

## LA PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO ECUATORIANO

Fecha de Recepción: 3 de septiembre de 2012.

Fecha de Aceptación: 1 de octubre de 2012.

*Álvaro R. Mejía-Salazar\**

### Resumen

En atención a la especialización de la materia fiscal, el Código Tributario ecuatoriano establece una serie de reglas y principios que informan la etapa probatoria del contencioso tributario, mismas que guardan estrecha relación y correspondencia con el fin último del proceso que es el imperio de la justicia y con la esencia económica de la materia tributaria.

### Palabras clave

Prueba, Proceso tributario, Ecuador.

### Abstract

Regarding the specialized area of tax law, the Ecuadorian Tax Code establishes some rules and principles governing the term of trial in which you present the evidence, these are closely related to and are correspondent with the ultimate goal of the process -the rule of justice- and with the economic substance of tax matters.

### Keywords

Evidence, Tax Litigation, Ecuador.

---

\* Riobamba, Ecuador (1982). Abogado y Licenciado en Ciencias Jurídicas por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito. Magíster en Derecho, mención Derecho Tributario, y Especialista Superior en Tributación por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Admitido al programa de Doctorado en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, España. Miembro del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario y del Instituto Ecuatoriano de Derecho Procesal. Docente investigador del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, y de la Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica de Ecuador, Quito. Autor de varios libros y artículos de temática jurídica. Correo Electrónico: armejiasalazar@gmail.com.

## Sumario

1. Introducción; 2. La necesidad de la prueba; 3. Los medios probatorios en el proceso tributario ecuatoriano; 4. Carga de la prueba; 5. La facultad oficiosa del tribunal de ordenar pruebas y la valoración extemporánea de las pruebas; 6. Conclusión. 7. Bibliografía.

### 1. Introducción

Pese a que el Código Tributario ecuatoriano data de 1975, las normas relativas a la prueba dentro de los procesos contencioso-tributarios prácticamente no han sufrido modificación durante estas décadas, salvo en su numeración. Disposiciones respecto a la carga de la prueba que corresponde a cada una de las partes procesales (contribuyente y Administración Tributaria), así como respecto a los poderes oficiosos que posee el juzgador tributario ecuatoriano en dicha etapa procesal, contienen postulados que en su momento fueron considerados de avanzada y que en la actualidad continúan respondiendo en debida forma a los principios y garantías singulares del proceso tributario.

No obstante, varios de estos importantes mandatos suelen ser incomprendidos e inaplicados por algunos litigantes e incluso por juzgadores, lo que lleva a soslayar las normas tributarias que garantizan la igualdad de las partes en un juicio tributario, así como las obligaciones procesales que dentro de la etapa probatoria tanto contribuyente como Administración Tributaria deben observar en sustento de sus respectivas posiciones litigiosas. En virtud de estas circunstancias, consideramos prudente realizar un análisis del contenido de las distintas normas legales ecuatorianas que regulan a la prueba en el contencioso tributario, a fin de conocer sus razones de ser, significaciones y alcances.

### 2. La necesidad de la prueba

El Artículo 76 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador dispone que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se presumirá la inocencia de la persona y se le tratará como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante una resolución firme o una sentencia ejecutoriada. Este imperativo constitucional rector de todo procedimiento y proceso, es de antigua data en el derecho occidental y encuentra su origen remoto en la máxima presunción de buena fe que la sociedad posee respecto de sus miembros (uno de los postulados del pacto social rousseauiano).

En atención a esta máxima presunción, la sociedad entiende que el actuar de sus miembros estará apegado a las reglas existentes en la comunidad, esto es, que los ciudadanos acatarán la ley, cumplirán sus obligaciones tanto públicas como privadas y honrarán los contratos que hayan celebrado.

