

APRECIACIÓN DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA

Elker Mendoza*
Silvia Cano**
Alfonso Robles Alcívar***

RESUMEN:

En el presente ensayo, los autores, en principio, establecen las nociones básicas sobre la prueba, es decir, concepto, clasificación, fuentes de la prueba, sujetos; posteriormente, exponen legislación extranjera por la cual establecen criterios de: Argentina, México, el Tax Court de Estados Unidos, Alemania y Venezuela. Así, rematan con conclusiones pertinentes, que indican a su vez la discrepancia entre valoración y apreciación de la prueba.

PALABRAS CLAVES:

Prueba.- Juez.- Administración tributaria.- Contencioso tributaria.- Procedimiento probatorio.- Apreciación de la prueba.- Valoración de la prueba.-

ABSTRACT:

In this essay, the authors, at first, provide us the basic elements about the evidence, it means, about concept, classification, sources of test subjects, later exposed by the foreign law which established criteria from: Argentina, Mexico, Tax Court of the United States, Germany and Venezuela. Thus, topped with relevant conclusions, which in turn indicates the discrepancy between appraisal and assessment of the evidence.

KEY WORDS:

Evidence.- Judge.- Tax Administration.- Tax litigation.- Evidence Assessment.-

SUMARIO:

1.- Breve introducción.- 2.- Etimología y acepciones.- 3.- Concepto.- 4.- Valor de convicción.- 5.- Teoría general de la prueba.- 6.- Diferencias entre prueba, medios de prueba y fuentes de prueba.- 7.- Clasificación de la

* Máster en Derecho de Propiedad Intelectual de la Universidad Católica Santiago de Guayaquil. cursando Maestría en Derecho de Empresa de la Universidad Católica Santiago de Guayaquil. Socia del Estudio Mendoza & Asociados. E-mail: elker.mendoza@gmail.com.

** Abogada de los Tribunales y Juzgados. cursando Maestría en Derecho de Empresa de la Universidad Católica Santiago de Guayaquil. E-mail: silviacanoalvear@hotmail.com

*** Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República. Procurador Judicial de Artefacta. Estudiante de la Maestría en Derecho Empresarial de la Universidad Católica Santiago de Guayaquil. E-mail: alfonso.robles@artefacta.com.ec

prueba.- 8.- Sujetos.- 9.-Finalidad del derecho de probar.- 10.- Prueba legal y prueba formal.- 11.- Principios especiales aplicables a la prueba.- 12.- Objeto de la prueba.-13.- Improcedencia o inconducencia de las pruebas.- 14.- Evaluación, valoración y apreciación de la prueba.- 15.- El proceso tributario y la carga de la prueba.- 16.- Medios de prueba en el proceso tributario.- 17.- Legislación comparada.- 18.- Presunciones en materia tributaria.- 19.- Análisis de la valoración y apreciación de la prueba frente a la normativa ecuatoriana y fallos jurisprudenciales.- 20.- Código Tributario ecuatoriano y legislación ecuatoriana concordante.- 21.-Jurisprudencia.- 22.- Conclusiones.- 23.- Valoración de la prueba.- 24.- Apreciación de la prueba.-

1. Breve introducción.-

El antiguo adagio *“tanto vale no tener derecho como no poder probarlo”* nos lleva a la importancia que tiene la PRUEBA en el derecho y sobre todo para la administración de justicia. Podemos aseverar que *“la prueba es el corazón del juicio”*¹, sin ella el noventa y nueve por ciento de las veces, el derecho no podría alcanzar su finalidad.²

Muchas veces por el ejercicio diario no nos ponemos a meditar sobre la trascendencia, la naturaleza y la noción misma de la PRUEBA.

La prueba no solamente atañe a la materia tributaria sino que trasciende al campo general del Derecho.

Es tal su importancia que de la eficacia de los medios de prueba dependen las afirmaciones que se realicen en un proceso y la justificación de la pretensión³.

En materia de Derecho la prueba es utilizada como medio de convencimiento a otros sean éstos funcionarios, administradores de justicia, sobre los hechos que se alegan o se invocan. El proceso necesita entrar, en contacto con la realidad del caso concreto que en él se ventila, pues si el Juez no conoce exactamente sus características y circunstancias, no le será posible aplicar correctamente la norma legal que lo regula y declarar así los efectos jurídicos materiales que de ella deben deducirse.

Carnelutti sostiene que: *“el concepto de prueba se encuentra fuera del derecho y es instrumento indispensable para cualquiera que haga, no ya Derecho, sino historia”*.⁴

¹ CARNELUTTI, LA PRUEBA CIVIL, ARAYU BUENOS AIRES 1955. No. 77.

² CARNELUTTI, LA PRUEBA CIVIL, ARAYU BUENOS AIRES 1955. No. 18.

³ Derecho Procesal Administrativo, Editores Rubinzal-Culzoni. Editores, Tomas Hutchinson, Tomo III página 9.

⁴ CARNELUTTI F, La prueba Civil, Arayú, Buenos Aires, 1955, p. 4.

Echandía sostiene que “sin la prueba, los derechos subjetivos de una persona serían simples apariencias, sin solidez y sin eficacia alguna... Toda norma jurídica es por esencia violable, ya que regula conductas humanas, por lo que sin prueba; sin la prueba, estaríamos expuestos a irreparables violaciones, y el Estado no podría ejercer la actividad jurisdiccional para amparar la armonía social y restablecer el derecho conculcado”.⁵

La materia tributaria no podría bajo ningún concepto prescindir de la **PRUEBA**, por ello en este análisis abordaremos brevemente la **PRUEBA**, la valoración y apreciación de la misma en materia tributaria.

2. Etimología y acepciones.-

La doctrina procesal ha discutido mucho sobre la ambigüedad de la palabra. Para algunos etimológicamente el vocablo “prueba” –igual que probo- deriva de la voz latina **PROBUS**, que significa bueno, honrado, de allí que lo probado es bueno, es correcto, es auténtico⁶; otros precisan que deriva de **PROBANDUM**, que significa recomendar, proveer, experimentar, patentizar, hacer fe. Entonces de los diferentes usos viene su acepción, sea para una actividad procesal dirigida a desvirtuar una convicción del juez o al medio utilizado para llegar a ese resultado, o finalmente al resultado mismo⁷.

Desde el punto de vista procesal, **PRUEBA**, significa: “actividad que desarrollan las partes y el órgano judicial, tendiente al esclarecimiento de los hecho controvertidos. Se denomina también prueba el resultado final de la actividad probatoria, de la aplicación de los medios de prueba y de las razones y motivos indicados, vale decir, la convicción judicial respecto del acaecimiento de los hechos o de la forma y circunstancias en que éstos tuvieron lugar.”⁸

Tomá Hutchinson, expresa que la prueba puede ser considera como: actividad, como manifestación, como fin, como resultado.

Como actividad: consiste en la acción de probar, conjunto de actos de las partes o del juzgador de hacer o producir pruebas, actividad de demostración de la certeza de la afirmación o negación de los hechos invocados en el proceso. Como actividad, la prueba se orienta hacia el juez y no a la parte, pues de él hay que cerciorarse de los hechos controvertidos, a través de los distintos medios, que permitan a las partes, obtener el reconocimiento de sus pretensiones.

Como manifestación formal: diversos instrumentos o mecanismos utilizados para proporcionar al juzgador la certeza de los puntos controvertidos. Se hace referencia a

⁵ DEVIS ECHANDÍA H, TRATADO DE DERECHO PROCESAL CIVIL, Temis Bogotá 1961, T I, número 61 y 62.

⁶ SENTIS MELENDO, SANTIAGO, LA PRUEBA, LOS GRANDES TEMAS DEL DERECHO PROBATORIO EJE A BUENOS AIRES, 1978, P 33.

⁷ Derecho Procesal Administrativo, Editores Rubinzal-Culzoni. Editores, Tomas Hutchinson, Tomo III página CITA A COUTURE, PAG. 11

⁸ Derecho Procesal Administrativo, Editores Rubinzal-Culzoni. Editores, Tomas Hutchinson, Tomo III página 11.

los medios utilizados para llevar al juez al conocimiento de los hechos, como testimonios, documentos, etc., esto es, los medios de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el procedimiento. Comúnmente el vocablo prueba es utilizado para referirse a los distintos medios, mediante los cuales intenta acreditarse la existencia de un hecho (decimos prueba de testigos, prueba de peritos), es el vehículo, medio, o instrumento de la prueba.

Como resultado: el grado de convicción que se ha logrado en el juzgador con los medios probatorios, en este sentido éste concluye si hay o no prueba de determinados hechos. Se toma en cuenta aquí el resultado de la actividad probatoria, el efecto obtenido en la mente del juez, o sea que la prueba se define por el cumplimiento de una finalidad concreta. Si la prueba no es eficaz o se carece de ella, difícilmente podrá obtenerse una sentencia favorable, pues para acreditar la existencia de un derecho o la lesión de él, es menester contar con los medios probatorios que lo acrediten. Por tal razón se ha dicho como máxima, que *“quien tiene un derecho y carece de pruebas para hacerlas valer ante los tribunales, no tiene más que la sombra de un derecho”*⁹.

El resultado de la prueba está constituido por la conclusión que obtiene el juez de ella, al tener por acreditados hechos invocados por las partes, pasan éstas o más propiamente, el proceso a alcanzar el fin de la prueba.

Como fin o contenido esencial: se habla de las razones o motivos que de esos medios se deducen a favor de la existencia o inexistencia de los hechos. De esta forma por pruebas procesales se entiende las razones o motivos que determinan la necesidad de las partes de probar y que sirven para llevarle al juez la certeza sobre los hechos.

El fin de la prueba está constituido por la certeza a producir en el ánimo del juez, con relación a los hechos que integraron el tema de prueba, certeza que en el sistema de libre convicción es subjetiva y real, mientras que en el de pruebas legales o tasadas es legal objetiva o formal.¹⁰

3.- Concepto.-

En sentido jurídico-procesal la prueba se presenta como la comprobación judicial por los medios que la ley establece de la verdad de un hecho controvertido del cual depende el derecho que se pretende.¹¹

Fairen la define como la “actividad procesal impulsada por los interesados o por la administración, tendente a obtener el convencimiento o un alto grado de convicción del tribunal, acerca de la concordancia con lo realmente acaecido con las afirmaciones fácticas realizadas por los interesados o por la propia administración que integran el

⁹ Derecho Procesal Administrativo, Editores Rubinzal-Culzoni. Editores, Tomas Hutchinson, Tomo III página 13.

¹⁰ DEVIS ECHANDIA, HERNANDO, TEORIA GENERAL DE LA PRUEBA JUDICIAL 5TA EDICION ZAVALIA, BUENOS AIRES, 1988, T 1, P 252.

¹¹ Derecho Procesal Administrativo, Editores Rubinzal-Culzoni. Editores, Tomas Hutchinson, Tomo III página 14

objeto del proceso o a lograr su fijación en la premisa menor de la decisión administrativa”.¹²

Devis Echandía sostuvo que “...probar es aportar al proceso, por los medios y procedimientos aceptados en la ley, los motivos y las razones que produzcan el convencimiento o la certeza del juez sobre los hechos. También señala que pruebas judiciales, son el conjunto de reglas que regulan la admisión, producción, asunción, y valoración de los diversos medios que pueden emplearse para llevar al juez a la convicción sobre los hechos que interesan al proceso”.

“Prueba es un conjunto de reglas de una actividad para, a través de los medios, llegar al resultado desde la fuente”¹³

Todas estas acepciones no permiten establecer que el derecho no constituye materia de prueba sino los hechos, y dentro de éstos, los hechos controvertidos.

4.- Valor de convicción.-

“La certeza es la que lleva al juzgador a creer sin lugar a dudas, que su conocimiento coincide con la verdad. No cabe decir que el juez debe llegar a la verdad pues ésta podría ser inaccesible, pero sí tiene que convencerse de que ha alcanzado la verdad. Se habla de demostración, comprobación y de convicción sobre tales hechos.

Esta materia contemplar dos aspectos de la prueba: a) el de la forma o procedimiento que incluye su admisibilidad, su oportunidad, sus requisitos y su práctica; b) el de fondo, que proporciona los principios para la valoración de los distintos medios aportados al procedimiento administrativo y que constituye una verdadera ciencia de la prueba”¹⁴.

5.- Teoría general de la prueba.-

Thomas Hutchison expresa que existe una sola teoría general de la prueba aplicable a todos los procesos, reconociendo en cada caso sus diferencias de acuerdo a cada legislación y a cada tipo de procedimiento. Esta teoría es de naturaleza procesal, estructurada sobre un principio de legalidad que regula distintos medios de prueba sometidas a reglas. Dicha teoría se estructura sobre el conocimiento jurídico, el juez no acepta la prueba, sino que la aprecia, la valora según una convicción jurídica y basada en la experiencia.

6.- Diferencias entre prueba, medios de prueba y fuentes de prueba.-

Anteriormente expresamos que “prueba es tanto los medios como las razones o motivos contenidos en ellos y el resultados de éstos”.

¹² FAIREN, Doctrina general del proceso, Barcelona 1990, ps. 421 a 423.

¹³ DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, THOMAS HUTCHITSON TOMO III, página 18

¹⁴ Derecho Procesal Administrativo, Editores Rubinzal-Culzoni. Editores, Tomas Hutchinson, Tomo III página 16.

Conocer claramente estas diferencias es importante para el juzgador, porque permite explicar las facultades del órgano que decide. Así el juez puede ordenar medios de prueba para verificar los hechos afirmados por las partes pero no puede investigar la existencia de fuentes de prueba.

Los medios de prueba son los elementos o instrumentos utilizados por el particular que suministran las razones o motivos que sirven para llevar al funcionario al convencimiento de la certeza de los hechos dentro del procedimiento. Puede haber un medio de prueba que no contenga prueba de nada, porque de él no se obtiene ningún motivo de certeza. Los medios son el conjunto de operaciones a través de las cuales se obtienen las razones o motivos que permiten producir el resultado. Se relacionan con la actividad del órgano judicial o de las partes dentro del proceso para aportar a éste fuentes de prueba. Esta actividad se la realiza de la manera indicada en el ordenamiento jurídico. Los medios no se conciben fuera del proceso, las fuentes son extraprocesales.

Las fuentes de prueba en cambios son las personas o cosas a través de las cuales los medios de prueba proporcionan los indicados razones o motivos. Es decir las personas o cosas de las cuales se deduce el hecho que se ha de probar, independiente de la existencia del procedimiento. Las fuentes son extraprocesales su incorporación al proceso se produce a través de los medios de prueba. Ejemplo la prueba documental, el documento es la fuente, pero su presentación en el proceso se efectúa en la oportunidad y forma establecidos en el ordenamiento jurídico –con la demanda, contestación, exhibición, comprobar su autenticidad o de impugnar los instrumentos y los documentos públicos. Otro ejemplo en la prueba de testigos, éste es la fuente, su declaración es el medio; en la prueba de informes, los hechos que resulten de la documentación, archivo, registros contables del informante son las fuentes, el oficio requiriendo el informe y la contestación a tal requerimiento son los medios. En la prueba de peritos, las personas o cosas que van a ser objeto del examen son las fuentes mientras el perito y su dictamen son los medios de prueba.

