cuya valoración debe ser libremente apreciada por el juez tributario, con excepción de aquellas medidas probatorias que no resulten adecuadas a la índole del proceso y a la calidad de las partes intervinientes”.

“Que, en materia de carga de la prueba y sin entrar a considerar si existe en el sentido técnico procesal una verdadera carga de la prueba, debe

recomendarse la obligación, tanto de parte de la administración pública, como del contribuyente, de proporcionar en el proceso tributario los elementos de prueba en su poder”.

“Que, en la estructuración del proceso tributario deben tenerse particularmente presentes las garantías constitucionales que consagran la igualdad de las partes y el debido proceso legal”.

En base a estas motivaciones, las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de México en 1.958, resuelven: “Que Magistrados o Jueces de lo Contencioso Tributario deben estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y aportado por las partes”.

En tanto que las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Buenos Aires en 1.964, declaran: “I. Los principios generales sobre carga de la prueba son aplicables en el proceso tributario, debiendo concederse al juez la facultad de adecuarlas a la naturaleza específica del mismo; II. En el proceso tributario debe establecerse la obligación de cada parte de proporcionar los elementos de prueba que se hallen en su poder o que esté en condición de producir; III. Siendo principio fundamental del proceso tributario el esclarecimiento de la verdad, debe ser estructurado de tal manera que asegure la libre actuación del juez para la investigación de los hechos. Al juez deberá acordársele las más amplias facultades para la verificación del hecho imponible y de la cuantía de la obligación tributaria, aún en los casos en que

medie inactividad de los litigantes durante la secuela del proceso; IV. En el proceso tributario son admisibles todos los medios probatorios reconocidos en derecho, excepto la prueba de absolución de posiciones de la Administración Pública. La valoración de la prueba se hará libremente por el juez. Debe evitarse en lo posible el sistema de las pruebas legales, salvo cuando fueren indispensables para impedir la evasión fiscal; V. Los terceros están obligados a prestar colaboración en el proceso tributario, debiendo la ley asegurar su efectivo cumplimiento”.

Las VII Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Estudios Tributarios, recomiendan que el proceso jurisdiccional “debe organizarse asegurando a ambas partes iguales derechos de alegación y prueba, sin restricción alguna y reconociendo a los jueces total independencia y “amplias facultades para la averiguación de la verdad”.

La Reforma Tributaria para América Latina preparada por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, de septiembre de 1.967, que originó el Modelo de Código Tributario, sigue las recomendaciones aprobadas en las II y IV Jornadas de México y Buenos Aires.

En materia de prueba, sugiere: “los tribunales en lo contencioso-tributario deben estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho independientemente de lo alegado por las partes”. Este principio encuentra acogido en el artículo 153 del Proyecto de Código Modelo. También está recogida la recomendación de que en el

proceso tributario las partes están obligadas a proporcionar los elementos de prueba que se hallen en su poder o que estén en condiciones de producir.

En la reunión de Buenos Aires, en las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se consideró aconsejable la admisión de todos los medios de prueba, cuya valorización debe ser libremente apreciada por el juez tributario. En el artículo 178 del Modelo prevé que “los magistrados tendrán la facultad de impulsar de oficio el procedimiento, y podrán ordenar el diligenciamiento de pruebas que estimen necesarias para el esclarecimiento de los hechos”.

Las resoluciones y recomendaciones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y el Modelo de Código Tributario para América Latina, respecto a las amplias prerrogativas y facultades del juzgador tributario para esclarecer la verdad de los hechos impositivos, han sido recogidas en los ordenamientos legales de nuestros países, en el Ecuador, el Código Fiscal de Junio de 1.963 contiene normas específicas que otorgan las más amplias facultades al Tribunal Fiscal de la República para llegar a la verdad; y, el Código Tributario, promulgado en Diciembre de 1.975, de igual manera. Quizá una de las razones que justifican estas prerrogativas que concede la ley, es que en la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica del contribuyente, constituye un elemento no solo a tenerse presente sino fundamental: lo cual aseguraría a la Administración su derecho de recaudar lo que se le adeuda y también se garantiza al contribuyente el estricto y adecuado cumplimiento de la

obligación tributaria.

Luego de examinar los precedentes que dieron origen a las normas que facultan la prueba oficiosa del juzgador tributario, debemos determinar el escenario en el que debe ejercitarse esta facultad.