De allí que si un sujeto sea público o privado, acusa a otro de haber inobservado una regla de la sociedad, se está yendo en contra de la presunción de buena fe y, por tanto, estará en la obligación de demostrar fehacientemente la supuesta inobservancia ante la autoridad controladora de la paz social (el juez), a fin de que este, valorando la acusación, sus fundamentos y sustentos, acuerde la solución que devuelva el equilibrio social. Es claro entonces que en cualquier procedimiento o proceso, quien pretenda desvirtuar la presunción de buena fe, se encuentra compelido a demostrar la ruptura de tal presunción, así como las consecuencias de dicha ruptura.

Nace entonces la necesidad de probar en juicio y consecuentemente, el principio de *necesidad de la prueba*, en virtud del cual, toda afirmación que una persona realice en contra de otra, debe ser sustentada para que el tercero imparcial posea los elementos de convicción que le llevarán a resolver la controversia en uno u otro sentido. Esta necesidad se hace de imprescindible satisfacción en el proceso, pues el tercero imparcial únicamente decidirá respecto de lo que haya sido puesto en su conocimiento en debida forma, sea como pretensión, excepción y pruebas de los distintos argumentos (principio de *unidad del proceso*).

Cabe señalar que el principio de la necesidad de la prueba ha informado el nacimiento del derecho a la prueba, el cual ha alcanzado la categoría de garantía constitucional en el Ecuador. En efecto, el antes citado Artículo 76 de la Constitución Ecuatoriana en su numeral 7, literal h dispone que el derecho de las personas a la defensa incluye el de presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.

Ahora bien, ¿qué debemos entender por prueba en un proceso? La prueba procesal ha de entenderse como el medio a través del cual es posible la demostración legítima de los supuestos fácticos que las normas jurídicas señalan como generadores del reconocimiento de un derecho o del nacimiento de una obligación. Debe, por tanto, probarse no solo aquellos hechos de cuya existencia el legislador ha hecho depender directamente la producción de una consecuencia jurídica, sino todas aquellas circuns-

tancias fácticas que aunque no integren la hipótesis normativa, permitan deducir la existencia de hechos que sí constituyen una característica legal de la hipótesis<sup>1</sup>.

Este alcance de la materia probatoria tiene un especial significado y aplicación para la materia tributaria, dada la innegable esencia económica que poseen las reglas de la imposición. Por ello, más allá de la simple configuración silogística normativa, la dinámica de los tributos exige de los litigantes y del juzgador, el análisis de todas las circunstancias que envuelven el nacimiento del gravamen, su cuantía, su extinción, sus exenciones, etc. Comprendido correctamente el trasfondo del derecho impositivo, es posible entender el por qué de la existencia de normas como el Artículo 17 del Código Tributario ecuatoriano que dispone la calificación del hecho generador en atención a su esencia económica y por encima de las formas jurídicas que lo envuelvan<sup>2</sup>, o como el Artículo 270 del mismo cuerpo legal<sup>3</sup>, respecto de las presunciones que el juzgador está en capacidad de establecer sobre la base de las pruebas que se le hayan aportado, aunque de ellas no se desprenda directamente o en su totalidad circunstancias relacionadas con el hecho tributario.

### 3. Los medios probatorios en el proceso tributario ecuatoriano

El Código Tributario ecuatoriano dispone que en juicio son admisibles todos los medios de prueba determinados en la ley, a excepción de la confesión judicial de funcionarios y empleados públicos. Al no existir determinación en el propio Código, nos corresponde recurrir a la ley informadora del de-

---

<sup>1</sup> RODRÍGUEZ FEIJÓ, María, La prueba en el Derecho Tributario, Formación y preconstitución de la prueba en Derecho Tributario. Navarra: Editorial Aranzadi, 2007, p. 191.

