

UNIVERSIDAD DEL PACIFICO

ESCUELA DE NEGOCIOS

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

RAMIRO BORJA Y BORJA

PLAN DE TESIS PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL

TÍTULO DE ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y

JUZGADOS DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR

CON MENCIÓN EN

TEMA

**“LA PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO; ANÁLISIS
CRÍTICO DE LA VALORACIÓN Y CARGA DE LA PRUEBA EN
EL PROCESO TRIBUTARIO ECUATORIANO; ESTUDIO
COMPARATIVO Y JURISPRUDENCIAL”**

AUTORA

GÉNESIS STEFANÍA BLUM BAQUEDANO

Guayaquil - Ecuador

Diciembre 2010

UNIVERSIDAD DEL PACIFICO

ESCUELA DE NEGOCIOS

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

RAMIRO BORJA Y BORJA

PLAN DE TESIS PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y
JUZGADOS DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR

CON MENCIÓN EN

TEMA

**“LA PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO; ANÁLISIS
CRÍTICO DE LA VALORACIÓN Y CARGA DE LA PRUEBA EN
EL PROCESO TRIBUTARIO ECUATORIANO; ESTUDIO
COMPARATIVO Y JURISPRUDENCIAL”**

AUTOR

GÉNESIS S. BLUM BAQUEDANO

DIRECTOR

VICENTE E. MALDONADO Z. DJ, MBA

Guayaquil - Ecuador

Diciembre 2010

DECLARACIÓN DE AUTORÍA

Yo, Génesis Stefanía Blum Baquedano declaro ser la autora exclusiva de la presente tesis.

Todos los efectos académicos y legales que se desprendieren de la misma son de mi responsabilidad.

Por medio del presente documento cedo mis derechos de autor a la Universidad del Pacífico –Escuela de Negocios – para que pueda hacer uso del texto completo de la Tesis de Grado “**LA PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO; Análisis crítico de la valoración y carga de la prueba en el proceso tributario ecuatoriano; Estudio Comparativo y Jurisprudencial**” con fines académicos y/o de investigación.

Guayaquil, Diciembre 20 del 2010

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Génesis Blum Baquedano', written over a horizontal line.

Génesis Blum Baquedano

Vicente Enrique Maldonado Zevallos
DOCTOR EN JURISPRUDENCIA Y DERECHO TRIBUTARIO
MASTER EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS
ÁRBITRO DE LAS CÁMARAS DE COMERCIO DE QUITO Y GUAYAQUIL

CERTIFICACIÓN

Yo, Vicente Enrique Maldonado Zevallos, profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad Del Pacífico, como Director de la presente Tesis de Grado, certifico que la señorita Génesis Stefanía Blum Baquedano, egresada de esta Institución, es autora exclusiva del presente trabajo, el mismo que es auténtico, original e inédito.

Guayaquil, Diciembre 20 del 2010

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Maldonado Zevallos', is written over a horizontal dotted line. The signature is fluid and cursive, with a long, sweeping underline that extends to the right.

Vicente Enrique Maldonado Zevallos DJ, MBA

DOCUMENTO DE CONFIDENCIALIDAD

La Universidad Del Pacífico, se compromete a no difundir públicamente la información establecida en la presente Tesis de Grado “**LA PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO; Análisis crítico de la valoración y carga de la prueba en el proceso tributario ecuatoriano; Estudio Comparativo y Jurisprudencial**”, de autoría de la señorita Génesis Stefanía Blum Baquedano, en razón que ésta ha sido elaborada con información confidencial.

Tres copias, escritas y digitales, de esta Tesis de Grado quedan en custodia de la Universidad Del Pacífico, las mismas que podrán ser utilizadas para fines académicos y de investigación.

Para constancia de este compromiso, suscribe

Guayaquil, Diciembre 20 del 2010



Ec. Jorge Muños T.

Rector

Universidad del pacifico

AGRADECIMIENTO

Dejo expresa constancia de mi agradecimiento para todas las personas que de una u otra manera colaboraron en mi trabajo final de mis estudios universitarios, especialmente a mi familia, mi madre y mi padre quienes que con su ayuda y apoyo incondicional supieron incrementar en mí la constancia durante toda mi carrera profesional y persistencia para culminarla con éxito. A mis hermanas y hermano que con sus ejemplos de vida me han demostrado como se puede llegar a ser excelentes hijos, profesionales y padres de familia. Al doctor Vicente Enrique Maldonado Zevallos, sin cuyas enseñanzas y ayuda hubiera sido difícil realizar la presente tesis, a la Universidad del Pacífico de Guayaquil, a mis profesores y compañeros, para quienes guardo en mi corazón mi más imperecedero recuerdo de amistad y gratitud.

DEDICATORIA

Dedicado al Ser que no veo pero sé que está aquí, guiándome y protegiéndome, Dios.

Con mucho cariño a mis padres que me dieron la vida y han estado conmigo en todo momento. Gracias por todo papá y mamá por darme una carrera para mi futuro es el mejor regalo que he recibido y por creer en mí, tal vez no soy una hija perfecta pero trato de ser lo mejor para que se sientan orgullosos de mí, les agradezco por el amor, el apoyo y la familia tan hermosa que me han dado.

ÍNDICE

DECLARACIÓN DE AUTORÍA	2
CERTIFICACIÓN.....	3
DOCUMENTO DE CONFIDENCIALIDAD	4
AGRADECIMIENTO	5
DEDICATORIA	6
CAPÍTULO I	15
TEORÍA GENERAL DEL PROCESO TRIBUTARIO	15
1.1 DEL PROCESO EN GENERAL	15
1.2 ESTRUCTURA DEL PROCESO	15
1.3 NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCESO.....	16
1.3.1 Teoría Contractual	16
1.3.2 Teoría de la Relación Jurídica	17
1.3.3 Teoría de la Situación Jurídica	21
1.3.4 Teoría de la Pluralidad de Relaciones	24
1.3.5 Teoría de la Institución	24
1.3.6 Crítica a la teoría de la institución	25
CAPÍTULO II	26
DEL DERECHO PROCESAL	26
2.1 MÉTODO NOMINALISTA.....	27
2.1.1 El Proceso	27
2.1.2 El Procedimiento	30
2.1.3 Relación y diferencia entre Proceso y Procedimiento	31

2.1.4	La Actividad Jurisdiccional	32
2.2	MÉTODO EMPÍRICO.....	33
CAPITULO III		34
EL PROCEDIMIENTO Y EL PROCESO JURISDICCIONAL.....		34
3.1	PROCEDIMIENTO Y PROCESO DE DECLARACIÓN	36
3.2	PROCEDIMIENTO Y PROCESO DE EJECUCIÓN	40
CAPITULO IV		41
DE LA PRUEBA PROCESAL TRIBUTARIA		41
4.1	CONCEPTO.....	41
4.2	CLASIFICACIÓN DE LAS PRUEBAS.....	43
4.3	ETAPAS DE LA PRUEBA PROCESAL.....	45
4.3.1	De la Producción de la Prueba	45
4.3.2	Proposición de la Prueba	45
4.3.3	Admisión de la Prueba.....	46
4.3.4	Práctica de la Prueba	47
4.3.5	Duración del Plazo Probatorio	49
4.4	DE LA ASUNCIÓN DE LA PRUEBA	49
4.5	SUJETOS DE LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA TRIBUTARIA	51
CAPÍTULO V		52
OBJETO DE LA PRUEBA TRIBUTARIA.....		52
5.1	GENERALIDADES DEL OBJETO DE LA PRUEBA.....	52
5.2	EL PRINCIPIO DE CARGA DE LA PRUEBA Y SU RELACIÓN CON LA PRESUNCIÓN DE LEGITIMIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS	56
5.2.1	¿DEBE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PROBAR ANTE LOS TRIBUNALES CONTENCIOSO TRIBUTARIOS LOS ACTOS O RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS QUE LE SON IMPUGNADOS POR LOS CONTRIBUYENTES?	60
5.3	FASES EVOLUTIVAS DEL PROCESO TRIBUTARIO	66

CAPITULO VI	70
HECHOS NOTORIOS.....	70
6.1 CAMBIO DE OBJETO	71
6.2 DE LOS INDICIOS.....	77
6.2.1 Definición	77
6.2.2 Valor Probatorio del Indicio.....	77
6.3 MEDIOS DE PRUEBA	78
CAPITULO VII	82
CARGA DE LA PRUEBA	82
7.1 EL PRINCIPIO DE CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO 86	
7.2 TEORÍAS COMPARATIVAS DE LA CARGA DE LA PRUEBA.....	92
7.2.1 La carga de la prueba corresponde al actor.....	93
7.2.2 La carga de la prueba corresponde al que afirma y no al que niega.....	93
7.2.3 La carga de la prueba se reparte según la naturaleza de los hechos	93
7.2.4 La carga de la prueba debe ser equitativamente distribuida por el juez en cada caso: 94	
7.2.5 Doctrina de las normas favorables:	94
7.2.6 Postura asumida por la legislación española:	95
7.2.7 Postura asumida por el derecho ecuatoriano:.....	95
7.3 ¿Por qué el Código de Procedimiento Civil no es norma supletoria del Código Tributario en materia de La Carga de la Prueba en el Proceso Tributario?	95
CAPITULO VIII.....	97
VALORACIÓN DE LA PRUEBA.....	97
8.1 CRITERIO DE LA PRUEBA LEGAL O PRUEBA TASADA.....	99
8.2 CRITERIO DE LA PRUEBA LIBRE O DE LA LIBRE APRECIACIÓN DE LA PRUEBA	100
8.3 CRITERIO UTILIZADO EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA.....	101

8.4	CRITERIO UTILIZADO EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA	101
8.5	LAS OPERACIONES DEL PROCESO MENTAL DE VALORACIÓN O APRECIACIÓN DE LA PRUEBA	102
8.5.1	Los tres aspectos básicos de la función valorativa:.....	103
8.5.2	La fundamental función de la lógica	106
8.5.3	Pero al lado de la razón y la lógica, actúan la imaginación, la psicología y la sociología, además de otros conocimientos científicos y técnicos.....	108
8.5.4	También existe una actividad de la voluntad.....	109
8.6	NATURALEZA DE LAS REGLAS DE APRECIACIÓN	109
8.7	EL JUEZ COMO SUJETO DE LA ACTIVIDAD VALORATIVA DE LA PRUEBA TRIBUTARIA 110	
8.8	MOMENTO EN QUE SE EJERCE LA ACTIVIDAD VALORATIVA	111
8.9	FIN DE LA APRECIACIÓN O VALORACIÓN DE LA PRUEBA.....	111
	CONCLUSIÓN.....	113
	BIBLIOGRAFÍA.....	118
	ANEXO 1.....	120
	JURISPRUDENCIA ECUATORIANA	120
	CARGA DE LA PRUEBA	120
	ANEXO 2.....	127
	JURISPRUDENCIA	127
	VALORACIÓN DE LA PRUEBA.....	127
	ANEXO 3 JURISPRUDENCIA	134
	ACTUACIÓN DE PRUEBAS DE OFICIO.....	134
	ANEXO 4.....	139
	JURISPRUDENCIA	139
	FALTA DE PRUEBA DE PAGO DE IMPUESTO	139
	ANEXO 5.....	144

JURISPRUDENCIA	144
CONSIGNACIÓN NEGADA.....	144
ANEXO 6.....	147
JURISPRUDENCIA	147
CONVENIO TRIBUTARIO.	147

INTRODUCCIÓN

OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

La Valoración y Carga de la Prueba en el Derecho Tributario es el objeto del presente trabajo, que por su naturaleza exige una revisión previa de la materia desde el punto de vista del Derecho Procesal y del Derecho Tributario. Es claro que estamos ante una figura del Derecho Procesal, por lo que iniciaremos nuestra presentación remitiéndonos aunque sólo sea de paso al Derecho Procesal general, en razón de que el trabajo va a estar enmarcado en el ámbito del Derecho Procesal Tributario, lo que no nos exime de un estudio minucioso de la prueba como figura jurídica procesal, concentrando nuestro esfuerzo y rigor investigativo en la institución jurídico procesal, dentro del campo del Derecho Tributario, vista la escasez de investigaciones sobre este tema en el Derecho ecuatoriano, por las constantes reformas a que ha sido sometida la normativa jurídica tributaria.¹

Es evidente que al observar el comportamiento de la institución de la prueba en el Derecho Tributario ecuatoriano vamos a tener que remitirnos a la teoría de la legislación española, sin por ello dejar de repasar los conceptos básicos y primarios de varias de las instituciones procesales como el procedimiento tributario y el proceso tributario, para finalmente enfocarnos en la institución de la prueba.

¹Análisis realizado por el Director de Tesis con la herramienta de Silec, determinó que los últimos 4 años había sido reformado, derogados o sustituidos el 36 % del articulado de la normativa tributaria ecuatoriana.

METODOLOGÍA

La metodología a seguir será la del Derecho Procesal, partiendo de la distinción entre proceso y procedimiento, lo que nos lleva a sentar una premisa previa: la de que la prueba es considerada por todos los tratadistas como una institución netamente procesal; y, si proceso y procedimiento se diferencian conceptualmente, la línea divisoria puede en determinadas circunstancias ser poco clara. Miguel Fenech visualiza esta diferenciación conceptual con una metáfora: para él, el procedimiento es al proceso lo que las rieles son el ferrocarril, símil en el que el tren o el convoy es el proceso y la vía el procedimiento².

Sin embargo, todos los tratadistas coinciden en que ante la administración tributaria no se desarrollan procesos, por muy conflictivas que sean las situaciones que ante ella se tramitan por la vía del procedimiento administrativo; y, por mucho que se parezcan a un proceso, a pesar de que tanto en los procesos como en los procedimientos aparece la figura de la prueba, con todos sus efectos jurídicos, por lo que no nos limitaremos a analizar la prueba dentro del proceso tributario sino también dentro de los procedimientos administrativos tributarios. En conclusión, en la vía administrativa sólo se dan procedimientos, en tanto que los procesos sólo se dan en la vía jurisdiccional.

JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

Las razones que justifican el tema a tratar radican en lo poco estudiado que ha sido por los tratadistas, y en particular, por los estudiosos del Derecho Tributario ecuatoriano, debido a que es una ciencia relativamente nueva y más aún el Derecho

² Miguel Fenech "PRINCIPIOS DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO", tomo I, pág. 31, Librería Bosch, Barcelona 1949.

Procesal tributario, sin dejar de mencionar que fue en el año 1951 que se publicó el primer tratado de Derecho Procesal Tributario por parte del profesor Miguel Fenech³.

Hemos escogido este tema también, por la actualidad adquirida en el Derecho Tributario en los años recientes, vista las reformas introducidas; y, porque de hecho, en la práctica profesional no hay tema que preocupe más que los problemas probatorios que se plantean en los procesos tributarios; y porque finalmente, si hay un tópico en el que los derechos y obligaciones del contribuyente chocan tanto en los procedimientos administrativos como en los procesos tributarios, es con respecto a la institución jurídica de la prueba.

³ (Fenech, 1951) Obra citada.

CAPÍTULO I

TEORÍA GENERAL DEL PROCESO TRIBUTARIO

1.1 DEL PROCESO EN GENERAL

En la expresión del profesor Hugo Alsina⁴ la palabra proceso es de uso relativamente moderno, pues antes se usaba la de juicio, que tenía su origen en el Derecho Romano, en el que a su vez deviene de la palabra latina *judicare*, que significa *declarar el derecho*. Sin embargo, la expresión proceso es más amplia que la de juicio, porque comprende todos los actos que realizan las partes y el juez; en tanto que juicio, supone una controversia, es decir, una especie dentro del género; además, el concepto de juicio, excluye la ejecución forzada⁵, que no requiere una declaración y constituye sin embargo uno de los modos de ejercicio de la función jurisdiccional.

1.2 ESTRUCTURA DEL PROCESO

El actor en su demanda afirma la existencia de un hecho constitutivo, impeditivo o extintivo de un derecho, afirmación respecto de la cual deberá aportar al tribunal las pruebas que justifiquen su pretensión; en tanto que el demandado, por su parte, es precisado a alegar su defensa, interpretándose su silencio como reconocimiento tácito de la pretensión de la demanda, produciendo en su caso las pruebas de descargo de que disponga; el juez por su parte, proveerá a las peticiones de las partes litigantes, diligenciando las pruebas ofrecidas, clausurando el debate y pronunciando sentencia.

⁴ (Alsina, 1963)Hugo Alsina: Tratado Teórico práctico de derecho procesal civil y comercial, segunda edición tomo I parte general, Ediar sociedad anónima de editores Buenos Aires 1963

⁵ Ejemplo: El Juicio de Coactiva

1.3 NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCESO

1.3.1 Teoría Contractual

Parte de la premisa de que el *proceso* es un *contrato* entre las partes, quienes reglamentan el trámite y la decisión de la Litis. Sin embargo, hoy en día es evidente que la concepción contractualista se desvanece ante el hecho incuestionable de que no es el demandado quien consiente en el *proceso* sino la voluntad del Estado encarnada en el órgano jurisdiccional. Es el Estado quien se erige en defensor de las violaciones del derecho, independientemente de que las partes quieran o no entrar en conflictividad⁶. No son las partes quienes deciden la mecánica y regulación del proceso, sino que ésta es impuesta imperativamente por la coercibilidad o coacción que el poder político impone a través del ordenamiento jurídico, siendo al amparo de este último que los tribunales sentencian.

Sin embargo de lo expuesto, y de acuerdo a la autorizada opinión del profesor Hugo Alsina⁷, no resulta difícil demostrar la inaplicabilidad de la doctrina contractualista al proceso moderno. Hoy en día, nadie discute que el juez cumple una función pública, puesto que ejerce en forma delegada uno de los tantos atributos de la soberanía estatal. En el Derecho Romano, la *litiscontestatio* (contestación de la demandada) producía la novación del derecho, que no renacía aun cuando la acción fuera rechazada por un impedimento, mientras que la procedencia de una excepción dilatoria, el desestimiento y la perención de la instancia no afectaban a la acción misma. Hoy en día tampoco es indispensable la presencia del demandado, pudiendo continuar el juicio en su rebeldía, argumentos que dejan sin sustento jurídico a la teoría contractualista.

⁶ Es el caso de los procesos penales.

⁷ Alcina, H. (1963). *TRATADO TEORICO PRACTICO DE DERECHO PROCESAL CIVIL*. Buenos Aires: Ediar Sociedad animada de editores.

1.3.2 Teoría de la Relación Jurídica

La teoría de la relación jurídica, que fue por primera vez expuesta por el profesor Oscar Bulow⁸, afirma, que la actividad de las partes y del juez esta regulada por la ley; y que es el proceso el que determina la existencia de una relacion de carácter procesal entre los intervinientes, creando obligaciones y derechos para cada uno de ellos, pero con una misma finalidad: la actuacion de la ley.

El proceso constituye, de acuerdo a la teoría de la relación jurídica, una relación autónoma y compleja que pertenece al Derecho Público. Autónoma, porque tiene vida y condiciones propias, que se sustentan en normas de carácter procesal; y compleja, porque comprende derechos y obligaciones, propias del Derecho Público, por tratarse de normas jurídicas que regulan una actividad pública.

La columna vertebral de toda relación procesal es para la teoría de la relación jurídica, la obligación que tiene el juez de proveer a las demandas de las partes, aun en caso de silencio u oscuridad de la ley, obligación que es parte de su oficio y que está garantizada por las penalidades que incurre en caso de su incumplimiento. A las partes corresponde la sustanciación y prueba de los hechos, en la forma y dentro de los plazos y condiciones que la ley determina.

El contenido de la relación procesal deviene así, en un conjunto de derechos y obligaciones que tienen el juez y las partes, estando la tramitación de los juicios sujeta las formalidades legales. Así, el demandado estará obligado a contestar la demanda; en tanto que el actor a justificar sus pretenciones; y el juez, a dictar sentencia.

⁸ Oscar Bulow: *Teoria DE LAS EXCEPCIONES PROCESALES Y DE LOS PRESUPUESTOS PROCESALES (1868)* traducido por Rosas Lichtschenin, publicado en el Boletin del Instituto de Derecho Procesal de Santa Fe-Argentina

La importancia de concebir la naturaleza jurídica del proceso como una relación jurídica, estriba en que explica mejor los fenómenos procesales, presentado los actos procesales como un todo homogéneo y no como un conglomerado de actos⁹.

Sobre el particular expresa Chiovenda: “el proceso es una unidad no solamente porque los varios actos de que se componen están coligados para un fin común. Esta unidad es propia de cualquier empresa, aunque no sea jurídica, como una obra de arte, la construcción de un edificio, un experimento científico, y otras semejantes. El *proceso* es una unidad jurídica, una organización jurídica, o, en otros términos una relación jurídica. Antes que la demanda de actuación de la ley pueda ser juzgada, tiene que ser examinada: esto produce un estado de pendencia durante el cual no se sabe si la demanda está o no fundada, pero se hace lo necesario para averiguarlo. Durante este estado de pendencia, por consiguiente, las partes (actor y demandado) deben ser colocadas en aptitud de hacer valer sus razones eventuales: existen por ello deberes y derechos. De aquí la idea simplísima pero fundamental, vislumbrada por Hegel, afirmada por Bethman-Hollweg y desenvuelta por Bulow y después de él por Köhler y otros muchos aun en Italia: *el proceso civil contiene un relación jurídica*. Es la idea inherente al *iudicium romano*, así como a la definición que de él daban los procesalistas medievales: *iudicium est actus trium personarum, actoris, rei, iudicis*. Es la idea que la doctrina y los prácticos expresaban ya, inconscientemente con la palabra *litispendencia* entendiendo por esta la pendencia de un litigio con la plenitud de sus efectos jurídicos. *Litispendencia* y *relación jurídico-procesal* son conceptos y expresiones no equivalentes, pero sí coincidentes. Independientemente del derecho de acción que no puede corresponder sino a una de las partes y que sólo una vez terminado el proceso corresponderá a una u otra, durante el proceso *ambas* partes tienen derecho al pronunciamiento, y el juez está obligado a dar con respecto a ambas partes. Es incierto durante el proceso a cual de las partes favorecerá la sentencia y, por consiguiente, la tendencia de cada parte a obtenerla no puede considerarse entre tanto sino como una

⁹ Schönke, A. (1950). *DERECHO PROCESAL CIVIL*. Barcelona : BOSCH.

aspiración, es por el contrario una verdadera expectativa jurídica, es decir un derecho, aun cuando de naturaleza formal e instrumental, la que cada parte tiene durante el proceso con relación al pronunciamiento del juez”¹⁰.

Aclarando estos conceptos expresa Chiovenda en su obra “*Relación Jurídica Procesal y Litispendencia*”: “Relación jurídica procesal y litispendencia son conceptos que coinciden: se entiende que hablo aquí de litispendencia, no en el sentido restringido que expresa uno de los efectos de la pendencia de litis, esto es, la prevención por parte de la litis pendiente respecto a otras sobrevinientes, sino en el sentido general que indica *la existencia de una litis en la plenitud de sus efectos*. La litispendencia así entendida comienza con el nacimiento de la relación procesal, esto es, con la demanda, y dura tanto como ella, y significa (lo mismo que la expresión “relación jurídica procesal”) eficazmente la unidad del proceso en la indefinida variedad de sus actos, de sus fases y de sus vicisitudes. Es precisamente el concepto de litispendencia el que ha cumplido la función de representar a esta unidad, esta idea fundamental en la sistemática del proceso de todos los tiempos, antes de que la doctrina moderna confiase este oficio al concepto más preciso de relación jurídica procesal”.

Comenta Calamandrei “respecto de lo antes expuesto por Chiovenda que la doctrina hoy predominante considera que no es necesario permanecer ligados al concepto tradicional de la relación jurídica, entendido como conflicto intersubjetivo de intereses regulados por el derecho y por consiguiente, a la relación que se instaura, en fuerza de la tutela acordada por la ley, a uno de los intereses en conflicto con sacrificio del otro, entre el titular de un derecho subjetivo y el titular de la obligación correspondiente. Es necesario continúa diciendo Calamandrei, partir de un concepto más amplio, más comprensivo que abrace no solamente la relación jurídica de los *conflictos* de interés entre dos sujetos, sino además el de *colaboración* de intereses en

¹⁰ Chiovenda. (1931). *RELACION JURIDICA PROCESAL Y LITISPENDENCIA*. Italia: Revista de Derecho Procesal Civil.

que puedan encontrarse dos o varias personas cuando cooperen al logro de una finalidad común: como ocurre por ejemplo cuando la ley interviene para regular el desarrollo de una empresa continuada, como podría ser una sociedad en la cual la “relación social” no se concluye entre solo dos personas, porque los socios que participan en ella pueden ser más de dos; y no se agota en una correlación entre derecho y obligación, porque en el desarrollo de una empresa social los intereses de los varios socios puedan manifestarse y/o agruparse de una manera diferente según el tiempo y las circunstancias, y por consiguiente encontrarse en diversas situaciones de convergencia o de conflicto que aun cuando sean múltiples, se inserten en la relación jurídica única que de alguna manera duradera las une.”

“La relación jurídica debemos visualizarla o imaginarla como unitaria, compleja y continuativa, siguiendo el pensamiento de Calamandrei, e idonea para plasmar situaciones jurídicas variables de cooperación o de oposición, que sucesivamente se perfecciona en función de la actividad de la que cada uno de los sujetos se mueve al objeto común: opuestas en cuanto a la acción (esto es, en cuanto al contenido a la providencia jurisdiccional, que cada parte espera que sea favorable a ella y desfavorable para la contraria) todas las partes son sin embargo *cooperantes en el proceso*, en cuanto todas concurren a apresurar con los propios actos el logro de aquella finalidad formalmente común que es pronunciamiento de la providencia judicial. En cuanto al contenido de la decisión, las aspiraciones de cada litigante pueden estar en pugna con las del adversario, pero en cuanto a pedir que una decisión se pronuncie, están todos de acuerdo y en cuanto a ellos sus intereses confluyen”¹¹.

Esta teoría de la relación jurídica que debemos reconocer es original e impecablemente expuesta, como no podía ser menos, dada la prominencia de los tratadistas que la patrocinan (Chiovenda y Calamandrei), se desvanece en opinión del tratadista español Luis Perezagua, cuando los partidarios de la misma se disocian, al

¹¹ Calamandrei/ traducido por Sentis Melendo, C. /. (1945). *ESTUDIO SOBRE PROCESO CIVIL*. Buenos Aires .

llegar el momento de determinar quienes son los sujetos entre los que se establecen los derechos y obligaciones de la relación jurídico procesal.

Así, Köhler¹² entiende que los vínculos se establecen únicamente entre las partes; en tanto que para Hellvig¹³ los vínculos se producen entre el juez y cada una de las partes, pero no entre las partes mismas. Finalmente Wash¹⁴, sostiene la postura más aceptada entre los seguidores de la teoría de la relación jurídica, concluyendo que en el proceso, los derechos y obligaciones vinculan al juez y a las partes por un lado, y a las partes entre sí por otro.

1.3.3 Teoría de la Situación Jurídica

Esta teoría es patrocinada por los tratadistas Carnelutti¹⁵ y Golschmidt¹⁶, quienes niegan la existencia de una relación procesal por cuanto no se dan los presupuestos procesales que condicionan la existencia de una relación jurídica (capacidad de las partes y competencia del juez) y porque no puede hablarse de derechos y obligaciones en una relación procesal sino más bien de cargas procesales, que se originan en la relación de derecho público que se da por fuera del proceso, entre el órgano encargado de la jurisdicción y los individuos de una sociedad. El deber que tiene el juez de decidir una controversia no es de naturaleza procesal, sino constitucional, que deriva de su carácter de funcionario público. En cuanto los mal llamados “deberes de las partes”, estas no tienen como en el Derecho Romano, la obligación de comparecer, existiendo sí

¹² Köhler 1888: Citado por Luis Perezagua en su obra “La Prueba en el Derecho Tributario”

¹³ Hellvig: Citado por Prieto Castro en su obra Derecho Procesal Civil, Zaragoza 1955

¹⁴ Wash 1885: Citado por Luis Perezagua en su obra “La Prueba en el Derecho Tributario” (Golschmidt, 1936)

¹⁵ Carnelutti, F. (1955). *LA PRUEBA CIVIL*. Buenos Aires: Arayú.

¹⁶ Golschmidt, J. (1936). *DERECHO PROCESAL CIVIL*. Barcelona, España.

el interés de hacerlo para evitar las consecuencias de su incomparecencia. La obligación de producir pruebas no es sino la carga que todo ciudadano tiene de colaborar con la administración de justicia, como en el caso de los testigos.

Es verdad que la sentencia, y más precisamente su efecto, que goza de la presunción de cosa juzgada, es el objeto del proceso; es también cierto que la sentencia tiene la eficacia de un negocio jurídico material, es decir la de alterar las relaciones jurídicas materiales, según las teorías de la relación jurídica, pero que, aunque tuviera fundamento, siempre según Goldschmidt y Carnelutti, en estricto sensu, los actos procesales tienen mas bien la calidad de negocios jurídicos antes que la de una relación jurídica. Sostiene la teoría de la relación jurídica que un complejo de actos encaminados hacia un mismo fin, por mas que intervengan varios sujetos, no llegan a constituir una relación jurídica, a menos que se cambie el concepto de relación jurídica.

La norma substantiva, sostiene los defensores de la teoría de la situación jurídica, no debe ser considerada sólo como un sistema de regulación de conducta, sino también como un sistema de regulación de litis, dirigidas al juez y a las partes. El derecho substantivo regula la conducta del juez en tanto que el objeto del proceso es beneficiar a una de las partes con la cosa juzgada. La sentencia constituye una mera expectativa, correspondiendo a las partes, mediante los diferentes actos procesales, procurarse una situación favorable, evitando las que pudieran perjudicarle. Es la incertidumbre lo que caracteriza la dinamica del proceso, reduciéndose el derecho a la promesa de una sentencia favorable o a la amenaza de una sentencia desfavorable. La expectativa del resultado de la sentencia, dependerá así de la previsión y actuación de las partes en el proceso. Por consiguiente, no cabe hablar de derecho y obligaciones entre las partes, sino de cargas y posibilidades, que es de lo que dependerá la expectativa de que la sentencia se incline a favor de una u otra de las partes. La obligación del juez no es para con ninguna de las partes sino para con el Estado, que es quien rige y gobierna el proceso.

De conformidad con la teoría de la *situación jurídica* el juez quedaría excluido de la relación procesal, sin que deba rendir cuentas más que al Estado que le ha delegado sus funciones, privando a las partes de todo derecho de control.

Respecto de las teorías del contrato, de la relación procesal y de la situación jurídica Prieto Castro expresa: la teoría del contrato (de la que el cuasicontrato es una derivación), la de la relación jurídica y la de la situación jurídica no se excluyen sino más bien se complementan. Son tres modos distintos de contemplar el fenómeno que responden a diversos grados del conocimiento. La teoría del contrato veía sólo el aspecto externo y respondía a la preocupación de hallar un principio aglutinador de los actos orientados hacia la misión final: *la sentencia*. La de la relación procesal es un examen de su contextura interna que da un sentido unitario a los actos del procedimiento; la de la situación jurídica es la fundamentación sociológica del proceso, visto éste no como una unidad jurídica sino como una realidad de la vida social; aquella explica “cómo debe ser el proceso” el proceso como fin es que quien tenga la razón triunfe. La situación jurídica explica como es el proceso en la realidad y en el cual triunfa quien mejor defiende su derecho mediante el cumplimiento de las cargas procesales.

Las normas procesales según el tratadista Luis Perezagua¹⁷ “no crean derechos subjetivos o deberes jurídicos”, “sólo prometen una sentencia estimatoria o conminan con una sentencia adversa”: es decir, que estaríamos en presencia de un simple estado de hecho en el que las partes litigantes se encuentran frente a una sentencia que se espera.

Para el profesor español Jaime Guasp la teoría de la situación jurídica está influenciada por criterios sociológicos, porque las expectativas y cargas no son más que el reflejo de la actuación de los derechos y obligaciones que existen en el proceso.

¹⁷ Obra citada

1.3.4 Teoría de la Pluralidad de Relaciones

Para Carnelutti, la relación jurídica nace de la combinación de una obligación y del eventual derecho que tiene por objeto la prestación de una actividad para el desenvolvimiento del proceso; por consiguiente, si existe por una parte una obligación y por la otra un correlativo derecho subjetivo de acción, se podría afirmar que existen tantas relaciones jurídicas procesales cuantos sean los conflictos, de resultado de lo cual el proceso no sería más que un complejo de relaciones.

