UÍDE
Universidad Internacional del Ecuador

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA "ANDRÉS F. CÓRDOVA"

ESCUELA DE DERECHO

EL PRINCIPIO DE PRECLUSION EN EL NEOCONSTITUCIONALISMO Y SU INCIDENCIA EN EL EJERCICIO DE LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA DE LOS DERECHOS DE LAS PARTES PROCESALES DENTRO DEL JUICIO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

TESIS DE GRADO PARA LA OBTENCION DEL TITULO DE ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR

AUTOR:

Cinthia Pamela Rivera Villota

DIRECTOR DE TESIS:

Ab. Juan Gabriel Reyes

QUITO

2015

CERTIFICACION

Yo, Cinthia Pamela Rivera Villota, declaro bajo juramento que soy la autora exclusiva de la presente investigación y que ésta es original, auténtica y personal mía, que no ha sido presentado anteriormente para ningún grado o calificación profesional y, que se ha consultado la bibliografía detallada.

Cedo mis derechos de propiedad intelectual a la Universidad Internacional del Ecuador, sin restricción de ningún género o especial.

Cinthia Pamela Rivera Villota.
c.c. 180393706-7

Yo, Ab. Juan Gabriel Reyes, certifico que conozco a la autora del presente trabajo siendo responsable exclusivo tanto en su originalidad, autenticidad, como en su contenido.

Ab. Juan Gabriel Reyes
DIRECTOR DE TESIS

DEDICATORIA

A mi Moniquita,

Porque una madre no se cansa de esperar,

y a pesar de que el espacio físico nos separa,

nuestros corazones aun laten al mismo ritmo

en el Santo Espíritu de Nuestro amado Señor.

A mis hermanos Taty y Diego, por ser mi motor de lucha diaria, por ustedes y para ustedes.

AGRADECIMIENTO

Por haberse convertido en el pilar, refugio y hogar para el avance de mis estudios de tercer nivel, agradezco a la Universidad Internacional del Ecuador, Sede Quito;

Al Abogado Juan Gabriel Reyes, por su acertada guía en proceso de desarrollo y culminación de la meta que constituye el presente trabajo investigativo.

A mi padre, quien con su apoyo, perseverancia y paciencia supo brindarme el impulso necesario en todo momento, por ser mi principal inspiración y modelo a seguir.

INDICE DE CONTENIDOS

PAGINAS PRELIMINARES

Certificación ……..…….. ii
Dedicatoria …….....…….. iii
Agradecimiento ……..……...…….. iv
Índice ……..…….....…….. v
Abstract ……..…….. viii
Introducción 2

CAPÍTULO I
LA PRECLUSION EN EL NEOCONSTITUCIONALISMO

Nociones de neoconstitucionalismo……..……. 4
La Constitución del Ecuador en el marco del neoconstitucionalismo……. 6
Las etapas del proceso contencioso tributario……. 8
Los Principios Procesales del Contencioso Tributario…….. 16
La preclusión en el proceso Contencioso Tributario……. 22
Jurisprudencia…… 25

CAPITULO II
LA FACULTAD OFICIOSA DEL JUEZ EN EL JUICIO TRIBUTARIO

Jurisdicción y competencia contencioso tributaria…… 29
Jurisdicción……. 30
Poderes que surgen de la jurisdicción……. 33
Competencia……... 37
Definiciones…… 37
Cualidades del órgano jurisdiccional tributario……. 42
Independencia, especialización e integración…… 42
Especialización…….. 45

Integración……. 46
La prueba en materia tributaria……. 51
Consideraciones previas…… 51
La prueba…… 53
La carga de la prueba……. 54
Oportunidad de la prueba…… 55
Principios que gobiernan la prueba …… 55
La facultad oficiosa del juez tributario…….. 58
Jurisprudencia…… 65

CAPITULO III
LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA TRIBUTARIA

Garantías Jurisdiccionales y Neoconstitucionalismo…… 70
El debido proceso y el Derecho a la defensa……. 74
La tutela judicial efectiva…….. 78
La seguridad jurídica……. 82
Vulneración de los derechos de las partes procesales…… 85
Jurisprudencia…… 86

CAPÍTULO IV
EL ROL GARANTISTA DEL JUEZ TRIBUTARIO

El juez en el estado social de derecho…… 92
El juez en el estado constitucional de derechos……..... 94
El rol garantista del juez en el neoconstitucionalismo…… 97
Las garantías jurisdiccionales y la tutela judicial en los
tratados y convenios internacionales ……. 100

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones…… 104

Recomendaciones…… 106

Bibliografía……..... 108

ABSTRACT

En el presente trabajo de investigación, se abordan temas fundamentales dentro del juicio contencioso tributario.

El Capítulo I, trata sobre nociones generales de lo que es el neoconstitucionalismo y su inserción en la normativa del país, pasando a crear un enfoque de cómo se manejan las etapas del proceso contencioso tributario y cuáles son los principios procesales que rigen dicho proceso, llegando así al principio de preclusión, tema tratado en fondo desde la perspectiva que merece en relación al juicio contencioso tributario, y su contradicción con el art. 262 del Código Tributario.

En el capítulo II, se hace un análisis del juez tributario en relación a las atribuciones que le otorga el art. 262 del Código Orgánico Tributario, desmenuzando todos los aspectos que influyen en su actuar frente a este principio de preclusión, materia del presente trabajo.

El Capítulo III, nace de lo anteriormente estudiado, por cuanto es esta garantía constitucional la que busca encontrar el punto medio en la relación que se genera entre el juez oficioso, las partes procesales y los intereses del soberano.

Pasando así al Capítulo IV, en el cual se desarrolla, en base al neoconstitucionalismo, el verdadero significado del juez como garantista de los derechos consagrados en la Carta Magna, los principios que rigen, en el caso que nos ocupa, al juicio contencioso tributario, y su responsabilidad frente a las partes procesales como entes requirentes de tutela judicial efectiva del administrador de justicia en el Ecuador.

Finalmente en el Capítulo V se formulan las conclusiones y recomendaciones que son necesarias para sintetizar el trabajo investigativo realizado.

ABSTRACT

In this research, fundamental issues within the tax contentious trial are addressed.

Chapter I deals with general notions of what neoconstitutionalism and its inclusion in the legislation of the country, going to create a focus on how tax litigation stages of the process are handled and what the procedural principles governing this process are coming and the principle of estoppel, background topic from the perspective it deserves in relation to tax litigation judgment and its contradiction with art. 262 of the Tax Code.

In Chapter II, an analysis of the tax court in relation to the powers granted it becomes art. 262 of the Tax Code, breaking all aspects that influence their act against the principle of estoppel, the subject of this work.

Chapter III, born of previously studied, as it is this constitutional guarantee which seeks to find the midpoint in the relationship that develops between the unofficial judge, the litigants and the interests of the sovereign.

Chapter IV, which is developed based on neoconstitutionalism, the true meaning of the judge as guarantor of the rights enshrined in the Constitution, the principles, in the present case, the tax contentious trial, and its accountability to the litigants as requesting entities of effective judicial protection administrator of justice in Ecuador.

Finally in Chapter V the conclusions and recommendations are necessary to synthesize the research work are formulated.

INTRODUCCION

Proponer el tema de investigación para la presente tesis, constituyó un enorme desafío y a la vez una gran motivación para descubrir y aportar un criterio nuevo en el estudio del principio de preclusión y su incidencia en el ejercicio de la tutela judicial efectiva de los derechos de las partes procesales dentro del juicio contencioso tributario.

Sin duda con la vigencia de la Constitución de la República del Ecuador, nace un nuevo paradigma en la administración de justicia, rompiendo viejos esquemas en pos de conseguir el respeto a los derechos y garantías que en ella se consagran como un deber ineludible del Estado.

Para conseguir este objetivo, la tutela judicial efectiva de los derechos del ciudadano, se requiere de la transformación de la justicia, no solamente en el aspecto meramente formal, sino en lo profundo de su pensamiento y accionar.

De allí que, el rol garantista del juez, debe estar presente en todas y cada una de sus actuaciones, como un requisito esencial para que la sociedad perciba el cambio propuesto en la norma suprema.

En el trabajo que presento en las páginas siguientes, se analiza los conceptos y definiciones legales del principio de preclusión y su relación con la tutela judicial, pretendiendo sostener la tesis que en materia tributaria se violenta este principio y determinar sus consecuencias.

No se escatima esfuerzo para vincular la influencia del neo constitucionalismo en la construcción de nuevas instituciones jurídicas basadas en

principios hasta hoy desconocidos en nuestro derecho constitucional, peor aún positivados en las leyes de menor jerarquía.

Es dentro de este marco histórico que vive el país, la tarea de construir la patria nueva como se pregona desde las esferas del poder político, los ciudadanos en general y los abogados en particular, tenemos el alto deber de contribuir con ideas que aporten al cambio estructural del Estado y en especial de la Función Judicial.

Espero que este aporte investigativo sirva para orientar el pensamiento de los estudiantes de la Facultad de Jurisprudencia, pero sería deseable que haya nuevas inquietudes para mejorar y profundizar lo que en esta tesis se expone.

Motivo a quienes tengan la gentileza de leer esta tesis, no se queden en el papel de meros espectadores, sino que tomen el desafío de ser los nuevos protagonistas en la investigación de los problemas del derecho, con el único afán de contribuir en forma eficiente y eficaz al desarrollo de las ciencias jurídicas en beneficio de la colectividad.

LA AUTORA

CAPITULO I

1. LA PRECLUSION EN EL NEOCONSTITUCIONALISMO

1.1. Nociones de neoconstitucionalismo.

El Neoconstitucionalismo es una corriente doctrinaria europea que se viene aplicando en este continente desde hace casi medio siglo, inspirada principalmente en el aporte jurisprudencial del Tribunal Constitucional Alemán. Desde hace ya casi cincuenta años esta corriente rige en países modelos en lo que a derecho se refiere, y de allí nace la primera interrogante dentro del presente trabajo investigativo: Cuáles son las ventajas de esta corriente neoconstitucionalista ante el constitucionalismo tradicional?

Varios doctrinarios coinciden en que el neoconstitucionalismo abarca la totalidad del ordenamiento jurídico, reconociendo los derechos constitucionales de las personas y grupos sociales, consagrando las garantías jurídicas que los hacen efectivos.

En el constitucionalismo tradicional, los ordenamientos jurídicos de cada país establecían que los Derechos Humanos eran válidos en la medida en que estaban reconocidos dentro de sus legislaciones. Cambiando notablemente esta filosofía el neoconstitucionalismo reconoce que las leyes y las demás normas jurídicas valen en la medida que respetan los contenidos esenciales de los Derechos Humanos, que también cuentan con las necesarias garantías constitucionales para hacerlos efectivos, en consecuencia, se establece y difunde una cultura jurídica inspirada en derechos, antes que en normas o deberes jurídicos.

En consecuencia a lo anteriormente manifestado, en el neoconstitucionalismo el rol del juez cambia completamente al convertirse éste en garantista de derechos constitucionales antes que el rol del legalista típico del siglo XIX.

Junto a este proceso de transformación del derecho interno, se hace visible el surgimiento y la expansión del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, tanto regional como universal.

La Declaración Universal de los Derechos del Hombre del 10 de diciembre de 1948 y los Tratados y Convenios Internacionales sobre Derechos Humanos que la continuaron, contienen el paradigma neoconstitucional de la convivencia jurídica nacional e internacional, que de modo creciente y progresivo modificaron también la estructura de los sistemas normativos internos, que hasta la fecha siguen siendo un desafío a enfrentar para quienes se encargan del ordenamiento jurídico de nuestro país.

El carácter que adquiere este nuevo derecho (neoconstitucional) es garantizador y garantista de los derechos constitucionales, ahora la Constitución pasa de ser una normativa que organiza el sistema institucional de un Estado a organizar en sí el sistema normativo.

Como ya se dijo anteriormente, el neoconstitucionalismo es una tendencia jurídica que se viene gestando desde hace varias décadas en el mundo y desde algunos años en el Ecuador.

Ahora surge la duda: es necesario adoptar esta tendencia? , y la respuesta viene a ser obvia; más que adoptarla, ya hemos sido alcanzados por la misma, al estar en vigencia la nueva Constitución de la República desde el año 2008. Ésta resulta ser la consecuencia de un texto constitucional creado y moldeado por un grupo de profesionales extranjeros, quienes ya se vieron involucrados con este modelo y esto es positivo.

La técnica jurídica fina y depurada que plantea el neoconstitucionalismo, es necesaria, pero debe ser el producto del desarrollo integral de los profesionales del derecho. Se debe llegar a ella sí, pero desde una formación que se fundamente en lo ya dicho: identidad y penetración en el contexto social ecuatoriano y, sobretodo, búsqueda vital permanente de los valores que sustentan al derecho. En resumen es desarrollar una nueva cultura jurídica que involucre a todos los sectores relacionados con el ejercicio del derecho.

1.2. La Constitución del Ecuador en el marco del neoconstitucionalismo.

Cuando el soberano decidió en las urnas mediante consulta popular aceptar el texto de la Nueva Constitución de la República que rige en nuestro país a partir del año 2008, no tuvo la noción mínima del cambio de estructura que se venía como consecuencia de dicha aprobación. Los regentes de ésta nueva corriente tuvieron su base en las líneas de pensamiento del neoconstitucionalismo o Constitucionalismo Contemporáneo, encontrando en el texto constitucional que se trata de una tendencia jurídica-constitucional que tiene novedades e innovaciones que se desarrollan dentro de la teoría y práctica del Estado Constitucional de derechos y justicia.