El proceso contencioso tributario, como lo hemos visto, comienza luego de la actuación de la administración, es decir, con la acción que deduce el contribuyente contra las determinaciones o contra la aplicación de una sanción en su contra. La inconformidad del contribuyente abre el contencioso, en el cual la administración cesa en su posición preeminente de poder público, para transformarse en parte de un proceso en paridad de situación con el particular.

No obstante ciertos caracteres particulares del proceso tributario, ellos no son de tal magnitud que impidan la aplicación de los principios generales del derecho procesal y las normas que rigen la producción de la prueba en el proceso civil, con alguna adaptación en razón de la materia.

Se considera al contencioso tributario, “fundamentalmente un proceso de partes y no un proceso absolutamente oficioso”⁴⁸. En el capítulo anterior concluimos que prevalece el criterio de que el contencioso tributario tiene una naturaleza cuasi -oficiosa; en el sentido de que formaliza una relación procesal

⁴⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen II, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1984, Pág. 694.

que se caracteriza por la igualdad de las partes y su subordinación a la autoridad jurisdiccional, con la cual debe cooperar en todas las medidas que disponga, a pedido o de oficio, para el esclarecimiento de la verdad. Ello no significa que se trate de un proceso tipo dispositivo, pues las exigencias de una justicia verdadera aconsejan que la dirección y el impulso del procedimiento estén a cargo del órgano jurisdiccional, con amplia libertad de apreciación, aún apartándose de lo alegado por las partes.

Puesta en marcha la actividad del órgano jurisdiccional, ambas partes quedan sometidas a su potestad y en situación de igualdad.

El problema de la prueba ha preocupado a la doctrina, pero no es necesario apartarse del principio general, de que quien afirma un hecho es el obligado a probarlo y debe preocuparse de su demostración; ahora bien, como en el contencioso fiscal es el contribuyente o responsable quien demanda, puede decirse que, normalmente, a éste incumbe la carga de la prueba, según es norma corriente en la mayoría de legislaciones⁴⁹.

Este principio general, empero, reconoce excepciones, así, por ejemplo, cuando la administración practica una determinación y el contribuyente la impugna por irrazonable o arbitraria, el órgano jurisdiccional puede exigir a la administración que demuestre haberse ajustado a la realidad de las actividades desarrolladas por el contribuyente afectado, y podrá rechazar las

⁴⁹ Juicio de Impugnación N° 19911, INTERMEDICA contra el Director Regional Norte del SRI, sentencia de la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, 11 de Septiembre de 2008.

determinaciones que no concuerden con esa realidad. Igualmente la administración debe realizar las nuevas averiguaciones, investigaciones o comprobaciones que le requiera el juzgador, en razón de la amplitud de facultades de éste en el desarrollo del proceso y la obligación de colaboración, que incumbe a las partes.

El impulso procesal corresponde al juez y éste puede disponer las medidas que considere convenientes, no obstante, las partes tiene derecho a la prueba, esto es, pueden exigir que se cumplan las diligencias ofrecidas en amparo de sus alegaciones. Sin embargo, no se trata de un derecho absoluto, ya que el director del proceso puede rechazar aquellas que resulten inconducentes a los fines perseguidos en la causa o fueren superfluas, ya por referirse a circunstancias admitidas o hechos notorios, o bien por tener un manifiesto propósito dilatorio, extraño al interés protegido. No creemos, en cambio, que puedan ser rehusadas por el mero hecho de que el juez ya ha formado su propia convicción, puesto que ello podría determinar una peligrosa limitación al derecho de defensa.

No basta, pues, la conformidad de las partes acerca de la prueba, sino es menester el asentimiento del órgano jurisdiccional. Este, a su vez, puede prescindir de las pruebas rendidas por las partes, a condición de demostrar fundadamente las razones que le inducen a proceder así, de modo tal que no existe una "ilimitada libertad de su parte". En otras palabras, el llamado a juzgar debe proceder con prudencia y razonabilidad, en la selección o admisión de las pruebas conducentes al esclarecimiento de la verdad.

Los hechos que deben ser materia de la prueba son aquellos controvertidos o acerca de los cuales no hay acuerdo de partes, pues no existe interés en producirla sobre los admitidos, ni sobre hechos notorios, a cuyo respecto hay unanimidad en la doctrina. Pero esto que vale por vía de principio, no impide que el juez pueda disponer “las medidas para mejor proveer que estime oportunas”; consecuente con el propósito de asegurar la máxima libertad de acción del órgano jurisdiccional en su investigación de los hechos y para formar su propia convicción acerca de los asuntos controvertidos.