1.3.5 Teoría de la Institución

Cuando Maurice Hauriou¹⁸ formuló su teoría de la institución, causó grandes expectativas en el campo de la investigación jurídica dado que por su generalidad se adaptaba a multitud de creaciones jurídicas. Pero fue precisamente el Procesalista Jaime Guasp quien la concibió con una “organización puesta al servicio de ideas de justicia”. Entiende Guasp por institución, no sólo el resultado de una combinación de actos tendientes a un fin sino un complejo de actividades relacionadas entre sí por el vínculo de una idea común objetiva, a la que se adhieren las diversas voluntades particulares de los sujetos de quienes provienen dicha actividad. La institución se compone de dos elementos fundamentales que son: *la idea objetiva* y *el conjunto* de esas voluntades que se adhieren a dicha idea para lograr su realización. Entendida de esta manera se facilita la aplicación del concepto de institución al proceso.

¹⁸ Hauriau, M. (1910). *PRINCIPIOS DE DERECHO PUBLICO Y CONSTITUCIONAL* (Traducción Ruiz del Castillo). Paris: Société du Recueil J.-B. Sirey & Du Journal du Palais.

De esta fundamentación Guasp saca las siguientes conclusiones: (el proceso es una realidad jurídica de tendencia permanente; el proceso tiene carácter objetivo; el proceso no sitúa a los sujetos que en él intervienen en un plano de igualdad o coordinación, sino en un plano de desigualdad o coordinación; el proceso no es modificable en su contenido por las voluntades de los sujetos procesales sino dentro de ciertos límites que no pueden extenderse a la alteración de la idea fundamental del mismo; el proceso es adaptable a la realidad de cada momento, sin que la consideración del respeto a situaciones subjetivas superiores tenga la misma fuerza que una relación de tipo contractual).

1.3.6 Crítica a la teoría de la institución

Werner Goldschmidt dice que Guasp no ha tenido en cuenta la diferencia entre el enfoque estático del proceso (teoría de la relación jurídica) y el enfoque dinámico del proceso (teoría de la relación jurídica), lo que le induce a dar prevalencia a la idea sobre la función ósea que prescinde de la estructura del proceso para definirlo por su objeto.

Couture, quien en principio apoyó la teoría de la institución la criticó luego diciendo: “no cabe esperar que la definición del proceso como institución vaya a revolucionar la ciencia del derecho, ni que haya de sustituir a las otras concepciones hoy dominantes, en particular a la que concibe el proceso como una relación jurídica, a la que hemos prestado y continuamos prestando adhesión, esta idea no constituye propiamente una doctrina, ni siquiera una nueva concepción. Es apenas una forma más sencilla de entenderse. En un momento del derecho en que se concibe como instituciones, el trabajo, la empresa, el nombre y, según lo ha demostrado el escritor norteamericano hasta la Constitución bien podemos incorporar el proceso a esta abundante y no siempre bien avenida familia institucional, para servirnos de un vocablo que acentúe esos dos caracteres anotados”.

CAPÍTULO II

DEL DERECHO PROCESAL

Cuando se averigua el contenido del Derecho Procesal, existen dos caminos a seguir: uno que parte de su propia denominación (camino o tendencia nominalista); y otro que parte de la observación de la realidad (camino o tendencia empírica). Partiendo del primero, se corre el peligro de lograr un concepto ideal que no corresponda exactamente con la realidad; falta de correspondencia, que en este caso no tiene ni siquiera la compensación de haber logrado saber si no lo que es el Derecho Procesal. Si partimos del segundo, se corre otro riesgo, el de encontrarnos con el contenido del Derecho Procesal, que es más amplio de lo que parece indicar su denominación. En resumen, la denominación no corresponde a su contenido, ni podemos, por tanto, servirnos de ella como punto de partida para alcanzar una definición; ni como meta, partiendo de la realidad correcta.¹⁹

En este error se incide por intentar reconducir toda la idea del Derecho Procesal al proceso y sólo al proceso, sin haber siquiera aclarado lo que es el proceso en su contenido y más íntima esencia. Sin haber logrado siquiera determinar los límites de aplicación de este concepto respecto de otras nociones afines, tales como el mismo procedimiento. Que el proceso sea la piedra angular sobre la que haya de construirse el concepto del Derecho Procesal no implica que todo el Derecho procesal sea derecho del proceso. Existen otros conceptos tan importantes como este para lograr una determinación del contenido de nuestra disciplina, tales como el de la función, la actividad jurisdiccional y el procedimiento.

¹⁹ Si nos detenemos en la denominación de la mayor parte de las tradicionales ramas del Derecho, podremos ver que tampoco corresponden con su contenido: piénsese en el Derecho civil, en el Derecho político, en el penal, etc.

2.1 MÉTODO NOMINALISTA

Una importante tendencia doctrinal asimila la expresión Derecho Procesal a Derecho del Proceso²⁰, y si bien esta ecuación sólo es cierta en el sentido gramatical, conviene no obstante averiguar el resultado que se obtiene de la incógnita proceso.

2.1.1 El Proceso

El estudio de la palabra proceso nos enseña que este concepto tiene un contenido variable. No es término técnico ni tiene un contenido limitado y característico de la Ciencia del Derecho Procesal. Esta afirmación, en su enunciación negativa, constituye un principio que excusa de toda demostración.

Si queremos definir el proceso hemos de determinar, primero, cual es el proceso que constituye al objeto, o al menos uno de los objetivos del Derecho Procesal. Para lograrlo, conviene ahondar en el significado de esta palabra, buscar el género y hallar la última diferencia, según el método clásico de la escolástica, a cuyo fin hemos de alejarnos del Derecho Procesal, elevarnos en el punto de partida de nuestro raciocinio, buscar la forma, el contenido más simple de este concepto y ahí, por riguroso método lógico, llegar hasta la determinación del proceso objeto del Derecho procesal.

Del *proceso* en sentido abstracto hemos de llegar a un *proceso*; del género hemos de llegar a la especie. Si el Derecho Procesal, como ciencia tiene como objeto un proceso, hemos de establecer cual sea este proceso, en la infinita variedad de los procesos que existen en el mundo.

Proceso en su acepción primigenia, en su contenido intuitivo, en su sentido gramatical y lógico, es y no puede ser más que un hecho con desarrollo temporal, un hecho que tiene más de un momento, un hecho que no se agota en el instante mismo de su producción. Hecho que se desenvuelve en el tiempo, que equivale a una serie encadenada de hechos parciales, menores, que constituyen o integran el hecho total. Esta dimensión temporal, este desarrollarse o desenvolverse en el tiempo es la nota

²⁰ El más característico representante de esta tendencia es el profesor JAIME GUASP en su obra "COMENTARIOS A LA LEY DE ENJUICIAMIENTO CIVIL" (1948)

esencial del proceso, de todo proceso y de cualquier proceso. No puede haber proceso si no hay un desarrollo en el tiempo, no hay ningún hecho que se desarrolle en el tiempo al que no pueda correctamente aplicarse la palabra proceso.

El aislamiento de esta nota esencial constituye ya un proceso en nuestra investigación. Constituye una base o punto de partida para cualquier avance. Cualesquiera que sean las bifurcaciones o desviaciones que hayamos de tener en cuenta, contaremos con esta premisa como nota esencial y punto de partida, y por muy lejos que nos encontremos de ella, esta nota nos servirá al fondo de faro y guía en nuestra investigación.

La primera bifurcación que se nos presenta en nuestro camino nos la proporciona la observación de que el fenómeno proceso puede producirse, desarrollarse y concluir sin intervención de la voluntad humana, mientras existen procesos iniciados, impulsados o acabados mediante una intervención voluntaria del hombre. Esta observación nos lleva a distinguir un proceso natural de un proceso intencional. En efecto, si contemplamos la realidad, notaremos la existencia de procesos cósmicos, geológicos, patológicos, en los que la voluntad del hombre permanece al margen del fenómeno. Se pueden observarlos, estudiarlos, influir en cierta medida en su desarrollo, en algunos casos se puede llegar incluso a provocarlos, pero su desarrollo no está condicionado por la voluntad, escapa a esta, se independiza el fenómeno sin que se pueda prever el resultado, ni lograr un desarrollo o un desenlace de acuerdo con esta voluntad. Frente a esta categoría nos encontramos con otra constituida por el proceso querido por obra de la voluntad humana, proceso que en lugar de estar integrado por hechos que se desarrollan en el tiempo, está integrado por actos que se desarrollan igualmente en una dimensión temporal. En estos, se ha sustituido el hecho por el acto, en lugar de obrar las fuerzas naturales para iniciar, desarrollar y acabar el proceso, éste se inicia, se desarrolla y se acaba por voluntad del hombre.

Si el *proceso*, cuya naturaleza buscamos es un proceso objeto de una ciencia jurídica y como tal con contenido humano, tendremos que seguir nuestra investigación partiendo del proceso intencional, abandonando el natural a las ciencias naturales. También la dirección elegida se separa en dos caminos posteriores: uno, que podemos llamar *meta jurídico*, y otro, *jurídico*. Entendemos por *proceso meta jurídico* aquella

serie de actos que se desarrollan en el tiempo ajenos en su iniciación, desarrollo o conclusión a toda regulación jurídica. Conviene recalcar que no dejan de ser meta jurídico aunque produzcan efectos en el mundo del derecho (por ejemplo, un proceso delictivo entendido como serie o sucesión de actos antijurídicos tipificados en el Código penal, que es meta jurídico en su desarrollo, pero de graves consecuencias jurídicas en su resultado), efectos que por otra parte, también pueden producirlos los procesos naturales (como ejemplo, podemos consignar entre otros, los fenómenos de aluvión-que integran un proceso geológico- y determinan modificaciones en el derecho de propiedad; un proceso patológico que determina la incapacidad o la muerte del enfermo con todas sus consecuencias de orden jurídico).

El que llamamos *proceso jurídico* se caracteriza por estar regulado en su iniciación, desarrollo o conclusión por el Derecho. Esta conclusión puede ser explícita o implícita.

Dentro de la categoría de los procesos jurídicos hemos de distinguir dos grandes grupos diferenciados por el carácter de las normas que regulan su iniciación, desarrollo y conclusión. Así nos encontramos, de un lado; el proceso regulado por normas de derecho privado, y de otro, el proceso regulado por normas de derecho público. A esta altura de nuestra investigación hemos llegado a establecer que existe un *proceso intencional jurídico privado* y un *proceso intencional jurídico público*. Si hemos afirmado que las normas procesales son de derecho público por ser al presente una rama de éste, nuestra atención debe abandonar el primero y concentrarse en el segundo.

Si tenemos en cuenta que las normas de Derecho público pueden dividirse en tres órdenes, según que tengan por objeto la *función legislativa*, la *administrativa* o la *jurisdiccional* del Estado, y sabemos que las dos primeras ordenes de normas son ajenas en su estudio al Derecho Procesal, concluiremos que solo puede interesar a nuestro estudio el tipo de proceso regulado por normas públicas del orden jurisdiccional que hemos de llamar para distinguirlo de los dos anteriores, y de cualquier otro, *proceso intencional jurídico publico jurisdiccional*, junto al cual y como objeto de otras disciplinas jurídicas existen el *proceso intencional jurídico publico legislativa* (objeto no único del derecho político o constitucional) y el *proceso intencional jurídico publico administrativo* objeto tampoco único del estudio del derecho administrativo.

Nuestro proceso, el que venimos buscando, es un *proceso jurisdiccional*, pero a semejanza de lo que ocurre con los anteriores, tampoco puede en manera alguna considerarse como objeto único del estudio del Derecho Procesal. La llegada a este punto nos permite comprobar, al menos, una de las afirmaciones sentadas al comienzo de esta investigación: la de que el Derecho Procesal no tiene por objeto el estudio *del proceso* en sentido abstracto, sino de *un proceso*, del *proceso jurisdiccional*.

La unidad de la función jurisdiccional dentro de un país, que se afirma, no es incompatible con la distinción de múltiples aspectos diferentes y especializados de esta función, determinados por la distinta naturaleza de las normas que han de ser garantizadas mediante el ejercicio de la actividad jurisdiccional. Ello da lugar a la posibilidad de distinción de cinco tipos de *proceso jurisdiccionales*. Estos son: un proceso jurisdiccional civil, un proceso jurisdiccional penal, un proceso jurisdiccional laboral, un proceso jurisdiccional administrativo y un proceso jurisdiccional tributario.

2.1.2 El Procedimiento

En este punto de la investigación conviene retroceder a la primera distinción que hicimos del proceso en *natural e intencional*, porque en la intercepción de estos dos tipos de proceso surge un concepto de gran trascendencia en el Derecho Procesal y que como veremos más adelante, constituye junto con el proceso y la función o actividad jurisdiccional, el objeto de nuestra disciplina. Nos referimos al *procedimiento*, término como el de proceso, carente por sí mismo de toda significación científica y cuyo empleo como palabra técnica de la ciencia del Derecho Procesal, y aun del Derecho en general, da lugar a confusiones lamentables que hacen aún más difícil la elaboración del concepto del proceso y en definitiva del Derecho Procesal.

La palabra *procedimiento* significa, además de acción de proceder, el método de ejecutar alguna cosa, que es tanto como decir que, procedimiento es método normativo de un fenómeno de dimensión temporal, norma de un acto que se desarrolla en el tiempo, regla por la cual se producen modificaciones en una realidad para obtener un determinado resultado. Si insistimos en la indagación de este concepto en relación con el de proceso veremos que a partir de la distinción entre proceso natural y proceso

intencional se perfila un paralelismo entre proceso y procedimiento. Decimos a partir de esta división porque el proceso natural excluye toda idea de procedimiento; incluso el mismo idioma rechaza frases tales como *procedimiento cósmico*, *procedimiento geológico* o *procedimiento patológico*.

Procedimiento es por tanto, la norma reguladora del proceso. Por ello, para que pueda hablarse de procedimiento es preciso que el proceso sea regulable, para que el proceso sea regulable es preciso que sea o se parezca a la categoría de los procesos intencionales. Ahora bien, dentro de esta categoría de procesos humanos, encontramos procesos que no están sometidos a las normas reguladoras de un procedimiento. Por otra parte, existen procedimientos cuyos procesos no se han llevado a cabo ni se han realizado nunca.

De ello se concluye que las nociones de proceso y procedimiento no son esencialmente correlativas, sino independientes. Ambas nociones se ajustan entre sí a partir de las categorías que hemos establecido en los procesos intencionales, constituyendo una, la serie o sucesión de actos (procesos) y otra, las normas que regulan los actos, su prelación y desarrollo (procedimiento).

Existen tantos tipos de procedimientos como de procesos, hemos visto en la indagación del concepto de éstos. Ahora bien no todo proceso jurídico tiene una regulación normativa, en cambio que esto no ocurre así en el Derecho Público, donde como norma, para que los procesos tengan la eficacia que con ellos se pretende, han de acomodarse en su relación a unas determinadas normas de procedimiento, establecidas en la Ley, en garantía de las modificaciones que en el mundo del Derecho pueden producirse con el proceso.

2.1.3 Relación y diferencia entre Proceso y Procedimiento

Antes de continuar, determinaremos la relación en que se encuentran los dos conceptos: el de *proceso* y el de *procedimiento*. La propia distinción propugnada de considerar el primero como una sucesión de actos o un acto con dimensión temporal; y el segundo, como el método o canon para la realización de una secuencia de actos que se desarrollan en la dimensión temporal nos ayuda por sí misma a estructurar la relación entre ambos conceptos.

El proceso considerado en su prístina noción es algo impreciso, sin otra característica que su propia secuencia, como opuesta a lo instantáneo. El procedimiento, por el contrario, está fuera de la dimensión temporal; en su calidad de canon o regla es algo que pertenece al mundo dimensional del pensamiento, es el itinerario que recorre el proceso intencional a cuya norma se plegarse éste. En una palabra el procedimiento es la medida del proceso.

El procedimiento es al proceso, lo que las instalaciones fijas son al ferrocarril por lo que metafóricamente hablando, podemos afirmar que el tren es el proceso y la vía el procedimiento. El proceso jurisdiccional sólo puede caminar por la vía del procedimiento jurisdiccional. Igualmente podríamos decir que el procedimiento es al proceso lo que el acueducto es al agua lo que corre por él.

2.1.4 La Actividad Jurisdiccional

Definir la jurisdicción en su calidad de función de la soberanía del Estado desborda los límites del Derecho Procesal. No cabe duda de que este concepto pertenece al Derecho político o constitucional, ya que este constituye el tronco al cual se unen y del cual parten las distintas ramas del Derecho²¹. Ahora bien, si su noción de función estatal debe integrarse en el Derecho político, no ocurre lo mismo en la noción de *actividad jurisdiccional*, que sí pertenece a nuestra disciplina, integrando nada menos que el concepto esencial de la misma.

Consecuentemente, la actividad que constituye el ejercicio de la potestad jurisdiccional se integra en el Derecho Procesal, en tanto que la actividad jurisdiccional escapa de la órbita del Derecho político (como escapa la actividad administrativa para constituirse en objeto del Derecho administrativo), puesto que precisamente esta actividad es la que necesita del proceso jurisdiccional para poder ejercerse, caracterizándose este proceso y este procedimiento precisamente porque mediante la serie de actos reglados por el procedimiento se ejerce la actividad jurisdiccional del

²¹ Romano: CORSO DI DIRITTO COSTITUZIONALE, 1926

Estado. Por ello se ha dicho acertadamente que el proceso es el instrumento de la actividad jurisdiccional.

Lo expuesto permite avanzar una definición. El Derecho Procesal es aquella rama del Derecho Público que tiene por objeto el estudio de la actividad jurisdiccional, que se ejerce mediante el proceso jurisdiccional, reglado por el procedimiento jurisdiccional.

2.2 MÉTODO EMPÍRICO

Si dejamos el método normalista y emprendiéramos el método empírico en la investigación del contenido del Derecho Procesal, el resultado que se obtendría sería muy semejante. Intuitivamente vemos que el Derecho Procesal ha de comprender dentro de sus límites el estudio de todas las leyes fundamentales que regulan la llamada administración de justicia, esto es, la actividad jurisdiccional, en un país y en un momento histórico. Salvo contadísimas excepciones, las leyes que regulan la titularidad de la función jurisdiccional del Estado, así como de los procedimientos mediante los cuales se realiza esta actividad, en casi todos los países son anteriores a la era científica procesal y por ello lleva consigo que en el ámbito del Derecho Procesal hayan de incluirse materias de dudoso “carácter procesal”, pero cuya inclusión en las leyes de preferente contenido procesal constituye un “tabú” para los estudiosos de otras disciplinas.

Así, pues, el resultado que se obtiene siguiendo este método es en realidad el mismo que se obtiene con el anterior: El Derecho procesal tiene por objeto el estudio de la función jurisdiccional del Estado, de la actividad que desarrolla para su desenvolvimiento y los medios que se vale para ello.

CAPITULO III

EL PROCEDIMIENTO Y EL PROCESO JURISDICCIONAL

La actividad jurisdiccional del Estado está sometida a las normas de un procedimiento que por regir esta actividad, denominamos procedimiento jurisdiccional, a cuyas normas han de plegarse los actos en que la actividad jurisdiccional se desarrolla y cuyo conjunto denominamos proceso jurisdiccional. Si nos fijamos bien en el contenido que hemos dado a la actividad jurisdiccional veremos que nos encontramos con tres procesos distintos al servicio de una misma función jurisdiccional. Estos tres procesos son: el proceso como conjunto de actos que integran la actividad de enjuiciar o de enjuiciamiento, el proceso que permite la realización de la actividad o función declarativa; y, el proceso que permite la realización de la actividad o función ejecutiva. Toda actividad jurisdiccional exige, por lo menos, la realización de dos de estos procesos, el de enjuiciamiento, necesario en todo caso, y, alternativa o sucesivamente, el de declaración y el de ejecución. Esto nos permite afirmar que la función esencial de la actividad jurisdiccional y que, por tanto, la que la caracteriza en todo caso es la función de enjuiciar.

Conviene ver ahora la posición que ocupa el enjuiciamiento con relación al proceso de declaración y al proceso de ejecución. Un examen empírico nos permite ver un curioso fenómeno. El que llamamos proceso de declaración que tiene como punto de llegada y meta la actividad desarrollada por la misma actividad jurisdiccional de enjuiciar, mientras que, por el contrario, el llamado proceso de ejecución tiene como punto de partida precisamente esta función de enjuiciamiento, haya sido precedida o no del proceso de declaración. El enjuiciamiento queda, pues, fuera del proceso de declaración, y del proceso de ejecución; en uno es un resultado, un efecto, una consecuencia; en otro, un presupuesto, una causa, un punto de partida. Esta contraria dirección en que se mueven estos dos procesos está determinada por el fin de uno y otro. Partiendo, como lo hacemos para nuestra construcción, de la función jurisdiccional, a la que consideramos como centro de toda ella, observaremos que el proceso de declaración es centrípeto, se dirige desde la periferia al centro, de lo externo a lo interno, de la realidad concreta de la vida diaria a la función estatal, es, en una palabra, un proceso necesario para el titular del órgano jurisdiccional; por el contrario,

el proceso de ejecución es centrífugo, se dirige desde el centro a la periferia, de lo interno a lo externo, de la función estatal a la realidad concreta de la vida diaria, es, en una palabra, necesario para el sujeto pasivo o destinatario de la actividad jurisdiccional.

El proceso de declaración sólo es necesario para el titular del órgano jurisdiccional; a través de él y durante él conoce los datos en que ha de fundamentar su decisión. Es indiferente a la naturaleza del proceso que estos datos sean suministrados por las partes o que el propio titular del órgano jurisdiccional los obtenga conforme a las normas que regulan su actividad jurisdiccional.

El titular del órgano jurisdiccional no puede realizar su actividad más que a través de un proceso que se desarrolle de acuerdo con las normas del procedimiento jurisdiccional adecuado para el asunto de que se trate.

Por ello el titular del órgano jurisdiccional tiene una doble misión que cumplir para garantizar la observancia de las normas objetivas: de una parte, asegurar la garantía de las normas materiales en su decisión (enjuiciamiento y declaración); de otra, asegurar el cumplimiento de las normas reguladoras del procedimiento en lo que atañe a la correcta realización o desarrollo del proceso.

Esta segunda modalidad de su garantía puede afectar no sólo a la realización concreta de cada acto procesal, en particular, de acuerdo con el procedimiento previsto, sino a la total configuración del proceso de acuerdo con un determinado tipo de procedimiento. La sola observación de la realidad nos muestra la existencia de gran número de tipos de procedimientos jurisdiccionales, no sólo determinados por cada aspecto de las distintas especializaciones jurisdiccionales, sino que aún dentro de cada una de ellas nos encontramos con más de un procedimiento para el desarrollo del proceso. El titular del órgano jurisdiccional por sí o a instancia de parte, según los casos, ha de adecuar el proceso a las normas del procedimiento correspondiente, siendo raro encontrar en la legislación positiva de un ordenamiento jurídico, la posibilidad de elección del procedimiento, que sólo, muy excepcionalmente, queda al arbitrio de las partes; un ejemplo en el que las partes pueden elegir el procedimiento se da en el proceso arbitral ecuatoriano, en el que la ley faculta a las partes a elegir el reglamento procedimental al cual desean someterse.

Todo proceso jurisdiccional tiene una misma naturaleza constituida por el ser, el medio o instrumento de que se vale la función jurisdiccional para el logro de su fin de garantía. Esta idea de garantía pasa de la función al medio de que se vale, al instrumento, por ello hay que afirmar que donde hay proceso hay garantía y donde se quiere establecer garantía hay proceso jurisdiccional. Ahora bien, el proceso se garantiza mediante el procedimiento. El procedimiento es la garantía del proceso. Es necesario garantizar el proceso para que pueda adecuadamente desempeñar su carácter de instrumento de la función de garantía jurídica por antonomasia, que es la función jurisdiccional.

El procedimiento legal garantiza el equilibrio de derechos, deberes, expectativas y cargas de los diversos sujetos procesales, tanto de los titulares de funciones estatales como los de los particulares que en cualquier proceso pueden o tienen que participar en los actos que lo integran. Tanto el titular del órgano jurisdiccional, como los titulares de las funciones colaboradoras, como las mismas partes, han de velar por el cumplimiento de las normas procedimentales, establecidas en beneficio de todos y que tanto conceden derechos, como imponen obligaciones, que conceden oportunidades o limitan la actividad de los distintos sujetos que intervienen.

3.1 PROCEDIMIENTO Y PROCESO DE DECLARACIÓN

Cada uno de los aspectos diferenciados de la actividad jurisdiccional nos autoriza a distinguir sendos tipos de procedimientos. Esto nos permite afirmar que las actividades jurisdiccionales correspondientes a cada tipo especializado tiene una reglamentación procedimental distinta más o menos de acuerdo con la especial naturaleza de la función de garantía que ha de desempeñar. Sin embargo, podemos reducir a un esquema común todas estas distintas reglamentaciones procedimentales. En el proceso de declaración, considerando como conjunto de actos encaminados a obtener una declaración jurisdiccional para garantizar la observancia de una norma jurídica objetiva, el titular del órgano desconoce antes de la iniciación del proceso los datos objetivos necesarios para llevar a cabo el enjuiciamiento que ha de preceder a la declaración. Estos datos han de serle proporcionados por las partes o han de ser

obtenidos por el propio titular del órgano. Tanto en uno como en otro caso los datos- hechos- no sólo han de ser conocidos por el titular del órgano, sino que ha de comprobar su veracidad; ha de convencerse de que aquellos datos obtenidos o suministrados son datos reales, acaecimientos que han producido determinadas modificaciones en una realidad, cuya real existencia pugna con lo querido por una norma cuya observancia debe garantizarse. En todo caso el proceso jurisdiccional de declaración es el instrumento de que se vale para la obtención y comprobación de estos datos y constituye, por tanto, el presupuesto de su actividad esencial, esto es, garantizar la observancia de la norma objetiva. La distinta naturaleza de la norma cuya observancia se garantiza con la actividad jurisdiccional, da lugar a diferentes reglamentaciones en orden a la iniciación del proceso, así como a su desarrollo, y a la intervención que se conceda a las partes y al titular del órgano en el suministro de los datos y de las pruebas que tienden a formar el convencimiento del titular del órgano jurisdiccional, para su ulterior función de enjuiciamiento y declaración.

Considerando como reglamentaciones extremas la que corresponde al ejercicio de la actividad jurisdiccional, cuando la observancia que se pretende garantizar es de una norma de derecho privado y la que corresponde a ese mismo ejercicio cuando la norma es penal, nos daremos cuenta de que las diferencias establecidas respecto de uno y otro proceso en orden al procedimiento que regula uno y otro, responde perfectamente a la distinta función de garantía que exigen las normas objetivas materiales, así como a la distinta posición en que se encuentra el titular del órgano jurisdiccional respecto de los sujetos destinatarios a su actividad.

Cuando la actividad jurisdiccional tiende a garantizar la observancia de una norma penal, el proceso mediante el que se desarrolla aquella actividad, comienza apenas llega a conocimiento del titular del órgano jurisdiccional la existencia de un hecho que reviste los caracteres de un delito, esto es, de un hecho considerado como evento que produce una determinada modificación de la realidad, a la cual el ordenamiento jurídico penal asocia una pena. El proceso comienza por la mera noticia del hecho, sin necesidad de petición de nadie. El titular del órgano jurisdiccional se proporciona a sí mismo los datos y comprueba su veracidad, aprovechando para ello las sugerencias o las peticiones formales del supuesto autor del hecho punible y de los que se consideren perjudiciales

directa o indirectamente (por el mero hecho de pertenecer a la comunidad social). La posición de las llamadas partes, respecto al órgano jurisdiccional, es de gran interés. Los titulares de la acusación (particulares o el Ministerio Público) son en realidad colaboradores del órgano jurisdiccional, están interesados como él en el descubrir del hecho tal y como tuvo lugar en la realidad. El acusado- si no es el autor del hecho punible que se le impugna- deviene de un colaborador más, pero la sospecha que sobre él recae le priva de ser tenido como digno de fe, si es el autor del hecho punible *es el único que realmente conoce los hechos* y normalmente su conducta tenderá a impedir que este hecho sea conocido por el órgano jurisdiccional y por la acusación. De aquí la necesidad de la existencia de la etapa procesal denominada sumario. Su fin esencial es preparar la acusación mediante la recogida y fijación de datos que permita el equilibrio (en lo posible) de conocimiento de los hechos entre los titulares de la acusación y el imputado. Al Ministerio Público le interesa que se actúe su pretensión punitiva, y en este sentido es parte parcial, pero sólo le interesa que se actúe respecto del *genuino* culpable, frente al autor real del hecho punible, y para su determinación se imparcializa su función colaborando con el titular del órgano jurisdiccional para acertar con el sujeto pasivo de su pretensión. La parte acusada se determina en el curso del proceso, es un problema de fondo que se resuelve esencialmente en la función de declaración como un resultado y no como un punto de partida. Todo esto se tiene en cuenta y se recoge en las normas procedimentales que rigen el proceso mediante el cual se ejerce la actividad jurisdiccional penal.

Veamos ahora lo que ocurre cuando la activada jurisdiccional tiende a garantizar la observancia de una norma de Derecho privado.

En primer lugar, la realización de un hecho aún contrario a la voluntad de la norma privada no da lugar por sí mismo, aun llegado a conocimiento del titular del órgano jurisdiccional, a que se inicie la actividad de garantía. Hace falta algo más, que el sujeto considere que el hecho exige la intervención del titular de la función jurisdiccional para garantizar la observancia de la norma violada. El titular del órgano jurisdiccional desconoce también aquí los datos, pero no los busca por sí, sino que espera que se lo proporcionen las partes, así como las pruebas que tiendan a formar su convencimiento (y sólo excepcionalmente puede ordenar la práctica de aquellas que

como complementarias de las proporcionadas sirvan para sacarlo de la incertidumbre que pueda producirse por las solas aportadas por las partes). Ambas partes están colocadas en situación de igualdad respecto al conocimiento de los hechos, y, por tanto, cada una de ellas puede proporcionarse y proporcionar al órgano los datos y las pruebas necesarias, y son en todo caso parciales de acuerdo con el encontrado interés que anima a cada una de ellas. No hay posibilidad de colaboración con el titular del órgano jurisdiccional, porque ambas partes están movidas por sendos intereses contrapuestos y el órgano jurisdiccional permanece en una situación de vigilante expectativa hasta el completo conocimiento de los hechos. La decisión no trasciende de la esfera patrimonial de ambas partes, por ello interesa la previa determinación de las personas que intervienen como parte: en la medida de lo posible y, desde luego, antes de la declaración, que no se produce sobre el fondo a menos que se haya determinado la genuinidad de la persona sobre cuyo patrimonio ha de recaer. A diferencia de lo que ocurre en el proceso penal de declaración, en el proceso civil de declaración, el contenido de la declaración no está influido por las condiciones personales de las partes mientras que en aquel, son esenciales las circunstancias de edad, parentesco, etc.

No son estas las únicas diferencias que existen entre estas dos modalidades del ejercicio de la actividad jurisdiccional. En el proceso penal las partes lo son incluso contra su voluntad, no puede prescindirse de ellas, sobre todo de la parte acusada que es parte, sujeto de un medio de prueba y al mismo tiempo en cierta manera objeto del proceso- sobre todo en el de ejecución- y, por tanto, no pueden voluntariamente separarse del proceso, y la ausencia de la acusada da lugar a la suspensión del proceso, sin que se pueda llegar al enjuiciamiento ni a la declaración; mientras que en el proceso civil las partes son voluntarias, pueden desistir, allanarse, lo que lleva consigo la terminación del proceso; o puede no comparecer el demandado sin impedir por ello que la actividad jurisdiccional se realice en toda su integridad.

La diferente situación en que se encuentran los distintos sujetos en una y otra modalidad de la actividad jurisdiccional en las ramas especializadas en civil y penal, condicionan las normas procedimentales que rigen el desarrollo de los respectivos procesos de declaración.

3.2 PROCEDIMIENTO Y PROCESO DE EJECUCIÓN

Frente al proceso de declaración nos encontramos con el proceso de ejecución, donde a diferencia del anterior hallamos un proceso dirigido a no obtener y fijar los datos para llevar a cabo la declaración, sino a realizar aquellos actos necesarios para actuar, incluso coactivamente las consecuencias queridas por las normas para un caso concreto. Aquí el titular del órgano jurisdiccional no recibe datos, sino que, por el contrario, pone su actividad al servicio de la actuación de la norma que se pretende garantizar con la actividad jurisdiccional.

El titular del órgano en este proceso actúa por sí mismo, de oficio o a petición de parte, tras el enjuiciamiento del título ejecutivo jurisdiccional o extra jurisdiccional, que constituye la base y fundamento del proceso de ejecución.