Los medios de prueba son ilimitados, las normas prevén algunos pero los no previstos se pueden diligenciar siempre que sean procedentes y no estén prohibidos, aplicando normas por analogía.

7.- Clasificación de la prueba.-

Pugliese coincidiendo con Carnelutti formula la siguiente clasificación doctrinal utilizada en el derecho tributario:

Prueba directa: que se clasifica en inspección judicial y peritaje; y **Prueba indirecta: histórica:** confesión e interrogatorio, juramento, testimonio, documentos públicos o privados; crítica: presunciones simples, presunciones legales relativas y presunciones legales absolutas.

Los medios enunciados atañen a la definición de prueba y constituyen el acto o serie de actos procesales por los que se trata de convencer al juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han de tenerse en cuenta en el fallo.

Analizando la definición transcrita, Pereagua dice que debe resaltarse la expresión datos lógicos, en la definición de prueba, porque significa que la prueba va dirigida a demostrar la existencia o inexistencia únicamente de aquellos datos lógicos y que esta lógica jurídica es la que va a vivificar a todo el proceso en sí, porque el encadenamiento de actos sucesivos en el tiempo, que es el proceso está presidido por una lógica jurídica y los datos que van imbuidos de ellas son precisamente los únicos que el juzgador va a tener en cuenta a la hora del fallo¹⁵.

8.- Sujetos.-

Los únicos que pueden probar u ofrecer pruebas solamente son los que intervienen en el proceso. El sujeto pasivo es el órgano judicial que está obligado a disponer la práctica de las pruebas, siempre que no existan razones para considerarlas inadmisibles.

9.- Finalidad del derecho de probar.-

El derecho de probar no tiene por objeto convencer al juez acerca de la verdad del hecho afirmado, es un derecho que acepte y practique las pruebas peticionadas y las tenga en cuenta en su decisión. El derecho a que las pruebas sean rendidas en buena forma tiene la mayor jerarquía dentro de nuestro orden jurídico. La recepción de la prueba se vincula con la legitimidad del acto administrativo.

10.- Prueba legal y prueba formal.-

Pruebas legales las que de acuerdo a las normas son admisibles en el proceso. Es decir que existe prueba legal siempre que las normas señalen las pruebas admitidas pero permitiendo la inclusión de otros a juicio del juez en oposición a la prueba libre que implicara dejar al particular en absoluta libertad para escoger los medios con que pretende obtener la convicción absoluta del órgano judicial respecto de los hechos. Algunos hablan de prueba formal o de reglamentación formal de la prueba para referirse al sistema de regulación normativa de su apreciación.

11.- Principios especiales aplicables a la prueba.-

La teoría de la prueba debe contener los siguientes principios:

- a) **Necesidad de la prueba:** posibilidad de la administración de ajustarse a los hechos materialmente verdaderos, aunque no hayan sido alegados por el particular, se vincula con el principio de legalidad objetiva.
- b) **Eficacia jurídica y legal de la prueba:** no se concibe la prueba sino como un medio aceptado por el legislador para llegar a una conclusión sobre la existencia o no de los hechos investigados.
- c) **Unidad de la Prueba:** generalmente la prueba es múltiple, los medios son diversos. A veces hay pruebas de una misma clase. Pero el conjunto probatorio forma una unidad y como tal, debe ser examinada y apreciada por el órgano.

¹⁵ L. PEREZAGUA CLAMAGIRAND, LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO, EN ESTUDIOS DE HACIENDA PUBLICA MADRID 1975. P. 55. SUSANA C. NAVARRINE Y RUBEN O. ASOREY. PA. 100.

- d) **Adquisición:** la prueba no pertenece a quien la aporta y por ello no se puede pretender que solo a él lo beneficie.
- e) **Interés público de la función de la prueba:** a pesar de que el particular persiga su propio beneficio, hay un interés general en la prueba de los hechos, pues el proceso ayuda a preservar el interés de la comunidad.
- f) **Contradicción de la prueba:** significa que la parte contra la cual se propone la prueba, debe gozar de oportunidad procesal para conocerla y discutirla.
- g) **Igualdad de oportunidades:** que las partes dispongan de oportunidad para presentar y pedir la producción de pruebas.
- h) **Publicidad:** conocer, intervenir en su práctica, objetar, discutir, y analizar las pruebas ello hace el debido proceso.
- i) **Formalidad y legitimidad:** deben existir formalidades procesales para la validez de las pruebas. Aquéllas permiten que éstas gocen de publicidad, que se las conozca oportunamente, que no se lleven a cabo subrepticamente.
- j) **Legitimación:** la prueba debe provenir de un sujeto legitimado para aducirla, es decir de quienes interviene en el proceso.
- k) **Preclusión:** es una de las aplicaciones del principio de preclusión en el proceso.
- l) **Originalidad:** significa que la prueba tiene que referirse directamente al hecho para probar, para que sea prueba de éste, pues si se refiere a hecho que a su vez se relacionan con aquél, se tratará de pruebas de otras pruebas.

12.- Objeto de la prueba.-

Es necesario distinguir entre objeto de la prueba y tema de la prueba (thema probandum) y fin de la prueba y carga de la prueba. El objeto de la prueba constituye, aquello que se puede probar o sobre lo que puede recaer la prueba, en cualquier tipo de proceso e incluso en cualquier campo de la actividad científica o intelectual. En cambio, el tema de prueba (thema probandum) comprende aquello que en un proceso debe constituir materia de la actividad probatoria, concretamente los hechos conducentes y controvertidos que deberán ser probados, por cuanto en ellos pretenden fundarse las pretensiones de las partes, y su prueba será necesaria para el juez, a fin de poder arribar a una decisión justa sobre el litigio. El thema probandum queda establecido en el litigio con la traba de la litis, fundamentalmente en la demanda y contestación y en sus casos oposición, contestación de excepciones.

Por regla general el objeto de la prueba son los hechos relevantes o expuestos con mayor exactitud, las afirmaciones sobre los hechos que integran el objeto de la pretensión. En ciertos casos excepcionales podrán ser objeto de prueba las normas jurídicas.

La prueba procedente es la que resulte de indudable trascendencia, lo que ha de ser interpretado en la actualidad desde la perspectiva del derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa. El órgano judicial está obligado a acordar el recibimiento del proceso a prueba cuando la solicitud de prueba recaiga sobre hechos relevantes, es decir, los integrados en el objeto del proceso y que conforman la causa pretendida de la pretensión, según la teoría de la sustanciación, que parece la más adecuada para identificar la pretensión en el proceso administrativo. La

determinación de cuáles son los hechos relevantes en el proceso, sobre los que podrá practicarse prueba en el mismo, exige en consecuencia, descubrir el contenido de la causa pretendi, identificadora de la pretensión procesal. Dentro de los elementos objetivos de carácter cualitativo de la pretensión aparece la causa pretendi conformada por los hechos que la fundan y apta para identificarla frente a otras posibles pretensiones.

La causa pretendi en materia tributaria serían los hechos afirmados por el particular y cuya subsunción en las normas jurídicas aplicables fundamentarán la resolución del conflicto. Los hechos relevantes sobre los que puede recaer la prueba son los integrados en la causa pretendi de la pretensión y éstos son precisamente los hechos relevantes para la solución del conflicto, se debe identificar que hechos sirven para la pretensión desde la perspectiva triple: el deber de congruencia, la litispendencia y la cosa juzgada.

La libertad de objeto implica que los interesados pueden producir la prueba sobre todos los hechos, pero esa libertad debe ir de la mano con las siguientes condiciones: La prueba debe ser pertinente, idónea, conducente y útil. Lo que las partes pueden probar se encuentra constituido en los hechos, son los hechos los que determinan la aplicación o no de una determinada norma; el alcance de una regla y su sentido depende de la determinación de los hechos, los que se aprecian y determinan a través de la prueba.

Los hechos que le dan origen pueden ser de dos tipos los hechos jurídicos stricto sensu y los actos jurídicos, los cuales quedan englobados dentro del concepto hechos jurídicos lato sensu.

Couture en cambio señala que los hechos y los actos jurídicos son objeto de afirmación o negación en el proceso. Pero como el juez es normalmente ajeno a esos hechos, sobre los cuales debe pronunciarse, no puede pasar por las simples manifestaciones de las partes y debe disponer de medios para verificar la exactitud de las proposiciones.

No toda afirmación de hechos jurídico amerita ser probado, únicamente son objeto de prueba los CONTROVERTIDOS Y CONDUCTENTES. Quedando excluidos: los confesados por las partes, los notorios, los que tienen a su favor una presunción (hechos sobre los cuales existen presunciones iuris et de iure, no susceptible de prueba en contrario, la parte que la alegue solo debe probar los supuestos de la misma sin que le incumba la prueba de su contenido. No todas las presunciones constituyen excepción absoluta a la necesidad de probar, ya que sólo lo tienen aquellas que de acuerdo con la ley no admitan prueba en contrario (iuris et de iure), ya que tratándose de aquellas que sí admiten prueba en contrario (iuris tantum) al revertirse la carga de la prueba a la contraparte, y una vez producida la contra del contenido de tal presunción, obliga al que la alegó a rendir la prueba a la cual estaba relevado en virtud de la misma); los hechos evidentes; las máximas de la experiencia (juicios adquiridos por el juzgador en virtud de su experiencia de la vida y conocimientos técnicos y especializados); y, los hechos normales resultantes del orden regular de las cosas.

13.- Improcedencia o inconducencia de las pruebas.-

La ley otorga facultades a los jueces respecto a desestimar las pruebas ofrecidas que consideran improcedentes superfluas o dilatorias, o puede solicitar la ampliación de pruebas como medida para mejor proveer.

Generalmente durante la prueba se reproduce todo el expediente administrativo llevado a efecto ante la entidad tributaria respectiva, es el que contiene las cuestiones planteadas por las partes.

El procedimiento probatorio consiste en diferentes fases y formalidades establecidas en la ley para la formación de los medios probatorios, estas fases son: a) ofrecimiento de pruebas, b) admisión de pruebas, c) producción de pruebas, d) valoración de pruebas.

El primero tiene relación con la oportunidad del ofrecimiento de la prueba al juzgador en los plazos previstos en la ley. En materia tributaria la prueba debe ofrecerse con el escrito de demanda o contestación, pudiendo realizarse la ampliación respectiva si se trata de reconvenición.

La segunda fase, admisión de pruebas, el juzgador dirá cuáles medios de prueba ofrecidos por las partes admite o desecha. Conforme a la mayoría de códigos tributarios, serán admisibles todo tipo de pruebas con excepción de la confesión del funcionario. No debe perderse de vista que la prueba será sobre hechos controvertidos, reconocidas por la ley, pertinentes, idóneas, y conducentes por lo tanto la liberalidad deberá ir con el sentido común, ya que admitir lo contrario implicaría pérdida de tiempo y dilaciones en el proceso.

La tercera fase de producción de las pruebas consiste en el perfeccionamiento, desarrollo o descargo de las pruebas, el cual entraña una diversidad de procedimientos, algunos sencillos y otros complejos, todo dependiendo del tipo de prueba a producirse. Así tenemos que la documental no existe mayor problema para su producción. En cambio en los testimonios, las pericias, la inspección su producción si requiere de procedimientos especiales que determinan la manera, la forma, el tiempo y el lugar en que habrá de efectuarse.

La cuarta fase: EVALUACIÓN, VALORACIÓN y APRECIACIÓN DE LA PRUEBA. Este es nuestro tema de análisis y que comenzaremos a desarrollar a partir de la presente.

14.- Evaluación, valoración y apreciación de la prueba.-

Debe distinguirse entre valoración y apreciación de prueba.

VALORACIÓN: se debe entender el mayor o menor valor que se otorga a las distintas evidencias aportadas al proceso.

APRECIACIÓN; facultad que corresponde de modo privativo a los jueces y tribunales de instancia, y que consiste en la potestad del Juez de determinar o fijar los hechos acaecidos.

El Art. 115 del Código de Procedimiento Civil dice: “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”.

“Es decir, 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 uno para formar la convicción del juez. Es el momento culminante y decisivo de la actividad probatoria”.

Hay dos sistemas de apreciación de la prueba: el de la tarifa legal y el de libre apreciación.

Se suele hablar de pruebas legales en oposición al sistema de libre apreciación, pero por aquellas se entienden lógicamente las que de acuerdo con las normas son admisibles en el proceso. Es decir que existe prueba legal siempre que las normas señalen las pruebas admitidas pero permitiendo la inclusión de otros a juicio del juez en oposición a la prueba libre que implicaría dejar al particular en libertad absoluta para escoger los medios con que pretende obtener la convicción del órgano judicial. Es inapropiado denominar pruebas legales al sistema de regulación legal del valor de convicción o de mérito de los medios de prueba; son dos aspectos diferentes de la cuestión probatoria, y si bien la regulación legal del valor de convicción implica la fijación taxativa de éstos, puede existir libre apreciación a pesar de que se señalen los medios admisibles en el procedimiento. Algunos hablan de prueba formal o de reglamentación de la prueba para referirse al sistema de regulación normativa de su apreciación, pero nos parece que la prueba es formal desde el momento en que la ley exige cierta ritualidad para su práctica. Para distinguir la política legislativa de apreciación de la prueba en el proceso que reglamente el mérito de los distintos medios para aducirse conviene hablar de sistema de tarifa de las pruebas o de sistema de prueba tasada en oposición éste existe el de libre apreciación del órgano.

Cuando la norma impone reglas de valoración de ciertas pruebas y deja al órgano que determine la fuerza de convicción de otras o le permite calificar su contenido para rechazarlas a pesar de que formalmente reúnan los requisitos para su obligatoriedad, existen atenuaciones al sistema de la tarifa legal, no un sistema mixto. Libre apreciación, convicción íntima, libre convicción, sana crítica, apreciación razonada o libre apreciación razonada significan lo mismo: libertad para apreciar las pruebas de acuerdo con la lógica y las reglas de la experiencia que, según el criterio del órgano, sean aplicables al caso.¹⁶

La valoración de pruebas puede hacerse a través de un régimen que involucre ambos sistemas. Ejemplo en Máximo el Código Fiscal de la Federación establece un valor determinado por la ley para las probanzas que en ella se mencionan y en la fracción II se deja a la prudente apreciación de la sala juzgadora las probanzas a que se

¹⁶ COUTURE EDUARDO J. Estudios de Derecho Procesal Civil, Buenos Aires 1949 t II p 221.

refiere. Algunos llaman a esto un régimen mixto pero en realidad no hay sistemas mixtos o el órgano tiene libertad de apreciación o no la tiene; no hay libertad a medias.