<sup>2</sup> “Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

<sup>3</sup> “Art. 270.- Valoración de las pruebas.- A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros (...)”.

recho procesal del ordenamiento jurídico del Ecuador, esta es, el Código de Procedimiento Civil, a fin de conocer cuáles son los medios de prueba que se encuentran previstos para el contencioso. Así, el Artículo 121 de la ley adjetiva ecuatoriana común prevé que las pruebas consisten en confesión de parte, instrumentos públicos o privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o intérpretes.

a) *Confesión judicial*: es la declaración o reconocimiento que hace una persona contra sí misma, de la verdad de un hecho o de la existencia de un derecho<sup>4</sup>. La práctica de este medio de prueba se encuentra vedada en lo contencioso tributario ecuatoriano, en cuanto se refiera a funcionarios o empleados públicos<sup>5</sup>.

b) *Instrumento público*: también denominado auténtico. Es el autorizado con las solemnidades legales por el empleado público competente. Si fuera otorgado ante notario e incorporado en un protocolo o registro público, se llamará escritura pública. Se consideran también instrumentos públicos los mensajes de datos otorgados, conferidos, autorizados o expedidos por y ante autoridad competente y firmados electrónicamente<sup>6</sup>. En virtud de las formalidades que deben observarse para su elaboración, este tipo de instrumentos gozan de presunciones de seguridad y certeza respecto de sus celebrantes y respecto del tiempo y lugar de su celebración. Sin embargo, aún cuando el contenido de este tipo de documentos revista similares presunciones de seguridad y certeza, no se debe olvidar que en materia tributaria es posible ponderar por sobre la forma jurídica, a fin de descubrir la verdadera esencia económica de un acto, esto siempre y cuando existan pruebas suficientes para despojar al instrumento de sus presunciones.

c) *Instrumentos privados*: es el escrito hecho por personas particulares, sin intervención de notario ni de otra persona legalmente autorizada, o por personas públicas en actos que no son de su oficio<sup>7</sup>. Los instrumentos privados suelen ser los medios probatorios más importantes en el contencioso tributario ecuatoriano, pues son los que principalmente se utilizan dentro del cumplimiento de los deberes materiales y formales del contribuyente, así como también son los que pueden demostrar en ocasiones, la realidad económica de un hecho tributario. Dentro de los instrumentos privados se encuentra la contabilidad del comerciante, misma que de conformidad

---

<sup>4</sup> Código de Procedimiento Civil, Artículo 122.

<sup>5</sup> Código Tributario, Artículo 128.

<sup>6</sup> Código de Procedimiento Civil, Artículo 164.

<sup>7</sup> Código de Procedimiento Civil, Artículo 191.

con lo dispuesto por el Artículo 51 del Código de Comercio ecuatoriano, es admitida como medio de prueba en contiendas judiciales y da fe de lo que en ella conste y de lo que ella se desprenda<sup>8</sup>.

d) *Declaraciones de testigos*: el Código de Procedimiento Civil dispone que los jueces y tribunales apreciarán la fuerza probatoria de las declaraciones de los testigos conforme a la reglas de la sana crítica, teniendo en cuenta la razón que éstos han dado de sus dichos y las circunstancias que en ellos concurra<sup>9</sup>. El Código Tributario por su parte, ordena que la prueba testimonial solo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudieren acreditarse de otro modo los hechos que influyen en la determinación de la obligación tributaria<sup>10</sup>.

e) *Inspección judicial*: es el examen o reconocimiento que el juez hace de la cosa litigiosa o controvertida, para juzgar su estado y circunstancias<sup>11</sup>. Este medio de prueba es otro de los principales en el proceso tributario, pues la abundante documentación que generalmente está involucrada en el conflicto vuelve conveniente que el juzgador la revise *in situ*. Además, en muchos casos es importante que el juzgador conozca la naturaleza de la actividad económica materia del juicio, su naturaleza, características, requerimientos, lo cual puede resultar determinante en el hecho tributario controvertido.