En cuanto a los medios de prueba utilizables en el proceso, son todos los admisibles en el derecho y que resulten aptos para el propósito esclarecedor que se persigue.

“El Código Fiscal de Estados Unidos, autoriza a la Tax Court a requerir la concurrencia y declaración de testigos y la producción de toda clase de declaraciones juradas, libros, papeles, documentos, correspondencia y otras pruebas. El Código Fiscal Mejicano, declara admisible toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades y las que no hayan sido ofrecidas ante la autoridad demandada en la fase administrativa. La legislación argentina, autoriza a los magistrados para disponer, en cualquier momento, la comparecencia personal de las partes para requerir las explicaciones que estimen necesarias al objeto del pleito, decidir en cualquier estado de la causa la comparecencia de peritos y consultores técnicos para que informen acerca de lo que creyeren necesario, y ordenar que se agreguen documentos

existentes en poder de las partes o de terceros. El Código Tributario en el Ecuador establece que la respectiva sala del tribunal 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”⁵⁰.

Consecuentemente, en principio son admisibles todos los medios probatorios aceptados por la legislación procesal en materia civil, que reconoce aplicación supletoria. Sin embargo la característica de la materia tributaria, que por lo general se relaciona con hechos económicos y en medida preponderante con operaciones comerciales, determina que las pruebas de mayor relevancia sean la documental, exhibición o revisión de libros, balances, sistemas contables informáticos y la pericial especialmente de orden contable o financiero; resultando de menor aplicación los restantes medios de prueba.

En nuestro ordenamiento, la Constitución establece la inviolabilidad de la correspondencia y los papeles privados. Así también, nadie puede ser obligado a declarar contra si mismo.

En resumen, hay coincidencia en formular como conclusión que el proceso del contencioso tributario no admite reglas probatorias absolutas y que, en principio, todos los medios son aptos para el esclarecimiento de la

⁵⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen II, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1984, Pág. 709.

verdad. El contencioso tributario reviste características apropiadas al dinamismo de la materia fiscal y constituye un elemento de alto valor para la dilucidación de los problemas que ofrecen los hechos de la vida económica.

Los criterios que deben marcar la decisión del órgano jurisdiccional al ejercer la facultad oficiosa de ordenar nuevas diligencias probatorias, están dados por la pertinencia, la utilidad y la licitud.

En el análisis de las facultades judiciales en materia probatoria, se debe poner de relieve el tipo de actividad que debe ser objeto de la función directiva del juzgador. Se ha definido la prueba como “la actividad procesal que tiende a alcanzar la certeza en el juzgador respecto de los datos aportados por las partes, certeza que en unos casos se derivará del convencimiento psicológico del mismo juez, y en otros de las normas legales que fijarán los hechos; por lo que la función de la prueba, no puede determinarse de un modo absoluto, sino en referencia a un concreto Derecho positivo.

Sin duda, uno de los elementos que ha influido en el debate de cuál debe ser el contenido de las facultades judiciales en materia probatoria es el de la polarización articulada entre la verdad formal y material. Correspondiendo al juez tributario las más amplias facultades de investigación, debe dirigirlas a obtener la verdad material, en ello se observa similitud con el proceso penal, que atribuye al juez amplias facultades inquisitivas.

El interrogante acerca de cómo deben configurarse las facultades

directivas que deben concederse al juez tributario en orden a la determinación de certeza de los hechos controvertidos, está superado en materia tributaria; la conveniencia de atribuir un mayor protagonismo al juez en el esclarecimiento de los hechos no admite discusión. Es esencial en el ámbito tributario que las sentencias sean materialmente ciertas y justas. Para llegar a este resultado es preciso el completo conocimiento del asunto, por ello, en el contencioso tributario comparten en un mismo tiempo los principios: oficioso y dispositivo, aunque parezca contradictorio, en realidad no lo es, pues no cabe que el proceso tributario se instaure oficiosamente, no obstante, el trámite puede proseguir por impulso de las partes o de oficio; así lo prevén varias disposiciones del Código Orgánico Tributario. El artículo 246 que se refiere a la falta de contestación a la demanda, ordena conceder oficiosamente el término de prueba. El artículo 262 dispone que antes de sentencia se puede ordenar pruebas de oficio.