La primera forma se conoce como prueba tasada, conforme a la cual es la ley la que determina el grado de eficacia de la prueba. En el segundo que la ley llama prudente arbitrio del juez, también conocido como la de la sana crítica, o de la prueba razonada, el juzgador determina el grado de eficacia, ya que conforme a este sistema, el juez debe razonar, tiene libertad para apreciar la prueba, pero dentro de ciertas reglas de lógica. Es decir, no son arbitrariedades ni mucho menos tampoco con la que se ha llamado la prueba o apreciación de la prueba en conciencia, que suele postularse en algunos sistemas, pero en nuestro ordenamiento la prueba en conciencia no puede entenderse en el sentido de que el juez calle y guarde para sí los argumentos de valoración, los cuales de acuerdo con nuestro sistema jurídico no está legitimado para callar u ocultar.

El juez debe exponer, expresar y estructurar dentro de la más rigurosa lógica jurídica todos los argumentos y todos los razonamientos para cumplir con la regla del prudente arbitrio, de la sana crítica o de la prueba razonada, que además llevan al juzgador a cumplir con el precepto constitucional ya citado de fundar y de motivar todas sus resoluciones. Dicha valoración se hace no dentro del procedimiento probatorio, sino fuera de él, al momento de dictarse la sentencia.

El sistema de libre apreciación exige jueces mejor preparados, pues la obligación de motivar la decisión y explicar los motivos que lleva a la formación del convencimiento sobre la base de ciertas pruebas exige una cierta idoneidad; además son garantía suficiente del derecho de defensa.

El fundamento para aplicar uno u otro de los expresados sistemas en el proceso administrativo hay que encontrarla en el delicado equilibrio entre el derecho a un proceso con toda las garantías y la también exigencia constitucional de que la tutela judicial sea efectiva.

El principio de aportación se encuentra implícito en el primero de los enunciados derechos y responde a los postulados de la justicia liberal o del juez vigilante que, para salvaguardar su imparcialidad, debía presenciar impasible la noble contienda que, con igualdad de armas, le representaban las partes o, lo que es lo mismo, le estaba vedado introducir hechos al proceso e intervenir en su prueba; por el contrario, el principio de investigación se corresponde con el modelo de justicia social: si se desea que la tutela sea efectiva y que se otorgue la razón a quien la tiene y fuera del proceso se hace necesario dotar al juez de determinadas facultades investigadoras a fin de que pueda descubrir con plenitud la relación jurídico material debatida en orden a aplicar a ella las adecuadas normas materiales. Por último, también tienen pleno valor probatorio los actos de comprobación de las autoridades administrativas, respecto de los hechos que consten en los actos respectivos.

En consecuencia, quedarán al prudente arbitrio del tribunal las demás pruebas, como son: la pericial, la testimonial, las presunciones iuris tantum, los documentos

privados, la prueba científica, la confesión ficta, el reconocimiento judicial. El sistema de valoración referido no es absoluto, ya que, normalmente, facultad a la sala a valorar las pruebas sin sujetarse al orden precitado, cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, logre adquirir una distinta convicción acerca de los hechos del litigio, debiendo únicamente fundar razonadamente en su sentencia tal consideración”.¹⁷

15.- El proceso tributario y la carga de la prueba.-

“Es un proceso de partes, por lo tanto la práctica de las pruebas corresponde a las partes con arreglo a las normas jurídicas tributarias y comunes de distribución de la carga de la prueba.

Treves Giuseppino¹⁸ señala que la presunción de legitimidad del acto administrativo importa en todo caso una *relevatio ad onere agendi*, pero nunca una *relevatio ad onore probando*, de allí se sigue en palabras de Micheli¹⁹ que de por sí la presunción de legitimidad no es suficiente para formar la convicción del juez en caso de falta de elementos instructorios y que no puede en modo alguno sentarse un principio de “en la duda a favor del Estado”.

A todo evento y en estado de derecho el principio es *in dubio pro libértate*. La presunción de legitimidad del acto administrativo no invierte la carga de la prueba ni libera a la administración de aportar las pruebas que sustente su acción dada la oposición de la administración, es lógico que recaiga sobre ella la carga de la prueba. En resumen, la administración podía actuar, pero debía probar.

La pregunta es si la administración debe necesariamente probar antes de actuar o si puede probar después. Básicamente si cuando dicta un acto administrativo sin pruebas suficientes que lo sustente y este acto es impugnado ante la justicia, por ejemplo por carecer de sustento fáctico, ¿puede la administración ulteriormente generar la prueba que no produjo al inicio en sede administrativa?, mucho dependerá si se quiere privilegiar la verdad objetiva en cualquier etapa del proceso, en cuyo caso puede admitir la introducción de pruebas hasta en la etapa de sentencia en las más altas instancias, o si prefiere reafirmar el debido proceso en sede administrativa, caso en el cual condenará a la decisión administrativa que no fue, al momento de su dictado, sustentada en un sustento fáctico y probatorio razonable y suficiente.

No se trata de que la administración acierte por intuición o clarividencia, la prueba futura en sede jurisdiccional, sino que tenga frente a sí al momento de resolver todos elementos de prueba sobre los cuales adoptará entonces una decisión objetiva, sensata y razonable. Si al particular corresponde la carga de la prueba, él deberá demostrar que los hechos que alega son ciertos o demostrar que el acto adolece de un vicio.

¹⁷ DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, TOMO III TOMAS HUTCHINSON, EDITORES RUBINZAL CULZONI. Pág. 54

¹⁸ TREVES GIUSEPPINO, *la presunzione di legittimitá degli atti amministrativi*, Padova 1936 p 84 y 161.

¹⁹ MICHELI GIAN ANTONIO, *La carga de la prueba*, Buenos Aires 1961 p 278 nota 110.

En esos casos es él quien deberá aportar los medios probatorios respectivos a fin de destruir (no la presunción sino la legalidad del acto) bajo pena de que de no hacerlo, subsistirá el mismo porque el juzgador emitirá su fallo reconociendo la validez del acto administrativo impugnado. Si es la administración la que alega un hecho, debe demostrarlo.

La presunción de legalidad de actos administrativos sólo implica que el acto es legítimo con relación a la ley y válido en cuanto a los efectos que produce pero no exime a la administración de la carga probatoria²⁰.

16.- Medios de prueba en el proceso tributario.-

“El legislador suele regular los medios de prueba utilizables en el proceso tributario, remitiéndose a las pruebas aceptadas en material civil con ciertas excepciones. En principio los medios de prueba son taxativos pero no hay que perder de vista la facultad del juez de admitir otros medios siempre que sean conducentes, idóneos, para el esclarecimiento de la verdad de los hechos discutidos.

En principio la CONFESIÓN del funcionario está prohibida en materia tributaria y esto es compartido en muchos códigos tributarios latinoamericanos y su fundamento está en que los funcionarios públicos actúan en el marco de sus atribuciones legales y conforme a las normas establecidas.

El proceso de adopción de decisiones por parte del Estado tiene lugar en el marco del procedimiento administrativo y con intervención de los órganos técnicos de asesoramiento e informe con que la administración cuenta, que efectúan a la formación de la voluntad administrativa los aportes necesarios para la adopción de una decisión acertada y conforme a derecho.

Por otro lado, el procedimiento administrativo es escrito, el acto administrativo debe manifestarse expresamente por escrito. Esta prohibición también tiene como motivos aspectos de competencia que impiden la operancia de esta vía para lograr confesión del funcionario. Los funcionarios no pueden hacer sino lo estrictamente permitido y obligan ordinariamente mediante actos formales, escritos, sujetos a controles como normas de obligado acatamiento que son, por la manifestación hecha ante un juez sin más requisitos y formalidades.

Bielsa expresa que la administración pública solo se obliga por actos casi siempre complejos, de derecho público verbigracia en un régimen de autorización según causa determinada y mediante formas determinadas.

Este gran principio, en el que descansa todo el régimen de validez de los actos administrativos, no podría ser destruido por la regla procesal ordinaria de la probatio probatissima que es dominante en el régimen jurídico y legal de la confesión en el juicio civil.

²⁰ DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, TOMAS HUTCHINSON, TOMO III EDITORES RUBINZAL CULZONI.

Si existiera esta prueba para los funcionarios públicos podría verse comprometido el interés público y el patrimonio del Estado con su sola declaración, se destruiría la base institucional de la competencia de los órganos administrativos y el valor y eficacia de las formas esenciales de los actos administrativos. La forma en que pueden declarar los funcionarios por informes escritos.

Los informes o PRUEBA INFORMATIVA no son prueba documental ni pericial, por virtud de este medio vienen al expediente noticias que de alguna manera sería imposible llegar a conocimiento del órgano judicial. Se trasladan al expediente constancias que obran en documentos o archivos o en registros contables que son instrumentos escritos.

La prueba informativa y la testimonial suele obrar como sustituto de las limitaciones que para la prueba confesional presenta frecuentemente el proceso tributario, permitiendo conocer al actor particular datos que obren en registros y archivos públicos, o bien relativos a la actuación de los funcionarios que intervinieron en los hechos y las paralelas limitaciones de la prueba testimonial ante el formalismo atenuado del proceso administrativo.

Los informes técnicos o científicos de entidades o peritos: Aquellos preparados por persona especializada en materia tributaria o contable para desvirtuar o probar los hechos aseverados. Medio a través del cual se persigue ilustrar al juzgador acerca de los hechos controvertidos cuyo examen requiere conocimientos especiales en alguna ciencia, técnica o arte, y que para ello es necesario la asistencia intelectual de una persona capaz, denominada perito, versado en la especialidad sobre los puntos respecto de los cuales ha de oírse su parecer, y cuyos conocimientos ha adquirido en virtud de su profesión u oficio.

De lo anterior se deduce que la prueba pericial por un lado, está constituida por su objeto, que lo integran los hechos controvertidos que requieren una explicación especializadas y por otra parte, por el sujeto de la prueba que es el perito, el cual es un auxiliar del juzgador que necesita una capacidad intelectual especial, la cual para ser demostrada requiere la exhibición de su título profesional, experiencia en el arte, ciencia, técnica u oficio. Es necesario que el perito sea imparcial lo que se comprueba con su dictamen.

La inspección judicial es el reconocimiento judicial o examen directa del juzgador a la cosa o hecho controvertido, inspección ocular. En esta prueba debe observarse la publicidad y la discusión para que sea válida²¹.

Testigos: la suministrada mediante declaraciones emitidas por personas físicas, distintas de los interesados acerca de lo que saben respecto de un hecho de cualquier naturaleza. La prueba testifical consiste en la exposición narrativa, preferentemente oral, ante autoridad que la interroga.

²¹ DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, TOMAS HUTCHINSON, TOMO III EDITORES RUBINZAL CULZONI.

17.- Legislación comparada.-

MEXICO:²² En México la reforma de 1967 introdujo varias innovaciones de índole procesal entre las cuales se pueden señalar: se adoptó el sistema de magistrados instructores que en la práctica sustituyó a los semaneros, se consagra la tesis jurisprudencia de que en la contestación de la demanda no podrán cambiarse los fundamentos de derecho de la resolución impugnada, pues era frecuente que el fisco modificara tal fundamentación.

En 1981 se introduce una reforma en cuanto a la ordenación amplia de diligencias de prueba, las que dejan de estar limitadas a las ofrecidas ante la autoridad demandada, prohibiéndose sólo la confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones.

Concordantemente se ampliaron las facultades valorativas del Tribunal, ya que las pruebas quedarán a la prudente apreciación de la sala, pudiendo aportarse de ellas, cuando adquiera convicción distinta...”, debiendo en tal caso fundar razonadamente esta parte de su sentencia.

En otros aspectos se destaca que en la sentencia debía constar la forma y términos en que la autoridad debía cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales, fijando plazos breves para su cumplimiento cuando la sentencia obligue a la autoridad a realizar un determinado acto”²³.

A pesar de la reforma continúa la desigualdad procesal con respecto a las partes en litigio, pues contra las sentencias los particulares solo tienen un recurso de queja ante el plenario o las resoluciones de las salas que antes se otorgaba contra la sentencia violatoria de la jurisprudencia del Tribunal y actualmente se otorga contra los actos que incumplen las sentencias del tribunal o cuando se repite un acto que fue anulado por el Tribunal.

En tanto que el fisco puede hacer valer ese mismo recurso y además un recurso de revisión ante el Tribunal colegiado del circuito competente.

Es cierto que los particulares pueden obtener la revisión por el tribunal colegiado mediante el juicio de amparo previsto en la Constitución pero el sistema es pasible de objeciones.

El Código vigente del 2002 que origina el recurso de revisión se ha fundido puesto que dice que el mismo tribunal colegiado debe decidir en la misma sesión el recurso de revisión y el de amparo interpuesto.

Las cuestiones tributarias se desarrollan en tres etapas independientes a) la primera de carácter oficioso, ante la autoridad administrativa en la cual solo procede

²² Derecho Financiero, Carlos M. Giuliani Fonrouge, Tomo II, infracciones y sanciones contencioso fiscal, sistema tributario, 9na edición. La Ley. Pag. 651.

²³ Derecho Financiero, Carlos M. Giuliani Fonrouge, Tomo II, infracciones y sanciones contencioso fiscal, sistema tributario, 9na edición. La Ley. Pag. 650.

con recurso de reconsideración o revocación; la decisión final es ejecutable con un procedimiento exclusivamente administrativo a menos que el tribunal lo suspenda mediante el aseguramiento del interés fiscal; b) terminada la etapa oficiosa se abre la contenciosa con la demanda ante dicho tribunal que asume el carácter de un juicio (contestación prueba, alegatos, fallo); y, c) juicio de amparo directamente ante la Corte.

A criterio de Varón González, tribunal fiscal en México se ha convertido en un órgano creador de la doctrina sobre el derecho fiscal Mexicano²⁴.

En México El problema de la carga de la prueba ha sido motivo de mucho análisis, en la materia contencioso fiscal es el contribuyente o responsable quien recurre, puede decirse que, normalmente a éste le incumbe la carga de la prueba, según es norma corriente en la mayoría de las legislaciones.

Pero existen excepciones por ejemplo cuando la administración practica una determinación de oficio con base presuntiva 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 reúnen las condiciones; igualmente la autoridad fiscal debe realizar las nuevas averiguaciones, investigaciones o comprobaciones que le requiera el juzgador en razón de la amplitud de facultades de éste en el desarrollo del proceso y la obligación de colaboración que incumbe a las partes.

Aunque el impulso proceso corresponde al Juez y éste puede disponer las medidas que considere convenientes las partes tienen derechos a la prueba, esto es, pueden exigir que se cumplan diligencias ofrecidas en amparo de sus alegaciones.