Con la vigencia de la Nueva Carta Magna, se genera un proceso de constitucionalización del ordenamiento jurídico, esto es, adaptar las leyes vigentes en el país a la nueva normativa constitucional, dando lugar a las trasformaciones del sistema jurídico nacional en el Ecuador.

Para irnos adentrando en el tema principal de éste trabajo investigativo debo preguntarme: ¿Qué grado de influencia tiene el neoconstitucionalismo en el ordenamiento jurídico nacional? A partir de la implementación de esta corriente, la Asamblea Nacional ha tenido una ardua labor, al tener que crear, modificar y hasta en un momento derogar normas a fin de tener un ordenamiento jurídico interno que permita que sea funcional en su totalidad la nueva Constitución,

siendo así por ejemplo: Código Orgánico de la Función Judicial y la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, entre otros.

Con la nueva Constitución ecuatoriana los jueces ordinarios y de la Corte Constitucional tienen nuevo rol institucional y deben desarrollar su función de acuerdo con los diseños interpretativos, nuevos fundamentos en los principios constitucionales propios y la incorporación del criterio de la ponderación, la proporcionalidad, la razonabilidad y argumentación jurídica constitucional. Es decir, se genera el nacimiento de la nueva doctrina jurisprudencial ecuatoriana, por lo tanto, los jueces en un Estado Constitucional de derechos y justicia tienen que interpretar y aplicar los principios y valores que constan en la Constitución y convertirse "en cerebro y boca de la Constitución", como lo afirma el jurista y académico ecuatoriano Ramiro Ávila Santamaría cuando dice que el juez en un Estado constitucional no puede ser solamente "boca de la ley". El juez tiene que aplicar principios que constan en la Constitución y convertirse en "cerebro y boca de la Constitución" (Santamaría, 2009).

El neoconstitucionalismo como nueva teoría jurídica constitucional consiste en el desarrollo de nuevas teorías constitucionales (plasmadas en los textos constitucionales), de normas con contenido material o sustantivo. Es decir, la Constitución se fundamenta en tres pilares: limita a los poderes públicos y privados; protege y garantiza a los derechos fundamentales, constitucionales y al ejercicio de la jurisdicción constitucional. Por lo tanto, el concepto de Derecho en la teoría de la interpretación y en la metodología jurídica o razonamiento jurídico, en especial el del judicial que comprende las consecuencias, incentiva el proceso de transformación y estimulación del ordenamiento jurídico racional, dejando a un lado la era del positivismo jurídico que se basa en la interpretación y aplicación solo de la ley, dejando de lado los parámetros morales o éticos aunque se encuentren establecidos en la Constitución.

Entre las dos tradiciones del derecho que hemos mencionado, existen diferencias muy marcadas, así el positivismo jurídico sostiene los derechos deben

estar debidamente enmarcados en una norma, caso contrario no se los puede ejercer, reclamar o reconocerlos. En tanto que, en el neoconstitucionalismo se sostiene que no es necesaria la promulgación de leyes para reconocer derechos y garantías constitucionales, que éstos pueden y deben ser reconocidos y tutelados en forma directa por parte de los órganos estatales y por los funcionarios públicos, en forma expedita, sencilla y oportuna. Debiendo privilegiarse el principio de progresividad y especialmente la aplicación de los tratados y convenios internacionales, especialmente los de derechos humanos.

En conclusión, se puede afirmar que la corriente doctrinaria del neoconstitucionalismo que nace en el continente Europeo, en el Ecuador se desarrolla en la Constitución de la República del 2008 y, se la puede resumir como el derecho constitucional que jerarquiza los derechos fundamentales al servicio del ser humano, pregonando no solo los principios tutelares de protección de las personas, sino la obligatoriedad de cumplirlos y hacerlos efectivos de manera prioritaria, siendo los jueces los primeros supervisores garantistas de que dichos preceptos sean cumplidos. Ahora haré énfasis en los que a la materia contenciosa tributaria se refiere, y cómo ésta se ve influenciada por esta corriente neoconstitucionalista.

1.3 Las etapas del proceso contencioso tributario.

Comenzaremos definiendo el proceso contencioso tributario como lo expresa el doctor Eduardo Riofrío Villagómez: “el contencioso tributario no es sino una parte del contencioso administrativo, de manera que la teoría general de éste último se ha de aplicar al primero, en sus aspectos fundamentales. Sin embargo, por la naturaleza especial de la relación fiscal entre el Estado y demás sujetos activos de la obligación tributaria y los contribuyentes, se rige en parte por sus principios y conceptos propios” (Riofrío, obra inédita), destacando el principio de investigación y el principio de impulsión de oficio; lo cual sin duda, refleja el carácter investigativo del proceso tributario.

En el ejercicio de la gestión tributaria la Administración activa, (representada actualmente en nuestro país por el Servicio de Rentas Internas, Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador y los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales), la Administración Tributaria, haciendo uso de sus facultades, puede lesionar derechos subjetivos del contribuyente o responsable, por violación o indebida aplicación de la ley, desviación o exceso de poder, contra lo cual reacciona y nace el derecho del afectado a realizar su reclamo respectivo. Surge entonces una contienda que se denomina "contencioso-tributario"; pues, en efecto, como su nombre lo indica, lo "contencioso" implica contienda, controversia entre partes respecto de un mismo asunto o cuestión.

El término "tributario" califica la naturaleza de la contienda. Las partes son, el órgano o los funcionarios de la administración que, en ejercicio de la gestión tributaria expidieron el acto administrativo materia de la contienda; y, los administrados, esto es, él o los contribuyentes contra quienes se expidió aquel acto administrativo.

El autor Vicente García Mancheno, ha elaborado el siguiente concepto del Contencioso-Tributario: "Lo Contencioso-Tributario es una controversia entre contribuyentes y la administración sobre asuntos relacionados con la aplicación de la ley tributaria que para dirimirla se somete a la decisión de un tercero a quien la ley le atribuye esa competencia" (García, 1984, p. VII).

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

En este orden de ideas, el autor antes referido manifiesta:

> "Desde el punto de vista del administrado, esto es, del contribuyente o responsable, es el medio del que se vale para acudir ante la jurisdicción en defensa de sus derechos. En lo que respecta a la administración, el contencioso-tributario implicaría el proceso en virtud del cual, un órgano independiente de la Administración Activa, con función jurisdiccional tiene facultad de revisar la legalidad del acto administrativo, y por ende de anularlo, revocarlo o modificarlo por demanda del

> contribuyente o de un tercero interesado, a quien se le ha negado, definitivamente en fase administrativa su pretensión. Desde el punto de vista del órgano competente, lo contencioso tributario significa la jurisdicción, es decir, la potestad de juzgar la contienda o controversia tributaria y el conjunto de normas que regulan ese proceso para el conocimiento y resolución de la controversia que pasa en autoridad de cosa juzgada" ((García, 1984, p. VIII).

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

El objetivo principal de este proceso contencioso tributario es controlar la actividad de la Administración respecto a la legalidad del procedimiento de imposición y del fondo o razón jurídica de la decisión en relación al contribuyente afectado; por tanto, desde este punto de vista significa protección de los particulares frente a la Administración.

El conocimiento del proceso contencioso tributario le corresponde a un tribunal dentro del poder judicial, revestido de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, fundamentado en lo alegado y probado por las partes.

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

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

1. Ante el derecho al uso del crédito tributario;
2. Ante la impugnación por los sujetos pasivos tributarios de las resoluciones administrativas que determinan tributos, intereses o multas;
3. Ante la impugnación por los presuntos infractores de las resoluciones administrativas que les imponen sanciones de carácter tributario;

4. Ante las reclamaciones de repetición por tributos que el presunto sujeto pasivo ha creído haber pagado indebidamente;
5. Ante las reclamaciones de repetición por sanciones pecuniarias que los presuntos infractores han creído haber pagado injustamente.
6. Ante la impugnación por los procesos de ejecución coactiva.

En todos estos casos nos hallamos frente a "conflictos de intereses" que ponen en ejercicio la potestad jurisdiccional del Estado. "Nace entonces una nueva relación jurídica: la relación jurídica procesal tributaria" (Villegas, 1984, p. 345)

Ahora bien, la Administración tributaria tiene como objetivo aplicar correctamente la ley, pero a la vez no se puede garantizar que dicha aplicación correcta se la realice siempre, ya que aun siendo ese el caso, habrán contribuyentes que consideren que en su caso concreto no han sido valoradas todas las circunstancias que lo rodean.

Por lo anteriormente expuesto, la normativa jurídica ha establecido mecanismos de tutela que realizan dos funciones principales: por un lado controlar la aplicación de la ley; y, por otro lado ofrecer al contribuyente protección contra posibles excesos, errores o dilaciones que pudiese cometer la Administración Tributaria; dicha tutela en el Ecuador se la ha encomendado al poder judicial a través de sus distintas instancias a las cuales puede recurrir quien sienta su derecho afectado; pudiendo definir que es ésta el núcleo mismo del proceso contencioso tributario.

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

Este resultado puede traer como consecuencia, a primer criterio del contribuyente afectado como un desconocimiento o alteración de un presupuesto de derecho, o de un presupuesto de hecho; o ya sea la violación de un derecho subjetivo particular, en el ejercicio de la facultad determinadora, lo cual genera el

conflicto de intereses que es el motor que pone en marcha al contencioso tributario.

Los supuestos que pueden dar inicio al juicio contencioso tributario se reducen a dos máximas que responden a que "no puede haber impuesto sin ley" y la "uniformidad o igualdad" del tratamiento en igualdad de situaciones económicas de los causantes; siendo estos los conducentes a que se puedan poner impugnaciones de las resoluciones administrativas, no solo por cuestiones de derecho sino también de hecho, especialmente de carácter contable, por lo que no siempre la sobreestimación de la obligación tributaria proviene de cuestiones de derecho, sino a menudo y más generalmente, de cuestiones de hecho y de técnica contable y financiera.

Es tarea de los administradores de justicia analizar en primer término, si la controversia a resolver se origina en una diferente interpretación de la norma tributaria, o si se trata de cuestiones de hecho o de técnica contable; o comprende los dos supuestos.

Dependiendo de la respuesta del interrogante anterior se define si la Litis trata de aspectos de puro derecho, en tal caso podría no tener lugar la etapa de prueba; más si la controversia se origina en cuestiones fácticas, la etapa probatoria, los medios de prueba, la carga de la prueba, la valoración y la prueba oficiosa, hacen mirar en su real dimensión al contencioso tributario.

Otra definición del proceso contencioso tributario es la del autor Eusebio González, en su obra *Tratado de Derecho Tributario*, en la página 654; quien nos enseña, "que es el cauce jurídico previsto en la mayoría de los ordenamientos jurídicos contemporáneos para tutelar los intereses legítimos y derechos subjetivos de los contribuyentes, por medio de la impugnación de un acto impositivo, considerado ilegítimo y lesivo para sus intereses, cuya anulación solicitan".

De esta definición el profesor Eusebio González García señala que pueden dilucidarse las siguientes notas fundamentales:

> "1º, el actor es el contribuyente; 2º, lo que el contribuyente pide al tribunal es la anulación del acto ilegítimo que lesiona sus derechos; pero mediante esta petición el contribuyente simultáneamente puede: a) procurar la satisfacción de su derecho, mediante la anulación del acto ilegítimo, y obligar a la administración a devolver lo indebidamente ingresado; b) pedir al Tribunal que fije él mismo, u ordene a la administración fijar los términos precisos de la pretensión; y c) controlar la legalidad del acto administrativo de imposición".

Ahora, desde un enfoque de nuestro Código Orgánico Tributario, éste establece las funciones de la administración tributaria, en dos gestiones distintas y separadas: la determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten. El resultado de la gestión de las administraciones tributarias, puede dar lugar a que los contribuyentes, responsables o terceros se sientan afectados o lesionados en sus intereses, pudiendo impugnarlos ante los tribunales distritales de lo fiscal, que correspondan al domicilio del actor, dando inicio al contencioso tributario.

La administración tributaria tiene la facultad de verificar, complementar y enmendar las declaraciones de los particulares. En términos generales, tiene el "poder" de fiscalizar y controlar las declaraciones de impuestos que realiza el contribuyente y aunque éste no los declare, debe determinar la obligación tributaria generada. Frente a todos estos supuestos la administración emite actos administrativos de determinación de tributos, los cuales sustituyen a las determinaciones efectuadas por los particulares y prevalecen sobre las mismas, sin perjuicio del derecho de ellos de impugnar dichos actos acudiendo a las vías administrativa y contenciosa; como lo indica el doctor José Vicente Troya Jaramillo, (Jaramillo,2002, p. 8).

Dentro de esta misma obra, el citado autor, explica el funcionamiento del sistema así:

> "Frente a los resultados de la verificación o determinación que realiza la administración, los sujetos pasivos pueden en la vía administrativa proponer una reclamación; cuando la administración conoce las reclamaciones y recursos de los administrados, expide sus resoluciones, produce nuevos actos

> administrativos, ya de determinación, ya de recaudación de tributos. Lo que ocurre es que los primeros son actos administrativos de iniciación y los segundos, las resoluciones, actos administrativos ulteriores, expedidos con ocasión de reclamaciones y recursos; lo relevante es diferenciar entre actos de determinación y actos de recaudación, y no entre estos dos, como si fuese una sola gestión y los actos resolución, los que o son determinación, o lo son de recaudación", (Jaramillo, 2002, p. 8).