La variedad del contenido de la función ejecutiva que vimos al tratar de ésta exige el establecimiento de diversos procedimientos para llevar a cabo esta actividad, de acuerdo con la naturaleza de la modalidad de ejecución de que se trate, discurriendo el proceso de ejecución por vía procedimental, según se trate de una ejecución ordenadora, tuitiva, satisfactiva o punitiva, como es distinto el proceso de enjuiciamiento según se pretenda dar cumplimiento a un título jurisdiccional o un título extra jurisdiccional. La jurisdicción realiza su actividad de acuerdo con las normas de procedimiento establecidas para cada una de ellas en las leyes reguladoras de sus distintas especialidades.

Respecto a esto último nos interesa que la ejecución tributaria tiene un doble carácter. En primer lugar existe el proceso de ejecución previo al de declaración que se inicia en virtud de un título ejecutivo extrajudicial producido por la misma Administración y tiene el carácter de ejecución satisfactiva por cuanto que se trata del cobro de una cantidad líquida a costa del obligado al tributo para satisfacer al acreedor del mismo.

CAPITULO IV

DE LA PRUEBA PROCESAL TRIBUTARIA

4.1 CONCEPTO

La determinación del concepto de prueba exige, en primer lugar poner de relieve su naturaleza; en efecto, como prueba se designa a veces un cierto instrumento (cuando se dice el documento es una prueba) o un cierto resultado positivo (cuando se dice que el actor ha probado sus alegaciones), pero ninguno de estos conceptos basta para fundamentar una teoría general de la prueba, cuya naturaleza es la de ser una actividad, que habrá que definir, como ocurre con toda actividad procesal, atendiendo a la función que dentro del proceso realiza. El centro de gravedad de nuestro estudio está en esta naturaleza dinámica de la prueba, y sus diversas manifestaciones han de ser examinadas desde el prisma de los actos procesales.

Entendemos como acto de prueba aquel acto procesal cuya función es la de formar el convencimiento del Juzgador sobre la verdad de los fundamentos fácticos de la reclamación económico administrativa interpuesta o de las demás cuestiones de que el Tribunal conozca; o sea que, no solamente aquellos hechos que constituyen el centro fundamental de la reclamación pueden ser objeto de prueba, en cuyo caso tenemos una prueba principal, sino también los que han de servir de fundamento de la resolución judicial cuando el órgano jurisdiccional resuelva sobre cuestiones no planteadas por las partes, en cuyo caso la prueba puede ser principal o accesoria; finalmente, también puede ser preciso formar el convencimiento del órgano jurisdiccional sobre la verdad de hechos que, si no bastan para fundamentar la reclamación, son en definitiva medios para llegar a la prueba que es siempre accesoria.

Ahora bien, decimos que los actos de prueba tienen que formar el convencimiento del Juzgador sobre la verdad de unos hechos; pero importa mucho determinar si se trata de una verdad formal, que valga tan sólo para el proceso concreto, o de la verdad material; o sea si se trata de que el titular del órgano jurisdiccional se forme una representación de los hechos que puedan o no ser ajena a la realidad, o se trata, por el contrario, que aquél obtenga una representación mental de los hechos tal cual

ocurrieron. La solución de esta cuestión va ligada de modo íntimo a la de la amplitud de los poderes que se concentran al encargado de enjuiciar y fallar; si el proceso se deja en su marcha y en la aportación de los datos al arbitrio de la parte o partes, es evidente que difícilmente podrá el juzgador llegar a una verdad material sobre los hechos; por el contrario, cuando, como ocurre en el proceso penal, el principio inquisitivo domina por encima del dispositivo, la consecuencia es la de que el juzgador podrá penetrar en la realidad histórica de los hechos y reconstruirlos, aun cuando las partes, por acuerdo tácito o expreso, intenten ocultarlos o desfigurarlos.

En la doctrina procesal moderna se lucha denodadamente contra esta verdad formal que surge de un proceso, y contra la cual no tiene el Juez más arma que la tardía y muchas veces ineficaz de acordar la práctica de diligencias para mejor proveer. En el proceso tributario de declaración, por el contrario, formado lejos de la ciencia procesal y no influido, por tanto, por el respeto excesivo a los derechos de las partes, los titulares del órgano jurisdiccional no se ven atados a la verdad formal que surge del proceso, sino que pueden descubrir y averiguar la verdad histórica y real de los hechos.

Rige, pues, en toda su amplitud el principio inquisitivo u oficioso, ya que si bien se respeta el derecho de las partes a proponer lo que crean conducente a las defensa de sus intereses jurídicos, y se les grava incluso con la carga de la prueba, se pone a continuación, que esto ocurrirá sin perjuicio de que el Tribunal pueda acordar de oficio lo que juzgue pertinente.

En cumplimiento de este precepto pueden, pues, los titulares del órgano jurisdiccional averiguar por su propia iniciativa la verdad material de los hechos, antes de resolver sobre la cuestión planeada por las partes, aun cuando los hechos no hayan sido narrados por éstas acertadamente o no hayan conseguido probar su derecho de modo satisfactorio.

La solución procesal dada a este punto nos parece a todas luces acertada y forma parte de esta gran cantidad de preceptos reglamentarios, tuitivos para el reclamante y su derecho. Pero, como antes indicábamos, el establecimiento del principio oficioso no responde a criterios científicos procesales, y ello ha sido causa de que el legislador, atendiendo sobre todo a las reminiscencias administrativas por nosotros tan

repetidamente censuradas, se excediera y otorgara facultades al titular del órgano para revisar incluso aquellas cuestiones que ofrezca el proceso, aun cuando no hayan sido planteadas por las partes. La otorgación de esta facultad revisora, otorgada separadamente por la norma procesal, no debe confundirse con el principio oficioso y no sólo conculca los derechos de las partes, sino que constituye muchas veces una desconfianza para los propios funcionarios públicos y un grave trastorno para la economía procesal.

En el proceso administrativo, rige el principio oficioso por una loable extensión de las diligencias para mejor proveer, pero podrán practicarse en cualquier momento, pero en él no es tan necesario como en el proceso tributario de declaración interno de la vigencia del principio oficioso. En aquél, a la prueba ofrecida por una parte, la privada, puede oponerse la ofrecida por otra parte, la pública Administración o viceversa; en éste, si el reclamante es único, el particular, el Tribunal, como tutor de los intereses de la parte latente, es quien debe oponer la contraprueba necesaria para la defensa de los derechos del acreedor público; y si se trata de un reclamante público, viene obligado el Tribunal a velar por sus intereses del particular ausente, y llegar al descubrimiento de la verdad para garantizar la recta de aplicación de la norma jurídica objetiva.

Esta característica de nuestro proceso es causa de una peculiar aplicación de procedimiento empleando en los diversos actos de prueba, al que luego hemos de referirnos.

4.2 CLASIFICACIÓN DE LAS PRUEBAS

Diversas son las clasificaciones que de la prueba pueden hacerse, a pesar de lo cual nos hemos de referir aquí tan sólo a una, que en el proceso tributario de declaración adquiere singular relieve.

Nos referimos a la distinción entre prueba plena y prueba semiplena. Por prueba plena entendemos aquélla cuya función es la de convencer plenamente al juzgador sobre

la verdad de un hecho relevante para el proceso; *semiplena*, aquélla que tiende a conseguir la creencia del Juez en la probabilidad de la verdad del hecho²².

En la mayor parte de los procesos, la prueba plena difícilmente se produce, ya que ni siquiera los documentos auténticos se admiten como tales medios de prueba. En cambio, en el proceso tributario, la norma reguladora de cada impuesto establece medios de prueba plena para determinados hechos, o sea, que su utilización consigue, si la función se realiza plenamente, convencer totalmente al Juez de la verdad del hecho, y no porque se utilice la prueba tasada, ya que se admiten además, toda clase de medios de prueba, sino porque dadas las circunstancias que rodean el caso, aquella prueba basta para que el juzgador quede plenamente convencido.

Esta prueba plena linda a veces con las presunciones, ya que en ciertos casos podría creerse que en realidad nos hallamos en presencia de una presunción *juris et de jure*; sin embargo, la diferencia es notoria, ya que esta presunción supone la prueba de otro hecho, mientras que la prueba plena supone la utilización de un medio de prueba determinado que produce la plena convicción del Juez.

Entre los ejemplos más típicos de prueba plena, queremos consignar tan sólo el que se produce en la declaración patrimonial, a la que estamos sujetos los contribuyentes ecuatorianos²³, en virtud de que dicha declaración debe ser presentada

²² Código Tributario Art. 270.- “Valoración de las pruebas.- A falta de *prueba plena*, el tribunal decidirá por la *semiplena*, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentare extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.”

“Cuando lo considere necesario o lo soliciten las partes, el tribunal ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada.”

“En caso de incumplimiento de esta orden, el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores.”

²³ Ley que regula las Declaraciones Patrimoniales Juramentadas, Ley # 4, registro oficial 83, publicado el 16 de Mayo del 2006: Arts.

bajo juramento del declarante, caso en el que le basta al juez apreciar la existencia del hecho, siempre que no consiga el interesado probar lo contrario por otros medios.

4.3 ETAPAS DE LA PRUEBA PROCESAL

Atendiendo a las diversas fases de los actos de prueba, debemos distinguir también los distintos sujetos que aparecen como titulares de los actos en general.

4.3.1 De la Producción de la Prueba

Entendemos como producción de la prueba la fase del acto de prueba consistente en la proposición, admisión y práctica del medio de prueba. En cada una de estas subfases son diversos los sujetos en que pueden intervenir.

4.3.2 Proposición de la Prueba

En el proceso tributario de declaración interna, las pruebas pueden ser propuestas por las partes junto con la demanda²⁴ o en la etapa probatoria^{25/26}, o bien acordada su producción de oficio por los titulares del órgano.

Corresponde en principio a las partes la proposición de las pruebas que consideren conducentes a la defensa de su derecho, y como medio de reforzar las alegaciones hechas en apoyo de la reclamación formulada. La posibilidad de que exista en el

²⁴ Código Tributario **261**.- Oportunidad de la presentación.- Las pruebas pueden presentarse junto con la demanda o escrito inicial de que se trate, o dentro del período probatorio que se conceda para el efecto.

²⁵ Código Tributario **Art. 129**.- Plazo de prueba.- Se concederá plazo probatorio cuando lo solicite el reclamante o interesado o sea necesario para el esclarecimiento de los hechos materia del reclamo. Será fijado de acuerdo a la importancia o complejidad de esos hechos, pero en ningún caso excederá de treinta días.

²⁶ Código Tributario **Art. 257**.- Término probatorio.- Calificada la contestación de la demanda y siempre que haya hechos que justificar, el Ministro de Sustanciación, de oficio o a petición de parte, concederá el plazo común de diez días para la prueba.

proceso una sola parte reclamante determina la proposición de prueba unilateral sin perjuicio de las que se puedan producir de oficio.

La facultad que tienen concedida las partes de proponer las pruebas que consideren pertinentes a la defensa de sus intereses, viene reconocida por la norma al permitir que los reclamantes lleven a cabo la formulación del escrito de alegaciones y de proposición de prueba.

Pero no hay que olvidar que, aparte de la posible existencia de más de una parte reclamante, el Tribunal representa al Estado como parte latente, en caso de que no figure expresamente la intervención del Estado en la Administración Tributaria, a través del Servicio de Rentas Internas (SRI), lo que justifica la posibilidad de que el Tribunal acuerde de oficio la práctica de las pruebas que juzgue pertinentes. Puede también el órgano jurisdiccional acordar la práctica de pruebas como diligencias para mejor proveer.

4.3.3 Admisión de la Prueba

El sujeto de la admisión de las pruebas varía según la naturaleza de los medios de prueba²⁷.

²⁷ **Código Tributario Art. 260.-** “Pruebas Admisibles.- Son admisibles todos los medios de pruebas determinados en la Ley, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.

Los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición del tribunal, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán confesión.

La prueba testimonial se admitirá sólo en forma supletoria, cuando por la naturaleza del asunto no pueda acreditarse de otro modo hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria, o en la resolución de la controversia.

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

Código Civil Art. 1715.- “Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega a ellas o estas.

Las pruebas consisten en instrumentos públicos o privados, testigos, presunciones, confesión de parte, juramento deferido, inspección personal del juez y dictamen de peritos o interpretes.”

Al tratarse de actos de resolución, es impropio el que sean estos sujetos unipersonales los que admitan o denieguen la práctica de una prueba, cuando la naturaleza de la resolución que debe recaer no es la de una providencia de mera tramitación, sino la de una resolución motivada. A pesar de ello, se subsana esta deficiencia legal mediante la posibilidad de recurrir ante el respectivo Tribunal contra los acuerdos denegatorios de la admisión de pruebas propuestas por los interesados.

La admisión o denegación de una determinada prueba es potestativa del Tribunal, pero la falta de resolución sobre la admisión o denegación de una prueba propuesta por la parte, se ha considerado como vicio de nulidad, que convierte en anulables todos los actos procesales, en primera o segunda instancia.

Cuando el acuerdo de la práctica de prueba haya sido adoptada de oficio, no se producirá, como es lógico, la fase de admisión, ya que al particular no se le concede medio alguno para impugnar el acuerdo de práctica de pruebas, y sí sólo el denegatorio de las que él haya solicitado.

4.3.4 Práctica de la Prueba

De acuerdo a los principios que rigen en materia probatoria, tanto el juez como los funcionarios responsables de la recepción de las pruebas podrán delegar a uno de sus subalternos o en el Juez de Primera Instancia del lugar correspondiente, la práctica de las diligencias probatorias que considere necesarias²⁸.

En virtud de estos mismos principios de integración, hemos de concluir que deberán concurrir a la práctica de las pruebas, aun de aquellas que el órgano acuerde de oficio²⁹, los reclamantes o sus representantes legales, dado que dispone la norma que

²⁸ **Código De Procedimiento Civil.- Art 316.-** Serán válidas las diligencias de prueba que, durante la suspensión del término, se hubieren practicado por otro juez, en virtud de comisión o deprecatorio.

²⁹ **Código De Procedimiento Civil.- Art 118.-** Los jueces pueden ordenar de oficio las pruebas que juzgen necesarias para el esclarecimiento de la verdad, en cualquier estado de la causa, antes de la sentencia. Exceptúase la prueba de testigos, que no puede ordenarse de oficio; pero sí podrá el juez repreguntar o pedir explicaciones a los testigos que ya hubiesen declarado legalmente.

toda diligencia de prueba se practicará en audiencia pública³⁰, previa citación de las partes³¹, con veinticuatro horas de anticipación por lo menos, pudiendo recurrir los litigantes y sus defensores, y que, para las pruebas que hayan de practicarse fuera del lugar en que reside el Tribunal, podrán las partes designar a personas que las presencien en su representación.

La intervención de las partes en la práctica de las pruebas deberá limitarse, no obstante, a lo dispuesto por la norma en cada medio de prueba concreto; en caso de que, sin permiso legal y permiso del órgano jurisdiccional, intervinieren las partes sus representantes en la práctica de la prueba, podrá apercibirseles e incluso privarles de su derecho de audiencia; el efecto dispone la norma que las partes, o sus representantes, que concurran a las diligencias de prueba, se limitarán a presenciarlas, y no les será permitida otra intervención en ellas que las que se expresará en cada clase de prueba. El que falte a esta prescripción será apercibido y podrá ser privado de asistir al acto si insistiere en perturbarlo³².

Finalmente, la naturaleza de ciertos medios de prueba exige una intervención de la parte reclamante, como ocurre en la declaración o confesión, mientras que otros exigen, además, la intervención de terceros, como en el caso de prueba pericial o testifical. En tales casos, son también sujetos de la práctica de la prueba los reclamantes o sus

Esta facultad se ejercerá en todas las instancias antes de sentencia o auto definitivo, sea cual fuere la naturaleza de la causa.

³⁰ Código De Procedimiento Civil.- Art. 120.- Toda prueba es pública, y las partes tienen derecho de concurrir a su actuación.

³¹ Código de Procedimiento Civil.- Art 119.- El juez, dentro del término respectivo, mandará que todas las pruebas presentadas o pedidas en el mismo término, se practiquen previa notificación a la parte contraria.

Para la práctica de la información sumaria o de nudo hecho, en los casos del número 4 del Art. 64, no es necesaria citación previa

³² **Código de Procedimiento Civil Art. 235.-** “Mientras declare un testigo, nadie podrá interrumpirle ni hacerle indicaciones u observaciones. Corresponde al juez explicarle los conceptos de la interrogación que el testigo no entendiese suficientemente.”

representantes, y los terceros legitimados. Un claro ejemplo es la institución del *amicus curie*.

4.3.5 Duración del Plazo Probatorio

La legislación ecuatoriana no preestablece ni fija cual ha de ser la duración o extensión del plazo probatorio cuando se trate del esclarecimiento de hechos materia del reclamo el procedimiento administrativo. Sin embargo de lo cual prohíbe que bajo ninguna circunstancia exceda de treinta días para reclamos administrativos,³³ y de diez en procesos jurisdiccionales tributarios³⁴.

4.4 DE LA ASUNCIÓN DE LA PRUEBA

La asunción de la prueba, o fase en la que el Juzgador percibe sensorialmente la práctica del medio de prueba, requiere el contacto o presencia material del sujeto con el acto realizado. Por ello sólo pueden ser sujetos de esta asunción aquellos que la norma prevé como titulares del órgano sujetos de la práctica de la prueba, o sea aquellos ante quienes ésta ha de realizarse, que son el Servicio de Rentas Internas (SRI) o la Corporación Aduanera Ecuatoriana, según correspondan a la materia del tributo³⁵, en

³³ **Código Tributario Art 129.**-“Plazo de Prueba.- Se considerará plazo probatorio cuando lo solicite el reclamante o interesado o sea necesario para el esclarecimiento materia de los hechos materia del reclamo. Será fijado de acuerdo a la importancia o complejidad de esos hechos, pero en ningún caso excederá de treinta días.”

³⁴ **Código Tributario.- Art. 257.**- Término probatorio.- Calificada la contestación de la demanda y siempre que haya hechos que justificar, el Ministro de Sustanciación, de oficio o a petición de parte, concederá el plazo común de diez días para la prueba.

³⁵ **Código Tributario Art. 64.**- “Administración tributaria central.- La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.”

“En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables.

La misma norma se aplicará:

1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;
2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la administración central; y,

representación del Presidente de la República; el Alcalde y el Prefecto en el ámbito de la administración tributaria seccional,³⁶ en materia de reclamación administrativa; y, que lo son los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, en materia Procesal Tributaria³⁷.

3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por ley a las municipalidades”.

³⁶ **Código Tributario.- Art. 65.-** “Administración tributaria seccional.- En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine.”

“A los propios órganos corresponderá la administración tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos.”

³⁷ **Código Tributario.- Art. 220.-** Acciones de impugnación.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos:

1a. De las que formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes;

2a. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos;

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

4a. De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código;

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

6a. De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales;

7a. De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso; y,

8a. De las demás que se establezcan en la ley.

4.5 SUJETOS DE LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA TRIBUTARIA

Sujetos de la valoración son, en todo caso, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en la vía jurisdiccional³⁸; y, el Servicio de Rentas Internas o la Corporación Aduanera Ecuatoriana en cuanto al procedimiento de reclamación administrativa que conozca del reclamo.

³⁸ Código Tributario **Art. 270.-** Valoración de las pruebas.- 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 producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere 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.

Cuando lo considere necesario o lo soliciten las partes, el tribunal ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada.

En caso de incumplimiento de esta orden, el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acredores.

CAPÍTULO V

OBJETO DE LA PRUEBA TRIBUTARIA

Por objeto de la prueba se debe entender 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 de cada proceso, ni a los intereses o pretensiones de las diversas partes, de idéntica aplicación en actividades extraprocerales, sean o no jurídicas, es decir que, como la noción misma de prueba se extiende a todos los campos de la actividad científica e intelectual. Así, constituyen objeto de prueba todos aquellos hechos en los que se fundamenta la reclamación administrativa, de cuya existencia depende la resolución de un punto de importancia para el proceso.

5.1 GENERALIDADES DEL OBJETO DE LA PRUEBA

Del concepto que hemos dado de objeto de la prueba, debemos resaltar, en primer lugar, que está constituido siempre por hechos, tal como hemos venido indicando a lo largo de nuestra exposición. La norma jurídica jamás puede devenir en objeto de prueba, ya que su conocimiento debe de obtenerlo el Juzgador mediante una actividad extraprocera: *da mihi factum, dabo tibi jus*.

Ahora bien, si todos los hechos son susceptibles de prueba, no existe ya unanimidad respecto de si todos habrán de ser objeto de ella en un proceso.

Se ha dicho por un sector de la doctrina que no todos los hechos de un proceso deben o pueden ser objeto de prueba, sino que hay que deducir, en primer lugar, *los hechos negativos*³⁹. Si esta opción puede ser defendida en el ámbito del proceso civil,

³⁹ Código Tributario.- Art 258.- Carga de la prueba.- Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria.

creemos que es inadmisibles tratándose del proceso tributario, ya que tendiendo muchas veces la reclamación del particular a conseguir una declaración negativa, será preciso recurrir frecuentemente a la prueba de los hechos negativos; y si algunos hechos negativos no pueden ser objeto de prueba, no es por imposibilidad física o jurídica, o sea por su carácter de tales, sino por carecer de eficiencia causal en el proceso civil, lo contrario de lo cual ocurre en el proceso tributario, en que aquellos hechos, atendida la peculiar estructura del proceso, tienen una precisa eficacia causal a los fines de la admisión o denegación de la reclamación⁴⁰.

Rechazada esta posición, se plantea con mayor gravedad el problema de si podrán ser objeto de prueba todos los hechos que se relacionan con la reclamación, o sólo aquellos que hayan sido discutidos por las partes. O sea, si influye en el proceso tributario, a los efectos de la prueba, la admisión de determinados hechos por la parte o partes reclamantes.

A este respecto hemos de tener en cuenta la peculiaridad que reviste el Proceso Tributario en cuanto a los *hechos admitidos*⁴¹. En general, se consideran como hechos admitidos, todos aquellos que no son objeto de discusión por las partes en el proceso, o sea, aquellos cuya certeza no es puesta en duda por ninguna de ellas, y respecto de las cuales se muestran de acuerdo; pero esto no excluye la posibilidad de que ninguno de los hechos sea admitido por las partes, o sea que ante el órgano jurisdiccional, el poder de las partes de negar o discutir la certeza y exactitud de los hechos no sufre limitación alguna.

⁴⁰ **Código de Procedimiento Civil Art. 116.-** “Las pruebas deben concretarse al asunto que se litiga y a los hechos sometidos al juicio.”

⁴¹ Código Tributario.- Art. 258.- Carga de la prueba.- Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria.

Por el contrario, en el proceso tributario existen determinados hechos cuya certeza no son objeto de posible discusión por la parte reclamante, ya que fue admitida con anterioridad a la iniciación del proceso y a la práctica del acto administrativo de imposición. En efecto, dispone la norma que las actas autorizadas con la conformidad del contribuyente, en el periodo de declaración de la situación base de imposición, no podrán ser impugnadas por éste.

El problema se plantea, en los términos de si es o no posible practicar prueba alguna sobre hechos admitidos por la parte reclamante antes o en el proceso tributario de declaración interno.

Los hechos en que se basa la reclamación administrativa, y que constituyen una impugnación de los admitidos como ciertos por el Servicio de Rentas Internas (SRI) al practicar el acto administrativo de imposición, pueden ser indudablemente objeto de prueba por la parte reclamante, en virtud del poder que le atribuye la norma, o por el órgano jurisdiccional, en mérito del poder que le está concedido para acordar de oficio las pruebas que juzgue pertinentes. Pero, a diferencia de lo que ocurre en el proceso civil, el órgano jurisdiccional tributario puede investigar también la certeza y exactitud de los hechos admitidos por las partes, y que no han sido discutidos por ellas. O sea que estos hechos admitidos, que en otras ramas del proceso se segregan de la prueba, se consideran posible objeto de ésta en el proceso tributario de declaración interno. La fundamentación de esta doctrina está en la facultad revisora que la norma concede al órgano jurisdiccional tributario para resolver, en cualquier instancia, todas las cuestiones que ofrezca el acto administrativo reclamado, aun cuando no hayan sido planteadas por las partes. Si el órgano jurisdiccional puede resolver estas cuestiones, es evidente que puede investigar la certeza y exactitud de todos los hechos en que se apoye el acto administrativo, para determinar su corrección y procedencia.

Y entendemos que esta facultad no tiene como límite ni siquiera los hechos admitidos por la parte con anterioridad al proceso tributario y al acto de imposición, ya que lo que la norma prohíbe es la impugnación de los hechos admitidos en el acta de fiscalización, y se comprende que esta prohibición puede referirse tan sólo a las partes, pero nunca al órgano jurisdiccional, el cual no tiene como función la de impugnar el acto, sino la de declarar, en su caso, su ilicitud o nulidad.

El acto administrativo practicado por los órganos de gestión, está cubierto por una presunción de legitimidad⁴², tanto en su forma cuanto en su sustancia, o en su proceso de formación. Esta presunción de legitimidad, proviene de la naturaleza pública de los órganos que lo han practicado, es la que justifica la posibilidad de llevar a cabo la ejecución forzosa, en caso de incumplimiento, sin necesidad de una declaración previa por los órganos jurisdiccionales competentes. Y en esta presunción está especialmente interesado el Estado, y, por consiguiente, todos sus órganos, ya que ello le permite realizar una economía en una materia procesal y le facilita la rápida obtención de medios con que subvenir a sus necesidades.

Sin embargo, esta presunción, lógicamente, admite prueba en contrario y esta prueba puede ser examinada precisamente por los órganos jurisdiccionales de declaración; el proceso tributario se convierte, pues, en un proceso de impugnación de aquella presunción de legitimidad, pero sólo en los límites en que el propio interesado juzga posible impugnarla. Si la impugnación se refiere tan sólo a infracciones del texto legal, es evidente que todos los demás aspectos del acto administrativo continúan cubiertos por aquella presunción; pero, por el contrario, la impugnación del contribuyente, en una gran mayoría de casos, se dirige no al aspecto formal o sustancial del acto administrativo, sino a sus presupuestos materiales o facticos, que en cuanto son puestos en tela de juicio por el particular reclamante, o por la Administración, si es parte en el proceso, en cuanto deberán ser objeto de prueba por las mismas partes o por el órgano jurisdiccional^{43/44}.

⁴²**Código Tributario Art. 82.-** Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

⁴³ Código Tributario Art. 258.- Carga de la prueba.- Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria.

⁴⁴ Código Tributario Art. 259.- Presunción de validez.- Se presumen válidos los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnados expresamente en la

Debe necesariamente afirmarse la consecuencia de que los hechos no discutido, o sea no impugnados y, por tanto, admitidos, continúan estando cubiertos por la presunción de legitimidad de que están investidos. Si el acto administrativo es legítimo, verdadero y exacto deben de reputarse sus presupuestos materiales y facticos, y no es posible admitir que el Juzgador, teniendo la obligación de admitir y respaldar la legitimidad del acto, puede disponer, de oficio, la práctica de prueba para demostrar la falsedad o la insuficiencia de aquellos presupuestos materiales o facticos.

Si se cree todavía que esta desdichada facultad revisora pueda deportar algún beneficio a la Administración, téngase en cuenta que la amplitud de los poderes, y la largueza y plenitud de los medios de investigación que poseen los órganos administrativos de gestión en el campo de la práctica de actos impositivos, convierte intuitivamente en inútil y absurda la iniciativa del Juez u órgano jurisdiccional tributario para la investigación de hechos que la misma Administración apreció, y que las partes aceptaron.

5.2 EL PRINCIPIO DE CARGA DE LA PRUEBA Y SU RELACIÓN CON LA PRESUNCIÓN DE LEGITIMIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Posee íntima vinculación con el tema de este capítulo la presunción de legitimidad que gozan los actos administrativos (calidad que revisten tanto la determinación de oficio como la resolución sancionatoria) que el sujeto pasivo busca revocar en los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, pues esa presunción provoca, para algunos, la necesaria e ineludible prueba por parte del recurrente de sus refutaciones,

reclamación administrativa o en la contenciosa ante el tribunal, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria.

Respecto de los impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.

quedando la Administración tributaria liberada de probar cuanto más se ha dicho ya en el acto.

Sobre esta presunción, González García nos dice: «No puede entenderse la presunción de legalidad del acto administrativo por fuera o al margen de la vigencia en un determinado ordenamiento del principio de legalidad administrativa. De suerte que la presunción de legalidad del acto administrativo cobra pleno sentido en el supuesto de que la administración tributaria actúe de forma habitual dentro de la legalidad. Solo en tal supuesto cabe otorgar a la administración semejante prerrogativa, sin contar con la pertinente declaración judicial». Y así, «...la presunción de legalidad del obrar administrativo se resuelve ante cada acto administrativo tributario concreto en una cuestión de pura técnica jurídica, consistente en determinar cuáles actos son legalmente válidos y cuáles no. De suerte que, siendo en el ámbito del derecho público la regla general la anulabilidad de los aspectos administrativos que incurran en infracción del ordenamiento jurídico, parece coherente atribuir a la administración el beneficio de una presunción que responde al normal desenvolvimiento de sus actuaciones, a la vez que no desampara al contribuyente, puesto que la administración tendrá que probar el hecho base de la presunción y el contribuyente podrá destruir el hecho presumido suministrando la aportación de la oportuna prueba en contrario»⁴⁵.

No obstante, el autor español sostiene que dicha prerrogativa, si bien desenvuelve toda su eficacia en el ámbito administrativo, no puede extenderse al ámbito contencioso, donde rige con plenitud el principio de igualdad de trato de las partes y, en consecuencia, a ambas partes se aplica por igual la máxima de que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Corti plantea la particular característica que reviste la relación fisco-contribuyente, lo cual lo lleva a dilucidar si es a la propia Administración tributaria a quien incumbe probar los hechos constitutivos de su pretensión, o si, por el contrario,

⁴⁵ González García, E.: «Los recursos administrativos y judiciales», publicado en Tratado de Derecho Tributario -dirigido por Andrea Amatucci, Tomo Segundo-, Temis, Bogotá, 2001, p. 644 y ss..

existiendo a su favor una presunción de legitimidad, es el contribuyente a quien le compete refutarla con base en argumentos y fundamentos que le sean propios.

Sentado el problema, hay autores que opinan que «en tanto la fase contenciosa constituye un estadio procesal liquidatorio, el acto administrativo no se encuentra asistido por una presunción de legitimidad que el contribuyente debe destruir “ya que precisamente el conjunto de actos que desembocan en una resolución del Tribunal tiende propiamente a la determinación de la pretensión definitiva de la Hacienda”»⁴⁶.

Buitrago y Calvo citan la prestigiosa opinión de Fenech, quien en su obra *Derecho Procesal Tributario* sostiene que la presunción de legitimidad del acto apelado “a la que ya nos hemos referido antes” es por completo ajena al proceso, pues no supone cambio alguno del objeto de la prueba que en él se practique. De lo expuesto, los primeros autores concluyen que la prueba del reclamante deberá dirigirse a probar la existencia de unos hechos alegados, positivos o negativos, y si éstos suponen un argumento contrario al que sirvió de base al acto administrativo, no es en virtud de una presunción de legitimidad que haya alterado el objeto de la prueba, que sería el mismo aun cuando se exigiera a la administración una prueba de sus derechos por no admitir aquella presunción⁴⁷.

Hutchinson reconoce las dificultades que existen a la hora de discernir el tema de la carga de la prueba y la presunción de legitimidad de que gozan los actos administrativos. Advierte, en este punto, la necesidad de un principio general comprensible de todos los supuestos, dada la falta o imposibilidad de soluciones concretas. Afirma que, como regla, la prueba está a cargo del pretensor. Pero no del pretensor de la obligación final, sino de quien pretenda el reconocimiento del hecho determinado que invoca para que sea después fundamento del acto que se dicte. No obstante dicha conclusión sobre el sujeto en quien recae la carga de probar el aspecto

⁴⁶ Corti, A. H. M., Blanco, B., Buitrago, I. J., Calvo, R. A., Tesón M. A.: *Procedimiento Fiscal* (Ley 11.683 y complementarias) Análisis integral, Tesis, Buenos Aires, 1987, p. 454.