Sin embargo, no se trata de un derecho absoluto ya que el director del proceso puede rechazar aquellas que resulten inconducentes a los fines perseguidos en la causa o fueren superfluas, ya por referirse a circunstancias admitidas o hechos notorios, o bien por tener un manifiesto propósito dilatorio, extraño al interés protegido. No creemos en cambio que puedan ser rehusadas por el mero hecho de que el juez ya ha formado su propia convicción, como pretende Pugliese, por cuanto ello podría determinar una peligrosa limitación al derecho de defensa, asegurado en la Constitución. No basta pues la conformidad de las partes acerca de la prueba, sino que es menester el asentimiento del órgano jurisdiccional.

Este a su vez puede prescindir de las pruebas rendidas por las partes a condición de demostrar fundamentadamente las razones que lo inducen a proceder así, de modo tal que no existe una ilimitada libertad de su parte, en una palabra, el llamado a juzgar debe proceder con prudencia y razonabilidad en la selección o admisión de las pruebas conducentes al esclarecimiento de la verdad.

²⁴ VARON GONZALEZ, OB. CITA, HEDUAN VIRUES, DERECHO FINANCIERO TOMO II, CARLOS M GIULIANI FONROUGE, PAG. 651.

Los hechos que deben ser materia de prueba son aquellos controvertidos o acerca de los cuales no hay acuerdo de partes, el juez también puede disponer medias por mejor proveer que estime oportunas. En cuanto a los medios de prueba utilizables son todos los admisibles en derecho nacional directos o indirectos y que resulten aptos para el propósito esclarecedor que persigue, con relevancia en la prueba documental, libros contables, balances, correspondencia, informes, pericia”.

En México no existe una prohibición expresa a la confesión judicial del funcionario público pero en el proceso ordinario se han establecido restricciones por vía jurisprudencial de modo que la utilización de este medio es muy limitada; a parte de ello, la declaración de la autoridad capacitada para comprometer a la administración solo podrá producirse en muy contadas excepciones y sin efecto decisorio en la causa.²⁵.

TAX COURT DE LOS ESTADOS UNIDOS²⁶: La composición y funcionamiento de la Tax Court o Corte Fiscal de los EEUU se halla regulado por las secciones 7441 y siguientes del Internal Revenue Code of 1954 que constituye una subdivisión del capítulo 76 sobre procedimientos judiciales lo que contribuye a deslindar la posición que le corresponde a la armazón institucional del país. Este tribunal fiscal reconoce su antecedentes en el Board of Tax Appeals creado en 1924 con función jurisdiccional pero sin facultad decisoria definitiva, la que obtuvo en 1926 al reconocérsele nuevamente como una repartición (agency) independiente en la rama ejecutiva del Estado y adquiriendo su actual configuración en 1942 cuando su denominación cambió por la de Tax Court, sus miembros fueron llamados jueces y el presidente Chief Judge.

El tribunal tiene su sede en el Distrito de Columbia pero puede constituirse y sesionar en pleno o por medio de sus salas en cualquier territorio nacional.

El organismo está integrado por 19 jueces nombrados por el Presidente de los EEUU con acuerdo del Senado por el término de 15 años.

El presidente o Chief Judge es designado cada dos años por la Corte y tiene la facultad de formar divisiones o salas de uno o más miembros. Las normas procesales básicas en el Código Fiscal sección 7451 pero el tribunal las pone en marca y complementa con su propio reglamento.

La resolución administrativa es recurrible con efecto suspensivo ante la Tax Court que pese a su condición de organismo ubicado o alojado en la rama ejecutiva, en razón de la modalidad de su actuación, su naturaleza y carácter y la fuerza efecto de sus decisiones, constituye en la práctica una corte legislativa con lo cual quiere significarse que es un organismo que actúa por delegación directa del poder legislativo.

Su status jurídico ha sido “tribunal judicial que actúa en el sistema judicial federal...repartición judicial independiente cuya actuación no está sujeta a la supervisión

²⁵ DERECHO FINANCIERO, CARLOS M. GIULIANI FONROUNGE TOMO II, PAG. 659

²⁶ Derecho Financiero, Carlos M. Giuliani Fonrouge, Tomo II, infracciones y sanciones contencioso fiscal, sistema tributario, 9na edición. La Ley. Pag. 652.

o revisión en la rama ejecutiva del Estado sino únicamente por las cortes federales de apelación, judicialidad que permite sostener la inaplicabilidad del Administrative Procedure.

En principio sus fallos son definitivos no obstante son apelables previo pago de afianzamiento del crédito fiscal ante las Cortes de Apelación del Circuito y son revisables también por vía de acción de repetición ante la Court of Claims (órgano que ejercer poder judicial en las controversias entre Estado y Particulares) y sus decisiones son apelables ante la Court Appeals for the federal circuit. La Corte fiscal es un tribunal de plena jurisdicción por lo que puede rever cualquier decisión administrativa sin restricción. Su libertad de acción y la colaboración de las partes permiten solucionar en forma rápida los casos. En EEUU la prueba incumbe al contribuyente excepto tratándose de fraude con el propósito de evadir impuestos que la prueba incumbe a la administración.

En cuanto a los medios de prueba cabe rescatar las normas del Código fiscal de los EEUU que autoriza a la Tax Court a requerir la concurrencia y declaración de testigos y la producción de toda clase de pruebas y declaraciones juradas, libros, papeles, documentos, correspondencia.

Un problema que se planteó en EEUU relacionado con la violación de garantías constitucionales ocurrió cuando el fisco pretendía que el contribuyente acusado de fraude exhibiera libros de comercio y documentos que podrían redundar en su contra, en razón de las disposiciones que protegen los papeles y efectos y dispensas de contestar cargos por delitos graves o infamantes a menos que haya acusación formal por escrito de un Tribunal jurado.

El asunto se suscita cuando funcionarios de la administración activa y no a las emanadas de jueces solicitan documentación, de modo que ello reduce sus proporciones, empero como el Tribunal Fiscal es el órgano administrativo y no judicial. La Corte Suprema de los EEUU declaró que la protección constitucional no alcanza a los libros y documentos comerciales y que las cortes han sido adversas a este tipo de defensas de contribuyentes infractores no queriendo dificultar la investigación.

ALEMANIA: La Corte federal de finanzas de Alemania actualmente Budensfinanzhof creado en 1919 tuvo como su primer presidente a Enno Becker jurista que desarrollo desde el tribunal la valiosa doctrina jurisprudencial que constituyó la base del derecho tributario como disciplina autónoma.

La corte se halla integrada por un presidente, por presidente de los senados (salas) y por jueces de finanzas vitalicios. Tiene amplias facultades para intervenir en cuestiones tributarias por vía de recurso de apelación o de casación.

Dispone de amplios poderes para la sustanciación de las causas, además puede expedirse consultas o interpretación de leyes tributarias que se formulen. Las sentencias en principio definitivas pero pueden ser modificadas por la Corte Federal Constitucional en materia de tal índole.

VENEZUELA: El producto de lo traído al expediente, sea administrativo o judicial, se encuentra tasado. Dicho de otra forma está establecido el valor que a la prueba hay que darle, así pues el artículo 1427 del Código Civil Venezolano señala la tasa o valor que hay que darle a la opinión de los expertos cuando establece: *“Los jueces no están obligados a seguir el dictamen de los expertos, si su convicción se opone a ello”*.

La plena convicción no la obtiene el juez, generalmente, con un solo medio de prueba, sino del concurso y la variedad de medios aportados al proceso; ni tampoco basta para llegar a ella una convicción meramente subjetiva o caprichosa del juez.

En una concepción racional de la justicia, y especialmente de las pruebas, el convencimiento que implica la decisión, debe ser la resultante lógica de un examen analítico de los hechos y de una apreciación crítica de los elementos de prueba.

Por ello puede concluirse, que convicción, es convicción razonada, derivada de un juicio crítico, apoyada tanto en las reglas lógicas que gobiernan el buen juicio, como en las reglas o máximas de experiencia que indican lo que generalmente ocurre en la vida ordinaria.^{27[17]} Como se ve, se ha discutido si el informe pericial contiene un valor absoluto, a cuya aceptación esté obligado el juez, o si más bien no pasa de ser una de tantas pruebas sometida a la valoración judicial, relacionándola con todas las demás resultancias que consten en los autos. Este segundo criterio es el prevaleciente en la doctrina y el más aceptado para los fines judiciales.^{28[18]}

Además de los medios de prueba típicos o enumerados o clausus en las leyes y que fueran señalados de forma sucinta, se establece la posibilidad que sean utilizados medios de pruebas libres o no nominados. En este sentido el artículo 395 de dicho Código establece: *Son medios de prueba admisibles en juicio aquellos que determina el Código Civil, el presente Código y otras leyes de la República. Pueden también las partes valerse de cualquier otro medio de prueba no prohibido expresamente por la ley, y que consideren conducente a la demostración de sus pretensiones. Estos medios se promoverán y evacuarán aplicando por analogía las disposiciones relativas a los medios de pruebas semejantes contemplados en el Código Civil, y en su defecto, en la forma que señale el Juez.* Rompe el esquema en materia probatoria e impuso la libertad de medios de prueba, lo que es compartido por la mayor parte de la doctrina. Pero para que ello tuviera éxito, al menos a corto plazo, se requería, en palabras de Cabrera Romero, de otro litigante y de otro Juez distinto al actual. Es por esta razón que la prueba libre o innominada no ha tenido la vida que se esperaba. Es cierto que el Código al implantar la prueba libre, dejó mucho camino sin señalamiento lo que pudo haber influido en el poco desarrollo de la libertad de medios de prueba hasta hoy. Al

^{27[17]} XXII Jornadas J.M. Domínguez Escovar. Derecho Procesal Civil (Diez años Después, Ponencia Jesús Eduardo Cabrera.

^{28[18]} Prueba de experticia. Valoración. **Sala de Casación Civil, Sentencia Nro. 193 del 14/06/2000:** "En sentencia de fecha 25 de noviembre de 1998, la Sala sostuvo que una de las formas que el sentenciador adopta en nuestro sistema procesal, para la valoración de una prueba, es el análisis y apreciación del resultado o contenido de la prueba evacuada, en la que el juez podrá o no, según su criterio, aceptarla como demostración o evidencia de los hechos que el promovente pretende acreditar como verdad procesal, como son la prueba testimonial, la de confesión o posiciones juradas, inspección u otras pruebas tradicionales, incluyendo en éstas específicamente la de experticia respecto de la cual el legislador facultó expresamente al juez para poder apartarse del dictamen de los expertos si su convicción se opone a sus conclusiones, como lo establece el artículo 1427 del Código Civil."

Código de Procedimiento Civil le faltó organizar un sistema de exigencias para la promoción libre de medios de prueba, así como para la contradicción y control de la prueba innominada y de la legal sin formas preestablecidas para su inserción al proceso por las leyes que las crearan.^{29[19]} Esta posibilidad de hacerse valer de medios de pruebas no previstos expresamente, puede utilizarse tanto en los procedimientos administrativos como en el proceso contencioso administrativo tributario.

ARGENTINA: El régimen procesal tributario argentino admite y utiliza todos los medios de prueba, los cuales tienen sus límites en la falta de relación con la pretensión procesal, en la prohibición legal para la producción o en la medida en que afecten la moral o la libertad personal de los litigantes o terceros, conforme a lo dispuesto en el artículo 378 del Código procesal civil y comercial de la Nación. Revela el derecho procesal tributario que el sistema de la prueba está vertebrado en la ley 11683 para los impuestos nacionales, en los códigos fiscales para los tributos provinciales y en las ordenanzas para los gravámenes municipales. Ninguno de ellos puede ser titulado propio o autónomo, pues admite la supletoriedad de las leyes de procedimiento administrativo y del código procesal civil y comercial. Sin embargo, las especiales características que revisten a las presunciones, ficciones e índices, para fijar la magnitud de la base imponible, permiten confirmar el apartamiento de ciertos institutos básicos del proceso ordinario. El proceso de estimación presunta de la obligación fiscal está regulado por el principio inquisitivo, al manejar las fuentes de la prueba, el juez puede proponer pruebas distintas de las del contribuyente y sentenciar aun en contra de lo probado por éste. Todos los medios de prueba son admitidos en el proceso tributario salvo los expresamente prohibidos por la ley. Las presunciones son medios de prueba, indirectos que están fijados en la ley y pueden ser objeto de prueba en contrario. Las presunciones absolutas o sea *iuris et de iure*, y las presunciones relativas, es decir, *iuris tantum* desplazan la carga de la prueba hacia el contribuyente por cambio del objeto de la prueba, sin relevar por ello al fisco, que debe probar el hecho soporte de la presunción, el cual tiene el carácter de prueba preconstituida, configurando la fuente de la prueba³⁰. La constitución prevé que una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento (del domicilio) y ocupación confieren amplios poderes a la administración federal de ingresos públicos, inclusive se incluyó un artículo que la negativa de exhibición se reputará como presunción de fraude. En cuanto a la declaración del contribuyente no se lo puede compeler a declarar por alta de imperio en vía administrativa, pero sí en vía judicial. El artículo 163 del Código procesal y comercial de la Nación prevé la presunción *hominis* es decir que serán tenidas como prueba “cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeron convicción, según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica”.

18.- Presunciones en materia tributaria.-

La clasificación de las presunciones legales en virtud de su intensidad probatoria presenta dos tipos contrapuestos: la presunción absoluta *iuris et de iure* que no admite

^{29[19]} XXII Jornadas J.M. Domínguez Escovar, Derecho Procesal Civil (Diez años Después, Ponencia Jesús Eduardo Cabrera.

³⁰ PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO, SUSANA CAMILA NAVARRINE RUBEN O ASOREY, DOCTRINA, LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA, PAG. 103, 104, EDITORIAL DEPALMA

prueba en contrario y la *iuris tantum* que está sujeta a contraprueba. Existe el criterio que los hechos presumidos por la ley no deben ser probados. Eisner sostiene, la ley ya los tiene por ocurridos los hechos o ciertos, si la presunción es legal la parte favorecida está relevada de la prueba, probando los extremos del hecho que valen de supuestos para el juego válido de esta presunción. Es decir se considera como prueba plena las presunciones absolutas y no admite prueba en contrario, con esto se admite la existencia de esa prueba en el proceso tributario. Eso sí, la eficacia de plena prueba queda limitado al ámbito civil, en que la ley, como en el caso de las prueba inadmisibles, expresamente prohíbe la prueba del hecho conocido del cual deriva el hecho ignorado. }en las presunciones *iuris tantum* la prueba es condición para su vigencia, por lo que todos los medios probatorios pueden ser utilizados al efecto. Estas presunciones legales se distinguen de las presunciones *hominis* en las cuales no opera la prueba porque los hechos se vinculan mediante el proceso mental presidido por la lógica que elabora el juez, en la valoración de la prueba en ocasión de su sentencia³¹. Desde el punto de vista procesal tributario, las presunciones no revisten importancia, puesto que si bien se reconoce la diferencia entre presunción de orden sustancial que aparecen en numerosas leyes tributarias y las presunciones consideradas en su aspecto formal o procesal, pero inmediatamente incurre en el error de incluir en esta categoría numerosas situaciones ajenas al proceso verdadero y que en todo caso, interesarán en la fase oficiosa. También es cierto que no desconoce lo difícil que resulta, en ocasiones, establecer una nítida separación entre ambos tipos de presunciones, y la existencia de algunas zonas grises. Las presunciones legales, absolutas algunas y relativas otras, establecidas por legislación sustancial son extrañas a la materia procesal. Aquí solo interesan aquellas que pueden constituir un elemento coadyuvante tendiente a formar la convicción del juez de manera que su valor es relativo y siempre complementarios. El proceso contencioso tributario no admite reglas probatorias absolutas, en principio todos los medios son aptos para el esclarecimiento de la verdad³².