Existen tres maneras de determinar el tributo según lo establece el art. 88 del Código Orgánico Tributario: Por la misma declaración del sujeto pasivo; por actuación de la administración tributaria; y, de forma mixta.

En lo referente a la determinación por la administración y en la determinación mixta, estas determinaciones deben ser actos administrativos escritos y motivados, los cuales gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, y deben ser notificados para su eficacia; pudiendo invalidarse ya sea por vicios de competencia, de procedimiento o de fondo.

Sea cual fuere el caso, hay que distinguir primero, que la administración goza de la facultad para determinar y verificar; y, segundo, el derecho del contribuyente para impugnar los actos de determinación ante los órganos jurisdiccionales, de acuerdo a los procedimientos previstos en el ordenamiento jurídico.

El contencioso-tributario, tiene una condición intermedia entre el principio dispositivo o de impulso de partes que domina el proceso civil y el oficioso inquisitivo que domina el proceso penal.

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

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

En cuanto al trámite éste puede proseguir por impulso de las partes o de oficio. El artículo 246 del Código Tributario Orgánico, prevé que la falta de contestación a la demanda se considerará como negativa pura y simple de la acción propuesta o ratificación de los fundamentos que motivaron la resolución o acto de que se trate, y ordena que se conceda oficiosamente el término de prueba si existen hechos que deben determinarse.

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

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

Sobre la naturaleza del proceso contencioso tributario, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, se ha pronunciado señalando su carácter cuasi-oficioso en el Recurso de Casación Nº 116-99, cuya parte fundamental dice:

> “Se inicia por actividad de parte más, se prosigue de modo oficioso, según lo demuestran las disposiciones que mandan, aunque no medie petición de parte, abrir la causa a prueba si es que existen hechos que justificar (Art. 262 del Código Tributario); permite que el juzgador tenga en cuenta pruebas que se hubieren presentado extemporáneamente (Art. 270 del Código Tributario); y, sobre todo, en conformidad con el Art. 273 inciso segundo del Código Tributario, prevé que la sentencia debe decidir los puntos que conforman la litis y además aquellos otros que tengan relación directa y comporten control de legalidad. La sentencia en materia

> tributaria tiene un alcance diferente de la que se emite dentro del derecho común. El controvertido no es totalmente vinculante, por lo cual los principios que rigen al proceso en el derecho común no son aplicables a plenitud al proceso Tributario".

Como conclusión de lo examinado en este capítulo, vale destacar el objetivo final del contencioso tributario, el cual principalmente es garantizar la tutela efectiva de los derechos del contribuyente, sin dejar de lado los legítimos intereses económicos del Estado; y acorde con el artículo 270 del Código Orgánico Tributario, dentro del más amplio criterio judicial o de equidad.

Una vez detallado el proceso contencioso tributario, es menester analizar los principios que rigen dicho proceso, ya que de ellos se desprenderá el tema principal del presente trabajo de investigación.

1.4. Los Principios Procesales del Contencioso Tributario.

El proceso en general se rige por diferentes principios universales, que muchas veces no pueden estar expresos en la norma pero que son admitidos, rechazados y en ciertos casos instaurados de vuelta por su incidencia dentro del procedimiento judicial.

Encontrándonos en este punto en la constante lucha entre principios como por ejemplo entre la oralidad y la escritura, entre celeridad y aplicación de mayores garantías que pueden causar un retardo de los trámites, entre el predominio de las partes o del juez en la dirección del proceso, entre otros, se concluye que dentro de un plazo prolongado, los principios van modificándose según la necesidad y sobre todo en base a la demanda actual de hacer que los derechos colectivos prevalezcan sobre el interés particular de los litigantes.

Dicho esto, es momento de analizar los principios que rigen el proceso contencioso tributario en el Ecuador.

El principio dispositivo.- A diferencia del principio inquisitivo, el principio dispositivo otorga a las partes procesales la iniciativa del proceso, el ejercicio y el poder renunciar a los actos del proceso, aclarándose que esta última facultad solamente puede ejercerla el actor, tal el caso del desistimiento de la demanda o de algún otro acto procesal. El Código Tributario prohíbe a la Administración Tributaria allanarse a la demanda o a cualquier otra pretensión del actor que vulnere los intereses del fisco. Dicho de otra manera, las partes dentro del proceso tributario tienen la facultad de iniciar libremente el proceso presentando su demanda, teniendo la disponibilidad de éste y de sus diversos actos.

Existen varios subprincipios de este primer principio, como los enumera Enrique Véscovi en su obra Teoría General del Proceso, Segunda Edición, pág. 45 ss, que siguiendo esta corriente contra el principio inquisitivo, en primer lugar el proceso debe comenzar por *iniciativa de parte*, (en el proceso contencioso tributario, sólo inicia por acción del administrado) esto es, que el juez no puede iniciarlo de oficio, recordando así que "no hay jurisdicción sin acción", la cual es puesta por el interesado. En segundo lugar, *el objeto del proceso,* lo fijan las partes, y es exactamente dentro de este límite donde el juzgador debe decidir.

Mucho más importante en el tema que nos ocupa, las pruebas son aquellas que las partes soliciten, y en caso de que el tribunal disponga alguna para mejor proveer, lo será respecto de los hechos que las partes hayan invocado. Sobre este importante subprincipio hablaremos más adelante.

En consecuencia, el fallo debe basarse y tener conformidad con lo alegado y probado por las partes, sabiendo que el tribunal no conoce hechos fuera de los que las partes invocan, ni otras pruebas que las que éstas presentan. La sentencia debe fijarse dentro de los límites de las pretensiones deducidas por el actor y aquello que reconoce o controvierte la autoridad demandada, es decir aplicando el principio de congruencia de las sentencias.

Los principios de Oralidad, Inmediación y Concentración.- El principio de la oralidad se encuentra contemplado en el Título III, Capítulo III de las Garantías Jurisdiccionales, sección Primera, art. 86 numeral 2, literal a) el cual textualmente dice: "El procedimiento será sencillo, rápido y eficaz. Será oral en todas sus fases e instancias".

Hay que aclararse que, este principio se aplica básicamente a las acciones constitucionales, penales, tránsito, y en gran parte en materia laboral y niñez y adolescencia. Pese a lo expuesto ningún procedimiento es netamente oral, pues en la práctica se convierte en un proceso mixto.

El principio de igualdad, bilateralidad y contradicción.- El principio de igualdad domina el proceso y significa una garantía fundamental para las partes. Refiere al tratamiento igualitario a los litigantes y se entiende que resulta del principio constitucional de igualdad ante la ley.

La igualdad supone la bilateralidad y la contradicción, esto significa que aunque el proceso se encuentre bajo la dirección del juez, las dos partes con idénticas oportunidades de ser oídas y admitida la contestación de una a lo afirmado por la otra, en forma de buscar de esa manera, la verdad. El juez al sentenciar, conoce los argumentos de ambas partes.

Según Couture, el principio se formula y resume a través del precepto: *audiatur altera pars* ("óigase a la otra parte"). Es lo que se denomina el principio de bilateralidad de la audiencia: ante la petición de una parte, debe oírse a la otra, para saber si la acepta o contradice. El proceso en su avanzar se desarrolla mediante el sistema dialectico de la contradicción.

Los principios de lealtad, buena fe y probidad.- Este conjunto de principios se los conoce como las reglas morales del proceso, por cuanto reclaman una conducta de las partes en el desarrollo del proceso acorde con la moral. Y, en consecuencia, la posibilidad de sancionar la violación de los "deberes morales".

Desde que dejó de concebirse el proceso como un duelo privado en el que el juez era solo el árbitro y las partes podían utilizar todas las artimañas y armas contra el adversario para confundirlo, comienza a reclamarse de los litigantes una conducta adecuada a ese fin y a atribuir al juzgador mayores facultades de imponer el *fair play*.

Ya en el código italiano de 1940, siguiendo la doctrina, se proyecta a incluir el *deber de decir la verdad* (proyecto de SOLMI), y después se aprueba la regla general de "comportarse con lealtad y probidad", lo que constituye una típica regla moral en el proceso.

A partir de allí y de la reproducción de esta u otra fórmula similar a nuestro Código Orgánico de la Función Judicial, se proclama el deber de no utilizar el proceso o los medios y recursos legales, sino de conformidad con los fines (lícitos) para los cuales se instituyen. Y la posibilidad consecuente de poder imponer esa conducta de alguna manera (sea directa o indirecta) y sancionar la contraria a dichas reglas.

Existe toda una gama de deberes morales, que se han recogido como normas jurídicas, y una serie de sanciones para su incumplimiento en el campo procesal, que son la necesaria consecuencia de considerar al proceso como un instrumento para la defensa de los derechos, pero no para ser usado ilegítimamente para perjudicar, u ocultar la verdad y dificultad la recta aplicación del derecho, por lo cual debe actuarse en él de conformidad con las reglas de la ética. Deber que alcanza, en primer término, a las partes, pero también a sus representantes y asistentes, así como al juzgador y a sus auxiliares.

Esto demuestra que no se desconoce que en el proceso, pese a ser un conjunto de actos que deben cumplirse conforme a ciertas formalidades, so pena de sanción, debe tenerse en cuenta el fin perseguido.

El principio de formalismo procesal.- El proceso, como conjunto de actos, está sometido a ciertas formalidades. Según estas, los actos deber realizarse de acuerdo con ciertas condiciones de tiempo y lugar y de conformidad con cierto modo y orden. Existe un orden de desarrollo de los actos: demanda, contestación, prueba, alegatos, sentencia, etc.

Es decir, que los actos están sometidos a reglas, unas generales y otras especiales para cada uno en particular. Y esas formas y reglas significan una garantía para la mejor administración de justicia y la aplicación del derecho, especialmente para la obtención de ciertos valores que este se propone, tales como la seguridad jurídica y la certeza.

Hay que manifestar que las formalidades son necesarias, en cuanto cumplan un fin, representen una garantía. Por eso se proclama el principio no de fórmulas rígidas, sino idóneas para cumplir su función; de modo que si en ciertos casos se alcanza dicha finalidad, pese a la violación de las formas, el acto no genera nulidad.

El principio de preclusión.- Sin lugar a duda, los principios que gobiernan el proceso son los cimientos sobre los que se asienta el sistema procesal. Constituyen la guía y a la vez la garantía para las partes, a fin de que sus derechos sean respetados y coadyuven al juzgador para la toma de decisiones.

Entre esos principios, el de preclusión, constituye la llave de apertura y cierre de las etapas procesales. Determina cuando se habilita la actividad procesal correspondiente y cuando concluye. La preclusión se opone al sistema de desenvolvimiento libre del procedimiento. Este último significa la libertad de las partes para introducir en la instancia, en cualquier tiempo, argumentos de derecho o producción de pruebas, libertad que solo cesa cuando la vista de la causa se cierra por suficientemente debatida.

A decir del maestro Hernando Devis Echandía (Echandía, 1985, p. 49):

> "6) *El principio de eventualidad, también llamado de la preclusión.* Tiende a buscar orden, claridad y rapidez en la marcha del proceso, es muy riguroso en los procedimientos escritos, y solo muy parcialmente en los orales. Se entiende por tal división del proceso en una serie de momentos o períodos fundamentales, que algunos ha calificado de compartimentos estancos, en los cuales se reparte el ejercicio de la actividad de las partes y del juez de manera que determinados actos deben corresponder a determinado período, fuera del cual no pueden ser ejercitados y si se ejecutan no tienen valor."

La definición señalada, no resiste comentario adverso, pues es suficientemente clara y aplicable al tema, es decir nos muestra el camino a seguir en la tramitación procesal, cuyo efecto es que al abrirse una etapa debe clausurarse al término de su cumplimiento o paso del tiempo. Se confirma que el procedimiento se cumple por etapas que van cerrando la anterior, como, según los autores, las esclusas de un canal que, al abrir la próxima, queda cerrada la anterior y las demás ya recorridas.

Opera la preclusión, según el tratadista Piero Calamandrei por tres motivos: a) por no haberse observado el orden o aprovechado la oportunidad que otorga la ley (vencimiento del plazo por ejemplo); b) por haberse ejercido válidamente la facultad (consumación); y este ejercicio de la facultad es integral: no puede completarse luego, salvo norma legal expresa; y, c) por cumplir una actividad incompatible con la otra anterior (contestar sin oponer excepciones, alegar sin pedir que se complete la prueba, por ejemplo).

En relación al tema que nos ocupa en esta investigación, el principio de preclusión cierra toda posibilidad a que el juez esté investido de facultades oficiosas para ordenar o disponer, fuera de una etapa procesal, la práctica de diligencias probatorias, como ocurre en materia tributaria.

"El principio de eventualidad, es una derivación del principio de preclusión, según el autor citado (Calamandrei), en tanto importa la necesidad de aprovechar cada ocasión procesal íntegramente, empleando en su acumulación eventual todos los medios de ataque y de defensa de que se disponga para que surtan sus efectos *ad eventum*, es decir por si alguno de ellos no los produce".

Se parte de la base de que el medio (de ataque o defensa) no deducido al mismo tiempo que otro u otros, ha sido renunciado por quien pudo hacerlo valer (obligación de deducir juntas todas las excepciones dilatorias, en algunos códigos, inclusive con la contestación, o todos los incidentes cuyos motivos coexisten, entre otros).

Es hora de hacer énfasis en la aplicación de este principio en el proceso contencioso tributario ecuatoriano.

1.5.La preclusión en el proceso Contencioso Tributario.