f) *Peritos e intérpretes*: en asuntos litigiosos que demanden conocimientos sobre alguna ciencia, arte u oficio, la ley dispone se nombre un perito, quien deberá acreditar suficientes conocimientos en la materia sobre la que deba informar. Como consecuencia de la inspección judicial, pero no necesariamente con ocasión de ella, los juzgadores nombran peritos que van a informarle respecto de lo que hubiera sido inspeccionado o exhibido en relación con la controversia. Si bien los juzgadores tributarios deben ser profesionales del derecho con profundos conocimientos de la materia, no se puede pretender que sean especialistas en todas las ramas del conocimiento que incumben a lo impositivo, como por ejemplo la contabilidad, la estadística, la matemática, etc., por ello los sujetos auxiliares denominados peritos cumplen un rol preponderante en el proceso.

---

<sup>8</sup> “Art. 51.- Los libros hacen fe contra el comerciante que los lleva, y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resultare de sus asientos”.

<sup>9</sup> Código de Procedimiento Civil, Artículo 207.

<sup>10</sup> Código Tributario, Artículo 128.

<sup>11</sup> Código de Procedimiento Civil, Artículo 252.

Estos son los medios de prueba cuya actuación puede solicitarse en el proceso tributario ecuatoriano, dentro del término de 10 días que el juzgador otorgará a las partes litigantes<sup>12</sup>, siempre que existan hechos que ameriten ser demostrados. Esto, pues pueden existir conflictos que se refieran a asuntos de puro derecho, donde los juzgadores están en capacidad de resolver la causa sin necesidad de pruebas. Dicho esto y ya que en la gran mayoría de los casos, es necesario que las partes sustenten sus posiciones ante el juez, procedemos a analizar la carga de la prueba en el proceso tributario ecuatoriano.

#### 4. Carga de la prueba

El principio general de la carga de la prueba en virtud del cual, quien afirma debe probar, tiene aplicación irrestricta en el contencioso tributario ecuatoriano. Así, el Código de la materia dispone que es obligación del actor el probar los hechos que propuso afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. De igual manera, siguiendo el principio general antes citado, los hechos negativos deberán ser probados cuando impliquen afirmación expresa o tácita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria en discusión.

La redacción del artículo 258 del Código Tributario que acabamos de citar, puede llevar a pensar que en el juicio tributario, única y exclusivamente corresponde al actor el aportar pruebas al procesos y demostrar su posición, lo cual es un error en algunos litigantes e incluso en algunos juzgadores. Si bien resulta indiscutible que al actor le corresponde probar todas y cada una de las afirmaciones de su demanda, si realizamos un estudio pormenorizado y relacional de los distintos mandatos del Código Tributario ecuatoriano, confirmaremos que al demandado (Administración Tributaria) también le corresponde probar su posición litigiosa en juicio, aún cuando únicamente haya negado de manera pura y simple los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda, según lo explico a continuación.

Recordemos que como consecuencia lógica de la máxima presunción de buena fe e inocencia que analizamos al inicio de este artículo, al ciudadano contribuyente le asiste *la presunción de corrección* respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales y materiales, por lo que, cuando una Administración Tributaria, en legítimo ejercicio de su facultad determinadora, considere que el proceder de un contribuyente fue errado, está en la ineludible obligación de demostrar su criterio; pri-

---

<sup>12</sup> Código Tributario, artículo 257.

meramente como imprescindible motivación de su actuar mismo que se verá plasmado en el acto administrativo y, posteriormente, si dicho acto administrativo es impugnado en vía judicial, la Administración Tributaria estará en la obligación de demostrar ante el tercero imparcial (el juez) todos los sustentos que soportaron las observaciones y reparos realizado respecto de la actuación del contribuyente.