19.- Análisis de la valoración y apreciación de la prueba frente a la normativa ecuatoriana y fallos jurisprudenciales.-

Que contempla nuestra legislación tributaria y procesal sobre el tema de la PRUEBA y su valoración, lo veremos a continuación.

Fiorini ha marcado con claridad las etapas administrativa tributaria y contencioso tributaria, indicando que “éste último tiende a aplicar el derecho a la contienda, en tanto que el primero eje cuta la legislación. El primer proceso constituye un orden regulado y un medio de realización no un fin, en cambio el proceso contencioso tributario supone enjuiciamiento a la administración ante un órgano independiente, con su correspondiente procedimiento. Es decir, existen dos procesos y dos procedimientos.

Es verdad que la administración ejerce facultades discrecionales pero eso no implica arbitrariedad, siempre debe enmarcarse en el orden constituido y en el debido proceso.

³¹ PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO, DOCTRINA, LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA. SUSANA CAMILA NAVARRINE, RUBEN O ASOREY. EDITORIAL DEPALMA.

³² Derecho financiero, Carlos Giuliani Fonrouge, Tomo II 9na edición La Ley, pagina 661.

El verdadero proceso tributario como contienda es el contencioso tributario, se inicia de diferentes formas, una de ellas una vez efectuada la determinación y a causa de ésta”.

Lo principal es que el órgano llamado a conocer el proceso contencioso tributario sea independiente de la administración activa, y que además goce de especialización, estas dos condiciones lo contienen códigos de Francia, Italia, Suiza, así como Códigos Internacionales, inclusive el Congreso Internacional Fiscal Association y la Conferencia de la Interamerican Bar Association se han pronunciado al respecto “la revisión de actos administrativos debe ser efectuada por jueces o tribunales que, para merecer el nombre de tales deben ser absolutamente independientes de la autoridad encargada de la gestión fiscal, gozando los miembros de tal judicatura, de toda prerrogativa que el derecho interno del país pueda a sus jueces ordinarios para preservar la jerarquía e imparcialidad de sus decisiones”.³³

20.- Código Tributario ecuatoriano y legislación ecuatoriana concordante.-

En Ecuador la Ley 10 del 15 de junio de 1959 creó el Tribunal Fiscal en la República del Ecuador, compuesto por tres miembros (dos abogados y un experto en derecho tributario) elegido por seis años pero que puede ser designado por periodos sucesivos hallándose equiparados en su condición a los magistrados de la Corte Suprema. El tribunal actúa por vía de acción en materia tributaria inclusive aduanera, y también sobre decisiones de la Contraloría General del Estado y constituía última instancia. En 1963 se promulgó el Código Fiscal que contenía la vía contencioso Tributaria pero no incorpora disposiciones sobre el Tribunal Fiscal con la reforma de 1975 se inicia la unificación de los principios comunes y respecto del Tribunal fiscal se amplía su competencia, abarcando también lo aduanero y se consolidan los efectos de sus sentencias, porque ellas son obligatorias no solo para las partes intervinientes sino también para todas las autoridades administrativas. En diciembre de 1992 se reformó la Constitución del Ecuador y mediante dicha reforma, se eliminó el Tribunal Fiscal de la república creándose cuatro tribunales de distrito de lo fiscal que tienen jurisdicción en determinadas provincias. Por medio de dicha reforma de la Ley Especial de Casación la Corte Suprema pasó a convertirse en Corte de Casación y contaba con una sala especializada de lo Tributario y Fiscal.³⁴ En materia de pruebas no se admite la confesión del funcionario público. Posteriormente hubo nuevas reformas a la constitución y al Código Tributario que tenemos hoy.

El código tributario del Ecuador establece lo siguiente sobre la prueba:

Sede administrativa:

Art. 119.- Contenido del reclamo: a la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto.

³³ Sorondo, Algunas reflexiones en materia contencioso Tributaria Buenos Aires 1959.

³⁴ JOSÉ VICENTE TROYA JARAMILLO, EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO (ECUADOR) Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales n. 1 1986. Derecho Financiero Carlos Giuliani Fonrouge Tomo II p. 654.

El artículo 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 solo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiese acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Art. 129.- Plazo de prueba: se concederá plazo probatorio cuando el solicitante 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.

Sede contencioso tributaria:

Art. 257.- Calificada la contestación de la demanda y siempre que haya hechos que justificar la jueza o juez de lo contencioso tributario, de oficio o a petición de parte, concederá el plazo común de diez días para la prueba.

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.

Art. 259.- Se presumen válidos los hechos y resoluciones de la administración tributarias que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación administrativa o en la contenciosa ante la jueza o juez de lo contencioso tributario, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria. Respecto de los impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.

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 de la jueza o juez de lo contencioso tributario sobre los hechos materia de la controversia no se considerarán confesión. La prueba testimonial se admitirá solo 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 jueza o juez contencioso tributario 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.

Art. 261.- Oportunidad de presentación: las pruebas pueden presentarse junto con la demanda o escrito inicial de que se trate, o dentro del periodo probatorio que se conceda para el efecto.

Art. 262.- Facultad oficiosa de la jueza o juez de lo contencioso tributario.- la respectiva jueza o juez de los contencioso tributario 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 de la jueza o juez de lo contencioso tributario serán sancionados por la respectiva jueza o juez de lo contencioso tributario con multa de veinte o cuarenta dólares de los Estados Unidos de América.

El Art. 115 del Código de Procedimiento Civil dice: “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”.

El artículo tres de la Ley de Casación, establece:

“Art. 3.- Causales.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: 3ra. 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;...”

21.- Jurisprudencia.-

Naturaleza del proceso tributario referente a la prueba: bajo el análisis de la sala se debe considerar que el proceso tributario es cuasi-oficioso pues su impulso corre a cargo del juez sin perjuicio de que las partes velen por su prosecución como se desprende de algunas normas del Código Tributario, artículo 257 referente a la concesión del término de prueba; artículo 261 respecto a las pruebas de oficio; inciso cuarto del artículo 260, atinente a la pertinencia de la prueba; inciso segundo del artículo 270 referente a la valoración de la prueba; e inciso segundo del artículo 273 en lo concerniente al control de legalidad. (proceso I-2001-Juicio impugnación, sentencia del 7 de junio del 2006, RO 394 DEL 10 DE NOVIEMBRE DEL 2006).

A continuación constan ejemplos de fallos de casación donde existe un análisis jurídico acerca de la procedibilidad de la valoración de la prueba y de la pertinencia de las pruebas presentadas en la apreciación realizada por los Jueces y Ministros en materia tributaria. (Las negrillas y subrayados dentro de los ejemplos, son nuestros):

CASO UNO:

No. 1-2001.-

Juicio de impugnación que sigue el señor Iván Ramos Guldemont, representante legal de la Compañía Transmariner S. A., en contra del Gerente del Primer Distrito de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL.-

“Quito, 7 de junio del 2006; las 10h00.

VISTOS: Iván Ramos Guldemont, Gerente y representante legal de TRANSMARINER S. A. el 20 de octubre del 2000 interpone recurso de casación en contra del auto de abandono de 13 de septiembre del 2000, expedido por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación 2491-807-98 propuesto en contra del Gerente del I Distrito de la Corporación Aduanera Ecuatoriana. Concedido el recurso, no lo ha contestado la administración demandada y pedidos los autos para resolver se considera: **PRIMERO:** Esta Sala es competente para conocer el recurso en conformidad con el Art. 1 de la Ley de Casación. **SEGUNDO:** La empresa fundamenta el recurso en las causales 1ª y 2ª del Art. 3 de la Ley de Casación y alega que al expedirse el auto de abandono se han infringido los artículos 142, 148, 272 y 274 de la Constitución Política; el artículo innumerado incorporado después del artículo 210 de la Ley Orgánica de la Función Judicial, según consta en la Ley 39, publicada en el Registro Oficial 201 de 25 de noviembre de 1997; 37 del Código Civil; y, 2 del Código Tributario. Sustenta que el Art. 282 reformado del Código Tributario vigente a la época fue modificado por el artículo innumerado posterior al Art. 210 de la Ley Orgánica de la Función Judicial; que el plazo para el abandono no es de sesenta días sino el de dos años por haberse producido la derogación tácita del mencionado artículo del Código Tributario. **TERCERO:** La procedencia del recurso interpuesto no puede ser reexaminada, pues, los autos atinentes al punto, expedidos por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de 31 de octubre del 2000 y por esta Sala de 22 de marzo del 2001 se encuentran ejecutoriados. En consecuencia, es del caso afrontar las cuestiones planteadas en el recurso. **CUARTO:** El Art. 267 de la Codificación del Código Tributario, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 38 de 14 de junio de 2005 (antes Art. 282), para declarar el abandono, exige que el trámite de la causa no haya concluido. En este caso, de la revisión de los autos, se desprende que se concedió término de prueba, y que las partes, haciendo uso de su derecho, presentaron los correspondientes pedimentos, por lo cual existen suficientes elementos de juicio para pronunciar sentencia de mérito. **Se debe considerar que el proceso tributario es cuasi-oficioso, pues su impulso corre a cargo del Juez, sin perjuicio de que las partes velen por su prosecución, como se desprende de algunas normas del Código Tributario: Art. 257, referente a la concesión del término de prueba; Art. 262, respecto de las pruebas de oficio; inciso cuarto del Art. 260, atinente a la pertinencia de la prueba; inciso segundo del Art. 270, referente a la valoración de la prueba; e, inciso segundo del Art. 273, en lo que concierne al control de legalidad.** Esta Sala se ha pronunciado reiteradamente en el sentido de que no cabe declarar el abandono cuando la tramitación de la causa se encuentra concluida y sólo reste dictar sentencia, como ocurre en el presente caso. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa el auto de abandono expedido por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil y dispone la prosecución de la causa. Notifíquese, publíquese, devuélvase”.

CASO DOS:**JUICIO DE IMPUGNACIÓN QUE SIGUE JOSÉ LUIS FLORES, REPRESENTANTE LEGAL DE LA SOCIEDAD ECUATORIANA DE ALIMENTOS Y FRIGORÍFICOS MANTA C. A., EN CONTRA DE LA DIRECTORA GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.**

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL

“Quito, 16 de enero del 2002; las 14h40.

VISTOS: El Procurador Fiscal del Director General de Rentas, con escrito de 11 de septiembre de 1998 propone recurso de casación en contra de la sentencia de 4 de los propios mes y año expedida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4 con sede en la ciudad de Portoviejo, dentro del juicio de impugnación 37-97 propuesto por Sociedad Ecuatoriana de Alimentos y Frigoríficos Manta C. A. SEAFMAN. Concedido el recurso, lo ha contestado la empresa el 1 de febrero del 2000 y habiéndose pedidos los autos para resolver se considera: **PRIMERO.-** La Sala es competente para conocer el recurso en conformidad al Art. 1 de la Ley de Casación. **SEGUNDO.-** El procurador fundamenta el recurso en las causales 1ª y 3ª de la ley de la materia y afirma que al expedir la sentencia se han infringido los artículos 68, 69, 84, 87, 88 numeral 2º, 101 numeral 5º, 285 y 288 inciso 2º del Código Tributario; 52 numeral 4º de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, 277 del Código de Procedimiento Civil. Refiriéndose a la causal 1ª mencionada sostiene que ha habido aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho; que la sentencia no está debidamente motivada y que no expresa con claridad los puntos que conforman la litis incumpliendo el Art. 288 inciso 2º del Código Tributario; que la Resolución 3230 del Director General de Rentas confirma las actas de fiscalización impugnadas por concepto de IVA en acatamiento de los artículos 52 y 55 numeral 4º de la Ley de Régimen Tributario Interno que determinan las ventas y servicios gravados con el IVA; que el Art. 277 del Código de Procedimiento Civil determina que las sentencias decidirán con claridad los puntos objeto de resolución. **Respecto de la causal 3ª aludida sostiene que existe aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba; que en la sentencia recurrida no se ha aplicado normas de derecho, ni se ha tomado en cuenta que con la inspección judicial e informe del perito designado por la administración se probó que las actas de fiscalización estuvieron apegadas a la ley; que la Sala juzgadora no valora las pruebas aportadas en la etapa procesal particularmente el informe del perito.** **TERCERO.-** La empresa en el escrito de contestación sustenta que el recurrente considera violados los artículos 288 del Código Tributario y 277 del Código de Procedimiento Civil, limitándose a transcribirlos, mas sin dar la correspondiente explicación; que en el fallo impugnado se efectuó un pormenorizado análisis de los argumentos de la actora y se hace referencia a la contestación a la demanda que se contrajo a sostener la legalidad de la resolución impugnada; que la sentencia se encuentra debidamente motivada y cumple con lo previsto en los artículos 288 del Código Tributario y 277 del Código de Procedimiento Civil; que el recurrente no especifica los **casos en que pudieron haberse violado las normas aplicables a la valoración de la prueba; que no cabe en casación afrontar cuestiones referentes a la**

apreciación de la prueba; que el procurador señala varios artículos que en su criterio han sido violados al expedirse la sentencia impugnada, mas no explica en que han consistido tales violaciones; que varios de estos artículos no guardan relación con la litis. **CUARTO.-** La causal 1ª del Art. 3 de la Ley de Casación se prevé que el recurso podrá interponerse por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho. Esta disposición contempla tres alternativas, las cuales para guardar congruencia deben alegarse de modo separado, pues no es lógico sustentar simultáneamente que haya aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación. El recurrente incurre en esa falencia y además, no explica cómo se han incumplido el inciso 2º del Art. 288 del Código Tributario y el Art. 277 del Código de Procedimiento Civil, normas que determinan que en la sentencia se resolverá en forma motivada todos los puntos que conforman la litis. **QUINTO.- Es necesario distinguir entre la apreciación y la valoración de la prueba. A la casación, compete exclusivamente las cuestiones atinentes a la valoración de la prueba. A la Sala juzgadora de su parte, compete la apreciación de la prueba.** El recurrente, en forma general, basándose en la causal 3ª del Art. 3 de la ley de materia sustenta que existe aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. De modo similar a lo que queda expuesto en el considerando que antecede, el recurrente incurre en incongruencia, al sostener que concomitantemente se ha producido aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas y por sobre todo no precisa en qué han consistido tales violaciones y la manera cómo las mismas han influido en la sentencia impugnada. Por añadidura, **la parte demandada señala que en el fallo se han infringido varias disposiciones, mas no determina el alcance de las mismas y la incidencia de su posible violación en la sentencia recurrida.** En mérito de las consideraciones expuestas la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso interpuesto. Sin costas. Notifíquese, publíquese y devuélvase”.