⁴⁷ Buitrago, I. J., Calvo, R. A.: «La prueba en el Tribunal Fiscal», publicado en *Derecho Fiscal*, XLII, Enero a Junio de 1987, Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C., Buenos Aires.

fáctico del procedimiento, reconoce las dificultades que se presentan en lo concerniente a la carga de la prueba en materia de revisión de actos, sobre todo por la presunción de legitimidad de los actos administrativos. «En esos casos la carga de la prueba incumbe totalmente al interesado que lo ataca. Lo cierto es que antes de sancionar un acto administrativo, se reúnen muchos antecedentes que los particulares necesitarán contradecir, y para eso asumen la carga de la prueba; ella es obligación de quien afirma y ataca el acto administrativo»⁴⁸.

Díaz Sieiro también le resta idoneidad a la presunción de legitimidad del acto administrativo para provocar el desplazamiento de la carga de la prueba hacia el actor. Cita, para reforzar su criterio, a González Pérez, quien afirma que «no puede admitirse que, por el hecho de que la Administración Pública haya dictado un acto administrativo, por arbitraria que haya sido su actuación, el órgano jurisdiccional haya de dar por cierto cuanto en él se contiene en cuanto el demandado no haya podido probar lo contrario en el proceso». Asimismo, los autores afirman que la Administración debe probar en sede administrativa aquellos hechos que constituyen la causa del acto administrativo y, si del acto administrativo no surge que los mismos hayan sido probados, al administrado le bastará con impugnar el acto administrativo sin necesidad de probar que dichos hechos no han sido probados por la Administración, prueba que resultaría, en muchos casos - por tratarse de hechos negativos- virtualmente imposible⁴⁹.

Sobre la relación existente entre la presunción de legitimidad de los actos administrativos y el principio de carga de la prueba, si dicha presunción opera desplazando el peso de la actividad probatoria hacia el administrado o resulta irrelevante a los fines de precisar la distribución de la prueba en el proceso, el autor Germán Ruetti es de la opinión que la presunción de legitimidad no altera el principio de carga de la prueba, pues la primera sólo obliga al sujeto pasivo a ser él quien deba impugnar el acto, pero no tiene efectos sobre la forma de distribución de la prueba. Por ende, la regla de distribución opera del modo en que se la entiende dogmáticamente, y así, el

⁴⁸ Hutchinson, T.: Ley Nacional de Procedimientos Administrativos -tomo 2-, Astrea, Buenos Aires.

⁴⁹ Díaz Sieiro, H., Veljanovich, R., Bergroth, L: Procedimiento Tributario, Macchi, Buenos Aires, 1997.

contribuyente, como sujeto recurrente ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, deberá siempre probar el defecto del acto con el que pretende sustentar su pretensión revocatoria o anulatoria; salvo que alegue que el acto determinado no ha sido probado por la administración, o bien que las presunciones utilizadas por el Servicio de Rentas Internas (SRI) para determinar materia imponible sobre base incierta, o para presumir el dolo del sujeto infractor, no se apoyan en los hechos conocidos de los cuales la ley permite inferir la hipótesis presuncional “pues en este supuesto no opera la inversión de la carga probatoria dado que el fisco no prueba la ocurrencia de los hechos conocidos y previstos en la ley”.

5.2.1 ¿DEBE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PROBAR ANTE LOS TRIBUNALES CONTENCIOSO TRIBUTARIOS LOS ACTOS O RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS QUE LE SON IMPUGNADOS POR LOS CONTRIBUYENTES?

Llegado a este punto del trabajo, resulta necesario analizar del problema de que si la Administración tributaria confrontada a un proceso tributario promovido por el contribuyente, que impugne el contenido de un acto de determinación administrativo tributario, y debe permanecer invariable en lo que a la prueba se refiere, o si debe y puede reforzar o complementar el acto apelado, con el ofrecimiento y producción de prueba novedosa.

Para ello, se puede partir del interesante análisis efectuado por Perezagua Clamagirand sobre la producción de la liquidación tributaria a través de las distintas subfases del procedimiento de gestión. «La Administración goza de una serie de prerrogativas en punto al descubrimiento del hecho imponible, tiene por otro lado a su servicio, un Cuerpo Técnico de Inspección de Tributos especializado en la búsqueda de elementos -pruebas en definitiva- que tipifican el hecho imponible y finalmente hubo siempre al alcance del contribuyente una subfase de reclamaciones ante los propios órganos administrativos en la que pudo probar lo conveniente a su derecho. De ahí que cuando la liquidación de la Administración financiera es firme (firme administrativamente), puede decirse que la Administración buscó todos los antecedentes, datos y elementos suficientes para practicarla, y que ya no tiene a su alcance ninguna otra “prueba” porque en principio no debe existir. Esto engendra una

consecuencia legal muy importante, y es que si siempre el actuar de la Administración está presidido por la presunción de legitimidad y legalidad, ahora parece que esa presunción cobra nueva fuerza y es más “aplicable, más palpable, más reforzada”, dado que nunca la Administración tiene interés en producir liquidaciones injustas. Pues bien, si parece evidente que en el momento de la liquidación, los órganos administrativos han buscado todos los antecedentes a su alcance determinativos del hecho imponible, debe presumirse que ellos representan el máximo esfuerzo probatorio que la Administración ha estado en condiciones de efectuar. De ahí que parece anómalo - lo cual no excluye su posibilidad - que un Juez de un órgano jurisdiccional tributario, conociendo esta presunción de legalidad solicite y requiera de la Administración contendiente, que pruebe sus razones de liquidación»⁵⁰.

En el proceso tributario, iniciado por el contribuyente en su calidad de actor o recurrente, el citado autor español asevera que «la carga de la prueba se vuelve a desplazar hacia el contribuyente reclamante, y ello en virtud de que si él no pudo probar más en la fase administrativa de recurso ante la Administración y ésta cuando liquida agota las posibilidades probatorias, quiere decirse que han aparecido hechos o que ya existían ocultos o que únicamente conoce el contribuyente reclamante, y en este sentido, son hechos del contribuyente, hechos que sólo a él corresponde probar. Porque de no admitir esto, llegaríamos al absurdo de pensar que la Administración no buscó más pruebas para efectuar su liquidación, porque quería reservarse para la fase jurisdiccional, mantener esta tesis, sería tanto como decir que la Administración fiscal sufre una enfermedad psicológica de pleitear»⁵¹.

No obstante, el mismo autor relativiza, en cierto sentido, lo categórico de su tesis. «No quiere decir en sí que la Administración no debe probar nunca en el proceso tributario, ello mantenido a ultranza, podría atentar los principios jurídicos más esenciales de cualquier ordenamiento. Lo que ocurre es que como antes veíamos la

⁵⁰ Perezagua Clamagirand, L.: La prueba en el Derecho Tributario; Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, p. 181.

⁵¹ Perezagua Clamagirand, L.: ob. cit., p. 181.

Administración ha agotado en la fase de gestión todas las pruebas que poseía para llegar a la liquidación tributaria. Pruebas que, como acertadamente dice Pugliese, se han desarrollado en una fase extraprocesal, y que unidas al hecho de gozar la Administración de la presunción de legitimidad en su actuación, hacen que la carga se desplace procesalmente al contribuyente. Sin embargo, si el contribuyente apoya, con las probanzas que presenta en el juicio procesal tributario, su reclamación precisamente en la ilegitimidad o ilegalidad (según los casos) de la actuación de la Administración, la presunción de que gozaba aquélla, puede desaparecer y el Juez tributario proveer que la Administración demuestre que actuó legalmente. En este sentido y siempre teniendo en cuenta la excepcionalidad de la situación, puede hablarse de una prueba de la Administración»⁵².

En suma, no desconoce que en el proceso tributario resulta aplicable el principio de carga de la prueba, sino todo lo contrario, la cuestión pasa por otro lado y consiste en entender a ese principio como no dividido o repartido entre la Administración y el contribuyente reclamante, sino que la carga de probar incumbe casi con exclusividad a éste último, salvo supuestos de excepción, como el ejemplificado por el reconocido autor en el párrafo anterior.

La tesis de Perezagua Clamagirand ha sido sometida a duras críticas a cargo de Fenech, quien sostiene que no basta que la Administración haya llevado a cabo la prueba en la fase administrativa, ya que, aparte de ser perfectamente posible que el órgano crea pertinente la práctica de prueba complementaria, no hay que olvidar la fundamental importancia de la valoración de los actos de prueba practicadas, esto es, reproducida la misma ante el órgano jurisdiccional, sin que lo hayan solicitado las partes, la valoración que de ella haga el Juez puede conducir a un resultado netamente distinto al primigenio.

Díaz Sieiro sostiene, en la doctrina Argentina, la plena posibilidad de que el Fisco Nacional ofrezca y pruebe en el seno del proceso tributario la corrección y legalidad de sus actos administrativos. El prestigioso tributarista reafirma el principio de carga de la

⁵² Perezagua Clamagirand, L.: ob. cit., p. 182.

prueba con arreglo al cual el contribuyente que impugna una determinación de oficio dictada por el organismo recaudador debe probar aquellos hechos en los que pretende hacer valer su pretensión, sin que exista inversión de la carga de la prueba alguna en virtud de la presunción de legitimidad del acto administrativo. Y seguidamente, analiza la actividad probatoria del Fisco:

«Establecida esta premisa básica, habrá que concluir, que si bien no existió carga de la prueba a cargo de la administración en sede administrativa, ya que, insisto, no hubo propiamente actividad probatoria, sí existe carga de la prueba en el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, y a la Administración le tocará demostrar aquellos hechos en los cuales pretende fundar su determinación de oficio cuando el contribuyente ha impugnado el acto administrativo determinativo del tributo. Y, por lo tanto, volviendo a la hipótesis analizada previamente, en aquel supuesto en el que la verificación haya llegado a un ajuste fiscal, sin haber comprobado los hechos en los cuales se basa el criterio del organismo recaudador, éste podrá, en el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ofrecer todos los medios de prueba que la ley le autoriza, corriendo la administración el riesgo de obtener un resultado desfavorable en el pleito si no consigue convencer al tribunal sobre los hechos que justificaron el dictado del acto administrativo impugnado». Y con lógica concluye: «En cambio, sostener que la administración realiza una verdadera actividad probatoria en sede administrativa, asumiendo por ende el riesgo de no poder dictar el acto administrativo de oficio si no logra acreditar adecuadamente los hechos que justifican el ajuste impositivo, llevaría necesariamente a negarle la posibilidad al fisco nacional, en la mayoría de los casos, de ofrecer prueba en el transcurso del proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ya que no habría razón para permitirle probar, luego de dictado el acto administrativo, lo que supuestamente ya debería haber probado en sede administrativa. Y, como es sabido, en la legislación vigente, se le permite a la Dirección General Impositiva ofrecer, en el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, todos los medios de prueba de los que intente valerse para defender la legalidad de la determinación de oficio dictada, pudiendo en dicha instancia,

según mi opinión, probar aquellos hechos enunciados en el acto administrativo pero que no fueron comprobados de manera adecuada durante la verificación fiscal»⁵³

Habiendo repasado la doctrina sobre la cuestión, debo exponer mis ideas acerca de si en la instancia jurisdiccional abierta por apelación del contribuyente, el Fisco puede reforzar el acto de determinación y sanción cuestionado, a través del ofrecimiento y producción de prueba que no haya sido utilizada por la instancia administrativa. Para ello, tengo que partir de ciertas premisas, que son las siguientes:

En primer término, durante la sustanciación del procedimiento de inspección - como fase previa al procedimiento determinativo tendiente a obtener un acto de la autoridad administrativa que determine correctamente la materia imponible del sujeto pasivo de la obligación tributaria- el ente impositor goza de una serie de potestades orientadas al descubrimiento del hecho imponible y su verdadera dimensión. En esta instancia ejerce, como ya he sostenido, una clara actividad probatoria que en nada se diferencia – desde el punto de vista de la actividad, claro está– con la actividad que cualquier sujeto desarrolla para obtener, dentro de un procedimiento o proceso, la confirmación de sus pretensiones.

Tiene entonces a su disposición elementos de prueba -ya sea recabados en forma propia o bien mediante los requerimientos que al contribuyente está facultada para hacerle- que reunidos en un expediente o actuación van a servir de sustento fáctico para provocar la convicción del órgano sobre la procedencia o no de una determinación o sobre la aplicación o no de una sanción. Iniciado el procedimiento de determinación de oficio, y en su caso, el sumario, el juez administrativo cuenta con todos los elementos probatorios que han sido recolectados por la propia administración fiscal a través de sus funcionarios, en la fase antedicha, restando oír al contribuyente en todo aquello que formule a fin de defender y hacer valer sus derechos.

⁵³ Díaz Sieiro, H.: «Algunas consideraciones sobre la prueba en el proceso tributario», en Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Tributaria -Director Daniel Malvestiti-, Año I, Número 2, Ad Hoc, Buenos Aires, 1999, p. 181 y ss..

Así, cuando finalmente dicte el acto de determinación y/o imponga una sanción, se puede decir que el Fisco buscó, para ello, todos los antecedentes, datos y elementos suficientes para decidir de la manera en que lo hizo. Por ende, ya no tiene a su alcance ninguna otra prueba que necesite para sostener sus actos porque, en principio, ésta no debería existir, tal como acertadamente manifiesta Perezagua Clamagirand.

Por otro lado, ofrecer ante el Tribunal Fiscal los mismos elementos de prueba de los que se valió para determinar de oficio no sólo resulta inútil -dado que en todos los casos acompaña al proceso los antecedentes administrativos del acto apelado- sino que evidenciaría una suerte de negligencia en la valoración que haya efectuado previamente el organismo recaudador al emitir la resolución determinativa y/o sancionatoria, buscando así «subsana» su deficiencia durante la actividad probatoria de la inspección, requiriendo del Tribunal nueva y precisa valoración de los hechos, lo que no podría hacer ya que es el contribuyente quien controvierte el acto tal como le fuera conocido.

Por lo tanto, el Fisco Nacional, como sujeto demandado en el proceso tributario promovido ante el Tribunal Fiscal por el sujeto pasivo de la obligación (o sujeto activo de la infracción) no puede probar más allá de todo aquello que utilizó para dictar el acto administrativo cuestionado -sin perjuicio del control que sobre la producción de las pruebas en el seno del tribunal pueda ejercer- pues lo que no haya probado en la instancia administrativa provocó la caducidad de dicha potestad en una etapa jurisdiccional posterior.

Por último, cabe sostener que lo afirmado precedentemente no se halla en pugna con el carácter parcial que en muchos casos reviste el acto determinativo, ya que en este supuesto, relacionado con los efectos que el acto produce, la ulterior modificación, amén de ser realizada en una nueva fase inspectora, sólo subsiste para los aspectos fácticos no considerados en la determinación anterior.

5.3 FASES EVOLUTIVAS DEL PROCESO TRIBUTARIO

- El proceso tributario se inicia con motivo de la disconformidad que plantea el sujeto pasivo de la obligación tributaria respecto del acto determinativo de tributos y el acto sancionatorio dictado por el órgano de administración fiscal. Dicho acto administrativo constituye la última pieza del procedimiento de determinación de oficio, cuyo ámbito es exclusivamente administrativo y debe, entonces, ser distinguida de la etapa jurisdiccional posterior.
- La distinción entre ambas fases, la procedimental administrativa y la procesal jurisdiccional, no importa suponer la falta de controversia en la primera y la ineludible litigiosidad en la segunda, respecto de las pretensiones sostenidas por las partes de la relación jurídica tributaria, sino que la diferencia entre ellas se encuentra en la dilucidación de la controversia ante un órgano que ejerza actividad jurisdiccional (situado por encima de las partes de la relación jurídica procesal). De esta manera, la naturaleza del proceso se mantiene incólume tanto si el conflicto se desarrolla ante un órgano judicial o si se sustancia ante un órgano jurisdiccional, imparcial e independiente de la autoridad de fiscalización y percepción de tributos, pero dentro de la esfera administrativa.
- El acto determinativo de tributos no posee, a mi criterio, naturaleza jurisdiccional. La determinación de la obligación tributaria constituye un procedimiento en el cual la Administración, en ejercicio de sus potestades verificadoras y fiscalizadoras, dicta un acto puramente administrativo, pues siendo la fase previa de comprobación y determinación una etapa de índole administrativa, excluida de toda actividad jurisdiccional, lógico es suponer que el acto que pone fin a dicha fase tiene la misma naturaleza. La autoridad administrativa con competencia en la fase determinativa se halla ubicada en una posición de parcialidad evidente, por lo que no puede

hablarse de una función destinada a dirimir una contienda entre partes, caracterizante de la función jurisdiccional.

- Dentro del procedimiento de determinación de oficio y sumarial, la autoridad tributaria debe conducirse con el propósito de determinar, lo más exactamente posible, el estado de cosas relevante para la correcta verificación de la materia imponible; para lo cual goza de amplia facultad indagatoria de la verdad material de las cosas y siempre por cualquier medio que le parezca oportuno buscará dicha verdad, negando por otra parte todos aquellos medios de prueba que considere superfluos o inadecuados.
- En la etapa de comprobación, primero, y determinación, segundo, la Administración cuenta con todos los medios para determinar la medida de la obligación tributaria del contribuyente y juzgar adecuadamente, y conforme a derecho, la conducta fiscal del mismo. Se forma así un expediente administrativo donde se reúnen todos los elementos probatorios que la autoridad administrativa tendrá a su disposición para que, previa audiencia y descargo del contribuyente, pueda emitir un acto administrativo que se dice firme en lo que respecta a la Administración, pero que el sujeto pasivo puede cuestionar en un ámbito jurisdiccional especializado en la materia.
- El contribuyente tiene a su alcance la vía recursiva ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo –como opción que excluye la revisión del acto mediante recurso de reconsideración ante el Superior jerárquico – para cuestionar los actos administrativos determinativos y sancionatorios, lo que no es sino la posibilidad de que un órgano de carácter jurisdiccional se expida respecto de la pretensión del sujeto pasivo, que asume la calidad de actor en dicho proceso. Busca con ello obtener una declaración jurisdiccional tendiente a enervar los efectos jurídicos del acto, y asimismo, atacar el contenido y/o formación del

mismo, lo que provocará, en tanto pruebe su pretensión, una sentencia del Tribunal, ya sea revocando o reformando el acto apelado, por no existir obligación tributaria alguna o por ser el monto de la prestación pecuniaria inferior al establecido; o bien anulando el acto viciado de nulidad, por la carencia de algunos de los presupuestos reputados esenciales en la formación de la voluntad administrativa o porque el sujeto pasivo vio vulneradas las reglas que informan el debido proceso adjetivo y la garantía constitucional de la defensa en juicio.

- En el proceso contencioso tributario, al sujeto pasivo de la obligación tributaria le incumbe, por su calidad de recurrente o actor en el proceso, la carga de la prueba. Trátese de su disconformidad respecto de los elementos de prueba que la Administración obtuvo durante el procedimiento determinativo y sumarial, que luego utilizó para el dictado del acto apelado, como también deberá probar en aquellos casos en los cuales el órgano de administración de los tributos se valió de presunciones legalmente establecidas, pues es simple concluir que en estos supuestos se produce una inversión de la carga probatoria, colocando al sujeto pasivo en posición de asumir dicha carga. Ello no importa en modo alguno sostener que el Fisco no debía probar nada cuando invocó la presunción legal, sino que por el contrario, éste debió, antes del dictado del acto determinativo, probar la existencia del hecho infiriente o bien la subsunción del hecho presunto al supuesto normativo tipificante de la presunción. Esa prueba sólo podrá recabarla durante la etapa de inspección y no durante la fase jurisdiccional, pues en ésta ya perdió oportunidad para probar que en el caso procedía la presunción invocada para finalmente obtener un acto determinativo y sancionatorio; caso contrario, se habrá invertido la carga de la prueba en la etapa administrativa sin sustento válido que así lo justifique, con el consiguiente perjuicio a los derechos del sujeto pasivo.
- En la sustanciación de un proceso tributario ante el órgano jurisdiccional especializado, por vía recursiva promovida por el contribuyente, la carga

de la prueba se desplaza hacia éste último (a diferencia de la instancia exclusivamente administrativa en donde el Fisco debe probar lo que pretende, independientemente de las pruebas que el sujeto pasivo arrime a las actuaciones en la defensa de sus intereses) y el Fisco no puede probar más allá de todo aquello que utilizó para dictar un acto administrativo determinativo o sancionatorio (sin perjuicio del control que sobre su la producción de prueba pueda ejercer), pues lo que no haya probado en la instancia administrativa provocó la caducidad de dicha potestad en una etapa jurisdiccional posterior.

CAPITULO VI

HECHOS NOTORIOS

Otro de los problemas que se plantea en materia del objeto de la prueba es el de consideración de los *hechos notorios*.

La definición de hecho notorio, puede intentarse desde dos puntos de vista diversos, el sustancial y el formal. Una definición formal tendrá en cuenta los efectos procesales del hecho y el tratamiento que debe darse a éste en el proceso, y desde este punto de vista no encierra la definición tautológica alguna. A este respecto podemos decir que es hecho notorio aquel exento de prueba en el proceso. Sin embargo, no puede considerarse esta definición como suficiente, ya que el verdadero problema está en precisar qué es lo que se entiende por hecho notorio en sentido sustancial, o sea, determinar el concepto extraprocesal de hecho notorio. La doctrina ha acertado a perfilar este concepto, afirmando que por notoriedad se entiende aquella cualidad del hecho que le hace ser conocido pública y seguramente, por pertenecer este conocimiento al tipo medio de hombre perteneciente a un círculo social y, por esto, dotado de cierta cultura, cultura que hay que presuponer necesariamente en el Juzgador.

Ahora bien, en relación a este concepto, establece la doctrina la conclusión de que *notaria non eget probatione*, de suerte que, aun sin la práctica de prueba conducente a la demostración de certeza de los hechos notorios, deben éstos ser apreciados por el Juzgador y tenidos en cuenta en el momento de llevar a cabo un enjuiciamiento de la cuestión controvertida. Sería absurdo, en efecto, que estos hechos cuyo conocimiento integra la cultura media del Juzgador tuvieran que ser probados en el transcurso del proceso.

Cuando el hecho es conocido por los titulares del órgano jurisdiccional a causa de su actividad administrativa, o sea que en realidad han sido testigos de él en virtud de su dedicación no jurisdiccional, el hecho debe reputarse de conocimiento privado del Juez y debe ser objeto de prueba. Por el contrario, cuando el hecho de que se trata es conocido por los titulares del órgano en virtud de su función administrativa, pero no por haber sido testigos de él, sino por pertenecer a la esfera de su propia cultura como tales

funcionarios de la Administración, en este caso aquel hecho debe ser reputado como notorio y debe regir para él la máxima de que los hechos notorios no precisan de prueba. La cuestión estriba, pues, en determinar qué hechos son los conocidos de manera accidental, y qué otros han entrado a formar parte del bagaje cultural del funcionario de la Administración.

Finalmente, es preciso determinar si se exceptúa del objeto de la prueba los *hechos imposibles y los inverosímiles*. Respecto de los primeros no cabe negar que los titulares del órgano deban rechazar toda práctica de prueba cuyo objeto sea un hecho imposible, y que en el enjuiciamiento que lleven a cabo de la cuestión controvertida, deban excluir por completo su alegación.

Por el contrario, en cuanto se refiere a los *hechos inverosímiles*, entendiendo por tales aquellos que no son imposibles, sino tan sólo improbables, hay que proceder con suma cautela para decidir si pueden o no ser objeto de prueba. En realidad, y según las conclusiones de la moderna doctrina, la inverosimilitud, que pueda darse con frecuencia en los hechos objeto del proceso tributario, condiciona la intensidad de la prueba, pero no excluye su necesidad. Se ha dicho, por ejemplo, que si se sostiene que un particular ha renunciado, sin causa alguna, onerosa o de beneficencia, a los intereses que le correspondían por préstamo de un capital, o a los dividendos que debía percibir en concepto de socio de Compañía, deberá reputarse el hecho inverosímil, pero que ello no excluye la posibilidad de que se pruebe debidamente. La mayor o menor intensidad de la prueba, en tal caso, influirán, indudablemente, en la valoración que de la prueba realice el Juzgador.

6.1 CAMBIO DE OBJETO

Tiene lugar el cambio de objeto en los actos de prueba cuando la utilización de los medios correspondientes, en lugar de tender a convencer al Juzgador de la exactitud y veracidad de un hecho fundamental de la reclamación, tiende a probar la certeza de otro hecho ligado con el primero, con algún vínculo jurídico o material.

En este caso la prueba se desplaza del *tema probandi* al *tema probandum*, o sea, del hecho que se tiene interés en probar al hecho que efectiva y realmente se prueba. Se trata, pues, de un verdadero cambio de objeto.

Establecemos, pues, como esencial en el cambio de objeto, que los hechos, probados y alegados, estén unidos por un vínculo. Según la naturaleza de este vínculo deberemos distinguir entre presunciones⁵⁴ e indicios, o bien, presunciones *juris* o legales, y presunciones *hominis* o no establecidas por la ley.

La presunción supone un vínculo entre ambos hechos, establecido legalmente, de tal modo que, una vez probado el *tema probatum*, al órgano jurisdiccional no le queda sino tener por cierto el *thema probando*. Esta presunción legal se distingue de las presunciones *hominis* o indicios, en los que la relación es puramente material y debe de establecerla lógicamente el Juez atendiendo a las normas o reglas de la experiencia^{55/56}.

⁵⁴ Código Civil **Art. 32.**- Se llama presunción la consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal.

Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo 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 inadmisile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

⁵⁵ Código Tributario **Art. 82.**- Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

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

⁵⁶ Código Tributario **Art. 259.**- Presunción de validez.- Se presumen válidos los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación administrativa o en la contenciosa ante el tribunal, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria.

Respecto de los impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.

Cabe tan sólo considerar, dentro de las presunciones legales, aquéllas que por la doctrina se han llamado relativas o *juris tantum*, o sea, que admiten prueba en contrario, y aún muchas veces desde el punto de vista de hecho negativo. Las llamadas presunciones legales absolutas, o *juris et de jure*, no constituyen, según creemos, más que una categoría doctrinal situada en las regiones de la entelequia; no dudamos de que la norma da pie a que se construya dicha categoría, cuando afirma que las presunciones establecidas por la Ley pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos que aquélla expresamente lo prohíba⁵⁷.

Sobre lo que deba entenderse por indicios o presunciones *hominis*, cabe acudir a las normas generales, según las cuales para que las presunciones no establecidas por la Ley sean apreciables como medio de prueba^{58/59}, es indispensable que entre el hecho

⁵⁷ Código Tributario **Art. 438**.- Presunción de legitimidad.- Las resoluciones administrativas que establezcan sanciones por infracciones tributarias, gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Una vez ejecutoriadas, pueden emitirse los títulos de crédito y ejecutarse siguiendo el mismo procedimiento regulado en el Capítulo V del Título II del Libro Segundo de este Código, salvo lo previsto en el artículo 257. El ejecutado podrá proponer las excepciones señaladas en el artículo 209.

⁵⁸ Código Tributario **Art. 260**.- Pruebas admisibles.- Son admisibles todos los medios de prueba determinados en la ley, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.

Los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición del tribunal, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán confesión.

La prueba testimonial se admitirá sólo en forma supletoria, cuando por la naturaleza del asunto no pueda acreditarse de otro modo hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria, o en la resolución de la controversia.

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

⁵⁹ Código Tributario **Art. 128**.- Medios de prueba.- En el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.

La prueba testimonial sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiese acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Estas reglas, o máximas de experiencia, forman parte del patrimonio cultural del juzgador como de toda persona de nivel cultural medio, y contra la estimación llevada a cabo por el órgano jurisdiccional de estas reglas o máximas no cabe impugnación. Se ha dicho que estas reglas o máximas son normas de valor general, independientes del caso específico, pero que habiendo sido extraídas de la observación de cuanto ocurre en muchos casos, son susceptibles de aplicación a todos los demás de la misma especie, y que por no formar parte del objeto de la declaración en el proceso singular no deben ser objeto de prueba.

Trazada en líneas generales la noción de qué se entiende por presunciones e indicios, es preciso decir que por el hecho de que se presuma cierto el *tema probando* o hecho ignorado, mientras no se demuestre lo contrario, no cabe considerar que las presunciones o indicios suponen un desplazamiento o relevación de la carga de la prueba⁶⁰, como se ha pretendido deducir de lo dispuesto en la norma, según la cual las presunciones que la Ley establece dispensan de toda prueba a los favorecidos por ellas, y como ha sostenido un sector de la doctrina⁶¹. De este precepto no puede derivarse

⁶⁰ Código Tributario **Art. 258.**- Carga de la prueba.- Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria.

⁶¹ Código de Procedimiento Civil **Art. 183.**- “Cuando se ocurra a la prueba testimonial para acreditar la imposibilidad física de haber estado los otorgantes, el notario o los testigos instrumentales en el lugar donde se otorgó el instrumento, se requerirá, por lo menos, cinco testigos que declaren sobre el hecho positivo de haber estado en otro lugar, el día del otorgamiento, la persona o personas de quienes se trata”.

Código de Procedimiento Civil **Art. 184.**- “Si se tratare de la falsedad de un instrumento, no harán fe los dichos del notario ni de los testigos instrumentales contra quienes hubiere presunción de estar complicados en dicha falsedad”.

Código de Procedimiento Civil **Art. 185.**- “En el caso del artículo precedente, si no hubiere presunción contra el notario y testigos, no harán fe los dichos de otros testigos, sino cuando sean cinco conformes, por lo menos”.

otra consecuencia que la de que aquél a quien favorece la presunción queda libre de la carga de la prueba del hecho ignorado, pero que asume la carga de la prueba del hecho conocido; en definitiva, y como decíamos antes, ha cambiado el objeto, pero de la carga de la prueba no se le ha relevado al favorecido por la presunción.

Ahora bien, si el que tenía la carga de probar un determinado hecho fundamental para su petición no queda exonerado de esta carga, ya que tiene la de probar el otro hecho vinculado al primero, difícilmente puede admitirse la existencia de un desplazamiento en la carga de la prueba. Esta admisión puede hacerse únicamente en el sentido de que, aquél a quien favorece la presunción, ya no debe hacer incidir su prueba sobre el primer objeto, o sea el hecho ignorado, mientras que aquél a quien perjudica, si tiene medios para probar contrariamente la inexistencia de este hecho queda liberado de las consecuencias perjudiciales que su admisión produciría en su derecho. No existe, por tanto, desplazamiento de carga, ya que aun cuando el hecho ignorado sea tan sólo objeto posible de la prueba contraria, cabe que la presunción desaparezca mediante la contraprueba que aquél a quien perjudica la presunción lleve a cabo del hecho conocido o *tema probatum*; al perjudicado por la presunción o el indicio le quedan, en definitiva dos caminos: probar la inexistencia del hecho presunto, o probar la del hecho a través del cual se llevó a cabo la presunción.

En el proceso tributario, como proceso de impugnación, las presunciones aparecen ya formuladas positivamente en el acto administrativo, y a la parte reclamante interesa precisamente destruirlas; esto supone asimismo un cambio en el objeto de prueba, ya que si bien el particular puede dirigir sus actos probatorios a demostrar la inexistencia del hecho que se presume cierto, esto le será muy difícil en la mayor parte de los casos, y acudirá en lo general a otro camino más hacedero, cual es el de probar la inexistencia del hecho base de la presunción.

Así, si se dio por probado el hecho A, en virtud de tener como cierto el hecho B, ya en vista de esto la Administración practicó un acto impositivo creador de una

obligación tributaria, al reclamante que intente impugnar dicho acto le quedarán dos caminos: demostrar la inexistencia del hecho A, en cuyo caso destruye la presunción, o, lo que es mucho más fácil, demostrar que el hecho B es inexistente, con lo que la presunción desaparece por falta de base. Por esto la existencia de una presunción puede no dar por resultado en el proceso tributario un cambio de objeto de la prueba, pero en la mayor parte de las veces el cambio de objeto se producirá sin duda alguna. Esto sin hablar de las presunciones que pueden llevarse a cabo de modo positivo en la prueba acordada de oficio por los titulares del órgano jurisdiccional.

Se ha dicho por la doctrina, que todo el proceso de declaración gira alrededor de una presunción de legitimidad del acto practicado, por lo que la presunción *juris tantum* a la que venimos refiriéndonos varias veces en nuestro estudio, alcanza una importancia excepcional. Ahora bien, a nuestro entender, esta presunción es por completo ajena al proceso, ya que no supone cambio alguno del objeto de la prueba que en él se practique. Gozará el acto administrativo de esta presunción que le confiere el ser practicado por órganos del Estado, pero esto no altera el objeto en modo alguno. El que el acto deba tenerse por válido puede derivar de esta presunción, pero ésta no produce otro efecto que el de la inversión de las partes materiales en el proceso y de que éste sea un proceso de impugnación, sin afectar al objeto de la prueba de modo especial. La prueba del reclamante deberá dirigirse a probar la existencia de unos hechos alegados, positivos o negativos, y si estos suponen un argumento contrario al que sirvió de base al acto administrativo, no es en virtud de una presunción de legalidad que haya alterado el objeto de la prueba, que sería el mismo aun cuando se exigiera a la Administración una prueba de su derecho, por no admitirse aquella presunción.