En ocasiones, la obligación probatoria que en juicio posee la Administración Tributaria es minimizada por ciertos actores del proceso, quienes confunden el alcance y aplicación de las presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos de contenido tributario. Al respecto recordaremos que por expreso mandato legal, dichas presunciones no están por encima de la máxima presunción de buena fe, inocencia y correcto actuar de los ciudadanos contribuyentes. Tanto es así, que las presunciones de validez y ejecutoriedad quedan suspendidas cuando un contribuyente impugna un acto de la Administración Tributaria ante un juez. Este es el mandato expreso del primer inciso del Artículo 259 del Código Tributario ecuatoriano, norma que ordena:

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

La dilución de la presunción de validez del acto administrativo tributario que hubiese sido impugnado tiene como consecuencia que las afirmaciones de la Administración Tributaria contenidas en el acto, queden por completo en tela de juicio al igual que las del actor contribuyente y por tanto, deban ser forzosamente probadas ante el juez. Esto que deviene de toda lógica, es recogido expresamente por el segundo inciso del citado Artículo 259 del Código Tributario, norma que ordena:

Respecto de los [actos administrativos] 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. (Subrayado fuera del texto).

Es claro que las Administraciones Tributarias poseen un papel protagónico en la etapa probatoria del proceso, al tener la obligación de demostrar todos los fundamentos en que se basó las resoluciones del acto administrativo, el cual, como hemos visto y nos permitimos insistir, al ser impugnado

judicialmente se ve desprovisto de toda presunción, pasando a constituir procesalmente una postura con idénticas características que la del actor. De allí que ni el litigante ni mucho menos el juzgador puede argumentar la existencia de presunciones del acto administrativo para pretender exonerar la carga probatoria de la parte demandada. En este sentido, Giuseppino Treves (citado por Agustín Gordillo) sostiene que la presunción de legitimidad del acto administrativo importa una *relevatio ad onere agendi*, pero nunca una *relevatio ad onere probandi*<sup>13</sup>, de allí se sigue, en palabras de Micheli, 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 sentarse un principio de “en la duda a favor del Estado”<sup>14</sup>, sino en un estado democrático *in dubio pro libertate*<sup>15</sup>, en otras palabras, que la presunción de legitimidad del acto administrativo no libera al administrador de aportar las pruebas que sustenten su acción<sup>16</sup>. Con todo esto deseo expresar que en el contencioso tributario, a diferencia de lo que ocurre en lo contencioso civil, la negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda, nunca eximirá a la Administración Tributaria de su obligación probatoria, pues tras la negativa simple subyacerá siempre una serie de afirmaciones contenidas en el acto administrativo, las cuales representan la única y verdadera materia de la impugnación.

En este punto cabe referirme a una posición doctrinaria que defiende la existencia de una aparente *reversión de la carga de la prueba*, dado los mandatos del antes citado artículo 259 del Código Tributario ecuatoriano. Considero que no existe tal reversión pues según ha sido expuesto, las afirmaciones contenidas en el acto administrativo impugnado deben ser necesariamente demostradas en juicio por expreso mandato de la ley al carecer de presunciones de validez y ejecutoriedad, también por expreso mandato de la ley. En el mismo sentido no puede haber reversión de la carga de la prueba cuando lo que realmente existe es una obligación procesal de la Administración Tributaria para demostrar todos los fundamentos jurídicos y fácticos que formaron el criterio administrativo. Cabe señalar que este deber procesal también constituye un deber sustancial de las Administraciones Tributarias, según lo ordena el artículo 103, numeral 7, del Código Tributario.

---

<sup>13</sup> TREVES, Giuseppino. La presunzione di legittimità degli atti amministrativi. Padua: CEDAM 1936, p. 84 y ss.

<sup>14</sup> MICHELI, Gian Antonio. La carga de la prueba. Buenos Aires: Editorial Ejea, 1961, p. 278.

<sup>15</sup> *Ibíd.*, p. 282.

<sup>16</sup> *Ibíd.*, p. 281.

Resumimos nuestra posición citando al autor Roland Arazi quien señala que no existe reversión de la carga de la prueba cuando en la excepción o defensa existan hechos que deban ser probados aún cuando medie negativa pura y simple, más aún cuando el legislador es quién impone directamente la obligación de prueba<sup>17</sup>, como ocurre en el caso ecuatoriano (Código Tributario, Art. 259, segundo inciso antes citado).