En este sentido, se impone desterrar la pasividad del juez y su vinculación a las omisiones, los errores y aún las actividades inconducentes o ilícitas de las partes, enfatizando siempre en las amplias facultades que le otorga la ley para averiguar la verdad de los hechos y confrontar su correspondencia con los supuestos de las normas jurídicas.

Ni absolutamente pasivo -juez espectador- ni autoritario en exceso, tiene la figura de juez director del proceso contencioso tributario, que interviene cuando abusos, omisiones o desviaciones evidentes de las partes reclaman su función correctora, capaz de ejercer su facultad oficiosa en el caso concreto.

Se puede concluir, que los principios de aportación de parte y el oficioso, deben continuar rigiendo en el proceso tributario; el primero de manera absoluta; el segundo, exige buscar el punto de equilibrio entre los poderes de las partes y los del juez para evitar que éste quede vinculado por las actividades fraudulentas, ilícitas o inútiles de las partes.

El artículo 262 del Código Tributario, introduce un notable aumento de las facultades del juzgador en orden a la proposición, admisión y práctica de las pruebas, ya que, se otorga una especial trascendencia a la función directiva del juez en orden a la determinación de la certeza de los hechos controvertidos, al reforzar sus facultades, rectoras en la proposición, admisión y práctica de las pruebas.

Cuando el tribunal considere que las pruebas propuestas por las partes pudieran resultar insuficientes para el esclarecimiento de los hechos controvertidos, podrá señalar la prueba o pruebas que estime convenientes.

La naturaleza jurídica de las facultades conferidas al juzgador, plantea el interrogante de si advertir la insuficiencia probatoria constituye una facultad o un deber del juzgador. La literalidad del artículo 262 del Código Tributario, permite alimentar la teoría de que es una facultad, que sin embargo, puede tornarse en un deber u obligación. La aplicación de la facultad oficiosa depende de la valoración subjetiva que efectúa el propio juez sobre la insuficiencia de la prueba. Como conclusión, podríamos señalar que lo que le

impone al juez la norma, es advertir la insuficiencia probatoria de las partes, el disponer nuevas pruebas, es su consecuencia.

La facultad oficiosa no implica que la actividad del juzgador sustituya a la de las partes; está prevista para cuando el juez considere la prueba relevante para dictar sentencia. El juez debe estar comprometido con la justa composición de los litigios, esto es, no puede configurarse como un sujeto inerte, pasivo.

El juez tributario está facultado por el artículo 260 del Código Tributario, para repeler de oficio las pruebas que, o bien no versan sobre hechos controvertidos, o bien resultan, a su juicio, impertinentes o inútiles. Respalda esta posición, la parte final del texto de esta norma que dice: “sin que tal pronunciamiento comporte anticipación de criterio”. Este artículo, al igual que el 262, consagra la facultad oficiosa del juez tributario.

Forma parte de la facultad oficiosa del juzgador tributario, la capacidad que le asigna la ley para valorar la prueba que las partes hayan introducido al proceso extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecer la verdad o ilustrar su criterio.

Cabe concluir el presente trabajo, enfatizando que el juez tiene un deber superior que cumplir frente a los litigantes y frente al estado, emitir fallos justos.

1.4 Conclusiones

A lo largo del presente trabajo se ha tratado de expresar las conclusiones sobre cada uno de los temas que se van tratando; no obstante, en este punto, consignamos las conclusiones que a nuestro juicio merecen destacarse.

1. Respecto a la jurisdicción, debemos señalar que es una manifestación soberana del poder público, y que el concepto que sobre ella nos formemos, necesariamente estará determinado por el régimen político imperante en cada Estado.

2. Hay que reconocer la relatividad del concepto de jurisdicción, por lo que el mismo no podría ser aplicado válidamente a todos los tiempos ni a todas las organizaciones jurídicas y estatales.

3. El fin de la Jurisdicción no puede ser otro que la realización o declaración del derecho y la tutela de la libertad individual y el orden jurídico, mediante la aplicación de la ley en los casos concretos, para obtener la armonía y la paz social.

4. La relación que existe entre jurisdicción y competencia es la relación que existe entre el todo y la parte. La competencia es un fragmento de jurisdicción atribuida a un juez.

5. En cuanto a los poderes que surgen de la jurisdicción, se destaca que el

juez tiene los mismos poderes de la jurisdicción, o sea, de decisión, de documentación e investigación, de coerción y de ejecución.