CASO TRES:

- JUICIO DE EXCEPCIONES: Inexistencia de las mismas; POTESTAD EXCLUSIVA DEL JUEZ SOBRE LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA.

“VISTOS: El Ab. Juan José Gaviria Menéndez, Agente Nacional de Aduanas, el 24 de octubre del 2007 interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 16 de los mismos mes y año, dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4 de Portoviejo, dentro del juicio de excepciones a la coactiva 56-2005 que sigue por su responsabilidad solidaria para con la Compañía Industria Papelera Caicedo Miño Cía. Ltda. en contra del Gerente Distrital y el Juez de Coactivas de la Corporación Aduanera Ecuatoriana de Guayaquil. Concedido el recurso, no lo han contestado las autoridades tributarias demandadas. Pedidos los autos, para resolver se,

CONSIDERA:

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

SEGUNDO.- El actor fundamenta su recurso en la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación y manifiesta que al expedirse la sentencia impugnada, se ha incurrido en falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, fundamentalmente del contenido en el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil. Luego de reproducir los argumentos utilizados en su demanda de excepciones, señala que la Sala Juzgadora no ha cumplido con su obligación de apreciar la globalidad de la prueba aportada; que el Juez no puede hacer un análisis fragmentario o aislado de la evidencia agregada a un proceso; y, que la prueba debe ser valorada de conformidad con las reglas de la sana crítica. **TERCERO.-** La causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación se refiere a la falta de aplicación, errónea interpretación o indebida aplicación de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. Por valoración se debe entender el mayor o menor valor que se otorga a las distintas evidencias aportadas al proceso. La valoración, por definición, se distingue de la apreciación de la prueba, facultad que corresponde de modo privativo a los jueces y tribunales de instancia, y que consiste en la potestad del Juez de determinar o fijar los hechos acaecidos. Esta Sala, de modo reiterado, ha fallado en el sentido de que el Tribunal de Casación no puede realizar una nueva apreciación de la prueba, pues, como ha quedado señalado, esta facultad es exclusiva del juzgador, y no puede ser objeto de un recurso de casación (entre otros, recursos 134-2004, R.O. 391 de 7 de noviembre del 2006; 226-2004, R.O. 412 de 12 de diciembre del 2006; y, 59-2006, R.O. 124 de 11 de julio del 2007). **No consta del proceso que exista una indebida valoración de la prueba por parte de la Sala Juzgadora. Aún más, la norma contenida en el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil cuya violación alega el actor, dice a la letra: “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”, sin que el recurrente haya indicado qué prueba la Sala Juzgadora ha omitido valorar en su sentencia, sino más bien refiriéndose a la primera parte de esta disposición relativa a la apreciación de la prueba.** Por lo demás no consta que la Sala Juzgadora haya omitido aplicar, haya aplicado indebidamente o haya interpretado erróneamente ninguna otra norma, sino que por el contrario, la sentencia es correcta al considerar que no se ha producido la situación prevista en la excepción 3 del Art. 213 del Código Tributario, propuesta por el actor. En mérito de estas consideraciones, esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, rechaza el recurso interpuesto. Con costas, por cuanto se estima que el recurso ha sido interpuesto con el único objeto de retardar la ejecución del fallo. Notifíquese, publíquese, devuélvase.”

CASO CUATRO:

RECURSO DE HECHO. NOTA DE CRÉDITO: Falta de motivación en la sentencia; Determinación complementaria

- 7-VII-2008 (Resolución No. 278-2006, Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, R.O. 79-S, 2-XII-2009)

“VISTOS: Mediante sentencia dictada el 18 de julio del 2006, la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con asiento en la ciudad de Guayaquil acepta parcialmente la demanda de impugnación formulada por el señor ingeniero Gian Paolo Pendola Recalde, en su calidad de Gerente General y por tanto representante legal de la Compañía ‘MAINT Cía. Ltda.’, en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, y declara la invalidez parcial de la Resolución número 109012003 RREC 005860 de 30 de septiembre del 2003 dictada por dicha Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur y ordena que se emita una nota de crédito a favor de la actora por la suma rectificada por la Sala juzgadora, a la que deberá aumentarse los intereses de ley.- Dentro del término concedido en el Art. 5 de la Ley de Casación, el economista Ramiro Edmundo Solano Núñez, en calidad de Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur conforme lo ha justificado debidamente presenta su escrito contentivo del pertinente recurso, amparándose para ello en las causales primera, segunda, tercera y quinta del Art. 3 de la Ley de Casación, el que ha sido aceptado por auto de la Sala juzgadora de 8 de agosto del 2006. Subido que ha sido el proceso para su ratificación o rechazo por parte de esta Sala Especializada de lo Fiscal, según lo dispuesto en el Art. 8 de la ley de la materia, lo ha admitido a trámite en providencia de 15 de septiembre del 2006 y ha corrido traslado al demandante para que lo conteste fundamentadamente, empresa que a través de su nuevo Gerente General y representante legal, señor Franklin Rolando Cedillo Aguirre, fuera de tiempo, señala domicilio donde recibir notificaciones posteriores, luego agrega un informe en derecho.- Concluida la tramitación de esta causa y siendo el estado el de dictar sentencia, para hacerlo se,

CONSIDERA:

PRIMERO: Esta Sala es competente para conocer del presente recurso, en virtud de lo dispuesto en el Art. 200 de la Constitución Política vigente en concordancia con el Art. 1 de la Ley de Casación. **SEGUNDO:** El Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur en el escrito que contiene su recurso (fs. 221 a 231) dice: alego errónea interpretación del Art. 262 del Código Tributario; falta de aplicación del Art. 277 del Código de Procedimiento Civil y carencia de requisitos para la emisión de dichos actos procesales; continúa manifestando que las normas infringidas en la sentencia son: numeral 13 del Art. 24 de la Constitución Política Ecuatoriana, Art. 274, 275 y 276 del Código de Procedimiento Civil y 273 del Código Tributario. En su fundamentación menciona y defiende equivocadamente una resolución dictada en un reclamo de la compañía AQUAMAR, error que se considera en la denominación de la empresa actora, mas no en su parte esencial, pues en defensa de la resolución emitida esgrime que la participación del ente jurisdiccional contencioso debe atender exclusivamente en su estudio, a los fundamentos que sirvieron al ente administrativo para la emisión de la resolución impugnada y para calificar la existencia de un perjuicio, debe establecerse si la documentación presentada por los particulares en la fase previa demostraron su derecho teóricamente afectado, pero en modo alguno aceptar sus alegaciones como derechos absolutos. Continúa en su exposición con otras fundamentaciones que van más al aspecto doctrinario y material del Derecho Tributario que a la especificación de los errores in judicando o in procedendo de la sentencia recurrida; claro que posteriormente menciona la ‘Falta de aplicación del Art. 273 del Código Tributario’ (fs. 226), que no fue motivo del señalamiento de causal del recurso de casación, pero que se

lo considera por lo dispuesto en el principio constitucional de que no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades, contemplada en el Art. 192 de la Constitución Política de la República y que ha sido considerada por esta Sala para resolver casos similares. En su fundamentación la Administración Tributaria, explica que la sentencia desatendió lo dispuesto en el Art. 273 del Código Tributario, puesto que sólo podía decidir sobre los puntos que se trabó la litis, y que fueron reconocidos, estudiados y presentados dentro del reclamo administrativo en el expediente que ante la administración se formó al efecto. Mientras que la sentencia considera otras pruebas distintas a esas actuaciones, permitiendo que el contribuyente aportara documentación de su contabilidad que no fue parte del proceso administrativo y en base de informes periciales evacuados en esa instancia, lo cual deviene en indefensión para la Administración Tributaria.

Adicionalmente sostiene en su escrito que la sentencia no contiene los requisitos exigidos por las normas señaladas en el Art. 24.13 de la Constitución, y 273, 274 y 276 del Código de Procedimiento Civil (no son los mismos mencionados como infringidos por la sentencia), es decir su falta de motivación, la falta de decisión de todos los puntos materia de la resolución. Por esto y por otros argumentos referidos largamente, solicita se case la sentencia y se dicte la que en su lugar corresponde.

TERCERO: En resumen y como punto esencial que se ha puesto en consideración de esta Sala en el presente recurso de casación, corresponde dilucidar si la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 2, reúne o no los requisitos de contenido, forma y sustancia que una providencia de esta trascendencia debe reunir, pues ese ha sido el fundamento esgrimido por la administración para sustentar el recurso. **Se impugna la aplicación del Art. 273 del Código Tributario, en el sentido de que en la instancia contenciosa tributaria, no podía ni debía aceptarse ni practicarse nuevas pruebas, sino exclusivamente las que habían sido receptadas, estudiadas y decididas en la instancia administrativa. El Art. 217 del Código Tributario, define a la jurisdicción contencioso tributaria, como la potestad pública de conocer, resolver y hacer cumplir lo resuelto en las controversias suscitadas entre las administraciones tributarias o sujetos activos y los contribuyentes, responsables o sujetos pasivos en la aplicación de leyes, reglamentos y disposiciones generales de carácter tributario; es más, el Art. 262 IBIDEM, faculta a la Sala juzgadora, a efectos de llegar a conocer la verdadera esencia y naturaleza del hecho jurídico o económico y la real situación impositiva que está juzgando a valerse de todos los medios disponibles para ello, incluso de oficio puede realizar inspecciones y registros a la contabilidad de la empresa, y las normas que hacen relación a la prueba así también lo aseguran, al punto de permitirle aceptar prueba evacuada fuera del término respectivo (Art. 270 del Código Tributario), como se ve, contemplan la absoluta libertad y amplio criterio de equidad sobre la valoración de la prueba que debe tener el Juez el momento de resolver. Como consecuencia de lo expuesto, no puede ni debe limitarse en la fase contenciosa a revisar y estudiar, con exclusión de cualquier otra, las pruebas y documentos presentados en la fase administrativa; ello por otra parte, no puede considerarse coartar el legítimo derecho a la defensa de la Administración Tributaria, puesto que todas las diligencias y pruebas efectuadas en esta instancia se hacen con**

notificación contraria y la amplia facultad y deber sustancial de defender ante la Sala juzgadora la legitimidad de sus resoluciones, con todos los medios que la ley le franquea para el efecto.- CUARTO:

En relación a la falta de motivación de la sentencia y la omisión que dice haberse producido en la aplicación de las normas que regulan su emisión conforme lo prevé el Código de Procedimiento Civil, se ha revisado detenidamente la parte expositiva, los considerandos y la parte resolutoria de la sentencia impugnada, advirtiéndose total y absoluta coherencia entre sus partes, incluso desconociendo ciertas retenciones en la fuente por corresponder a otros ejercicios o por diferencias en provisiones de cuentas incobrables, que no fueron debidamente probados en el respectivo término y llegando a una conclusión lógica, en base de las normas de derecho que sirvieron para fundamentar la sentencia recurrida, es decir se aceptó que la devolución de lo que le ha sido retenido en la fuente y pagado como anticipo en concepto de impuesto a la renta por el ejercicio 2001 y no ha sido devengado, según la declaración del contribuyente MAINT Cía. Ltda., deba ser considerado pago en exceso. Esta Sala en casos similares ha resuelto en el sentido de que el procedimiento de señalar glosas o diferencias para pedir la devolución de lo pagado en exceso, extralimita las atribuciones de la administración, puesto que sin ser motivo del reclamo por parte del contribuyente, no podía negarse a aceptar comprobantes de venta por no reunir los requisitos formales, sin que se haya especificado con precisión y exactitud los motivos individualizados de tal negativa, poniendo en indefensión al reclamante y atentando de esta manera contra la seguridad jurídica; a pesar de ello, **no suspendió el trámite ni ordenó un acto de determinación complementario, lo que hubiese permitido que el contribuyente pueda presentar las pruebas contra los resultados de ese acto.** Dice el Art. 131.- ‘Determinación complementaria.- Cuando de la tramitación del reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en el acto de determinación tributaria que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un acto de determinación complementario’ (texto que ha sido reformado por la Ley Reformatoria de Equidad Tributaria publicada en el Registro Oficial 242 de 29 de diciembre del 2007, haciendo ‘más clara aún la ‘suspensión’ del trámite del reclamo y ordenando notificarse con una ‘Orden de Determinación’).- Ello indudablemente no se interpone en nada, al legítimo derecho de la Administración Tributaria de ejercer su facultad determinadora dentro de los parámetros fijados en la ley y en los plazos previstos para el efecto.- Sin que sea menester entrar en otros análisis, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, y por cuanto la sentencia no ha inobservado las normas de derecho señaladas por el recurrente, se rechaza el recurso interpuesto por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur. Notifíquese, publíquese y devuélvase.”

EJEMPLO CINCO:

- ABANDONO DEL PROCESO: Fallo de triple reiteración; VALIDEZ DE LA PRUEBA; Abandono de la causa.