Una vez que se ha definido a la preclusión como la pérdida, extinción o consumación de una facultad procesal, en el caso que nos ocupa, específicamente en lo que se refiere a la preclusión del término probatorio, se dice que hay preclusión en el sentido de que para hacerlo queda clausurada la etapa procesal respectiva. Es decir, la preclusión se muestra como una limitación a la libre disposición del contenido formal del proceso por los sujetos del mismo, en cuanto impide el ejercicio de una actividad procesal.

Se trata de una formalidad de tiempo u oportunidad para la práctica probatoria establecida por la ley en tiempo, modo y circunstancia, y se relaciona con los principios de contradicción y lealtad procesal; con él se pretende impedir que se sorprenda al adversario con pruebas de último momento, que no alcance a controvertir, o que se propongan cuestiones sobre las cuales no pueda ejercitar su defensa.

Es una de las aplicaciones del principio general de la preclusión en el proceso, también denominado de la eventualidad, indispensable para darle orden y disminuir los inconvenientes del sistema escrito. La preclusión es común tanto en los sistemas escritos como en los orales; sin embargo, que en los escritos hay mayor rigidez en la observancia de las fases o períodos de un proceso y en los

orales hay mayor flexibilidad. La aplicación del principio de la preclusión mira a la necesidad de que el proceso avance, en forma ordenada y sistemática.

La preclusión probatoria se relaciona con la carga de la prueba, en cuanto impone a la parte interesada en suministrarla, la necesidad de hacerlo en la etapa pertinente del proceso y en nada afecta a quien no necesitaba aducir pruebas distintas de las ya existentes. En lo penal existen situaciones que dejan en manos del acusado o de la parte civil la posibilidad de alegar la prueba que le resulte favorable.

En definitiva, la preclusión produce la pérdida, extinción o caducidad de una facultad procesal no ejercitada a tiempo.

La pregunta que surge a raíz de estas afirmaciones sería: se cumple a cabalidad este principio en el desarrollo del proceso contencioso tributario?

Dentro de la normativa contemplada en el Código Tributario, llama la atención el art. 262, contenido en el Sección 5ª De la Prueba, Capítulo II Del trámite de las causas, del Título II del Libro Segundo del Código Tributario, el cual textualmente dice:

> "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 mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición o inspección de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes.
> Los terceros que incumplieren la orden del tribunal serán sancionados por la respectiva sala con multa de veinte a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América."

A primera vista, el principio de preclusión sufre una atroz violación con este artículo citado, ya que el legislador al emitir dicho pronunciamiento, abre una puerta demasiado amplia a las facultades del juez en lo que a la prueba de oficio se refiere.

El incremento de los poderes de dirección del proceso por el juez, lo que, en el ámbito de la prueba, supondría el aumento de las facultades del juez que implicaría, de un lado, la apertura de oficio de la fase probatoria y, de otro, que a instancia del propio juzgador, se practicasen las pruebas que aquél considerase como indispensables para la correcta resolución del caso. Por otro lado, en un proceso donde se tutelan intereses privados, lo lógico es que corresponda a las partes la iniciativa de la actividad probatoria de forma que sea a éstas, precisamente a quienes se imputen las consecuencias negativas que su falta de pericia pueda suponer en orden a una eventual desestimación de su pretensión. Este tipo de sistemas procesales, en los que se confieren a los jueces amplias facultades de actuación, son característicos de regímenes totalitarios.

Ahora hay que determinar dos cuestiones procesales que han surgido: por una parte, determinar si la previsión de la ley es imperativa, de manera que el juez necesariamente, debe hacer ver, en todo caso, a las partes, la insuficiencia de los medios de prueba, por ellas propuestos para acreditar los hechos, que han sido fijados como controvertidos en el procedimiento, o si, por el contrario, dicha actuación judicial es meramente facultativa; y, de otra , fijar hasta dónde puede llegar el tribunal, ahora la sala, a la hora de sugerir a las partes qué medios de prueba considera idóneos para suplir esa deficiencia probatoria que ha percibido, lo que supone, precisamente, centrarnos en el problema de cómo puede afectar al juez la preclusión de la posibilidad de aportar al proceso determinados medios de prueba.

Las consecuencias jurídicas de la contradicción de este principio, el de preclusión, con lo estipulado en el art. 262 del Código Orgánico Tributario, es materia de estudio profundo en varias etapas, desarrollando así la primera, esto es, la facultad oficiosa del juez en el juicio contencioso tributario, materia del capítulo siguiente.

1.6.Jurisprudencia.

Registro Oficial No. 89.
Quito, Martes 23 de Noviembre del 2010

304-06

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Juez Ponente: Dr. Genaro Eguiguren Valdivieso.

Quito, a 30 de enero del 2009; las 10h30.

"*VISTOS: El ingeniero Jorge Luis Lazo Molina, en calidad de Director Regional encargado del Servicio de Rentas Internas-Litoral Sur interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 14 de agosto del 2006 por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio No. 3886-2368-01 que por impugnación sigue la Compañía NOVAPLAST S. A. contra la Autoridad Tributaria. Calificado el recurso la empresa actuante no lo ha contestado, y, pedidos los autos para resolver, se considera: PRIMERO.- Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de conformidad con el primer numeral del artículo 184 de la Constitución Política. 21 del Régimen de Transición; y, artículo 1 de la Codificación de Ley de Casación. SEGUNDO.- La Autoridad Tributaria fundamenta su recurso en los numerales primero y quinto del artículo 3 de la Ley de Casación, aduciendo errónea interpretación de los artículos 323 del Código Tributario, así como el incumplimiento de los artículos 24 numeral 13 de la Constitución Política de la República y 288 del Código Tributario (273 de la Codificación). Sostiene, que el 31 de mayo del 2001, el contribuyente NOVAPLAST S. A. presentó reclamo administrativo tendiente a que se le reintegre a su representada los valores pagados en exceso por concepto de retenciones en la fuente, correspondientes al ejercicio económico del año 2000, por el monto de USD 20.106,19; que la Administración Tributaria en estricto*

apego al procedimiento establecido en la ley emitió una providencia solicitando documentación para ser presentada en el plazo de seis días, información que no fue entregada, en cuya consecuencia dio lugar a la resolución impugnada, la Autoridad Tributaria alega indefensión por considerar que la sentencia dictada por el Tribunal Distrital Fiscal No. 2 no menciona fundamento normativo. Manifiesta, además, que el artículo 24 de la Constitución Política de la República ha establecido el debido proceso, para lo cual se fundamenta la legalidad de la prueba que implica su sometimiento, así como el artículo 122 del Código Tributario que dispone el término de prueba cuando sea necesario para la verificación de situaciones relativas a reclamos, y del artículo 273 del Código Tributario que establece la obligación del actor a probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y por cuanto la Administración negó los fundamentos de hecho y de derecho, por lo que correspondía al contribuyente probar sus afirmaciones. TERCERO.- Obra de fojas 6-8 del proceso la resolución dictada por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas-Litoral Sur, que refiere haber dispuesto 6 días para que el contribuyente presente las pruebas de sus afirmaciones, pero que la empresa actuante las presentó después del plazo señalado. De igual modo se observa que la Magistrada de Sustanciación del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 dispuso el término común de 10 días para que el interesado presente las pruebas correspondientes, no obstante en la razón sentada a fojas 27 del proceso se observa, que la Empresa actuante presenta nuevamente de forma extemporánea un escrito solicitando al Tribunal Distrital de lo Fiscal para que sea éste quien a su vez solicite al Servicio de Rentas Internas el proceso administrativo donde deben constar sus aseveraciones, más no hay prueba alguna que haya sido presentada, sino, cuatro años después (28 de abril del 2006, fjs 521 vta.) en que presenta los documentos que considera convenientes al caso: CUARTO.- El ataque a la sentencia se concreta a la supuesta violación de los artículos 122 y 273 que establecen la oportunidad en que las pruebas de los hechos afirmados deben actuarse, así como la obligación de quien afirma de comprobar sus asertos. Al respecto la Sala observa que. no obstante la inoportunidad en la que el actor presenta las pruebas que evidencian la existencia de pago indebido, el artículo 285 (actual 270) del Código Tributario

*faculta al Juez a valorar las pruebas sin distinguir la oportunidad en que se actuaron "inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros, siendo esto lo que evidentemente hizo la Sala Juzgadora. El rescate de la finalidad de la prueba, esto es encontrar la verdad de los hechos, evidente en la norma referida, es por lo demás aplicación del principio constitucional presente en la Constitución vigente al tiempo en que ocurrieron los hechos que se juzgan y en la actual Constitución en el artículo 169. que define al sistema procesal como un medio para la realización de la justicia y manda que esta no se sacrifique por la sola omisión de formalidades; y, esta Sala de lo Contencioso Tributario ha sido fiel a dicho principio en varios casos como en el No. 17-97, publicado en el Registro Oficial No. 305 de 27 de abril de 1998 en el que reivindicó el alcance del referido artículo 285. hoy 270 del Código Tributario. QUINTO.-También se ha acusado a la sentencia de falta de motivación, acusación aparentemente fundada en el ciertamente escueto razonamiento de la Sala Juzgadora; no obstante, ésta ha citado expresamente el artículo 192 de la Constitución Política de la República de entonces, hoy artículo 169 y que lo invoca para desdeñar el incumplimiento de formalidades, como la oportunidad de la presentación de las pruebas, y así dar paso a la convicción de que efectivamente el contribuyente, mediante retenciones que obran del proceso pagó un impuesto que conforme a la declaración no impugnada por la Administración, resulta indebida. Por estas consideraciones la Sala de lo Contencioso Tributario de esta Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, rechaza el recurso de casación interpuesto. Sin Costas. Notifíquese, publíquese y devuélvase". (*El subrayado me pertenece)

La sentencia que precede, es un reflejo claro de las consecuencias de la no aplicación del principio de preclusión en el proceso contencioso tributario, por cuanto respetando la función de este principio, el juez de primera instancia apertura el término de prueba por 10 días, el contribuyente quien tiene la carga de la prueba, no la actúa dentro de los plazos establecidos para ello, generando así

una vía para dilatar los proceso violando los principios que rigen el mismo. El irrespeto de este principio pone al juzgador en una posición contradictoria, entre la preclusión y 270 del Código Orgánico Tributario al tener que decidir cuál de los dos es el que regirá cada proceso que conozca, siempre con el temor de ser juzgado como juez parcializado.

CAPITULO II

2. LA FACULTAD OFICIOSA DEL JUEZ EN EL JUICIO TRIBUTARIO

2.1.Jurisdicción y competencia contencioso tributaria

El derecho procesal moderno se construye en base de principios, mismos que tienen como rol fundamental establecer las directrices sobre las que se van asentando las diferentes etapas del proceso.

El tratadista Enrique Véscovi, señala: "El proceso es una actividad dinámica que se desarrolla en un espacio de tiempo. En este lapso se cumplen los diversos actos procesales que constituyen todo el proceso, desde el principio hasta el fin" (Véscovi, 1999, p. 247). Esta afirmación conlleva a definir el tiempo que debe durar el trámite procesal y además los actos procesales que se deben irremediablemente cumplir para que sean válidos, eficientes y eficaces para alcanzar la máxima aspiración de la sociedad: la justicia.

En este marco conceptual aparece el rol del juez con todas sus facultades constitucionales y legales para garantizar una administración de justicia que restaure la paz social, que reconozca el derecho a quien le corresponda y en definitiva que se solucione el conflicto sometido a su conocimiento y resolución.

Las interrogantes que debemos responder son, en primer lugar: ¿Qué significado tiene en el derecho procesal la facultad oficiosa del juez?, en segundo lugar ¿Cómo influye en la decisión de la causa dicha facultad?, y, finalmente, ¿Si la facultad oficiosa del juez vulnera los principios procesales consagrados en la ley?

En orden a resolver este cuestionamiento inicial, se requiere analizar dentro del marco constitucional y legal la facultad oficiosa del juez, en el caso que nos ocupa de los jueces contencioso tributarios.

Por ello, es necesario revisar los fundamentos legales que rigen la actividad del juez.

2.1.1. Jurisdicción.

La evolución histórica del concepto de jurisdicción viene de tiempos inmemoriales, así por ejemplo en los pueblos primitivos se atribuía dicha potestad a cada individuo y con el transcurrir del tiempo y la experiencia de los pueblos, se entregaba dicha facultad a los líderes de la comunicad, a la autoridad y por último al Estado.

La historia más reciente de la organización social y política de los diferentes países nace de dos hechos trascendentes: 1) La Declaración de la Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica (1776); y 2) la Revolución Francesa (1789).

Estos acontecimientos marcaron el fin de la monarquía y dieron paso al Estado Republicano cuya característica esencial es la división tripartita de poderes o funciones: Ejecutiva, Legislativa y Judicial.

En el Ecuador y con la vigencia de la última Constitución (2008), se ampliaron las funciones del estado a cinco: Ejecutiva, Legislativa, Judicial y Justicia Indígena, Transparencia y Control Social; y, Electoral.

Lo que corresponde dentro del tema investigado, es decir, la Función Judicial y Justicia Indígena, se debe analizar la doctrina, las disposiciones constitucionales y legales sobre la jurisdicción y competencia de los jueces.

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

"Algunos autores frente a este tema – [afirma Alejandro Ponce Martínez] señalan que en cuanto a su elaboración conceptual, participa de la misma suerte que han corrido la acción y proceso, es decir, que está lejos aún de ser definitiva" (Ponce, 1988, p. 207).