6. Sobre la condición que deben reunir los órganos llamados a conocer y resolver en el proceso tributario, es primordial su independencia de la administración activa y su especialización en la materia.

7. La posibilidad que otorga el ordenamiento jurídico ecuatoriano a los contribuyentes para a su arbitrio impugnar directamente ante el órgano jurisdiccional los actos determinativos de obligación tributaria, está provocando una verdadera “judicialización” de la aplicación de los tributos, y la consecuente acumulación de causas en los tribunales.

8. En derecho tributario, la fase contenciosa, tiene siempre lugar después de que la administración, mediante el correspondiente proceso administrativo, ha llegado a cierto resultado. El desconocimiento o alteración de un presupuesto de derecho, o de un presupuesto de hecho, puede generar el “conflicto de intereses” y dar paso a la acción que pone en marcha al contencioso tributario.

9. El que se determine y recaude tributos en la forma y medida que establece la ley, excede del puro interés privado, pues tales ingresos sirven para financiar obras y servicios públicos y son instrumentos de política económica de gran importancia; por tanto, “el objeto de la litis es de orden público”, de allí la naturaleza cuasi oficiosa del contencioso tributario.

10. Las sentencias de los tribunales distritales de lo fiscal declaran el derecho y dicen como se han de aplicar las normas en el caso concreto. Serán motivadas y efectuarán el control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados.

11. En cuanto a la facultad oficiosa del juzgador tributario, las peculiares motivaciones de la obligación tributaria requieren que la dirección y el impulso del procedimiento estén a cargo del órgano jurisdiccional, con amplia libertad de apreciación, aún apartándose de lo alegado por las partes. Esta circunstancia marca indudables diferencias entre el proceso tributario y otros tipos de procesos, correspondiendo al derecho positivo de cada país decidir si esa diferencia de reglas procesales puede tener un alcance amplio o limitado.

12. En consecuencia, el proceso tributario debe permitir la libre investigación de los hechos por el juez, acordando a éste amplias facultades e imponiéndole el deber de suplir la actuación de las partes para el esclarecimiento de la verdad, en cuanto ello sea necesario para la verificación del hecho imponible y determinación de la obligación tributaria

13. El ejercicio de la facultad oficiosa del juzgador tributario, supone un juicio de valor entre los hechos controvertidos y la prueba aportada por las partes. Puede afirmarse, por tanto, que el alcance y los límites de la facultad oficiosa, los determinan la ponderación y el razonamiento judicial del juez frente al caso concreto; sin afectar el principio de igualdad de las partes y la imparcialidad de los órganos jurisdiccionales.

14. Ponderar es buscar la mejor decisión cuando en la argumentación concurren razones justificatorias conflictivas y del mismo valor. El rasgo fundamental del razonamiento judicial, o juicio de hecho, implica una “operación mental”, una “interpretación”, que debe llevar a cabo el juzgador tributario, cuando está frente a un hecho incierto. El llamado a juzgar debe proceder con prudencia y razonabilidad, en la selección o admisión de las pruebas conducentes al esclarecimiento de la verdad.

15. Finalmente se debe destacar que la justicia tributaria ecuatoriana tiene una connotación de suma importancia, la de ser organismo de control de legalidad de los actos administrativos, en conformidad con lo previsto en el artículo 273 del Código Tributario.

BIBLIOGRAFÍA

1. Libros

- * Abel Lluch, Xavier, Aspectos Prácticos de la Prueba Civil, J. m. Bosch Editor, Barcelona, 2006.
- * Boletín del Tribunal Fiscal, N° 31, Quito, 1984
- * Boletín del Tribunal Fiscal, N° 30, Quito, 1983
- * Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XVII, Driskill S. A., Buenos Aires
- * Cabrera Acosta, Benigno H., Teoría General del Proceso y de la Prueba, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, Santa Fe de Bogotá, 1996.
- * Carnelutti, Francesco, Cómo se Hace un Proceso, Monografías Jurídicas, 56, Editorial Temis S. A., Santa fe de Bogotá, 1997.
- * Carnelutti, Francesco, La Prueba Civil, Acayú, Buenos Aires.
- * De la Rúa, Fernando, Teoría General del Proceso, Depalma, Buenos Aires, 1991.
- * De Santo, Víctor, “Diccionario de Derecho Procesal”, Segunda Edición, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1995.
- * De Santo, Víctor, La Prueba Judicial, Editorial Universidad, Buenos Aires, 2006.
- * Devis Echandía, Hernando, Teoría General del Proceso, Buenos Aires, Edigraf. S. A., 2004.
- * González García, Eusebio, en Tratado de Derecho Tributario, Tomo Segundo, Dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis S. A., Bogotá, 2001.

- * Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984.
- * Giuliani Fonrouge, Carlos M., Procedimiento Tributario, Desalma, Buenos Aires, 1989
- * Larrea Holguín, Juan, Enciclopedia Jurídica Ecuatoriana, Quito, 2005
- * Lupi, Raffaello, “La Carga de la Prueba en la Dialéctica del Juicio de Hecho” (s), Milano, 1999.
- * Prieto Sanchis, Luis, “Neoconstitucionalismo y Ponderación Judicial”, en edición de Miguel Carbonell, Ponderación Judicial (s), España, Editorial Trotta, 2003.
- * Ponce Martínez, Alejandro, Derecho Procesal, “Colección Textos Universitarios”, Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, 1988.
- * Ramírez Cardona, Alejandro, Derecho Tributario, Sustancial y Procedimental, Temis, 1985
- * Riofrío Villagómez, Eduardo, “El Contencioso Tributario”, Quito.
- * Semblanza del Sistema Jurídico de EE. UU., Oficina de Programas de Información Internacional, Departamento de Estado de los Estados Unidos, 2004.
- * Sirvent Gutiérrez, Consuelo, Sistemas Jurídicos Contemporáneos, Editorial Porrúa, México, 2006.
- * Toscazo Soria, Luis, Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria, Pudeleco Editores S. A., 2006.
- * Troya Cevallos, Alfonso, Elementos de Derecho Procesal Civil, Tomo II, Quito, Pudeleco Editores S. A., 2002.

* Troya Jaramillo, José Vicente, “El Contencioso Tributario en el Ecuador”, Quito, 2002.

Troya Jaramillo, José Vicente, “El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano”, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999.

* Villegas, Héctor. B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984.

2. Código y Leyes

* Constitución Política de la República del Ecuador, Registro Oficial N° 1 de 11 de Agosto de 1998

* Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial N° 449 de 20 de Octubre de 2008

* Código Fiscal, expedido mediante Decreto Ley de Emergencia N° 29, Registro Oficial N° 490 de 25 de Junio de 1963

* Código Tributario Orgánico, expedido mediante Decreto Supremo N° 1016-A de 6 de Diciembre de 1975, Registro oficial Suplemento N° 958 de 23 de Diciembre de 1975

* Código de Procedimiento Civil Codificado, Registro Oficial Suplemento N° 58 de 12 de Julio de 2005

* Ley de Régimen Tributario Interno Codificada, Suplemento del registro oficial n° 38 de 14 de Junio de 2005

* Ley de Modernización del Estado, Registro oficial N° 349 de 31 de Diciembre de 1993

- * Modelo de Código Tributario Para América Latina
- * Resoluciones de las Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario

3. Sentencias y Fallos de Casación

Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia

- * Recurso de Casación N° 53-2002, publicado en el Registro Oficial N° 55 de 4 de Abril del 2003
- * Recurso de Casación N° 116-99, TEVECABLE S.A.
- * Recurso N° 31-99, publicado en el Registro Oficial N° 635 de 7 de Agosto del 2002
- * Recurso N° 55-2000, publicado en el Registro Oficial N° 635 de 7 de Agosto del 2002
- * Recurso N° 66-2001, publicado en el Registro Oficial N° 637 de 9 de Agosto del 2002
- * Recurso N° 132-2001, publicado en el Registro Oficial N° 693 de 29 de Octubre del 2002

Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1

- * Juicio N° 25467-M, Combustibles Industriales OILTRADER S. A., Director Regional del Servicio de Rentas Internas
- * Juicio N° 24597-B, SUNSHINE HOME CONSTRUCTORA CIA. LTDA., Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas

- * Juicio N° 25859-N, FERRO TORRE S. A., Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas
- * Juicio N° 23636, PRODUCTOS AVON ECUADOR S. A., Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas
- * Juicio N° 24037, PRONACA, Director General del Servicio de Rentas Internas
- * Juicio N° 23635, TRANSONIX, Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas
- * Juicio N° 19911, INTERMÉDICA CIA. LTDA., Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas
- * Juicio N° 24700, Mario Ramón Oviedo Irigoyen, Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas.