

*De la prueba-
desafío
a la prueba
administrativa
tributaria*

*Pamela
Escudero Soliz*



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



CORPORACIÓN
EDITORA NACIONAL

De la prueba-desafío
a la prueba administrativa tributaria

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 155

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR
Toledo N22-80 • Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador
Teléfonos: (593 2) 322 8085, 299 3600 • Fax: (593 2) 322 8426
www.uasb.edu.ec • uasb@uasb.edu.ec

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL
Roca E9-59 y Tamayo • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador
Teléfonos: (593 2) 255 4358, 255 4558 • Fax: ext. 12
www.cenlibrosecuador.org • cen@cenlibrosecuador.org

Pamela Escudero Soliz

De la prueba-desafío a la prueba administrativa tributaria



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL

Quito, 2013

**De la prueba-desafío
a la prueba administrativa tributaria**
Pamela Escudero Soliz

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 155

Primera edición:
Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
Corporación Editora Nacional
Quito, diciembre de 2013

Coordinación editorial:
Quinche Ortiz Crespo
Armado:
Mosca estudio gráfico
Impresión:
Taller Gráfico La Huella,
La Isla N27-96 y Cuba, Quito

ISBN Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador:
978-9978-19-611-3

ISBN Corporación Editora Nacional :
978-9978-84-702-2

Derechos de autor:
Inscripción: 042956
Depósito legal: 005021

Título original: *La prueba en sede administrativa tributaria*
Tesis para la obtención del título de Magíster en Derecho,
con mención en Derecho Tributario
Programa de Maestría en Derecho, 2012
Autora: *Pamela Escudero Soliz* (correo e.: *shyraguan@yahoo.com*)
Tutor: *José Vicente Troya*
Código bibliográfico del Centro de Información: *T-1031*

Índice

Introducción / 11

Capítulo I

Memoria y nociones básicas / 13

Consideraciones históricas / 13

Criterios importantes: teorías sostenidas / 24

La prueba en el Modelo del Código Tributario para América Latina (MCTAL) / 26

Garantías y principios constitucionales aplicables a los procedimientos tributarios en sede administrativa / 28

La prueba y el debido proceso / 38

Capítulo II

La prueba en diferentes materias del derecho / 43

Sistemas, clases de pruebas y principios / 43

Diferencia entre medio y fuente de la prueba / 47

Los medios de prueba dentro del proceso administrativo tributario / 48

Los medios de prueba en la materia civil / 58

La prueba en lo procesal administrativo / 65

Capítulo III

La prueba en el procedimiento administrativo tributario del Ecuador / 71

Procedimiento administrativo tributario / 71

La carga de la prueba, en teoría / 73

La valoración de la prueba, en la doctrina / 79

Estudio de un caso concreto / 88

Conclusiones / 99

Bibliografía / 105

*Con amor e infinita gratitud a mis padres
César Octavio y María Vitelia, porque aun desprendiéndose de sus
fortunas
y dejando lejos nuestro campo fértil, nuestro cielo andino,
forjaron en mi mente,
la búsqueda de mejores días.
A mis hermanos Alfonso, César, Jhoel y Andrea
porque más allá de hacer realidad sus sueños, me han demostrado
con su ejemplo
el valor de la paciencia, la constancia, la entrega y la perseverancia,
virtudes útiles para emprender el camino por el que andamos juntos.*

A Dios por llenarme de fuerza y cultivar en mí el profundo deseo de emprender un reto. A quienes me acompañaron y me dieron aliento. A mi tutor, Dr. José Vicente Troya Jaramillo, por guiar cada paso de esta investigación; a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, por abrirme sus puertas y despertar en mí el espíritu académico, por ello le expreso mi eterna gratitud.

Introducción

La prueba en sede administrativa tributaria, es una investigación con carácter académico, que tiene por objetivo responder a la siguiente pregunta: ¿Cuáles son los criterios de valoración y validación de la prueba en la actividad procesal de la administración tributaria, así como, la aplicación práctica, crítica, dentro de la sede mencionada?, acudiendo tanto al método histórico como al análisis de textos jurídicos cuyas fuentes normativas se encuentran en la Constitución vigente, el Modelo del Código Tributario para América Latina, el Código Tributario y Código de Procedimiento Civil del Ecuador, entre otros.

Comprende tres capítulos, el primero denominado «Memoria histórica y nociones básicas» que aborda el tema de la prueba como instrumento y medio que persigue el esclarecimiento de los hechos, desde el contexto histórico en sentido general y su evolución en el área del derecho. Explicando los criterios importantes y las teorías sostenidas alrededor de la prueba dentro de la materia administrativa tributaria, teniendo en cuenta el Modelo del Código Tributario para América Latina, sin olvidar las garantías y principios constitucionales que le son aplicables, así como el tratamiento de la prueba en torno al debido proceso.

El segundo capítulo denominado «La prueba en diferentes materias del derecho» parte de la idea de que *la prueba* no es únicamente el corazón del juicio. Pues, dentro de los procedimientos administrativos tributarios, tiene importante implicación. Para lo que identifico cuáles son los sistemas y principios probatorios que dominan la práctica de la materia probatoria tanto civil como administrativa, luego las clases de pruebas, haciendo una ligera distinción entre fuente y medio, para adentrarme en el desarrollo de los medios de prueba ya en materia tributaria ya en materia civil, observando si existe algún contraste en el tratamiento de cada área en particular.

El tercer capítulo denominado «Elementos de la prueba en el procedimiento administrativo tributario del Ecuador» introduce una explicación de qué se comprende por procedimiento administrativo tributario y cómo se practica la prueba dentro del mismo, en especial el tema de la carga y la valoración de la prueba. Apoyada del estudio de un caso concreto, donde se observan puntual-

mente cuáles son los medios de prueba a los que acude la administración para el ejercicio de la determinación tributaria y cuáles son los criterios aplicados tanto para la carga de la prueba, como para la valoración de la misma, realizo además ciertas críticas respecto a la aplicación de las garantías del debido proceso por parte de la administración tributaria en el ejercicio de sus facultades.

La investigación finaliza con un conjunto de conclusiones y recomendaciones, en las que se destaca el hecho de que la materia administrativa tributaria requiere tratamiento especial a la hora de practicar el tema de la prueba.

CAPÍTULO I

Memoria y nociones básicas

El propósito del presente capítulo es abordar el tema de la prueba como instrumento y medio que persigue el esclarecimiento de los hechos, desde el contexto histórico en sentido general, para observar su evolución en el área del derecho, más aún en lo aplicable a la materia administrativa tributaria, pues es preciso comprender el tema, desde su concepción arcaica, hasta la más evolucionada aplicación. Asimismo, observaré los criterios importantes y las teorías sostenidas alrededor del tema, teniendo en cuenta el contenido del Modelo del Código Tributario para América Latina, en cuanto a qué ha previsto como norma para la prueba en el procedimiento administrativo tributario. Sin olvidar dentro del estudio tanto las garantías y principios constitucionales que le son aplicables, así como la prueba y el debido proceso.

CONSIDERACIONES HISTÓRICAS

Es pensamiento de Jeremy Bentham considerar que «no es válido pedir a la historia la explicación de lo que ha sido el procedimiento en los tiempos antiguos»,¹ sin embargo, este no es un estudio dedicado a la historia del procedimiento, sino a una parte de él, *la prueba*, con lo que se define el destino de lo cuestionado y sometido a procedimiento, es preciso entonces determinar históricamente ¿Cuál es el entorno que da origen a la prueba?, ¿qué se entendía por prueba?, ¿para que servía?, ¿cómo se practicaba?, ¿cuáles eran las creencias que se sostenían?, ¿se podía juzgar sin pruebas?, es sabida la historia, al guardar en su memoria, la respuesta a cada una de estas interrogantes; partiendo de la causa que da paso al imperio de la prueba, observando los procesos germánico, romano y griego.

1. Jeremy Bentham, *Tratados de las pruebas judiciales*, vol. I, México DF, Ed. Jurídica Universitaria, 2004, p. 6.

A manera de breve reseña histórica, Carlos Jaime Villaroel Ferrer, en su obra titulada *Derecho procesal*, ha considerado el pensamiento de Ramiro J. Podetti quien en su obra *Teoría y técnica del proceso*, refiere:

Que la conducta del hombre se ha desarrollado desde la autotutela hasta llegar al proceso, con una ilustrativa descripción: «del talión impulso individual de la venganza, se pasa a la indemnización patrimonial del daño, y del asalto de la tribu a la que pertenece el ofendido contra la tribu del ofensor, se pasa a la sustanciación de una especie de juicio ante la tribu constituida en jurado ante el cual comparece la víctima y el victimario». En esta etapa de la génesis del proceso, aparece el derecho probatorio en forma de invocaciones a la divinidad y actos mediante los cuáles, se cree que aquella ha de manifestarse (ordalías). En este período nacen también, las dos primeras formas de pruebas, aún en uso, el juramento o confesión, y el testimonio oral.²

El entorno dentro del cual la *prueba* se vuelve indispensable es el conflicto, pleito o controversia. Es propio del ser humano estar expuesto al mismo, en aras de resolverlo, surge la necesidad de descubrir la verdad dentro de un procedimiento predeterminado, pues el descubrimiento de la verdad es la máxima finalidad de la prueba para un asunto concreto. Sin embargo, para ilustración propia, la concepción de qué se ha de entender por prueba en épocas antiguas y las formas de cómo se ha de manifestar, es lo que de la historia se ha de considerar.

Procedimiento germánico

La historia se remonta al pleito como un suceso que siendo cuestionado debía ser resuelto, de tal manera que para cada pleito, se aplicaba una forma de llegar a determinar la verdad de los hechos, así: el procedimiento germánico estaba estructurado para que «el demandado se limpiara del reproche que se había lanzado contra él. Para llevar acabo ese cometido las dos partes contaban solo con tres medios de prueba, todos ellos enteramente irracionales: el juramento, el duelo, y el juicio de Dios [...] no eran medios lógicos ni racionales que pudiesen servir a un juez, para formarse una convicción».³ Me cuesta comprender cómo se podía definir la cuestión observada, si el propio juez no podía estar convencido de lo que observaba a través de estos medios, por demás ajenos a la razón humana; importante reseñar que «en el procedimiento de prueba germánico no

2. Carlos Jaime Villaroel Ferrer, *Derecho procesal*, La Paz, Imprenta y Encuadernación II Tigres, 2003, p. 40.

3. Gerhard Walter, *Libre apreciación de la prueba*, Bogotá, Temis, 1985, p. 48.

existió la apreciación de la prueba por el juez, ya que la misma naturaleza de los medios empleados no le habría dejado cabida». ⁴ Ninguno de estos medios respondía a un enlace de razonamientos lógicos que justifiquen los hechos y las pruebas presentadas, que den fe de los hechos en cuestión, más bien, dan cuenta de cuan bárbaro podía ser el hombre, en nombre de la verdad y de la justicia.

Gerhard Walter, considera que «la prueba testifical, la prueba documental, los testigos y los documentos reemplazaron el juramento y el juicio de Dios». ⁵ Entendido en aquellas épocas como:

yacer en una tumba, sacar una piedra o un anillo de una caldera con agua hirviendo, el fundamento de estas ordalías usadas como medios de prueba, era la creencia de que quien quebrantaba la paz, transgredía el orden de la comunidad, y por ende ofendía el orden de la naturaleza y a Dios mismo, su acción estaba dejada de la mano de Dios, y por consiguiente tenía que triunfar lo justo. ⁶

Nuevamente, en nombre de lo justo, se exponía a la persona cuya conducta se cuestionaba, incluso a perder la vida; con ello no se probaba la culpabilidad o inocencia del sujeto, sino que para nuestros días, se demostraba la falta de razón y de sensibilidad humana que primaba en el uso de aquellas prácticas.

Es así, que en procura de la búsqueda de la verdad, se hicieron uso del juramento, ⁷ el duelo ⁸ y el juicio de Dios ⁹ artesanales métodos que contrarían

4. *Ibid.*, p. 48.

5. Para G. Walter, *op. cit.*, p. 55.

6. *Ibid.*, p. 50.

7. Un juramento es tanto una promesa como una declaración de hechos invocando a algo o a alguien. Desde un punto de vista religioso, es un acto que pone a Dios por testigo de la verdad de un hecho o de la sinceridad de una promesa. [...] En los tiempos primitivos era desconocido el juramento por la sencillez y cordialidad entre los hombres. Los juramentos nacieron al mismo tiempo que los hombres se engañaron [...]. Se empleaba tanto para confirmar un contrato como para purgarse de los indicios o sospechas de un delito y para justificar algún derecho [...]. En *Wikipedia*, <<http://es.wikipedia.org/wiki/Juramento>>. Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2011.

8. Un duelo es un tipo formal de combate, como se ha practicado desde el siglo XV hasta el XX en las sociedades occidentales. Puede ser definido como un combate consensuado entre dos caballeros, que utilizan armas mortales de acuerdo con reglas explícitas o implícitas que se respetan por el honor de los contendientes, acompañados por padrinos, quienes pueden a su vez luchar o no entre sí. En general, y especialmente en las últimas décadas, un duelo es considerado un acto ilegal en la mayoría de los países. [...]. El duelo se desarrollaba por voluntad de una de las partes –el desafiante– para lavar un insulto a su honor [...], en *Wikipedia*, <<http://wapedia.mobi/es/Duelo>>. Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2011.

9. La ordalía o juicio de Dios era una institución jurídica que se practicó hasta finales de la Edad Media en Europa. Debe entenderse como una de las pocas herramientas a disposición de los fiscales, siendo la otra más utilizada, la tortura judicial. Su origen se remonta a costumbres visigodas y mediante ella se dictaminaba, atendiendo a supuestos mandatos divinos, la ino-

a la razón; y aún así, constituyen métodos y formas que han ido construyendo los principales aspectos doctrinarios y jurisprudenciales respecto de cómo se ha regulado la prueba, desde su primitiva comprensión, hasta la construcción de su más refinado concepto en nuestros días; respondiendo a la especialidad de la materia a la que aplica, así, tanto para las ciencias exactas como para las jurídicas, confiando a la luz del razonamiento humano la fe de su evolución.

Procedimiento romano

Al parecer, la razón, los principios de la lógica y el uso del buen juicio, fueron desarrollándose tardíamente, pues cuántas personas habrán sido mal juzgadas por aquellas prácticas que, como he dicho, no son más que la evidencia de la brutalidad humana. Sin embargo,

superadas las ideas primigenias del juicio de Dios, que no dejaban cabida a una investigación, racional ni tampoco eran necesarias, se fue imponiendo primero en el Estado romano de la época clásica y tardíamente también en los pueblos germánicos, la fe en la habilidad del hombre, en general, y del juez individual, en particular, para resolver un litigio. El juez romano buscaba la verdad guiándose, solamente por la voz de su razón.¹⁰

Es la razón y no la fuerza, la razón y no el deseo antojadizo de proceder de cierta forma, la que permite comprender coherentemente si las prácticas o pruebas corresponden a los hechos cuestionados. Sobre los conflictos entre administración y administrados

en el Estado romano no existió una jurisdicción administrativa, en forma de un tribunal imparcial que decidiera pleitos de ciudadanos con el Estado. [...] el Estado siempre tenía la razón contra el particular [...] el Estado actuaba en calidad de fisco (lo que se hizo solo a partir de la época imperial) las controversias entre él y los particulares –por impuestos excesivos o por retención ilegal de bienes eran dirimidas en proceso civil.¹¹

cencia o culpabilidad de una persona o cosa (libros, obras de arte, etc.) acusada de pecar o de quebrantar las normas jurídicas. Consistía en pruebas que en su mayoría estaban relacionadas con el fuego, tales como sujetar hierros candentes o introducir las manos en una hoguera. En ocasiones también se obligaba a los acusados a permanecer largo tiempo bajo el agua. Si alguien sobrevivía o no resultaba demasiado dañado, se entendía que Dios lo consideraba inocente y no debía recibir castigo alguno, en *Wikipedia*, <<http://es.wikipedia.org/wiki/Ordal%C3%Ada>>. Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2011.

10. G. Walter, *op. cit.*, p. 94.

11. *Ibid.*, p. 21.

El proceso civil que básicamente consistía en «la afirmación de un derecho discutido por el demandado en cuanto a su causa y contenido»¹² identificando a demás que «el centro del derecho probatorio lo constituía la teoría de las pruebas formales o legales. La existencia de estas pruebas en el proceso civil, fue hasta las postrimeras del siglo XVIII algo tan natural que no había necesidad de fundamentarla».¹³

Es decir que para los pleitos entre el Estado y los ciudadanos, Roma no contaba con un procedimiento especial, los asuntos desde entonces se resolvían acudiendo al procedimiento civil, actualmente en materia tributaria, el Estado puede solucionar sus conflictos con los administrados acudiendo al procedimiento contenido en el Código Tributario para resolver reclamos y recursos administrativos.

Procedimiento griego

Advierto que la ilustración de esta parte de la investigación sobre *la prueba*, responde a un momento lírico de la historia, el que cabe traer a estas páginas para encontrar sentido en el razonar del juzgador griego, empezando por ilustrar el contenido de la palabra *desafío*, para lo que considero tener en cuenta la investigación de Michael Foucault, quien en su libro sobre *La verdad y las formas jurídicas*,¹⁴ con el propósito de comprender el pensamiento sobre la verdad, recurre a los relatos de Homero en su obra *la Iliada*, desde ese relato describe el primer testimonio de la verdad y cómo se llegaba al esclarecimiento de los hechos por medio del procedimiento judicial griego, así:

la disputa de Antíloco y Menelao durante los juegos realizados con ocasión de la muerte de Patroclo. En esos juegos hubo una carrera de carros que, como de costumbre, se desarrollaba en un circuito de ida y vuelta, pasando por una baliza que debía rodearse tratando de que los carros pasaran lo más cerca posible. Los organizadores de los juegos habían colocado en ese sitio a alguien que se hacía responsable de la regularidad de la carrera, o sea, un testigo, «aquel que está allí para ver» la carrera comienza y los dos primeros competidores que se colocan al frente a la altura de la curva son Antíloco y Menelao. Se produce una irregularidad y cuando Antíloco llega primero, Menelao eleva una queja y dice al jurado que Antíloco cometió una irregularidad. Cuestionamiento, litigio ¿cómo establecer la verdad? Curiosamente en este texto de Homero, no se apea a quién observó el hecho, el testigo que estaba junto a la baliza sino que la

12 *Ibid.*, p. 10.

13 *Ibid.*, p. 85.

14. Michel Foucault, *La verdad y las formas jurídicas*, Barcelona, Gedisa, 4a. ed., 1995.

querella se plantea entre los adversarios, de la siguiente manera: después de la acusación de Menelao «tú cometiste una irregularidad» –y de la defensa de Antíloco– «yo no cometí irregularidad», Menelao lanza un desafío: «Pon tu mano derecha sobre la cabeza de tu caballo; sujeta con la mano izquierda tu fusta y jura ante Zeus que no cometiste irregularidad». En ese instante, Antíloco, frente a este desafío que es una prueba (*épreuve*), renuncia a ella, no jura y reconoce así que cometió la irregularidad.¹⁵

M. Foucault, considera además que «esta es la vieja y bastante arcaica práctica de la prueba de la verdad, esta no se establece judicialmente por medio de una comprobación, una indagación o una inquisición, sino por un juego de pruebas».¹⁶ Evidentemente, la prueba como instrumento judicial no aparece en aquellas épocas sino como un desafío a practicar, artesanal método que a fin de cuentas, tenía la misma finalidad que la sofisticada prueba de nuestros días, considerando su existencia a toda escala, desde el ámbito científico hasta lo jurídico, en cada rama aplicada en especial en la materia penal, no así, en la administrativa.

Es momento de preguntar a la historia ¿Qué se entendía por prueba y para qué servía?; de la mirada al pasado, observo que la palabra *prueba* era conocida como *desafío* al que se somete a un individuo para dar cuenta de la veracidad de sus actos o de sus testimonios cuestionados, desafío que una vez aceptado o sometido a él, debía ser llevado a cabo, para dar cuenta de la responsabilidad de un acto y así, determinar la culpabilidad o inocencia de quien se sometía al desafío-prueba mencionado.

Comprendo que la prueba era utilizada como *desafío*, se practicaba acudiendo a la creencia espiritual, superstición e incluso temor a Zeus, medio del que se hacía uso, en busca de la información. En mi percepción, en la época de Menelao, la prueba más allá de ser usada con fines de justicia, lo que probaba era el valor de las personas que dependían de la bondad o piedad divina; pues en sí, aquella práctica no era vista como un medio que busca el esclarecimiento de hechos cuestionados, la prueba era un desafío al que se sometía a quien negaba la afirmación del hecho que la parte contraria cuestionaba, para después de ser superada o no, establecer su grado de culpabilidad o inocencia.

Entre este relato y el contenido actual de la prueba, se mantiene la pretensión de llegar a descubrir la verdad, de tal manera que la construcción del concepto de prueba como etapa procesal, judicial, administrativa e incluso como instrumento y medio con el cual se llega al esclarecimiento de los hechos, ha ido evolucionando y construyéndose conforme la necesidad de verdad

15. *Ibid.*, p. 39, 40.

16. *Ibid.*, p. 16.

pretendida, atendiendo a la naturaleza del caso concreto, dentro de cada rama específica del derecho.

Actualmente, por concepto universal y acudiendo al latín *probandum* que significa hacer fe, se entiende que «probar es demostrar a otro la conformidad con la realidad de una afirmación sobre un hecho o cosa [...] las pruebas son instrumentos necesarios para el conocimiento de los hechos y por eso para todo el actuar jurídico»¹⁷ yo diría administrativo también, pues la prueba no se reduce a ser expuesta y analizada únicamente en el ámbito de lo judicial, sino que le es propia también al ámbito administrativo, pues desde la administración también se da a cada quien lo que le corresponde, más aún dentro del campo tributario; pues a razón de la facultad de resolución de reclamos, consultas y recursos, le está permitido a la administración tributaria resolver un asunto relacionado con la inconformidad del particular. Aclarando que en las consultas no es posible la práctica de la prueba, pues esta figura es usada con la finalidad de dar alcance a la inteligencia de las normas contenidas en el Código Tributario, tema que no será tratado, pues a él no le concierne la prueba.

En otro pensamiento «la prueba se puede definir como aquella actividad de las partes encaminada a conseguir la percepción y persuasión del juez, respecto de aquellos hechos alegados oportunamente en el proceso».¹⁸ Sin observar que las partes, en el caso administrativo tributario, pueden ser: de un lado, la administración en representación del Estado y, de otro, el particular (sujeto pasivo), pues la prueba da cuenta de la verdad y desconoce jerarquía, se muestra únicamente, con la finalidad de esclarecer un hecho. No se puede desarrollar una teoría de la prueba para el Estado y una para el particular, si no una teoría de la prueba adaptada al ámbito administrativo para desde ese ángulo mostrar la verdad de los hechos de interés de las dos partes, es decir, dentro del ámbito administrativo tributario, tanto para el sujeto activo como para el pasivo, alrededor de la materia que se pretende resolver.

Por otro lado, Jeremy Bentham por definición de prueba, menciona:

en el más amplio sentido de la palabra se entiende por tal un hecho supuestamente verdadero que se presume debe servir de motivo de credibilidad respecto a la existencia o inexistencia de otro hecho. En ese sentido toda prueba comprende al menos dos hechos distintos: uno, que puede llamarse hecho principal, o sea

17. Ana María Pita Grandal, «3. Aproximación de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria», en *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI (En homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, t. II, Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 1410.

18. Manuel García Prada, «Principios constitucionales en el proceso civil», parte 1, Normas de valoración de la prueba, en *Revista del Poder Judicial*, Madrid, Consejo General del Poder Judicial, 1992, p. 5.

aquel cuya existencia o inexistencia, se trata de probar y otro, denominado hecho probatorio, el cual se emplea para afirmar la negativa o afirmativa del hecho principal. Por tanto, toda decisión fundada en una prueba se actúa por vía de conclusión: dado tal hecho, se llega a *la conclusión de la existencia de tal otro*.¹⁹

Definición que no limita a materia alguna, sino que puede ser adaptada al desarrollo de nuevas consideración en el derecho, como es la materia administrativa tributaria. Es así que observada la prueba, desde su más antigua práctica para la solución de un conflicto, asumo que no era entendida como actualmente se la conoce, respondiendo a la naturaleza de la materia jurídica a la que aplica, como una etapa procesal (administrativa o judicial), un medio o instrumento con el cual se llega al esclarecimiento de los hechos.

Entonces, es inevitable reconocer la importancia de la prueba tanto para el proceso como para el procedimiento, ya que es definitivo el esclarecimiento de los hechos y considerando que «un juicio sin pruebas no se puede pronunciar; un proceso no se puede hacer sin pruebas»,²⁰ cabe la siguiente inquietud ¿Antiguamente, se podía juzgar sin pruebas?

Pregunta que a *prima facie*, mal podía ser respondida negativamente, pues la historia da cuenta de que sí se podía juzgar sin pruebas, a pesar de que ella define a buen juicio de quien juzga el destino de culpabilidad o inocencia del sujeto cuestionado, sí, se podía juzgar sin pruebas. Para ilustrar cómo se juzgaba antiguamente quiero traer a estas páginas el juicio de Sócrates,²¹ a pretexto de que en su época y, aun antes, ya existían los procesos judiciales y, sin embargo, la prueba no tenía la importancia que tiene actualmente. Jenofonte refiere que el mismo Sócrates a la edad de 70 años fue llevado a juicio ante los atenienses y condenado a muerte por votación²² del jurado,²³ mas no por haberse probado (demostrado) que realmente era culpable de que «no reconocía a los dioses que el Estado reconoce y de introducir otros genios o espíritus extraños; y asimismo del delito de corromper a nuestros jóvenes».²⁴ Jenofonte, se ha preguntado más de una vez, con qué especie de argumentos pudieron

19. J. Bentham, *op. cit.*, p. 8.

20. Francesco Carnelutti, «VI. Las pruebas», en *Cómo se hace un proceso*, Bogotá, Temis, 1997, p. 58.

21. Jenofonte, «Apología o defensa ante el jurado», en *Recuerdos de Sócrates*, trad. y notas de Agustín García Calvo, España, Salvat / Alianza, 1971, p. 163.

22. *Ibid.*, p. 169.

23. «[L]os jueces que eran 556, procedieron a la votación y resultaron 281 votos en contra y 275 a favor, condenado por una mayoría de 6 votos», ver Patricio de Azcárate, *Obras completas de Platón*, t. I, Madrid, 1871, p. 77-78, en <<http://www.filosofia.org/cla/pla/img/azf01043.pdf>>. Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2011.

24. Jenofonte, *op. cit.*, p. 13.

persuadir a los atenienses [...] si en su defensa el mismo Sócrates dentro del juicio les explica que:

no se ha descubierto que ni haga sacrificios a divinidades, ningunas nuevas, ni jure ni pronuncie el nombre de otros dioses; y lo que es los jóvenes como puedo corromperlos acostumbrándoles a la fortaleza y a la frugalidad?, en verdad de aquellas acciones a las que está impuesta la muerte como pena –despojo sagrado, robo con efracción, venta de hombre libre como esclavo, traición contra la Patria– ni aun los propios acusadores afirman que haya cometido yo ninguna de ellas, de manera que me pregunto con asombro (dice Sócrates) en que especie de indicio se ha mostrado que fuera propia para mí la pena de muerte.²⁵

Es importante mencionar que «nadie vio nunca a Sócrates hacer nada contra piedad o religión ni lo oyó decirlo»,²⁶ no hubo testigos, entonces, sin prueba alguna, cómo pudieron condenarlo a muerte, sin haberle probado acusación alguna, pues lo cuestionable era indemostrable y pudiendo hacerlo nadie jamás lo hizo; importante analizar el juicio mencionado, pues da cuenta de cómo las pruebas en sentido simple demuestran los hechos a ser investigados y dan fe de su existencia, dentro del proceso definen el destino judicial –o administrativo– al que se somete a una persona. Actualmente, la vida es un bien protegido por el Estado «se reconoce y garantiza a las personas el derecho a la inviolabilidad de la vida. No habrá pena de muerte».²⁷

A la edad avanzada de Sócrates, quizá ya no cabía pena de muerte alguna, lo que llama la atención es semejante condena injusta, pues no se había demostrado ninguna de las acusaciones que pesaban en su contra, una vez más, *la prueba*, no la convicción ni la creencia, *la prueba*, debe ser la que justifique la existencia de determinado acto. Al no existir un desarrollo adecuado de cómo se han de constatar los hechos cuestionados, mal pudieron condenar a Sócrates por mera convicción y a simple votación, sin fundamentación alguna.

Hecho histórico que demuestra lo definitivo e importante que es contar con pruebas que den fe de lo cuestionado y se pueda recorrer el camino de lo juzgable de la mano de la razón y reglas que permitan juzgar lejos de la pasión o creencias ajenas al derecho, tal como consta actualmente en el Código de Procedimiento Civil que prevé que «la prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades

25. *Ibid.*, p. 170.

26. *Ibid.*, p. 16.

27. Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 66, num. 1, Derechos de Libertad, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/webtools/esilecpro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=PUBLICO-CONSTITUCION_DE_LA_REPUBLICA_DEL_ECUADOR_2008>. Fecha de consulta: 3 de agosto de 2011.

prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos».²⁸ He ahí la consideración de la *sana crítica* como sistema que en uso de la lógica permite llegar a conclusiones razonables.

Coincido en que la finalidad de la prueba « consiste en lograr la convicción del juez o Tribunal acerca de exactitud de las afirmaciones de hecho operadas por las partes en el proceso»²⁹ ya que el fin máximo de la *prueba-desafío* –desde antes hasta nuestros días– es dar cuenta de la verdad, que permite descubrir los hechos cuestionados y el orden de los mismos, que deben ser coherentes con las argumentaciones cuestionadas.

De su utilidad, diré que a pesar del transcurso del tiempo sigue siendo la misma, el descubrimiento de la verdad, pues servía para ello, es así que «los cambios operadores en el procedimiento probatorio fueron también expresión del cambio que ahora se operaba, en la idea del objetivo de la prueba; ya no se trataba solo de la verdad formal que tenía que ser establecida frente al adversario, sino que la finalidad era convencer a jueces y escabinos de la verdad real».³⁰

Entonces ¿Cuáles eran las creencias, razonamientos o criterios de valoración y apreciación de los hechos en épocas antiguas? Si no se juzgaba por relacionar la prueba del hecho cuestionado con un sujeto o cosa, sino por el resultado de quien se sometía a semejantes métodos, o como en el caso de Sócrates por votación,³¹ sin ser argumentada, sino únicamente por la libre opinión del juzgador, que más allá de verificar la contundencia objetiva de las pruebas aplicadas, lo que hacía era impulsar o mejor dicho, en nombre de la verdad pretendida, atemorizar con el ser castigado por un dios o quemado por el fuego, como deducción personal entiendo que se podía asumir la culpabilidad de actos, incluso sometiendo a quien pudiere ser inocente a confesar en contra de sí mismo, para no padecer tales prácticas tormentosas.

Suponer que existía un criterio de valoración objetiva, en el que se haga uso del razonamiento humano que relacione los hechos con la identidad de la persona cuestionada y las pruebas que se obtuvieren, sería un engaño, pues la historia da cuenta, fehacientemente, de que tal razonamiento estaba ausente, la

28. Código de Procedimiento Civil ecuatoriano, art. 115, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/webtools/esilecpro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=CIVIL-CODIGO_DE_PROCEDIMIENTO_CIVIL>. Fecha de consulta: 3 de agosto de 2011.

29. José María Asencio Mellado, «La prueba en el proceso civil», en Fernando Quiceno Álvarez, comp., *Actos del juez y prueba civil: estudios de derecho procesal civil*, Bogotá, Ed. Jurídica Bolivariana, 2001, p. 421.

30. G. Walter, *op. cit.*, p. 54.

31. «[U]n veredicto de culpabilidad. Los jurados no tenían que fundamentar su voto, sino tan solo decir si el acusado era culpable o inocente, o abstenerse, (en caso de que las abstenciones superen al tercio de los votos emitidos, había que realizar un nuevo debate», *Ibid.*, p. 24.

única que podía relacionar, conectar o justificar el actuar cuestionado de una persona con los hechos que se desprenden de tal cuestionamiento, era la confesión del acto o suceso, pero a fuerza de tormentos.

La razón, presa de la superstición, dominada por creencias divinas, no podía dar cuenta de que la *prueba-desafío*, nada decía de la verdad de los hechos cuestionados, pero sí inducía a la confesión; pues, una vez dicha la verdad, la búsqueda ha terminado.

Del breve paseo por la historia, es de observar que:

los progresos han producido efectos destacables. Analizar los motivos, discernir los diversos grados de intención, desembrollar las causas que influyen en la sensibilidad, valorar un testimonio frente a otro, sopesar un testimonio particular contra una probabilidad general, representan operaciones que suponen, un gran estudio del corazón humano. A medida que esos conocimientos psicológicos se han ido desarrollando, se han abandonado aquellos medios singulares y extravagantes a los que se debía recurrir para la investigación de las verdades legales: las ordalías, los combates judiciales, los juramentos expurgatorios, las torturas etcétera. Los procedimientos han dejado de ser un juego de azar, o escenas de juglería; los lógicos han remplazado a los exorcistas y a los verdugos; el hombre vigoroso que habría defendido cien injusticias con el hierro en la mano, no se atreve a afrontar, en presencia del público las miradas inquisitorias de un juez.³²

Evidentemente, en la antigüedad no se probaban hechos, sino argumentaciones que no daban fe de ninguna de las acusaciones que pesaban en contra de alguien, puesto que habiendo testigos no se los consideraba y la creencia alrededor del hecho más no de la prueba, era lo que se tenía por cierto.

A la luz del siglo XXI.

Los fenómenos probatorios presentan permanentemente dilemas, no solo en el Derecho Procesal, sino en todas las áreas que tocan. Es que a estos temas están ligados el conocimiento y la ciencia trascendiendo el Derecho, al que traen de un modo particular el mundo exterior para que en lo jurídico esa realidad se universalice y se compare con la prescripción normativa a fin de crear un precepto concreto sobre la conducta de las personas involucradas en un proceso.³³

Frente al agigantado paso de la ciencia, la tecnología, las expresiones del razonamiento coherente, humano, objetivo y práctico, se pretende encontrar la forma de resolver aquellos conflictos que, incluso en nuestros días, ocurren entre el Estado, en calidad de administrador, con los particulares. En el ámbito

32. J. Bentham, *op. cit.*, p. 17.

33. Enrique M. Falcón, «Lógica y justificación del razonamiento probatorio», en Eduardo Oteiza, coord, *La prueba en el proceso judicial*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2009, p. 81.

tributario, el objeto de la prueba debe contribuir a la solución de los conflictos en la medida en que los intereses son distintos, por supuesto, en nuestros días, con procedimientos propios de la materia, lejos de la consideración romana de volver al procedimiento civil, es por ello que la materia tributaria se encuentra regulada por su propio cuerpo normativo.

CRITERIOS IMPORTANTES: TEORÍAS SOSTENIDAS

De la complejidad en la que se encontraba la definición de la prueba para la resolución de los pleitos en épocas antiguas entre particulares (derecho privado) y de la naturaleza propia de cada asunto ya sea civil o penal, los que se han desarrollado apropiadamente, tanto en las normas como en el procedimiento (derecho material y sustantivo), cabe observar que actualmente es considerada como «la acción y efecto de probar, y probar es demostrar de algún modo la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación».³⁴ Este criterio, en sentido amplio, es para materias distintas de la administrativa tributaria, pues en esta materia, «en las normas atinentes a la vía administrativa no se encuentra resuelto el tema de la carga de la prueba, por ello se ha de acudir a las que constan dentro del juicio tributario»³⁵ pensamiento que sigue el procedimiento civil de estructura romana, largamente sostenido, el mismo que se encuentra vigente, no solo para la carga de la prueba sino también para su admisión y valoración.

Sin embargo, de los intereses y pleitos que entre el Estado y los particulares puedan suscitarse, poco se ha desarrollado, menos aún en lo relacionado a materia administrativa tributaria, pues tal es el caso que ya en los textos de Jeremy Bentham se sostenía, lo siguiente:

En materia de administración o legislación es evidente que solo puede procederse por vía de conclusión, o sea, sobre pruebas. El arte de recoger los hechos de comprobarlos, de colocarlos en el orden debido para que se esclarezcan mutuamente y se deduzcan sus enlaces y consecuencias construye la base de la ciencia administrativa y legislativa. En todos los casos la prueba es un medio

34. Eduardo Couture, *Fundamentos del derecho procesal civil*, Buenos Aires, 4a. ed., 2002, p.177, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón, *Derecho procesal administrativo ecuatoriano, jurisprudencia, dogmática y doctrina*, Quito, Fondo Editorial Andrade y Asociados, 2007, p. 367.

35. José Vicente Troya Jaramillo, «Las reclamaciones, consultas y recursos, en vía administrativa con especial mención a la prueba en el Ecuador», en Autoridad General de Impugnación Tributaria, *Memoria. IIas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 7, 8 y 9 de octubre de 2009, Cochabamba-Bolivia*, La Paz, Presencia, 2009. p. 27.

encaminado a un fin; es una acepción común el arte de la prueba, parece particularmente aplicable a la práctica de los tribunales; ahí esta su punto sobresaliente, ahí adquiere la mayor importancia, donde parece que existe o puede existir con el método más perfecto.³⁶

De allí que el contenido conceptual, doctrinario y práctico atribuido a la prueba como medio para llegar al esclarecimiento de los hechos, y por qué no decir de la verdad que se pretende, es propia de cada materia; porque cada materia regula algún conflicto en particular, ya sea administrativo o judicial.

Al tratarse de la materia tributaria y esta llevarse a cabo en varios ámbitos procedimentales, así: el administrativo, el jurisdiccional (contencioso-tributario) en teoría, a cada una de estas especialidades le asiste un tratamiento para el tema de la prueba, más aún para reclamos y recursos propuestos. Sin embargo, en caso de controversias entre el Estado y los administrados tributarios o sujetos pasivos dentro del ámbito probatorio para sede administrativa tributaria, se observan al menos dos teorías; la primera dice: el tema de la prueba en materia tributaria es escaso y debe acudir a los elementos normativos de la prueba regulados en el propio Código Tributario para la sede contenciosa tributaria; y la segunda: que en materia administrativa tributaria se debe acudir a todos los medios probatorios determinados por la ley en sentido general, razón por la cual es importante llegar a establecer la argumentación probatoria.³⁷

En armonía con la segunda teoría, citamos a Regina de Almeida Monteiro, quien en su obra, escrita en portugués, titulada *La prueba en la reclamación económico-administrativa* considera que:

a finalidade [...] nas reclamações económico-administrativas deve reunir os mesmos requisitos probatórios que em qualquer outro processo, e constitui um trâmite essencial para garantir os interesses gerais dos contribuintes assim como os interesses guerreais que devem presidir as actuações de Administração Tributária [...] de prova como parte do processo: a procura da verdade material e formal.^{38 39}

36. J. Bentham, *op. cit.*, p. 8.

37. Raffaello Lupi, «La carga de la prueba en la dialéctica del juicio de hecho», en Andrea Amattucci y Eusebio González, edit., *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 683.

38. Regina de Almeida Monteiro, «La prueba en la reclamación económico-administrativa», en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, No. 5, Pamplona, Aranzadi, 1998.

39. Mgs. Gustavo García Brito, traducción del portugués al español: «La finalidad en las demandas económico-administrativas debe reunir los mismos requisitos probatorios que en cualquier otro proceso y se constituye como un trámite esencial para garantizar los intereses generales de los contribuyentes, así como los intereses contenciosos que deben orientar las actuaciones de la administración tributaria, de probar como parte del proceso (parte procesal = demandante o demandado) la búsqueda de la verdad material y formal». Comunicación personal escrita, 3 de octubre de 2011.

Con lo que se entiende que la prueba en materia administrativa tributaria tiene el mismo tratamiento que se le da en cualquier otro proceso.

De la supletoriedad a la especialidad de la materia tributaria, se ha de establecer un punto de acuerdo entre estas teorías o definir cuál es la más apropiada para el correcto tratamiento de la misma en Ecuador; pues, como nos muestra la historia, incluso en Roma, los asuntos que se relacionaban con el Estado y los ciudadanos, se debían resolver acudiendo al procedimiento civil. Sin embargo, siendo la materia administrativa una rama del derecho independiente de la materia civil y propia del derecho público le corresponde a ella resolver los asuntos directamente relacionados con el Estado en calidad de administrador.

LA PRUEBA EN EL MODELO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA (MCTAL)

El Modelo del Código Tributario para América Latina⁴⁰ que representa como su palabra lo indica un modelo, quizá el más importante dentro del desarrollo de la materia tributaria, pensado y elaborado por «el tributarista argentino Carlos María Giuliani Fonrouge, junto a los también tributaristas Rubens Gomes de Sousa de Brasil y Ramón Valdés Costa de Uruguay, publicado en 1967 por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, en su Derecho financiero, volumen 1 de la quinta edición (1993)»⁴¹ al que me refiero para tomar como antecedente del Código Tributario vigente en Ecuador. Así, en relación con el tema de la prueba en la sede administrativa tributaria, observo que el contenido del tema es exactamente el mismo.

En el título IV, capítulo IV, sección tercera, denominado «Procedimientos ante la administración tributaria»⁴² del MCTAL, se prevé el tratamiento de

40. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gómez de Sousa y Ramón Valdés Costa, Modelo del Código Tributario para América Latina, en José Vicente Troya y Fausto Murillo Fierro, edit., *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, Quito, marzo 2010*, Quito, Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos-Subsecretaría de Desarrollo Normativo, 2011, p. 455 y s.

41. Antecedentes históricos del Modelo del Código Tributario para América Latina (MCTAL), en *La Prensa*, <<http://archivo.laprensa.com.ni/archivo/2005/diciembre/14/especiales/especiales-20051214-12.html>>. Fecha de consulta: 7 de noviembre de 2011.

42. C. M. Giuliani Fonrouge, R. Gómez de Sousa y R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 455. «Art. 149: Medios de Prueba.- Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la confesión de empleados públicos.

Art. 150 del Modelo [...] Vista de las Actuaciones.- Los interesados o sus representantes y sus abogados tendrán acceso a las actuaciones, inclusive a los sumarios por infracciones y podrán consultarla sin más exigencia que la justificación de su identidad.

la prueba para procedimientos administrativos, tema desarrollado entre los artículos 149 al 153, los mismos que se refieren a: medios de prueba, vista de los actuarios, término de prueba, admisibilidad de la prueba, y medidas para mejor proveer.

Del estudio del tema, observo que no existe una norma relacionada con un concepto o definición de prueba que se adapte a la etapa administrativa tributaria exclusivamente. Además su desarrollo concuerda con la teoría de que para resolver los conflictos en la sede mencionada, se debe hacer uso de «todos los medios admitidos en derecho, con la excepción de la confesión de los empleados públicos».⁴³

Además, el MCTAL prevé que: «no se admitirán pruebas inconducentes, las que serán rechazadas mediante resolución fundada, el afectado podrá dejar constancia de su disconformidad».⁴⁴ Obsérvese que se hace uso de dos términos: *inconducente* y *disconformidad*, los mismos que para materia probatoria significan: *inconducente*: «se debe entender aquélla que según la experiencia, cabe razonablemente conjeturar que no logrará el resultado apetecido, pues existe inadecuación de medio a fin. Son aquellas que en ningún caso pueden contribuir a esclarecer los hechos controvertidos»⁴⁵ y por *disconformidad*⁴⁶ falta de conformidad, al no determinar qué se tendrá por inconducente en este procedimiento administrativo tributario, puesto que se acude a todos los medios probatorios que admite el derecho, su puntualidad en mencionar qué medios de prueba no serán admitidos, evitaría que lo inconducente lleve a la disconformidad y a su vez se permita que cualquier prueba sea considerada como tal y por tanto inadmitida, considerando que pueden haber medios que no sean a fin a la materia pero si al hecho que se prueba.

Art. 151 del Modelo [...] Término de Prueba.- El Término de prueba será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a... días, el término de prueba no es perentorio. En los asuntos de puro derecho se prescindirá de él, de oficio o, a petición de parte.

Art. 152 del Modelo [...] Admisibilidad de la prueba.- No se admitirán las pruebas inconducentes las que deberán rechazarse mediante resolución fundada. El afectado podrá dejar constancia de su disconformidad la que será considerada al sustanciarse el recurso que corresponda.

Art. 153 del Modelo [...] Para mejor proveer.- La autoridad administrativa impulsará de oficio el procedimiento: En cualquier estado del trámite podrá disponer medidas para mejor proveer».

43. *Ibid.*, art. 149.

44. *Ibid.*, art. 152.

45. Martín Eduardo Ocampo García, Prueba inútil o inconducente, inédito, p. 6, en <http://www.monografias.com/trabajos47/prueba-civil/prueba_civil2.shtml>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2011.

46. Diccionario de la Lengua Española, Disconformidad, en <<http://www.wordreference.com/definicion/disconformidad>>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2011.

Es necesario comprender que cuando se pensó en el Modelo del Código Tributario para América Latina aún se comprendía a la materia administrativa como un tema relacionado con la materia civil, al punto de ser tratada desde esta u observarse su supletoriedad como la más afín. Actualmente el desarrollo de la materia administrativa es independiente de la civil y debe ser observada desde la esfera en la que se desarrolla, como es el caso del procedimiento administrativo tributario. Lastimosamente MCTAL, no realiza ningún aporte respecto del tratamiento de la prueba para la resolución de reclamos y recursos interpuestos ante la administración tributaria, que permita dar al asunto puntual tratamiento.

GARANTÍAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN SEDE ADMINISTRATIVA

Es indispensable considerar la incidencia de la teoría constitucional en la materia administrativa tributaria, para lo que he tomado en cuenta el pensamiento de Roberto Dromi, quien sostiene que:

el Estado de derecho no solo requiere de la solemnidad declarativa constitucional sino también de la implementación constitutiva legal-procesal. Es indispensable que el ordenamiento jurídico procesal facilite los medios para el efectivo ejercicio de los derechos constitucionales y entre ellos el procedimiento administrativo es la herramienta más idónea como resguardo contra los desbordes del obrar de la administración⁴⁷

Pues, más allá de velar por el cumplimiento de dichas garantías, le corresponde hacerlas efectivas.

Dos cosas a distinguir: primero ¿Qué se comprende por garantía? y segundo ¿Qué se comprende por principio?, son parte de una misma cosa o son distintos uno del otro ¿Se observan en el actuar del procedimiento administrativo tributario? Considero que, una garantía es una seguridad que el Estado reconoce a favor de sus ciudadanos, que obligatoriamente debe estar consagrada –escrita– en la Constitución, «constituye el sistema de protección tendente al aseguramiento de la vigencia y efectividad de las libertades y derechos fundamentales».⁴⁸ La cualidad de dicha garantía es que esta pueda ser realizable,⁴⁹ caso contrario, son «meros enunciados vacíos de contenido real y

47. Roberto Dromi, *Derecho administrativo*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 7a. ed., 1998, p. 889.

48. Iñaki Esparza Leibar, *El principio del debido proceso*, Barcelona, J. M. Bosch, 1995, p. 173.

49. Luigi Ferrajoli, *Derechos y garantías. La ley del más débil*, Madrid, Trotta, 1999, p. 63.

por tanto inútiles a efectos de configurar un régimen político como democrático, como un Estado de Derecho».⁵⁰

Mientras, un principio «es una idea base de determinado conjunto de normas que se deducen de la propia ley aun que no estén expresamente formuladas en ella «» ideas en definitiva producto tanto de la técnica jurídica como de la ideología socio-política de quienes elaboran las leyes»;⁵¹ en el pensamiento de Robert Alexy «los principios son mandatos de optimización [...] son normas jurídicas y como tanto deben ser aplicadas [...] no dan soluciones determinantes sino que dan parámetros de comprensión».⁵²

Considero que un principio es una línea sobre la que se ha de caminar, la que indica lo que se ha de observar para el adecuado uso de determinada regla, norma o procedimiento al que se someten las personas o cosas, mediante un orden legalmente instituido, para dar contenido a un asunto en particular o en general. Se puede decir que el principio entendido como aquella línea o parámetro de comprensión constitucionalmente previsto, determina un límite, que no se ha de atravesar, pues al hacerlo se da paso a la arbitrariedad.

En este sentido, una garantía es una norma que reconocida en la Constitución constituye un deber obligatorio que: por un lado el Estado debe cumplir y por otro el ciudadano debe exigir, puesto que la congruencia de este actuar permite su efectividad; *cumplimiento* y *exigencia* que no pueden desbordar los principios que giran alrededor de dicha garantía, ya que tanto para quien ofrece cumplir, como para quien la exige, quedan obligados a observar el parámetro-línea que el principio ha de determinar. Así, para la realización del correcto actuar de la administración tributaria, primero se ha de observar qué es lo que la Constitución vigente garantiza al administrado respecto de los asuntos que se han de resolver en sede administrativa. Así el art. 66, num. 23 contiene: el derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas [...]. Esta disposición en sí misma constituye el *derecho de petición*; en cuanto a garantías, están las del *debido proceso*, en particular las que constan en el art. 76, num. 7, lit. c) y h), desarrolladas a continuación.

50. I. Esparza, *op. cit.*, p. 173.

51. *Ibid.*, p. 168.

52. Robert Alexy, «El derecho general de libertad», en *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997, citado por Ramiro Ávila Santamaría, en *Constitución del 2008 en el contexto andino análisis de la doctrina y el derecho comparado*, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2008, p. 39-40.

El derecho de petición

Actualmente el derecho de petición⁵³ es un derecho que acerca la relación entre la administración y los administrados, es un derecho con el que se materializa el ejercicio pleno de todo el andamiaje administrativo, legal e incluso judicial. Se dice que:

En el siglo XVIII, cuando reinaba el absolutismo en Europa, la presentación de peticiones, era considerada en muchos casos, como una injerencia ilícita de los súbditos en la jurisdicción de las autoridades públicas; mas aún se consideraba como una especie de rebelión. Hoy en todas las constituciones de casi todos los países del mundo, existe este derecho de petición. De tal manera que [...] es uno de los derechos más antiguos y clásicos, consagrados y reconocidos por los Estados en pro de los ciudadanos.⁵⁴

Para efectos de resolver los problemas que surgen del contacto entre administración y administrados tributarios, se debe hacer uso de los mecanismos que a manera de instrumentos jurídicos el Código Tributario ha contemplado, así: el Título II, del Libro II, del cuerpo legal mencionado, se refiere a las reclamaciones y recursos administrativos, pues por medio de la presentación de un reclamo, del requerimiento de una consulta, o el planteamiento de un recurso, se activa tanto el derecho de petición por parte del recurrente, como el ejercicio de la facultad resolutoria por parte de la administración tributaria.

Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones

El lit. c) del art. 76 de la Constitución vigente, ha previsto como garantía del debido proceso, el ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones, advierto que en el enunciado anterior no hay misterio alguno, pues tal como está escrito, ser escuchado implica tener oportunidad, en determinado momento, de expresar opiniones y argumentos, fundamentados dentro

53. Pamela Escudero Soliz., «Facultad resolutoria tributaria y derecho de petición», ensayo para la asignatura Derecho formal tributario, en la Maestría Internacional en Derecho, con mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede-Ecuador, Quito, inédito, 2011, p. 3-4.

54. José García Falconí, «El derecho constitucional de petición», en *La Hora, Revista Judicial Derechoecuador.com*, <<http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechoconstitucional/2011/02/10/el-derecho-constitucional-de-peticion>>. Fecha de consulta: 9 de abril de 2011.

de un proceso, debiendo aplicarse a los procedimientos también, lo importante es que dicho momento exista y la garantía se cumpla, misma que según Gerhard Walter tiene como antecedente inmediato, lo abajo apuntado:

de las garantías que a nuestro parecer son irrenunciables, para que un procedimiento sea seguido en regla y lleve a una decisión justa, solo existía una: el principio de la audiencia o el derecho a ser oído. «Nadie debe ser condenado sin haber sido escuchado, tal es el principio supremo, de todo procedimiento judicial; si ese propio no fuese observado con todo rigor, reinaría despóticamente, la arbitrariedad pura y simple, bajo el sagrado nombre de justicia [...] (se extiende) [...] incondicional y necesariamente a todas las partes y etapas de un procedimiento judicial».⁵⁵

La directa pretensión de esta garantía no solo asegura la intervención de las partes y permite el cumplimiento de la audiencia, sino que de acuerdo con Roberto Dromi:

es la garantía que el procedimiento debe ofrecer a los administrados como titulares de un derecho. Ella consiste en: la *publicidad* del procedimiento, el leal conocimiento de las actuaciones administrativas (vistas, traslados, etc.). El secreto solo se justifica en casos excepcionales y por decisión expresa de autoridad competente; la *oportunidad* de expresar sus razones antes y después de la emisión del acto administrativo, interponiendo recursos; el derecho hacerse patrocinado y representar profesionalmente.⁵⁶

Comprendo que tan antiguo como el proceso mismo

el derecho a ser oído [...] fue el único de los cuatro principios procedimentales en examen que se mantuvo incólume en el proceso canónico. Por la formulación y la contestación de las *posiciones*, así como por la discusión y la prueba que versaba sobre las excepciones perentorias, y la presencia obligatoria en juicio de las partes, se aseguraba que el fallo no se fundara unilateralmente en lo alegado por una sola de ellas.⁵⁷

Evitando arbitrariedad en la toma de la decisión.

Garantías generales

Preciso mencionar que por garantías generales me refiero a aquellas que aplican tanto en vía administrativa como en la judicial, es así que el literal

55. G. Walter, *op. cit.*, p. 85.

56. R. Dromi, *Derecho administrativo*, p. 897.

57. G. Walter, *op. cit.*, p. 31.

h) del num. 7, art. 76 de la Constitución vigente prescribe: presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra; implica que dentro del procedimiento administrativo tributario, quien fuere sujeto de determinaciones erróneas, equívocas, o fuera de la normativa, está en pleno derecho de recurrir a la garantía mencionada, quedando la administración obligada a garantizar lo que se conoce como el derecho a la defensa pues del error deviene el procedimiento de reclamo dentro del cual está previsto el período de prueba, teniendo en cuenta que el ámbito administrativo no es judicial y que la garantía se aplicaría observando *las argumentaciones* que justifica el acto administrativo de determinación tributaria, frente a lo que asegure el sujeto pasivo.

Es decir que constituyen garantías generales tanto para lo judicial como para lo administrativo, teniendo en cuenta que al mencionarlas en el art. 76 de la Constitución vigente, se consideró que: en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. corresponde a toda autoridad administrativa o judicial garantizar el cumplimiento de la normas y los derechos de las partes. Afortunadamente, se consideró a la administración como representante del Estado, en toda la extensión de la palabra, como garantista de lo previsto en la Constitución, de tal manera que no le es ajeno asegurar ninguna de estas garantías, al menos las que se han considerado para observar pues se refieren a la prueba, compréndase que no son las únicas, pero si materia de la investigación aquí mencionada.

Principios

Tratándose de principios, se deben observar aquellos considerados constitucionales, que son adaptables a la materia administrativa tributaria, advirtiendo que por la naturaleza propia de la materia, no todos los principios constitucionales se aplican a la misma, como el principio de imparcialidad, pues la administración tributaria es al mismo tiempo parte procedimental y autoridad administrativa en la resolución de reclamaciones y recursos interpuesto ante la administración tributaria.

Los principios constitucionales que considero son aplicables al procedimiento administrativo tributario están consagrados en el art. 11 de la Constitución «El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos y oportunidades. Nadie podrá ser discriminado». Al referirse a la igualdad, puesto que la norma no lo indica, se entendería *igualdad ante la ley*; en armonía con el derecho de

protección consagrado en el art. 75 que prevé: «Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita, de sus derechos e intereses con sujeción a los principios de inmediación y celeridad, en ningún caso quedará en indefinición». Compréndase que para efectos de la presente investigación, la *persona* a la que se refiere la norma antes mencionada es el administrado tributario (sujeto pasivo: contribuyente, responsable o tercero).

Cabe destacar que la Constitución vigente en el art. 227, ha previsto que la administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad jerárquica, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación. Concomitantemente a la mención de los principios enunciados, para efectos procedimentales en materia administrativa tributaria, considero que los que aplican son los siguientes:

Principio de igualdad

No lejos del pensamiento de Aristóteles, de aquel que hay que dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, es que «luego de la Revolución francesa para abolir los privilegios de las clases o castas que caracterizaba los sistemas de la época afirmando la igualdad de todos ante la ley»⁵⁸ puesto que «supone un tratamiento igual para situaciones iguales».⁵⁹ Es que ya se ha considerado constitucionalmente como un principio contenido en el art. 11, num. 2, que menciona: «todas las personas son iguales y gozaran de los mismos derechos deberes y oportunidades» de tal modo que se ha eliminado la distinción de clases sociales.

Para hacerlo aplicable al procedimiento administrativo tributario se debe comprender que tanto la administración tributaria con las facultades que le asisten, como el sujeto pasivo en su condición de reclamante son iguales dentro del procedimiento y les asisten las garantías del debido proceso en igualdad de condiciones, no existe tratamientos procedimentales preferenciales. Además, en el ejercicio de sus facultades «la administración no puede conceder prerrogativas o privilegios a unos y negar arbitrariamente derechos a otros».⁶⁰ La administración tributaria, no puede excederse y dar un trato preferencial a un administrado (sujeto pasivo) quien acude a razón de solucionar un conflicto, menos aún, optar por no hacer efectivo el ejercicio de sus facultades por considerar o

58. Víctor Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002, p. 59.

59. R. Dromi, *Derecho administrativo*, p. 896.

60. *Ibid.*, p. 895.

actuar en contra del principio de igualdad y en función de la discriminación, la Constitución menciona que nadie puede ser tratado discriminatoriamente.

Principio de legalidad

Considerado antiguamente como aquel principio, que responde a la necesidad de la sociedad en constante cambio y que debe constituirse mediante ley, pues nada que este fuera de ella, podría ser protegido por el Estado; también debe entenderse como el principio del que se «deriva la preeminencia de la ley en las actuaciones administrativas, es decir el que exige la conformidad de la actuación de la Administración a la ley». ⁶¹ El que observado desde un contexto administrativo, constituye

la columna vertebral de la actuación administrativa [...] que se determina jurídicamente, por la concurrencia de cuatro condiciones que forman su contexto: 1. delimitación de su aplicación (reserva legal); 2. ordenación jerárquica de sujeción de las normas a la ley; 3. determinación de selección de normas aplicables al caso concreto y; 4. precisión de los poderes que la norma confiere a la administración. ⁶²

Estas consideraciones, bajo la estructura de un Estado social de derecho al amparo de la Constitución de 1998.

Actualmente el nuevo régimen de un Estado constitucional de derechos permite que «los principios en un modelo constitucional deben ser considerados como guías argumentativas y derechos exigibles directamente por los particulares y las sociedades» ⁶³ lo que implica que el principio de legalidad ha sido contenido dentro de un principio superior, a mi entender, el principio de constitucionalidad, que tiene por fin controlar la correcta aplicación de la ley y la aplicación de derechos consagrados en la Constitución. Es decir, que la ley ya no rige por cuenta propia, sino que se debe a la Constitución. En este sentido, la conformidad de la actuación de la administración debe atender primero el contenido de la Constitución y, luego, la ley.

Lo que implica que el principio de legalidad, que respondía al estricto cumplimiento del tenor de la ley, y nada más que la ley, ahora pone sus ojos

61. Alfredo Lewin Figueroa, «Principio de legalidad», en *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Bogotá, Nomos, 2002, p. 20.

62. R. Dromi, *Derecho administrativo*, p. 895.

63. Jhoel Marlín Escudero Soliz, «Los nuevos saberes en el constitucionalismo ecuatoriano», en *Foro: revista de derecho*, No. 12, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2009, p. 100.

en la Constitución, pues el principio dejó de tener por fuente a la ley y ahora reposa en la Constitución, en razón de que el sistema que rige en nuestros días es un sistema constitucional de derechos, el principio de legalidad ya se debería denominar *principio de legalidad constitucional*, pues primero se aplica el contenido de la constitución como mandato y, luego, el contenido de la ley. Entonces, aquello que manda, prohíbe o permite la ley, primero debe garantizar la Constitución. En este sentido el principio de legalidad se debe a la Constitución y para especificar su esencia, cabe mencionar que el art. 76, num. 3, menciona:

nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que al momento de cometerse no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza, ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley, solo podrá juzgarse a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.

Es necesario resaltar que ya se tiene en cuenta a la administración. Tal es así que para las actuaciones de la misma, en lo atinente a la prueba debe observar el contenido de las garantías del debido proceso, pues estas se encuentran en la Constitución y no en ley alguna.

Principio de gratuidad

Comprendido desde la esfera judicial como aquella presentación de acciones (escritos) que dan inicio y vida al proceso judicial de manera gratuita, previsto en el art. 75 de la mencionada Constitución. Principio que para el caso de la administración respecto de la resolución de reclamos o recursos que por motivo de inconformidad se suscite entre la administración tributaria y el administrado inconforme, es de completa gratuidad, pues «los trámites de los procedimientos administrativos es con carácter general gratuita para los ciudadanos»,⁶⁴ gratuidad comprendida como la ausencia de prestar o entregar cantidad económica alguna, para el acceso a la administración tributaria.

Principio de tutela efectiva

En principio «el fundamento de la tutela se proyecta a la idea de protección y defensa de la persona y los intereses ya sean morales o materiales [...] en cuyo servicio se dictan las normas respectivas».⁶⁵ Jessica K. Gavaldá lo concie-

64. Luciano Parejo Alfonso, Antonio Jiménez-Blanco y Luis Ortega Álvarez, *Manual de derecho administrativo*, Barcelona, Ariel, 1998, p. 436.

65. C. J. Villaroel. F., *op. cit.*, p. 229.

be más que como un principio, como una «garantía genérica aplicable a todo tipo de procedimiento». ⁶⁶ Para efectos del procedimiento administrativo tributario, sería aplicado permitiendo el acceso inmediato y gratuito a fin de llevar a cabo el procedimiento establecido para la resolución de reclamos o recursos ante la administración tributaria, obteniendo de ella resolución motivada. Siendo indispensable que sea llevado de manera efectiva aplicando soluciones que terminen con las inconformidades tanto de la administración como del sujeto pasivo, en el afán de volver ágil y óptimo el desempeño de la administración tributaria con los procedimientos que el Código Tributario ya ha previsto para la solución de los reclamos y recursos sin la necesidad de proveer nuevas vías ya para el procedimiento del reclamo ya para la impugnación de aquel u otros.

Principio que concebido de manera general desde la Constitución y desarrollado para aplicabilidad de la materia civil así como penal, pretende que

se despliegue su eficacia de manera especial o sobre las resoluciones que se pronuncian sobre el fondo del asunto una vez que las mismas han alcanzado firmeza [...] la necesidad de motivar las resoluciones judiciales y de hacerlo de forma razonable y ajustada a las pretensiones ejercitadas en el proceso forman parte de los requisitos que permiten la observancia en un proceso concreto del derecho a la tutela judicial efectiva. ⁶⁷

Sin ser la administración parte de la función judicial, se debe entender que no por ello el principio le debe ser ajeno, pues al pronunciarse en cada uno de sus actos por medio de resoluciones las debe *motivar debidamente* ⁶⁸ y hacer efectivo el principio en mención, atendiendo al caso particular y razonablemente.

Principio de imparcialidad

Para el ejercicio de la facultad resolutoria de la administración tributaria el principio en mención me resulta difícil observar, pues, por un lado la auto-

66. Jessica K. Gavaldá, «La tutela judicial efectiva en el derecho tributario», cap. V, en Eusebio González, dir., y Pollyana Vilar Mayer, coord., *Temas actuales de derecho tributario*, Barcelona, J. M. Bosch, 2005, p. 145.

67. I. Esparza, *op. cit.*, p. 223.

68. *Criterio de construcción personal*: Motivar debidamente, implica o consiste en justificar la decisión tomada por una autoridad competente ya sea judicial o administrativa, para resolución de un asunto en concreto, atendiendo a las normas establecidas para regular el mismo, desde la Constitución, hasta la ley de la especialidad que lo regula, justificación que debe atender también a los parámetros o principios de la lógica y la razonabilidad, pues resolver o decidir contrario a ellos, implica arbitrariedad y flagrante violación de derechos relacionados con el debido proceso.

ridad administrativa tributaria está facultada para resolver reclamos y recursos administrativos y por otro lado y, al mismo tiempo, es parte procedimental, en esta doble condición, cumplir con el principio de imparcialidad implica no estar comprometido con los intereses de los sujetos procedimentales, para lo que se requiere de un tercero. A pesar de ser la propia administración quien en ejercicio de sus facultades, principalmente la facultad resolutoria, debe hacer uso del principio de imparcialidad «esto es el estar siempre orientado por el criterio de averiguar la verdad, tanto cuando decreta pruebas oficiosamente o a solicitud de parte como cuando valora los medios allegados al proceso»⁶⁹ y en el contenido de sus fallos, ya que debe atender a la naturaleza del conflicto y sin pronunciarse a favor de sí mismo injustificadamente, ya que ello denotaría arbitrariedad, principio de gran importancia, que en el correcto proceder de la administración tributaria debe visibilizarse por medio de la motivación de las resoluciones administrativas, cuya tarea requiere cierta rigurosidad.

Principio de intermediación

Para efectos exclusivamente relacionados con el procedimiento administrativo tributario, y respecto de la prueba se puede entender el principio de intermediación como «la utilización del medio de prueba más directo con exclusión de pruebas de segunda o tercera mano»⁷⁰ ya que esta cercanía de primera mano y no de otras, permitirá la correcta apreciación de la misma, conservando el estado inmediato de aquello que representa. Es la manera más idónea de percibir la realidad de los hechos sin cortinas o neblinas a despejar. Esto dota al procedimiento de las cualidades de veraz y objetivo.

Principio de celeridad

En función de la pronta ejecución del procedimiento es aplicable la «preceptividad del acuerdo en un solo acto de todos los trámites que por su naturaleza, admitan una impulsión simultánea y no sea obligado su desarrollo sucesivo»,⁷¹ completando esta idea y para efectos de que pueda ser aplicado al procedimiento administrativo tributario, el principio en mención debe ser considerado desde la óptica de la «concentración y de la unidad de vista»⁷² de las actuaciones a resolverse dentro de la esfera administrativa tributaria, ya que este

69. Hernando Devis Echandía, *Teoría general de la prueba judicial*, t. I, Bogotá, Temis, 2002, p. 122.

70. I. Esparza, *op. cit.*, p. 60.

71. L. Parejo Alfonso, A. Jiménez-Blanco y L. Ortega Álvarez, *op. cit.*, p. 437.

72. I. Esparza, *op. cit.*, p. 60.

principio también ha sido observado desde la jurisdicción y aplicado al ámbito judicial, por lo que se debe empezar a observar la misma *concentración y unidad* de las actuaciones desde el ámbito administrativo tributario, atendiendo a la prontitud de los procedimientos, pues los conflictos deben terminar.

Principio de seguridad jurídica

Desde la perspectiva constitucional seguridad jurídica⁷³ constituye una garantía ciudadana, garantía que según sentencia SSTC 15/1986, de 31 de enero, FJ1, y otras revisadas por Fernando Serrano Antón, es entendida de la siguiente manera:

como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, como la claridad del legislador y la no confusión normativa, y como finalmente, la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en el cual ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho. [...] también debe tenerse presente que el principio de seguridad jurídica integra como una de sus garantías la «publicidad» de las normas, lo que supone que la quiebra de esta garantía implica también la quiebra del principio en sí.⁷⁴

De este orden de ideas, sobresalen elementos imprescindibles sin los cuales no podría ser posible la seguridad jurídica, como son: la existencia del cuerpo normativo previamente establecido, el pronunciamiento oportuno de los requerimientos planteados por los recurrentes –no al silencio administrativo (que se entiende por aquel en que pasado cierto tiempo, se presume aceptada o negada la petición presentada por el recurrente, conforme la ley lo haya determinado)–. El debido proceso, el acceso a los mecanismos administrativos apropiados y la motivación me llevan a establecer que tanto el principio de seguridad jurídica como el derecho de petición dan vida a la facultad resolutoria de la administración tributaria.

LA PRUEBA Y EL DEBIDO PROCESO

Históricamente la garantía del debido proceso, ha sido adaptada en palabras de Arturo Hoyos, de la siguiente manera:

73. P. Escudero, *op. cit.*, p. 11.

74. Juan Moreno Fernández, «Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (Principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)», en Fernando Serrano Antón, dir., *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 70-71.

como concepto más no como expresión debido proceso (*due process of law*) puede encontrarse en la Carta Magna expedida en Inglaterra por el Rey Juan en 1215 –conocido como Juan sin tierra–, para reconocer una serie de derechos feudales en respuesta a las demandas de los Barones Runnymede [...] en el cap. 39 el rey Juan prometió lo siguiente [...] (ningún hombre libre será aprendido, hecho prisionero, puesto fuera de la ley o exiliado ni en forma alguna arruinado, ni iremos ni mandaremos a nadie contra él, excepto por el juicio de sus pares o por la ley de la tierra).⁷⁵

Asimismo, en Inglaterra «la cláusula del *due process of law* aparece consagrada en *The Petición of Right de 1627*».⁷⁶ La incorporación del derecho en las constituciones de todo el mundo fue adhiriéndose poco a poco, no le podía ser ajena a la Constitución del Ecuador vigente, más aún en lo relacionado con la prueba como una garantía parte del debido proceso; así: «en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden se asegurará el derecho al debido proceso»⁷⁷ que incluirá entre otras, «presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra», además como refuerzo de la misma, se prevé que: «las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria».⁷⁸

Es preciso indicar que las garantías enunciadas no excluyen a la administración tributaria, a pesar de que goza de facultades propias, entre ellas la de resolver recursos y reclamos, no puede ni debe exceder sus facultades y llevar a cabo procesos fuera de la garantía constitucional del debido proceso, más aún en lo relacionado con *la prueba*, puesto que la garantía mencionada no es exclusiva para la aplicación de materia civil o penal, si no común a todos los procesos en los que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden.

Téngase en cuenta, como una observación de mi parte, que en la actualidad y dado el avance de la materia de derechos y garantías con el que se ha desarrollado el tema constitucional en varios aspectos legales, ya no es apropiado hacer uso únicamente de la palabra *proceso* para referirse a lo judicial, ya es necesario tener en cuenta la palabra *procedimiento* pues vasta doctrina desarrolla esta distinción para referirse a lo judicial e indistintamente a lo administrativo. La Constitución no puede ser excluyente y asumir equivocadamente que cuando expresa proceso se refiere tanto a lo judicial como a lo administrativo

es evidente que el debido proceso como derecho fundamental surge históricamente vinculado a trámites judiciales, no frente a actuaciones de la adminis-

75. Arturo Hoyos, *El debido proceso*, Bogotá, Temis, 1998, p. 6-7.

76. *Ibid.*, p. 8.

77. Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 76, num. 7, lit. h).

78. *Ibid.*, art. 76, num. 4.

tración pública, en la forma que hoy la entendemos como una herencia de la Revolución francesa. Proceso judicial y procedimiento administrativo son dos instituciones jurídicas muy disímiles.⁷⁹

Al ser disímiles los términos señalados, la Constitución debe referirse a ello como tal y no solo a los procesos judiciales pues ciertas garantías aplicables al debido proceso –como su nombre lo indica (proceso)–, se entendería que se refiere a lo judicial, únicamente.

La prueba por sí misma es la que induce a «crear convicción»,⁸⁰ a representar la manera en que se han desarrollado determinados hechos, independientemente del campo jurídico o administrativo en el que se presente, ya sea en un proceso o un procedimiento, sin embargo no por ello se debe desarrollar una garantía de *debido proceso* para lo judicial y una garantía de *debido procedimiento* para lo administrativo, sin embargo, considero que el manejo de la garantía, en lo referente a la obtención y actuación de las pruebas para su validez y eficacia, debe responder a lo determinado en la Constitución y en la ley pertinente, en tanto se observe, para el caso del procedimiento administrativo tributario, lo determinado en el art. 76 de la Constitución del Ecuador, y no fuera de él, pues se considerarían pruebas ilegales, ilícitamente obtenidas o contrarias a derecho, con las cuales no se puede llegar a una resolución, legítima y motivada.

Al prever el tema de la prueba para lo referente a reclamos y recursos administrativos, en el Código Tributario la norma manda que se tengan en cuenta *todos los medios probatorios que la ley establece*, lo que para efectos de hacer puntual y aplicable la garantía del debido proceso a la materia mencionada, dicha aplicabilidad se vuelve muy elástica, puesto que la expresión *todos los medios probatorios que la ley establece* deja abierta la posibilidad de acudir, a conveniencia, a la materia que mejor convenga, así la materia civil, penal, etcétera.

Sin embargo, la naturaleza constitucional del principio en mención, lo que asegura a quien esté inmerso en un proceso o procedimiento administrativo, es que las pruebas sean obtenidas y actuadas conforme a derecho o ley establecida. Conforme al contenido del Código de Procedimiento Civil,⁸¹ el art. 117, menciona: solo la prueba debidamente actuada, esto es aquella que se ha pedido, presentado y practicado de acuerdo con la ley, hace fe en juicio; para aplicarlo a la materia del presente estudio añado al *procedimiento administra-*

79. A. Hoyos, *op. cit.*, p. 93.

80. Tiberio Torres Rodas, «La valoración de la prueba en el reclamo administrativo y recurso de revisión», en *Memorias. I Jornadas Jurídico-Tributarias. Aspectos procesales de la relación tributaria*, Quito, SRI, 2007, p. 59-115.

81. Código de Procedimiento Civil.

tivo, ya que la prueba que reúna estas características también hace fe en el procedimiento administrativo tributario.

La debida actuación y obtención de las pruebas

evita la arbitrariedad probatoria y procura garantizar una correcta administración de justicia [...] debe respetarse siempre el principio de pertinencia de la misma, es decir que la prueba debe estar relacionada con el hecho materia de juzgamiento, investigación o tener relación con las circunstancias que estén en torno a los hechos que son motivo de la acción.⁸²

El Código Tributario prevé cinco escenarios⁸³ objeto de reclamo, así: 1. quienes se creyeren perjudicados por un acto determinativo de obligación tributaria; 2. por verificación de una declaración; 3. estimación de oficio o liquidación; 4. el pago indebido, y 5. el pago en exceso, lo que de ser el caso también una vez pronunciada la resolución puede ser objeto de revisión, tema que no es objeto de la presente investigación, mas se deja apuntado el contexto administrativo tributario de la revisión⁸⁴ mismo que consiste en un recurso facultativo extraordinario, por medio del cual se invalida, modifica o sustituye el acto revisado.

Este recurso facultativo es accionado en vía administrativa, de oficio o a petición de parte (insinuación debidamente fundamentada consta en el Código Tributario) de una persona natural o jurídica que sea legítimamente afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme, o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de actos que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los casos puntualmente expresados en el art. 143 del Código Tributario; cuerpo legal que además prevé que para efectos de la revisión de actos relacionados con hechos se abra un procedimiento denominado sumario para presentación y actuación de pruebas, en caso de tratarse de actos de puro derecho, no será necesario abrir el sumario.

Cabe añadir que la obtención y actuación de la prueba debe atender al período probatorio establecido para cada caso, en lo relacionado al tema que me ocupa no se excederá de 30 días hábiles,⁸⁵ pues solo dentro del plazo respectivo se mandará que todas las pruebas presentadas o pedidas se practiquen previa notificación de la parte contraria⁸⁶ tal como el principio de oportunidad lo determina.

82. T. Torres Rodas, *op. cit.*, p. 66-67.

83. P. Escudero, *Facultad resolutive...*, p. 6.

84. *Ibid.*, p. 9.

85. Código Tributario del Ecuador, art. 129, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/webtools/esilecpro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTAR-CODIGO_TRI BUTARIO>. Fecha de consulta: 10 de septiembre de 2011.

86. Código de Procedimiento Civil, art. 123.

CAPÍTULO II

La prueba en diferentes materias del derecho

Partiendo de la idea de que «la prueba es el corazón del problema del juicio»⁸⁷ el propósito del presente capítulo es observar que no únicamente es el corazón del juicio, pues dentro de los procedimientos administrativos tributarios, es objeto de importantes análisis. A razón de que la materia tributaria remite el uso de los medios de prueba a aquellos admitidos en la ley, en sentido general, es importante desarrollar los comprendidos dentro de la materia civil, por ser la materia que mejor desarrolla el tema y por ser supletoria de la materia tributaria. Identificando primeramente cuáles son los sistemas y principios probatorios que dominan la práctica de la materia tanto civil como la administrativa, las clases de pruebas, haciendo una ligera distinción entre fuente y medio, para adentrarme en el desarrollo de los medios de prueba ya en materia tributaria ya en materia civil, para por último observar si existe algún aporte importante dentro del procedimiento administrativo.

SISTEMAS, CLASES DE PRUEBAS Y PRINCIPIOS

En el orden descrito en líneas anteriores, corresponde mencionar que para la aplicación del derecho probatorio civil en Ecuador existen dos sistemas: el dispositivo (a petición de parte) e inquisitivo (de oficio). Dentro del ámbito civil aplica el sistema dispositivo, como el inquisitivo es a la materia administrativa, al respecto se deben considerar las siguientes características:

el sistema dispositivo confiere mayores facultades a las partes siendo sus reglas fundamentales las siguientes: a) el juez no puede iniciar de oficio el juicio; b) no puede tener en cuenta hechos ni medios de prueba que no han sido aportados por las partes; c) debe tener por ciertos los hechos en que aquellas estuviesen de acuerdo; d) la sentencia debe ser conforme a lo alegado y probado, y e) el juez

87. H. Devis Echandía, *Teoría...*, p. 5.

no puede condenar a más ni a otra cosa que la pedida en la demanda –mientras que para el proceso administrativo– por el contrario, predomina el sistema inquisitivo el que consiste en que el juez tiene que investigar –sin otra limitación que la impuesta por la ley– la verdad material, con prescindencia de la actividad de las partes; no solo puede iniciar de oficio el proceso, sino que esta facultado para buscar los hechos, descubriéndolos a través de los que ya concierne y utilizando cualquier medio tendiente a la averiguación de la verdad.⁸⁸

De la manera antes descrita, queda identificado el sistema que aplica en cada materia; sin embargo no concuerdo con que se deba llamar juez a la autoridad administrativa que resuelve procesos en sede administrativa. Sin más, corresponde entonces, especificar las clases de prueba que la doctrina ha desarrollado, entre las cuales existen dos clases: «una prueba material y una prueba procesal o judicial [...] resumiendo: la primera no conduce a la convicción psicológica del juez, la segunda sí».⁸⁹ Acotando que la prueba incorporada al procedimiento administrativo no se puede llamar judicial, respetando el pensamiento de H. Devis Echandía que ha mencionado que las pruebas «recaen sobre hechos ordinarios, sobre fenómenos que ocurren en la vida [...] adquieren la categoría de *judiciales*, por que ingresan al proceso».⁹⁰ Sin cuya incorporación serían meramente materiales. En mi criterio, aquellas pruebas incorporadas al procedimiento, ya se deberían considerar como pruebas procedimentales, pues la falta de su mención induce a pensar que no existen, cuando lo que sucede es que no se las ha tenido en cuenta.

Por lo que al procedimiento civil se refiere, vale la pena, apuntar que es propio en el ámbito del derecho privado y tiene el propósito de dar fin a conflictos entre particulares, a decir «no persigue la averiguación de la verdad sino el dictado de una sentencia que ponga fin a un conflicto de intereses del modo más justo posible».⁹¹ Es decir, darle a cada quien lo que le corresponde, al no poder exceder sus facultades, es claro que «el juez civil, no investiga ni averigua, sino que verifica las afirmaciones de los litigantes».⁹² Proceso que más allá de dar fin a la contienda «sirve para tutelar intereses de orden privado».⁹³ A modo de explicación, menciono que la prueba dentro de la materia civil es

88. Hugo Alsina, *Tratado teórico práctico de derecho procesal civil*, Buenos Aires, Ediar, 2a. ed., 1945, p. 63, citado por Roland Arazi, *La prueba en el proceso civil teoría y práctica*, Buenos Aires, La Roca, 1998, p. 31-35.

89. H. Devis Echandía, *Teoría...*, p. 38.

90. *Ibid.*, p. 3.

91. Isidoro Eisner, *La intermediación en el proceso*, Buenos Aires, Depalma, 1963, p. 15, citado por R. Arazi, *op. cit.*, p. 39.

92. *Ibid.*, p. 32.

93. Alfonso Troya Cevallos, *Elementos de derecho procesal civil*, t. I, Quito, Pudeleco, 2002, p. 44.

una parte del proceso, a la que rigen principios tales como el *objeto*, *necesidad* y *oportunidad* de la prueba, en el sentido de que más allá de ser aspectos de normativa jurídica constituyen principios que atraviesan la teoría de la prueba en varias ramas de la ciencia jurídica.

Así, desde una óptica subjetiva

por *objeto de la prueba* debe entenderse lo que se *puede* probar en general, aquello sobre lo que puede recaer la prueba; es una noción puramente objetiva y abstracta, no limitada a los problemas concretos de cada proceso, ni a los intereses o pretensiones de las diversas partes, de idéntica aplicación en actividades extra-procesales, sean o no jurídicas.⁹⁴

Incumbe también a la actividad administrativa, pues no solo concierne a lo judicial. También es objeto de la prueba «todo lo que puede constituir el presupuesto previsto por las normas jurídicas para que surjan sus efectos, cualquiera que sea su naturaleza, física, psíquica o mixta».⁹⁵ Noción con la que concurdo pues para hacer efectivo el tratamiento de la práctica de la prueba su objeto debe estar previamente definido en una norma reconocida por el ordenamiento legal, de no ser así su tratamiento y práctica sería ilegal.

De esta manera, se ha establecido con toda seguridad que el objeto contundente de la materia probatoria «son los hechos y no las afirmaciones».⁹⁶ Igual pensamiento ha sostenido Erich Döhring quien menciona que por regla general el objeto de la prueba «que se persigue con tales empeños son hechos».⁹⁷ Existiendo cinco clases de hechos que se prueban, así: «a) las conductas humanas, b) hechos de la naturaleza, c) cosas u objetos materiales y aspectos de la realidad material, d) la persona humana; e) estados o hechos psíquicos o internos del hombre».⁹⁸ Hechos que por sí mismos no estructuran una problemática a resolver, sino que deben estar dotados de la cualidad *afirmativa* de su realiza-

94. Hernando Devis Echandía, *Compendio de la prueba judicial*, t. I, México DF, Rubinzal-Culzoni, 2000, p. 89.

95. De ahí que el tema de la prueba, en cada proceso, esté formado en general por los hechos previstos en las normas jurídicas que deben aplicarse para que se reconozcan o excluyan sus efectos (pretensión o excepción) es decir que con ello se persigue demostrar al juez que el supuesto concreto de hecho que se le ha planteado, corresponde, precisamente, al que en forma abstracta se contempla en la norma legal o que está en desacuerdo con este, para reconocer que se han producido determinados efectos jurídicos que reclama el demandante, o, por el contrario, para negarlos, o para declarar probada la excepción del demandado que exigió, o modificó, o simplemente suspendió tales efectos, en H. Devis Echandía, *Teoría...*, p. 151.

96. *Ibid.*, p. 149.

97. Erich Döhring, *La investigación del estado de los hechos en el proceso, la prueba su práctica y apreciación*, trad. del alemán por Tomás A. Banzhaf, Buenos Aires, Edic. Jurídicas Europa-América, 1972, p. 13.

98. H. Devis Echandía, *Teoría...*, p. 152-155.

ción así «los hechos que son objeto de prueba deben, en el proceso civil, haber sido afirmados por las partes, cual alegación en sentido procesal es, por consiguiente, una afirmación de algo como verdadero, que procesalmente debe ser demostrado, esto es afirmación de hechos».⁹⁹

Queda claro que la prueba tiene por fin demostrar la existencia de hechos, por tanto deben ser contundentemente probados, no imaginados, ni supuestos o asumidos, sino probados –demostrados–, pues ««no todo lo que puede ser objeto de prueba necesita de ella, en sentido técnico»; no la necesitan los hechos admitidos, los notorios y los favorecidos con una presunción legal».¹⁰⁰ Constituyendo estos una clasificación de hechos que por su condición no son objeto de prueba como tal.

En otro concepto, desarrollado por Luis Perezagua, no distinto de la idea que lleva a comprender que los hechos son objeto de la prueba, se sostiene que por objeto de prueba se debe tener a «la materia que debe ser aprobada o tema de la prueba».¹⁰¹ Por materia comprendo, el área del derecho que prevé resolver un conflicto, ya sea administrativo o judicial. Siendo indispensable diferenciar del criterio general que esclarece que «las normas jurídicas no necesitan de prueba –no así– la costumbre y las leyes extranjeras».¹⁰² Entonces, concuerdo con que el «objeto de la prueba (queda visto) no son los derechos sino los hechos».¹⁰³ Sin embargo, cabe mencionar que «el derecho no es objeto de prueba, el derecho se presume conocido por todos».¹⁰⁴ A lo que se agrega que existen dos excepciones, a saber: «el derecho se prueba cuando proviene de la costumbre, entonces es menester probar la costumbre [...] y cuando se trata de ley extranjera».¹⁰⁵ Excepciones que mantienen coherencia con el pensamiento inicial, pues, al ser el derecho extranjero aquello cuya existencia se desconoce y no se presume su conocimiento, debe ser probado, excepto por los tratados ratificados por la Asamblea Nacional y las costumbres, pues su diversidad responde a asuntos más allá que los puramente jurídicos, como la cultura de una nación, pueblo o región, la tradición, etnia, etc., que tienen carácter sociológico, poco sospechables para la ley.

Por otro lado, sobre la *necesidad de la prueba*, diré que por necesidad entiendo que no es solo un principio sino que es una *condición* de carencia don-

99. *Ibid.*, p. 147.

100. *Ibid.*, p. 146.

101. Luis Perezagua Clamagirand, *La prueba en el derecho tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales, 1975, p. 56.

102. *Ibid.*, p. 59.

103. H. Devis Echandía, *Teoría...*, p. 146.

104. A. Troya Cevallos, *op. cit.*, p. 605.

105. *Ibid.*, p. 606.

de impera el vacío de criterio, de objeto, o de persona, que debe ser cubierto, también para el tema que nos ocupa «por necesidad o tema de la prueba (*thema probandum*) debe entenderse lo que en cada proceso debe ser materia de la actividad probatoria, esto es los hechos sobre los cuales versa el debate o la cuestión voluntaria planteada y que deben probarse, por constituir el presupuesto de los efectos jurídicos perseguidos por ambas partes». ¹⁰⁶ En tal sentido, el asunto que se discute debe estar sustentado en pruebas que justifiquen el real interés de las partes, y no en pruebas que nada digan de los hechos que se discuten, pues, el juez no podría resolver sobre la base de pruebas que nada dicen o describen en el asunto que se discute.

Sobre la oportunidad, «solo se prueban los hechos introducidos al proceso, oportunamente, esto es, en los escritos de demanda y reconvenición, en sus contestaciones, al proponerse una excepción o proponerse un incidente», ¹⁰⁷ oportunidad, en el sentido de que la ley determina un tiempo o un momento dentro del cual se deben pedir, actuar e incorporar las pruebas al proceso, especificando que es puntual la expresión de la norma para cada materia dentro de la amplia gama del derecho. Tal es el caso del procedimiento administrativo tributario que tiene por fin probar la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo.

DIFERENCIA ENTRE MEDIO Y FUENTE DE LA PRUEBA

Con el afán de que no se confunda un término con otro, es importante establecer una distinción entre medio y fuente. En el sentido de que tal diferencia permite tener clara su naturaleza y finalidad. Es así que por fuente se entiende aquella matriz de donde nace o reposa la esencia probatoria; mientras que el medio es el instrumento que ha de extraer la esencia mencionada, para mostrar su contenido en estado puro y natural o ya alcanzado por la mano del hombre.

A continuación, se observa en cada medio de prueba qué se comprende por medio y qué por fuente, pues, es preciso acudir a tal distinción para precisar su naturaleza, así:

en la prueba *documental* los documentos son fuentes, pero su representación al juicio se hace en la forma establecida por la ley procesal, que también, prevé la manera de probar la autenticidad en caso de desconocerse de un documento privado, o de impugnarse el instrumento público. En la prueba de *informes*

106. H. Devis Echandía, *Teoría...*, p. 151.

107. R. Arazí, *op. cit.*, p. 62.

los hechos que resulten de la documentación, archivo o registros contables del informante, son fuentes; el oficio requiriendo el informe y la contestación a tal requerimiento son los medios. En la prueba de *confesión* la parte que absuelve posiciones es la fuente, mientras que la declaración es el medio de prueba. En la prueba de *testigos*, el testigo es la fuente [...] su declaración es medio de prueba. En la prueba de *peritos* las personas o cosas que van hacer objeto del examen pericial son fuentes, mientras que el perito y su dictamen son medios de prueba. A diferencia del testigo el perito es medio y no fuente de prueba, ya que el segundo conoce los hechos dentro del proceso y una vez que es designado por el juez, es por tanto fungible y se pueden designar tantos peritos como el juez lo considere necesario. En el *reconocimiento judicial* los lugares o cosas sobre las que versará el reconocimiento son fuentes, mientras que la diligencia y el acta son los medios de prueba. Los medios de prueba son ilimitados; la ley prevé algunos pero indica que los no previstos se diligenciaran aplicando por analogía las disposiciones de los que sean semejantes o, en su defecto en la forma en que establezca el juez [...] en cambio, las fuentes son limitadas, no pueden crearse por orden judicial, existen o no existen, y si existen deben procurarse los medios para que el juez las conozca; ellas pertenecen a una realidad extra-procesal, mientras que los medios no se conciben fuera del proceso.¹⁰⁸

Respecto de la limitación de las fuentes, llama la atención el criterio apuntado pues estas no responden a un mandato judicial o legal, están fuera del alcance del mismo, se las encuentra en medio del entorno que nos rodea, y todo aquello que lo contiene, responden a una realidad material, que se la puede ver, escuchar o tocar. Entonces a través de un medio probatorio del previsto en la ley, se puede constatar su existencia y constituirse en prueba ya sea judicial si esta incorporada a un proceso o administrativa si acude a un procedimiento. Pero teniendo en cuenta que primero la fuente debe existir, luego el medio de prueba dará cuenta justamente de su existencia, por ejemplo un medio de prueba no podría alcanzar una fuente que no existe, por ejemplo, no existen los semidioses, a pesar de prever medios de prueba que ayudan a dar cuenta de la existencia de algo, cómo se podría acceder a fuentes que no existen, tal es el caso antes mencionado.