En conclusión, podemos decir que las presunciones alcanzan en el proceso tributario de declaración una extraordinaria importancia, aún sin necesidad de recurrir a la presunción legitimidad del acto administrativo, y una enumeración de cuantas vienen recogidas en los reglamentos tributarios de los distintos ramos, haría interminable esta exposición.

En cuanto a los indicios, depende su apreciación, lógicamente, de la decisión del Juzgador; ahora bien, en el derecho tributario se habla a veces de indicios, no en el sentido de cambio de objeto de la prueba, sino en el de situaciones de hecho que hacen

presumir una determinada capacidad patrimonial, sin que baste probarlos para que se dé por probada esta capacidad, o sea, que no tienen otra función que la de orientar los servicios de los funcionarios encargados de la Inspección. Estos indicios pertenecen, por tanto, al ámbito del Derecho tributario formal y no al del Derecho procesal tributario.

6.2 DE LOS INDICIOS

6.2.1 Definición

Se define el indicio como la prueba de cualquier hecho conocido, del cual se infiere otro hecho desconocido, mediante una operación mental lógica basada en reglas generales de la experiencia o en principios científicos o técnicos especiales. Implica esto que el indicio antes que un medio de prueba es un hecho que aparece probado por cualquiera de los medios probatorios establecidos en la ley, hecho que está vinculado al que es objeto de la prueba, es decir, al hecho que se pretende probar.

También se pueden definir como indicios los hechos de los cuales se deducen otros, que son jurídicamente relevantes, por encontrarse subsumidos en los supuestos de hechos previstos en una norma jurídica.

6.2.2 Valor Probatorio del Indicio

El valor probatorio de los indicios deriva de su capacidad demostrativa del hecho desconocido que con ellos se pretende establecer, mediante un proceso deductivo que se fundamenta en la lógica y que se apoya en la experiencia y conocimiento técnico. Quiere decir que el hecho probado debe tener una significación probatoria respecto al hecho investigado y que entre uno y otro debe existir una clara relación de causalidad.

Para que los indicios constituyan prueba válida y puedan ser apreciados, necesitan estar probados por otros medios de prueba, los que a su vez deben atender a las formalidades legales que les son propias, luego la eficacia probatoria de los indicios radica en que estos sean procesalmente válidos y estén debidamente probados. Además, la utilización del indicio como medio de prueba debe estar antecedida de la revisión legislativa, en virtud de la cual pueden encontrarse restricciones de orden legal, como cuando para ciertos hechos se exige una prueba específica.

6.3 MEDIOS DE PRUEBA

Por medio de prueba entendemos aquel elemento que, de una u otra manera, sirve de instrumento para llevar al ánimo del Juez al convencimiento sobre la verdad o certeza de un hecho, fundamento en este caso de la reclamación administrativa, o de un punto de interés para el proceso, o de las cuestiones suscitadas por el órgano jurisdiccional.

La averiguación de si los medios de prueba sufren o no una limitación legal en el proceso tributario es el primero de los problemas a resolver. Sin embargo, la escasez de preceptos en el Código Tributario en lo que se refiere a la prueba, y la remisión reglamentaria a otras normas procesales, nos obliga a plantear la cuestión en términos generales.

Nuestro Código Tributario posibilita todos los medios de prueba susceptibles de utilización, prescribiendo que podrá hacerse uso de cualquiera otro medio de prueba que el Tribunal estime conducente al descubrimiento de la verdad y sea compatible con las leyes vigentes⁶².

Esta facilitación del Tribunal nos remite al Código Tributario, cuyo artículo 128 establece que, “en el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos. La prueba testimonial sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación

⁶² **Código Tributario Art. 262.-** Facultad oficiosa del tribunal.- La respectiva sala del tribunal podrá, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición o inspección de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes. Los terceros que incumplieren la orden del tribunal serán sancionados por la respectiva sala con multa de veinte a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América.

tributaria”⁶³, en mismo cuerpo legal en el artículo 260 se indica que en los Procesos Contenciosos Tributarios “Son admisibles todos los medios de prueba determinados en la ley, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos”.

“Los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición del tribunal, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán confesión”.

“La prueba testimonial se admitirá sólo en forma supletoria, cuando por la naturaleza del asunto no pueda acreditarse de otro modo hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria, o en la resolución de la controversia”.

“La sala del tribunal que conozca del asunto, podrá rechazar la petición de diligencias que no se relacionen con la materia controvertida, sin que tal pronunciamiento comporte anticipación alguna de criterio”⁶⁴.

Si analizamos el precepto del artículo 128 del Código Tributario, hemos de remitirnos necesariamente al artículo 121 del Código de Procedimiento Civi, que es donde taxativamente se menciona los medios de prueba de los que se podrá hacer uso: “las pruebas consisten en confesión de parte, instrumentos públicos o privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o de intérpretes”.

“Se admitirán también como medios de prueba las grabaciones magnetofónicas, las radiografías, las fotografías, las cintas cinematográficas, los documentos obtenidos por medios técnicos, electrónicos, informáticos, telemáticos o de nueva tecnología; así como también los exámenes morfológicos, sanguíneos o de otra naturaleza técnica o científica. La parte que los presente 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

⁶³ Código Tributario Art. 128

⁶⁴ Código Tributario Art. 260

apreciados con libre criterio judicial según las circunstancias en que hayan sido producidos”.

“Se considerarán como copias las reproducciones del original, debidamente certificadas que se hicieren por cualquier sistema”⁶⁵.

Al comparar estos dos preceptos legales el del Código Tributario y el del Código de Procedimiento Civil, lo primero que resalta a la vista es que en el Código Tributario se excluye la Confesión de funcionarios y empleados públicos, que como hemos visto en materia civil no hace ninguna distinción; además, en cuanto a la prueba testimonial sólo la admite cuando por la naturaleza del asunto no pudieren acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Sentado este principio general es conveniente, sin embargo, acometer el estudio de los medios de prueba en particular, para lo que ha de tenerse en cuenta primordialmente cuanto la norma establece respecto de los medios admitidos de modo taxativo.

Los medios de prueba pueden ser agrupados en tres categorías, atendiendo a su objeto, y distinguiendo en cada una de ellas los que la norma regula de manera diversa.

En primer lugar, existen ciertos medios de prueba constituidos por la observación directa de alguna cosa material, cuya facilidad de percepción permite al titular del órgano jurisdiccional llevarla a cabo de manera inmediata; es la que llamamos inspección judicial⁶⁶.

En segundo lugar, apreciamos otros medios de prueba constituidos por declaraciones de conocimiento emitidas por personas que pueden ser o no parte en el

⁶⁵ Código de Procedimiento Civil Art. 121

⁶⁶ **Código de Procedimiento Civil Art. 242.**- “Inspección judicial es el examen o reconocimiento que el juez hace de la cosa litigiosa o controvertida, para juzgar de su estado y circunstancia”.

proceso; incluimos en esta categoría a la confesión⁶⁷ del contribuyente, la declaración de los testigos⁶⁸ y la declaración de los peritos⁶⁹.

Finalmente, la última de estas categorías es la integrada por aquellos medios de prueba constituido por documentos, la apreciación de cuyo contenido exige una operación intelectual por parte del órgano jurisdiccional. Entre estos medios tenemos: los documentos públicos,⁷⁰ documentos privados⁷¹.

⁶⁷**Código de Procedimiento Civil Art. 122.-** “Confesión judicial es la declaración o reconocimiento que hace una persona, contra sí misma, de la verdad de un hecho o de la existencia de un derecho”.

“La parte que solicite confesión presentará el correspondiente pliego de Posiciones, al que contestará el confesante”.

⁶⁸ **Código de Procedimiento Civil Art. 207.-** “Los jueces y tribunales apreciarán la fuerza probatoria de las declaraciones de los testigos conforme a las reglas de la sana crítica, teniendo en cuenta la razón que éstos hayan dado de sus dichos y las circunstancias que en ellos concurren”.

⁶⁹ **Código de Procedimiento Civil Art. 250.-** “Se nombrarán perito o peritos para los asuntos litigiosos que demanden conocimientos sobre alguna ciencia, arte u oficio”.

⁷⁰ **Código de Procedimiento Civil Art. 164.-** “Instrumento público o auténtico es el autorizado con las solemnidades legales por el competente empleado. Si fuere otorgado ante notario e incorporado en un protocolo o registro público, se llamará escritura pública”.

“Se consideran también instrumentos públicos los mensajes de datos otorgados, conferidos, autorizados o expedidos por y ante autoridad competente y firmados electrónicamente”.

⁷¹ **Código de Procedimiento Civil Art. 191.-** “Instrumento privado es el 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”.

CAPITULO VII

CARGA DE LA PRUEBA

El espinoso problema de la carga de la prueba se plantea en el proceso tributario con características peculiares que le confieren excepcional importancia.

No es posible abordar este problema sin remontarnos al concepto general de la carga en el proceso.

Se ha definido el concepto procesal de carga como la necesidad de estar a las consecuencias de la falta de ejercicio de un derecho, deslindándolo, por tanto, del concepto de obligación, y estableciendo su verdadero alcance y significación.

Aplicando el concepto de carga procesal al derecho de probar que tienen las partes en el proceso, entenderemos por carga de la prueba, el derecho que consiste no en la posibilidad de utilizar cualquier medio de prueba, sino en la facultad de llevar al ánimo del Juez el convencimiento sobre la veracidad de los hechos que se alegan; el resultado perjudicial no constituye aquí, por tanto, el que un determinado dato no pueda formar parte de la decisión judicial, o, en términos más estrictamente probatorios, que el Juez no se convenza de un determinado dato procesal, por lo que el perjuicio será para la parte a quien la constancia del acto le interesa. Por eso se dice que el problema de la carga de la prueba es el problema del resultado de la falta de prueba.

La doctrina más difundida sostiene que al actor incumbe probar los hechos constitutivos de su demanda, o sea, de la relación jurídica deducida en el litigio, mientras que al demandado corresponde probar los hechos impeditivos o extintivos. Sin embargo, no puede aceptarse plenamente esta teoría, aunque sea cierta en muchos casos, ya que en el proceso civil pueden darse a menudo situaciones merced a las cuales la prueba de hechos impeditivos o extintivos corresponde al actor y no al demandado. Y si, esto ocurre en el proceso civil, donde se ha querido fundamentar la certeza de la teoría impugnada, con mucha más razón podemos negar su vigencia en el ámbito del proceso tributario. En él, el principio general sería en todo caso, exactamente el contrario; nos hallamos ante un proceso de impugnación, en el que las partes materiales se invierten, de modo que aquél a quien interesa se declare la nulidad o la cuantía

excesiva de la obligación tributaria es, precisamente, el que ejercita la acción; el actor debería, por consiguiente, probar la existencia de hechos impeditivos o extintivos de la obligación tributaria. Sin embargo, tampoco la inversa puede elevarse a principio general, ya que en el caso de que sea la Administración del Estado la que reclame contra el acto administrativo practicado a un particular, quiebra dicho principio, puesto que si se impugna una relación tributaria y se atacan sus hechos constitutivos, no es para demostrar los hechos extintivos o impeditivos, sino para poner en manifiesto la existencia de otros hechos constitutivos de una obligación mayor, cuantitativamente considerada. Como en muchos otros casos, el proceso tributario es la piedra de toque para probar la vigencia de fórmulas y conceptos que, mirados desde el punto de vista particular de algunos civilistas, se han tenido hasta ahora por universales.

En el proceso tributario es, pues, indudable que rige el llamado principio inquisitivo, o sea, que el titular del órgano jurisdiccional puede acordar de oficio la práctica de cuantas pruebas crea pertinentes⁷², no sólo acudiendo al procedimiento de dictar la práctica de diligencias para mejor proveer, sino mediante el acuerdo de práctica de prueba en el periodo procesal en que pueden pedirlo las partes.

Un gran sector de la doctrina española, al estudiar el proceso administrativo, concluye que el principio inquisitivo u oficioso excluye una verdadera carga de la prueba en sentido técnico, mientras que otro, se inclina a considerar que la facultad del órgano jurisdiccional es siempre una iniciativa de segundo grado, que no libra a las partes de la carga de aducir en juicio las pruebas de lo por ellas afirmadas.

⁷² **Código Tributario: Art. 262.**- Facultad oficiosa del tribunal.- La respectiva sala del tribunal podrá, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición o inspección de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes. Los terceros que incumplieren la orden del tribunal serán sancionados por la respectiva sala con multa de veinte a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América.

A nuestro entender, el principio inquisitivo u oficioso puede perfectamente cohonestarse con la existencia de la carga de la prueba. Sin embargo, no podemos aceptar todos los argumentos que la doctrina ha aducido para probar la veracidad de este aserto. Se ha dicho que, en realidad, la prueba que el órgano jurisdiccional puede llevar a cabo, necesita siempre del concurso del particular para que dé el resultado apetecido, lo que supone en éste, por lo menos, la carga de contribuir a la prueba propuesta por el titular de aquel órgano; se ha dicho también que la prueba que se practicó por la Administración con anterioridad al acto impositivo fue el resultado de una actividad que no puede mejorarse en la fase jurisdiccional de declaración, lo que es causa de que la eficiencia de la prueba ordenada en mérito del principio de actividad jurisdiccional oficiosa sea muy limitada.

Nos parece, no obstante, que estas razones no son decisivas ni resisten una crítica detenida. A la primera se puede oponer la objeción de que el órgano jurisdiccional puede pedir la práctica de prueba sobre un determinado hecho, por medios que ha de proporcionarle la Administración, en cuyo caso puede llegar a la averiguación de la verdad a favor del contribuyente y sin su concurso. A la segunda puede objetarle que no basta que la Administración haya llevado a cabo la prueba conveniente en la fase procesal administrativa, ya que aparte de que todavía es posible que el órgano crea pertinente la práctica de prueba complementaria, no hay que olvidar de que incluso en la ya realizada con anterioridad es fundamental la valoración de los actos de prueba practicados, o sea, que reproducida la misma prueba ante el órgano jurisdiccional, sin que lo hayan solicitado las partes, la valoración de ella haga al Juez puede conducir a un resultado netamente distinto.

En realidad, no es preciso acudir a estas sutilezas para llegar a la conclusión de que existe la carga de la prueba, incluso en aquellos procesos en que rige el principio oficioso o inquisitivo. Basta para ello una observación atenta del concepto de carga. En un proceso regido por tal principio únicamente desaparecería la carga de la prueba si, de modo inexorable, pudiera el Juez llegar a la averiguación de todos los hechos alegados por las partes y a la desaparición total de incertidumbre respecto de ellos. Este es el error en que incurren los que sostienen la posición contraria, que, como se ha dicho con agudeza es un curioso síntoma de una fe verdaderamente excesiva en el principio

inquisitiva como factor casi taumatúrgico de eficiencia de la indagación probatoria. Si, como nos parece evidente, la actividad oficiosa del Juez no puede impedir en todos los casos la desaparición de la incertidumbre sobre los hechos alegados por las partes, debemos admitir en consecuencia que el resultado desfavorable de la falta de prueba debería recaer sobre aquella parte que alegaba el hecho que ha resultado incierto, o sea, aquél sobre cuya certeza no ha podido convencerse al Juez.

No se puede negar que exista un derecho o un poder de las partes a probar aquellos hechos que han alegado, a pesar del poder concedido al órgano jurisdiccional, ni se puede negar tampoco la posibilidad de que, a pesar de la actividad de las partes y de la del propio Juez, la prueba satisfactoria de estos hechos no llegue a realizarse; en conclusión, es necesario admitir que el resultado desfavorable de la no prueba debe recaer sobre quien alegó el hecho, y, por ende, que exista una verdadera carga de la prueba. Que, en ciertos casos la actividad del Juez haga desaparecer la incertidumbre respecto de un hecho que no fue probado suficientemente por quien lo alegó, no es razón bastante para que neguemos la existencia de la carga de la prueba, ya que en todo caso la parte continúa sujeta a la necesidad de sufrir el resultado desfavorable del no ejercicio de un derecho, en caso de que este resultado se produzca.

La objeción propuesta por algún sector de la doctrina, en el sentido de que una sentencia que rechazase la demanda del actor sin declarar a la vez la inexistencia de su derecho, equivaldría a un reconocimiento por parte del Juez de no haber realizado la búsqueda necesaria para encontrar la verdad, nos parece sumamente débil, y ha sido acertadamente refutada en el sentido de que no se tiene en cuenta que, entre las dos hipótesis extremas, la de la diligencia coronada por el éxito en la indagación probatoria y la de la negligencia de quien la realizó, existe además una eventualidad intermedia, la de la indagación diligente, pero desafortunada, en el caso de que falten objetivamente elementos para reconstruir la verdad.

7.1 EL PRINCIPIO DE CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Este principio parte del problema consistente, en la ausencia de elementos de juicio que permitan fundar la convicción del juez sobre la existencia o inexistencia de los hechos afirmados por las partes. De esta manera, el juez fallará en contra de la parte que omitió probar, pese a que a su respecto existía la regla que ponía tal actividad a su cargo⁷³.

Con base en lo antedicho, se puede sostener que las reglas sobre la carga de la prueba son, pues, aquellas que tienen por objeto determinar cómo debe distribuirse, entre los sujetos de la relación jurídica procesal, la actividad probatoria sobre los hechos que son materia de litigio; por eso, quien omite probar, se expone al riesgo de no formar la convicción del juez sobre la existencia de los hechos de que se trate.

Devis Echandía distingue dos aspectos dentro del principio. Por un lado, constituye regla para el juzgador porque le indica cómo debe fallar cuando no encuentre la prueba de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión, permitiéndole hacerlo en el fondo y evitándole proferir una sentencia inhibitoria por falta de pruebas, de suerte que viene a ser un sucedáneo de tales hechos. Por el otro, la carga de la prueba resulta ser regla para las partes, porque indirectamente les señala cuáles son los hechos que a cada uno interesa probar, para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones o excepciones⁷⁴.

Para Krause Murguiondo, las disposiciones sobre la carga de la prueba son reglas procesales que tienden a evitar el non liquet en los litigios; es decir, manifestaciones judiciales que se niegan a decidir las cuestiones puestas en juego por no encontrar

⁷³ Palacio, L. E.: Manual de Derecho Procesal Civil -tomo I-, sexta edición actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, p. 470.

⁷⁴ Devis Echandía, H.: Teoría General de la prueba judicial, Zavalía, Buenos Aires, 1981, p. 424 y ss.

elementos de prueba o jurídico que permitan acordar una decisión a favor de alguna de las partes en una controversia jurisdiccional⁷⁵.

El contribuyente, al ser actor, o recurrente, deberá probar sus afirmaciones, tendrá que probar los hechos constitutivos de su demanda o simplemente probará aquellos hechos que convienen a su pretensión dentro del juicio. La ley pone a su disposición varios medios de prueba en el Artículo 128 del Código Tributario nos establece que son admisibles todos los medios de prueba excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos^{76/77} (las pruebas consisten en confesión de parte, instrumentos públicos o privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o de intérpretes. Se admitirá también como medios de prueba las grabaciones magnetofónicas, las radiografías, las fotografías, las cintas cinematográficas, los documentos obtenidos por medios técnicos, electrónicos, informáticos, telemáticos o de

⁷⁵ Krause Murguiondo G. A.: «La carga de la prueba en el proceso jurisdiccional tributario», en Tribunal Fiscal de la Nación - 40 años, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000, p. 261 y ss. (Citando a Gian Antonio Micheli, en La carga de la prueba, Ediciones Jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1961).

⁷⁶ **Art. 128.-** Medios de prueba.- En el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.

La prueba testimonial sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

⁷⁷ **Art. 260.-** Pruebas admisibles.- Son admisibles todos los medios de prueba determinados en la ley, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.

Los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición del tribunal, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán confesión.

La prueba testimonial se admitirá sólo en forma supletoria, cuando por la naturaleza del asunto no pueda acreditarse de otro modo hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria, o en la resolución de la controversia.

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

nueva tecnología; así como también los exámenes morfológicos, sanguíneos o de otra naturaleza técnica o científica)⁷⁸.

Cabe destacar que toda la regulación legal de la actividad probatoria en el seno del proceso tributario, permite a ambas partes del litigio, Contribuyente y Administración Tributaria, ofrecer los medios de prueba que la ley pone a sus alcances y producir la misma a fin de hacer valer sus pretensiones.

Por otra parte, es lógico y adecuado a los principios procesales que resguardan el debido proceso y la defensa en juicio, que exista una regulación sobre la prueba que permita a ambas partes del proceso ofrecerla y producirla, pues no debe olvidarse que en el régimen contencioso tributario, tanto la parte actora o como la parte demandada, pueden oponer excepciones.

Según Buitrago y Calvo, la claridad del principio no elimina el problema sobre el modo en que la prueba debe distribuirse, que en muchos casos sigue latente. «La forma como quede trabada la Litis será el factor determinante de la distribución de la carga de la prueba. Y ello es así porque con cierta frecuencia, las partes no se limitan a ofrecer las pruebas que correspondan a lo que idealmente o teóricamente podría ser su estrecha

⁷⁸ Código de Procedimiento Civil **Art. 121.**- Las pruebas consisten en confesión de parte, instrumentos públicos o privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o de intérpretes.

Se admitirá también como medios de prueba las grabaciones magnetofónicas, las radiografías, las fotografías, las cintas cinematográficas, los documentos obtenidos por medios técnicos, electrónicos, informáticos, telemáticos o de nueva tecnología; así como también los exámenes morfológicos, sanguíneos o de otra naturaleza técnica o científica. La parte que los presente 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.

Se considerarán como copias las reproducciones del original, debidamente certificadas que se hicieren por cualquier sistema.

incumbencia, sino que avanzando hacia el campo adversario aportan un plus probatorio que tiende a neutralizar la que estaría asignada a la contraparte»⁷⁹.

Con respecto a quién de las partes del litigio incumbe la carga de la prueba, Giuliani

Fonrouge afirma: «como en el contencioso fiscal es el contribuyente o responsable quien recurre, puede decirse que, normalmente, a éste incumbe la carga de la prueba, según es norma corriente en la mayoría de las legislaciones. Este principio general, empero, reconoce excepciones; así, por ejemplo, cuando la administración practica una determinación de oficio con base presunta y el contribuyente la impugna por irrazonable o arbitraria, el órgano jurisdiccional puede exigir a la administración que demuestre haberse ajustado a presunciones o coeficientes adecuados y que guarden relación con las actividades desarrolladas por el contribuyente afectado, rechazando las que no reúnan esas condiciones; igualmente, la autoridad fiscal debe realizar las nuevas averiguaciones, investigaciones o comprobaciones que le requiera el juzgador, en razón de la amplitud de las facultades de éste en el desarrollo del proceso y la obligación de colaboración que incumbe a las partes»⁸⁰.

Francisco Martínez, en cambio, entiende que el principio de carga de la prueba no es en rigor aplicable al procedimiento Contencioso Tributario, pues éste se nos presenta fundamentalmente informado por el principio inquisitorio. Ello así, por cuanto el juez impulsará de oficio el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes. Significa entonces que rige un sistema de investigación de oficio de la verdad de los hechos, y en un sistema como ese no puede hablarse, ciertamente, de reglas relativas al reparto o distribución de la carga de la prueba.

⁷⁹ Buitrago, I. J., Calvo, R. A.: «La prueba en el Tribunal Fiscal», publicado en Derecho Fiscal, XLII; Enero a Junio de 1987, Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C., Buenos Aires, p. 282 y ss..

⁸⁰ Giuliani Fonrouge, C. M.: Derecho Financiero -Volumen II-, 5ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 761 y ss..

Giannini, al desarrollar su análisis sobre el procedimiento ante las Comisiones Tributarias en Italia nos dice que una regulación jurídica de la prueba, en esta instancia, no sólo no es incompatible, sino que aparece como lógicamente necesaria cuando el órgano decisorio es distinto al órgano de la administración activa y está, por ello, vinculado por la ley para desenvolver su actividad y para emitir su fallo en interés superior de la justicia, que estima coincidente con el propio interés de la administración financiera.

Sobre la carga de la prueba, y su relación con las potestades de los tribunales administrativos para la averiguación de la verdad, plantea la hipótesis de que en un procedimiento de este tipo no se consiga demostrar ni la existencia ni la inexistencia del presupuesto del tributo. Se pregunta « ¿cuál de las dos partes en pugna habrá de soportar, en tal caso, las consecuencias de la incertidumbre? ».

El autor italiano afirma que en ese caso, no existe razón alguna para apartarse en el campo tributario, del principio general según el cual corresponde al sujeto activo de la pretensión la carga de justificar. «Por el contrario, la existencia de las diversas presunciones legales en favor del Fisco ofrece, como ya se ha mostrado, un argumento válido para deducir que, en el pensamiento del legislador, la carga de la prueba debe incumbir a la Hacienda; sería inútil, en efecto, establecer presunciones que permitan que la Hacienda afirme sobre la base de algunos hechos indiciarios la existencia del presupuesto, si le bastara afirmar dicha existencia, quedando a cargo del sujeto pasivo del impuesto la prueba de la inexistencia.

Frente a esta conclusión no vale recordar el principio de presunción de legitimidad del acto administrativo liquidatorio, ya que no creo que el expresado principio influya, al menos en la materia que nos ocupa, en el reparto de la carga de la prueba; basta considerar al efecto que, debiendo fundarse la liquidación en elementos de hecho debidamente recogidos, el sujeto pasivo que reclame contra ellos destruye la ya expresada presunción al demostrar que tales elementos son irrelevantes o insuficientes, de suerte que incumbe a la autoridad financiera completar la demostración de la

existencia del presupuesto; en este sentido y a tales efectos el procedimiento ante las Comisiones constituye la prosecución de la actividad administrativa de liquidación»⁸¹.

La cuestión, si bien se ve, pasa por determinar, dentro de este procedimiento, a si en el conflicto que se plantea entre la Administración y el contribuyente, la carga de la prueba le corresponde a aquélla respecto de los hechos constitutivos de su pretensión o si bien, existiendo a su favor una prueba «prima facie» (si se considera que el acto emanado del ente fiscal posee presunción de legitimidad) el administrado debe derribarla a fin de demostrar sus argumentos.

Esta aparente dicotomía fue claramente resuelta por Fenech, quien sostuvo que la presunción de legitimidad del acto es por completo ajena al proceso, pues; agrega “...la prueba del reclamante deberá dirigirse a probar la existencia de unos hechos alegado, positivos o negativos, y si estos suponen un argumento contrario al que sirvió de base al acto administrativo, no es virtud de una presunción de legitimidad que se haya alterado el objeto de la prueba, que sería el mismo aun cuando se exigiera a la administración una prueba de sus derechos por no admitir aquélla presunción”⁸².

En suma, consideramos que el principio de carga de la prueba tal como se lo concibe en la doctrina procesalista es aplicable a los procesos contenciosos tributarios sustanciados ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, sin que obste a su efectiva aplicación, la naturaleza inquisitiva que revisten tales procesos como las potestades que la ley le acuerda a los juzgadores para desentrañar, en cada caso sometido a su jurisdicción, la verdad material sobre los hechos que las partes esgrimen para sostener sus pretensiones.

⁸¹ Giannini, A. D.: Instituciones de Derecho Tributario, trad. de Sainz de Bujanda, F., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 241 y ss..

⁸² Miguel Fenech Obra Citada

Es decir, la calidad de actor y/o recurrente del contribuyente que inicia un proceso ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, le impone la carga de probar su pretensión a fin de provocar la convicción del Tribunal en el sentido que dicho sujeto pretende, sin perjuicio de las amplias potestades antes señaladas a favor del Tribunal, que provienen de la ley y están determinadas en función de la naturaleza y características del proceso, y no deriva del principio de carga de la prueba, que sólo regula las relaciones entre las partes contendientes.

Además de las pruebas que presenten las partes, el Tribunal de oficio podrá ordenar las pruebas que considere necesarias para el esclarecimiento de la verdad los hechos discutidos⁸³

7.2 TEORÍAS COMPARATIVAS DE LA CARGA DE LA PRUEBA

Las diferentes doctrinas de los países que han abordado esta problemática han aportado diversas soluciones al problema que nos ocupa, las que esquemáticamente podemos resumir de la manera siguiente:

- La carga de la prueba corresponde al autor
- La carga de la prueba corresponde al que afirma y no al que niega
- La carga de la prueba se reparte según la naturaleza de los hechos
- La carga de la prueba debe ser distribuida equitativamente por el juez en cada caso.
- Doctrina de las normas favorables
- Postura asumida por la legislación española
- Postura asumida por el derecho ecuatoriano

⁸³ **Código Tributario Art. 299.-** Actuaciones de oficio.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el tribunal tendrá plena facultad para ordenar de oficio la práctica de cualquier diligencia o presentación de pruebas que estime necesarias para el esclarecimiento de la verdad de los hechos discutidos.

7.2.1 La carga de la prueba corresponde al actor

La solución más simple y sencilla sería hacer recaer la carga de la prueba sobre uno sólo de los sujetos procesales. Se ha intentado que la prueba corresponda sólo al actor porque es quien inicia el litigio y quien si está interesado en obtener una sentencia favorable, debe demostrar los hechos en que funda su demanda. Esta tesis se define en la expresión jurídica “onus probando incumbit actori”.

Si bien es cierto que corresponde al actor probar sus alegaciones, no es menos cierto que también el demandado debe probar sus contra alegaciones.

7.2.2 La carga de la prueba corresponde al que afirma y no al que niega

Esta tesis se concreta en el aforismo jurídico que expresa: “onus probando incumbit et qui dicit, non qui deneat” o con la expresión “factum negantis probatio nulla”. Lo que sostiene esta tesis en definitiva es que los hechos negativos no pueden ser probados, que es la doctrina que tradicionalmente ha sostenido la jurisprudencia española. Este criterio sin embargo, queda sin piso cuando admite la posibilidad de que se pruebe hechos negativos, concretos y determinados sobre todo cuando se advierte que la simple negación puede erigirse en una hábil postura dialéctica para evitar la prueba, ya que la negación de un hecho no es, en muchos casos, sino la afirmación de otro contrario que puede ser fácilmente demostrado.

7.2.3 La carga de la prueba se reparte según la naturaleza de los hechos

Según este planteamiento los hechos que dan lugar a la relación que emotiva el litigio deben ser probados por el demandante; en tanto que, los impeditivos que obstaculizan el nacimiento de la obligación tributaria y los extintivos que la concluyen, deben ser probados por el demandado.

Como todas las cosas esta tesis tiene también su parte de verdad, pecando sin embargo también de parcial y limitada. Es verdad que normalmente el demandante

tiene que probar los hechos constitutivos y el demandado los hechos extintivos o impeditivos. ¿Pero qué ocurrirá cuando el actor exige una extinción en vía procesal de una relación jurídica tributaria? Es evidente que en este caso es el demandante quien debe probar los hechos extintivos el que apoya su demanda.

7.2.4 La carga de la prueba debe ser equitativamente distribuida por el juez en cada caso:

Esta doctrina se basa en que cualquier postura que se adopte respecto de la carga de la prueba, nos conducirá indefectiblemente a pecar de parciales. La escuela del derecho libre ideó el sistema de recurrir a dejar en manos del juzgador de cada caso la determinación de cuál ha de ser la parte que pruebe.

Como ejemplo debemos mencionar que el Código Civil Suizo acogió en su redacción esta tesis última.

7.2.5 Doctrina de las normas favorables:

Esta teoría originalmente puesta por Rosemberg⁸⁴, ha alcanzado gran difusión por su relativa adaptabilidad a todos los casos, resolviendo entre otros el arduo problema de la carga de la prueba en el proceso tributario.

Según este autor la carga de la prueba corresponde a quien tenga un interés de que el dato se incorpore a los autos. Lógicamente este interés lo tendrá quien pide la actuación de la norma jurídica de la que el dato es el presupuesto de aplicación. Así, el interés de la norma favorable exige que se prueben los hechos necesarios para dicha aplicación, correspondiendo la carga de probar los hechos a quien los alegue.

Como vemos el racionamiento es muy sencillo ya que utiliza como sustento “el interés de la norma favorable” según la cual quien desea que la norma le favorezca es quien debe probar los hechos necesarios para que esa norma le sea aplicable.

⁸⁴Citado por Brietto Castro en su obra “COMPENDIO DE DERECHO CIVIL”, Madrid 1967

7.2.6 Postura asumida por la legislación española:

La ley procesal española no indica nada sobre el particular, debiendo acudir al Código Civil que expresa: “la prueba de las obligaciones incumbe al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción al que la opone”.