En la formulación de un concepto de jurisdicción, no hay una sola posición, continúa el autor Ponce Martínez; lo que se puede indicar es que hay direcciones: "que en el ejercicio de la función jurisdiccional el Estado aplica el derecho objetivo"; "que resuelve el conflicto de intereses que constituye su núcleo central"; "que satisface un derecho subjetivo de los particulares o una pretensión del propio Estado"; entre otras.

La facultad jurisdiccional que tiene el juez implica, al menos, tres potestades fundamentales: el conocimiento del asunto o materia del juicio, el juzgamiento y la ejecución del fallo.

Para el cumplimiento de sus facultades, el juez está investido de los poderes jurisdiccionales que establece la constitución y la ley, o sea, el de **investigación**, que lo autoriza a conocer e indagar sobre la verdad de los hechos materia del proceso, aún ordenando pruebas de oficio para tener mejores elementos de juicio al tomar la decisión; el de **decisión**, que le permite dar la solución al problema sometido a su consideración; el de **coerción,** que lo faculta a imponer el cumplimiento de sus órdenes en la tramitación de la causa, superar los obstáculos que se le presentan en el desarrollo y con ocasión del proceso y, el de **ejecución**, que lo faculta para hacer efectiva la decisión de la sentencia, así sea con el empleo de la fuerza pública.

Definición constitucional. La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por los órganos de la Función Judicial y por los demás órganos y funciones establecidos en la Constitución, señala el artículo 167 de la norma fundamental.

Esta concepción del poder de administrar justicia, característica del neoconstitucionalismo, es una evidencia del rompimiento del paradigma anterior, aquel que señalaba que se administraba justicia en nombre de la República y por Autoridad de la Ley. Bajo esta definición – la actual – el Estado pretende construir un nuevo modelo de justicia, para cuyo efecto se derogó la Ley Orgánica de la Función Judicial y se aprobó el Código Orgánico de la Función Judicial (2009), estableciéndose las políticas para la transformación de la justicia y muy especialmente definiendo el nuevo perfil del servidor judicial.

Hoy vivimos un cambio profundo en la administración de justicia, denominado el nuevo modelo de gestión, encaminado a modernizar el servicio, capacitar a los funcionarios, transparentar los procesos y aislar al juez del contacto con el usuario, cuyo fin es evitar la corrupción judicial. El tiempo dirá si se cumple o no con este objetivo.

Definición legal. El Código Orgánico de la Función Judicial, señala que es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, las leyes y reglamentos, propendiendo a cuidar que se respeten los derechos y garantías de las partes procesales, que se apliquen los principios procesales, la motivación debida de los fallos, entre oros deberes señalados en el artículo 130 del citado Cuerpo Legal.

En cuanto **a la jurisdicción contencioso – tributaria,** concede la potestad de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las diversas administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros o entre ellas mismas, por actos de determinación de obligaciones y de las relaciones

jurídicas de los tributos y la aplicación de las leyes y reglamentos. Dicha facultad está concedida a los Tribunales Distritales de lo Fiscal, como órganos de única y última instancia, y a la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia. Cabe aclarar que por resolución del Consejo de la Judicatura, los Tribunales actualmente se denominan Unidad Judicial de lo Fiscal.

2.1.2. Poderes que surgen de la jurisdicción.

Para el cabal cumplimiento de los deberes que la ley le atribuye al juez, éste se encuentra dotado de ciertas facultades que le faciliten su labor jurídica, entre las más importantes tenemos:

Poder de investigación, que se aplica con mayor énfasis en las causas relacionadas con asuntos de violencia intrafamiliar o con los de la familia, mujer, niñez y adolescencia. Sin embargo en otras materias, como civil, administrativa, tributaria, etc., la ley le concede facultades oficiosas al juez para que pueda tener mejores elementos de juicio y resolver los conflictos.

Poder de Decisión, mediante este poder el juez resuelve con fuerza obligatoria y de manera definitiva el conflicto que haya sido planteado en la demanda, declarando que existe o no la voluntad de la ley favorable a la pretensión del demandante; tal resolución, cuando se trata de asuntos contenciosos, imposibilita a los sujetos del conflicto llevarlo nuevamente al conocimiento de los jueces, y hace nulo el proceso posterior.

Este poder de decisión se pone de manifiesto, principalmente, en las sentencias, y mediante él se realiza la forma declarativa de la jurisdicción.

En el ámbito tributario, según nuestro sistema, la sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aun supliendo las omisiones

en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos. Así lo estatuye el inciso segundo del artículo 273 del Código Orgánico Tributario y la jurisprudencia uniforme y reiterada, de aplicación obligatoria, sentada por la Ex Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

En la Resolución del Recurso de Casación Nº 166-2004 de 21 de Septiembre de 2007, publicada en el Registro Oficial Suplemento Nº 388 de 24 de Julio de 2008, la Sala de lo Fiscal expresa que "en aplicación de la norma indicada (Art. 273 del Código Orgánico Tributario), se desprende la evidente obligación que tiene la sala juzgadora para adentrarse, en el momento en que esté resolviendo el pertinente reclamo o recurso, en el análisis de los antecedentes que llevaron a la expedición de la Resolución dictada en única o última instancia que es motivo de la impugnación, y tal obligación debe aun cuando la parte afectada no haya esgrimido esas omisiones o ilegalidades, pues probablemente no las conocía, ya que no puede estar informada de los trámites internos que se producen en la dependencia pública tributaria". Similar argumentación se registra en los siguientes fallos: 31-99 de 5 de Junio de 2002, publicado en el Registro Oficial Nº 635 de 7 de Agosto de 2002; 55-2000 de 29 de Mayo de 2002, Registro Oficial Nº 635 de 7 de Agosto de 2002; 66-2001 de 14 de Marzo de 2002, Registro Oficial 637 de 9 de Agosto de 2002.

Poder de Coerción, que a mi criterio es el más importante, pues sin este poder, "el proceso perdería su eficacia y la función judicial se reduciría a mínima proporción", afirma el tratadista H. Devis Echandía en su obra Teoría General del Proceso, Buenos Aires, 1997, Pág. 99, agregando que sus prescripciones serían únicamente fórmulas o disposiciones vanas y sin eficacia alguna.

En virtud de este poder, los jueces pueden imponer medidas de fuerza para hacer cumplir sus providencias o decisiones; con este poder también se procuran los elementos necesarios para la decisión.

En el sistema ecuatoriano los juzgadores, cuando lo consideren necesario, pueden ordenar a la administración que remita el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos y en caso de incumplimiento de esta orden, estará el juez, a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurran los funcionarios y empleados remisos en el cumplimiento de la orden impartida y las sanciones que les correspondan por su omisión; así lo establece expresamente el inciso tercero del artículo 270 del Código Orgánico Tributario.

Poder de Ejecución, citando nuevamente a Devis Echandía, señala que está relacionado con el de coerción, pero tiene su propio sentido, "pues si bien implica el ejercicio de la coacción y aún de la fuerza contra una persona, no persigue facilitar el proceso, sino imponer el cumplimiento de un mandato claro y expreso". Este poder tiene el juez para hacer cumplir, inclusive por la fuerza, las obligaciones impuestas en resoluciones judiciales.

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

Muestra del ejercicio del poder de ejecución, constituye el pronunciamiento de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia, en la sentencia dictada en el recurso de casación Nº 53-2002, publicada en el Registro Oficial Nº 55 de 4 de Abril del 2.003, caso Nuques contra el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral, cuya parte fundamental señala:

"TERCERO.- En conformidad al Art. 101 numeral 10 del Código Tributario, compete a la Administración Tributaria acatar y cumplir los decretos, autos y sentencias expedidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal. Esta disposición tiene relación con el Art. 306 del Código de Procedimiento Civil que previene que la ejecución de la sentencia corresponde al juez de primera instancia, norma supletoria para el ámbito tributario, al tenor del Art. 237 del Código Tributario. El Art. 64 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la parte pertinente, dice: "Art. 64. El Tribunal, mientras no conste de autos la total ejecución de la sentencia o el pago de las indemnizaciones señaladas adoptará, a petición de parte, cuantas medidas sean adecuadas para obtener su cumplimiento, pudiendo aplicarse lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil para la ejecución de las sentencias dictadas en juicio ejecutivo". Al no encontrarse previsto el caso en el Código Tributario, esta norma es aplicable, en conformidad con el inciso primero de dicho código que dice: "Art. 13.- Normas Supletorias. Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios de igualdad y generalidad". En consecuencia, corresponde a la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal Nº 2 actuar en los términos previstos en el Art. 64 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, a cuyo propósito, como secuela del proceso que se dice archivado, debe darse curso a los procedimientos necesarios para el cumplimiento de la sentencia y para el cálculo de los daños y perjuicios a que hubiere lugar".

Evidencia este pronunciamiento, que no puede quedar burlada la decisión judicial, el poder de ejecución, hará efectivo el derecho declarado, por cualquiera de los medios que prevé la legislación. De otra parte, vale recordar que uno de los deberes sustanciales de la Administración Tributaria es acatar y cumplir las sentencias expedidas por los Tribunales Distritales de lo Fiscal, so pena de ser sancionada por prevaricato, con arreglo al Código Penal, más los daños y perjuicios que ocasione el incumplimiento, según lo prevé el artículo 278 del Código Orgánico Tributario.

2.2 Competencia

2.2.1. Definiciones

En la definición elemental que trae el Código Orgánico de la Función Judicial, se define a la competencia como la medida dentro de la cual la potestad jurisdiccional está distribuida entre las diversas cortes, tribunales y juzgados, en razón de las personas, del territorio, de la materia, y de los grados.

A los tribunales distritales de lo fiscal, bajo el ordenamiento vigente, corresponde el conocimiento de las acciones de impugnación, de las acciones directas y de otros asuntos previstos en la ley.

Las sentencias que dicten son definitivas, producen cosa juzgada, y no pueden por tanto, ser revisadas por ningún otro juez o tribunal. La única salvedad es el recurso de casación que debe ser resuelto por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

Consecuentemente, los tribunales distritales de lo fiscal, son órganos con jurisdicción privativa en materia tributaria, porque a ellos les ha sido atribuida con exclusividad el conocimiento de la misma.

Las sentencias de los tribunales distritales de lo fiscal declaran el derecho y dicen cómo se han de aplicar las normas en el caso concreto. Por su parte la administración tributaria practica las liquidaciones, elimina los títulos de crédito, archiva los expedientes, si fuere el caso, efectúa devoluciones de lo pagado indebidamente, cobra intereses y multas, y, en general, procede según lo que hubiese dispuesto el respectivo tribunal distrital de lo fiscal.

En el contencioso tributario lo que pretende el actor es desvirtuar la presunción de legitimidad de que goza el acto administrativo. La presunción de legitimidad connota que el acto administrativo se tiene por legítimo mientras no se demuestre lo contrario.

Por otra parte, si bien a la declaración de impuestos realizada por el contribuyente no se le puede atribuir la presunción de legitimidad, se la debe tener como real y veraz, mientras no se objete su contabilidad y registros; tanto más que, el ordenamiento, la toma como definitiva y vinculante para el sujeto pasivo.

La presunción de ejecutoriedad va de la mano de la presunción de legitimidad, afirma el doctor José Vicente Troya Jaramillo en su obra "El Contencioso Tributario en el Ecuador", Corporación Editora Nacional, Quito 2002, Pág. 9, "Si un acto se presume legítimo debe cumplirse. Cuando el particular impugna la presunción de legitimidad de suyo impugna también la de ejecutoriedad que es su consecuencia".

Las razones o fundamentos de la acción de impugnación, las resume el estudio que examinamos, en el siguiente orden: el actor puede considerar que el acto administrativo objeto de la impugnación es nulo, por haberse emitido por autoridad incompetente o porque se lo ha emitido prescindiendo de formalidades que hayan influido en el sentido o significación del acto o que hayan producido indefensión del administrado; puede el demandante estimar que el acto administrativo es producto de una errónea interpretación de las normas, produciéndose un diferendo de puro derecho, pues, la administración entiende de un modo las normas y el particular de otro.

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

Otros supuestos que añadimos a los ya anotados, podrían tener como fundamento la caducidad de la facultad de la administración tributaria para determinar la obligación; o puede sostenerse como fundamento de la impugnación, que ha operado en favor de quien propuso una reclamación

administrativa el silencio positivo, por lo que acude al órgano jurisdiccional para que se le reconozca el efecto previsto en la ley.

El estudio que analizamos señala entre las acciones de impugnación también las previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 220 del Código Tributario, anunciadas para impugnar reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictados en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes, en el supuesto del número 1. Para que ello suceda, señala el doctor Troya Jaramillo, debe ocurrir no solo la expedición de la norma reglamentaria, sino su aplicación al caso concreto. La acción de impugnación la puede proponer únicamente el particular perjudicado por la aplicación de la norma reglamentaria. En este caso la decisión del tribunal no es de carácter general, sólo tiene eficacia, en referencia al actor y al caso concreto; cabe aclarar que la norma reglamentaria sigue teniendo vigencia.

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

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

El Código Orgánico de la Función Judicial vigente en el artículo 185 asigna competencia a la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de

Justicia, para conocer y resolver las acciones de impugnación que se propongan contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Su resolución se publicará en el Registro Oficial.

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

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

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

Las sanciones por incumplimiento de deberes formales se las debe imponer mediante resolución; el perjudicado puede proponer acción de impugnación en contra de tales resoluciones ante los tribunales distritales de lo fiscal.