LOS MEDIOS DE PRUEBA DENTRO DEL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

Es preciso tener siempre presente que la actividad administrativa no implica un juicio, sino un procedimiento administrativo que tiene por función

108. *Ibid.*, p. 125.

gestionar básicamente dos cosas: la primera, la determinación y recaudación de los tributos; y, la segunda, la resolución de las reclamaciones que se presenten contra aquellas.¹⁰⁹ Dentro de este contexto, el medio de prueba es el móvil que pretende dar cuenta de la existencia o realización de un hecho, para el presente caso; *existencia* del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo. Entonces es preciso preguntarse, ¿cómo se prueba el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo? Sobre la primera interrogante, el legislador ha considerado mencionar que la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo.¹¹⁰ Como es de entender, la ley además prevé que sobre la configuración del hecho generador hay formas de darle a conocer a la administración tributaria cómo se ha configurado tal hecho, advirtiendo que las formas a explicar no han sido puntualizadas dentro de los medios de prueba que la norma tributaria prevé, a mi criterio debiendo hacerlo, pues son los primeros medios a acudir dentro de la materia.

Es decir, que el hecho generador se prueba con la exhibición de: declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias,¹¹¹ dentro del procedimiento previsto, iniciado, desarrollado y establecido al amparo del Código Tributario para la reclamación de quienes se creyeren perjudicados por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, el pago indebido y el pago en exceso; dentro del plazo para la presentación de la prueba y atendiendo a la garantía del debido proceso. En estos casos, la prueba pretende demostrar la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, incorporando al procedimiento los medios de prueba que la naturaleza de la materia requiere, y atendiendo al caso concreto.

En tal sentido, la existencia se fundamenta también en circunstancias que devienen del perjuicio al sujeto pasivo y demás elementos ciertos, que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley. Desde este punto de vista, considero que el elemento clave alrededor del cual emerge el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo es la actividad «explotación y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible».¹¹² A mi entender, dentro del procedimiento administrativo tributario esa es la primera pretensión de la prueba, verificar la existencia del hecho generador, en toda la extensión del concepto jurídico que lo contiene. Es decir,

109. Código Tributario del Ecuador, art. 72, Gestión tributaria.

110. *Ibid.*, art. 18.

111. *Ibid.*, art. 96, num. 3.

112. Juan Martín Queralt *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2000, p. 351.

el hecho generador vivo, en acción; como segunda pretensión sería probar la existencia de la base imponible y la cuantía del tributo.

En caso de que no pudiere probarse la existencia referida, mediante documentos que respalden la declaración, la determinación se fundamenta en hechos, indicios, que se comprenden como «cualquier hecho conocido o (circunstancia de hecho conocida) del cual se infiere por sí solo o conjuntamente la existencia o inexistencia de otro hecho desconocido mediante una operación lógica basada en normas generales de la experiencia o en principios científicos o técnicos especiales». ¹¹³ Es decir que por sí mismo un indicio no constituye un medio probatorio sino que es una luz que refuerza un razonamiento probatorio.

Asimismo, los «medios probatorios son por de pronto los auxilios tradicionales, que podrían llamarse clásicos, a saber: el escuchar a testigos y peritos, el interrogatorio de las partes, como [...] el aprovechamiento de documentos, la inspección ocular y los indicios». ¹¹⁴ Carlo Lessona considera que «del concepto de prueba se deriva el de los *medios de prueba*. Todo medio que pueda alcanzar el doble fin de hacer conocido del juez un hecho –es decir, de darle conocimiento claro y preciso de él– y juntamente *darle la certeza* de la existencia o de la inexistencia de aquel hecho es un medio de prueba». ¹¹⁵

Concuerdo con que son un auxilio, pues conducen a reforzar la certeza del juez. Y dentro de la materia administrativa tributaria, acudirían al auxilio del criterio de la autoridad administrativa. Bien, dentro del procedimiento administrativo tributario el art. 128 del Código Tributario, menciona: «en el procedimiento administrativo son *admisibles todos los medios de prueba que la ley establece*, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos».

Además, si bien no han sido considerados como medios propios de la materia tributaria, considero que en la práctica se hace uso muy frecuente de los siguientes medios de prueba: *las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con hechos generadores* ¹¹⁶ advirtiendo que la mención de los instrumentos expuestos no constan dentro de la norma correspondiente a los medios de prueba, más bien es una deducción personal que de la lectura de

113. Eduardo Véscov *et al.*, *Código general del proceso*, t. 4, p. 9, en Natalia Acosta Casco y Sol Agostino Giraldez, *La presunción en el procedimiento administrativo tributario*, Terceras Jornadas Tributarias, Montevideo, 7 y 8 de diciembre de 2010, en *Dirección General Impositiva del Gobierno de Uruguay*, «www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,689,O,S,0...», Fecha de consulta: 29 de agosto de 2011.

114. E. Döhring, *op. cit.*, p. 19.

115. Carlo Lessona, *Teoría de las pruebas en derecho civil*, vol. 2, México DF, Ed. Jurídica Universitaria, 2004, p. vii.

116. Código Tributario del Ecuador, art. 96, Deberes formales, num. 3: «Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias».

la norma tributaria abajo citada se desprende. Pues considero que constituyen medios de prueba con carácter tributario por contener información relacionada con la configuración del hecho generador. Del mismo modo, considero que los medios a describir, son de vital importancia para la materia administrativa tributaria, pues dan cuenta o conservan información que vincula al contribuyente, sujeto pasivo o responsable, con la obligación tributaria, así:

La prueba documental

Para el ejercicio de la actividad administrativa tributaria se deberían tener en cuenta: *las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con hechos generadores*: obsérvese que los medios descritos, estarían contenidos dentro del medio de prueba denominado *documental*, estableciéndose como el auxilio que mejor acude a la convicción de la autoridad administrativa.

La contabilidad

Considerada como un medio de prueba documental, constituye «una unidad integrada por los libros de contabilidad y los comprobantes que respaldan los registros contables cuya función primordial es [...] el registrar y demostrar el patrimonio del comerciante».¹¹⁷

Además, se «puede definir como la técnica de elaborar e interpretar el sistema de constancias escritas que se utilizan en cualquier unidad económica organizada [...] y que consiste en registrar en forma cifrada los movimientos de bienes y valores de una empresa así como la apreciación de los resultados de la respectiva explotación».¹¹⁸ Es decir, que por medio de esta técnica se organizan los movimientos económicos de un contribuyente, ya sea persona natural o jurídica, y dan cuenta de su capacidad económica. La contabilidad está integrada por «libros de contabilidad, registros de libros, los comprobantes de orden interno o externo, los medios magnéticos, la correspondencia, los papeles de trabajo del contador o revisor»,¹¹⁹ a su vez, los libros de contabilidad, son: «libro mayor, el diario y el de inventario y balances»¹²⁰ todos realizan la funcionalidad

117. Elizabeth Whittingham García, *Las pruebas en el proceso tributario*, Bogotá, Temis, 2005, p. 111.

118. Fernando Ramírez Gómez, «La prueba documental», Señal Editora, Medellín, 6ª ed., 1998, p. 109 y s., citado por Gerardo Martínez Herrera *et al.*, *La prueba contable en el proceso tributario*, Bogotá, Leyer, 2000, p. 67-68.

119. G. Martínez Herrera *et al.*, *op. cit.*, p. 68.

120. *Ibid.*, p. 69.

del documento, incluido el medio magnético «considerado [...] apto para arrojar algún grado de evidencia al juzgador»¹²¹ ya sea juez o autoridad administrativa.

Actualmente existe toda una investigación relacionada con la información contenida en un medio magnético e informático, el que según «el programa o software utilizado, todos los componentes del sistema electrónico o computarizado son documentos contables y como tal pueden ser revisados por la administración, y constituyen prueba suficiente si son llevados en debida forma»,¹²² consideración prevista dentro de la legislación colombiana al amparo del Estatuto Tributario, conforme al art. 772, que prevé: en caso de ser llevados en debida forma «constituyen medio de prueba a favor del contribuyente». Norma expresa que manda tener a la contabilidad como medio de prueba. No así, el Código Tributario ecuatoriano que no se refiere a ella, más que en los deberes formales que conforme al art. 96, lit. c) menciona que el contribuyente o responsable tiene como deber formal llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar en moneda de curso legal sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita. Sin que los libros y registros contables sean considerados como medio de prueba puntual o especial para la materia administrativa tributaria.

Para efectos probatorios la contabilidad como documento tiene las siguientes características «es privado por su origen; es por su forma, documento con reglamentación; por la certeza de la autoría, es auténtico; por su contenido, es declarativo; por su función, es probatorio y constitutivo; y por su naturaleza, es original»¹²³ en tal sentido, constituye el medio de prueba más idóneo para dar cuenta de la conducta del contribuyente frente a la administración. Con la peculiaridad de que en el caso colombiano, la contabilidad solo tendría valor probatorio si es debidamente inscrita¹²⁴ en la Cámara de Comercio. Puesto que la contabilidad es el medio probatorio documental cuyo contenido es el más idóneo para justificar el actuar del contribuyente sobre su capacidad económica y de dónde proviene.

Es de advertir, que en Ecuador las normas atinentes a la regulación de la contabilidad se encuentran tanto en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), que deberán respetar los parámetros establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), así como en la Ley de Contadores y en el Código

121. Juan Carlos Riofrío, *La prueba electrónica*, Bogotá, Temis, 2004, p. 37.

122. G. Martínez Herrera *et al.*, *op. cit.* p. 73.

123. *Ibid.*, p. 78

124. *Ibid.*, p. 80.

de Comercio, con la importante particularidad de que este último, regula «las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles, y los actos y contratos de comercio aunque sean ejecutados por no comerciantes»,¹²⁵ cuerpo normativo que en su contenido menciona que «la contabilidad del comerciante la deberá llevar en no menos de cuatro libros encuadernados, forrados y foliados, que son: Diario, Mayor de Inventarios y de Caja».¹²⁶ Asimismo, menciona que «los libros llevados con arreglo al Código de Comercio serán admitidos como medios de prueba en las contiendas judiciales entre comerciantes, por hechos de comercio».¹²⁷

Respetando otras opiniones, nótese que la norma prevista en el Código de Comercio para regular las obligaciones entre comerciantes, permite que los libros sean admitidos dentro de una contienda judicial, no dentro de un procedimiento administrativo, y solo entre comerciantes, añadiendo que respecto a otra persona que no fuere comerciante, los asientos de los libros solo harán fe contra su dueño, pero la otra parte no podrá aceptar lo favorable sin admitir también lo adverso que ellos contengan.

Téngase muy en cuenta que la administración tributaria no es persona, es un ente público-no comerciante, es acreedor del tributo; quedando el uso de la norma antes indicada únicamente para regular las relaciones entre comerciantes, sin que el Código de Comercio haya previsto algún sistema de valoración para la contabilidad como medio de prueba, ya a la sana crítica como refiere el Código de Procedimiento Civil, o a la tarifa legal, equidad o mejor criterio judicial como prevé el Código Tributario que regula las relaciones entre la administración tributaria y los sujetos pasivos, contribuyentes o terceros, he ahí la diferencia normativa de los dos cuerpos legales indicados, para el caso de la presente investigación, impera la norma tributaria en tanto procura dar un mejor tratamiento a la prueba que demuestre la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, atendiendo a los deberes formales y sustanciales que tanto la administración tributaria como el sujeto pasivo están obligados a cumplir bajo el manto del régimen tributario.

125. Código de Comercio del Ecuador, art. 1, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=MERCANTI-CODIGO_DE_COMERCIO. Fecha de consulta: 10 de septiembre de 2011.

126. *Ibid.*, art. 39: «La contabilidad del comerciante por mayor debe llevarse en no menos de cuatro libros encuadernados, forrados y foliados, que son: Diario, Mayor, de Inventarios y de Caja».

127. *Ibid.*, art. 47, «Los libros llevados con arreglo a los artículos anteriores *serán admitidos como medios de prueba en las contiendas judiciales entre comerciantes*, por hechos de comercio. Respecto a otra persona que no fuere comerciante, los asientos de los libros solo harán fe contra su dueño, pero la otra parte no podrá aceptar lo favorable sin admitir también lo adverso que ellos contengan». (Subrayado y cursiva fuera de texto).

Con esta aclaración, es fácil observar que la regulación de la contabilidad al amparo del Código de Comercio tiene un espíritu distinto al que requiere el Código Tributario, más aún en el tema de la valoración de la misma, así como se requiere que el Código Tributario precise a la contabilidad como medio de prueba afín a la materia. Mas comprendiendo que los cuerpos legales mencionados están diseñados para regular relaciones diferentes en espacios del derecho diferentes, así, por un lado, de carácter privado, el Código de Comercio regula las obligaciones del comerciante y las obligaciones entre ellos, y, por otro lado, de carácter público, el Código Tributario regula las relaciones de la administración tributaria y el contribuyente, sujeto pasivo o terceros responsables, alrededor de la obligación tributaria.

Sobre la funcionalidad judicial de la contabilidad el mismo cuerpo legal dispone que «los libros hacen fe contra el comerciante que los lleva, y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resultare de sus asientos».¹²⁸ Es decir, por mandato legal, el contenido de la contabilidad se vuelve contra quien la lleva si está mal llevada, y a favor de ella, si esta bien llevada. Es importante mencionar que para constatar si el comerciante lleva o no libros contables, están prohibidas las pesquisas.¹²⁹ Es responsable de la contabilidad el contador, profesional que entre otras, está facultado a: «Preparar y suscribir declaraciones tributarias; y j) Legalizar peritazgos, revisiones, fiscalizaciones, análisis y pruebas contables»;¹³⁰ teniendo en cuenta, además, que conforme al art. 24, de la misma ley de contadores, menciona que cualquier contabilidad que no esté acreditada por un contador no tendrá valor legal. Es por tanto la contabilidad el medio más idóneo para dar cuenta de la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, a fin de imponer la obligación tributaria que la administración en ejercicio de su facultad determinadora pretende imponer, y que es deber formal del contribuyente o responsable, pues da cuenta de las obligaciones económicas contraídas por el sujeto pasivo.

128. *Ibid.*, art. 51: «Los libros hacen fe contra el comerciante que los lleva, y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resultare de sus asientos».

129. *Ibid.*, art. 53: «Salvo los casos expresamente establecidos en la Ley, no se podrá hacer pesquisa de oficio, por juez ni autoridad alguna, para inquirir si los comerciantes llevan libros o no, o si están o no arreglados a las prescripciones de este Código».

130. Ley de Contadores, art. 5, lit. i) Compete al Contador Público: «i) Preparar y suscribir declaraciones tributarias; j) Legalizar peritazgos, revisiones, fiscalizaciones, análisis y pruebas contables», en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/webtools/esilecpro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=LABORAL-LEY_DE_CONTADORES>. Fecha de consulta: 10 de septiembre de 2013.

Los informes

Considerados prueba documental, y comprendidos como

el medio de aportar al proceso datos sobre hechos concretos, claramente individualizados y controvertidos, que resulten de la documentación, archivos o registros contables de terceros o de las partes. Los datos pueden ser requeridos: a) oficinas públicas; b) escribanos con registro; c) entidades privadas. El dato necesariamente debe constar en el registro o archivo del informante, pues si solo fuera de su conocimiento personal, el medio de prueba es el testimonio y no el pedido de informes.¹³¹

Dentro del procedimiento administrativo tributario, se ha previsto este medio de prueba como un auxilio en procura de la resolución de los reclamos, puntualizando que la falta de la presentación de los mismos no interrumpe el plazo que la autoridad tiene para resolver. Lo que implica que con o sin informe se debe resolver, salvando la posibilidad de que sea el solicitante quien lo haya pedido por razones fundadas.¹³² Pues ahí si se interrumpe el plazo.

La confesión

Comprendida como «la declaración o reconocimiento que hace una persona de la verdad de un hecho o de la existencia de un derecho»,¹³³ —contra sí misma— cuya particularidad es que «para que constituya prueba es necesario que sea rendida ante el juez competente, que se haga de una manera explícita, y que contenga la contestación pura y llana del hecho o hechos preguntados»¹³⁴ prohibida para los funcionarios públicos, sin que por tal motivo, la confesión por parte del sujeto pasivo, reclamante o recurrente, así como del actor dentro del proceso contencioso tributario esté prohibida. Es de aclarar que tal como menciona el art. 126 del Código de Procedimiento Civil «la confesión solo podrá pedirse, como diligencia preparatoria o dentro de primera o segunda instancia, antes de vencerse el término de pronunciar sentencia o auto definitivo» en tal sentido, al no ser la autoridad administrativa un juez, y no tratarse de un juicio, las posibilidades de practicar tal diligencia dentro del procedimiento administrativo tributario ante la autoridad administrativa, son nulas, mas, se podría realizar como acto preparatorio y acudir ante un juez civil competente,

131. R. Arazi, *op. cit.*, p. 430.

132. Código Tributario del Ecuador, art. 126, Petición de Informes.

133. Código de Procedimiento Civil, art. 122.

134. *Ibid.*, art. 123.

conforme a lo establecido en el Código de Procedimiento Civil, en tanto quien confiesa no tenga la calidad de funcionario público.

Prueba testimonial

Constituye un medio de prueba, pero con ciertas peculiaridades, ya que para el procedimiento administrativo tributario, su admisión se restringe a «solo cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo hechos que influyan en la obligación de la determinación tributaria».¹³⁵ Comprendo que solo en ese caso, se acudirá a los testigos, calidad considerada como un deber,¹³⁶ que bajo orden de la autoridad administrativa, mientras sea sujeto pasivo, contribuyente, responsable o tercero, esta obligado a comparecer como testigo o a dar información para establecer la determinación tributaria. En estas circunstancias «si no existe contabilidad ni documentación, la imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos gravados es prácticamente insalvable».¹³⁷ A no ser que se cuente con un testigo que amerite la existencia del hecho generador y el vínculo que tiene con quien pone de manifiesto su accionar.

En razón de las restricciones impuestas por la propia norma tributaria se me dificulta afirmar que «salvo el juramento de funcionarios públicos y el juramento deferido, todas las pruebas del derecho común son aplicables en materia tributaria».¹³⁸ Pues tal aseveración, hace presumir que no hay ninguna restricción sobre el uso de los medios de prueba en general, así como viene a constituirse en una inmensa posibilidad de no dejar fuera ninguna forma de probar la existencia del hecho generador, además de que la disposición del Código Tributario entra en contradicción con el art. 1725 del Código Civil, que dispone que no se admitirá prueba de testigos respecto de una obligación que haya debido consignarse por escrito, como es la actividad relacionada con la tributación del contribuyente o responsable, que en procura de sus intereses se obliga a (realizar el hecho generador) comprar, vender, importar, exportar, etc., mediante un documento, ya sea una factura, un comprobante de venta, un contrato, u otro instrumento, el que estará considerado directamente en la contabilidad del mismo, expresado de manera escrita.

Es preciso tener claro que para el procedimiento administrativo tributario lo usual es acudir a la prueba documental que consiste en «instrumentos públi-

135. Código Tributario del Ecuador, art. 128, Medios de Prueba.

136. *Ibid.*, art. 98, Deberes de terceros: «estará obligada a comparecer como testigo o a presentar informes o exhibir documentos que existieren en su poder, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto».

137. N. Acosta Casco y S. Agostino Giralez, *op. cit.*, p. 18.

138. J. V. Troya, «Las reclamaciones...», p. 23-42.

cos y privados y en el examen y exhibición de contabilidad con el concurso de peritos». ¹³⁹ En tal sentido, «los medios de prueba en particular son prueba documental [...] informes, testimonial, pericia y ocular». ¹⁴⁰ O conforme la disposición del Código Tributario sobre los deberes formales, la exhibición de las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con hechos generadores.

Las inspecciones o verificaciones

Consisten en la observación de la efectiva realización del hecho generador en acción, que va de la mano del cumplimiento de los deberes formales del contribuyente; Juan Martín Queralt considera que «la inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente, en particular a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública, esa actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas». ¹⁴¹ Es decir, que por medio de esta diligencia, se puede recaudar «testimonios, documentos, y efectuar todas las diligencias, que se consideren necesarias»; ¹⁴² tal como sucede con la verificación de la contabilidad y todo lo que ella la integra.

El Código Tributario, se refiere a las inspecciones o verificaciones tendientes al control o a la determinación del tributo, ¹⁴³ como un deber formal del contribuyente o responsable, cuando prevé que el sujeto pasivo, prestará facilidades a los funcionarios que pretendan la realización de esta diligencia. Es decir, «a la inspección de los tributos le corresponderá comprobar e investigar los supuestos de hecho, integrar definitivamente las bases imponibles y las demás funciones que se determina» ¹⁴⁴ como son, el fin de la diligencia de inspección y la verificación, la misma que «consiste en la búsqueda de la verdad y la obtención de pruebas suficientes que permitan la aplicación del tributo» ¹⁴⁵ en tanto facilita el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria.

Para complementar el contenido del presente tema, es preciso referir que para el proceso contencioso tributario, sin denominar una norma exclusi-

139. *Ibid.*, p. 27.

140. Ignacio Josué Buitrago, «Algunos aspectos referidos a la prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina», en Autoridad General de Impugnación Tributaria, *Memoria. IIas. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Cochabamba-Bolivia, 7, 8 y 9 de octubre de 2009*, La Paz, Presencia, 2009, p. 19-20.

141. J. Martín Queralt *et al.*, *op cit.*, p. 355.

142. E. Whittingham G., *op. cit.*, p. 142.

143. Código Tributario del Ecuador, art. 96, Deberes formales: num. 2: «Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo».

144. J. Martín Queralt *et al.*, *op. cit.*, p. 351.

145. *Ibid.*, p. 355.

va sobre los medios de prueba, el Código Tributario, en la norma denominada *pruebas admisibles*,¹⁴⁶ en sentido general, admite a todos los medios de prueba determinados en la ley, con la excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos. Puntualizando que los *informes* emitidos por las autoridades demandadas no son consideradas confesión. No hace falta mencionar que la puntualización constituye una salvedad legal a favor de la autoridad administrativa demandada. Asimismo, a la prueba *testimonial* se le ha dado la categoría de supletoria, pues solo cuando no haya otro modo de determinar la obligación tributaria, se hará uso de la misma.

LOS MEDIOS DE PRUEBA EN LA MATERIA CIVIL

Como es de conocimiento general, la materia civil es supletoria de la materia tributaria, en lo que le fuere aplicable, en este caso la materia más desarrollada dentro de los medios de prueba; en ese orden de ideas, cuando el art. 128 del Código Tributario remite el tratamiento de los medios de prueba a todos aquellos admitidos por la ley, la materia civil acude a su auxilio, tanto en la doctrina desarrollada por pensadores como Carlo Lessona, así como en la ley, se han referido a distintos medios de prueba entre ellos: el medio documental, los informes, la confesión, los testigos, peritos, y reconocimiento judicial. Sin descartar, por supuesto la existencia de otros medios de prueba, como los tecnológicos e informáticos. Al tratar sobre los medios admitidos por la ley hay que dar cuenta del contenido tanto del Código Civil que se refiere a las pruebas de las obligaciones únicamente, pero en la gran mayoría de temas se aplica lo previsto en el Código de Procedimiento Civil.

El Código Civil, dentro del contexto nacional, en el art. 1715, menciona que los medios de prueba admitidos como prueba de las obligaciones consisten en «instrumentos públicos o privados, testigos, presunciones, confesión de parte, juramento deferido, inspección personal del juez y dictamen de peritos o de intérpretes». En el Código de Procedimiento Civil, al amparo del art. 121, se han previsto como medios de prueba, los siguientes:

confesión de parte, instrumentos públicos o privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o de intérpretes -Además de que los mencionados son los más practicados- se admitirá también como medios de prueba las grabaciones magnetofónicas, las radiografías, las fotografías, las cintas cinematográficas, los documentos obtenidos por medios técnicos, elec-

146. Código Tributario del Ecuador, art. 260.

trónicos, informáticos, telemáticos o de nueva tecnología; así como también los exámenes morfológicos, sanguíneos o de otra naturaleza técnica o científica¹⁴⁷ [...]. Se considerarán como copias las reproducciones del original, debidamente certificadas que se hicieren por cualquier sistema.¹⁴⁸

Respetando la clasificación reconocida por la doctrina y la ley, por considerar que los medios de prueba a mencionar son los más practicados, me referiré a los siguientes:

Prueba documental

Es la que está contenida o expresada en un documento; en opinión de Erich Döhring: «se llama documento a la manifestación de un pensamiento que ha tomado cuerpo en caracteres de escritura».¹⁴⁹ En la misma línea de ideas, Roland Ariza agrega que «los documentos intencionales, no siempre reproducen la verdad pura».¹⁵⁰ En este conjunto de pensamientos y para la presente investigación, se entiende que «en sentido amplio, documento es toda representación material destinada e idónea para reproducir una cierta manifestación del pensamiento [...] no se limita a instrumentos (públicos y privados) que son la forma de representación del pensamiento mediante la escritura sino que incluye también las demás cosas que sirven para representar hechos (planos, cuadros, películas cinematográficas, discos y cintas grabadas, etcétera)».¹⁵¹ Complementariamente se tendrían por documentos aquellos «comprobantes que respaldan la contabilidad cuando los asientos sobre hechos controvertidos apuntados en libros comerciales favorecen a aquel en cuyo establecimiento fueron registrados, será a menudo dudoso si constituyen un material probatorio utilizable».¹⁵² He ahí un conjunto de ejemplos de todo aquello que se ha de considerar medio de prueba documental. Añadiendo que siempre habrá que acudir a los instrumentos públicos y privados.

147. Código de Procedimiento Civil, art. 121: «La parte que presente los medios de naturaleza técnica o científica, deberá suministrar al juzgado, en el día y hora señalados por el juez, los aparatos o elementos necesarios para que pueda apreciarse el valor de los registros y reproducirse los sonidos o figuras. Estos medios de prueba serán apreciados con libre criterio judicial según las circunstancias en que hayan sido producidos».

148. *Ibid.*, art. 121.

149. E. Döhring, *op. cit.*, p. 275.

150. R. Arazi, *op. cit.*, p. 199.

151. *Ibid.*

152. E. Döhring, *op. cit.*, p. 290.

Instrumento público

Es un documento, previsto al amparo tanto del Código Civil como del Código de Procedimiento Civil, en ellos que se denomina instrumento público o auténtico, al autorizado con las solemnidades legales por el competente empleado, es decir, un tipo de instrumento público son «los documentos expedidos por funcionarios públicos en ejercicio de su cargo o con su intervención»,¹⁵³ tal es el caso de los actos emitidos por la administración tributaria, en ejercicio de su facultad determinadora o la resolución de reclamos. Otro tipo de instrumento público es aquel otorgado ante un notario, e incorporado en un protocolo o registro público,¹⁵⁴ lo que conocemos como escritura pública. Puntualizando claramente que el valor probatorio de un instrumento público hace plena fe en cuanto al hecho de haberse otorgado y su fecha, pero no en cuanto a la verdad de las declaraciones que en él hayan hecho los interesados. En esta parte no hace plena fe sino contra los declarantes.¹⁵⁵ Mientras que aquello de lo que se declare o de lo que se obligue en el documento que ha sido elevado a escritura pública constituye prueba plena respecto de los otorgantes y de las personas a quienes se transfieran dichas obligaciones y descargos por título universal o singular. Nótese que en el Código Civil, se hace mención al valor que tienen las pruebas como tales, calificando a unas de prueba plena y a otras no.

Instrumento privado

Tiene la cualidad de estar expresado en caracteres: letras, palabras, números, es decir, está escrito, «hecho por personas particulares, sin intervención de notario ni de otra persona legalmente autorizada, o por personas públicas en actos que no son de su oficio».¹⁵⁶ Es decir, que quienes otorgan documento privado, no son funcionarios públicos, ni tal documento ha sido incorporado a un protocolo público ni elevado a escritura pública ante notario alguno, no cuentan con el reconocimiento de la fe pública que le da el notario o la facultad legal que ostenta un funcionario público.

Es importante mencionar que tanto los instrumentos públicos como los privados «hacen fe entre las partes aún en lo meramente enunciativo, con tal que

153. E. Whittingham G., *op. cit.*, p. 94.

154. Código Civil del Ecuador, art. 1716, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=CIVIL-CODIGO_CIVIL_LIBRO_IV, Fecha de consulta: 3 de agosto de 2011.

155. *Ibid.*, art. 1717.

156. Código de Procedimiento Civil, art. 191.

tenga relación directa con lo dispositivo del acto o contrato».¹⁵⁷ Es decir, que el contenido de los mencionados instrumentos, obliga únicamente a las partes, su interés les concierne únicamente a ellas. Advierto que las consideraciones antes enunciadas han sido previstas tanto en el Código Civil como en el Código de Procedimiento Civil.