- 24-VI-2008 (Resolución No. 266-2006, Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, R.O. 79-S, 2-XII-2009)

“VISTOS: El señor Marco Andrés Ávila Rodas, abogado patrocinador debidamente autorizado y a ruego del señor Economista Juan Gabriel Eljuri Antón, en su calidad de

Gerente y por tanto representante legal de la Empresa CÓSMICA Cía. Ltda., como parte demandante en el juicio de impugnación No. 147-2005, el 29 de mayo del 2006 interpone recurso de casación en contra del auto definitivo de 19 de mayo de 2006 expedido por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en Cuenca, juicio propuesto en contra del Delegado Regional (E) del Servicio de Rentas Internas del Austro. Concedido el recurso por la Sala en auto de 17 de julio del 2006, sube a consideración de esta Sala Especializada, para que confirme o rectifique tal aceptación al tenor de lo señalado en el inciso tercero del Art. 8 de la Ley de Casación, ratificación que se da mediante auto de 11 de septiembre de 2006, por el cual además se corre traslado a la Administración Tributaria demandada para los fines previstos en el Art. 13 de la ley de la materia. No existe constancia procesal de que la Administración Tributaria hayan dado cumplimiento a la orden impartida.- Concluida la tramitación y pedidos los autos para resolver, se,

CONSIDERA:

PRIMERO: Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso en conformidad con el Art. 200 de la Constitución Política vigente en concordancia con el Art. 1 de la Ley de Casación. **SEGUNDO:** La Casación es un recurso extraordinario, que tiene entre otros objetivos, el control de legitimidad de las sentencias o autos definitivos dictadas en la jurisdicción contencioso tributaria a través de las salas de los diferentes tribunales distritales de lo Fiscal. En este caso está siendo impugnado el auto definitivo dictado por la Sala Única del Tribunal Distrital de Cuenca, por el que se declara el abandono de la instancia por cuanto el actor no ha impulsado la acción por más de sesenta días, conforme lo señala el Art. 267 del Código Tributario; fundamenta su recurso en las causales segunda y tercera del Art. 1 de la Ley de Casación, para lo cual argumenta que la Sala juzgadora ha interpretado erróneamente los artículos 257, 267 y 282 del Código Tributario (causal 3ra.); errónea interpretación de los fallos de triple reiteración dictados por la Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia, que los menciona expresa-mente (causal 3ra.); y, en la falta de aplicación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudencia les (causal 2da.) en referencia a otros tres fallos de triple reiteración. **Sostiene que en base de los artículos mencionados y la jurisprudencia reiterativa de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema, una vez calificada la demanda por parte del Tribunal, la apertura de la causa a prueba, correspondía de manera oficiosa también al Tribunal, por tanto no cabe la declaratoria de abandono, pues éste se configura únicamente cuando la responsabilidad en cuanto al impulso de la causa pertenece exclusivamente al particular.-** **TERCERO:** Sobre el tema del abandono de la instancia en materia tributaria, ha dicho esta Sala especializada en forma permanente y reiterada en más de tres fallos concordantes, lo que constituye jurisprudencia obligatoria conforme a lo señalado en el Art. 19 de la Ley de Casación, que el trámite en materia contencioso tributaria, es cuasi oficioso, pues así lo han señalado varias disposiciones del Código Tributario y otras leyes tributarias, que imponen al Juez el velar por la prosecución de la causa sin necesidad de esperar para ello, la iniciativa del demandante. Ha basado su criterio en primer término en el precepto constitucional contenido en el numeral 17 del Art. 24 de la Constitución Política de la República, el que, para garantizar el debido proceso declara que toda persona tendrá derecho a obtener la tutela objetiva de sus derechos 'sin que en caso

alguno quede en indefensión'. Por su parte el Art. 257 de la codificación del Código Tributario, textualmente reza: 'Término probatorio.- Calificada la contestación a la demanda, el Ministro de Sustanciación, de oficio o a petición de parte, concederá el plazo común de diez días para la prueba.' (negritas fuera de texto). Esto evidencia, que de no darse la petición del actor (a la que, de ser el caso, debía también atenderse), tal omisión no puede imputársele como causa de paralización y por tanto conceder el abandono, pues de 'oficio', sin otro requerimiento es deber del Ministro de Sustanciación, cuando estime que existen en la causa hechos que deben justificarse, abrir la causa a prueba; caso contrario, es decir cuando considere que se trata de un asunto de puro derecho, prescindir de la prueba y pedir pasen los autos para resolver.- Por su parte, la razón adoptada en el Art. 267 para que se pueda conceder el abandono, según lo expresa: 'Abandono.- De oficio o a petición de parte, se declarará abandonada cualquier causa o recurso que se tramite en el Tribunal Distrital de lo Fiscal cuando haya dejado de continuarse por más de sesenta días, contados desde la última diligencia practicada o desde la última petición presentada en el juicio , siempre que el trámite no hubiere concluido', es sin duda la falta de actividad por parte del demandante, pero tal inactividad queda suplida con lo dispuesto en la norma trascrita del Art. 257 del Código Tributario. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, admite el recurso de casación propuesto por el Gerente de la Compañía CÓSMICA Cía. Ltda., y ordena la devolución del proceso al Tribunal de origen, para que continúe la tramitación de la causa en el estado en que se suspendió. Notifíquese, publíquese, devuélvase."

CASO SEIS:

- DEVOLUCIÓN DE IVA: La devolución procede con base en comprobantes válidos y legales

"VISTOS: El Director General del Servicio de Rentas Internas el 17 de abril del 2007 interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 27 de marzo del mismo año expedida por la Tercera Sala del Tribunal Distrital No. 1 con sede en la ciudad de Quito, dentro del juicio de impugnación 20250 seguido por la Universidad Central del Ecuador. Concedido el recurso, no lo ha contestado la actora. Pedidos los autos, para resolver se

CONSIDERA:

PRIMERO.- Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de conformidad con lo establecido en el Art. 1 de la Ley de Casación. **SEGUNDO.-** La autoridad tributaria demandada fundamenta su recurso en la causal 1 del Art. 3 de la Ley de Casación y manifiesta que al expedirse el fallo impugnado se ha violado el Art. 19 de esta ley, por cuanto la Sala juzgadora no ha observado los precedentes jurisprudenciales obligatorios que existen en relación a la aplicación del Art. 69B de la Ley de Régimen Tributario Interno, norma que exige que los comprobantes de venta que presenten los contribuyentes como soporte para pedir la devolución del impuesto al valor agregado cumplan con todos los requisitos reglamentarios.- **TERCERO.-** La controversia se contrae a dilucidar si procede o no la devolución del valor de USD 7.85 satisfecho por la Universidad Central del Ecuador en concepto de impuesto al valor agregado, de conformidad con lo establecido en el Art. 69B de la Ley de Régimen

Tributario Interno vigente a la época en que se realizó el pago. **La Sala juzgadora, a fs. 65 y vta. de los autos, señala que ‘se ha demostrado instrumentalmente que existen documentos que respaldan las retenciones efectuadas, y además, que los valores retenidos se encuentran debidamente registrados en la contabilidad de la entidad reclamante’.** Esta afirmación constituye un ejercicio de la facultad privativa de la Sala juzgadora de apreciar las pruebas aportadas al proceso. **No corresponde que esta Sala vuelva a realizar tal apreciación, pues, por expreso mandato de la Ley de Casación, le está vedado volver a realizar un análisis de la evidencia actuada en el juicio.** Si la Sala juzgadora considera que está debidamente probada la realización del pago, y que existe suficiente sustento para la devolución, esta Sala no puede desvirtuar esta apreciación. Efectivamente la Sala en reiteradas ocasiones considera que la devolución del IVA procede en aquellos casos en que el mismo se desprenda de comprobantes de venta válidos y que cumplan con todos los requisitos legales y reglamentarios. **Pero también reiteradamente ha sostenido que el cometido de apreciar la prueba es exclusivo de la Sala Juzgadora, y que entrar a realizar una nueva apreciación de los hechos contradice la naturaleza y espíritu del recurso de casación, que es extraordinario y formal.** En mérito de estas consideraciones, esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso interpuesto. Sin costas. Notifíquese, publíquese, devuélvase.”

CASO SIETE:

- JUICIO DE IMPUGNACIÓN: Reducción de la glosa referente a seguros y reaseguros, Retroactividad de la Ley Tributaria, APRECIACIÓN DE LA PRUEBA.-

- 3-IV-2008 (Resolución No. 144-2007, Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, R.O. 522, 5-II-2009)

“VISTOS: El Director Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí el 31 de julio del 2007 interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 10 de los propios mes y año expedida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal dentro del juicio de impugnación 51-2006 propuesto por Ivo CukaKunjacic, Gerente General y representante legal de ATUNMAR S. A.- Concedido el recurso, lo ha contestado la empresa el 22 de noviembre del 2007 y pedidos los autos para resolver se

CONSIDERA:

PRIMERO.- Esta Sala es competente para conocer y resolver el recurso en conformidad al Art. 1 de la Codificación de la Ley de Casación.- **SEGUNDO.-** La Administración fundamenta el recurso en la causal 1ª del Art. 3 de la Ley de Casación y alega que al expedirse la sentencia impugnada se ha incurrido en falta de aplicación de los artículos 10 numeral 4, 13 numeral 5 y 10 de la Ley de Régimen Tributario. Sustenta que USD 3,267.96, no son deducibles del rubro seguros y reaseguros, advirtiéndose que la Sala juzgadora redujo esa glosa a USD 870.66; que no puede aceptarse las facturas de provisiones para reparaciones mayores efectuados en el exterior por cuanto no se ha realizado la retención por impuesto a la renta que correspondía hacer y porque, además, tales gastos no se encuentran contabilizados; que varios de los documentos que sustenta gastos fueron aceptados por la Sala Juzgadora en base al informe del

Perito nombrado por ella, pese a que tales documentos no sirven al propósito según observaciones de la Administración; que existen documentos duplicados con distintos valores; y, que los costos y gastos rechazados por la Administración referentes a transferencia de bienes y servicios, no contribuyeron a la generación de la renta del ejercicio 2001.- **TERCERO.-** La empresa en la mencionada contestación de 22 de noviembre del 2007 manifiesta que sobre la reducción de la glosa referente a seguros y reaseguros en base al informe pericial, al tratarse de una cuestión atinente a los hechos no cabe que tal punto sea conocido en casación; que respecto a la glosa por provisiones para reparaciones mayores, no era necesario que los pagos por ese concepto se sujeten a retención en la fuente; y, que en general la documentación presentada por la empresa no ha sido objetada por la Administración y que la prueba actuada ha sido valorada por la Sala Juzgadora, tornándose inútil la casación.- **CUARTO.-** En el acta definitiva de determinación tributaria del impuesto a la renta por el ejercicio 2001, a fs. 7 y 7 vta. de los autos en el ítem 3.8.12, seguros y reaseguros, consta un cargo por USD 3,267,96 **que la sentencia impugnada lo reduce a USD 879,66 con vista del informe pericial y de las pólizas otorgadas por la Compañía Nacional de Seguros y Reaseguros S. A. la Unión. Esta apreciación de la prueba por parte del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4, no puede ser afrontada en casación según lo ha reiterado esta Sala en repetidas oportunidades.**- **QUINTO.-** En el acta de la referencia ítem 3.8.2 Gastos de provisiones para reparaciones mayores, se levanta una glosa por USD 1,303.145.50 y se la considera como gasto no deducible. En la contestación a la demanda, fs. 33 de los autos, la administración, ítem, V, sostiene que el acto administrativo, vale decir el acta indicada, goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. No se refiere en particular a esta glosa. En el recurso de casación se aduce que no se ha justificado el gasto y que no se ha efectuado la respectiva retención en la fuente en conformidad al Art. 13 numeral 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Sobre esta glosa a menester dilucidar dos extremos, el de la efectividad del gasto y el de la retención en la fuente. La Administración en el ítem 3.8.2 y en el recurso de casación explica el cargo de este modo, fs. 8, inciso 7: Con fecha 31 de diciembre del 2001 mediante Comprobante de diario No. 1346 la Compañía ATUNMAR S. A. registra un débito en la cuenta 2.01.01.02.005 'Cuentas por liquidar por un total de USD 1,300.000,00 con lo que abona al saldo de esta cuenta, acreditando la cuenta 1.03.01.04.004 'Pesdel S. A.'. Cabe resaltar que en los registros contables de la Compañía Pesdel S. A., se pudo constatar que no existe ningún registro por ese concepto ni valor. Este cargo se incrementa en USD 3, 145.50 por no haberse efectuado la retención del Art. 13 numeral 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Ver cuadril 1 del Anexo 2.1. del acta de determinación, fs. 17 de los autos). En la sentencia impugnada fs. 1377 vta., se desvanece la glosa de USD 1'3000.000,00 porque se ha presentado la justificación correspondiente y no procede la aplicación del Art. 13 numeral 5 indicado. **A pesar de que no se precisa en base de qué prueba o documento se ha justificado el gasto, se considera que en casación no cabe analizar esta cuestión.** Seguramente se fundamenta en la respuesta a la pregunta segunda que consigna el Perito economista Ángel Quiroz Parrales, a fs. 1366 de los autos. El numeral 7 del Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario decía a la letra en el ejercicio 2001, en la parte pertinente: Serán deducibles y no estarán sujetos a impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior: 7.- Los gastos que necesariamente deban ser realizados en el exterior por las

empresas de transporte marítimo o aéreo, sea por necesidad de la actividad desarrollada en el Ecuador, sea por su extensión en el extranjero. En el Suplemento del Registro Oficial 325 de 14 de mayo del 2001, se modifica este numeral al que se le agrega lo siguiente: Igual tratamiento tendrán los gastos que se realicen en el exterior las empresas pesqueras de alta mar en razón de sus faenas. Esta modificación debía aplicarse a partir del ejercicio 2001, en contra de lo que previene el Art. 11 inciso segundo de la Codificación del Código Tributario, por cuanto en la disposición final de la Ley de Reforma Tributario, publicada en el Registro Oficial mencionado, se dice expresamente: La presente Ley entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial. Sin embargo las normas relativas al Impuesto a la Renta, se aplicarán a los ingresos que los contribuyentes hayan obtenido a partir del 1 de enero del 2001. Las demás normas se aplicarán conforme a lo dispuesto en el Art. 10 del Código Tributario. El énfasis es añadido. He aquí un caso de retroactividad de la ley tributaria en beneficio de los contribuyentes permitida por el Art. 257 de la Constitución Política.- **SEXTO.-** Respecto de las glosas a las que se refiere la Administración en el ítem 4.3 del recurso de casación, fs. 1384 a 1386 de los autos, cabe señalar que en forma general se aduce que las mismas no han sido debidamente justificadas y que por lo tanto no son gastos deducibles al tenor del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Estas aseveraciones de carácter general pugnan con el hecho de que los mismos han sido aceptados por la Sala Juzgadora para el cálculo del impuesto a la renta del ejercicio 2001. **Al tratarse de apreciación de la prueba, no procede que se las reexamine en casación.**- En mérito de las consideraciones expuestas, no habiéndose infringido las disposiciones señaladas por la parte demandada, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso interpuesto. Sin costas. Notifíquese, publíquese, devuélvase.”

CASO OCHO:

- VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA

- RECLAMACIÓN ADMINISTRATIVA

- 18-XII-2002 (Resolución No. 30-2002, R.O. 56, 7-IV-2003)

“... **SEGUNDO.-** La administración funda su recurso en las causales 1a., 3a. y 5a. del Art. 3 de la Ley de Casación y alega que al expedirse la sentencia recurrida se han aplicado erróneamente los artículos 168, 169 y 173 del Código de Procedimiento Civil, no se han aplicado los artículos 1743 y 1744 del Código Civil, no se han aplicado las disposiciones contempladas en los artículos 23, numerales 26 y 27 y 192 de la Constitución Política, y no se ha aplicado el Art. 77 de la Ley Orgánica de Aduanas en relación al artículo 85 del Código Tributario. Sustenta que el acto notarial celebrado ante el Notario Cuarto del cantón Manta, mediante el cual C. M. desmiente el acto de notificación de la última diligencia que obra en su declaración jurada realizada ante la Notaría Primera del cantón Manta es de nulidad absoluta: que el accionante confunde entre la validez de un acto y su eficacia; que dentro del término impugnó y redarguyó de falsas las pruebas presentadas por la parte actora, que en la sentencia se hace mérito únicamente de las pruebas presentadas por el actor y no se da mérito a las presentadas

por la administración; que lo que correspondía era desechar la demanda y disponer que la documentación respectiva se envíe al Ministerio Público para que se inicie el correspondiente enjuiciamiento en contra de C. M.; que entre C. M. y el actor existe un acuerdo con el que se pretende perjudicar al Fisco; que también en la sentencia se confunde la eficacia con la nulidad, las cuales son dos situaciones diferentes.-

TERCERO.- El actor, en su contestación, manifiesta que el recurso de casación es de carácter especial y extraordinario, y que por tanto, debe ajustarse a las formalidades previstas en la ley; que en el caso que nos ocupa el escrito es incompleto y vago, pues no reúne los requisitos del Art. 6 de la Ley de Casación, y que se trata de un simple alegato. **Señala además que la intención del recurrente es que la Sala de Casación reconsidere la valoración de la prueba realizada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4, lo cual a su juicio no es procedente, pues el Juez no tiene la obligación de justificar por qué da mayor mérito a una prueba que a otra, ni la Sala de Casación es un Tribunal de tercera instancia que pueda revalorizar la prueba ni juzgar los motivos que dieron lugar al pronunciamiento del Tribunal.** Concluye afirmando que el recurso es improcedente pues sugiere la formulación de una distinta valoración de las pruebas que sirvieron de base a la sentencia impugnada.