En otro ámbito de la competencia de los tribunales distritales de lo fiscal, les corresponde conocer la etapa del juicio en el juzgamiento de los delitos tributarios

y aduaneros; por tanto, deben expedir sentencia condenatoria o absolutoria a los encausados por estos delitos.

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

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

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

de marzo de 2009, deben pasar a conocimiento de los Tribunales Penales Ordinarios.

En conclusión, no resiste ninguna discusión la competencia que tienen los tribunales distritales de lo fiscal, hoy, Unidad Especializada de lo Fiscal, para conocer y resolver los conflictos que se suscitan entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

2.3 Cualidades del órgano jurisdiccional tributario.

2.3.1 Independencia, especialización e integración

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

A decir del tratadista Carlos Giuliani Fonrouge:

> La jurisdicción contencioso-tributaria se ejercita entre los particulares y las administraciones tributarias, los dos sujetos de derechos, que requieren la intervención del órgano jurisdiccional a fin de que resuelva la controversia, y quedan sometidos a la decisión firme de este órgano. "La condición primordial que debe reunir el órgano llamado a entender en el proceso tributario, es, su independencia de la administración activa. Una segunda condición es la especialización en la materia, pero con ser mucha la importancia de esto, no lo es tanto como aquella; la independencia configura la verdadera jurisdicción, nace a su existencia misma; la especialización de los miembros, en cambio, es garantía de eficacia en las decisiones". Los órganos jurisdiccionales dirimentes de los conflictos deben por tanto, ofrecer las suficientes garantías de independencia, imparcialidad e idoneidad. (Guliani, 1984, p. 696)

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

por jueces o tribunales que deben ser absolutamente independientes de la autoridad fiscal.

El mismo autor – continúa – que:

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

La independencia de la Función Judicial es externa e interna señala el Código Orgánico de la Función Judicial. La primera garantía, la independencia externa, se refiere a la prohibición de que ninguno de los demás poderes del Estado deben inmiscuirse en la función judicial, peor aún en cada uno de los jueces. Sin embargo la realidad nacional es totalmente contraria a esta declaración. La Función Judicial ha sido, es y lamentablemente será un plato fuerte para los partidos y movimientos políticos, cualquiera sea su orientación filosófica. El reparto del poder siempre considera a la Función Judicial como uno de los espacios de poder a dominar.

La independencia interna, garantiza al juez que ningún superior o compañero de función intervenga en la toma de decisiones jurisdiccionales, ni aun a pretexto de control administrativo o disciplinario.

Ciertamente que esta garantía ha sido muy mal interpretada por algunos jueces y solo ha servido para dictar fallos arbitrarios y hasta escandalosos, so pretexto de la independencia del juez. Cualquier extremo es perjudicial.

Una materia tan fluida, en permanente transformación, como es la que sirve de sustentación a los tributos, exige una magistratura independiente, especializada, ágil y organizada que posibilite una justicia eficaz y rápida, lo que no ocurre en la

actualidad; pues, el atasco de litigios pendientes de resolución en los tribunales, es un problema que está presente en todos los países; las causas y las razones, son muchas y muy variadas.

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

Es preciso atenuar esta tendencia a la judicialización de la aplicación de los tributos; es necesario para ese efecto, que la gestión tributaria se cumpla con total sujeción a la ley, buscando solucionar las divergencias en sede administrativa; la excepción debe ser el juicio, y no la regla, como lamentablemente está ocurriendo. Ello sin duda, evitaría que todo, o casi todo resultado de la gestión tributaria, de inicio a un proceso judicial. Esta reflexión, de ninguna manera pretende desconocer la garantía constitucional del acceso a la administración de justicia y el principio constitucional de que todos los actos administrativos de cualquier autoridad del estado podrán ser impugnados ante los correspondientes órganos de la Función Judicial, establecido en el artículo 173 de la Constitución de la República del Ecuador aprobada en referéndum por el pueblo ecuatoriano.

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

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

La expresión del maestro Eduardo Riofrío Villagómez, en su obra citada, afirma que "La organización jurisdiccional en materia tributaria y su purificación de todo nexo con la administración se impone para que el contribuyente no experimente la necesidad o el incentivo de la evasión para defenderse del peligro de la injusta aplicación del tributo".

En consonancia con lo expresado por el tratadista, mi criterio se une a la necesidad de reclamar la existencia de órganos jurisdiccionales independientes encargados de resolver los conflictos entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, pues en la actualidad la conformación de las Salas del Tribunal de lo Fiscal y de la Corte Nacional de Justicia son de corte eminentemente fiscalista, es decir, inclinan la balanza en favor de las tesis sostenidas por el Servicio de Rentas Internas, la Corporación Aduanera del Ecuador y aun de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, dejando en la indefensión a los contribuyentes y sin atender las demandas planteadas.

2.3.2. Especialización

Una de las características de la nueva Función Judicial es la profundización del concepto de especialidad de las unidades judiciales y por supuesto de los jueces.

Santiago Andrade Ubidia, en su aporte para la compilación de la obra Neoconstitucionalismo y Sociedad, Serie "La Transformación de la Justicia", Quito 2009, pág. 8, analiza los principios que gobiernan la organización y actividad judicial, dice:

> "No es frecuente que los cuerpos normativos desarrollen principios que sirven de fundamento teórico a sus disposiciones, porque ellos suelen ser el resultado de una ideología dominante y se estima que tales principios son de conocimiento y aceptación general; pero en el Código se consideró

> indispensable realizar la presentación detallada de los principios que la inspiran y las disposiciones fundamentales de la organización del operar de los agentes de justicia porque es el resultado de un movimiento profundamente transformador de la organización del estado y se introducen cambios profundos en todo lo atinente al Poder Judicial y su actividad...”

Efectivamente, a partir de marzo del 2009, con la vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial, se inició el camino hacia su profunda transformación, así lo determina el artículo 11 al manifestar que la potestad jurisdiccional se ejercerá por las juezas y jueces en forma especializada, según las diferentes áreas de su competencia.

Como es de suponer, esta normativa implica varios puntos que resolver. En primer lugar la capacitación permanente de jueces y operadores de justicia; en segundo lugar la infraestructura física de las unidades judiciales y finalmente el equipamiento tecnológico. Frente a esta necesidad el Consejo de la Judicatura ha invertido en los últimos tres años un valor de seiscientos millones de dólares, inversión sin precedentes en la historia de la Función Judicial del Ecuador.

Las políticas aplicadas por el Consejo de la Judicatura han sido bien recibidas por la ciudadanía y aunque no se pueden evaluar con objetividad los cambios realizados, la percepción del usuario ha mejorado ostensiblemente.

Con la implementación de las unidades judiciales especializadas se pretende dinamizar la sustanciación de los procesos, resolver los conflictos en el menor tiempo posible y al costo más bajo para el Estado.

2.3.3 Integración

Es recomendación de las VII Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Pamplona-España en 1976, “que los órganos jurisdiccionales competentes para decidir los conflictos tributarios deben funcionar dentro del poder judicial y, en todo caso, fuera del ámbito del Poder

Ejecutivo. En los países en que existan órganos jurisdiccionales dentro del poder ejecutivo, su estructura y funcionamiento deben ser organizados sobre la base de su independencia respecto a la Administración Activa y contra sus fallos, deberán otorgarse, sin restricciones, recursos ante el poder judicial".

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

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

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

Según señala Fonrouge en la obra antes citada (pág. 698):

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

Este sistema de integración en la actualidad ya no responde a las necesidades de los contribuyentes, pues en primer término, el hecho de ser un organismo enmarcado en el Poder Ejecutivo, aunque tenía plena autonomía orgánica y actuaba con cierta independencia, no estaba exento de la injerencia política.

Cabe aclarar que la evolución de las instituciones del derecho tributario tiene en América Latina ciertos hitos. El primero que podemos señalar es el antes de la década de los 60´s y el segundo posterior a ella.

Efectivamente, el maestro Gabriel Casado, por encargo del Instituto Iberoamericano de Derecho Tributario, organizó las primeras jornadas de Derecho Tributario en Argentina, a fin de analizar la necesidad de modernizar los cuerpos legales de América. Es así que en gran parte de los países miembros de la OEA, auspiciante de dichas jornadas, adoptaron el Modelo de Código Tributario para América que dirigió Casado Ollero, entre ellos se cuentan desde México hasta Argentina.

En el sistema norteamericano – citando a G. Fonrouge:

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

El status jurídico de la Corte es el de un tribunal judicial que actúa en el sistema judicial federal de los Estados Unidos de Norteamérica, garantizándose la independencia del ejecutivo, sino únicamente por las cortes federales de apelación; judicialidad que permite sostener la inaplicabilidad del Administrative Procedure Act.

En lo referente a la integración del órgano jurisdiccional tributario en Ecuador, considero de gran importancia y precisión la información que brinda el doctor Rodrigo Garcés Moreano, ex Ministro del Tribunal Fiscal de la República del Ecuador y uno de los pioneros en su estructura y fortalecimiento, en su estudio "Reseña Histórica", Quito, Diciembre de 2007, documento inédito, dice:

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

El Tribunal Fiscal de la República fue creado mediante Decreto Ley de Emergencia Nº 10, de 15 de Junio de 1.959, publicado en el Registro Oficial Nº 847 de 19 de Junio de 1.959, independiente de la administración e independiente de la Función Judicial, contaba con una sola Sala de tres ministros jueces.

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

Mediante Ley de 2 de Noviembre de 1.960, dictada por el Congreso Nacional, publicada en el Registro Oficial Nº 6 de 14 de Noviembre de 1961 se asigna a la competencia del Tribunal Fiscal de la República el conocimiento y resolución de las cuestiones aduaneras, sacándola de la órbita del denominado Jurado de Aduanas regido por la Ley de Aduanas.

Con Decreto Ley de Emergencia Nº 29, publicado en el Registro Oficial Nº 490 de 25 de Junio de 1.963, en el Gobierno Constitucional de la época, expide el Código Fiscal. Varias de sus normas se refundieron en la Ley Orgánica de Hacienda Codificada.

La Constitución Política de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial Nº 133 de 25 de Mayo de 1.967, constitucionalizó al Tribunal Fiscal de la República. Con Decreto Supremo Nº 489 de 18 de Septiembre de 1.970 se creó la Segunda Sala del Tribunal Fiscal de la República integrada por tres ministros jueces. Con Decreto Nº 475 de 14 de Junio de 1.972, publicado en el Registro Oficial Nº 86 de 22 de Junio de 1.972, fue creada la Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la República con tres ministros jueces.

Con Decreto Supremo Nº 1016-A de 6 de Diciembre de 1.975, publicado en el Suplemento del Registro Oficial Nº 958 de 23 de Diciembre de 1.975 se expidió el Código Tributario Ecuatoriano. El Art. 444 del Código derogó expresamente el Código Fiscal de la República.

La Ley Nº 20 de 16 de Diciembre de 1.992, reformatoria de la Constitución Política de la República, publicada en el Suplemento del Registro Oficial Nº 93 de 23 de Diciembre de 1.992, suprime el Tribunal Fiscal de la República, poniendo término a treinta y cuatro años de existencia, de un órgano de administración de justicia tributaria independiente de la administración, e igualmente independiente de la Función judicial.

> En lugar del Tribunal Fiscal de la República se crearon cuatro Tribunales Distritales de lo Fiscal cuya jurisdicción fue fijada posteriormente por la Corte Suprema de Justicia.
>
> La Constitución Política publicada en el Registro Oficial Nº 1 de 11 de Agosto de 1.998, establece que los Tribunales Distritales de lo Fiscal forman parte de la Función Judicial y están subordinados a la Corte Suprema de Justicia. Dichos Tribunales tienen competencia para conocer y resolver los asuntos de naturaleza tributaria que la ley asignaba al Tribunal Fiscal de la República.
>
> Dentro de la mueva organización del contencioso tributario se atribuye a la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia competencia para conocer y resolver los recursos de casación que se formulen respecto de los fallos expedidos en asuntos de conocimiento por los Tribunales Distritales de lo Fiscal.
>
> Respecto a la administración de justicia en materia contencioso tributaria, se podría sostener válidamente la existencia de los tribunales distritales de lo fiscal, que no formen parte necesariamente de las cortes provinciales y que continúen siendo los que conozcan y resuelvan las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los particulares, cuya sentencia pase en autoridad de cosa juzgada sin que pueda ser revisada por ningún otro órgano jurisdiccional, salvo el recurso extraordinario de casación ante la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Nacional."

Por supuesto que Ecuador fue uno de los primeros países en adoptar dicho modelo y fruto de aquello es precisamente la creación del Tribunal Fiscal de la República del Ecuador, inicialmente dependiente del poder ejecutivo y bajo la estructura del Ministerio de Finanzas.

Con la vigencia del Código Tributario (1975) y posteriormente el retorno a la democracia (1979) se concretó la independencia del Tribunal Fiscal del poder ejecutivo, sin embargo es en 1998 con la vigencia de la nueva Constitución Política que pasó a formar parte orgánica de la función judicial.

En la actualidad la integración de las salas de la Unidad Judicial de lo Fiscal y Contencioso Administrativas, según la disposición transitoria cuarta del Código Orgánico de la Función Judicial, seguirán funcionando hasta que el Consejo de la Judicatura integre las salas de las Cortes Provinciales, a fin de cumplir con la disposición del artículo 218 del Cuerpo Normativo invocado.

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

2.3 La prueba en materia tributaria

Consideraciones previas.

Resulta indispensable referirnos al juicio contencioso tributario, que por la naturaleza especial resultante de la relación jurídica entre el Estado y demás sujetos activos de la obligación tributaria con los contribuyentes, se rige en parte por sus propios principios, procedimiento y conceptos exclusivos, así como por los de aplicación general del derecho.

La relación jurídica antes anotada, mediante la cual el Estado y las administraciones tributarias pretenden determinar y recaudar los tributos, esa gestión puede afectar los derechos subjetivos del contribuyente, por violación o indebida aplicación de la ley, desviación o exceso de poder contra lo cual reacciona el afectado. Nace así un conflicto entre la administración tributaria y el contribuyente o sujeto pasivo, dándose lugar a una controversia contencioso tributaria.

Planteada una acción contencioso - tributaria, corresponde al órgano jurisdiccional conocer, sustanciar y resolver el conflicto, para cuyo efecto, observando las normas del debido proceso, con la garantía del derecho a la defensa de las partes procesales, debe aplicar las normas procesales y especialmente los principios que gobiernan cada etapa del juicio.

Al respecto debemos tener en cuenta lo afirmado por el autor Héctor Villegas, en su obra “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Tomo I,

Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1984, Pág. 345: “En todos estos casos nos hallamos frente a “conflictos de intereses” que ponen en ejercicio la potestad jurisdiccional del Estado. “Nace entonces una nueva relación jurídica: la relación jurídica procesal tributaria”.

Por su parte el maestro Eusebio González, en su obra citada, página 643, señala:

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

Sobre el tema central que nos ocupa en esta investigación, es decir el principio de preclusión frente a la tutela judicial efectiva de los derechos de las partes procesales dentro del juicio, encontramos la facultad oficiosa del juez tributario, que conforme lo señala el artículo 262 del Código Orgánico Tributario nos plantea un serio problema, pues se le confiere facultades para que en cualquier estado de la causa, y hasta antes de dictar sentencia, pueda 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 la real situación impositiva de los sujetos pasivos.

Por todas estas razones, se hace necesaria que los ordenamientos jurídicos se fundamenten en los mecanismos de tutela que, a un mismo tiempo, controlan la aplicación de las leyes y tratan de ofrecer a los ciudadanos protección contra los posibles excesos, errores o dilaciones de la administración y a su vez precautelar los intereses del Estado.

De allí que, tratándose de controversias que se originan en cuestiones fácticas, la etapa probatoria, los medios de prueba, la carga de la prueba, la valoración y la prueba oficiosa, hacen mirar en su real dimensión al contencioso tributario.

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

En cuanto al trámite éste puede proseguir por impulso de las partes o de oficio. El artículo 246 del Código Orgánico Tributario, prevé que la falta de contestación a la demanda se considerará como negativa pura y simple de la acción propuesta o ratificación de los fundamentos que motivaron la resolución o acto de que se trate, y ordena que se conceda oficiosamente el término de prueba.

La prueba.

En el concepto más básico, prueba viene de la voz latina *probus*, que significa probo, bueno, honrado; sin embargo en la acepción jurídica es el modo de demostrar la verdad de una afirmación, la reconstrucción de un hecho o simplemente acercar al juez al convencimiento de que los acontecimientos ocurridos en el pasado son verdaderos.

De allí que el objeto de la prueba se discute desde siempre y es muy difícil convenir en una teoría única, para algunos tratadistas el objeto de la prueba es buscar la verdad, en tanto que para otros es confirmar una versión o determinar el modo y circunstancia que ocurrieron los hechos a fin de poder aplicar el derecho.

Cualquiera sea la concepción filosófica del concepto de la prueba y su objeto, en lo que todos coincidimos es en la importancia de la prueba, así Devis Echandía**,** según afirma en su obra de "*Teoría General de la Prueba Judicial*", Víctor P. Zavalía Editor, Buenos Aires (1986), pág. 13 "La administración de

justicia sería imposible sin la prueba, lo mismo que la prevención de los litigios y la seguridad en los propios derechos y en el comercio jurídico".

Continúa el maestro Echandía, citando a Santiago Sentís Melendo y a Francesco Carnelutti, quienes en su orden sostienen que la prueba es la de mayor interés en el proceso, a la vez la etapa más neurálgica y la que le da el carácter liberal o autoritario..., por ello, "El juez está en un minúsculo cerco de luces, fuera del cual todo es tinieblas, detrás de él el enigma del pasado, y delante, el enigma del futuro. Ese minúsculo círculo es la prueba."

El maestro Osvaldo Alfredo Gozaini, cita de Luigi Battistelli en su ensayo sobre "*La mentira ante los tribunales*", quien a su vez trae a colación lo dicho por Genuzio Bentini: *" la verdad, la legítima, jamás es aquella que se conoce [...] Me he convencido de que la verdad no entra en la sala del tribunal ni tampoco en pleito célebre alguno. Ella se ha quedado siempre en las escaleras o en la calle*" (Gozaini, 2005, p. 340)

Afirmación lapidaria para quienes estamos en el campo del derecho y mucho más para los jueces y operadores de justicia.

La carga de la prueba

Es de aceptación general que la carga de la prueba corresponde a quien hace una afirmación o reclama un derecho dentro de una contienda judicial.

La prueba en materia tributaria, según lo dispone el artículo 258 del Código Orgánico Tributario, le corresponde al actor, es decir, al sujeto procesal que comparece a demandar a la autoridad tributaria. Más la obligación se limita a las afirmaciones realizadas y que la autoridad las haya negado expresamente.

En la realidad, no es tan simple o sencillo afirmar que la carga de la prueba se constriñe únicamente a la voluntad de las partes procesales; el tema por el

contrario es complejo, pues si partimos de la existencia de una verdad formal, tan solo estaremos frente a la demostración de los hechos que quieren probar las partes, y ésta verdad puede estar muy lejos de la verdad auténtica o como dice Véscovi “la verdad verdadera”. Para ello, algunos sistemas procesales establecen la facultad oficiosa del juez para ordenar la práctica de diligencias probatorias que coadyuven a establecer la verdad de los hechos y facilite la aplicación del derecho.

La clásica concepción de la actividad probatoria señala la necesidad de conocer la verdad como un fin para el proceso, ésta es esencial e ineludible, puesto que las afirmaciones de los sujetos procesales conlleva a obligaciones consecuentes. Es decir, si se demuestra una afirmación y el juez está convencido de que esa es la verdad material o procesal, irremediablemente su resolución se encaminará a dar la razón a la parte que demostró su afirmación, lo cual no siempre es justo.

Resulta, en todo caso, obligación indelegable de los sujetos procesales, producir las pruebas que sustente su teoría procesal, que demuestren la verdad de sus afirmaciones y conduzcan al juez al firme convencimiento de que esa verdad es indiscutible.

Oportunidad de la prueba

Uno de los requisitos para que la prueba sea eficiente, eficaz y cumpla con su finalidad, es la petición de las partes sobre la práctica de las diligencias que consideren pertinentes dentro de la etapa probatoria, en nuestro caso, en el plazo de diez días que establece el Código Orgánico Tributario.

2.3.1 Principios que gobiernan la prueba

Frente a tal problemática, surgen como boyas salvavidas los principios que gobiernan la prueba y que aplicados dentro de los preceptos procesales, sin duda

se constituyen en la única garantía que tienen las partes para demostrar sus afirmaciones.

El ordenamiento jurídico vigente dispone que la prueba debe ser pedida, ordenada, practicada e incorporada en la etapa respectiva (Art. 18 COFJ), a fin de brindar seguridad jurídica a los sujetos procesales, y además, debe ser limpia, segura y encaminada a que brille la justicia, con el propósito de que el juzgador pueda resolver el conflicto con elementos de convicción inequívocos para la toma de decisión.

En auxilio de los sujetos procesales y aún del propio juez, surgen los principios que gobiernan la prueba, que no son otra cosa que ciertos valores que deben observar las partes procesales, especialmente el de buena fe y lealtad procesal. En tal razón, analizamos los más trascendentes:

Principio de supremacía constitucional, establecido en el Código Orgánico de la Función Judicial, impone a juezas y jueces el deber de aplicar las disposiciones constitucionales sin necesidad de que se encuentren desarrolladas en otras normas de menor jerarquía.

La disposición anotada está en concordancia con las garantías básicas del debido proceso determinado en el artículo 76 de la Constitución vigente, específicamente en el numeral 4, sobre las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrá validez alguna y carecerán de eficacia probatoria.

Principio de legalidad, que tiene dos mandatos, uno relacionado con el origen de la jurisdicción y competencia de los jueces; y el segundo que rige el comportamiento general del juez en la actividad procesal, en su calidad de garantista del debido proceso y como director de la actividad misma en cada etapa del juicio. En nuestro tema, la etapa de la prueba.

Principio de igualdad, va de la mano con el de bilateralidad y contradicción, esto significa que la actividad probatoria debe desarrollarse entre las partes, siempre vigilado por el juez. En esencia la igualdad supone que los sujetos procesales tienen la misma oportunidad, una de probar sus afirmaciones y la otra de contradecir u oponerse.

Principio de contradicción, permite a las partes ser escuchadas frente a la pretensión de la otra, nace así las teorías contrapuestas, es decir la lucha de contrarios que debe conducir al acercamiento a la verdad para que el jueza tenga la firme convicción de quien dice la verdad.

Principio de Inmediación, permite que el juez tenga mayor contacto con los elementos subjetivos y objetivos que conforman el proceso. Este contacto con las partes y su actividad procesal, no debe afectar su imparcialidad. La inmediación permite al juez una participación directa en la realización de la actividad probatoria impulsada por las partes, es un verdadero protagonista que dirige el proceso y garantiza precisamente los derechos de los sujetos procesales.

Principio de imparcialidad, se refiere al comportamiento del juez frente a las partes procesales o sus defensores, como única forma de transparentar el ejercicio de su alta investidura, garantizando la igualdad ante la ley y el derecho a una justicia expedita, imparcial y oportuna.

Principio dispositivo, es el que asigna a las partes procesales y no al juez la iniciativa de impulsar el proceso y obviamente la actividad probatoria...incompatible con la facultad oficiosa..., ésta puede ser solo por excepción... caso tributario, civil, etc... (Véscovi, 1999, pág. 46), las partes pueden, además, disponer no solo de los actos procesales, sino del propio proceso, esto es de los derechos planeados durante el mismo; ya sea el actor *desistiendo* de su pretensión, el demandado *allanándose* a ella. Claro está en materia tributaria solamente se admite el primer caso, es decir el desistimiento de la acción, el demandado o autoridad tributaria no puede allanarse a la pretensión. Sin embargo

– a decir del mismo autor - siguiendo la tradición procesal italiana que otorga al juez mayores poderes en la averiguación de la verdad, que inclusive han llevado a parte de la doctrina a sostener que se confirma un sistema inquisitivo, como afirma Devis Echandía. La mayoría, en cambio, entiende que esa facultad del juez, no es incompatible con el principio dispositivo, pues, si bien es cierto el juez debe atenerse a los hechos alegados por las partes, pero su neutralidad no puede conducirlo a no investigar por sí mismo la verdad de esos hechos.

Jurisprudencia.

Sobre la naturaleza del proceso contencioso tributario, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia, se ha pronunciado señalando su carácter cuasi-oficioso en el Recurso de Casación Nº 116-99, cuya parte fundamental dice: "Se inicia por actividad de parte más, se prosigue de modo oficioso, según lo demuestran las disposiciones que mandan, aunque no medie petición de parte, abrir la causa a prueba si es que existen hechos que justificar (Art. 262 del Código Tributario); permite que el juzgador tenga en cuenta pruebas que se hubieren presentado extemporáneamente (Art. 270 del código Tributario); y, sobre todo, en conformidad con el Art. 273 inciso segundo del Código Tributario, prevé que la sentencia debe decidir los puntos que conforman la litis y además aquellos otros que tengan relación directa y comporten control de legalidad. La sentencia en materia tributaria tiene un alcance diferente de la que se emite dentro del derecho común. *El controvertido no es totalmente vinculante, por lo cual los principios que rigen al proceso en el derecho común no son aplicables a plenitud al proceso Tributario*". Como colofón de lo examinado en este capítulo, vale destacar el objetivo final del contencioso tributario, "garantizar la tutela efectiva del contribuyente, sin mengua del respeto a los legítimos intereses económicos del Estado". De conformidad con el artículo 270 del Código Orgánico Tributario, dentro del más amplio criterio judicial o de equidad.

2.4. La facultad oficiosa del juez tributario

Las ciencias jurídicas al igual que otras ramas del conocimiento evolucionan en el tiempo y de acuerdo a la experiencia social y las necesidades de resolver los problemas que se plantean a diario.

Efectivamente, en lo referente al derecho procesal, citando a Hernando Devis Echandía, coincidimos en afirmar que se deben distinguir al menos tres períodos muy marcados y con sus propias características: *proceso acusatorio antiguo, proceso inquisitorio y los modernos procesos mixtos.*

El sistema acusatorio antiguo estuvo caracterizado por el interés particular del ofendido y el juez más bien era un mero espectador, encargado simplemente de resolver el conflicto sin mayor análisis ni trascendencia en la colectividad. Con la caída del Imperio Romano, se extingue el sistema acusatorio antiguo.

A partir del siglo XIII y hasta finales del XVI nace y se forma el sistema inquisitivo que tendrá plena vigencia hasta el siglo XIX, con una marcada influencia en Europa y América. La característica del sistema inquisitivo es la extrema facultad oficiosa que se le confiere al juez para iniciar una acción judicial, tramitar la causa, actuar prueba y resolver a su libre criterio.