### **5. La facultad oficiosa del tribunal fiscal de ordenar pruebas y la valoración de prueba actuada extemporáneamente**

El artículo 169 de la Constitución de la República del Ecuador, ordena que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Este mandato constitucional recoge una antigua máxima en virtud de la cual, el fin del proceso ha sido y es el restablecimiento de la paz social sobre la base de dar a cada quien lo que le corresponde. De allí que la función del juez no es la de satisfacer la pretensión de una persona dentro de un conflicto, sino la de evitar que conductas cometidas por fuera de las normas de la sociedad, queden en la impunidad. El beneficio que obtenga uno de los litigantes con la resolución del caso deviene en un mero efecto reflejo de la verdadera finalidad del proceso, que según hemos señalado, es el imperio de la justicia en la sociedad.

Los legisladores del Código Tributario ecuatoriano<sup>18</sup> comprendieron a cabalidad la finalidad del proceso y atendiendo también a la específica naturaleza y dinámica de la materia fiscal, otorgaron a los juzgadores tributarios, entre otras, la facultad de ordenar la práctica de pruebas de manera oficiosa y la facultad de valorar las pruebas que hubiesen sido actuadas extemporáneamente, como herramientas idóneas para el cumplimiento de su obligación de impartir justicia. En efecto, por una parte el artículo 262 del Código Tributario dispone que el juzgador podrá, en cualquier estado de la causa y hasta antes de dictar 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 del sujeto pasivo<sup>19</sup>. Por su parte, el artículo

---

<sup>17</sup> ROLAND, Arazi. Teoría general de la prueba, la carga probatoria. En: elDial.com. [en línea]. (2006). [consultado 22 ago. 2012]. Disponible en <[http://www.eldial.com.ar/nuevo/lite-tcd-detalle.asp?id=1956&id\\_publicar=544&fecha\\_publicar=28/11/2005&camara=Po-nencias&base=50](http://www.eldial.com.ar/nuevo/lite-tcd-detalle.asp?id=1956&id_publicar=544&fecha_publicar=28/11/2005&camara=Po-nencias&base=50)>.

<sup>18</sup> Registro Oficial No. 958-S, 23-XII-1975.

<sup>19</sup> "Art. 262.- *Facultad oficiosa del tribunal.- La respectiva sala del tribunal podrá, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación*

270 del citado cuerpo legal, dispone que el juzgador está en capacidad de valorar las pruebas que hubieren sido presentadas extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar su criterio<sup>20</sup>.

Según apreciamos, el legislador fue cuidadoso al establecer en las normas los objetivos que se buscan con la previsión de estas facultades, así como los límites de las mismas. La consecución de la verdad a través del proceso es el principio que permite al juez tributario la realización de actividades que si bien no resultan ordinarias para un juez dentro de un juicio, sí lo configuran como una Autoridad cuya principal tarea es el resolver en justicia los conflictos de una materia como la fiscal, donde sensiblemente confluyen intereses públicos y privados.

Ahora bien, las facultades oficiosas que estamos analizando han recibido críticas por un reducido número de autores, quienes sostienen que su ejercicio iría en contra de los principios procesales de seguridad jurídica, igualdad, preclusión y celeridad, así como podrían constituir en medios para beneficiar a una parte procesal o para sesgadamente suplir falencias en el patrocinio. Pues bien, el que un juez ordene de oficio la práctica de una prueba o valore una prueba aportada extemporáneamente no violenta *per se* ningún principio procesal ni comporta un viso de parcialización, pues como hemos señalado, estas facultades tienden a que el juez pueda recabar suficientes elementos que aporten a la formación de sus criterio de juzgamiento. Lo que ciertamente debe cuidarse es el ejercicio probo y responsable de estas facultades extraordinarias. Es de esperar que cuando un juez decida llevar a la práctica estas facultades, sea el resultado de una fundamentada reflexión