Presunciones

A la *presunción*¹⁵⁸ se le conoce como la consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Advirtiéndose que pueden ser de dos clases: judiciales, las que deduce el juez y deberán ser graves, precisas y concordantes; y legales, si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, entonces la presunción se llama legal. La que para efectos del procedimiento administrativo tributario tiene plena cabida pues la expresión de la voluntad de la administración por medio de un acto de determinación presuntiva¹⁵⁹ (documento) implica que se ha fundado en «hechos, indicios circunstancias, y demás elementos ciertos que permitan esclarecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado»,¹⁶⁰ misma que debe estar motivada en legal y debida forma. Considero que el acta de determinación emitida por autoridad pública, es un documento que constituye prueba dentro de un proceso, cualquiera que fuere, pues de su contenido se desprende las presunciones que se llegaren a afirmar.

La confesión

De acuerdo al Código de Procedimiento Civil, consiste en «la declaración o reconocimiento que hace una persona, contra sí misma, de la verdad de un hecho o de la existencia de un derecho».¹⁶¹ El mismo cuerpo legal prevé que «para que la confesión constituya prueba es necesario que sea rendida ante el juez competente, que se haga de una manera explícita y que contenga la con-

157. Código Civil del Ecuador, art. 1723.

158. *Ibid.*, art. 32: «presunción legal de la cual se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias que infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias».

159. Código Tributario, art. 92.

160. *Ibid.*

161. Código de Procedimiento Civil, art. 122.

testación pura y llana del hecho o hechos preguntados»¹⁶² de tal manera que no concurre ante la autoridad judicial, mal podría tener la categoría de judicial.

Considero que es similar al testimonio en forma, mas diferente en contenido, pues «Messina, después de decir que confesión es aquella prueba oral en la cual el testimonio procede de boca de las partes [...] dice que es la declaración oral por la que una de las partes, capaz en derecho depone testimonio contra sí de la verdad de un hecho jurídico que la otra alega como fundamento de la demanda o la excepción»¹⁶³ o en palabras de Pantano es «el reconocimiento de la verdad de un hecho perjudicial»¹⁶⁴ para la parte procesal que confiesa (o declara), de Zachariae agregó que dicha declaración «puede producir consecuencias jurídicas contra ella»¹⁶⁵ estableciendo que tal testimonio se da entre litigantes y no como el testigo que es un tercero.

Recogiendo estas ideas, confesión es

la declaración judicial o extrajudicial, (espontánea o provocada por interrogatorio de la parte contraria o por el juez directamente) mediante la cual una parte capaz de obligarse y con ánimo de proporcionar a la otra una prueba en perjuicio propio, reconoce de manera total o parcial la verdad de una obligación o de un hecho que se refiere a ella y es susceptible de tener efectos jurídicos.¹⁶⁶

Estos efectos irán en contra de sí mismo, lo que implica que se han eliminado las afirmaciones de hechos controvertidos, pues la parte dejó de negar una afirmación y, asumió la verdad pretendida en juicio.

Prueba de testigos

En razón de que el Código de Procedimiento Civil directamente prevé los requisitos que se requerirán para ser testigo y quienes pueden serlo, acudo al pensamiento de Roland Arazi, para explicar qué se entiende por prueba de testigos, así:

se denomina prueba de testigos aquella que es suministrada mediante las declaraciones emitidas por personas físicas, distintas de las partes y del órgano judicial, acerca de sus percepciones o realizaciones de hechos pasados o de los que

162. *Ibid.*, art. 123.

163. C. Lessona, *op. cit.*, p. 155.

164. *Ibid.*, p. 155.

165. *Ibid.*, p. 156.

166. *Ibid.*, p. 157.

han visto u oído sobre éstos [...] el testimonio es un medio de prueba por el cual quien no es parte de un proceso declara lo que es de su conocimiento.¹⁶⁷

Declaración que debe ser obtenida por medio de un «interrogatorio que la parte que ofreció el testigo debe presentar [...] al testigo hay que interrogarlo de tal modo que espontáneamente relate lo que sabe en torno a los hechos controvertidos y conducentes».¹⁶⁸ Aclarando que el relato se constituye en un «testimonio –que– es en sí una *declaración representativa* y no una declaración de verdad».¹⁶⁹ Que como vimos, para materia civil es un medio de prueba de vital importancia, mientras que en materia de procedimiento tributario, tiene ciertas restricciones. De manera sencilla se comprende que «las declaraciones emitidas por personas extrañas a la controversia»¹⁷⁰ dentro del juicio se denominan pruebas testimoniales.

Prueba pericial

El Código de Procedimiento Civil, no indica qué se tendrá por prueba de peritos, más prevé que en «asuntos litigiosos que demanden conocimientos sobre alguna ciencia, arte u oficio»¹⁷¹ se nombrará peritos. Apoyada en el pensamiento de Roland Arazi considero que constituye:

el medio por el cual personas ajenas a las partes, que poseen conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o profesión y que han sido previamente designadas en un proceso determinado, perciben, verifican hechos y los ponen en conocimiento del juez y dan su opinión fundada sobre la interpretación y apreciación de los mismos, a fin de formar la convicción del magistrado, siempre que para ello se requieran esos conocimientos. Las personas que realizan esa doble función –percepción y verificación por un lado y opinión o dictamen por otro– se denominan peritos.¹⁷²

Sin duda alguna, este medio de prueba, constituye un auxiliar efectivo, pues «cuando el juez confía a personas técnicas el oficio de examinar una cuestión de hecho que exige conocimientos especiales para tener de ello un parecer jurado».¹⁷³ Es decir que cuando se requiere la opinión de quienes están capacita-

167. R. Arazi, *op. cit.*, p. 321.

168. *Ibid.*, p. 344.

169. Francesco Carnelutti, *La prueba civil*, Buenos Aires, Arayú, 1955, p. 102, citado por H. Devis Echandía, *Teoría...*, p. 159.

170. C. Lessona, *op. cit.*, p. 268.

171. Código de Procedimiento Civil, art. 250.

172. R. Arazi, *op. cit.*, p. 379.

173. C. Lessona, *op. cit.*, p. 454.

dos técnicamente, se está precautelando la veracidad de la prueba y garantizando la correcta decisión del juez. Mas «no es obligación del juez atenerse contra su convicción, al juicio de los peritos»¹⁷⁴ es decir, que el informe emitido por el perito o interprete es un auxilio que conduce a la acertada convicción del juez, o autoridad administrativa que resuelve las reclamaciones y recursos, constituyéndose en ilustrativos y no vinculantes, pues, a la hora de resolver un asunto en particular, es el juez o la autoridad administrativa, la que debe emitir su decisión conforme a la convicción a la que llegare después de valorar las pruebas.

Inspección judicial

Conforme al Código de Procedimiento Civil, consiste en el «examen o reconocimiento que el juez hace de la cosa litigiosa o controvertida, para juzgar de su estado y circunstancia»¹⁷⁵ por medio de un contacto directo con el objeto de prueba. Actividad que siguiendo el pensamiento de Roland Arazi consiste en:

la percepción sensorial realizada por el juez, de hechos que deben ser objeto de prueba. Los hechos sobre los que versará el reconocimiento son fuente de prueba y se pueden referir a personas, lugares y cosas cuya existencia, estado o características, es necesario acreditar en un proceso determinado; la diligencia que realiza el juez y el acto que se confecciona es el medio. El examen o reconocimiento judicial constituye un medio de prueba directo, ya que entre el hecho a probar y el juez no hay ningún intermedio, a diferencia de otras pruebas¹⁷⁶

Acto que una vez celebrado inmediatamente debe ser expresado mediante un acta, la que debe contener datos de orden formal como fecha, lugar, comparecientes, además de «las observaciones y alegatos de las partes, y la descripción de lo que hubiese examinado el juez».¹⁷⁷ A esta actividad, que también se le conoce como *inspección ocular*: la misma que implica

un acto por el cual el averiguador, en vez de hacerse informar por otros, toma personalmente conocimiento de un objeto concreto con fines de esclarecimiento. Aunque la expresión «inspección ocular» alude únicamente a percepciones hechas con los ojos (la vista), puede referirse a observaciones de toda índole, o sea también a percepciones transmitidas por el oído, el olfato y el tacto.¹⁷⁸

174. Código de Procedimiento Civil, art. 262.

175. *Ibid.*, art. 142.

176. R. Arazi, *op. cit.*, p. 463.

177. Código de Procedimiento Civil, art. 244.

178. E. Döhring, *op. cit.*, p. 297.

Esta actividad «puede ser combinada con cualquier otro medio de prueba legal»,¹⁷⁹ siempre y cuando se cuente con la comparecencia del juez, pues es un elemento indispensable a la hora de realizarla

LA PRUEBA EN LO PROCESAL ADMINISTRATIVO

Básicamente, considero importante responder las siguientes interrogantes: ¿A quién se tiene por administración? ¿Qué es el procedimiento administrativo? ¿Cuáles son los principios que regulan el procedimiento administrativo? ¿Existe prueba dentro del procedimiento administrativo? Es preciso tener en cuenta el pensamiento de Luciano Parejo Alfonso, quien a la primera interrogante explica que por administración «se reconoce al Estado-fisco poder público por excelencia, ya que ejerce el poder impositivo».¹⁸⁰ En sentido general el Estado manifestado a través de sus entes administradores, constituyen *la administración*, dentro de la cual se procuran los procedimientos administrativos conforme a la competencia que a cada entidad representante del Estado le compete.

Entonces, tenemos a dos partes, por un lado, el Estado para hacer efectivas las garantías establecidas en la Constitución y, por otro, el ciudadano que debe cumplir con sus deberes. De la congruencia de estas dos partes es que surge la relación entre Estado y ciudadanos, es decir, entre administración y administrados. Para en caso de suscitarse alguna inconformidad, tener al Estado como ente a quien recurrir y dar solución a la inconformidad, para lo que se ha previsto un procedimiento al que se ha denominado procedimiento administrativo. Ya en 1898, Posada sostenía que «se considera como procedimiento administrativo, todo el obrar completo de la administración, en la práctica efectiva de su actividad funcional. Todo acto administrativo, en efecto, tiene su proceso de realización: se elabora, se condensa y se efectúa según las exigencias racionales de su naturaleza».¹⁸¹ Señalando que el mismo debe efectuarse dentro de una esfera que es «la actuación de la administración activa, y abarca todos los trámites solemnidades, expedientes, etcétera».¹⁸²

Es preciso referir que el procedimiento administrativo responde a ciertas características y requisitos que deben materializarse, así: «1. Actuación de

179. *Ibid.*, p. 299.

180. L. Parejo Alfonso, A. Jiménez-Blanco y L. Ortega Álvarez, *op. cit.*, p. 453.

181. Adolfo Posada, *Tratado de derecho administrativo*, t. II, Madrid, Librería General de Victoriano Suárez, 1898, p. 488.

182. *Ibid.*, p. 490.

oficio (inquisitivo); 2. Forma escrita; 3. Rapidez de procedimientos y técnicas. 4. Flexibilidad. 5. Actuación bajo el principio de legalidad; y 6. Rapidez en las resoluciones». ¹⁸³ Agregando que es indispensable pensar en «5. Que se organice un sistema de comprobación para que quien afirme una cosa la pruebe y el que la niegue también». ¹⁸⁴ Sin olvidar que «la autoridad administrativa está obligada a cumplir las garantías constitucionales correspondientes». ¹⁸⁵ Constituyendo elemento importante el velar por las garantías del debido proceso, previstas en la Constitución así como su desenvolvimiento atendiendo a la *rapidez* en todo momento procesal.

Sobre la prueba, ¿procede la apertura a prueba en los procesos administrativos?, pregunta Miguel S. Marienhoff, quien se responde

si hubiere hechos controvertidos entre la administración y los administrados, es evidente que la cuestión debe abrirse a prueba [...] cuyo principio primordial consiste en que *debe realizarse en alguna etapa del proceso administrativo*, lo plausible es abrir a prueba lo cuestionado en el expediente en la primera oportunidad en que surjan los hechos controvertidos. ¹⁸⁶

Si bien es cierto, la prueba es vital para el esclarecimiento de los hechos, sin embargo, sobre el momento de actuar y presentarse en el proceso, ni la administración ni la ley han establecido un tiempo determinado, así es que podrá ser en cualquier momento. Se ha mencionado que también «el proceso administrativo tributario, la apertura de un período probatorio puede decidirse tanto de oficio como a petición de cualquier interesado [...] mostrando cierta flexibilidad [...] de la actividad probatoria». ¹⁸⁷

Así para la materia administrativa de derecho público, también «rige además el principio de libertad de los medios probatorios y el de valoración de los utilizados». ¹⁸⁸ A mi entender, este pronunciamiento remite la práctica de la prueba con todo sus elementos, como son los medios de prueba, la carga y la valoración de la prueba, a la materia que mejor lo ha desarrollado, como es la materia civil, la que sin tener el carácter público, acude en auxilio de las normas que carecen del contenido mencionado. Como es el caso de los medios de

183. Miguel Acosta Romero, *Teoría general del derecho administrativo, Primer curso*, México DF, Porrúa, 1944, p. 458.

184. *Ibid.*

185. *Ibid.*, p. 461.

186. Miguel S. Marienhoff, *Tratado de derecho administrativo*, t. I, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, s.f., p. 697-698.

187. L. Parejo Alfonso, A. Jiménez-Blanco y L. Ortega Álvarez, *op. cit.*, p. 453.

188. *Ibid.*, p. 454.

prueba, cuya aplicación, no tiene por que ser enteramente distinta, mas pueden mostrar ciertos matices respecto de la materia a la que aplican.

En consecuencia, considero importante traer a estas páginas el criterio de Rafael Bielsa, quien considera que «al derecho administrativo fiscal no debe aplicarse el régimen del Código Civil, que solo considera a los sujetos del derecho privado [...] El Estado fisco es poder público por excelencia, ya que ejercita el poder impositivo [...] –en tal sentido– el derecho fiscal tiene reglas propias y ellas difieren del Código Civil».¹⁸⁹ Este criterio, que comparto, deja en claro la intención de la presente investigación, pues marca la diferencia entre la esfera pública y la privada, más aún cuando los intereses en cada ámbito son distintos. Sin embargo, la materia civil como supletoria de la materia administrativa, sigue acudiendo a ella no solo por ser supletoria, si no por ser la más desarrollada en el tema de la prueba, tal como en los primeros tiempos romanos.

Es por ello que impera la necesidad de regular la materia administrativa¹⁹⁰ por medio de un conjunto de normas previstas en un Código, tal como el que ya se encuentra presentado como anteproyecto ante la Asamblea Nacional, denominado Código Administrativo, el mismo que no ha sido aprobado aún, cuyo contenido ha previsto el *procedimiento común*,¹⁹¹ en el título II, y su trámite en el cap. II del mismo título; sobre los medios de prueba que se admiten dentro del procedimiento, expresa que: «los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho».¹⁹² Sin hacer distinción alguna entre la naturaleza de las ma-

189. Rafael Bielsa, *Derecho administrativo*, t. IV, Buenos Aires, La Ley, 1965, p. 601-602.

190. «Hasta la fecha no se ha dictado una normativa específica de procedimiento administrativo –en sede administrativa, es decir al interior de la Administración Pública– a pesar que la Ley de Modernización, de 1993, declara de competencia exclusiva del Ejecutivo [...] [los] procedimientos de todas las dependencias y órganos administrativos [...], lo que se encuentra confirmado en la reforma y codificación constitucional de 1998, que lo autoriza para: «expedir las normas necesarias para regular [...] (los) procedimientos de la Función Ejecutiva» (Art. 171, 9). En todo caso, la Ley de Modernización, citada, contiene importantes innovaciones tanto en el *procedimiento* (en sede administrativa) como en el *proceso* (en sede judicial) administrativo, complementadas con algunas reglas del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva», Efraín Pérez, *La administración pública ecuatoriana en el siglo XX*, monografía escrita para el Libro de Homenaje al Dr. Juan I. Larrea Holguín, s.l., s.f., en <www.estade.org/derechopublico/Administracin%20Pblica%20s.%20xx.docy>, p. 10. Fecha de consulta: 26 de noviembre de 2011.

191. Anteproyecto de Código Administrativo, en *SENPLADES*, <senplades@senplades.gov.ec>. Fecha de consulta: 26 de noviembre de 2011.

192. *Ibid.*, art. 67, «Prueba.- La administración instruirá los actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución y se realizarán de oficio por el órgano que tramite el procedimiento, sin perjuicio del derecho de los legitimados y afectados a proponer aquellas actuaciones que requieran su intervención o constituyan trámites legalmente establecidos. Los hechos relevantes para la decisión

terias de esfera pública de las materias de esfera privada, tal como mencioné páginas atrás.

Además, en caso de ser necesario, «ya sea de oficio o a petición de parte, se solicitaran aquellos *informes* que sean obligatorios por disposiciones legales, mismos que salvo disposición legal expresa en contrario, serán facultativos y no vinculantes». ¹⁹³ Lo que implica que la autoridad administrativa que resuelve el asunto puesto en su conocimiento no está obligada a definir su convicción conforme a informe alguno, está en la libertad de no hacerlo, pues no es vinculante. Es interesante referir que el anteproyecto mencionado tiene en cuenta a los avances tecnológicos para el ejercicio de sus facultades y ha previsto el uso de medios técnicos ¹⁹⁴ como son los electrónicos y telemáticos, con el fin de facilitar el ejercicio de sus facultades, en tanto no contraríen garantías constitucionales y conforme a la Ley de Comercio Electrónico, sin que tal mención se encuentre

de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho. La administración abrirá un período de prueba por un plazo no superior a diez días ni inferior a cinco, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes. Solo podrán rechazarse las pruebas propuestas por los interesados cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias, mediante resolución motivada. La notificación con el decreto de apertura del período de prueba consignará el lugar, fecha y hora en que se practicarán, con la advertencia, en su caso, de que el interesado puede nombrar técnicos o peritos para que le asistan».

193. *Ibid.*, «Informes y pericias.- Cuando fuere necesario a criterio de la administración o lo hubiere solicitado alguna de las partes del procedimiento, se solicitarán aquellos informes que sean obligatorios por disposiciones legales, mismas que salvo disposición legal expresa en contrario, serán facultativos y no vinculantes. Los informes serán evacuados en el plazo de diez días, salvo que una disposición o el cumplimiento del resto de los plazos del procedimiento permitan o exija otro plazo mayor o menor. La falta de emisión de los informes en el plazo señalado no obsta la prosecución del trámite».

194. *Ibid.*, art. 141, «Medios técnicos.- La Administración Pública impulsará el empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que a la utilización de estos medios establecen la Constitución y las leyes. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que dispongan la Administración Pública, los ciudadanos podrán relacionarse con ellas para ejercer sus derechos a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con respecto de las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento. Los procedimientos que se tramiten y terminen en soporte informático garantizarán la identificación y el ejercicio de la competencia por el órgano que la ejerce, en los términos de la Ley de Comercio Electrónico. Los programas y aplicaciones electrónicas, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración Pública para el ejercicio de sus potestades, habrán de ser previamente aprobados por el órgano competente, quien deberá difundir públicamente sus características. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración Pública Central, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, gozarán de la validez y eficacia de documento original siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la Ley de Comercio Electrónico».

contenida dentro del tema de la prueba, sin embargo, dispone que aquellos documentos que fueren emitidos por estos medios gozaran de validez y eficacia de documento original siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación, conforme a la ley antes mencionada y a la Constitución. Sobre el tema de la carga y la valoración de la prueba, nada menciona.

Mientras se aprueba el proyecto antes mencionado, el instrumento jurídico que hace sus veces actualmente es el Estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva (ERJAFE),¹⁹⁵ que regula los procedimientos administrativos. Respecto de los medios de prueba en su art. 147 menciona:

Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho. 2. Cuando la administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o la naturaleza del procedimiento lo exija, el instructor del mismo acordará la apertura de un período de prueba por un plazo no superior a veinte días ni inferior a diez, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes.

Comprendo que admisible en derecho, quiere decir todos los medios desarrollados dentro de esta ciencia, admitidos en la ley y comprendidos por la doctrina, que se encuentran al alcance de la mano del hombre y pueden ser incorporados al procedimiento, como son los medios previstos en el Código de Procedimiento Civil, que han sido explicados anteriormente. Sin descartar que con la invención de la ciencia y la tecnología puedan aparecer otros móviles de información que den cuenta de la existencia de los hechos, o como el caso de la materia tributaria que ciertos medios no sean los más idóneos.

En sentido particular, el ERJAFE ha especificado que para el procedimiento que lo amerite; se hará uso de los *informes* contenidos tanto en el art. 149 que prevé que a efectos de la resolución del procedimiento, se solicitarán aquellos informes que sean obligatorios por disposiciones legales, y los que se

195. Previsto en el Decreto Ejecutivo 2428, Registro Oficial No. 536, 18 de marzo de 2002: «Instrumento legal, que tiene por objeto como menciona el artículo 1, entre otros el instituir el procedimiento administrativo común y las normas sobre responsabilidad de los órganos y entidades que integran la Administración Pública Central e Institucional y que dependen de la Función Ejecutiva; en cuya actividad jurídica administrativa prevista en el artículo 64 se encuentra, manifestar su voluntad jurídica de derecho público a través de actos administrativos, actos de simple administración, hechos administrativos, contratos administrativos y reglamentos, sin perjuicio de recurrir a otras categorías de derecho privado. Cuya competencia administrativa conforme al artículo 84 consiste en la medida de la potestad que corresponde a cada órgano administrativo. Haciendo expreso el mandato de que los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, sea de oficio o a instancia del interesado, se expedirán por el órgano competente y acorde al procedimiento establecido. Prevé además que los procedimientos administrativos son impugnables mediante reclamos y recursos».

juzguen necesarios para resolver, citándose el precepto que los exija o fundamentando, o en su caso, la conveniencia de solicitarlos. Asimismo el art. 183 menciona que cuando se requieran informes se los solicitará en forma directa a la autoridad u órgano que deba proporcionarlo. Salvo disposición legal expresa en contrario, los informes deberán ser presentados en el término de siete días y serán facultativos para la autoridad que deba decidir y no tendrán efectos vinculantes para los administrados. Dando prioridad a la emisión de los mismos.

Por otro lado, para el ejercicio de la facultad sancionadora el ERJAFE en su art. 202, num. 3 y 4, referente a la presunción de inocencia, menciona:

3. Que los hechos constatados por funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad, y que se formalicen en documento público observando los requisitos legales pertinentes, tendrán valor probatorio sin perjuicio de las pruebas que en defensa de los respectivos derechos o intereses puedan señalar o aportar los propios administrados; y 4. Se practicarán de oficio o se admitirán a propuesta del presunto responsable cuantas pruebas sean adecuadas para la determinación de hechos y posibles responsabilidades. Solo podrán declararse improcedentes aquellas pruebas que por su relación con los hechos puedan alterar en la resolución final a favor del presunto responsable.

Cabe mencionar que la norma no limita el móvil del que se podría hacer uso para dar cuenta de los hechos constatados por el funcionario, en tal sentido, puede ser por medio de un testimonio o de una confesión judicial, puesto que los dos pueden lograr incorporar la información constatada, siendo la confesión un riesgo para la autoridad, pues tiene la cualidad de volverse contra quien confiesa. No por ello, está prohibida. Lo que hace posible incorporarla dentro de un proceso, dentro de un procedimiento lo apropiado sería el testimonio de la autoridad pública como prueba, mientras esté debidamente actuada, es decir formalizada ante autoridad competente, ante un notario público. Tratamiento que difiere de la materia administrativa tributaria, pues en ella son inadmisibles la confesión de funcionarios y empleados públicos.

Para finalizar, es preciso referir que la primera disposición final del Estatuto que tiene menor jerarquía que la ley propiamente dicha, menciona que las normas procesales del ERJAFE prevalecen sobre cualquier otra norma procedimental administrativa aplicable a la Administración Pública Central, salvo lo previsto en leyes especiales, cual es el caso de la materia tributaria, pues a razón de la especialidad de la misma cuenta con sus propias reglas, al amparo del Código Tributario.

CAPÍTULO III

La prueba en el procedimiento administrativo tributario del Ecuador

El presente capítulo, tiene por finalidad desarrollar qué se comprende por procedimiento administrativo tributario, y cómo se practica la prueba dentro del mismo, en especial cuáles son los medios de prueba aplicables y el tema de la carga y la valoración de la prueba. Asimismo, del estudio de un caso concreto observar cuáles son los medios de prueba a los que ha acudido la administración para el ejercicio de la determinación tributaria; los criterios aplicados tanto para el tema de la carga de la prueba, como para la valoración de la misma y el cumplimiento de las garantías constitucionales del debido proceso, en lo principal ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones; presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes, presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

Considero indispensable tener claro que el procedimiento administrativo tributario, se practica fuera del poder de la jurisdicción que es la «potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado»,¹⁹⁶ que la autoridad de la administración tributaria no es un juez, como tampoco dentro de sus facultades está el administrar justicia, mas si la «resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos»,¹⁹⁷ resoluciones que por mandato legal constituyen «actividad reglada y son impugnables ya sea por vía administrativa y jurisdiccional»¹⁹⁸ no implica que primero se deba agotar la vía administrativa para tener acceso a la vía jurisdiccional, más bien es opcional, conforme los intereses del afectado.

196. Código de Procedimiento Civil, art. 1.

197. Código Tributario, art. 67, Facultades de la administración tributaria.

198. *Ibid.*, art. 10, Actividad reglada e impugnables.

Nuevamente, la actividad administrativa no implica un juicio, sino un procedimiento administrativo que tiene por función gestionar básicamente dos cosas, la primera: la determinación y recaudación de los tributos, y la segunda: la resolución de las reclamaciones que se presenten contra aquellas.¹⁹⁹ Es por tanto claro que las partes procesales conocidas como actor y demandado que existen en una contienda legal, no existen dentro del procedimiento administrativo tributario, pues, el contribuyente no es actor, ni la administración tributaria es demandado, como la reclamación tampoco es una demanda; mas, el objeto del reclamo si puede ser objeto de impugnación en sede contenciosa por medio de una acción que dinamiza la jurisdicción contenciosa, donde el afectado es el actor y el «demandado es la autoridad del órgano administrativo del que emanó el acto o resolución que se impugna»,²⁰⁰ cuyo conocimiento le concierne al Tribunal Distrital de lo Fiscal.

En este sentido, el propósito del procedimiento administrativo tributario «consiste en determinar la existencia y, en su caso, la cuantía de las obligaciones tributarias y, eventualmente, la configuración de infracciones, procurando acercarse lo más que se pueda a la realidad».²⁰¹ Valiéndose principalmente de la prueba como instrumento que dará cuenta de la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, a esta operación se denomina *determinación tributaria* (directa) expresada por medio de un acto escrito, de autoridad competente, debidamente motivado. Teniendo en cuenta que a falta de pruebas que den fe de la existencia de lo mencionado en líneas anteriores, se realizará la determinación «presuntiva».²⁰²

Volviendo a la gestión de la administración tributaria, por un lado la determinación y recaudación de los tributos y, por otro, las reclamaciones producto de la inconformidad de las determinaciones realizadas por la administración y, apoyada en el pensamiento de Buitrago, coincido en que el reclamo contra la determinación implica «el reconocimiento del derecho»,²⁰³ ya que lo «mismo da no tener un derecho como no poder probarlo»,²⁰⁴ en tanto que el procedimiento administrativo pretende: esclarecer, definir o, como ha mencionado el propio

199. *Ibid.*, art. 72, Gestión tributaria.

200. *Ibid.*, art. 227, Partes.

201. N. Acosta Casco y S. Agustino Giralez, *op. cit.*, p. 3.

202. Código Tributario del Ecuador, art. 92, Forma presuntiva.

203. I. Josué Buitrago, *op. cit.*, p. 14.

204. Aforismo jurídico mencionado en textos revisados para esta investigación, cuyo uso común pertenece a la ciencia jurídica, aplicable a múltiples ramas del derecho, cuya expresión, en mi criterio, es indicar dos cosas, primero: referir la existencia de un derecho; y segundo: ser sujeto de dicho derecho. Para tal mención es preciso acudir a las pruebas pues son el mejor medio para demostrar: la existencia del derecho así como el sujeto de dicho derecho, y las obligaciones que de tal conjunción se deriven.

Código Tributario, *declarar la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo*. Así, se tiene por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo²⁰⁵ complementándolo con la idea de que «el hecho imponible no se mide por que es un hecho jurídico, lo que se mide es la capacidad económica»,²⁰⁶ el que vendría a poner de manifiesto la relación del mismo con el derecho de quien lo ostente. La base imponible definida como «la magnitud determinada de capacidad económica que se somete a gravamen»;²⁰⁷ magnitud que ha de ser considerada para establecer la cuantía del tributo, que no es otra cosa que aquella cantidad económica que por imperio de la ley corresponde entregar al Estado conforme a la real capacidad económica del contribuyente.

Una vez expuestos estos elementos, serán verificables mediante pruebas, las que deben practicarse respetando los siguientes principios, advirtiendo que han sido desarrollados por Devis Echandía,²⁰⁸ los que en conjunto constituyen 27 en total. A razón de su importancia me referiré únicamente a los siguientes: a) «*Principio de la comunidad de la prueba*», esto es que ella no pertenece a quién la aporte y determina la existencia o inexistencia del hecho al que se refiere –una vez incorporada la prueba al proceso, ha dejado de responder a su titular y ahora pertenecen al proceso, para aplicar al tema que me ocupa, bien dicho estaría, decir: para el procedimiento dentro de sede administrativa. Y b) «*Principio del interés público*», –[...] conforme a justicia– en este punto se debe precisar ¿Cuál es el interés público en materia tributaria? el mismo que consiste en contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, conforme a la real capacidad contributiva de cada contribuyente; y revisión de instrumentos de política económica.²⁰⁹ Entonces la prueba debe precautelar el descubrimiento de este interés público.