Lo que en una forma concisa significa que cada una de las partes del proceso debe probar lo que alega.

7.2.7 Postura asumida por el derecho ecuatoriano:

El Código Tributario en su artículo 258 nos manifiesta que es obligación del actor (contribuyente) probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria.

De todo lo visto en este tema, que constituye la parte medular del presente trabajo, se puede concluir que en el proceso tributario ecuatoriano en principio la carga de la prueba corresponde al actor, quien tendrá la responsabilidad de demostrar los hechos positivos; y, los hechos negativos cuando es preciso demostrarlos a través de hechos positivos.

7.3 ¿Por qué el Código de Procedimiento Civil no es norma supletoria del Código Tributario en materia de La Carga de la Prueba en el Proceso Tributario?

Primero por el origen y naturaleza distinta de la obligación tributaria. La obligación Civil sólo puede ser de naturaleza legal o contractual; la obligación tributaria únicamente puede ser de naturaleza ex lege, jamás legal o contractual.

Segundo porque la obligación tributaria en casi el cien por ciento de los casos el demandante es el contribuyente; tanto en la obligación civil pueden ser actor y demandado tanto el Estado como el particular.

Tercero porque en el proceso civil o penal el reo es siempre el demandado en tanto que el proceso tributario el reo es siempre el demandante, esto es el contribuyente, quien se convierte así en la parte más débil de la relación procesal, por mucho que sea el contribuyente el demandante y el Estado el demandado.

En el Código de Procedimiento Civil Ecuatoriano nos dice en el Artículo 113 que es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en el juicio, y que ha negado el reo. El demandado no está obligado a producir pruebas, si su contestación ha sido simple o absolutamente negativa. El reo deberá probar su negativa, si contiene afirmación explícita o implícita sobre el hecho, el derecho o la calidad de la cosa litigada. Impugnados en juicio una letra de cambio o un pagaré a la orden, por vía de falsedad, la prueba de ésta corresponderá a quien la hubiere alegado; y, en el mismo cuerpo legal en su artículo 114 determina que cada parte está obligada a probar los hechos que alega, excepto los que se presumen conforme a la ley. Cualquiera de los litigantes puede rendir pruebas contra los hechos propuestos por su adversario.

CAPITULO VIII

VALORACIÓN DE LA PRUEBA

El procedimiento probatorio termina con la práctica de las pruebas; pero de poco serviría esta práctica si el Juez no las apreciase y valorase para contrastar su eficacia.

Por valoración y apreciación de la prueba judicial se entiende la operación mental que tiene por fin conocer el mérito o valor de convicción que pueda deducirse de su contenido. Cada medio de prueba es susceptible de valoración individual, y en ocasiones puede bastar un medio de prueba para formar la convicción del Juez; pero lo ordinario es que se requieran varios, de la misma o de distinta clase, para llegar a la certeza de los hechos discutidos, en el proceso contencioso. De ahí que cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico de conjunto, tanto de los medios aportados por una parte para tratar de demostrar sus afirmaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlas u oponer otros hechos y los que el Juez decretó oficiosamente.

Se trata de una actividad procesal exclusiva del Juez, pues las partes tienen únicamente una función de colaboradores, cuando presentan sus puntos de vista en las alegaciones. Es el momento culminante y decisivo de la actividad probatoria; define si el esfuerzo, el trabajo, el dinero y el tiempo invertido en investigar, asegurar, solicitar, presentar, admitir, ordenar y practicar las pruebas que se reunieron en el proceso, han sido o no provechosos o perdidos e inútiles; si esa prueba cumple o no el fin procesal a que estaba destinada, esto es, llevarle la convicción al Juez.

En la vida jurídica extraprocesal es de diaria ocurrencia el ejercicio de esta actividad crítica de valuación de la prueba; así, en las relaciones familiares, laborales, sociales, administrativas, políticas, militares; en las actividades científicas, históricas, investigativas y de las diversas ramas constructivas, es indispensable sacar conclusiones sobre pruebas de muy diversa índole, para aceptar o rechazar la existencia presente o pasada de hechos. De ahí que la noción de la prueba se extienda a todos los campos de la actividad humana y tenga una importancia trascendental dentro y fuera de la órbita judicial.

En el campo específico de la prueba judicial, la actividad valorativa adquiere una trascendencia superior, porque de ella depende la suerte del proceso en la mayoría de los casos, y, por lo tanto, que exista o no armonía entre la sentencia y la justicia. La vida, la libertad, el honor y la dignidad, el patrimonio y el estado civil, la familia y el hogar de las personas, dependen del buen éxito o del fracaso de la prueba judicial, y esto, a su vez, principalmente de la apreciación correcta o incorrecta que el Juez haga de la prueba aportada al proceso.

La valoración de las pruebas⁸⁵ es pues, la apreciación que hace el Juez, sin que la norma jurídica regle su actividad psicológica, ya que de otro modo se sustituye la sana función de la prueba⁸⁶, para concluir qué hechos deben reputarse existentes o inexistentes en el proceso, qué afirmaciones hechas en el mismo son verdaderas o falsas.

Si la norma jurídica misma, en su aplicación, necesita de la equidad del Juez para que la adapte al caso particular, la prueba, que versa sobre la averiguación de los hechos

⁸⁵ **Código Tributario Ecuatoriano Art. 270.-** Valoración de las pruebas.- 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 producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere 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.

Cuando lo considere necesario o lo soliciten las partes, el tribunal ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada.

En caso de incumplimiento de esta orden, el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores.

⁸⁶ **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.

en los que es imposible generalizar, precisa todavía más de la libertad psicológica del Juzgador para apreciar el resultado de la prueba, y si ésta ha llenado satisfactoriamente la función a que estaba destinada.

De este modo, prueba libre se opone a prueba tasada, como reconocimiento de la idoneidad del ordenamiento jurídico para determinar la convicción psicológica del Juzgador.

En ninguna de las dos normas citadas, ni el Código Tributario Art.270 ni el Código de Procedimiento Civil Art.115 contienen precepto alguno que establezca la prueba tasada, ya que la única obligación que impone al Juzgador es la de apreciar ciertas pruebas según las reglas de la sana crítica^{87/88}, y esta es una vinculación que carece de carácter jurídico y que la jurisprudencia no ha utilizado para establecer el sistema de prueba tasada.

Sin embargo, tampoco en ningún precepto se determina taxativamente la libertad de los titulares de los órganos jurisdiccionales en la apreciación y valoración de las pruebas practicadas.

8.1 CRITERIO DE LA PRUEBA LEGAL O PRUEBA TASADA

En este sistema se entiende que la Ley debe indicar el valor de las pruebas, estando vinculado el Juez a dar por probados los hechos según las normas legales⁸⁹. En

⁸⁷ Código Procedimiento Civil Art. 115

⁸⁸ Código Tributario Art. 270

⁸⁹ Definición de Prueba Tasada.- La que, por diferencia de la regla de su libre estimación por el juez, la ley exige específicamente para poder acreditar un hecho determinado.

Su origen histórico se remonta al primitivo derecho germánico, en el cual, como es sabido, la prueba no tenía por objeto formar la convicción del juez, sino obtener, a través de ciertas experiencias (ordalias), la manifestación de la voluntad divina. Posteriormente, el llamado proceso común o romano Canónico acusó notablemente la influencia de dicho sistema, que vino a sustituir, en importante medida, al sistema romano de la libre convicción del juez. Entre los siglos XIII y XIV, como observa wyness millar, resulta patente la tendencia a la formación de reglas, muchas veces extravagantes, destinadas a predeterminar el valor de cualquier elemento probatorio.

este sentido, cada ley procesal determinará qué valor debe dar el Juez a cada una de las pruebas aportadas por las partes y no de su libre apreciación.

La crítica que se ha hecho al sistema de la prueba tasada es muy sencilla, pero no por eso menos razonable. Si las pruebas vienen tasadas de antemano y el Juez únicamente debe aplicar la valoración fijada apriorísticamente por la Ley a cada forma de presentar los hechos por las partes, ¿qué función tiene la prueba? En efecto, si las partes en el proceso presentan un dato considerado como lógico por ellas mismas y luego el Juez encuentra que es la propia Ley quien da un valor determinado a ese dato, estamos rechazando implícitamente el instituto probatorio. Basta que las partes conozcan la valoración establecida en la Ley a una serie de datos tasados numéricamente, para que se esfuercen en encontrar uno de ellos en la forma legal, lo aporten al proceso y así saber la fuerza de sus alegaciones en juicio. Por otra parte, este sistema refleja una falta de confianza en la competencia del órgano jurisdiccional y una carencia de elasticidad a cada caso concreto, que lo hace, desde luego, rechazable totalmente.

8.2 CRITERIO DE LA PRUEBA LIBRE O DE LA LIBRE APRECIACIÓN DE LA PRUEBA

Según esta teoría, el Juez debe apreciar y valorar las pruebas según su recto criterio, porque sólo ante cada caso concreto puede saberse si el hecho está o no probado. Este es, desde luego, el sistema teóricamente conforme al concepto de prueba y prácticamente el más fecundo en cuanto a resultados.

Entre estos dos criterios contemplados, la prueba tasada y la prueba libre, no existe ningún criterio intermedio doctrinalmente hablando.

Paulatinamente, la legislación fue apartándose de esas reglas probatorias y se orientó en el sentido de acordar a los jueces mayor libertad de apreciación.

8.3 CRITERIO UTILIZADO EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Revisando el Código Civil Español y la Ley de Enjuiciamiento Civil Española se observa que en ninguna de ellas se consagra un precepto general que señale por cual de los dos sistemas expuestos se inclina la legislación española. Es preciso descender a la casuística para encontrarnos con las normas vinculantes sobre la apreciación de las pruebas en cada caso de hecho, son los artículos del Código Civil Español los que regulan la apreciación de la prueba documental. De igual suerte, la confesión es regulada en la Ley de Enjuiciamiento y en el Código Civil, determinando las formas en que deben ser apreciados este tipo de pruebas.

Pero exceptuando estos preceptos, en todos los demás casos la prueba en la legislación española es enteramente libre, incluso cuando la Ley se remite a las reglas de la sana crítica, pues con ello está afirmando implícitamente que se quiere regir por el sistema de la prueba libre.

8.4 CRITERIO UTILIZADO EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

En la legislación ecuatoriana, y más concretamente el Código Tributario, se regula la valoración de las pruebas en el artículo 270 del mismo; disposición normativa según la cual corresponde al Tribunal pronunciarse sobre el valor de las pruebas plenas o semiplenas dentro del más amplio criterio judicial o de equidad; al amparo de este mismo criterio de prueba libre se permite que el tribunal deduzca presunciones de los documentos y actuaciones permitiendo incluso la valoración de pruebas extemporáneamente presentadas, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o se ilustre el criterio de los jueces⁹⁰.

Código Tributario⁹⁰ **Art. 270.**- Valoración de las pruebas.- 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 producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere 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.

Igualmente el Código de Procedimiento Civil regula la valoración de la prueba cuando en su artículo 115 nos dice que la prueba deberá ser apreciada de acuerdo con las reglas de la sana crítica, pero “sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos”, afirmación que podría interpretarse como que de alguna manera el código de procedimiento civil acepta el sistema de prueba tasada⁹¹.

8.5 LAS OPERACIONES DEL PROCESO MENTAL DE VALORACIÓN O APRECIACIÓN DE LA PRUEBA

El proceso de valoración o apreciación de la prueba no es simple ni uniforme, sino, por el contrario, complejo y variable en cada caso. Con todo y ser así, pueden señalarse en general sus fases y sus diversas operaciones sensoriales e intelectuales, lo cual lo haremos a continuación.

Cuando lo considere necesario o lo soliciten las partes, el tribunal ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada.

En caso de incumplimiento de esta orden, el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores.

⁹¹ **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.

8.5.1 Los tres aspectos básicos de la función valorativa:

- **Percepción**
- **Representación o reconstrucción**
- **Razonamiento.**

Existen tres aspectos básicos que se encuentran siempre en la actividad valorativa de la prueba: percepción, representación o reconstrucción, y razonamiento.

El juez entra en contacto con los hechos mediante la percepción u observación, sea directa o de modo indirecto a través de la relación que de ellos le hacen otras personas o ciertas cosas o documentos; es una operación sensorial, ver, oír, palpar, oler, y en casos excepcionales, gustar (como ocurriría al establecer la diferencia de sabores entre la medicina que debía darse al enfermo y la droga contraproducente que la sustituyó). Se trata siempre de percibir u observar un medio de prueba de ese hecho: cosas, personas, documentos, huellas, y de una fase de la actividad probatoria de valorización, porque es imposible apreciar el contenido y la fuerza de convicción de una prueba, si antes no se la ha percibido u observado⁹².

Es fundamental para el resultado de la prueba y de la sentencia que la percepción sea correcta, ya que es indispensable separar la inferencia que de los hechos pueda hacerse, de su simple percepción, lo que no siempre es fácil, por la natural tendencia a analizar o razonar sobre ellos aun inconscientemente, inclusive cuando se los percibe en forma directa, como en una inspección ocular. Según observa Gorphe, “la simple comprobación de un objeto o de un acontecimiento se debe a un juicio, por elemental que sea”⁹³, y como enseña Lessona⁹⁴ “cuando el examen perceptivo es exacto, pero es

⁹² Lessona, “TEORÍA GENERAL DE LA PRUEBA EN DERECHO CIVIL”, Madrid, Edit Reus, 1928

⁹³ Gorphe “DE LA APRECIACIÓN DE LA PRUEBA”, Buenos Aires, Edit. Ejea, 1955.

⁹⁴ Lessona, obra citada

equivocado el examen intelectual, se produce un error de criterio”, en el mismo sentido dice Florian⁹⁵ “los hechos se aprecian de acuerdo con el raciocinio y la conciencia”.

Debe ponerse el máximo cuidado en esta operación perceptiva, para precisar con exactitud en cuanto sea posible el hecho, o la relación, o la cosa, o el documento, o la persona objeto de ella, pues sólo así se podrá apreciar luego su sinceridad, y su verdad o falsedad. Esto, es evidente, aun respecto de la observación de las cosas o pruebas materiales, porque si bien estas son ciertas en sí mismas, presentan, modalidades, detalles, huellas, de las cuales dependen las inducciones a que den lugar.

Para esto debe hacerse su valoración objetiva y subjetiva, separando lo que en ellas puede haber de alteración o falsificación por obra del hombre, y esto sólo es posible examinando cuidadosamente si las condiciones en que se presentan permiten esa posibilidad, para en caso afirmativo verificarla.

Una vez percibidos aisladamente los hechos a través de sus medios de prueba, es indispensable proceder a la representación o reconstrucción histórica de ellos, no ya separadamente sino en conjunto, poniendo el mayor cuidado para que no queden lagunas u omisiones que trastruquen la realidad o la hagan cambiar de significado. Es la segunda fase indispensable de la operación⁹⁶.

El éxito de la valoración, y, por lo tanto, de la sentencia, dependen de la correcta y completa representación de los hechos, en la cual no debe omitirse ninguno, por accesorio que parezca, y deben coordinarse todos y colocarse en el sitio adecuado, para luego clasificarlos con arreglo a su naturaleza, al tiempo y a las circunstancias de la realidad histórica que se trata de reconstruir. No hay que dejarse llevar por la primera impresión que cause, sino que deben examinarse reiteradamente.

⁹⁵ Florian “DELLE PROVE PENALI”, Milano, Instituto Editorial Cisalpino, 1961.

⁹⁶ Couture “ESTUDIOS DE DERECHO PROCESAL CIVIL”, Buenos Aires, Edit Ediar, 1948-1950.

Esa representación o reconstrucción puede hacerse respecto de alguno de los hechos por la vía directa de la percepción u observación, pero a muchos otros se llega indirectamente, por la vía de la inducción, es decir, infiriéndolos de otros hechos, porque solo los segundos y no los primeros son percibidos por el Juez, o también deduciéndolos de reglas generales.

Como en la observación directa opera siempre una actividad analítica o razonadora, por elemental y rápida que sea, mediante la cual se obtienen las inferencias de los hechos percibidos, hay entonces una actividad inductiva que consiste precisamente en sacar de tales datos una conclusión. De ahí que la tercera fase del proceso de valoración de la prueba sea la intelectual o la de raciocinio o razonamiento, sin que esto signifique que deba estar precedida por la segunda o de reconstrucción, porque, al contrario, se desarrollan por lo general simultáneamente, y también, en ocasiones, a un mismo tiempo, con la primera o perceptiva.

Por la inducción se conocen las reglas de experiencia que le sirven de guía al criterio del juzgador y le enseñan que es lo que ordinariamente ocurre en el mundo físico o moral, gracias a la observación de los hechos y de las conductas humanas, y de tales reglas se deducen consecuencias probatorias.

No se trata de fases separadas, ni mucho menos sucesivas de la actividad de valoración de la prueba, aun cuando las últimas no pueden presentarse sin la primera, que está necesariamente al comienzo del camino. En este sentido expusimos que no es posible suponer una percepción desligada totalmente de la actividad razonadora, porque cuando el hecho o la cosa es observada directamente, hay cierta función analítica que sirve para obtener las inferencias necesarias para su comprensión, no obstante que su sencillez y simultaneidad hacen que para algunos pase desapercibida, por lo cual se ha llegado a negarle a la prueba directa el carácter de tal.

8.5.2 La fundamental función de la lógica

Sin lógica no puede existir valoración de la prueba. Se trata de razonar sobre ella, así sea prueba directa, y la lógica es indispensable para el correcto razonamiento. Cuando se hacen inferencias de los hechos, cosas o personas observados, gracias a la inducción, o se califican los casos particulares de acuerdo con las deducciones de reglas de experiencia, se aplican inexorablemente los principios de la lógica. De ahí que los autores estén de acuerdo en que entre las variadas actividades propias de la valoración de la prueba, sobresale la lógica. En este sentido afirma Couture que la sentencia debe armonizar con los principios lógicos admitidos por el pensamiento humano.

Pero no se trata de una lógica especial, diferente de la común o general, porque las leyes de la lógica son unas mismas, cualquiera que sea la materia a que se aplican; sin embargo, esa actividad lógica tiene peculiaridad de que siempre debe basarse en la experiencia y de que se aplica a casos particulares y prácticos, por lo cual nunca se tratará composiciones meramente teóricos o de razonamientos a priori; precisamente la guía indispensable del Juez en su tarea de valoración probatoria, la constituyen las reglas de experiencia, físicas, morales, sociales, psicológicas, científicas.

No puede decirse que el Juez se limita, en algunos casos, a percibir con los sentidos y que en otros utiliza el razonamiento para proceder por vía de deducción, porque en el primer caso existe siempre alguna actividad razonadora, por elemental y rápida que sea, sin la cual sería imposible obtener las inferencias del hecho o la cosa observada, y en el segundo necesariamente ha precedido una actividad sensorial para la percepción de la prueba indirecta. Cuando más puede afirmarse que en la prueba obtenida por observación directa predomina la actividad sensorial en ciertos casos, y que en la prueba indirecta la actividad intelectual es la predominante siempre; pero no se las puede aislar ni considerar exclusivas en ningún caso.

El simple examen perceptivo nada probaría, porque lo observado carecería de valor probatorio si no se obtuviera de ello ninguna inferencia, y para una apreciación

adecuada se requiere, en tal caso, que a la correcta percepción se sume un examen intelectual correcto.

Esa preponderancia de la lógica en la valoración de la prueba, ha conducido a algunos a darle un carácter de riguroso silogismo a la actividad intelectual o razonadora que la acompaña; sin embargo, esto no debe exagerarse, porque si bien el razonamiento se presenta generalmente en forma silogística, ya que se trata de juicios, no existe la mecánica exactitud de un silogismo teórico o de una operación aritmética, debido a que la premisa mayor está constituida por reglas de experiencia y la menor por las inferencias deducidas de la actividad perceptiva, falibles siempre, deficientes, muchas veces. Esta actividad no se agota en un silogismo, ni constituye una mera operación inductiva-deductiva.

Es evidente que el método deductivo se basa en una actividad silogística lógica que opera en la mente del juzgador, lo mismo que en cualquiera otra actividad científica, teórica o práctica. En el método inductivo aparece también el razonamiento silogístico, porque se infiere de los datos concretos de la conclusión, e igual sucede cuando gracias a la observación se elaboran las reglas de experiencia que sirven de guía al criterio del juzgador. La inducción es silogística, porque en ella existen juicios analíticos y sintéticos, basados en los principios de la identidad y la casualidad respectivamente.

Según Gorphe: “cuando no se trata de inducción, el único método aplicable para la valoración de la prueba indirecta es el de la analogía, que opera silogísticamente”.

No obstante, este método lógico-silogístico no se aplica en forma rigurosa y tampoco en todos los casos de manera consciente, pues en muchas ocasiones el juicio mismo opera en forma tan rápida e inconsciente, que pasa desapercibido. Por otra parte, como en el punto siguiente veremos, no se trata aquí de una actividad exclusivamente lógica.

8.5.3 Pero al lado de la razón y la lógica, actúan la imaginación, la psicología y la sociología, además de otros conocimientos científicos y técnicos.

Se equivocan quienes consideran la valoración de la prueba como una actividad exclusivamente lógica, pese a que es imposible prescindir de ella. Como se trata de reconstrucción de hechos generalmente pasados y en ocasiones presentes, pero que ocurren fuera del proceso, la imaginación es un auxiliar utilísimo para la búsqueda de datos, huellas, cosas, analogías o discrepancias, inferencias o conclusiones, necesarias para la adecuada representación del caso.

Y como esos hechos son humanos, generalmente o se relacionan con la vida de seres humanos, raro será el proceso en donde para la calificación definitiva del conjunto probatorio no deba recurrir el juez a conocimientos psicológicos.

Las operaciones psicológicas son de importancia extraordinaria en el examen del testimonio, la confesión, el dictamen de peritos y los documentos privados o públicos, razón por la cual es imposible prescindir de ellas en la tarea de valorar la prueba judicial.

El factor psicológico es indispensable del sensorial y del lógico en la formación del juicio que el testigo, la parte o el perito exponen al juez, y estos también utilizan las máximas de experiencia que les son conocidas cuando califican o deducen los hechos. De ahí que el juez deba examinar el aspecto psicológico de tales pruebas y no solo el lógico, para su adecuada valoración.

Muchos autores recalcan sobre la importancia de la psicología en la apreciación de las pruebas. Gorphe⁹⁷, en su síntesis final de la formación del convencimiento explica que es, “un acto propiamente lógico y el juez no puede prescindir de la psicología, pero no de la general y abstracta, sino de la concreta, práctica y viva”.

⁹⁷ Obra citada

La prueba generalmente es obra de individuos, que la suministran, la reciben, perciben y observan o aprecian; luego es imposible aislarla de la persona humana y, por lo tanto, del mundo psicológico.

8.5.4 También existe una actividad de la voluntad.

Si se quiere realizar un examen completo, imparcial y correcto de la prueba, es indispensable un continuo acto de voluntad, para no dejarse llevar por las primeras impresiones o por ideas preconcebidas, antipatías o simpatías por las personas o las tesis y conclusiones, ni aplicar un criterio rigurosamente personal y aislado de la realidad social, para tener la decisión de suponer las muchas posibilidades de error y tomarse el trabajo de someterlas a una crítica severa. No se trata solamente de dejar que la razón elucubre, con ayuda de la lógica, la psicología, la sociología y otras ciencias auxiliares en tan difícil y delicada tarea, sino de exigirse a sí mismo, continuamente, nuevos esfuerzos para revisar una y otra vez la asunción de la prueba y para la mejor valoración de esta.

8.6 NATURALEZA DE LAS REGLAS DE APRECIACIÓN

De lo antes expuesto, se deduce que las reglas de apreciación son de múltiple o variada naturaleza (lógicas, psicológicas, morales, sociológicas, técnicas) y que su aplicación concreta varía según las características del hecho investigado, de los medios de prueba utilizados y del sistema (prueba legal o prueba libre) vigente en el proceso. Son igualmente reglas dinámicas, en evolución constante y no estáticas, porque los adelantos científicos y las transformaciones sociales influyen constantemente en ellas. Son, en resumen, de dos clases: reglas lógicas y reglas de experiencia sociales y psicológicas, cuyo conjunto forma lo que muy bien puede llamarse “conocimiento de la vida y de los hombres” y que en ocasiones exigen conocimientos especializados.

En un sistema de prueba legal o tasada rigurosa estas reglas adquieren carácter jurídico como antes lo explicamos, en el sentido de que se convierten en mandatos legales imperativos que el juez debe aceptar y aplicar sin valoración subjetiva o personal. Aun en este caso hay ciertas excepciones, como en la apreciación de la concordancia y la razón del dicho en los testimonios, que permiten la aplicación de reglas lógicas, psicológicas, sociológicas y morales, lo mismo que en la de principios técnicos en la prueba pericial.

La apreciación de la prueba es, en todo caso, una actividad intelectual del juez, para medir la fuerza de convicción que en ella puede existir, en este sentido es evidente la identidad del proceso de prueba con el proceso normal del pensamiento. Pero no sólo una actividad lógico-mental⁹⁸, sino psicológica y técnica.

Si bien puede aceptarse que prevalecen las leyes de la lógica la importancia de las reglas psicológicas es muy grande, y son muchas ramas de la ciencia que prestan su concurso en la difícil tarea para formar el convencimiento del Juez.

Por consiguiente, el método empleado para la valoración, como el más general de reconstrucción, que el juez sigue, no es simple, sino complejo, tanto respecto a los instrumentos utilizados, como al proceso síquico que en la mente de este se realiza.

8.7 EL JUEZ COMO SUJETO DE LA ACTIVIDAD VALORATIVA DE LA PRUEBA TRIBUTARIA

La actividad valorativa de la prueba es exclusivamente del Juez, quizás la más importante de las actividades probatorias, y una de las principales en el proceso. Por regla general le corresponde al juez de la causa, pero en la práctica de ciertas diligencias.

⁹⁸ Fenech, obra citada.

8.8 MOMENTO EN QUE SE EJERCE LA ACTIVIDAD VALORATIVA

Si se distingue correctamente la admisibilidad de la prueba y su apreciación o valoración, no se presenta alguna dificultad para comprender que la segunda corresponde siempre al momento procesal en que debe adoptarse alguna decisión sobre los hechos de la causa o de ciertos problemas incidentales. En cambio, la simple admisión de la prueba se limita al estudio de su conducencia, pertinencia o relevancia, de su utilidad y oportunidad.

8.9 FIN DE LA APRECIACIÓN O VALORACIÓN DE LA PRUEBA

El fin de la apreciación o valoración de la prueba se relaciona con el fin de la prueba misma, pues, consiste en llevarle al Juez el convencimiento sobre los hechos a que debe aplicar las normas jurídicas que los regulan, o dicho de otra manera, la certeza de que conoce la verdad sobre ellos. El diferente sistema de apreciación, libre o tasada, modifica la naturaleza de esa certeza, que será moral subjetiva en el primer caso, y legal objetiva en el segundo; pero tratará únicamente de llegar a esa certeza y no de obtener siempre la verdad, que puede o no coincidir con aquella.

Desde otro punto de vista puede decirse también que el fin de la prueba es la comprobación de los hechos, que será real o formal, según el sistema que la rijan; pero una y otra se consigue cuando el Juez adquiere el convencimiento sobre ellos. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, si a pesar de los medios allegados al proceso, no puede el juez adquirir el convencimiento sobre los hechos, el resultado de la prueba será negativa, no se habrá conseguido para ese proceso el fin que en abstracto le corresponde, no obstante que la actividad valorativa haya cumplido plenamente su función.

En otros términos, son diferentes el fin de la prueba y el fin de la valoración. Aquel es siempre el convencimiento o la certeza del Juez. El fin de la valoración de la

prueba es precisar el mérito que ella pueda tener para formar el convencimiento del Juez o su valor de convicción, que puede ser positivo si se obtiene, o por el contrario, negativo si no se logra. Por ello, gracias a la valoración podrá conocer el juez si, en ese proceso, la prueba ha cumplido su fin propio, si su resultado corresponde o no a su fin, en ambos casos la actividad valorativa ha cumplido por su parte el fin que le corresponde.

En cambio, el resultado de la apreciación de la prueba es el mismo resultado de la prueba para cada proceso: en unos casos el convencimiento del juez, y en otros la ausencia de tal convencimiento. Dicho de otra manera, el resultado de la prueba se conoce mediante su valoración.

CONCLUSIÓN

De toda la teoría y doctrina revisada resulta fácil advertir que en su casi totalidad es extranjera, lo que evidencia la pobrísima producción jurídica existente en nuestro país, especialmente en el ámbito tributario, debido quizás a lo cambiante de la normativa y a la poca importancia que las facultades de jurisprudencia asignan al estudio del Derecho Tributario y del Derecho Procesal Tributario consecuentemente.

Pero si al Derecho Procesal Tributario hemos de referirnos, la falencia de estudios doctrinales es manifiesta, incluso entre la literatura jurídica extranjera, prueba de lo cual es que estudios como el del insigne tratadista Miguel Fenech, publicado en 1951, sigue siendo obra de consulta obligada, pese a haber transcurrido sesenta años de su aparición.

Es por ello que sin pretender justificar una mayor referencia bibliográfica debemos mencionar la enorme dificultad encontrada en la búsqueda de libros especializados en el tema de tesis. Por otra parte, resulta por demás manifiesto el escaso desarrollo de la normativa ecuatoriana, al tratar la temática de la carga y valoración de la prueba, al punto que nuestro Código Tributario, apenas si destina un artículo para tratar la carga tributaria y uno para normar la valoración de la prueba, en razón de lo cual, nos hemos visto obligados a recurrir a la normativa propia del derecho civil y procesal civil, para así poder completar el desarrollo de la institución de la prueba procesal tributaria.

Sin dejar de recalcar la no necesaria supletoriedad de las normas ajenas al Derecho tributario especializado, particularmente en el tema de la carga de la prueba tributaria, como consecuencia de la muy diferente peculiar naturaleza de la obligación tributaria, que por su singularidad se aparta de todas las clasificaciones que respecto del origen de la obligación jurídica se han hecho en las distintas escuelas del derecho. Así, la naturaleza ex lege que se atribuye a la obligación tributaria, no se la encuentra en ninguna otra rama del derecho, que no sea precisamente la del Derecho Tributario.

Otras de las razones por las que nos atrevemos a suponer que no existen suficientes publicaciones en la rama del Derecho Procesal Tributario, obedecería a que todavía sigue siendo una rama del derecho novedosa, virgen de investigaciones jurídicas, lo que nos incentivó a abordar el tema escogido, pese al reto que desde un primer momento nos significó encontrar bibliografía, jurisprudencia e información teórico doctrinal.

La investigación aquí desarrollada ha estudiado y sistematizado, en la medida de nuestras posibilidades, la doctrina, jurisprudencia y normativa existente sobre los puntos más importantes de la institución de la prueba en el proceso tributario, para luego enfocarnos en la carga de la prueba primero y en la valoración de la misma después; labor, que ha tenido que ser forzosamente desarrollada bajo una concepción de síntesis. No obstante, numerosas cuestiones que se han planteado a manera embrionaria, han de venir desarrolladas en posteriores estudios.

La doctrina analizada y confrontada con la normativa existente permite llegar a unas conclusiones provisionales, sobre las cuestiones propuestas como objeto de este trabajo, a la espera de que una completa investigación sobre los conceptos fundamentales de la relación jurídica procesal tributaria, permita en un futuro llegar a conclusiones definitivas sobre las mismas. A continuación exponemos las conclusiones provisionales a que nos hemos referido.

El Código Tributario Ecuatoriano dispone en su artículo 258, al tratar la carga de la prueba, que es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuma legalmente.

Radica aquí uno de los problemas más críticos de nuestra relación jurídico procesal, cuando como hemos visto se dispone que los hechos legalmente presumidos no son ni pueden ser objeto de prueba, circunstancia de la que se ha hecho uso y abuso por parte de la misma administración definiendo como verdades legalmente presuntas una serie de situaciones que han desembocado en un desequilibrio absoluto de la

relación jurídico tributaria existente entre la administración tributaria y los contribuyentes.

Así por ejemplo, dispone la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 24, que cuando sea procedente la determinación presuntiva, esta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elemento de juicio que, por su vinculación normal con la actividad normada de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular, con lo que se ha dado margen a que la administración tributaria “presuma legalmente” ingresos, rentísticos total y absolutamente inexistentes, poniendo al contribuyente en la difícil y a veces imposible circunstancia de tener que demostrar que no tuvo jamás los ingresos presumidos por la administración tributaria.