---

*impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición o inspección de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes. Los terceros que incumplieren la orden del tribunal serán sancionados por la respectiva sala con multa de veinte a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América”.*

<sup>20</sup> “Art. 270.- Valoración de las pruebas.- A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros. Cuando lo considere necesario o lo soliciten las partes, el tribunal ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada. En caso de incumplimiento de esta orden, el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores”.

que le haya llevado al convencimiento de que sólo a través de ellas podría reunir los elementos que coadyuven al esclarecimiento del caso. Resulta imprescindible entonces que el juez realice en cada caso particular un ejercicio de ponderación entre los principios de seguridad jurídica, preclusión y celeridad, versus el principio de justicia, como fin último del proceso. Esta ponderación deberá estar informada por la conducta procesal de los litigantes, los hechos que hayan sido efectivamente probados, los indicios surgidos y la sana crítica. Todo lo anterior tiene como consecuencia que no siempre la insuficiencia probatoria motivará a un juez el ordenar pruebas de oficio, muy por el contrario, la insuficiencia probatoria también podrá servir de fundamento al juez para desechar una acción por infundada.

Solo a través del ejercicio de ponderación, que a nuestro criterio obligadamente debería ser puesto en conocimiento de las partes, es decir, debería constituir una pieza procesal que obre del expediente, el juez podrá ejercer legítimamente sus facultades extraordinarias alejándose de cualquier sospecha de parcialización o de inobservancia de los principios rectores de la actividad procesal. Adicionalmente, siempre que un juzgador oficiosamente solicite la práctica de una prueba, ha de observar rigurosamente el principio procesal de contradicción, mismo que posee categoría de garantía constitucional en el Ecuador, según hemos analizado al inicio de este artículo (Art. 76, numeral 7, literal h). Es así que el juez siempre deberá conceder la oportunidad procesal para que la parte que pudiere creerse afectada con la nueva prueba ordenada oficiosamente o que posea algún reparo respecto de la misma, presente sus argumentos, observaciones e incluso, presente nueva prueba en contra de la obtenida de oficio.

En este mismo sentido, cuando el juez valore y por tanto, se sirva de una prueba actuada extemporáneamente para formar su juicio respecto del conflicto, debe cuidar que en su momento haya concedido a la otra parte procesal la oportunidad para pronunciarse respecto de la prueba en cuestión. Si bien es deber general del juez el poner con conocimiento de la contraparte cualquier actuación procesal que hubiera realizado un litigante, debe tener un cuidado aún más acucioso cuando la actuación de parte se refiera a la aportación de prueba extemporánea, pues solo si todas las partes procesales tuvieron la oportunidad de ejercer su derecho a la contradicción respecto de tal prueba, el juez podrá valorarla. Al igual que ocurre con la prueba ordenada de oficio, la oportunidad procesal que el juez debe conceder a los litigantes no sólo incluye la posibilidad de réplica, sino también la posibilidad de que la contraparte actúe nueva prueba si el caso lo amerita.

Por otro lado, también se ha cuestionado a estas facultades extraordinarias argumentando que su ejercicio transformaría al proceso tributario dispositivo

en uno inquisitivo. Al respecto señalaré que de ninguna forma las facultades oficiosas relacionadas con la prueba que prevé el Código Tributario desnaturaliza la esencia dispositiva del proceso, pues estas facultades no comportan que el juez deba iniciar el juicio, ni ser el impulso de las distintas fases procesales, ni ser el productor nato de las pruebas, etc. Es sólo por excepción y en pos de la correcta resolución del caso que el juez puede disponer la práctica de pruebas adiciones a las actuadas por las partes o aceptar pruebas aportadas fuera de término. Es más, no olvidemos que estas facultades son en entero potestativas y discrecionales para el juzgador, quien las puede o no ejercitar según su mejor criterio judicial. Entonces, aún cuando sensiblemente pueda resultar odioso para un litigante el ejercicio de las facultades jurisdiccionales oficiosas relacionadas con la prueba, constituyen a todas luces vías para que se logre impartir justicia en ciertos casos.