LA CARGA DE LA PRUEBA, EN TEORÍA

Advierto que las líneas siguientes responden al criterio que se desarrolla dentro de la jurisdicción civil, criterio que difiere del procedimiento administrativo tributario. En este sentido y, de manera simple, la *carga* implica una

205. Código Tributario del Ecuador, art. 16, Hecho generador.

206. Rafael Calvo Ortega, «Cuantificación de la obligación tributaria», en *Curso de derecho financiero: derecho tributario*, t. I, Navarra, Thomson Civitas, 2006, p. 186.

207. *Ibid.*

208. Ver principios en H. Devis Echandía: *Teoría...*, p. 110-133.

209. Diálogos de tutoría con Dr. José Vicente Troya Jaramillo.

obligación, algo que llevar o asumir, aplicado a la prueba, es definitivo comprender «quien tiene la carga de probar esos hechos»²¹⁰ puesto que hay que fijar la historia que se debe dar por cierta, y que la va a contar debe estar seguro de que puede demostrarla fehacientemente. La carga de la prueba denominada «el *obús probando*, incumbe a quien afirma y no a quien niega»²¹¹ varias posturas se han desarrollado para concluir que «cada parte soporta la carga de la prueba de los presupuestos de hecho de las normas que le son favorables»,²¹² pues nadie probaría lo que no le conviene demostrar.

Del desarrollo de la doctrina y de pensadores influenciados por el pensamiento romano, como Roland Arazi, sostienen los siguientes principios, atinentes únicamente a la carga de la prueba: «a) el actor tiene la carga de la prueba [...] El *obús probando* incumbid actora, se complementaba con *Zeus in exilien fin actor*; es decir, que correspondía al actor producir la prueba y a su vez, el demandado que oponía excepciones se transformaba en relación con la carga de la prueba, en actor».²¹³ Pues la contravención constituye una verdadera contrademanda que implica probar lo que se afirma como hechos a controvertir, así: «b) la carga es de quien afirma, no de quien niega. La aplicación de las máximas anteriores tornaba excesivamente dificultosa la situación del actor, por ello pareció más justo hacer recaer la carga probatoria en quien afirma un hecho y liberar de ella a quien se limitaba a negar los hechos expuestos».²¹⁴ Al haber dos historias contrapuestas, las dos deben probar y dotar de contenido al hecho de que «probar, en sentido jurídico, significa hacer conocidos para el juez los hechos controvertidos y dudosos, y darle la certeza de su modo preciso de ser».²¹⁵ Para que conforme a las reglas de valoración sea quien, define el modo de ser de la historia más coherente con la realidad de los hechos.

La carga de la prueba en materia administrativa tributaria

Alrededor del tema, se han sostenido algunas posturas, llegando al dilema de «fijar si existe o no carga de la prueba y en caso afirmativo a quien corresponde».²¹⁶ Es un asunto que la doctrina aún no ha definido. Así, «D' Alessio afirma que de la carga de la prueba no se puede hablar en el juicio administrati-

210. R. Arazi, *op. cit.*, p. 92-93.

211. *Ibid.*, p. 113.

212. *Ibid.*

213. R. Arazi, *op. cit.*, p. 98.

214. *Ibid.*, p. 99.

215. C. Lessona, *op. cit.*, p. vi.

216. L. Pérezagua Clamagirand, *op. cit.*, p. 106.

vo ni siquiera en el sentido de reparación entre las partes contendientes del peso de la prueba».²¹⁷ Nótese que el autor citado se refiere a la etapa administrativa como un *juicio*, lo que ya he aclarado que dentro de la sede administrativa no hay juicio, más concuerdo que dentro de este, es difícil asegurar que existe carga de la prueba. Mientras que también existe «otra postura doctrinal, iniciada por Raggi y defendida fundamentalmente por autores como La Torre quien sostiene por el contrario, que en el proceso administrativo, aun predominando el principio inquisitivo existe sin embargo una carga de la prueba».²¹⁸

Personalmente considero que el legislador no obvió el tema para efectos del procedimiento administrativo ni es una vacío en el que incurre el Código Tributario, pues a mi entender, en esta sede, no existe contienda legal, no hay actor ni demandado, ni afirmaciones o negaciones que se establezcan por medio de una demanda, ni se deba cumplir el principio de que el *actor debe probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda*. No obstante existen deberes formales que el contribuyente debe cumplir en obediencia a un mandato legal que de la mano de los deberes sustanciales de la administración, procura gestionar la determinación de la obligación tributaria. Es decir, en común tanto contribuyente como administración, tienen la necesidad de probar la existencia de la obligación tributaria con los elementos que la contienen. Mas no se trata de afirmar o negar determinado hecho, sino que existe de por medio la imperante obligación *ex lege* de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, por tanto no hay contienda.

Considero que para el procedimiento administrativo tributario se podría sostener que «el que afirma prueba, siempre que la contraparte niegue; y que si la negativa comporta afirmación, hay que probarla»,²¹⁹ comprendiendo que dentro del procedimiento administrativo tributario no hay ni actor ni demandado y que la administración no es un adversario ni contraparte, sino una parte obligada a demostrar aquello que se le ha impuesto. A razón de que es imprescindible demostrar que:

quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, respetando, pues, el criterio general del ordenamiento sobre carga de la prueba, y sin que enmarcado carácter imperativo de las normas de gestión tributaria, ni la presunción de legalidad de los actos administrativos, operen una inversión de dicha carga. [...] en consecuencia, el particular deberá probar los hechos, datos y valoraciones consignados en su declaración, incumbiendo a la

217. *Ibid.*

218. *Ibid.*

219. J. V. Troya, «Las reclamaciones, consultas...», en *Memorias...*, p. 27.

Administración demostrar los que ella sostenga, no limitándose meramente a rebatir aquellos.²²⁰

Lo expresado en líneas anteriores, compréndase en sentido meramente procedimental, pues no existe contienda legal, entiendo que las afirmaciones que las partes sostienen dentro del procedimiento administrativo tributario, son consecuencia del ejercicio de sus deberes mutuos. Obsérvese que la carga de la prueba es un tema de difícil discernimiento, más aún cuando forzosamente se piensa que dentro de la administración tributaria se instaura y absuelve un juicio; no, eso no sucede. Sin embargo, la norma denominada carga de la prueba, contenida dentro del tema de la prueba para el procedimiento contencioso, se presume aplicable al procedimiento administrativo.

Sin embargo, considero que en cuanto a la regla *del que afirma prueba*, mas no la parte que se refiere a que el *actor prueba* se aplica a la sede administrativa, como ya mencioné en esta sede no existe actor, ni demandado, pero es aplicable a la especialidad de la materia administrativa tributaria, ya que de la forma de determinación de la obligación tributaria depende mucho la obligación de incorporar la prueba, pues considero que responde a la pregunta de ¿Quién prueba?, por tanto al verificar el modo de determinación tributaria, la obligación recaería ya sea en la administración, ya sea en el contribuyente o en ambos, según los intereses-deberes que se pretendan justificar.

Consecuentemente, la dinámica de la aportación de la prueba al procedimiento tributario va de la mano tanto de la forma en la que se ha de establecer la determinación de la obligación tributaria, como de la inconformidad que de ella se desprenda. Es decir, la problemática que surge de la determinación de las obligaciones tributarias, es definitiva para establecer a quién le corresponde probar, ya que adquiere una forma distinta de mostrarse para resolverse según la forma de determinación que se adopte, así: por declaración del sujeto pasivo, corresponderá a este probar lo que declara; por actuación de la administración, justificar en qué basa su determinación; o de modo mixto, quedando ambas partes obligas a justificar lo que cada una asegura. Considerando que el eje activo de parte y parte es exigir y cumplir con la obligación de aportar al sostenimiento de las cargas públicas.

En concreto «la carga de la prueba corresponde a quien pretende hacer valer sus derechos»²²¹ pues el modo de determinación permite cuestionar

220. J. Martín Queralt, *op. cit.*, p. 357.

221. Rafael Vergara Sandoval, «La prueba en materia tributaria en Bolivia», en Autoridad General de Impugnación Tributaria, *Memoria. IIas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Cochabamba-Bolivia*, 7, 8 y 9 de octubre de 2009, La Paz, Presencia, 2009, p. 79.

los actos del otro. Coincidiendo con el pensamiento de Andrea Amatucci en el sentido de que:

la carga de la prueba pueda satisfacerse, de vez en cuando, con argumentos cuya autenticidad varía en función de los casos concretos [...]. Además es apreciable la necesidad de ‘fragmentar los hechos’ para tomar complejas decisiones sobre cuáles de ellos puedan considerarse concordantes entre las partes, cuáles deben ser demostrados, quién debe hacerlo y qué argumentaciones probatorias han de ser adaptadas con tal fin.²²²

Entonces, resulta claro que únicamente para el procedimiento administrativo tributario, la obligación de probar está distribuida conforme a los deberes formales²²³ del contribuyente o responsable, como a los deberes sustanciales²²⁴ de la administración tributaria, sin coartar el derecho de petición del contribuyente, como el principio de oficialidad con el que cuenta la administración.

Sin embargo, la previsión legal tributaria, determinada para la carga de la prueba está dentro del procedimiento contencioso tributario, la que analizaré a razón de que el interés del contribuyente puede llevar a su accionar ante la

222. Andrea Amatucci, Eusebio González García y Christoph Trzaskalik, *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 675.

223. Código Tributario del Ecuador, art. 96: «Entre varios *deberes formales*, para efectos de esta investigación lo principal: Son deberes formales de los contribuyentes o responsables: 1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria: a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad, y comunicar oportunamente los cambios que se operen; b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso; c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita; [...]. 2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo. 3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas».

224. *Ibid.*, art. 103: «Entre varios deberes sustanciales, para efectos de esta investigación lo principal: Son deberes sustanciales de la administración tributaria: 1. Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones de este Código y a las normas tributarias aplicables; 2. Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice; [...] 5. Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración; [...] 7. Fundamentar y defender ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal la legalidad y validez de las resoluciones que se controvertan y aportar a este órgano jurisdiccional todos los elementos de juicio necesarios para establecer o esclarecer el derecho de las partes».

jurisdicción contenciosa. Entonces, sí aplica la norma tributaria prevista en el art. 258 del Código Tributario, que prevé tres escenarios a considerar: *el primero* que vendría a ser la regla y dice: «es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada»;²²⁵ nótese que se menciona al actor y al demandado como sujetos responsables de probar; la *segunda* que constituye una salvedad a la regla, pues se refiere «a los actos de la administración que se presume legalmente»²²⁶ respecto de estos como se desarrolló en el capítulo anterior constituyen normas legales que como ha dicho la doctrina, no se prueban, pues son ley, así «los actos administrativos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad [...] la legitimidad connota que la prueba ha de correr a cargo de quien los impugna»,²²⁷ y, *tercero*, que sobre actos «impugnados, corresponderá a la administración, la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía».²²⁸ Constituyendo un mandato legal al que se le conoce como la inversión de la carga de la prueba.

Sostener que la teoría de que *la carga de la prueba se invierte*, dentro de la materia tributaria es un mal entender de la teoría de la *carga de la prueba*, pues no es que se invierte, ya que la inversión en sentido simple implica cambiar el lugar o el sentido de una cosa,²²⁹ que ocupa el lugar de la primera y viceversa, a mi entender, tal inversión ocurriría si dentro del mismo proceso el actor se convirtiere en demandado y el demandado en actor, por los derechos que tuviere contra este, tal como ocurre en materia civil a razón de la reconvencción, en tal sentido, al determinar la ley los escenarios respecto a los cuales corresponde probar, realiza una *repartición de obligaciones probatorias* mas tampoco es que al determinar la ley en qué casos le corresponde probar a la administración, esta deja su condición de demandada y se convierte en actor, eso no sucede, la administración conserva su calidad de demandada.

Si al actor corresponde probar, y «el actor es la persona natural o jurídica que deduce la demanda»²³⁰ y la administración es el demandado, comprendería que la carga de la prueba se invierte si la administración, en la posibilidad de responder su demanda, reconviene al actor, entonces la carga de la prueba se invierte a cargo de la administración como reconventor (actor) mientras aque-

225. *Ibid.*, art. 258, Carga de la prueba.

226. *Ibid.*

227. J. V. Troya Jaramillo, «Las reclamaciones, consultas...», en *Memorias...*, p. 28.

228. Código Tributario del Ecuador, art. 259: Presunción de validez.

229. Pequeño Larousse Ilustrado, letra I, Barcelona, Ed. Miguel de Toro y Gisbert, 1983, p. 591.

230. Código Tributario del Ecuador, art. 227, Partes.

llo no suceda, considero que la ley ha previsto *repartir la carga de la prueba* bajo las circunstancias mencionadas en ella.

De esta manera, entiendo que la ley puntualiza que, en los casos de *actos impugnados*, «acciones de impugnación»,²³¹ corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que se concluya la existencia de la obligación tributaria, comprendo que es así como el Estado asegura el cumplimiento de los deberes de la administración en procura de hacer vivo el deber de velar por el sostenimiento de las cargas públicas, por tanto el contribuyente inconforme con su determinación estará presto a evitar el cumplimiento de su obligación. Así, la administración, en calidad de acreedor público del tributo, tiene como interés demostrar la obligación tributaria y si esta vigente o fue extinguida, si existe o no.

Concuerdo con que «la carga de la prueba constituye [...] una regla de conducta para las partes, por que indirectamente les señala cuáles son los hechos que a cada uno le interesa probar para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones».²³² En este sentido, la ley salva la obligación de probar la existencia de la obligación tributaria y su cuantía a cargo de la administración tributaria, prevista siempre como parte demandada dentro del proceso contencioso, como medida de seguridad pues el sujeto obligado (actor-contribuyente), bien puede no estar interesado en probar su condición de obligado.

LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA, EN LA DOCTRINA

Al tratar sobre la valoración de la prueba, he observado que la terminología usada para su comprensión no siempre es la misma, pues la doctrina se refiere a ella también como apreciación. Sin embargo, para ilustración de la investigación presente, trataré el tema refiriéndome a la misma como *valoración*, pues pienso que el término es el correcto al momento de llegar a determinar el valor probatorio que cada medio de prueba presenta dentro del proceso y el grado de convicción que ha logrado en la mente del juez. No así, la palabra *apreciar*, ya que «consiste en poner precio a algo y desde el punto de vista de la prueba significa establecer «cuánto vale», es decir, qué grado de verosimilitud presenta en concordancia con los hechos objeto del proceso».²³³ No concuerdo

231. *Ibid.*, art. 220, Acciones de impugnación.

232. I. J. Buitrago, *op. cit.*, p. 16.

233. Enrique M. Falcón, «Lógica y justificación...», en E. Oteiza, *op. cit.*, p. 82.

con esta precisión pues «poner precio a las cosas»,²³⁴ dentro de un proceso o procedimiento supone una idea mercantilista y no jurídica. A mi entender este término da lugar a comprender mal el propósito jurídico que la valoración de la prueba tiene frente a los ojos del juez o autoridad administrativa.

Entonces, exacto es decir que «la apreciación de la prueba tiene por finalidad poner en claro hasta qué punto merecen fe diversos elementos probatorios (testificaciones, documentos, indicios) [...] se trata casi siempre de apreciar los *medios* probatorios, es decir de ponderar si un documento es auténtico y su contenido verídico. Si un testigo ha expuesto los sucesos tal como fueron».²³⁵

Es más propio mencionar la palabra apreciar como un primer momento relacionado con el contacto entre las pruebas y el juez. Hernando Devis Echandía, sostiene que el proceso de apreciación o valoración –yo diría (y) apreciación y valoración– de la prueba se compone de tres aspectos básicos: «percepción, representación o reconstrucción y razonamiento».²³⁶ Constando que el momento de percepción es a la apreciación como el razonamiento a la valoración. Además

sin lógica no puede existir valoración de la prueba. Se trata de razonar sobre ella [...]. Esa actividad lógica tiene la peculiaridad de que siempre debe basarse en las reglas de la experiencia físicas, morales, sociales, sociológicas, técnicas, científicas, y las corrientes a que todos enseña la vida. [...] En conjunto forman las llamadas *reglas de la sana crítica*.²³⁷

Las que no han sido definidas como concepto o norma jurídica alguna.

Después del primer contacto entre el juez y las pruebas «generalmente la valoración corresponde a la sentencia».²³⁸ A saber, «el resultado de la prueba se conoce mediante su valoración»,²³⁹ expresada en el momento de dictar sentencia, pues esta es la pieza procesal donde el juez ha de desarrollar el grado de convicción al que ha llegado razonablemente «un buen método para valorar a cada prueba, es examinar si reúne los requisitos para su existencia, su validez y eficacia probatoria o fuerza probatoria o fuerza de convicción»²⁴⁰ sentencia entendida como la que da fin al pleito.

Volviendo a Devis Echandía, quien acude al criterio de *Kisch*, en su obra titulada *Elementos de derecho procesal civil* conjuntamente con *Rosemberg*

234. Pequeño Larousse Ilustrado, letra A, p. 83.

235. E. Döhring, *op. cit.*, p. 16.

236. H. Devis Echandía, *Compendio...*, p. 168.

237. *Ibid.*, p. 169.

238. *Ibid.*, p. 171.

239. *Ibid.*, p. 172.

240. *Ibid.*, p. 174.

consideran que «puede decirse que apreciar la prueba es la actividad intelectual que lleva acabo el juez para medir la fuerza probatoria de un medio de prueba. Por lo tanto, fuerza o valor probatorio es la aptitud que tiene un hecho (solo o en concurrencia con otros) para demostrar judicialmente otro hecho o para que el hecho en sí, quede demostrado»²⁴¹ mediante la congruencia de procesos de razonamiento lógicos que relacionen dichas pruebas con las afirmaciones realizadas dentro del proceso.

Para llegar a la valoración de la prueba, existen tres sistemas diferentes determinados por la legislación: «el de las *pruebas legales* –o también conocida como tarifa legal–; el de la [...] *libre convicción*, y el de la *sana crítica*»²⁴² en concreto refiero que «a) en las pruebas legales es el legislador quien le enseña al juez el valor que este debe acordar a cada medio probatorio [...]es el instrumento público, que hace plena fe hasta que sea argüido de falso, por acción civil o criminal [...]. b) En la convicción –afirma Couture– [...] el magistrado adquiere el convencimiento de la verdad «con la prueba de autos, fuera de la prueba de autos, y aun en contra de la prueba de autos». Sistemas que a *prima facie* implican un grado de complejidad, sin embargo, para hacerlo sencillo, explicare cada uno de ellos.

En primer lugar, la *prueba legal o tarifa legal* consiste en el «valor inalterable y constante independiente del criterio del juez, que se limita aplicar la ley a los casos particulares».²⁴³ Es decir que la prueba, el medio y su valoración han sido previstos en la ley, lo que aleja al juez de su propio convencimiento y da a la misma una calidad que la ley le ha otorgado previamente.

En segundo lugar, la *libre convicción* judicial es conocida como «prueba libre, o de libertad de apreciación o de libre convicción [...] no es un sistema en sí mismo, pues cubre un amplio espectro que va desde la arbitrariedad absoluta a la sujeción más o menos rigurosa a reglas científicas y experienciales».²⁴⁴ Dinámica que permite al juez hacer uso de sus capacidades y cualidades intelectuales al mostrar congruencia entre el proceso de razonamiento de las pruebas presentadas y los hechos controvertidos, con ayuda de su experiencia pero sin hacer uso de ningún método o sistema que le conduzca a justificar su razonar por lo que existe la posibilidad de caer en arbitrariedad.

En tercer lugar, la *sana crítica*, concepto, sistema y técnica por medio de la cual se establece la conclusión a la que se ha llegado después de valorar las pruebas presentadas dentro del proceso, «salvo su uso ninguna ley indica cuales son las reglas de la sana crítica. Por lo que es necesario partir del significado li-

241. *Ibid.*, p. 177.

242. R. Arazi, *op. cit.*, p. 142.

243. E. M. Falcón, «Lógica y justificación...», en E. Oteiza, *op. cit.*, p. 86.

244. *Ibid.*, p. 88.

teral de sana crítica que es el arte de juzgar la bondad y verdad de las cosas sin vicio ni error: constituye un modo correcto de razonar de reflexionar y pensar acerca de una cosa; en el caso acerca de la prueba producida en el proceso».²⁴⁵ Ya Sentís Melendo explicó –dice Devis Echandía– que «nadie nos ha podido decir, ni las leyes, ni la jurisprudencia, ni la doctrina qué es la sana crítica».²⁴⁶ Empero la doctrina ha llegado a diseñar una verdadera teoría de qué es la sana crítica, misma que para evitar la arbitrariedad de quien juzga ya debería ser incorporada a los textos normativos. «La sana crítica exige un proceso lógico de razonamiento debiendo el juez explicar dicho proceso».²⁴⁷

Sistema que para efectos del procedimiento civil ecuatoriano ha sido adaptado en el Código de Procedimiento Civil, libro segundo, enjuiciamiento civil, título I, de los juicios en general, sección séptima que trata de las pruebas, las que serán apreciadas en conjunto, conforme a las reglas de la sana crítica.²⁴⁸ Sin puntualizar a qué se refiere por sana crítica –diría judicial– puesto que se aplica a la resolución de un proceso judicial civil.

Autores como Enrique M. Falcón sostienen que la «sana crítica es un método científico que tiene por objeto formar a través del mismo la certeza en el magistrado, respecto de los hechos para poder decidir las causas, y permite su comprensión por las partes y la sociedad [...] incluye dentro de sí».²⁴⁹ Elaborando reglas que en conjunto constituyen un verdadero procedimiento que ordenadamente dan paso a la convicción razonada del juez, así:

la sana crítica constituye un método científico compuesto por nueve reglas destinadas a la actividad operativa del juez, a saber: 1. Solamente se prueban los hechos alegados en tiempo y forma; 2. Los «hechos» a probar deben ser controvertidos. 3. Corresponde primero aplicar las reglas de la prueba tasada (se trata de una prueba legal que implica una excepción al principio de la libertad de la apreciación de las pruebas son hechos con valoraciones preestablecida–,²⁵⁰ sean tales provengan de la prueba legal. 4. Es necesario ordenar los medios de prueba en una graduación estática que nos presente los que son más fiables que otros, y tienen que ser más ciertos: documental, informativa, confesional, pericial, testimonial –yo agrego inspección judicial u otra–.²⁵¹ 5. En función de

245. R. Arazi, *op. cit.*, p. 145.

246. E. M. Falcón, «Lógica y justificación...», en E. Oteiza, *op. cit.*, p. 101.

247. R. Arazi, *op. cit.*, p. 143.

248. Código de Procedimiento Civil, art. 115: «La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas».

249. E. M. Falcón, «Lógica y justificación...», en E. Oteiza, *op. cit.*, p. 142.

250. *Ibid.*, p. 142.

251. Entre guiones, es mi opinión.

los hechos de la causa hay que buscar a través de la faz dinámica de la prueba, los medios más adecuados (idóneos) correspondientes a cada hecho –aquí es donde yo me refiero que el proceso tributario debe remitirse a pruebas relacionadas con la materia tributaria como son las contables–.²⁵² 6. Para poder tener la comprensión final del conflicto hay que examinar los medios en su conjunto y coordinarlos con los hechos a fin de obtener una solución única. 7. Cuando los restantes elementos no sean suficientes hay que aplicar las presunciones. 8. Como última vía para determinar los hechos me resultan (dice Falcón) útiles las reglas de la carga de la prueba. 9. Finalmente habrá que narrar el desarrollo de la investigación y de las conclusiones de modo tal que el relato demuestre que se ha adquirido la certeza en virtud de un procedimiento racional controlable, donde también se podrá utilizar como elemento corroborante la conducta de las partes en el proceso.²⁵³

Cabe precisar que entre el sistema de libre convicción y el de la sana crítica existe una diferencia; en el primero la doctrina no ha desarrollado un método específico que conduzca la experiencia en la que se apoya el juzgador por determinación de reglas como lo hace la sana crítica, a lo que se añade que simplemente no hay método,²⁵⁴ es decir que el juzgador llega a una convicción de la que se desprende un valor agregado que es la experiencia sin orden alguno. Mientras que de manera ordenada la sana crítica logra extraer de la mente del juez un razonamiento debidamente fundamentado, pues cuenta con reglas que ayudan a justificar los criterios que el juez considera dentro de la sentencia que llegare a dictar. Lo apropiado sería agregar que estas reglas aplicadas a la materia civil, pueden ser desarrolladas dentro del proceso administrativo y administrativo tributario también, pues el fin es llegar a establecer la convicción lógica, coherente y razonada del juez o autoridad administrativa que se alista a dictar una resolución para dar fin a un asunto entre el Estado y los administrados.

La valoración de la prueba en la norma tributaria

De la revisión del procedimiento administrativo en el Código Tributario, se desprende que no se ha previsto una norma sobre la valoración de la prueba, menos aún la referencia de que esta debe constar en la resolución del reclamo

252. *Ibid.*

253. E. M. Falcón, «Lógica y justificación...», en E. Oteiza, *op. cit.*, p. 143.

254. Conclusión de debates de aula, «Explicación del elemento valoración de la prueba», en Materia de Derecho Contencioso Tributario, Maestría Internacional en Derecho, Mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito, 10 de febrero de 2011.

a resolverse, mas sí precisa que deberá ser motivadamente,²⁵⁵ tema que constituye apenas uno de los elementos que permiten llegar a una conclusión donde los hechos expuestos coincidan con las pruebas presentadas, que permitirán a quien resuelve o juzga llegar a una convicción lógica, dentro del marco de la ley y lejos de la arbitrariedad de manera racional. Sin embargo, la valoración de la prueba esta contenida dentro del procedimiento contencioso.

Para referirme al sistema de valoración de la prueba en materia tributaria es importante precisar que «mediante (Decreto Supremo 1016-A, de 6 de diciembre de 1975, Suplemento de Registro Oficial No. 958 de 23 de diciembre de 1975) se puso en vigencia el Código Tributario que, con numerosas reformas hoy rige».²⁵⁶ El mismo que, respecto de la valoración de la prueba, ha considerado a la tarifa legal como sistema de valoración al amparo del procedimiento contencioso tributario, que actualmente consta en el art. 285 y prevé que, a falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones que deducirá de los documentos y actuaciones producidas por las partes y de todas las pruebas que hubieren ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros,²⁵⁷ es decir, se refiere al sistema de tarifa legal, en parte. Mientras, que el Código de Procedimiento Civil, pasó del sistema de tarifa legal al de la sana crítica, de la siguiente manera:

aplicando la tarifa legal, el Art. 116 de la [...] codificación de 1960, decía textualmente lo siguiente: «Art. 116.- La prueba es plena o semiplena. (Tarifa legal) Es plena la que manifiesta, sin dejar duda alguna, la verdad del hecho controvertido; y semiplena, la que, por sí sola no demuestra con claridad el hecho, sino que deja duda acerca de la verdad de él». Este artículo resume la teoría de la prueba tasada que hasta Diciembre de 1978 seguíamos en Ecuador, [...]. Con la reforma del Decreto 3070, de 1978, el Art. 116 fue sustituido con el texto vigente hasta la modificación que la Comisión de Codificación ha hecho en Julio de este año -(2005)-, siguiente: «Art. 116 (Reforma de 1978).- La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o

255. Código Tributario, art. 133, Resolución expresa.

256. José Vicente Troya Jaramillo, «Justicia ordinaria, justicia especializada y justicia arbitral en materia tributaria», en José Vicente Troya y Fausto Murillo Fierro, edit., *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, Quito, marzo 2010, Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos-Subsecretaría de Desarrollo Normativo, 2011, p. 117. Nota: las Jornadas se llevaron a cabo en Quito, en marzo de 2010, la impresión y 1a. ed. de la Serie Memorias y Debates, es de agosto de 2011.

257. Código Tributario del Ecuador, art. 270, Valoración de las pruebas.

validez de ciertos actos. El juez no tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente de las que fueren decisivas para el fallo de la causa». Era natural y consistente con el cambio del sistema de valoración de la prueba, de la tarifa legal al de la sana crítica, que en el nuevo sistema de valoración el legislador otorgue al juez la libertad de mención de las pruebas que, según su sana crítica, son la base de hecho de su decisión. No de todas y cada una de las pedidas y/o practicadas, pues la tarifa legal y el valor previamente establecido para cada medio de prueba, había desaparecido de nuestro código.²⁵⁸

Es decir, que en el año 1975, cuando el Código Tributario entró en vigencia ya había adoptado el sistema de valoración de la prueba contenida en el Código de Procedimiento Civil de 1960 (tarifa legal), que rigió hasta diciembre de 1978, año en el que el Código de Procedimiento Civil adoptó el sistema de la sana crítica, el Código Tributario, que conserva el sistema de tarifa legal, no se ha actualizado hasta el día de hoy.

Ahora, no es materia de esta investigación justificar por qué el sistema de tarifa legal para la valoración de las pruebas sigue vigente en materia tributaria; más aún cuando el propio Código Tributario respecto de los medios de prueba remite su utilización a todos los medios conocidos por la ley, reconociendo que el auxilio más frecuente es el procedimiento civil. De tal modo que, a la hora de resolver la utilización de un método u otro, resulta diverso y su indebida aplicación genera cierta confusión en el desarrollo de resoluciones administrativas así como en sentencias contencioso-tributarias.

Sobre las inconsistencias indicadas, y para encontrar enlaces de aplicación técnica-jurídica, el art. 13 del Código Tributario, prevé que: «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica», tal es el caso del método de la sana crítica admitido en el procedimiento civil para la valoración de las pruebas, en tanto es la materia que regula los principales aspectos de la prueba, como son los medios de prueba, la carga y la valoración, quedando el juez tributario facultado para realizar la interpretación de la *valoración de la prueba* conforme al método admitido en el procedimiento civil. En tal sentido al momento de valorar las pruebas lo óptimo es acudir al sistema de la sana crítica.

Puesto que si bien el Código Tributario es norma especial, su especialidad sobra decir, está dada ya a la aplicación, ya a la determinación de los tribu-

258. Juan Falconí Puig, «Derecho procesal civil», en *Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas*, Guayaquil, Universidad Católica Santiago de Guayaquil, p. 4, en <http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=57&Itemid=27>, Fecha de consulta: 19 de octubre de 2011.

tos y demás actividades de la materia tributaria, mas la regulación del tema de la prueba está contenida en el Código de Procedimiento Civil que mas allá de ser materia supletoria viene a ser materia-sustento sobre el tema de la prueba, en tanto el sistema de valoración de la sana crítica, permite orientar la convicción del juez hacia un fallo reflexivo y razonado.

Ahora, es preciso decir que el criterio mencionado está sujeto a comprobación, realizando un exhaustivo análisis de las sentencias emitidas por los jueces y magistrados que tienen la potestad pública de emitir sus fallos, que por medio de la norma: *interpretación de la ley*, siguen el sistema de valoración de la prueba conforme el Código de Procedimiento Civil, haciendo mención a la sana crítica, así: «la prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas».²⁵⁹

En el caso de atender a la valoración de la prueba del Código Tributario, que prevé entre otros, el sistema de la tarifa legal, sistema que no es el único medio de valoración, en tanto cuenta con los siguientes escenarios: primero, la *prueba plena* conocida también como «perfecta o completa es la que manifiesta sin dejar duda alguna, la verdad del hecho controvertido, instruyendo suficientemente al juez para que en virtud de ella pueda dar sentencia»;²⁶⁰ es decir, frente a ella no cabe duda alguna de la veracidad de los hechos controvertidos; y la prueba *semiplena* conocida también como «imperfecta o incompleta es la que por si sola no demuestra claramente el hecho dejando duda acerca de la verdad de él»;²⁶¹ es decir, que difícilmente el juez tendría la certeza de los hechos controvertidos, pues esta prueba no tiene la fuerza del convencimiento frente al razonar del juez.

Otra categoría para valorar a las pruebas es el *más amplio criterio judicial*, desarrollado como criterio expresado y sustentado en variada jurisprudencia, a lo largo del tiempo, basado en la doctrina y en la ley; asimismo, se puede hacer uso del criterio de *equidad* que no tiene una definición clara respecto de en qué consiste juzgar en equidad, salvo lo mencionado en la Ley de Arbitraje y Medicación cuando dice que el laudo que debiere expedirse fundado en la

259. Código de Procedimiento Civil, art. 115.

260. Joaquín Escriche, *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, s.l., s.e., s.a, s.p., citado por Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U. y Antonio Vadanovic, *Tratado de derecho civil partes preliminar y general*, t. II, Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1998, p. 425.

261. *Ibid.*

equidad consiste en que «los árbitros actúen conforme a su leal saber y entender y atendiendo a los principios de la sana crítica».²⁶²

En el sentido de que el criterio de equidad conforme a la jurisprudencia asegura «que no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades»;²⁶³ también le es aplicable el sistema doctrinario de la sana crítica, pues «trata de definir la eficacia probatoria de las actuaciones administrativas, de modo que el proceso judicial pueda efectivamente ser revisor de garantías y no reiterador de toda la actividad probatoria ya realizada en sede administrativa de modo de hacer más ágil y eficiente el sistema».²⁶⁴

Pues en la fase judicial denominada contenciosa en materia tributaria, es donde se realiza una verdadera valoración de la prueba, no así en la sede administrativa donde la prueba es acogida como un justificativo de los hechos que conforman el hecho generador, la cuantía del tributo y la base imponible, limitándose la autoridad administrativa a verificar y constatar la información contenida en las pruebas, sin hacer un ejercicio de razonamiento conforme a la sana crítica, ni calificando a la prueba como plena o semiplena. Es decir, dentro del andamiaje jurídico, respecto de la valoración de la prueba coexisten dos sistemas, el primero previsto en el Código Tributario y el segundo, previsto en el Código de Procedimiento Civil, al menos formalmente, pues en la práctica lo usual es acudir al sistema de la sana crítica.

Sin duda alguna, el sistema de tarifa legal y el sistema de la sana crítica son dos sistemas que difieren entre sí, pues, tal como menciona Juan Falconí Puig, el sistema de la tarifa legal consiste en que «la propia ley da previamente el valor legal a cada medio de prueba; y el de la sana crítica que, recurriendo a sus elementos, como lógica, conocimiento, experiencia y psicología judicial, llevan al juez a valorar la prueba sin la amplitud de su libre o íntima convicción, pero tampoco sujetándose a una tarifa previamente establecida»;²⁶⁵ más bien, siguiendo un método desarrollado por la doctrina. Pues, como ya lo mencioné, existen reglas para la sana crítica desarrolladas por la doctrina que no constan en ley alguna.

262. Ley de Arbitraje y Mediación del Ecuador, art. 3, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=MERCANTI-LEY_DE_ARBITRAJE_Y_MEDIACION_CODIFICACION>. Fecha de consulta: 10 de septiembre de 2011.

263. Sentencia, *Criterio de Equidad*, Gaceta Judicial, No. 7, 29 de agosto de 1996, Serie 16, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <<http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/Search/Jurisprudencia/JurisprudenciaMaterias.aspx?mat=JURISPRUDENCIA&mod=JURISPRUDENCIA%20DE%20CASACION%20DE%20GACETA%20JUDICIAL>>. Fecha de consulta: 17 de agosto de 2011.

264. N. Acosta Casco y S. Agostino Giralez, *op. cit.*, p. 14.

265. J. Falconí Puig, *op. cit.*, p. 3.

Entonces, de seguirse conservando el sistema de la tarifa legal en la materia tributaria, lo óptimo sería que se complementen los medios de prueba aplicables a materia tributaria, como son la contabilidad en su conjunto, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con hechos generadores, y se establezca el valor probatorio que tendrían en cada caso, de no ser así, con acuerdo con el criterio adoptado por las IV Jornadas de Derecho Latinoamericano que dice: la «valoración debe ser libremente apreciada por el juez tributario»²⁶⁶ yo agregaría, conforme a las reglas de la sana crítica.

ESTUDIO DE UN CASO CONCRETO

El siguiente, constituye un estudio del juicio de impugnación No. 193-2010 de la Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario; cuya actora es Ecuatoriana de Motores Motorec Cía. Ltda., en adelante Motorec Cía. Ltda., en contra de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Centro I, en adelante SRI-C1, del proceso se desprenden los medios de prueba que han facilitado la determinación tributaria, contiene criterios importantes respecto a la carga y valoración de la prueba, además se refiere a las garantías del debido proceso violadas en sede administrativa.

El proceso está constituido por 20 cuerpos, de los cuales se han escogido las siguientes piezas procesales: la Resolución No. 118012007RREC006722, dentro del reclamo administrativo No. 118012007005844; la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal-Quinta Sala, y la sentencia emitida por la Corte Nacional de Justicia-Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, donde constan los criterios apuntados anteriormente.²⁶⁷

Medios de prueba dentro del procedimiento de determinación tributaria

Advierto que unas son las pruebas que justifican la determinación tributaria y otras son las pruebas presentadas para la impugnación de la resolución dentro del juicio contencioso tributario, las pruebas a las que me referi-

266. Resolución *La prueba en el proceso tributario-1964*, IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1964, en <<http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>>. Fecha de consulta: 17 de agosto de 2011.

267. Piezas procesales principales del juicio de impugnación No. 193-2010 de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador.

ré son las que sirvieron para la determinación tributaria, mismas que luego de analizar las piezas procesales mencionadas, no cumplen con el debido proceso; motivo por el cual Motorec Cía. Ltda. presenta reclamo administrativo signado con No. 118012007005844, resuelto mediante Resolución No. 118012007RREC006722, por medio de la cual la administración tributaria resuelve aceptar parcialmente el reclamo administrativo de impugnación de actas de determinación No. 182007010004, 182007010005, 182007010006 y 182007010007, por concepto de Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado por los ejercicios fiscales 2003 y 2004, y rectifica el contenido de las misma, sobre la base de la verificación y constatación de las siguientes pruebas:

- a) La inspección contable, se lleva a cabo en el domicilio de la empresa Motorec Cía. Ltda., del ejercicio fiscal 2003 y 2004, sin indicar en la providencia de notificación a la contribuyente, en la que omite indicar qué documentos contables se han de revisar o inspeccionar, diligencia en la que se presenta un grupo de auditores del SRI, indicando arbitrariamente que la información que necesitaban reposaba en los sistemas informáticos de la empresa, para lo que no necesitaban de la presencia del contador. Procediendo sin autorización legal alguna a pasarse las claves de seguridad de los sistemas informáticos; a realizar indagaciones a las personas que laboran en la compañía como si fueran agentes de Policía Judicial, incumpliendo lo determinado en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno²⁶⁸

268. Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, art. 260, «Requerimientos de información.- El Director General, los Directores Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas o sus delegados podrán requerir por escrito al sujeto pasivo determinado, y a cualquier persona natural o sociedad toda la información y documentación, impresa o en medio magnético, necesaria para la determinación tributaria. Además, el funcionario responsable del proceso [debería decir procedimiento] de determinación podrá requerir, dentro de las diligencias de inspección o de comparencia efectuadas a los sujetos pasivos, la información y los documentos que considere necesarios. Respecto de la información y documentación recibida se sentará un acta que será firmada, en dos ejemplares, tanto por el funcionario responsable del proceso de determinación u otro facultado para el efecto, como por el sujeto pasivo o por su respectivo representante debidamente autorizado; uno de los ejemplares del acta se entregará al sujeto pasivo y otro se agregará al expediente del proceso de determinación. La documentación tendrá que ser entregada dentro de los plazos señalados por la autoridad tributaria y deberá estar debidamente certificada por el sujeto pasivo o por su representante debidamente autorizado, y por el contador, de ser el caso. Art. 261. Diligencia de inspección: El funcionario responsable del proceso [debería decir procedimiento] de determinación podrá efectuar la inspección y verificación de los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios, así como de sus respectivos soportes y archivos, tanto físicos como magnéticos, en el domicilio fiscal del sujeto pasivo o en el lugar donde mantenga tal información. También podrá realizar inspecciones y revisiones a los sistemas informáticos que manejen información relacionada con aspectos contables y/o tributarios, utilizados por el contribuyente, y obtener, en medio magnético o impreso, los respaldos que considere pertinentes para fines de control tributario. Para ejecutar las diligencias de inspec-

que en lo principal establece que el «proceso estará a cargo de la Unidad de Auditoría y de las Administraciones Tributarias, el requisito legal es que se comunique al contribuyente de manera efectiva sobre la información que esta siendo analizada y en base a cual se establecerá el monto del tributo».²⁶⁹

- b) Informe pericial, en el que consta un detalle pormenorizado de la contabilidad, proporcionada por Motorec Cía. Ltda. y donde detalla el mayor contable, asientos de diario, comprobantes de egreso bancarios adjuntando facturas emitidas por proveedores, detalle de inventario final de vehículos, detalles de vehículos importados y comprados localmente, detalles de facturación emitida de vehículos en los años 2003 y 2004, roles mensuales de pago, planillas mensuales de aportes al IESS, convenio por reembolso de gastos de importación efectuados por Maquinarias y Vehículos S.A. por cuenta de Motorec S.A. y además un Adendum modificatorio. Nótese que todos son documentos.
- c) Inspección o peritaje de las computadoras ubicadas en el Departamento de Contabilidad Ventas y Facturación y Repuestos de Motorec Cía. Ltda. de la ciudad de Ambato.
- d) Archivo electrónico proporcionado por Motorec S.A. a petición de la administración tributaria, en el que consta la base de datos y el detalle de los intereses ganados por las ventas a crédito diferidos del 2003 y 2004, identificando cliente por cliente, archivo usado para esclarecer las glosas.
- e) Cálculo imaginario correspondiente al menos de dos terceras partes del saldo inicial del ejercicio 2001 (determinación presuntiva y no directa).

A decir de lo detallado, se desprende que los medios probatorios usados, conducen a verificar y constatar la contabilidad de la empresa actora, nótese que al referirse a ellos, la propia administración hace uso de los términos: *verificar* y *constatar*, y ahí se queda; no se refiere a ellas como un *apreciar* y *valorar*, actividades que implican un ejercicio de razonamiento entre el medio

ción, el funcionario responsable del proceso [debería decir procedimiento] de determinación podrá acudir a las mismas acompañado de un equipo de trabajo multidisciplinario, de acuerdo a la finalidad de cada proceso [debería decir procedimiento]. Una vez que se haya revisado y analizado la información, procesos, sistemas y demás documentos pertinentes se elaborará un acta en la que sentará razón de la culminación de dicha inspección y de la información analizada; esta acta será firmada, en dos ejemplares, tanto por el funcionario responsable del proceso de determinación como por el sujeto pasivo o por su representante debidamente autorizado, y por el contador general, de ser el caso; uno de los ejemplares del acta se entregará al sujeto pasivo y otro se agregará al expediente del proceso de determinación». Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 8 de junio de 2010, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/webtools/esilecpro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTAR-REGLAMENTO_PARA_APLICACION_DE_LA_LEY_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO>. Fecha de consulta: 13 de octubre de 2011.

269. Sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal-Quinta Sala, p. 9.

de prueba que se aprecia y la información que de ella se desprende, llevando a la autoridad administrativa a tener certeza respecto de lo que la prueba pretende demostrar. Asimismo, nada dice la administración respecto de las presunciones de derecho que ha incorporado el contribuyente en sus escritos de impugnación, las que por su naturaleza no admiten prueba en contrario.

Aplicación de las garantías del debido proceso al procedimiento administrativo de determinación tributaria

Es parte del presente estudio, observar cómo la administración tributaria asegura el cumplimiento de las garantías del debido proceso, en especial ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones; presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes, presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra; con asombro debo decir que la administración tributaria siendo un organismo público, llamado a velar por el cumplimiento de las garantías de los contribuyentes, entre ellas, las del debido proceso consagradas en el art. 76 de la Constitución, dentro del estudio del presente caso sostiene que:

por simple lógica les daba el derecho de acudir donde el contribuyente y revisar sus cuentas [...] si indicar qué documentación iba a ser revisada ya que atendiendo a la simple lógica una revisión contable no puede ser ni de lejos específica ni taxativa respecto a los documentos que se van a revisar [...] mal haría la administración tributaria en anunciar con la anticipación del caso el objetivo de sus controles, ya que no tendría objetivo alguno.²⁷⁰

Lo antes apuntado, contraría el mandato legal del art. 10 del Código Tributario que prevé: que los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada; es decir, que en todo momento, además de asegurar el cumplimiento de las garantías del debido proceso, debe limitarse a las disposiciones que regulan el procedimiento de determinación tributaria, puesto que no puede haber abuso por parte de la administración y emitir un acto fuera de la ley o la Constitución.

Sobre el ser escuchado en el momento oportuno, se cumple en ocasiones y en ocasiones no, por ejemplo la administración tributaria, al momento de realizar la inspección contable, inobservó la falta de presencia del contador, detalle que de manera verbal se le dio a conocer y, aún así, continuó con la inspección. Respecto a ser tratado en igualdad de condiciones, tampoco ocurrió, pues al

270. *Ibid.*, p. 4.

momento de notificar al contribuyente para dar a conocer la práctica de la diligencia de inspección contable, se omitió informar respecto a los documentos sobre los que se realizará la inspección tributaria como en otras notificaciones, a otros contribuyentes, en otros procedimientos si lo habían hecho, tal como dispone el art. 260 del Reglamento para la Aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno –antes citado–; así como cuando el contribuyente requirió por escrito que se le proporcione una copia del archivo electrónico entregado por la propia empresa contribuyente, en el que consta la base de datos y el detalle de los intereses ganados por las ventas a crédito diferidos de 2003 y 2004, identificando cliente por cliente, archivo usado para esclarecer las glosas, en el que basó la administración su determinación tributaria, abriendo el término probatorio sin contestar la petición requerida, e inobservando el derecho de petición y transgredió las garantías del debido proceso, en el presente caso del debido proceso de determinación tributaria.

Llama la atención que la administración tributaria estando obligada a velar por el cumplimiento de las leyes y garantías constitucionales ella misma se cuestione, «qué es el debido proceso» y ella misma se responda «que es un cuestionamiento válido ya que no existe ley o constitución que lo defina de modo perfecto, a penas si reúne la constitución de unas cuantas ideas, algunas vagas y otras ciertas sobre lo que se debería entender por debido proceso»²⁷¹ lo que me lleva a concluir, que a modo de justificación la administración pretende eludir su responsabilidad a sabiendas de que el art. 13 del Código Civil expresa que «la ley obliga a todos los habitantes de la República, con inclusión de los extranjeros; y su ignorancia no excusa a persona alguna» y que la propia administración, desconoce la norma constitucional que garantiza el debido proceso, poniendo en riesgo las garantías del contribuyente y la seguridad jurídica a todo nivel.

Crterios jurídicos sobre la carga de la prueba y la valoración de la prueba en el Tribunal Distrital de lo Fiscal

Los jueces consideran aclarar que «el procedimiento administrativo no es un litigio entre el contribuyente y el fisco, el contribuyente no es un adversario de la administración tributaria, por lo tanto se le debe otorgar todos los derechos y garantías establecidas en la Constitución y en la ley por lo tanto no

271. Recurso de Casación interpuesto dentro del Juicio No. 25478-248-09-NT por el SRI-C1 a la sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal-Quinta Sala, texto original in-numerado, página contada 10, Quito, Archivos de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador.

se le debe tratar como sospechoso». ²⁷² Pues, en este caso, es así como se ha procedido con respecto al contribuyente. A pretexto de lo expuesto la empresa reclamante considera «que las actas de determinación no se encuentran motivadas ni se encuentran acompañadas de los verdaderos documentos de sustento que las respalden, así como no se consignan los resultados de cómo realizaron el cálculo de las glosas» ²⁷³ razón por la que presenta demanda de impugnación, en contra de la Resolución No. 118012007RREC006722.

Tratándose de un acto impugnado «corresponde a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía». ²⁷⁴ Sin embargo, la administración tributaria no ha justificado ni probado sus aciertos expresados en el escrito de contestación a la demanda, pues ha adjuntado copias simples que dice reposan en los archivos de la institución. Mientras que el actor justifica cada una de las afirmaciones que ha realizado en la demanda, desvirtuando una a una las actas de determinación, con documentos debidamente actuados e incorporados al proceso, tanto en sede administrativa como en vía contenciosa.

Sobre la *valoración de las pruebas*, los jueces, revisan una por una las arriba mencionadas, subsumiendo las mismas al cumplimiento de normas constitucionales y tributarias; los documentos que no tiene firma de responsabilidad no son tomados en cuenta, mas de las que han incurrido en alguna violación procedimental son identificadas como tal, realizando un enlace coherente entre las afirmaciones presentadas en la demanda y en la contestación, como de la información que se desprende de los documentos, guardando coherencia y realizando observaciones de como se debe proceder respecto de la recepción de documentos, señalando que «de cualquiera de las formas en que se haya obtenido la información es necesario que el funcionario de la administración elabore un acta en la que se deje constancia de la información recibida». ²⁷⁵

La prueba que es analizada a detalle y la que sirve para influir en el fallo del juez, es la *inspección contable*, revisada más que por su contenido por la forma en que se llevo a cabo, observando que el SRI-C1 acude donde el contribuyente por *simple lógica*, sin atender a lo previsto en el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno para el procedimiento de determinación y sin previo aviso sobre los documentos que se van a revisar, aduciendo que no es necesaria la presencia del contador, cuando ante la soli-

272. Sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal-Quinta Sala, del 17 de febrero de 2010, dictada dentro del Juicio No. 25478-248-09-NT, texto original in-numerado, página contada 13. Archivos de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador.

273. Punto 8 de los fundamentos de la demanda de impugnación del actor.

274. Código Tributario del Ecuador, art. 259, presunción de validez.

275. Sentencia del TDF texto original in-numerado, página contada 13.

cidad de auditoría se debía contar con la presencia del mismo, el que por asuntos de salud no se encontraba. Por tal motivo, el gerente de la empresa requirió una prórroga para efectuar la diligencia; llegado el día, el jefe de auditoría mencionó que «parte de la información a ser requerida por la administración reposa en sus sistemas informáticos, por lo cual en ese momento no amerita la presencia del contador».²⁷⁶

Complementando lo actuado por la administración, existen declaraciones juramentadas de trabajadores –declaraciones que no son parte del proceso de fiscalización– que presenciaron la diligencia, donde consta que el equipo de auditores del SRI-C1 con actitud amenazante procedió a entrar entre otras cosas a «manipular la computadora de la empresa ingresando al sistema contable (TMAX) rompiendo todo tipo de seguridad del mismo, creando una carpeta en el disco duro para luego gravar la información en su *memory flash*»,²⁷⁷ llevándose la información de manera arbitraria, produciéndose en este momento una violación al debido proceso. El que luego fue objeto de queja ante la Unidad de Promoción y Protección de los derechos del contribuyente, adscrita a la Unidad del SRI, resuelta positivamente y reemplazando al jefe del equipo de auditores.

Existiendo de por medio un acta de suspensión de diligencia de inspección contable de la que se desprende que se suspende la diligencia por que no se ha entregado la totalidad de la información solicitada y por no contar con la presencia del contador general que es la persona encargada de entregar la información, motivo suficiente para que los jueces del tribunal deduzcan que sí era necesaria la presencia del contador para la realización del proceso determinativo tributario, que anteriormente fue desconocido, dentro de este contexto, se emitieron las actas de determinación número: No. 182007010004, 182007010005, 182007010006 y 182007010007, por concepto de Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado por los ejercicios fiscales 2003 y 2004. En suma, se realizaron dos inspecciones contables, en una de ellas se violentó el proceso de determinación previsto en el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

La conclusión a la que llega la sentencia emitida por los jueces del Tribunal DF-1, es que los funcionarios de la autoridad tributaria demandada «violaron las garantías del debido proceso situándole al contribuyente [...] en una situación de inseguridad al haber inobservado e inaplicado las normas constitucionales y legales en el proceso de determinación, con prescindencia de procedimiento y de formalidades que la ley prescribe, omisión que ha influido en

276. *Ibid.*, página contada 9.

277. *Ibid.*

la decisión del reclamo»,²⁷⁸ siendo indispensable invocar el num. 2, del art. 139 del Código Tributario, sobre la invalidez de los actos administrativos, que dice: los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos, cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe siempre que se haya obstado el derecho a la defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.

Así, sin que las actas de determinación sean objeto de análisis, se admite la demanda presentada por Motorec Cía. Ltda. y declara la nulidad del proceso de determinación tributaria, en consecuencia declara la invalidez de las actas de determinación No. 182007010004, 182007010005, 182007010006 y 182007010007 por concepto de Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado por los ejercicios fiscales 2003 y 2004 y deja sin efecto la Resolución No. 118012007RREC006722.

Crterios de valoración de la prueba en la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

El procurador tributario del SRI-C1, interpone recurso de casación, contra la sentencia emitida por el Tribunal Distrital No. 1-Quinta Sala, fundamenta su recurso en la causal tercera de la Ley de Casación y manifiesta que al expedirse la sentencia impugnada se ha infringido los art. 258 carga de la prueba, 259 presunción de validez, 260 pruebas admisibles, 270 valoración de la prueba y 273 sentencia, del Código Tributario. Manifestando que el Tribunal Distrital - Quinta Sala, otorga valor de *prueba plena* a: las siete declaraciones de los empleados de Motorec Cía. Ltda., así como al informe de manipulación de computadoras, afirmando que entre otras inobservancias en la que incurrió el Tribunal jamás efectuó una adecuada valoración de las pruebas, dicho sea de paso, ya no para esclarecer la existencia del hecho generador, la base imponible o a cuantía del tributo, sino para observar si el procedimiento de determinación se desarrolló conforme a la ley y a la Constitución, o incurrió en alguna inobservancia. Refiriéndose el procurador tributario, que la valoración que se ha dado a las pruebas es *plena*, además que las pruebas y documentos permiten verificar la existencia de diferencias a favor del fisco en la contabilidad de la empresa, lo que no se ha observado.

Mientras tanto, por otro lado el representante de la empresa sostiene que el juzgador debe valorar *las pruebas en su conjunto* y no únicamente las

278. *Ibid.*, página contada 13.

que la administración tributaria pretende. Evidenciándose que por un lado la administración tributaria defiende la aplicación de la valoración de la prueba conforme al valor de prueba plena y semiplena; mientras que por otro lado se defiende el criterio de la valoración en conjunto. A lo que los magistrados de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en ejercicio de su competencia, manifiestan que la administración tributaria no especifica qué norma fue desoída y cómo esa omisión produjo una equivocada aplicación de una norma de derecho. Aclara que, conforme al art. 270 del Código Tributario, señala que *a falta de prueba plena el tribunal decidirá por las semiplenas*, valoración de las pruebas cuya clasificación ya no es contemplada en el actual Código de Procedimiento Civil, y continúa con la descripción contenida en la norma tributaria, simplemente señalando que en la especie no se encuentra que el tribunal haya inobservado la norma mencionada, más bien indicando que han sido *analizadas dentro del más amplio criterio de equidad*, que llevan a concluir que se ha demostrado la ilegitimidad del acto administrativo impugnado, por violación de normas que garantizan el debido proceso.

Considero pertinente observar que los magistrados se limitan a afirmar si la norma fue aplicada o no, añadiendo la palabra *debidamente* sin desarrollar por ejemplo qué entienden por más amplio criterio de equidad, puesto que las normas no explican en qué consiste, debiendo relacionar tal concepto con la apreciación de la prueba, cuando está previsto en la valoración de la misma. No existiendo una tabla de valores fijos para cada una de las pruebas presentadas dentro de los procesos o procedimientos que den cuenta con exactitud del valor que tienen, queda atender tal valoración al más amplio criterio judicial, o por otro lado a la valoración conjunta conforme a las reglas de la sana crítica. Considero importante el hecho de que ya se debe mencionar con claridad el sistema a aplicar, pues dentro de la valoración de la prueba se hace uso de una mezcla de criterios que dejan a la interpretación de quien lee si el trabajo valorativo responde a un sistema o a otro.

Me pregunto, qué sentido tiene aclarar que la clasificación de pruebas plenas y semiplenas ya no está contemplada en el Código de Procedimiento Civil, si la propia administración tributaria se refiere a ellas conforme el contenido del Código Tributario vigente, qué sentido tiene hacer tal observación sino se especifica cual será el método del que se hará uso para la valoración de la prueba, mostrando conformidad con la norma de procedimiento civil, sin apoyarse en la doctrina, sino consagrando la actividad jurisdiccional a la mera replica de la norma cuyo contenido refiere a la valoración de la prueba.

Para finalizar, del estudio del caso observo que las autoridades judiciales no realizan lo que llamo el *desarme de la norma*, que consiste en dar cuenta, palabra a palabra, del contenido legal, jurídico y coherente de la misma en relación al caso concreto y el momento procesal o procedimental por el que

determinado medio de prueba atraviesa y la razonable coherencia que existe entre las pruebas y la convicción de los jueces, pues la falta de precisión en el uso del sistema requiere de su puntualidad, pues solo así considero que se realiza una verdadera valoración de la misma, independientemente del sistema que aplique al caso concreto. Más bien en el momento de valorar las pruebas, se limitan a repetir el contenido del artículo tributario sobre la carga y valoración de la prueba, únicamente identificado si se ha cumplido o no, mas sin mencionar cómo se ha cumplido o cuál es el criterio que la autoridad tiene, para lo que podrían hacer uso de la doctrina, menos aún cómo es que se llega a aplicar el sistema de la sana crítica, ya por vía de interpretación de la norma de valoración de la prueba del Código Tributario, ya por vía de supletoriedad de la materia.

Actualmente, el Director General del SRI-C1 y la Directora Regional del SRI-C1, han presentado una acción extraordinaria de protección ante la Corte Constitucional en contra de la sentencia de casación emitida por los jueces de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, por considerar que el fallo no se ajustó a las normas constitucionales, vulnera los principios del debido proceso, a la tutela efectiva y a la seguridad jurídica, el afectado el SRI-C1 pretende la reparación integral. Aún no existe una sentencia al respecto.

Conclusiones

Desde tiempos antiguos, hasta la actualidad la materia civil ha dominado el tema de la prueba, en cuanto al tratamiento del objeto, los medios, la carga y la valoración de la misma, constituyéndose materia supletoria de la materia tributaria. Sin embargo, considero que la especialidad de cada materia requiere desarrollar su propia teoría conforme a los requerimientos e intereses de cada procedimiento, sin perder de vista los principios, normas y pensamientos clásicos que son de gran ayuda al momento de analizarlos, para trasladarlos a otra materia del derecho como es la tributaria, cuyo contenido y funcionalidad responden a una disciplina jurídica distinta. Sin descuidar que las actuaciones de la administración, en lo atinente a la prueba deben observar el contenido de las garantías del debido proceso, pues estas se encuentran en la Constitución y no en ley o doctrina alguna.

Dentro del contenido de las normas tributarias se debería incorporar una norma que contenga de manera clara y puntual, primero, el objeto del procedimiento y, segundo, el objeto de la prueba, más que nada porque la existencia del hecho generador es un hecho que se puede probar; mas la base imponible y la cuantía del tributo, que son elementos de difícil determinación y que a mi criterio es donde verdaderamente se puede verificar la capacidad económica e imponer la obligación del contribuyente o responsable, no está muy desarrollada dentro de la materia. Puntualizando cómo se determinan y cuándo constituyen medios de prueba.

Al referirme a los medios de prueba se observa, en sentido general, que para la materia tributaria el medio que mejor aplica es el medio documental, y, dentro del medio documental, particularmente la contabilidad es tomada muy en cuenta, la que debería ser considerada como medio de prueba afín al procedimiento administrativo y a la materia tributaria, puesto que las consideraciones del Código de Comercio regulan relaciones entre comerciantes, y la aplicación de la contabilidad, establecida en el cuerpo legal mencionado, difiere de la aplicación que surge respecto de las relaciones que regula el Código Tributario, pues la administración tributaria no es un comerciante más, es el ente público acreedor del tributo, cuyas relaciones están reguladas por un cuerpo de normas

distinto del Código de Comercio. En tal sentido, por el carácter tributario de la contabilidad, debe estar prevista en los medios de prueba admitidos para el procedimiento administrativo del Código Tributario, pues constituye el auxilio más importante, tal como lo reconoce el Estatuto Tributario de Colombia que siendo un cuerpo legal de inferior jerarquía respecto del Código Orgánico Tributario del Ecuador, la considera medio de prueba.