También el artículo 25 de la Ley de marras expresa que cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva se aplicarán coeficientes de estimación que toman como base el capital propio ajeno del contribuyente, para darle luego fuerza de legitimidad a los resultados impositivos que por esta vía se lleguen, poniendo nuevamente al contribuyente en la difícil situación de tener que probar verdades presuntas pero no por ello menos fantasiosas, cerrando el capítulo de las presunciones con una declaración inserta en el artículo 34 de la Ley de Régimen Tributario, según la cual, el impuesto resultante de la aplicación de una determinación presuntiva no podrá ser jamás inferior al retenido en la fuente, con lo que se convierte en obligación tributaria, lo que en principio no fue más que una simple expectativa de lo que la administración tributaria optimistamente creyó que iban a ser los ingresos futuros del contribuyente respectivo.

Aquellas presunciones que aparecen ya formuladas positivamente en el acto administrativo, deberán ser destruidas por el contribuyente, para lo que deberá demostrar la inexistencia del hecho que se presume cierto, lo que le será muy difícil en la mayoría de los casos, ya que como hemos estudiado, el contribuyente se encuentra en desventaja en su defensa ante la Administración del Estado, pues le será muy difícil probar la inexistencia del hecho base de la presunción legal.

En cuanto a la valoración de la carga tributaria determina el éxito de la sentencia, pues de la apreciación que realice el juez depende la meta del final deseado, que es, el descubrimiento de la verdad. Para esto es necesaria la correcta y completa representación de los hechos, la percepción del objeto, el examen lógico e intelectual, en lo cual no debe omitirse nada aunque parezca innecesario, incluso el juez, no sólo se limita a las pruebas que presenten las partes, pues, esta autoridad está revestida de facultad officiosa para en cualquier estado del proceso, hasta antes de sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad.

En nuestro Código Tributario a apenas nos describe un artículo sobre la valoración de la prueba (Art. 270), en el cual se dice que el tribunal sujeto de valoración como antes se expuso, es quien decide que si no hay prueba plena, escogerán la prueba semiplena según el valor que tenga, pero esto está envuelto del criterio judicial o de equidad. En el Código Tributario no nos explica cómo debe de regirse el Juez para su valoración, lo que nos hace analizar que nos encontramos sometidos al sistema de la prueba libre o de libre apreciación del juez, pero existe duda cuando en el Código de Procedimiento Civil (Art. 115) indica que la prueba deberá ser apreciada de acuerdo con las reglas de la sana crítica, pero “sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos”, afirmación que podría interpretarse como que de alguna manera se acepta el sistema de prueba tasada.

No quiero concluir sin antes recordar lo que inicialmente estudiamos en nuestro trabajo, la determinación del Proceso Tributario “que el proceso sea la piedra angular sobre la que haya de construirse el concepto del Derecho Procesal no implica que todo el Derecho procesal sea derecho del proceso”, pues dentro de esta institución vimos que está el Procedimiento y la actividad jurisdiccional.

Tanto el Proceso como el Procedimiento se ajustan entre sí, pues el proceso constituye una sucesión de actos; el procedimiento las normas que regulan los actos, su prelación y desarrollo. Finalmente, el procedimiento es al proceso, lo que las

instalaciones fijas son al ferrocarril por lo que metafóricamente hablando, podemos afirmar que el tren es el proceso y la vía el procedimiento.

BIBLIOGRAFÍA

- Alcina, Hugo. Tratado Teórico práctico de derecho procesal civil y comercial, segunda edición tomo I parte general. Buenos Aires: Ediar sociedad anima de editores, 1963.
- Alcina, H. Tratado Teorico práctico de derecho procesal civil. Buenos Aires: Ediar Sociedad anima de editores. 1963.
- Bulow, Oscar. Teoría de las excepciones procesales y de los Presupuestos Procesales traducido por Rosas Lichtschenin. Santa Fe-Argentina Boletín del Instituto de Derecho Procesal, 1868.
- Brietto, Castro. “Compendio de Derecho Civil”, Madrid: 1967.
- Carnelutti, F. *LA PRUEBA CIVIL*. Buenos Aires: Arayú. 1955.
- Código Tributario, Codificación 9, Ecuador: Registro Oficial Suplemento. 2005.
- Constitución del Ecuador: Registro Oficial # 449. 2008.
- Chiovenda. Relación Jurídica Procesal y Litispendencia. Italia: Revista de Derecho Procesal Civil. 1931.
- Devis Echandía, H.: Teoría General de la prueba judicial, Buenos Aires: Zavalía. 1981.
- Díaz Sieiro, H., Veljanovich, R., Bergroth, L, Procedimiento Tributario. Buenos Aires; Macchi. 1997.
- Díaz Sieiro, H.: «Algunas consideraciones sobre la prueba en el proceso tributario», en Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Tributaria –Director Daniel Malvestiti-, Buenos Aires: Año I, Número 2, Ad Hoc. 1999.
- Fenech, Miguel. “Principios de Derecho Procesal Tributario”, tomo I, pág. 31. Barcelona: Librería Bosch, 1949

- Florian “Delle Prove Penali”, Milano: Instituto Editorial Cisalpino, 1961.
- Giannini, A. D.: Instituciones de Derecho Tributario, trad. de Sainz de Bujanda, F., Madrid: Editorial de Derecho Financiero. 1957.
- Goldschmidt, J. Derecho Procesal Civil. Barcelona, España. 1936.
- González García, E.: «Los recursos administrativos y judiciales», Bogotá: publicado en Tratado de Derecho Tributario. 2001.
- Gorphe “De La Apreciación De La Prueba”, Buenos Aires: Edit. Ejea. 1955.
- Hauriau, M. Principios de Derecho Público Y Constitucional (Traducción Ruiz del Castillo). Paris: Sociéte du Recueil J.-B. Sirey & Du Journal du Palais. 1910.
- Hellvig. Citado por Prieto Castro en su obra Derecho Procesal Civil, Zaragoza: 1955.
- Köhler. Citado por Luis Perezagua en su obra “La Prueba en el Derecho Tributario” 1988.
- Schönke, A. Derecho Procesal Civil. Barcelona: Bosch. 1950
- Lessona, “Teoría General De La Prueba En Derecho Civil”, Madrid: Edit Reus. 1928
- Palacio, L. E.: Manual de Derecho Procesal Civil -tomo I-, Buenos Aires: sexta edición actualizada, Abeledo Perrot. 1986.
- Perezagua Clamagirand, L.: La prueba en el Derecho Tributario; Estudios de Hacienda Pública, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 1975.
- Wash 1885: Citado por Luis Perezagua en su obra “La Prueba en el Derecho Tributario” (Goldschmidt, 1936)

ANEXO 1

JURISPRUDENCIA ECUATORIANA

CARGA DE LA PRUEBA

Era obligación del actor probar que previamente a la suscripción del Convenio Tributario de 29 de diciembre de 1995, se cumplieron con todos y cada uno de los requisitos esenciales previstos en las normas y reglamentos aludidos. En la sentencia recurrida se infringe el Art. 273 mencionado, pues se la expide bajo el supuesto equivocado de que correspondía probar a la Administración. El recurso de revisión lo es tal, mas, es también una actividad oficiosa a virtud de la cual, la máxima autoridad de la Administración, en este caso el Ministro de Finanzas por intermedio del Subsecretario General del Portafolio, efectúa una labor de contralor respecto de los actos y resoluciones firmes o ejecutoriados, cualidad aplicable al Convenio Tributario de 29 de diciembre de 1995, en conformidad al artículo enumerado que obra en cuarto lugar, dentro del Art. 19 de la Ley 51. Ello ha ocurrido en el caso presente, dentro del cual se ha declarado la nulidad del acto administrativo por graves omisiones de procedimiento, según lo estatuye el numeral 2 del Art. 132 del Código Tributario. Es de anotar que no consta del proceso que se hayan practicado pruebas; y que no obra en el mismo escrito alguno presentado por el actor, a quién, según queda expresado correspondía demostrar el cumplimiento de los requisitos necesarios para la perfección del Convenio Tributario, y así desvanecer las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad propias de las resoluciones en revisión, y a las que hace referencia el Art. 144 del Código Tributario.

SALA DE LO FISCAL.

Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 12. Pág. 3218.

(Quito, 24 de junio de 1998)

VISTOS: El Procurador de la Máxima Autoridad Tributaria Central, interpone recurso de casación el 8 de diciembre de 1997 en contra de la sentencia expedida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 que acepta la demanda de impugnación dejando sin efecto la Resolución No. 043 expedida por el Subsecretario General del Ministerio de Finanzas y Crédito Público el 30 de diciembre de 1996.

Concedido el recurso el actor Gíno Alejandro Moya Píppa lo contesta el 10 de marzo de 1998. Habiéndose pedido los autos para resolver se considera: PRIMERA: La Sala es competente para conocer el recuso en conformidad al Art. 1 de la Ley de Casación.

SEGUNDA: El Procurador de la Autoridad Tributaria, fundamenta el recurso en las causales primera y tercera del Art. 3 de la Ley de Casación. Afirma que al expedirse la sentencia se han incumplido las siguientes disposiciones: el artículo 19 de la Ley 051, Reformatoria de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993, que creó los artículos enumerados a continuación del Art. 26 de la Ley mencionada; el Art. 63 del Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, los artículos 9, 144, 273, 277, 285 y 288 del Código Tributario. Observa la imposibilidad física para que se haya dictado la sentencia el 10. de diciembre de 1997 a las 17h05, pues, en la misma fecha se han expedido otras a las 17h00 y a las 16h30. Alega que el actor del juicio de impugnación, de conformidad al Art. 273 del Código Tributario, debía probar que el Convenio Tributario de 29 de diciembre de 1995 fue válidamente celebrado a efecto de lo cual debía demostrar que previamente a su suscripción, presentó la solicitud pertinente y la documentación del caso. Afirma que ante la omisión del contribuyente el Ministro de Finanzas y Crédito Público, por intermedio del Subsecretario General del Portafolio, fundado en el numeral primero del artículo 139 del Código Tributario, declaró la nulidad de dicho Convenio; en la sentencia, prosigue el Procurador, se infringe el mencionado Art. 273 del Código Tributario. Señala que el Convenio fue declarado nulo porque no se cumplieron con las formalidades establecidas en el Art. 19 de la Ley 051 y en el Art. 63 del Reglamento. Se refiere al Art. 144 del Código Tributario, disposición que reconoce que las resoluciones expedidas ante recursos de revisión gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, razón que abona a la tesis de que correspondía al actor, dentro del juicio de impugnación probar que tal resolución no era legítima ni ejecutable. En lo atinente a este Art. 144 del Código Tributario, sostiene que no se lo ha aplicado en la sentencia, ante la falta de prueba del actor. Asevera que la Primera Sala incumplió con el Art. 273 del Código mencionado, norma que determina a quien corresponde la carga de la prueba, además, respecto de este tema sustenta que tampoco aplicó el Art. 277 del

mismo Código, norma que faculta ordenar pruebas de oficio. En lo tocante al Art. 288 del referido Código alega que la Resolución impugnada goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad por lo que se debió negar la demanda por improcedente. Finalmente, en lo que atañe al Código Tributario, y al Art. 285 del mismo, expresa que se lo ha infringido, pues, de acuerdo a su tenor, a falta de prueba plena debía decirse por las pruebas semiplenas, dentro de un amplio criterio judicial o de equidad; y, no habiendo aportado el actor pruebas plenas o semiplenas, debía confirmarse la validez de la resolución expedida ante el recurso de revisión. El Procurador de la Autoridad Tributaria, de modo particular impugna la consideración hecha en la sentencia de que los requisitos previos al Convenio debieron ser exigidos por la Administración, bajo su responsabilidad, pero que, una vez firmado el mismo, cualquier omisión no puede afectar la validez del acto administrativo, según consta en el numeral 7.8 del fallo, fs. 28 de los autos.

TERCERA: Gíno Alejandro Moya Píppa, en el mencionado escrito de contestación al recurso, solícita se lo deseche, a efecto de lo cual presenta sus puntos de vista. En primer término alude a varios fallos en los cuales las Salas de la Corte Suprema han desechado los recursos de casación interpuestos, cuando no han sido debidamente fundamentados, con la determinación de las normas infringidas y la correspondiente explicación respecto de cómo esas infracciones han influido en el fallo. Sostiene la validez del Convenio Tributario, pues de su texto se infiere que se cumplieron los requisitos del Art. 19 de la Ley 51 y el Art. 63 del Reglamento. Respecto del plazo de treinta días alega que no es forzoso y que se lo debe considerar como un periodo dentro del cual se debían tramitar los convenios. Expresa que no estaba obligado a demostrar la validez del Convenio en razón de que la sentencia recurrida dejó sin efecto la Resolución 043 y restableció las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de que goza. Explica que varios documentos no obran en el proceso por cuanto no fueron remitidos por la Administración, pese a habérselos solicitado, habiéndose producido la situación prevista en el Art. 261 del Código Tributario; que por haber estado en los ejercicios anteriores sujetos al sistema de estimación objetiva global no estaba obligado presentar declaraciones, ni cabía que se hubiesen practicado por parte de la Administración determinaciones directas o presuntivas; y, que no estaba

obligado a llevar contabilidad. Arguye que la posibilidad de ordenar pruebas de oficio previstas en el Art. 277 del Código Tributario, es una facultad del juez, de ninguna manera una obligación y que no existe falta de aplicación del Art. 288 del Código Tributario, pues, como reconoce la sentencia, la Litis se trabó sobre la legitimidad, validez y eficacia del Convenio Tributario y sobre la ilegalidad de la Resolución 043 y no exclusivamente sobre el primero como sostiene el Procurador. Finalmente asevera que el Director General de Rentas podía sugerir recurso de revisión de cualquier acto o resolución administrativa, mas no de un convenio tributario.

CUARTA: En conformidad con el Art. 88 del Código Tributario los sistemas de determinación de la obligación tributaria, son los siguientes: por declaración, por actuación de la administración y mixto. Respecto de este último, el Art. 93 del propio Código, dice: "Art. 93. Determinación mixta. Determinación mixta es la que efectúa la administración a base de los datos referidos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos". El Art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sustituido por el Art. 15 de la Ley 051, respecto al Impuesto a la Renta, en lo que concierne a la determinación de la obligación tributaria, dice: Art. 23. Sistemas de determinación. La determinación del Impuesto a la Renta se efectuará por declaración del sujeto pasivo, por actuación del sujeto activo, de modo mixto, mediante convenios tributarios o por el sistema de estimación objetiva global". De esta sola disposición, se desprende que la determinación mediante convenios tributarios, es diferente de aquella que ocurre de modo mixto. Sin embargo de ellos, el Art. 19 de la Ley 051 aludida, que regula la determinación de la obligación tributaria por convenio, apartándose de la norma inmediata anterior que queda transcrita, define a los convenios tributarios en forma diferente. Así, el primer inciso del primer artículo enumerado que al Art. 26 de la Ley de Régimen Tributario Interno, manda agregar el Art. 19 de la Ley 051, dice: "Art. Determinación por Convenio Tributario. La determinación por convenio tributario es una modalidad de determinación mixta del impuesto a la renta, consistente en un acuerdo de carácter transaccional, distinto de la transacción que establece el Código Civil que para su eficacia, exige el cumplimiento de las formalidades que se establecen en esta Ley y en sus reglamentos de aplicación, así como la indispensable adhesión del sujeto pasivo, de todo lo cual se dejará constancia

en la correspondiente acta que debe levantarse para el efecto". Se concluye que el convenio tributario, es una determinación mixta, y no un modo de determinación sui generis. Lo que caracteriza a la determinación mixta, al tenor del Art. 93 del Código Tributario, es que la misma es realizada por la propia administración, con la colaboración de los sujetos pasivos. La Administración, para determinar las obligaciones tributarias debe emitir actos administrativos, los cuales han de ser escritos y motivados, al tenor del Art. 81 del Código Tributario. En la legislación del país existen antecedentes sobre el particular. Así, el Art. 159 del Código Fiscal publicado en el Registro Oficial 490 de 25 de junio de 1993 define al convenio tributario como acto administrativo.

QUINTO: De acuerdo al Art. 132 del Código Tributario, los actos administrativos serán nulos y la autoridad administrativa los invalidará de oficio o a petición de parte, cuando se hayan suscitado vicios de competencia o de procedimiento, en los términos establecidos en los numerales uno y dos de dicho artículo. Según queda demostrado en EL CONSIDERANDO CUARTO que precede, el convenio tributario creado por la Ley 051, aplicable al presente caso, es un acto administrativo y sirve para analizar si han ocurrido o no los vicios que acarrear la nulidad consignados en el antes indicado Art. 132. El primer artículo enumerado del Art. 19 de la Ley 051, en su inciso segundo manda que los convenios tributarios se sujeten a las normas de la propia Ley 051 y a las del Reglamento. El cuarto artículo enumerado, dentro del mismo Art. 19 reitera que el convenio tributario constituye determinación tributaria definitiva cuando se ha celebrado en los términos de la propia Ley 051 y en los que precise el Reglamento. El Art. 63 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece los requisitos y formalidades a lo que se han de sujetarlos convenios tributarios. El numeral primero de este artículo prevé que el interesado en suscribir un convenio tributario presentará la correspondiente solicitud al Director General de Rentas a la que adjuntará los siguientes documentos: copias de las declaraciones de impuesto a la renta correspondientes a los tres ejercicios fiscales inmediatamente anteriores; copias de las actas de fiscalización correspondientes a los tres últimos años fiscalizados, sí las hubiere; copias de los estados financieros básicos de los tres últimos años; estados financieros básicos del ejercicio en curso; los comprobantes de cancelación de los pagos

anticipados; copias de las declaraciones de IVA, ICE y retenciones en la fuente; y, un listado valorado y certificado por el Banco Central de las exportaciones e importaciones. En conformidad al Art. 5 del Decreto publicado en el Suplemento del Registro Oficial 826 de 21 de noviembre de 1995, se modificaron los literales b), f) y g) del numeral primero del Art. 63 del Reglamento indicado y se hicieron precisiones de los documentos que debían adjuntarse. El numeral 3 del Art. 63 en mención prevé que dentro de los quince días posteriores a la recepción de la solicitud inicial, podrá el Director de Rentas solicitar información o documentación complementaria. El numeral cuarto del mismo artículo 63 establece que dentro de los quince días posteriores a la fecha de recepción de la información o documentación complementaria, si esta fue solicitada, o dentro de treinta días posteriores a la fecha de presentación de la solicitud, el Director General de Rentas, notificará al interesado respecto de la fecha en que se iniciará la negociación del convenio, la que será fijada dentro de los quince días siguientes. Este mismo numeral cuarto, en el inciso segundo, dispone que para establecer la base del convenio, se deben considerar los coeficientes que fije anualmente el Ministro de Finanzas, al tenor del Art. 26 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En resumen de este CONSIDERANDO, cabe afirmar que la conclusión de un convenio tributario de acuerdo a la ley y al reglamento, se fundamenta en elementos de juicio trascendentes que permitan establecer con absoluta seriedad el monto de las obligaciones tributarias. El no haberse observado tales normas atentan contra la legitimidad misma del convenio.

SEXTA: En conformidad al Art. 82 del Código Tributario, los convenios tributarios que son actos administrativos de determinación de obligación tributaria, gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse. Así lo reconoce Galo Alejandro Moya Píppa en el escrito de contestación al recurso, fs. 7 vta. del cuaderno sustanciado ante esta Sala. A su vez, en conformidad al Art. 144 del mismo Código, las resoluciones expedidas en recurso de revisión, también gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Por obvias razones ha de entenderse que dichas resoluciones, y las presunciones que le son propias, en este caso la Resolución 043 de 17 de enero de 1997, prevalecen sobre los actos administrativos iniciales, en este caso el convenio tributario sin número celebrado el 29 de diciembre de 1995. La

demanda de impugnación propuesta en contra de la Resolución 043 no puede tener otro objeto que el de desvanecer las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de que goza. En conformidad al Art. 273 del Código Tributario, es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presumen legalmente. En consecuencia, era obligación del actor probar que previamente a la suscripción del Convenio Tributario de 29 de diciembre de 1995, se cumplieron con todos y cada uno de los requisitos esenciales previstos en las normas y reglamentos aludidos. En la sentencia recurrida se infringe el Art. 273 mencionado, pues se la expide bajo el supuesto equivocado de que correspondía probar a la Administración. El recurso de revisión lo es tal, mas, es también una actividad oficiosa a virtud de la cual, la máxima autoridad de la Administración, en este caso el Ministro de Finanzas por intermedio del Subsecretario General del Portafolio, efectúa una labor de contralor respecto de los actos y resoluciones firmes o ejecutoriados, cualidad aplicable al Convenio Tributario de 29 de diciembre de 1995, en conformidad al artículo enumerado que obra en cuarto lugar, dentro del Art. 19 de la Ley 051 tantas veces mencionada. Ello ha ocurrido en el caso presente, dentro del cual se ha declarado la nulidad del acto administrativo por graves omisiones de procedimiento, según lo estatuye el numeral 2 del Art. 132 del Código Tributario. Es de anotar que no consta del proceso que se hayan practicado pruebas; y que no obra en el mismo escrito alguno presentado por el actor, a quién, según queda expresado correspondía demostrar el cumplimiento de los requisitos necesarios para la perfección del Convenio Tributario, y así desvanecer las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad propias de las resoluciones en revisión, y a las que hace referencia el Art. 144 del Código Tributario. En mérito de las consideraciones que quedan expuestas, y por cuanto se ha violado el Art. 273 del Código Tributario al expedir el fallo, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, se casa la sentencia expedida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en Quito, el 10 de diciembre de 1997 a las 17h05. Notifíquese, publíquese, devuélvase.

ANEXO 2

JURISPRUDENCIA

VALORACIÓN DE LA PRUEBA

Se desecha el recurso de casación deducido por la Autoridad Fiscal Tributaria, de la sentencia pronunciada por la Tercera Sala del Tribunal Distrital No. 1 de lo Fiscal, dentro del juicio de impugnación seguido por Esteban Moreno Egas, Gerente de SINGER DEL ECUADOR, considerando que no se ha violado precepto legal alguno sobre la valoración de la prueba al dictar sentencia, pues, la Sala del Tribunal Fiscal al declarar caducado el nombramiento del perito fiscal por haber presentado su informe extemporáneamente, el mismo carece de valor, pero ello no significa que se haya producido aplicación indebida, falta de aplicación o errónea aplicación de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. SALA DE LO FISCAL.

Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. No. 3. Pág. 706.

(Quito, 20 de Diciembre de 1994)

VISTOS: El Doctor Miguel Valdospinos Cisneros, Procurador de la Autoridad Fiscal Tributaria, interpone para ante esta Sala Especializada de lo Fiscal de la Excma. Corte Suprema de Justicia, recurso de casación de la sentencia pronunciada por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 el 5 de abril de 1994, en el juicio de impugnación No. 15471, seguido por Esteban Moreno Egas, Gerente de SINGER DEL ECUADOR S.A., en contra de la Resolución No. 3185 expedida por el Director General de Rentas el 9 de Junio de 1993 que confirma los resultados establecidos en las Actas de Fiscalización Nos. 17-0-1560, 17-0-1561, 17-0-1562 por Impuesto a la Renta y 17-0-0334 por Impuesto a las Transacciones Mercantiles, correspondientes a los años 1986,1987,1988. El recurrente expresa que procede la interposición del recurso conforme manda el primer inciso de la Disposición Transitoria Décimo Sexta de la Ley No. 20 que contiene las reformas a la Constitución Política de la República publicada en el Registro Oficial No. 93 de 23 de diciembre de 1992 y fundamentándolo en la causal tercera del Art. 3o. de la Ley de Casación que dice: " Aplicación indebida, falta de

aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación de normas de derecho en la Sentencia o Auto". Dice que mediante escrito presentado y fundado en el Art. 289 del Código Tributario, solicitó " a la Tercera Sala, aclaración del contenido de la sentencia; puesto que no se han tomado en cuenta todos y cada uno de los elementos de juicio, que obran de autos, por lo que en criterio del recurrente adolecía de oscuridad, puesto que para que la sentencia goce de claridad, debían valorarse todos y cada uno de los elementos de juicio disponibles, por lo que en ningún caso solicitó la revocación del fallo, sino más bien su aclaración, para tener la claridad suficiente para recurrir de la sentencia, petición que le fue negada. Que en el sentido expuesto antes y aplicando la causal tercera del Art.3o de la Ley de Casación, puede establecer que en la sentencia sin existir otra consideración respecto a las cuentas de cuyo examen se establecieron las glosas en contra de SINGER DEL ECUADOR S.A. contenidas en la Resolución No. 3185 expedida por el Director General de Rentas el 9 de Junio de 1993, se ha tomado en cuenta el informe pericial del Lcdo. Guillermo Cifuentes relativo a los registros contables y en especial a los balances financieros al 31 de Diciembre de 1986, 1987, 1988 y otros aspectos importantes, así como documentos anexos; y, más bien el fallo se fundamenta en el informe del perito de la parte actora, sin que tampoco se hubiera considerado el contenido del acto administrativo impugnado. Además, en el escrito de interposición del recurso el impugnante puntualiza cada una de las glosas que a su criterio no fueron tomadas en cuenta en el in-forme del perito nombrado a pedido de la Autoridad Tributaria Fiscal; también expresa que ha solicitado se consideren para la expedición del fallo expresas disposiciones legales como el contenido de los artículos 285, 273 y 277 del Código Tributario y varios fallos del ex-Tribunal Fiscal entre los que enuncia dos de ellos. Dentro del término que se le ha concedido, Esteban Moreno Egas, Representante Legal de Singer del Ecuador S.A. contesta el traslado con el que se le ha corrido y al efecto impugna el recurso en base a los siguientes argumentos de hecho y de derecho: 1.- Que el Procurador Fiscal fundamenta su recurso, en la causal tercera del Art. 35 (debe decir 3) de la Ley de Casación aduciendo que la Sala empleó en forma indebida los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba y a lo largo del libelo de su recurso, dice que no tomó la Sala en consideración el informe pericial del Lcdo. Guillermo Cifuentes, perito designado por la Sala del Tribunal Fiscal, por parte

de la Autoridad demandada, para la diligencia del examen de la contabilidad, y reproduce textualmente el mencionado informe, como argumento del recurso; 2.- Que en la diligencia de inspección de la contabilidad de la empresa, del 10 de diciembre de 1993, la Sala designó los peritos que debían presentar los informes respectivos, sobre las preguntas de las partes y una formulada por la Sala, concediéndoles el término de cuarenta días al efecto; 3.- El perito de la actora presentó su informe, el 4 de febrero de 1994 dentro del término concedido; 4.- El perito de la Autoridad Fiscal en escrito de 28 de febrero de 1994, pide prórroga para presentar su informe, cuando ya había fenecido el plazo para presentarlo, por lo que la Sala en providencia de 1 de marzo de 1994, declaró caducado su nombramiento; 5.- Ante la insistencia del Procurador Fiscal, quien se fundamenta en el Art. 277 del Código Tributario, la Sala en providencia de 9 de mayo de 1994, dice que "de estimar necesario", sería considerado al momento de resolver. El Art. 277 del Código Tributario se refiere a la facultad oficiosa del Tribunal Distrital de lo Fiscal, para ordenar de oficio antes de dictar sentencia, la práctica de pruebas que considere necesarias. La Sala del Tribunal Distrital lo que hizo fue declarar caducado el nombramiento de un funcionario que no cumplió una disposición expresa, lo que constituyó un desacato a una orden de los Magistrados, lo cual se trató de desvirtuar con un escrito de petición de prórroga, extemporáneo. En el No.7 afirma que: las resoluciones son reproducciones literales de las actas de fiscalización. Que la contestación a la demanda en la etapa es copia de las resoluciones impugnadas, y, los informes de los peritos de la autoridad fiscal, son copias de las actas de fiscalización con la reproducción de sus argumentos. En resumen concluyen, no aporta nada, ningún elemento nuevo, no efectúa un análisis, un nuevo estudio de las razones que se expresan, sino que los niegan por negar; 6.- Que los Magistrados del Tribunal Fiscal Distrital en su sentencia no consideran el informe por extemporáneo, como establece el Art. 285, porque no tiene ningún "valor " dentro del más amplio criterio judicial de equidad, y además porque dicho informe es una copia de las actas de fiscalización que fueron impugnadas; 7.- Que en autos consta que SINGER DEL ECUADOR S.A. ha probado los hechos propuestos en la demanda, así como en el escrito de prueba se solicitó documentos al Banco Central, y la inspección de contabilidad, en la cual la Sala constató la existencia de la misma y que se ajusta a la Ley, diligencia que se cumplió en acatamiento a lo establecido por el Art. 273 del Código Tributario referente a la carga

de la prueba; 8.- El Procurador Fiscal no ha probado que la Tercera Sala del Tribunal Fiscal Distrital No. 1 no aplicó en forma debida las disposiciones jurídicas relativas a la valoración de la prueba, ya que no precisa ni concreta esa violación. La Sala en la sentencia acepta el informe pericial presentado dentro de término y no el presentado en forma extemporánea. Con los antecedentes que proceden, para resolver se considera:

PRIMERO.- La Sala de lo Fiscal de la Excma. Corte Suprema de Justicia es competente en razón de la materia para conocer y resolver la presente causa, por establecerlo así la Décimo Sexta Disposición Transitoria de la Ley No. 20 de las Reformas a la Constitución Política de la República, publicada en el Suplemento al Registro Oficial No. 93 de 23 de diciembre de 1992 y que corresponde a la Disposición Transitoria Décimo Séptima de la Codificación de la Constitución Política de la República, publicada en el Registro Oficial No. 83 de 5 de mayo de 1993.

SEGUNDO.- El presente recurso se ha tramitado de conformidad con lo preceptuado por la Ley No. 27 de Casación, dictada el 12 de mayo de 1993, y publicada en el Registro Oficial No. 192 de 18 de mayo de 1993. En consecuencia procede examinar la causal invocada por el Procurador de la Autoridad Tributaria Fiscal, ésto es la 3ra. del Art.3, que dice: "Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto".

TERCERO.- El recurso de casación por su naturaleza es de carácter extraordinario, diferente del recurso de apelación o alzada y no puede versar sino sobre una o más de las causales establecidas por la Ley 27 de Casación. En el caso, como se desprende del contexto de la causal en la que se funda el recurso, éste se contrae única y exclusivamente a la violación de los preceptos jurídicos atinentes a la valoración de la prueba, por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea aplicación de aquéllos, "siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto". En consecuencia, el presente recurso no dice relación a la valoración de los hechos que han sido considerados como prueba en la sentencia recurrida, los

mismos que por lo tanto no entra dentro de la competencia de esta Sala para su conocimiento y resolución.

CUARTO.- El recurrente invoca el Art. 289 del Código Tributario, en el que indica se ha fundado para solicitar la aclaración de la sentencia pronunciada por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1; porque afirma no haberse tomado en cuenta para resolver, todos y cada uno de los elementos de juicio que obran de autos, por lo cual en su criterio la sentencia adolece de obscuridad, y que se le niega lo solicitado. La Tercera Sala, en providencia de 19 de abril de 1994, a la Ley del precepto citado por el recurrente, éste es el Art. 289 del Código Tributario, examina en forma razonada y declara improcedente la petición, porque expresa que el texto de la resolución es suficientemente claro. Dada la naturaleza del asunto, no procede entrar a examinar el contenido de la providencia de la Sala ni la petición que la ha motivado, puesto que no encasilla dentro de la causal de casación aducida por el recurrente, ni por lo mismo los hechos que se pretende se los revea, alterando lo resuelto en la sentencia.

QUINTO.- Conforme se desprende de lo expresado en el cuarto considerando del fallo, para el examen de cada una de las glosas, a la Tercera Sala "le servirá de respaldo el informe pericial de fojas 216 a 222 en lo que fuere ajustado a derecho, mas no el de fojas 528 a 538 por presentado extemporáneamente". Como antecedente, cabe advertir que en providencia dictada el 1 de marzo de 1994 se ha declarado caducado el nombramiento del perito nombrado por parte de la Autoridad Tributaria Fiscal, Licenciado Guillermo Cifuentes por haber presentado su informe extemporáneamente. Debe tenerse en cuenta al respecto que es procedente lo resuelto por la Sala en la sentencia, por cuanto, por haberse declarado caducado el nombramiento del perito fiscal, carece de valor el contenido del informe, sin que esto signifique aplicación indebida, falta de aplicación o errónea aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, dejando en claro, que no compete a esta Sala como Tribunal de Casación, entrar al conocimiento de los hechos, y que, por otra parte el ejercicio de la facultad oficiosa del Tribunal concedido por el Art. 277 del Código Tributario, es atribución de éste aplicarla a su leal saber y entender, cuando considere necesario para el esclarecimiento de la verdad, sin que corresponda a esta Sala juzgar respecto de los

móviles que tuvo la Sala para no ejercer la antedicha facultad, y para no aceptar el informe presentado extemporáneamente por la Autoridad Fiscal conforme al Art. 285 del referido Código.