CUARTO.- La reclamación administrativa, fs. 3 de los autos, fue presentada el 9 de julio de 2001. La correspondiente resolución, fs. 72 a 75 de los autos en la que se niega la reclamación, fue notificada el 22 de agosto de 2001, cuando habían transcurrido treinta y un días. El acta de notificación constituye instrumento público y presta mérito mientras no se haya reconocido legalmente su falsedad. Por ello la actuación realizada ante Notario con la cual se pretende enervarla carece de valor y no presta mérito alguno.

QUINTO.- En conformidad al Art. 77 de la Ley Orgánica de Aduanas la reclamación administrativa debe atenderse en veinte días, término que puede ampliarse hasta por diez días cuando se haya concedido término probatorio, cual ha ocurrido en el presente caso. Ello da un total de treinta días. Según lo ha establecido esta Sala para efectos de la aceptación tácita se cuenta el tiempo transcurrido entre la presentación de la reclamación y la notificación de la resolución. La resolución se emitió el 21 de agosto de 2001 y se la notificó el 22 de los propios mes y año, cuando habían transcurrido con exceso los treinta días mencionados, contados a partir de la fecha de presentación del reclamo. Este criterio de la Sala se basa en el inciso segundo del Art. 85 del Código Tributario que prevé que el acto administrativo no es eficaz ante la falta de notificación. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso interpuesto y reconoce que ha ocurrido la aceptación tácita del reclamo...”.

22.- Conclusiones.-

Luego del extenso análisis realizado sobre la prueba, su procedencia, la forma de valoración y su apreciación, así como lo que establece nuestra legislación y casos jurisprudenciales sobre estos dos últimos puntos es necesario concluir lo siguiente:

A nuestro criterio la prueba es todas las actividades que desarrollan las partes y el órgano judicial conducentes al esclarecimiento de los hechos controvertidos, llegando a una convicción respecto del acaecimiento de los hechos, de la forma y circunstancias en que se verificaron.

La finalidad de la prueba es la certeza a producir en el ánimo del juez, con relación a los hechos que integraron el tema de prueba, certeza que en el sistema de libre convicción es subjetiva y real, mientras que en el de pruebas legales o tasadas es legal objetiva o formal.³⁵

Esa certeza es la que lleva al juzgador a creer, que su conocimiento coincide con la verdad. Tiene que convencerse de que ha alcanzado la verdad. Se habla de demostración, comprobación y de convicción sobre tales hechos. Esta materia contempla dos aspectos de la prueba: a) el de la forma o procedimiento que incluye su admisibilidad, su oportunidad, sus requisitos y su práctica; b) el de fondo, que proporciona los principios para la valoración de los distintos medios aportados al procedimiento administrativo y que constituye una verdadera ciencia de la prueba³⁶.

La teoría de la prueba como todos conocemos se estructura en el principio de legalidad que regula distintos medios de prueba sometidas a reglas. Dicha teoría se estructura sobre el conocimiento jurídico, el juez no acepta la prueba, sino que la aprecia, la valora según una convicción jurídica y basada en la experiencia.

La prueba debe ser pertinente, idónea, conducente y útil. Lo que las partes pueden probar se encuentra constituido en los hechos, son los hechos los que determinan la aplicación o no de una determinada norma; el alcance de una regla y su sentido depende de la determinación de los hechos, los que se aprecian y determinan a través de la prueba.

Como vimos en nuestro análisis no toda afirmación de hechos jurídico amerita ser probado, únicamente son objeto de prueba los CONTROVERTIDOS Y CONDUCTENTES. Quedando excluidos: los confesados por las partes, los notorios, los que tienen a su favor una presunción (hechos sobre los cuales existen presunciones iuris et de iure, no susceptible de prueba en contrario; los hechos evidentes; las máximas de la experiencia (juicios adquiridos por el juzgador en virtud de su experiencia de la vida y conocimientos técnicos y especializados); y los hechos normales resultantes del orden regular de las cosas.

La ley faculta al juez para desestimar las pruebas ofrecidas que considere improcedentes superfluas o dilatorias, o puede solicitar la ampliación de pruebas como medida para mejor proveer.

La PROBANZA o el procedimiento probatorio consiste en diferentes fases y formalidades establecidas en la ley para la formación de los medios probatorios, estas

³⁵ DEVIS ECHANDIA, HERNANDO, TEORIA GENERAL DE LA PRUEBA JUDICIAL 5TA EDICION ZAVALIA, BUENOS AIRES, 1988, T 1, P 252.

³⁶ Derecho Procesal Administrativo, Editores Rubinzal-Culzoni. Editores, Tomas Hutchinson, Tomo III página 16.

fases son: a) ofrecimiento de pruebas, b) admisión de pruebas, c) producción de pruebas, d) valoración de pruebas.

Esta cuarta fase de VALORACION DE PRUEBAS y de APRECIACION. **Por valoración se debe entender el mayor o menor valor que se otorga a las distintas evidencias aportadas al proceso. La apreciación de la prueba, facultad que corresponde de modo privativo a los jueces y tribunales de instancia, y que consiste en la potestad del Juez de determinar o fijar los hechos acaecidos.**

Hay dos sistemas de apreciación de la prueba: el de la tarifa legal y el de libre apreciación. Es decir que existe prueba legal siempre que las normas señalen las pruebas admitidas pero permitiendo la inclusión de otros a juicio del juez en oposición a la prueba libre que implicaría dejar al particular en libertad absoluta para escoger los medios con que pretende obtener la convicción del órgano judicial. Si bien la regulación legal del valor de convicción implica la fijación taxativa de éstos, puede existir libre apreciación a pesar de que se señalen los medios admisibles en el procedimiento.

Algunos hablan de prueba formal o de reglamentación de la prueba para referirse al sistema de regulación normativa de su apreciación, pero nos parece que la prueba es formal desde el momento en que la ley exige cierta ritualidad para su práctica. Para distinguir la política legislativa de apreciación de la prueba en el proceso que reglamenta el mérito de los distintos medios para aducirse conviene hablar de sistema de tarifa de las pruebas o de sistema de prueba tasada en oposición éste existe el de libre apreciación del órgano.

Cuando la norma impone reglas de valoración de ciertas pruebas y deja al órgano que determine la fuerza de convicción de otras o le permite calificar su contenido para rechazarlas a pesar de que formalmente reúnan los requisitos para su obligatoriedad, existen atenuaciones al sistema de la tarifa legal, no un sistema mixto.

Libre apreciación, convicción íntima, libre convicción, sana crítica, apreciación razonada o libre apreciación razonada significan lo mismo: libertad para apreciar las pruebas de acuerdo con la lógica y las reglas de la experiencia que, según el criterio del órgano, sean aplicables al caso.³⁷

La valoración de pruebas puede hacerse a través de un régimen que involucre ambos sistemas. Algunos llaman a esto un régimen mixto pero en realidad no hay sistemas mixtos o el órgano tiene libertad de apreciación o no la tiene; no hay libertad a medias.

La primera forma se conoce como prueba tasada, conforme a la cual es la ley la que determina el grado de eficacia de la prueba. En el segundo que la ley llama prudente arbitrio del juez, también conocido como la de la sana crítica, o de la prueba razonada, el juzgador determina el grado de eficacia, ya que conforme a este sistema, el juez debe razonar, tiene libertad para apreciar la prueba, pero dentro de ciertas reglas

³⁷ COUTURE EDUARDO J. Estudios de Derecho Procesal Civil, Buenos Aires 1949 t II p 221.

de lógica. Es decir, no son arbitrariedades ni mucho menos tampoco con la que se ha llamado la prueba o apreciación de la prueba en conciencia, que suele postularse en algunos sistemas, pero en nuestro ordenamiento la prueba en conciencia no puede entenderse en el sentido de que el juez calle y guarde para sí los argumentos de valoración, los cuales de acuerdo con nuestro sistema jurídico no está legitimado para callar u ocultar. El juez debe exponer, expresar y estructurar dentro de la más rigurosa lógica jurídica todos los argumentos y todos los razonamientos para cumplir con la regla del prudente arbitrio, de la sana crítica o de la prueba razonada, que además llevan al juzgador a cumplir con el precepto constitucional ya citado de fundar y de motivar todas sus resoluciones. Dicha valoración se hace no dentro del procedimiento probatorio, sino fuera de él, al momento de dictarse la sentencia.

En principio los medios de prueba son taxativos pero no hay que perder de vista la facultad del juez de admitir otros medios siempre que sean conducentes, idóneos, para el esclarecimiento de la verdad de los hechos discutidos.

Este a su vez puede prescindir de las pruebas rendidas por las partes a condición de demostrar fundadamente las razones que lo inducen a proceder así, de modo tal que no existe una ilimitada libertad de su parte, en una palabra, el llamado a juzgar debe proceder con prudencia y razonabilidad en la selección o admisión de las pruebas conducentes al esclarecimiento de la verdad.

La plena convicción no la obtiene el juez, generalmente, con un solo medio de prueba, sino del concurso y la variedad de medios aportados al proceso; ni tampoco basta para llegar a ella una convicción meramente subjetiva o caprichosa del juez. En una concepción racional de la justicia, y especialmente de las pruebas, el convencimiento que implica la decisión, debe ser la resultante lógica de un examen analítico de los hechos y de una apreciación crítica de los elementos de prueba.

Nuestra legislación establece ciertas reglas de apreciación y valoración: 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 de la jueza o juez de lo contencioso tributario sobre los hechos materia de la controversia no se considerarán confesión. La prueba testimonial se admitirá solo 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 jueza o juez contencioso tributario 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.

El Art. 262.- Facultad oficiosa de la jueza o juez de lo contencioso tributario.- la respectiva jueza o juez de lo contencioso tributario **podrá en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa *que juzque 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 de la jueza o juez de lo contencioso tributario serán sancionados por la respectiva jueza o juez de lo contencioso tributario con multa de veinte o cuarenta dólares de los Estados Unidos de América.

Es decir, que el proceso tributario ecuatoriano es cuasi-oficioso pues su impulso corre a cargo del juez sin perjuicio de que las partes velen por su prosecución como se desprende de algunas normas del Código Tributario, artículo 257 referente a la concesión del término de prueba; artículo 261 respecto a las pruebas de oficio; inciso cuarto del artículo 260, atinente a la pertinencia de la prueba; inciso segundo del artículo 270 referente a la valoración de la prueba; e inciso segundo del artículo 273 en lo concerniente al control de legalidad.

Hemos podido apreciar que es necesario **distinguir entre la apreciación y la valoración de la prueba. A la casación, compete exclusivamente las cuestiones atinentes a la valoración de la prueba. A la Sala juzgadora de su parte, compete la apreciación de la prueba.** Es decir que durante la casación no tiene por qué volver a darse la APRECIACION DE LA PRUEBA cuando ésta debió ser verificada en la etapa del juicio ante el Tribunal Fiscal.

El Art. 217 del Código Tributario, define a la jurisdicción contencioso tributaria, como la potestad pública de conocer, resolver y hacer cumplir lo resuelto en las controversias suscitadas entre las administraciones tributarias o sujetos activos y los contribuyentes, responsables o sujetos pasivos en la aplicación de leyes, reglamentos y disposiciones generales de carácter tributario; es más, el Art. 262 IBIDEM, faculta a la Sala juzgadora, a efectos de llegar a conocer la verdadera esencia y naturaleza del hecho jurídico o económico y la real situación impositiva que está juzgando a valerse de todos los medios disponibles para ello, incluso de oficio puede realizar inspecciones y registros a la contabilidad de la empresa, y las normas que hacen relación a la prueba así también lo aseguran, al punto de permitirle aceptar prueba evacuada fuera del término respectivo (Art. 270 del Código Tributario), como se ve, contemplan la absoluta libertad y amplio criterio de equidad sobre la valoración de la prueba que debe tener el Juez el momento de resolver.

23.- Valoración de la prueba.-

El artículo tres de la Ley de Casación, establece:

“Art. 3.- Causales.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: 3ra. 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;...”

En este sentido, a la casación le compete EXCLUSIVAMENTE las cuestiones atinentes a la VALORACIÓN DE LA PRUEBA. Deberá entenderse como valoración, el mayor o menor valor que se otorga a las distintas evidencias aportadas al proceso.

La valoración, por definición, se distingue de la apreciación de la prueba, facultad que corresponde de modo privativo a los jueces y tribunales de instancia, y que consiste en la potestad del Juez de determinar o fijar los hechos acaecidos.

Es reiterativa la apreciación del Tribunal de Casación, en manifestar que a ellos no les corresponde realizar APRECIACIONES DE LAS PRUEBAS, o nuevas apreciaciones a las realizadas en juzgados y cortes, ya que esta es una facultad exclusiva del juzgador, y no puede ser objeto de un recurso de casación.

24.- Apreciación de la prueba.-

El artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, establece: “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. La jueza o juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas”. La negrilla es nuestra.

La apreciación de la prueba es una facultad que corresponde de modo privativo a los jueces y tribunales de instancia, y que consiste en la potestad del Juez de determinar o fijar los hechos acaecidos.

Así mismo, es necesario destacar que se contradice a la naturaleza y espíritu del recurso de casación, que es extraordinario y formal, el hecho de apreciar o volver a realizar un análisis las pruebas o evidencias actuadas en juicio, hecho que les está vedado ya que es potestad de los jueces y tribunales de instancia.

A nuestro criterio la valoración de la prueba en casación no debe contemplar la fase de apreciación que está designada a los órganos de instancia, sobre todo por el principio de legalidad, y por el principio de seguridad jurídica, pero sí debería haber salvedades, cuando se trate de violaciones del debido proceso, como por ejemplo que durante la etapa de prueba el juez no ordeno prácticas de prueba sustanciales para el esclarecimiento de los hechos, o no consideró en su apreciación informes o documentos de respaldo que de habérselos considerado hubieran dado una resolución distinta.