En sentido general, son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.²⁷⁹ Sin embargo, en particular para el procedimiento administrativo tributario, considero que aunque consta en la norma, no se debería decir que *todos* los medios son admitidos, pues, existen ciertas restricciones, así: la confesión de funcionarios públicos no es admitida como prueba dentro de la materia tributaria, mientras que en materia procesal administrativa al amparo del ERJAFE si lo es. Por otro lado, la prueba testimonial tiene cierta restricción, pues «solo será admitida cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo».²⁸⁰

Mas la expresión de la norma tributaria, por su naturaleza, vendría a constituir la excepción a la regla civil referente al testimonio, que dice: art. 1725 del Código Civil: *no se admitirá prueba de testigos respecto de una obligación que haya debido consignarse por escrito*, pues la tributación del contribuyente o responsable que ha contraído obligaciones de comprar, vender, pagar, adquirir, invertir, transportar, importar, exportar, entre otras, está expresada por medio de facturas, comprobantes de venta, contratos, que son expresados de manera escrita, y consecuentemente detallados en la contabilidad del mismo, de igual modo de manera escrita, al igual que la mayoría de las obligaciones contraídas y a falta de ella, se hace uso de los indicios y coeficientes; como de las presunciones legales que por su naturaleza no se prueban. Entonces, para dar cuenta de este tipo de obligaciones, relacionadas directamente con la actividad tributaria, difícilmente se podría hacer uso de los testimonios.

La carga de la prueba en sede administrativa está determinada por la forma en la que se haya realizado la determinación tributaria y por los deberes formales y sustanciales respectivamente. No considero que en sede administrativa se deba hablar de la inversión de la carga de la prueba, pues aquí no se cuenta con la concurrencia ni del actor, ni del demandado. Considero que la regla de la carga de la prueba y la inversión de la misma se cumplen y aplican respecto del actuar del actor y el demandado, dentro de un litigio.

Respetando la teoría de la carga de la prueba y su supuesta inversión, considero que para materia tributaria ya se debe dejar de repetir que *la carga de*

279. Código Tributario del Ecuador, art. 128.

280. *Ibid.*

la prueba se invierte, pues para que la conservada regla de que *el actor prueba los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda* se cumpla, implica que para probar debe instaurarse un juicio, que indiscutiblemente debe haber una demanda, donde actúa el actor, tales elementos no son necesarios en sede administrativa y, en vía contenciosa, el Código Tributario prevé sus propias reglas, pues ciertos intereses se resuelve en juicio.

Actualmente no necesariamente es así, pues las pruebas pertenecen al proceso y las partes deben justificar el interés que los motiva y, aún más, para el caso del procedimiento administrativo en materia tributaria, mi criterio es sugerir que se debe hablar de la carga de la prueba como una *repartición de la obligación de probar*, a razón del interés que se persigue y no de la condición del reclamante y administración. Pues así se obliga a ambos a cooperar con la búsqueda de la verdad procesal o procedimental y terminar con el conflicto. Así es como comprendo la carga de la prueba, ya que después de la regla general prevista en el art. 258 del Código Tributario, se hace una excepción a la misma, aclarando que los casos que le corresponde probar a la administración, se encuentran en el art. 259 del mismo cuerpo legal que refiere a la presunción de validez, sin que por tal mandato legal, la administración pierda su condición de demandada. Ni que por tal reflexión se destruya la teoría general de la prueba largamente sostenida. En tal sentido recomiendo analizar la investigación propuesta y empezar a comprender el tema desde la *repartición de la obligación de probar* y no desde la inversión de la carga de la prueba. Induciendo a la lectura tanto de la presente investigación como de los textos que la respaldan.

Para la valoración de la prueba dentro del procedimiento administrativo, se debe tener en cuenta que la autoridad administrativa no es juez, la resolución no es una sentencia, sin embargo, para el ejercicio de sus facultades regladas tiene como instrumento jurídico el Código Tributario, a sabiendas de que la valoración de la prueba está prevista para el proceso contencioso y que el sistema es el de la tarifa legal; concluyo que debería haber uniformidad en la aplicación del método, pues, por un lado, la administración tributaria se refiere a la valoración conforme a la tarifa legal, mientras que, por otra parte, en sede contenciosa y en casación se remite al sistema de la sana crítica. Mas, a pesar de ello, dentro del procedimiento administrativo, la autoridad no realiza una verdadera valoración de la prueba atendiendo ya a la tarifa legal, ya a la sana crítica; más bien se limita a verificar y a constatar la información que de las pruebas se deduce, sin pasarlas por un verdadero proceso de razonamiento conforme ha algún sistema que lo reconozca.

En concreto, se observa que la aplicación inmediata de la norma para la valoración de las pruebas es la norma tributaria que refiere al sistema de la tarifa legal, mostrando que tal sistema para el procedimiento civil ya no aplica, pues ha previsto el de la sana crítica. Aun sin ser, tal sistema, positivizado,

la doctrina es un auxilio para construir un verdadero fallo judicial o resolución administrativa, sin bordear la arbitrariedad. Mas la verificación y constatación es realizada conforme a la libre convicción de la autoridad administrativa, poniendo de pretexto superficialmente que esta debidamente motivada cuando la propia administración no tiene claro qué es el debido proceso en relación a las garantías a favor del contribuyente, y asume que su cumplimiento es únicamente para la etapa judicial. Pues del estudio del caso se desprende que para la motivación en la práctica de las pruebas no se respetan las normas del debido proceso. En tal sentido, la verificación y constatación de la información de las pruebas presentadas no se apega a sistema alguno. Es decir, ni a la tarifa legal, ni a la sana crítica. Quedando a la libre convicción de la autoridad tributaria, lo que implica cierto grado de arbitrariedad.

Sobre la valoración de la prueba, ya sea que se realice en sede administrativa, o en vía contenciosa o de casación, considero que se debe perfeccionar el modo de valorar las mismas, dedicando un *considerando exclusivo* para la tarea, denominado *valoración de la prueba*, tratando el tema a profundidad, observando en mi opinión, lo siguiente: primero si las pruebas han sido actuadas y obtenidas en legal y debida forma, respetando la garantía constitucional del debido proceso, si corresponden a la afirmación de los hechos que se controvierten, si efectivamente dan cuenta de lo que se discute y si son idóneas.

Es decir, si por medio de ellas se puede llegar a la verdad procesal, entonces, en respuesta a que dentro de un mismo sistema jurídico coexisten dos métodos de valoración de la prueba, contrapuestos entre sí, como son la tarifa legal para materia tributaria y la sana crítica en materia procesal civil; se deberá especificar cuál es el sistema del que se hará uso, y en el desarrollo, indicar las pruebas que se han presentado una a una, calificar su validez y proceder a valorar conforme al sistema de sana crítica o tarifa legal según corresponda, tal como manda el artículo que hace referencia a cada sistema, para luego calificar, ya sea conforme a las reglas de la «lógica, conocimiento, experiencia y psicología judicial»,²⁸¹ que dan cuenta del proceso de la sana crítica o por el contrario calificarla de plena o semiplena, expresar un desarrollo coherente y adecuado de la relación de las pruebas con los hechos que se pretenden demostrar, para después de tal proceso, establecer cuál es la verdad que de las pruebas se desprende.

Y no hacer una reseña de las pruebas presentadas, de las fojas en las que constan y si fueron actuadas dentro de término o no, lo que efectivamente es importante a modo formal mas no en el fondo del asunto; pues tal valoración no conduce al descubrimiento de la verdad que se pretende, no resuelve el in-

281. J. Falconí Puig, *op. cit.*, p. 3.

terés de las partes, ni pone fin al conflicto; así, aunque el conflicto llegue a última instancia, no logra conformidad en las partes.

Al ser la administración tributaria, por un lado, la autoridad que requiere, recibe e incorpora las pruebas al procedimiento, la que constata, verifica y resuelve; y a la vez, ser parte de del mismo procedimiento, adquiere doble personalidad procedimental; cuya naturaleza constituye la excepción a la regla de que no se puede ser juez y parte. Entonces cómo podría cumplirse el principio de imparcialidad y llegar a esclarecer la verdad de los hechos. Si la administración tributaria actúa en función de una doble personalidad sea como parte procedimental, o como autoridad administrativa facultada para resolver, la solución sería crear un órgano de carácter administrativo tributario con jurisdicción administrativa cuya competencia sea resolver reclamos y recursos presentados distinto a la administración tributaria, puesto que de constituirse en un tercero, ajeno al interés que se pretende, podría cumplir el principio de imparcialidad y proceder con objetividad a valorar las pruebas.

Todos quienes forman parte de la administración tributaria deben tener pleno conocimiento de que la actividad de la administración es reglada y que su accionar no esta al margen de las garantías del debido proceso, por tal motivo las debe observar al momento de gestionar su actividad. Para procurar la efectividad de las garantías del debido proceso se debe ya pensar en extender las facultades de los operadores (auditores) tributarios, invistiéndoles de la calidad de *autoridad auditora-fiscal*, que permitiría efectivizar las garantías mencionadas en persona, en tiempo y espacio, y acceder a la información contable sin pretextos procedimentales que impiden el fin de las inspecciones tributarias mismas que permiten verificar la conducta fiscal del contribuyente, cuya verificación muestra falta de honestidad en el ejercicio de los deberes formales del contribuyente. Incorporando estas facultades, se induciría a que el contribuyente mantenga una conducta fiscal más honesta frente a la administración tributaria y cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su *real* capacidad contributiva.

Es tarea de quien tiene la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, así como de quien ostenta la facultad de resolver reclamos, ir ordenándose e identificando el sistema de valoración de la prueba que la ley manda a aplicar y de la que se hace uso, pero plenamente sustentada, ya en la norma, ya en la doctrina, sin confundir una con otra, en cada caso concreto. Pues así se puede contribuir al desarrollo de la teoría de la prueba en materia tributaria.

Bibliografía

- Acosta Casco, Natalia, y Sol Agostino Giraldez, *La presunción en el procedimiento administrativo tributario*, Terceras Jornadas Tributarias, Montevideo 7 y 8 de diciembre de 2010, en *Dirección General Impositiva del Gobierno de Uruguay*, <www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,689,O,S,0...>. Fecha de consulta: 29 de agosto de 2011.
- Acosta Romero, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo, Primer Curso*, México DF, Porrúa, 1944.
- Alexy, Robert, «El derecho general de libertad», en *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997, citado por Ramiro Ávila Santamaría, en *Constitución del 2008 en el contexto andino análisis de la doctrina y el derecho comparado*, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, p. 39-72, 2008.
- Amatucci, Andrea, Eusebio González García y Christoph Trzaskalik, *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001.
- Arazi, Roland, *La prueba en el proceso civil teoría y práctica*, Buenos Aires, La Roca, 1998.
- Asencio Mellado, José María, «La prueba en el proceso civil», en Fernando Quiceno Álvarez, comp., *Actos del juez y prueba civil: estudios de derecho procesal civil*, Bogotá, Ed. Jurídica Bolivariana, p. 419-434, 2001.
- Bentham, Jeremy, *Tratados de las pruebas judiciales*, vol. I, México DF, Ed. Jurídica Universitaria, 2004.
- Benalcázar Guerrón, Juan Carlos, *Derecho procesal administrativo ecuatoriano, jurisprudencia, dogmática y doctrina*, Quito, Fondo Editorial Andrade y Asociados, 2007.
- Bielsa, Rafael, *Derecho administrativo*, t. IV, Buenos Aires, La Ley, 1965.
- Buitrago, Ignacio Josué, «Algunos aspectos referidos a la prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación», en Autoridad General de Impugnación Tributaria, *Memoria. IIas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Cochabamba-Bolivia, 7, 8 y 9 de octubre de 2009*, La Paz, Presencia, p. 11-22, 2009.
- Calvo Ortega, Rafael, «Cuantificación de la obligación tributaria», en *Curso de derecho financiero: derecho tributario*, t. I, Navarra, Thomson Civitas, p. 186-198, 2006.
- Carnelutti, Francesco, *La prueba civil*, Buenos Aires, Arayú, 1955, citado por Hernando Devis Echandía, *Teoría general de la prueba judicial*, t. I, Bogotá, Temis, 2002, p. 159.
- «VI. Las pruebas», en *Cómo se hace un proceso*, Bogotá, Temis, p. 57-66, 1997.

- Couture, Eduardo, «Fundamentos del Derecho procesal civil, Buenos Aires, Editorial B de F, 4a. ed., 2002» citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón, *Derecho procesal administrativo ecuatoriano, jurisprudencia, dogmática y doctrina*, Quito, Fondo Ed. Andrade y Asociados, 2007.
- De Almeida Montero, Regina, «La prueba en la reclamación económico-administrativa», en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, No. 5, Pamplona, Aranzadi, 1998.
- De Azcárate, Patricio, edit., *Obras completas de Platón*, t. I, Madrid, Medina y Navarro Ed., 1871, p. 41-86, en <<http://www.filosofia.org/cla/pla/img/azf01043.pdf>>. Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2011.
- Devis Echandía, Hernando, *Compendio de la prueba judicial*, t. I, México DF, Rubinzal-Culzoni, 2000.
- *Teoría general de la prueba judicial*, t. I, Bogotá, Temis, 2002.
- Döhring, Erich, *La investigación del estado de los hechos en el proceso, la prueba su práctica y apreciación*; trad. del alemán por Tomas A. Banzhaf, Buenos Aires, Edic. Jurídicas Europa-América, 1972.
- Dromi, Roberto, *Manual de derecho administrativo*, t. II, Buenos Aires, Astrea, 1987.
- *Derecho administrativo*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 7a. ed., 1998.
- Escudero Soliz, Jhoel, «Los nuevos saberes en el constitucionalismo ecuatoriano», en *Foro: revista de Derecho*, No. 12, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, p. 95-111, 2009.
- Escudero Soliz, Pamela, «Facultad resolutoria tributaria y derecho de petición», ensayo para la asignatura de Derecho formal tributario, en la Maestría Internacional en Derecho, con mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito, inédito, abril de 2011.
- Esriche, Joaquín, *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia.*, s.l., s.e., s.p., s.a., citado por R. Alessandri, Manuel Somarriva U. y Antonio Vadanovic H., *Tratado de derecho civil partes preliminar y general*, t. II, Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1998.
- Esparza Leibar, Iñaki, *El principio del debido proceso*, Barcelona, J. M. Bosch, 1995.
- Falcón, Enrique M., «Lógica y justificación del razonamiento probatorio», en Eduardo Oteiza, coord., *La prueba en el proceso judicial*, Buenos Aires, Rubizan-Culzoni, p. 77-151, 2009.
- Falconí Puig, Juan, «Derecho procesal civil», en *Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas*, Guayaquil, Universidad Católica Santiago de Guayaquil, <http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=57&Itemid=27>. Fecha de consulta: 19 de octubre de 2011.
- Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías. La ley del más débil*, Madrid, Trotta, 1999.
- Foucault, Michel, *La verdad y las formas jurídicas*, Barcelona, Gedisa, 4a. ed., 1995.
- García Belsunce, Horacio A., *Tratado de tributación*, t. I, Buenos Aires, Astrea, 2003.
- García Falconí, José, «El derecho constitucional de petición», en *Revista Judicial Derecho Ecuador, La Hora*, en *Derechoecuador.com*, <<http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechoconstitucional/2011/02/10/el-derecho-constitucional-de-peticion>>. Fecha de consulta: 9 de abril de 2011.

- García Prada, Manuel, «Principios constitucionales en el proceso civil», en *Revista del Poder Judicial*, Madrid, Consejo General del Poder Judicial, p.1-6, 1992.
- Gavaldá, Jessica K., «La tutela judicial efectiva en el derecho tributario», cap. V, en Eusebio González, dir., Pollyana Vilar Mayer, coord., *Temas actuales de derecho tributario*, Barcelona, J. M. Bosch, p. 135-172, 2005.
- Giuliani Fonrouge, Carlos, Rubens Gómez de Sousa y Ramón Valdés Costa, «Modelo del Código Tributario para América Latina», en José Vicente Troya y Fausto Murillo Fierro, edit., *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, Quito, marzo 2010*, Quito, Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos-Subsecretaría de Desarrollo Normativo, p. 423-466, 2011.
- Hoyos, Arturo, *El debido proceso*, Bogotá, Temis, 1998.
- Jenofonte, «Apología o defensa ante el jurado», en *Recuerdos de Sócrates*, trad. y notas de Agustín García Calvo, Navarra, Salvat / Alianza, p.163-172, 1971.
- Lessona, Carlo, *Teoría de las pruebas en derecho civil*, vol. 2, México DF, Ed. Jurídica Universitaria, 2004.
- Lewin Figueroa, Alfredo, «Principio de legalidad», en *Principios constitucionales del derecho tributario análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Bogotá, Nomos, p. 20-59, 2002.
- Lupi, Raffaello, «La carga de la prueba en la dialéctica del juicio de hecho», en Andrea Amatucci, edit., *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, p. 663-681, 2001.
- Marienhoff, Miguel S., *Tratado de derecho administrativo*, t. I, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, s.f.
- Martín Queralt, Juan *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2000.
- Martínez Herrera, Gerardo *et al.*, *La prueba contable en el proceso tributario*, Bogotá, Leyer, 2000.
- Moreno Fernández, Juan «Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (Principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)», en Fernando Serrano Antón, dir., *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Madrid, Thomson Civitas, p. 61-216, 2007.
- Ozteiza, Eduardo, *La prueba en el proceso judicial*, Buenos Aires, Rubizan-Culzoni, 2009.
- Parejo Alfonso, Luciano, Antonio Jiménez-Blanco y Luis Ortega Álvarez, *Manual de derecho administrativo*, Barcelona, Ariel, 1998.
- Pita Grandal, Ana María, «3. Aproximación de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria», en *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI (En homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, t. II, Madrid, Marcial Pons, p. 1401-1438, 2008.
- Pérez de Ayala, José Luis, y Eusebio González, «Elementos constitutivos del tributo», en *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria, p.189-204, 1994.
- Pérezagua Clamagirand, Luis, *La prueba en el derecho tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1975.

- Posada, Adolfo, *Tratado de derecho administrativo*, t. II, Madrid, Librería General de Victoriano Suárez, 1898.
- Riofrío, Carlos Juan, *La prueba electrónica*, Bogotá, Temis, 2004.
- Torres Rodas, Tiberio, «La valoración de la prueba en el reclamo administrativo y recurso de revisión», en *Memorias, I Jornadas Jurídico-Tributarias. Aspectos procesales de la relación tributaria*, Quito, SRI, p. 59-78, 2007.
- Troya Cevallos, Alfonso, *Elementos de derecho procesal civil*, t. I y t. II, Quito, Pudeleco, 2002.
- Troya Jaramillo, José Vicente, «Justicia ordinaria, justicia especializada y justicia arbitral en materia tributaria», en *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, Quito, marzo 2010*, Quito, Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos, Subsecretaría de Desarrollo Normativo, p. 105-128, 2011.
- «Las reclamaciones, consultas y recursos, en vía administrativa con especial mención a la prueba en el Ecuador», en *Autoridad General de Impugnación Tributaria, Memoria. IIas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 7,8, y 9 de octubre de 2009, Cochabamba-Bolivia*, La Paz, Presencia, p. 26-28, 2009.
- Uckmar, Víctor, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002.
- Vergara Sandoval, Rafael, «La prueba en materia tributaria en Bolivia», en *Autoridad General de Impugnación Tributaria, Memoria. IIas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Cochabamba-Bolivia, 7, 8 y 9 de octubre de 2009*, La Paz, Presencia, p. 65-82, 2009.
- Villaroel Ferrer, Carlos Jaime, *Derecho procesal*, La Paz, Ed. Imprenta y Encuadernación II Tigres, 2003.
- Walter, Gerhard, *Libre apreciación de la prueba*, Bogotá, Temis, 1985.
- Whittingham García, Elizabeth, *Las pruebas en el proceso tributario*, Bogotá, Temis, 2005.

Legislación

- Código Civil, libro IV, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=CIVIL-CODIGO_CIVIL_LIBRO_IV>. Fecha de consulta: 3 de agosto de 2011.
- Código de Comercio, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=MERCANTIL-CODIGO_DE_COMERCIO>. Fecha de consulta: 10 de septiembre de 2011.
- Código de Procedimiento Civil ecuatoriano, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/webtools/esilecpro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=CIVILCODIGO_DE_PROCEDIMIENTO_CIVIL>. Fecha de consulta: 3 de agosto de 2011.
- Código Tributario del Ecuador, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/webtools/esilecpro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTAR-CODIGO_TRIBUTARIO>. Fecha de consulta: 10 de septiembre de 2011.

- Constitución de la República del Ecuador, 2008, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=PUBLICOCONSTITUCION_DE_LA_REPUBLICA_DEL_ECUADOR_2008>. Fecha de consulta: 3 de agosto de 2011.
- Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=PUBLICOESTATUTO_REGIMEN_JURIDICO_ADMINISTRATIVO_FUNCION_EJECUTIVA_ERJAFE>. Fecha de consulta 10 de septiembre de 2011.
- Ley de Arbitraje y Mediación del Ecuador, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=MERCANTILEY_DE_ARBITRAJE_Y_MEDIACION_CODIFICACION>. Fecha de consulta: 10 de septiembre de 2011.
- Ley de Contadores, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=LABORAL-LEY_DE_CONTADORES>. Fecha de consulta 10 de septiembre de 2011.
- Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 8 de junio de 2010, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <http://www.lexis.com.ec/webtools/esilecpro/FullDocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTAR-REGLAMENTO_PARA_APLICACION_DE_LA_LEY_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO>. Fecha de consulta: 13 de octubre de 2011.
- Resolución, *La prueba en el proceso tributario-1964*, IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1964, en <<http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>>. Fecha de consulta: 17 de agosto de 2011.

Jurisprudencia

- Juicio de impugnación No. 193-2010 de la Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario (piezas principales).
- Sentencia, *Criterio de equidad*, Gaceta Judicial No. 7, 29 de agosto de 1996, Serie 16, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <<http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/Search/Jurisprudencia/JurisprudenciaMaterias.aspx?mat=JURISPRUDENCIA&mod=JURISPRUDENCIA%20DE%20CASACION%20DE%20GACETA%20JUDICIAL>>. Fecha de consulta: 17 de agosto de 2011.

Otras fuentes

- Anteproyecto de Código Administrativo, en *SENPLADES*, <www.senplades.gob.ec>. Fecha de consulta 26 de noviembre de 2011.
- Pequeño Larousse Ilustrado, primera versión, Barcelona, 1983.

Internet

- Antecedentes históricos del Modelo del Código Tributario para América Latina (MCTAL), en *La Prensa*, <<http://archivo.laprensa.com.ni/archivo/2005/diciembre/14/especiales/especiales-20051214-12.html>>. Fecha de consulta: 7 de noviembre de 2011.
- Diccionario de la Lengua Española, en <<http://www.wordreference.com>>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2011.
- Wikipedia, <<http://es.wikipedia.org>>. Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2011.
- Normativa y jurisprudencia del Ecuador, en *Lexis Inteligencia Jurídica*, <<http://www.lexis.com.ec/WebTools/eSilecPro/Search/Vigente/VigenteSimple.aspx>>. Fechas de consulta: 1 de agosto de 2011 - 29 de noviembre de 2011.
- Ocampo García, Martín Eduardo, *Prueba inútil o inconducente*, inédito, p. 6, en <http://www.monografias.com/trabajos47/prueba-civil/prueba_civil2.shtml>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2011.
- Pérez, Efraín, *La administración pública ecuatoriana en el siglo XX*, monografía para el Libro de Homenaje al Dr. Juan I. Larrea Holguín, s.l., s.f., en <www.estade.org/derechopublico/Administracin%20Pblica%20s.%20xx.doc>. Fecha de consulta: 26 de noviembre de 2011.

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución académica de nuevo tipo, creada para afrontar los desafíos del siglo XXI. Como centro de excelencia, se dedica a la investigación, la enseñanza y la prestación de servicios para la transmisión de conocimientos científicos y tecnológicos.

La Universidad es un centro académico abierto a la cooperación internacional, tiene como eje fundamental de trabajo la reflexión sobre América Andina, su historia, su cultura, su desarrollo científico y tecnológico, su proceso de integración, y el papel de la Subregión en Sudamérica, América Latina y el mundo.

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución de la Comunidad Andina (CAN). Como tal forma parte del Sistema Andino de Integración. Fue creada en 1985 por el Parlamento Andino. Además de su carácter de institución académica autónoma, goza del estatus de organismo de derecho público internacional. Tiene sedes académicas en Sucre (Bolivia), Quito (Ecuador), sedes locales en La Paz y Santa Cruz (Bolivia), y oficinas en Bogotá (Colombia) y Lima (Perú). La Universidad tiene especial relación con los países de la UNASUR.

La Universidad Andina Simón Bolívar se estableció en Ecuador en 1992. En ese año la Universidad suscribió un convenio de sede con el gobierno del Ecuador, representado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que ratifica su carácter de organismo académico internacional. En 1997, el Congreso de la República del Ecuador, mediante ley, la incorporó al sistema de educación superior del Ecuador, y la Constitución de 1998 reconoció su estatus jurídico, el que fue ratificado por la legislación ecuatoriana vigente. Es la primera universidad del Ecuador en recibir un certificado internacional de calidad y excelencia.

La Sede Ecuador realiza actividades, con alcance nacional e internacional, dirigidas a la Comunidad Andina, América Latina y otros ámbitos del mundo, en el marco de áreas y programas de Letras, Estudios Culturales, Comunicación, Derecho, Relaciones Internacionales, Integración y Comercio, Estudios Latinoamericanos, Historia, Estudios sobre Democracia, Educación, Adolescencia, Salud y Medicinas Tradicionales, Medio Ambiente, Derechos Humanos, Migraciones, Gestión Pública, Dirección de Empresas, Economía y Finanzas, Estudios Agrarios, Estudios Interculturales, Indígenas y Afroecuatorianos.

Últimos títulos de la Serie Magíster

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

- 142** Lina Parra, CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÁNEO Y LA TEORÍA DEL CONTENIDO MÍNIMO: el derecho al trabajo
- 143** Sofía Luzuriaga Jaramillo, QUITO Y SUS RECORRIDOS DE AGUA: abastecimiento, discursos y pautas higiénicas modernizantes
- 144** Robinson Cabrera Gómez, LA EDUCACIÓN COMO OPORTUNIDAD PARA LA EMERGENCIA DE LA HUMANIDAD
- 145** María Elsa Copa, LA DIMENSIÓN POLÍTICA DE DOS EXPERIENCIAS EDUCATIVAS DE BOLIVIA Y ECUADOR impulsadas por dos organizaciones campesino indígenas
- 146** Ylonka Tillería Muñoz, USOS POLÍTICOS Y CULTURALES DEL ESPACIO PÚBLICO EN QUITO, 1997-2007
- 147** Amaranta Pico, VOLADORAS: la red invisible del relato
- 148** Pablo Alarcón, LA ORDINARIZACIÓN DE LA ACCIÓN DE PROTECCIÓN
- 149** Enrique Contreras, EL RETO DE LA ESCRITURA. El caso de la escuela Cacique Jumandy y el pueblo kichwa Rukullakta, en Napo
- 150** Wilson Mamani, LOS CAMBIOS DE POLÍTICA EN MATERIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL EN LA CAN de un «régimen común» a un «régimen sui géneris»
- 151** Helga Serrano, CASO CHEVRON-TEXACO: cuando los pueblos toman la palabra
- 152** Dana Abad Arévalo, LA NEGATIVA PURA Y SIMPLE EN EL EJERCICIO DEL DERECHO DE CONTRADICCIÓN
- 153** Lorena Cueva, EL PRINCIPIO DE CONGRUENCIA EN EL PROCESO CIVIL
- 154** Muriel Jiménez, LOS AÑOS DEL SIDA EN CARTAGENA: imaginarios, representaciones y subjetividades en la década del 80
- 155** Pamela Escudero Soliz, DE LA PRUEBA-DESAFÍO A LA PRUEBA ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA

Este estudio trata sobre el descubrimiento de la verdad, a partir de la prueba, como instrumento fundamental para lograr convicción en la mente de una autoridad administrativa o judicial. Para ello, revisa su importancia en el tiempo de Antíloco y Menelao, en el juicio de Sócrates y la resolución de pleitos entre el Estado y los ciudadanos romanos respecto de sus tributos en épocas antiguas, hasta la adopción del Modelo del Código Tributario para América Latina, pues, ya en nuestros días, estudiosos de la materia tributaria sostienen al menos dos teorías: 1. que el tema de la prueba en materia tributaria es escaso y se debe acudir a los elementos normativos de esta prueba regulados en el propio Código Tributario para la sede contenciosa, y 2. que en materia administrativa tributaria se debe acudir a todos los medios probatorios determinados por la ley en sentido general.

La autora se detiene en el estudio de la aplicación de los elementos de la prueba civil en materia administrativa tributaria, al tiempo que compara el tratamiento de las mismas reglas en vía contenciosa, así como las garantías y principios constitucionales que la atraviesan.

Finalmente, explica qué se comprende por procedimiento administrativo tributario, cuáles son los medios de prueba aplicables, a quién le corresponde probar y qué sistema es viable para la valoración de la prueba en materia tributaria.



Pamela Escudero Soliz (Bolívar-Guaranda-Guanujo, 1983), Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República (2008) por la Universidad Central del Ecuador, Quito, y Magíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario (2012) por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito. Ha ejercido su profesión en el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, la Dirección Nacional Jurídica del Servicio de Rentas Internas y como abogada en libre ejercicio. Actualmente, es docente de la Escuela de Gobierno y Administración Pública del Instituto de Altos Estudios Nacionales.

ISBN: 978-9978-84-702-2



9789978847022