SEXTO.- En el apartado QUINTO del escrito de interposición, dice el recurrente que ha solicitado se tome en cuenta lo dispuesto en el Art. 285 del Código Tributario. Al respecto se advierte que bien el precepto dice relación a la valoración de la prueba, disponiendo que "A falta de prueba plena, el Tribunal decidirá por la semiplena, según el valor que tenga 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 hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los Magistrados", la posibilidad de ordenar pruebas de oficio y de fallar sobre pruebas presentadas extemporáneamente, es facultativo de la Sala, por lo que de no haberlo ejercido, no puede entenderse como violación de la norma contenida en el Art. 285 del Código Tributario, lo que tampoco se encuadra en la causal 3a. del Art. 3 de la Ley de Casación para que sea procedente el recurso de casación.

SÉPTIMO.- Expresa también que se ha amparado en lo establecido por el Art. 273 del Código Tributario respecto de la carga de la prueba, lo que sostiene no se ha aplicado en la sentencia a pesar de que a lo largo del juicio ha solicitado se aplique, con citas de fallos del ex-Tribunal Fiscal, acerca de que "es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente y que ha negado la autoridad demandada...". Al respecto se advierte que la actora en el juicio de impugnación, en pro de sus aseveraciones ha exhibido los libros, comprobantes y documentos de contabilidad de la empresa en la diligencia de exhibición de la contabilidad, sobre la cual versa el informe del perito de la actora, que ha sido aceptado por la Sala. Por lo tanto, la aseveración de la Autoridad demandada carece de fundamento, sin que por lo tanto, al haber procedido la Sala sobre tales comprobaciones, no ha violado precepto alguno sobre la valoración de la prueba, sin que el haber prescindido la Sala de una prueba que la ha desestimado, por haber declarado caducado el nombramiento del perito fiscal, afecte al precepto

relativo a la carga de la prueba de acuerdo al Art. 285 del Código Tributario. Téngase presente además, que el ejercicio de la facultad oficiosa del Tribunal establecido por él a la que se refiere el recurrente, por su naturaleza es facultativo del juzgador, y su no aplicación no atenta a la valoración de la prueba. Por los fundamentos y consideraciones precedentes, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Excma. Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso de casación interpuesto por el señor Procurador de la Autoridad Tributaria Fiscal, de la sentencia pronunciada por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, el 5 de abril de 1994, en el juicio de impugnación No. 15471 propuesto por Esteban Moreno Egas, Gerente de Singer del Ecuador S.A. contra el señor Director General de Rentas, por cuanto no se encuadra en la causal 3a. de la Ley de Casación. Sin costas. Una vez ejecutoriado el presente fallo, remítase el proceso al Tribunal Inferior. Notifíquese y publíquese.- f) Drs. Gustavo Tama Navarro.- Marcos Suéscum Guerrero.- Julio Navarrete Córdova.- Ramón Echáiz Enríquez.-

Blasco Alvarado Vintimilla (Conjuez Permanente).-.

ANEXO 3

JURISPRUDENCIA

ACTUACIÓN DE PRUEBAS DE OFICIO

Pretende la recurrente que se case la sentencia, porque no se ha aplicado el Art. 277 del Código Tributario, que faculta a la Sala ordenar de oficio las pruebas que estime convenientes para el esclarecimiento de los hechos. Se deja sentado que esta facultad oficiosa es exclusiva de la Sala Juzgadora y por tanto, el no haberla ejercido no puede ni debe ser motivo de un recurso de casación.

Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 3. Página 1205.

(Quito, 13 de abril de 2007)

RECURSO DE CASACIÓN

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL.
Quito, a 13 de abril del 2007. Las 10h00.

VISTOS: La doctora Irina Echeverría, debidamente legitimada por la señora Directora General del Servicio de Rentas Internas, mediante escrito presentado dentro del plazo señalado en la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado adoptado posteriormente por el Art. 5 de la Ley de Casación, el 24 de junio del 2005 interpone recurso de casación en contra de la sentencia del 1 de junio de ese año expedida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en la ciudad de Quito, dentro del juicio de impugnación Nro. 22418 propuesto por los cónyuges Alfredo Agustín Grijalva Muñoz y doctora Mónica Magdalena Silva Vallarino de Grijalva, por sus propios derechos, en contra del Delegado Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte. Aceptado que ha sido el recurso por dicha Sala en auto de 28 de junio del 2005, y negada la solicitud de revocatoria propuesta por los actores, ha subido a consideración de esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, la que en auto de 24 de abril del 2006, ratifica la admisión a trámite del recurso planteado, y corre traslado al actor, para que se pronuncie de conformidad a lo señalado en el Art. 13 de la Ley de Casación. No han contestado los cónyuges Grijalva-Silva, pero si han señalado

domicilio donde recibir notificaciones, al igual que el Director de Patrocinio de la Procuraduría General del Estado. Pedidos los autos para resolver se considera:

PRIMERO: Esta Sala es competente para conocer y resolver el recurso en conformidad con el Art. 200 de la Constitución Política del Estado en concordancia con el Art. 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

SEGUNDO: La Administración fundamenta el recurso en las causales 1a., 3ra. y 4ta. del Art. 3 de la Ley de Casación y alega que al expedirse la sentencia se ha incurrido en falta de aplicación de los artículos 12, 277, 288 del Código Tributario, 24, numerales 13 y 17 de la Constitución Política; aplicación indebida del Art. 92 del Código Tributario errónea interpretación del Art. 91 del Código Tributario y 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno; falta de aplicación de los Arts. 285 del Código Tributario y 119 del Código de Procedimiento Civil, que han conducido a la no aplicación de los Arts. 274 inciso 2 del Código Tributario, 1 y 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 2, numeral 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas y 97 numeral 10 de la Constitución Política; y por último, porque la sentencia ha resuelto lo que no es materia del litigio y omitió resolver todos los puntos de la Litis. Afirma la recurrente que no es verdad, como mantiene la sentencia, que hay dos determinaciones una directa y la otra presuntiva en forma concurrente; que existe una sola, la directa contemplada en el Art. 91 del Código Tributario, y que han solicitado los documentos allí exigidos y que han sido proporcionados por los propios contribuyentes y por terceros, debidamente tomados en cuenta por las actas de determinación que se impugnaron, y por tanto no exististe determinación presuntiva. Que la Sala juzgadora, no ha explicado la pertinencia de la aplicación de las normas de derecho invocadas y por tanto, la sentencia no está motivada, contrariando al numeral 13 del Art. 24 de la Constitución Política vigente. Que la sentencia recurrida no ha observado las pruebas y documentos aportados por la Administración en alrededor de 2805 fojas, y tampoco ha apreciado la prueba en su conjunto y conforme a las reglas de la sana crítica, pues ha revisado exclusivamente las declaraciones y no los documentos sustentatorios de la determinación tributaria, lo que ha desembocado en la no aplicación de la disposición legal que le confiere a la Administración Tributaria la potestad de exigir a los

contribuyentes cualquier información para la determinación o verificación del tributo y la carga de la prueba en caso de los actos impugnados. Que sobre los intereses y multas que debían pagar los actores, por cuanto sus declaraciones fueron hechas a destiempo, la Sala no se ha pronunciado. Que si la Sala consideró que la prueba actuada por la Administración no fue suficiente, pudo, conforme al Art. 277 del Código Tributario, solicitar la práctica de las que estimare convenientes para llegar a la verdad del hecho generador; que por todo lo expuesto la Administración Tributaria no ha tenido una tutela efectiva de sus derechos e intereses y ha quedado en la indefensión.

TERCERO: Siendo varios los puntos sobre los cuales la Administración Tributaria pide se constante la debida aplicación del derecho en la sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Distrital Nro. 1 de Quito, es necesario referirse a cada uno de ellos; primero en cuanto a si se trata de una determinación directa o presuntiva; si consta en el proceso y no ha sido motivo de discusión que los actores han presentado "declaración de impuesto a la renta" por el ejercicio 2001, aunque hayan sido hechas en fechas posteriores a la que indica el Reglamento, y estas, al tenor de lo señalado en el Art. 89, inciso II del Código Tributario, son vinculantes y obligatorias para los contribuyentes; que datos numéricos ahí consignados coinciden con los que la Administración Tributaria ha determinado, sin embargo por una "variación neta en el patrimonio", se señala una importante diferencia "no justificada", sin tomar en cuenta lo señalado en los Arts. 1, 2 y 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que grava únicamente a los ingresos y no al incremento del patrimonio, como sin duda, lo ha determinado la Administración Tributaria, al gravar como renta la variación del patrimonio. Además, señala que las legislaciones más evolucionadas que la nuestra permiten el incremento del patrimonio, para cumplir con el principio de capacidad económica y con el de igualdad, pero nuestra legislación sólo permite al Juez y a la Administración Pública aplicar la ley y no interpretarla extensivamente, como lo ha hecho en este caso la Administración Tributaria.

CUARTO: Esta Sala encuentra que la sentencia recurrida, está debidamente motivada y por tanto no se ha incumplido el numeral 13 del Art. 24 de la Constitución Política de la República, como lo sostiene la recurrente en su escrito contentivo de la casación.

QUINTO: En lo que tiene relación con supuesta falta de aplicación del Art. 285 del Código Tributario y 119 del Código de Procedimiento Civil, es decir que la Sala Juzgadora ha valorado incorrectamente la prueba aportada por la Administración Tributaria, esta Sala Especializada en forma reiterada y concordante, en más de tres fallos, que constituyen jurisprudencia obligatoria de conformidad a lo señalado en el Art. 19 de la Ley de Casación (juicios Nos. 162-2004 propuesto por Cartones Nacionales, 102-2002 por Serrano Hat Export, 45-2004 por Aquamar S.A. entre otros) ha señalado que la apreciación de la prueba en nuestro sistema procesal se sustenta en la libre convicción dentro del más amplio criterio judicial o de equidad, según lo señala el Art. 270 del Código Tributario Codificado, por lo que era importante en este recurso de casación que el proponente justifique como tal apreciación condujo a la violación de sus derechos, sin que ello haya ocurrido en el presente caso, puesto que la apreciación de la prueba por parte de la Sala Juzgadora (que en el fondo es el fundamento del recurso) no puede ser motivo de casación si la sentencia, como se ha manifestado anteriormente, decidió con claridad los puntos en que se trabó la Litis y consideró que los actores demostraron ser funcionarios públicos a tiempo completo, sin opción de rentas por el libre ejercicio profesional, y sin más ingresos que los que fueron declarados.

SEXTO: Parte de la fundamentación del recurso de casación, es que la sentencia ha omitido resolver sobre el pago de intereses y multas en las declaraciones de los actores. Si bien es cierto, la sentencia no se refiere a ello, no lo es menos, que en las propias declaraciones del doctor Alfredo Grijalva Muñoz y de la doctora Mónica Magdalena Silva, que consta a fojas 88 y 90 de los autos, en los casilleros respectivos aparecen haberse cancelado intereses por mora y multas; en consecuencia, habiendo aceptado y pagado los contribuyentes estas sanciones, no tenía para qué pronunciarse sobre ellas la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1.

SÉPTIMO: Pretende la recurrente que se case la sentencia, porque no se ha aplicado el Art. 277 del Código Tributario, que faculta a la Sala ordenar de oficio las pruebas que estime convenientes para el esclarecimiento de los hechos. Se deja sentado que esta facultad oficiosa es exclusiva de la Sala Juzgadora y por tanto, el no haberla ejercido no puede ni debe ser motivo de un recurso de casación.

OCTAVO: La Administración Tributaria representa al Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria, y por tanto no puede esgrimir que con la sentencia expedida se ha quebrantado una garantía básica de las personas protegida por el Art. 24 de la Constitución Política de la República. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, rechaza el recurso de casación interpuesto y en consecuencia, confirma en todas sus partes la sentencia de 1 de junio del 2005 emitida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 de Quito.- Notifíquese, publíquese, devuélvase.

f) Drs. Jorge Eduardo Jaramillo Vega.- José Vicente Troya Jaramillo.- Hugo Larrea Romero..

ANEXO 4

JURISPRUDENCIA

FALTA DE PRUEBA DE PAGO DE IMPUESTO

De conformidad con lo preceptuado por el Art. 273 del Código Tributario, atinente a la carga de la prueba la Empresa actora en el juicio de excepciones y ahora recurrente, estuvo obligada a probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, en el caso, el hecho de haber cancelado el impuesto a la renta por 1986, mediante la presentación de la declaración del impuesto referido.

Gaceta Judicial. Año CI. Serie XVII. No. 4. Pág.. 1114.

(Quito, 16 de noviembre de 2000)

RECURSO DE CASACIÓN

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL
Quito, 16 de noviembre del 2000. Las 15h00.

VISTOS: El Ing. Juan Andrés Schepeler Raveau, en nombre y representación de la Compañía, "CONSTRUCTORA COLON CIA. LTDA.", interpone recurso de casación, para ante el Tribunal de Casación del ex-Tribunal Fiscal, de la sentencia pronunciada por la Tercera Sala del mismo ex-Tribunal Fiscal, el 20 de julio de 1988, notificada el 23 de los mismos mes y año, en el juicio de excepciones 10995-2809-2228-III-S. El recurso de casación se lo interpone de conformidad con el Art. 329 del Código Tributario, entonces vigente. Recibido el proceso en la Sala, se pone en conocimiento de las partes y se dispone señalen domicilio. Pedidos los autos para resolver se considera:

PRIMERO: Esta Sala es competente para resolver el recurso, de conformidad con lo dispuesto por el Art. 1 de la Ley de Casación y en virtud de lo ordenado por la

disposición transitoria décimo sexta de las reformas a la Constitución Política del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 93 de 23 de diciembre de 1992.

SEGUNDO: El recurrente, comienza transcribiendo las consideraciones constantes de la sentencia recurrida, que recae sobre las excepciones deducidas en la demanda, que se refieren: a la nulidad del auto de pago, y, a la extinción total de la obligación por pago efectivo. Acerca de la primera, hace una amplia cita de la doctrina jurídica contenida en obras de varios autores, de normas legales y jurisprudencia del Tribunal Fiscal y se contrae a impugnar los considerandos tercero y cuarto de la sentencia expedida por la Tercera Sala del Tribunal Fiscal el 20 de junio de 1988. En cuanto a la excepción de extinción de la obligación, se refiere al considerando quinto de la sentencia, que se examinará más adelante. Termina expresando que las violaciones legales incurridas en la sentencia, están comprendidas en los numerales 3 y 5 del Art. 329 del Código Tributario. En el expediente de casación, consta la fundamentación del recurso conforme a la normativa vigente en ese entonces, en la que insiste en lo expuesto y solicitado en el recurso.

TERCERO: Respecto de la excepción de nulidad del auto de pago, la Sala expresa que no procede resolverla en el recurso de casación regido por el Código Tributario en su Art. 329 y siguientes de conformidad con la Resolución No. 1, de aplicación obligatoria, expedida por las Salas Primera y Segunda del Tribunal Fiscal, en el recurso interpuesto del auto 022, dictado por la Tercera Sala del Tribunal Fiscal, en la causa No. 5239-889, respecto de que no se concederá el recurso en los casos que enumera, entre los que se encuentra el del número 8, "De las sentencias dictadas en los juicios de excepciones al procedimiento de ejecución, salvo cuando se trata de las excepciones de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal", y de "Extinción total o parcial de la obligación", previstas en los numerales 3 y 5 del Art. 213 del Código Tributario", dicho en otras palabras, por excepción, se puede conceder el recurso de casación, de las sentencias dictadas en los juicios de excepciones al procedimiento coactivo, únicamente respecto de las previstas en los numerales 3 y 5 del Art. 213 de la Ley de Casación. En consecuencia, la excepción de nulidad del auto

de pago, propuesta en la demanda de excepciones, no procede conocer en el presente juicio.

CUARTO: Respecto de la excepción relativa a extinción total de la obligación por pago efectivo, desechada por las razones expresadas en el considerando quinto de la sentencia dictada por la Tercera Sala del ex-Tribunal Fiscal, precisa anotar que conforme a lo dispuesto en el caso 8 de la Resolución referida en el considerando anterior, no se comprenden en la resolución que dispone no conceder el recurso de casación, las excepciones previstas, en los numerales 3 y 5 del Art. 213 de la Ley de Casación, por lo que procede resolver, la excepción. La sentencia recurrida, en el considerando quinto, expresa que " El excepcionante no ha probado la excepción de extinción de la obligación tributaria por pago, puesto que no aparece de los autos la declaración del impuesto a la renta de la actora por 1986". Al respecto, el recurrente observa, que como consta del pliego de sus excepciones, de manera expresa indica que el pago total de las obligaciones tributarias por el ejercicio de 1986 al que se refieren los títulos por dividendos anticipados de impuesto a la renta no han sido tomados en cuenta como crédito fiscal, razón por la cual de cancelarlos habría pago indebido. Agrega, que este aserto guarda relación con la prueba por él actuada y que consta del escrito de 21 de mayo de 1987, que en su acápite IV de manera expresa solicita: "Que se oficie al señor Director General de Rentas pidiéndole remita copia auténtica de la declaración que rindió la Empresa, correspondiente al ejercicio económico de 1986 en la Jefatura de Recaudaciones de Pichincha, con fecha 31 de marzo de 1987 y en la cual se puede observar no haberse deducido valor alguno en concepto de dividendos anticipados para la cuantificación de la obligación tributaria" petición que dice fue atendida con providencia de 22 de mayo de 1987, dictada por el señor Magistrado de Sustanciación, parte que expresa: "... (3). Remitir atento oficio al señor Director General de Rentas, a fin de que disponga que el funcionario competente, confiera y remita a esta Sala, el documento señalado en el apartado IV...". Con tal antecedente, expresa que si la Administración no ha remitido la prueba rendida y dispuesta por la Sala, es aplicable la norma del Art. 285 del Código Tributario que dispone que "En caso de incumplimiento de esta orden, el Tribunal estará a lo afirmado por la parte Interesada..". Después de otros razonamientos, dice que en derecho existe prueba de su parte y correlativamente el

fallo dictado por la Tercera Sala en esta parte, viola la norma del Art. 285 del Código Tributario. Sobre las precedentes alegaciones, la Sala advierte lo siguiente: De conformidad con lo preceptuado por el Art. 273 del Código Tributario, atinente a la carga de la prueba la Empresa actora en el juicio de excepciones y ahora recurrente, estuvo obligada a probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, en el caso, el hecho de haber cancelado el impuesto a la renta por 1986, mediante la presentación de la declaración del impuesto referido. La Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, ha dado su pronunciamiento acerca de la falta de prueba, el mismo que debe ser aceptado por esta Sala, por considerar una apreciación de aquella. No obstante, y sin perjuicio de lo anterior, se advierte que no es aplicable al caso el tercer inciso del Art. 285 del Código Tributario, en relación con el segundo inciso, acerca de que en caso de incumplimiento de la autoridad tributaria, de la orden de remisión del proceso administrativo o de documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada, "...el Tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada...", puesto que no se trata de incumplimiento de orden de autoridad, una vez que a fojas 27 de autos, aparece el oficio No. 9483 de 8 de junio de 1987, dirigido al Presidente de la Tercera Sala del Tribunal, por el Jefe del Archivo General de Rentas, en el que dice, "...tengo a bien informarle que por el momento no es posible suministrarle dato alguno referente a las declaraciones ya que éstas se encuentran en procesamiento en la Dirección de Organización y Sistemas". En consecuencia, no se trata de incumplimiento de la autoridad a la orden de la Tercera Sala del Tribunal Distrital Fiscal No. 1, sino un caso de imposibilidad física. Por lo tanto, el excepcionante debió dar cumplimiento a lo dispuesto por el Art. 273 del Código Tributario antes aludido y al no haberlo hecho, no ha justificado la violación en la sentencia recurrida, de los preceptos legales que invoca, ni por lo tanto su fundamentación en las causales del Art. 329 del Código Tributario que regían para el caso. Por las consideraciones que anteceden, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso de casación interpuesto por el Ing. Juan Andrés Shepeler Raveau, en representación de la "COMPAÑÍA CONSTRUCTORA COLON CIA. LTDA.", y confirma la sentencia

expedida por la Tercera Sala del Tribunal Distrital No. 1 en el juicio de excepciones al procedimiento coactivo 380/87. Con costas. Notifíquese y publíquese.

f) Drs. Alfredo Contreras Villavicencio.- José Vicente Troya Jaramillo.- José Ignacio Albuja Punina (Conjuez Permanente).

ANEXO 5**JURISPRUDENCIA****CONSIGNACIÓN NEGADA.**

Expediente 37, Registro Oficial 229, 10 de Diciembre del 2003.

EN EL JUICIO DE PAGO POR CONSIGNACIÓN QUE SIGUE LEONARDO ESTIPUÑAN ALVARADO EN CONTRA DEL DIRECTOR FINANCIERO DEL I. MUNICIPIO DE QUITO.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL**

Quito, 1 de julio de 2003; las 11h30.

VISTOS: El doctor Leonardo Estupiñán Alvarado el 7 de enero de 2003 interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 29 de julio de 2002 expedida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal Nro. 1 dentro del juicio de pago por consignación 14343 propuesto en contra del Director Financiero del Municipio de Quito. Concedido el recurso no lo ha contestado la administración y pedidos los autos para resolver se considera:

PRIMERO.- Esta Sala es competente para conocer y resolver el recurso en conformidad con el Art. 1 de la Ley de Casación.

SEGUNDO.- El actor fundamenta el recurso en las causales 1a, 3a y 5a expedirse la sentencia impugnada se han infringido los artículos 278 del Código de Procedimiento Civil; 24, numeral 13 de la Constitución Política, 1642 del Código Civil; y 288.306,49 y 308 del Código Tributario. Sostiene que el fallo se sustenta en que no ha existido la negativa alegada lo cual influye en la parte dispositiva de la sentencia; que el hecho

negativo debía ser probado en caso de afirmación implícita o explícita de la parte demandada lo cual no ha ocurrido; que en el caso presente correspondía a la parte demandada actuar la prueba correspondiente; y, que de acuerdo a la norma constitucional aludida debía indicarse en la aclaración de la sentencia las normas en que se fundamente, particular incumplido.

TERCERO.- El Art. 306 del Código Tributario estatuye que procede la consignación ante la negativa del Recaudador Tributario a recibir todo o parte de una obligación tributaria. Tal norma concuerda con el Art. 1642 del Código Civil que habla de la no comparecencia o repugnancia del acreedor. Esta Sala ha sentado el criterio que no procede la consignación si no se ha producido la negativa del recaudador, particular que tiene que ser establecido.

CUARTO.- El Art. 273 del Código Tributario, dice: "Carga de la prueba- Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presumen legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria". El actor afirma en la demanda, fs. 2 de los autos que el recaudador "se ha negado a recibir el pago del impuesto predial y adicionales". La administración al no contestar la demanda, ha negado pura y simplemente esa afirmación. En consecuencia, la carga de la prueba correspondía al actor y no ha cumplido con ella, según así lo reconoce la Sala juzgadora.

QUINTO.- En la sentencia y auto en que se niega la ampliación, providencias que hay que considerarlas conjuntamente, no se ha incurrido en la violación constitucional alegada. En mérito de las consideraciones expuestas, no habiéndose violado en la sentencia impugnada ninguna de las normas señaladas por el recurrente, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY rechaza el recurso interpuesto. Sin costas Notifíquese, publíquese y devuélvase.

Fdo.) Dres. Alfredo Contreras Villavicencio, José Vicente Troya Jaramillo y Hernán Quevedo Terán, Ministros Jueces.

Certifico,

f.) Dr. Fausto Murillo Fierro, Secretario, Sala de lo Fiscal.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL

Quito, 24 de julio de 2003; las 10h00.

VISTOS: El doctor Leonardo Estupiñán Alvarado, solicita aclaración de la sentencia de 10 de julio de 2003 emitida por la Sala en el recurso de casación No. 37-2003.- El Art. 285 del Código de Procedimiento Civil invocado por el peticionario, prevé la aclaración de una sentencia si se lo solicita por alguna de las partes dentro de tres días de notificada. En el caso, la sentencia del 11 de julio de 2003 conforme obra de la razón sentada por el Secretario de la Sala, fs. 9 del cuaderno de casación, se notifica a las partes el 9 de julio de 2003. El escrito que contiene la petición de aclaración se presenta el día 15 de julio de 2003, es decir fuera del referido término de tres días señalado en la norma legal invocada por el peticionario. En razón de lo expuesto, por extemporánea se rechaza la petición de aclaración formulada por el doctor Leonardo Estupiñán Alvarado. Notifíquese y devuélvase el proceso al Tribunal de origen.

Fdo.) Dres. Alfredo Contreras Villavicencio. José Vicente Troya Jaramillo y Hernán Quevedo Terán Ministros Jueces.

Certifico.

f.) Dr. Fausto Murillo Fierro, Secretario, Sala de lo Fiscal.

ANEXO 6

JURISPRUDENCIA

CONVENIO TRIBUTARIO.

Expediente 102, Registro oficial 291, 23 de Marzo del 2001.

EN EL JUICIO DE IMPUGNACIÓN QUE SIGUE EL SEÑOR GALO ANTONIO LÓPEZ, ARRENDATARIO DE LA GASOLINERA LA MARÍN CONTRA EL MINISTRO DE FINANZAS Y CRÉDITO PÚBLICO

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL

Quito, a 13 de diciembre del 2000; las 15h30.

VISTOS: El 2 de julio de 1999, el abogado defensor de Galo Antonio López, debidamente autorizado propone recurso de casación en contra de la sentencia del 10 de julio de 1999 expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal NO. 1 de Quito, dentro del juicio de impugnación NO. 17585 propuesto en contra del Subsecretario General del Ministerio de Finanzas y Crédito Público. Con auto de 11 de noviembre de 1999 la Sala aceptó el recurso de hecho interpuesto por Galo Antonio López y en consecuencia admitió a trámite el de casación. Habiéndose corrido traslado con su contenido a la autoridad demandada, no lo ha contestado. A petición del abogado del actor, de conformidad con lo previsto en el Art. 12 de la Ley de Casación, se señaló audiencia para el día 12 de octubre del año en curso, a las 09h45; la misma que no se realizó por inasistencia del peticionario; conforme consta de la razón sentada por el Secretario de la Sala, que obra a fs. 10 del expediente de casación. Pedidos los autos para resolver, se considera:

PRIMERO.- La Sala es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con el Art. 1 de la Ley de Casación.

SEGUNDO.- El recurrente fundamenta su recurso en las causales 1ro., 2do. y 3ro. del Art. 3 de la Ley de Casación. Sostiene que al expedirse la sentencia se ha infringido los siguientes artículos 132 numeral 2do., 140, 143, 239, 261, 275, 285, 287 y 288 del Código Tributario; y, 27 y 30 de la Ley de Modernización del Estado. Aduce que en la estación probatoria ha solicitado que se oficie a la administración a fin de que remita a la Sala varios documentos, y ésta no ha cumplido, como era su obligación para adjuntarlos al proceso, lo cual le ha impedido demostrar que previamente a la suscripción del Convenio Tributario se cumplieron todas y cada una de las exigencias previstas en la ley y en el reglamento. Sostiene que con esta omisión se ha perjudicado gravemente sus intereses y que ha violado el Art. 261 del Código Tributario, disposición que determina que la administración está obligada a presentar copias certificadas de los documentos que reposan en sus archivos y que de no hacerlo se estará a las afirmaciones del actor, disposición que ha sido incumplida al expedir el fallo. Asegura que la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal, en forma injustificada, angustiando su defensa le conminó a que presente prueba del cumplimiento de los mencionados requisitos, lo cual no era pertinente habida cuenta de que los mencionados documentos reposan en poder de la administración. Indica que en el fallo se ha hecho mérito de la confesión de funcionarios públicos, en contravención a lo dispuesto en el Art. 275 del Código Tributario, el cual no ha sido aplicado al expedirse el fallo en el que, respecto de la valoración de la prueba, a falta de prueba plena no se ha hecho mérito de las semiplenas. Menciona el Art. 287 del indicado código, que determina que al tiempo de pronunciar sentencia debe examinarse los vicios de nulidad de que adolezca la resolución o el procedimiento impugnados y alega que en el fallo recurrido no se ha efectuado ese examen, pese a que la resolución adolece de nulidad, pues en conformidad a los artículos 140 y 143 del Código Tributario se ha expedido la misma en forma extemporánea. Respecto de la prueba de los hechos manifiesta que no se ha aplicado el Art. 27 de la Ley de Modernización del Estado, que prevé que no se exigirá por parte del sector público documentos que se hubieren entregado con anterioridad. Al efecto afirma que las declaraciones de impuestos, actas de fiscalización y más documentos reposan en los archivos de la administración, razón por la cual no podía exigirse que sean presentados nuevamente. Precisa que no se ha cumplido con el Art. 288 del Código Tributario, norma que prevé se dictará la sentencia dentro de treinta

días, a afecto de la cual se notificará previamente a las partes, no habiéndose cumplido con esta notificación. Finalmente sostiene que en conformidad al Art. 19 de la Ley de Casación la triple reiteración de los fallos establece jurisprudencia obligatoria, mas únicamente respecto de los puntos que han sido objeto de la decisión, en este caso lo concerniente a la carga de la prueba prevista en el Art. 273 del código indicado, y no sobre otros puntos que han sido objeto de la Litis. Por las razones expuestas solicita que se case la sentencia.

TERCERO.- Es necesario diferenciar entre la apreciación de la prueba y la valoración de la misma. Corresponde al juzgador, en este caso a la Segunda Sala del Tribunal Distrital NO. 1, de modo exclusivo, apreciar la prueba y en base de la misma pronunciarse sobre la controversia. En consecuencia no cabe que esta Sala afronte dicha cuestión. En conformidad con la causal 3ro. del Art. 3 de la Ley de Casación, el recurso podrá proponerse por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. El actor del juicio señala que en el fallo se ha hecho mérito de la confesión de funcionarios públicos. Tal aserto no tiene asidero dentro del proceso, y aún más, no ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho, según lo previene la mencionada causal.

CUARTO.- No cabe aplicar el inciso segundo del Art. 261 del Código Tributario, pues no se ha establecido que reposaban en los archivos de la administración los documentos demostrativos de que previamente a suscribir el Convenio Tributario se cumplieron con los requisitos y exigencias contempladas en la ley y en el reglamento. Por otra parte el inciso primero del Art. 287 del Código Tributario señala que al dictar sentencia se examinará los vicios de nulidad de que adolezca la resolución impugnada, en este caso la NO. 066 de 19 de marzo de 1997, expedida por el Subsecretario General del Ministerio de Finanzas y Crédito Público. Tales vicios según el Art. 132 del propio código pueden ser de competencia o de procedimiento. En el segundo supuesto deben ser de tal naturaleza que incidan en el sentido de la resolución o causen indefensión. Los artículos 140 y 143 del Código Tributario mencionados por el actor tienen relación con la tramitación del recurso de revisión y con el plazo en que debe expedirse la

correspondiente resolución. No aparece que con motivo de la aplicación de esas normas se hayan producido violaciones de trámite que hayan generado la nulidad de la Resolución NO. 066, por lo que no cabe reconocerla.

QUINTO.- La Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal NO. 1, apoya el fallo pronunciado en la jurisprudencia reiterada de la Sala de lo Fiscal. El alcance de tal jurisprudencia concierne al fondo del asunto, cual es si la parte actora cumplió o no con su obligación, en conformidad con el Art. 273 del Código Tributario de demostrar que previamente a la suscripción del Convenio Tributario cumplió con los requisitos exigidos en la ley y en el reglamento. De allí que no exista nada que observar respecto de la aplicación del Art. 19 de la Ley de Casación, tanto más que no existen otras cuestiones de fondo en el caso. No habiéndose violado las disposiciones legales aludidas por el actor al expedirse el fallo recurrido que se adecuen a las causales invocadas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, rechaza el recurso interpuesto. Con costas. Sin honorarios que regular. Notifíquese, publíquese y devuélvase.

Fdo.) Dres. Alfredo Contreras Villavicencio, José Vicente Troya Jaramillo, Hernán Quevedo Terán, Ministros Jueces

Certifico.- f.) Dr. Fausto Murillo Fierro, Secretario.

Es conforme con el original.- Quito, 9 de enero del 2001.

f.) Dr. Fausto Murillo Fierro, Sala de lo Fiscal, Secretario.