## **6. Conclusión**

La prueba en el proceso tributario ecuatoriano posee muchos elementos comunes al derecho procesal ordinario, sin embargo, también posee contenidos específicos previstos por la norma que se encuentran al servicio de las características y requerimientos propios de la materia tributaria. Cargas procesales distintas a las del procedimiento común o facultades extraordinarias para el juzgador, son solo dos de las peculiaridades del proceso tributario que buscan que en el juicio se equilibre la relación de poder, que aún reglada, existe entre el Fisco y el sujeto pasivo.

De allí que las dos partes litigantes, actor y demandado, estén en obligación de demostrar sus asertos próximos o remotos, para que sus posiciones litigiosas puedan prosperar ante el juez. La inacción probatoria de una de las partes ineludiblemente debería comportar consecuencias negativas para ella —en la mayoría de los casos—, por lo que el patrocinador sea del actor o sea del demandado nunca debe descuidar su papel protagónico de la etapa probatoria del proceso. Ni siquiera si consideramos que en la realidad ecuatoriana, el contencioso tributario posee una única instancia a la cual le corresponde en exclusivo la valoración de la prueba. Esto comporta que los patrocinadores poseen una sola oportunidad para sustentar sus afirmaciones a través de documentos, inspecciones, peritajes o testimonios, solo una oportunidad para lograr el convencimiento del juzgador respecto de su posición.

Finalizo recordando a Elizabeth Whittingham, quien señala que el debido proceso en materia probatoria implica que toda decisión judicial o administrativa necesariamente debe corresponder a los hechos que se encuentran

debidamente probados en el proceso tributario, que los sujetos involucrados tiene derecho a aportar, conocer y controvertir las pruebas y que cada medio de prueba debe ser aportado al proceso con el lleno de todas las formalidades previstas en la ley, ya que el incumplimiento de tales formalidades genera la nulidad de la prueba. Implica que si las pruebas no son decretadas, recaudadas y configuradas con sujeción a las normas legales, carecen de eficiencia probatoria frente a la demostración de los hechos objeto de comprobación<sup>21</sup>.

## 7. Bibliografía

MICHELI, Gian Antonio. La carga de la prueba. Buenos Aires: Editorial Ejea, 1961.

RODRÍGUEZ FEIJÓ, María, La prueba en el Derecho Tributario, Formación y preconstitución de la prueba en Derecho Tributario. Navarra: Editorial Aranzadi, 2007.

ROLAND, Arazi. Teoría general de la prueba, la carga probatoria. En: elDial.com. [en línea]. (2006). [consultado 22 ago. 2012]. Disponible en <[http://www.eldial.com.ar/nuevo/lite-tcd-detalle.asp?id=1956&id\\_publicar=544&fecha\\_publicar=28/11/2005&camara=Ponencias&base=50](http://www.eldial.com.ar/nuevo/lite-tcd-detalle.asp?id=1956&id_publicar=544&fecha_publicar=28/11/2005&camara=Ponencias&base=50)>.

TREVES, Giuseppino. La presunzione di legittimità degli atti amministrativi. Padua: CEDAM 1936.

WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. Las pruebas en el proceso tributario. Bogotá: Editorial Temis, 2005.

## Jurisprudencia

ECUADOR. Código de Procedimiento Civil de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 58-S, 12-VII-2005.

ECUADOR. Código Tributario de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 958-S, 23-XII-1975.

ECUADOR. Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20-X-2008.

---

<sup>21</sup> WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. Las pruebas en el proceso tributario. Bogotá: Editorial Temis, 2005, p. 13.