Finalmente, el sistema procesal mixto, vigente en la mayoría de países de Europa y América Latina, surge como respuesta al abuso del poder oficioso del juez, tratando de poner límites y convirtiéndole en un garantista de los derechos de las partes.

En materia contencioso administrativa y tributaria, las legislaciones de la región (América Latina), siguen la tradición europea, especialmente española y francesa que otorgan al juez una amplia facultad oficiosa, pues se sostiene que por encima del interés particular está el interés del Estado, esto es el cobro de tributos.

El cuestionamiento principal a las facultades oficiosas del juez tributario, como ya anunciamos al inicio del presente capítulo se circunscribe a: ¿Qué significado

tiene en el derecho procesal la facultad oficiosa del juez?, en segundo lugar ¿Cómo influye en la decisión de la causa dicha facultad?, y, finalmente, ¿Si la facultad oficiosa del juez vulnera los principios procesales consagrados en la ley?

¿Qué significado tiene en el derecho procesal la facultad oficiosa del juez?

El derecho procesal moderno mantiene ciertas características del sistema inquisitivo en cuanto a las facultades oficiosas del juez que en su rol de garantista del debido proceso y tutelador de los derechos de las partes, puede disponer la práctica de diligencias o pruebas que coadyuven al esclarecimiento de los hechos.

La corriente neoconstitucionalista que se impone poco a poco en América Latina y originaria de Europa, especialmente Italiana, con gran influencia en nuestro medio, se preocupa de las garantías de los ciudadanos, en cuya virtud se hace indispensable reforzar los podres del juez para precautelar el principio de inocencia, la necesidad de probar la culpabilidad y especialmente las garantías del debido proceso.

A diferencia del sistema dispositivo, en el cual es ciertamente un director del proceso, con limitado protagonismo, en el actual sistema mixto, según Echandía, predomina el principio de interés público, sobre el interés particular.

Así, en el juicio contencioso tributario, la ley otorga amplias facultades oficiosas a la Sala de lo Fiscal para que en cualquier estado de la causa y hasta antes de dictar sentencia pueda ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el total esclarecimiento de los hechos.

Un análisis inicial nos conduce a pensar que esas facultades oficiosas otorgadas al juez tributario, contrarían los principios procesales, particularmente el dispositivo, de imparcialidad, contradictorio, seguridad jurídica y de preclusión.

Al respecto existen criterios diversos en los tratadistas, por un lado podemos decir que hay una corriente contraria a que se le otorguen facultades oficiosas al juez, así lo señala Ricardo Vaca Andrade, quien es un crítico del sistema mixto y defiende el acusatorio. Por otro lado, el pensamiento doctrinario de Santiago Andrade Ubidia, quien reclama un rol más protagónico del Estado en la administración de justicia para que no quede burlada su pretensión sancionadora frente a las infracciones cometidas por los administrados. Y va más allá y criticar la falta de responsabilidad de jueces, fiscales y operadores de justicia por su negligencia y hasta desidia en la tramitación de las causas sometidas a su conocimiento.

Para remediar esta situación, el legislador ha dotado de amplias facultades oficiosas al juez, especialmente en materias como la tributaria, laboral, civil, entre otras, convirtiendo al juez en un verdadero protagonista del proceso para conseguir que la realización de la justicia sea un hecho real y no una simple aspiración del pueblo.

¿Cómo influye en la decisión de la causa la facultad oficiosa del juez?

Ante todo debemos considerar que el juez es un ser humano falible, proclive a desviarse de sus atribuciones constitucionales y legales. En tal sentido, existe un riesgo potencial de una actuación parcializada del juzgador frente a los sujetos procesales.

Hemos visto con frecuencia que en la sustanciación de los juicios contencioso tributarios, las diferentes Salas de los Fiscal, tanto de primer nivel como la de la Corte Nacional de Justicia son pro fiscalistas y en muy pocas ocasiones atienden las demandas de los contribuyentes. Es más, cuando se dictan resoluciones adversas a la administración tributaria, los jueces son objeto de sumarios disciplinarios por parte del Consejo de la Judicatura o de la propia Corte Nacional de Justicia, habiendo sido hasta destituidos de sus cargos, contrariando las disposiciones del Código Orgánico de la Función Judicial que dispone no admitir

queja o denuncia cuando se impugne criterios de interpretación de normas jurídicas, valoración de pruebas y otros elementos netamente jurisdiccionales. Sin embargo se aplica la sanción por “error inexcusable”.

Frente a este problema, resulta obvio que los jueces tributarios están obligados por ley a suplir la ineficiencia de las partes procesales, ya sea del actor o de la autoridad demandada, con la única finalidad de determinar y recaudar los tributos, sin importar la violación del derecho de los administrados de un trato igualitario ante la ley.

Las disposiciones del Código Orgánico Tributario sobre la facultad oficiosa del juez, en la actualidad son anacrónicas y no obedecen a los principios y objetivos propuestos en la transformación de la justicia ecuatoriana. No es posible concebir que aún persistan conceptos normativos, como el establecido en los artículos 262 y 270, que le permitan al juez apartarse de los principios procesales de seguridad jurídica, preclusión e imparcialidad, ya para ordenar pruebas de oficio o valorar la prueba presentada extemporáneamente.

¿La facultad oficiosa del juez vulnera los principios procesales consagrados en la ley?

Para responder esta pregunta, debemos recordar que el tema que nos ocupa en esta investigación es el principio de preclusión y su incidencia en la tutela efectiva de los derechos de las partes procesales, por lo tanto, es indispensable analizar qué principios gobiernan el proceso, especialmente en la etapa probatoria.

A criterio propio, la facultad oficiosa del juez tributario es contraria a los principios dispositivo, de imparcialidad y de preclusión.

El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia y se fundamenta en los principios consagrados en la Constitución y la ley, en consecuencia, todo proceso judicial se promueve por iniciativa de la parte legitimada, señala el Código Orgánico de la Función Judicial (Arts. 18 y 19), y

agrega, las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas, practicadas e incorporadas de conformidad con la ley (lo subrayado me corresponde).

En estricta aplicación de la norma antes citada, la actuación oficiosa del juez tributario es contraria a la ley y viola los principios que gobiernan el proceso, deja a las partes en indefensión y se puede considerar su actuación como parcializada.

La seguridad jurídica de los justiciables, es una garantía constitucional y ninguna autoridad puede violar esa garantía.

En conclusión, es mi criterio que las disposiciones del Código Orgánico Tributario que otorgan facultades oficiosas al juez, en este caso, a la Sala de lo Fiscal, deben ser derogadas, a fin de liberar al órgano jurisdiccional de la tarea de recaudar los tributos a como dé lugar, pues esa potestad la tiene la administración tributaria.

No es posible que en nuestra legislación se mantengan disposiciones anacrónicas como las señaladas y agravadas por la limitación del acceso a la justicia de los contribuyentes que están obligados a afianzar la obligación impugnada so pena de no admitir la demanda correspondiente.

Cabe indicar que la propuesta neo constitucional de potencializar el rol del Estado en la tutela efectiva de las garantías y derechos de las personas, colectivos y comunidades que históricamente fueron atropellados, llevó al pueblo ecuatoriano a convocar a una Asamblea Constituyente para la elaboración de una nueva Constitución que materialice sus aspiraciones, limite el poder estatal y se alcance la realización de la justicia.

En este caminar de la patria nueva la Función Legislativa ha tenido y tiene un rol protagónico para dictar las leyes que hagan efectiva las disposiciones constitucionales.

Por lo expuesto, es imperiosa una reforma al Código Orgánico Tributario que recoja la experiencia de otras legislaciones más modernas y las adecue a nuestra realidad nacional.

2.5. JURISPRUDENCIA

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

(Quito, 13 de abril de 2007)

RECURSO DE CASACION

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

"VISTOS: La doctora Irina Echeverría, debidamente legitimada por la señora Directora General del Servicio de Rentas Internas, mediante escrito presentado dentro del plazo señalado en la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado adoptado posteriormente por el Art. 5 de la Ley de Casación, el 24 de junio del 2005 interpone recurso de casación en contra de la sentencia del 1 de junio de ese año expedida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en la ciudad de Quito, dentro del juicio de impugnación Nro. 22418 propuesto por los cónyuges Alfredo Agustín Grijalva Muñoz y doctora Mónica Magdalena Silva Vallarino de Grijalva, por sus propios derechos, en contra del Delegado Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte. Aceptado que ha sido el recurso por dicha Sala en auto de 28 de junio del 2005, y negada la solicitud de revocatoria propuesta por los actores, ha subido a consideración de esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, la que en auto de 24 de abril del 2006, ratifica la admisión a trámite del recurso planteado, y corre traslado al actor, para que se pronuncie de conformidad a lo señalado en el Art. 13 de la Ley de Casación. No han contestado los cónyuges Grijalva-Silva, pero si han señalado domicilio donde recibir notificaciones, al igual que el Director de Patrocinio de la Procuraduría General del Estado. Pedidos los autos para resolver se considera: PRIMERO: Esta Sala es competente para conocer y resolver el recurso en conformidad con el Art. 200 de la Constitución Política del Estado en concordancia con el Art. 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

SEGUNDO: La Administración fundamenta el recurso en las causales 1a., 3ra. y 4ta. del Art. 3 de la Ley de Casación y alega que al expedirse la sentencia se ha

incurrido en falta de aplicación de los artículos 12, 277, 288 del Código Tributario, 24, numerales 13 y 17 de la Constitución Política; aplicación indebida del Art. 92 del Código Tributario errónea interpretación del Art. 91 del Código Tributario y 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno; falta de aplicación de los Arts. 285 del Código Tributario y 119 del Código de Procedimiento Civil, que han conducido a la no aplicación de los Arts. 274 inciso 2 del Código Tributario, 1 y 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 2, numeral 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas y 97 numeral 10 de la Constitución Política; y por último, porque la sentencia ha resuelto lo que no es materia del litigio y omitió resolver todos los puntos de la litis. Afirma la recurrente que no es verdad, como mantiene la sentencia, que hay dos determinaciones una directa y la otra presuntiva en forma concurrente; que existe una sola, la directa contemplada en el Art. 91 del Código Tributario, y que han solicitado los documentos allí exigidos y que han sido proporcionados por los propios contribuyentes y por terceros, debidamente tomados en cuenta por las actas de determinación que se impugnaron, y por tanto no exististe determinación presuntiva. Que la Sala juzgadora, no ha explicado la pertinencia de la aplicación de las normas de derecho invocadas y por tanto, la sentencia no está motivada, contrariando al numeral 13 del Art. 24 de la Constitución Política vigente. Que la sentencia recurrida no ha observado las pruebas y documentos aportados por la Administración en alrededor de 2805 fojas, y tampoco ha apreciado la prueba en su conjunto y conforme a las reglas de la sana crítica, pues ha revisado exclusivamente las declaraciones y no los documentos sustentatorios de la determinación tributaria, lo que ha desembocado en la no aplicación de la disposición legal que le confiere a la Administración Tributaria la potestad de exigir a los contribuyentes cualquier información para la determinación o verificación del tributo y la carga de la prueba en caso de los actos impugnados. Que sobre los intereses y multas que debían pagar los actores, por cuanto sus declaraciones fueron hechas a destiempo, la Sala no se ha pronunciado. Que si la Sala consideró que la prueba actuada por la Administración no fue suficiente, pudo, conforme al Art. 277 del Código Tributario, solicitar la práctica de las que estimare convenientes para llegar a la

verdad del hecho generador; que por todo lo expuesto la Administración Tributaria no ha tenido una tutela efectiva de sus derechos e intereses y ha quedado en la indefensión. TERCERO: Siendo varios los puntos sobre los cuales la Administración Tributaria pide se constate la debida aplicación del derecho en la sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Distrital Nro. 1 de Quito, es necesario referirse a cada uno de ellos; primero en cuanto a si se trata de una determinación directa o presuntiva; si consta en el proceso y no ha sido motivo de discusión que los actores han presentado "declaración de impuesto a la renta" por el ejercicio 2001, aunque hayan sido hechas en fechas posteriores a la que indica el Reglamento, y estas, al tenor de lo señalado en el Art. 89, inciso II del Código Tributario, son vinculantes y obligatorias para los contribuyentes; que datos numéricos ahí consignados coinciden con los que la Administración Tributaria ha determinado, sin embargo por una "variación neta en el patrimonio", se señala una importante diferencia "no justificada", sin tomar en cuenta lo señalado en los Arts. 1, 2 y 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que grava únicamente a los ingresos y no al incremento del patrimonio, como sin duda, lo ha determinado la Administración Tributaria, al gravar como renta la variación del patrimonio. Además, señala que las legislaciones más evolucionadas que la nuestra permiten el incremento del patrimonio, para cumplir con el principio de capacidad económica y con el de igualdad, pero nuestra legislación sólo permite al Juez y a la Administración Pública aplicar la ley y no interpretarla extensivamente, como lo ha hecho en este caso la Administración Tributaria. CUARTO: Esta Sala encuentra que la sentencia recurrida, está debidamente motivada y por tanto no se ha incumplido el numeral 13 del Art. 24 de la Constitución Política de la República, como lo sostiene la recurrente en su escrito contentivo de la casación. QUINTO: En lo que tiene relación con supuesta falta de aplicación del Art. 285 del Código Tributario y 119 del Código de Procedimiento Civil, es decir que la Sala Juzgadora ha valorado incorrectamente la prueba aportada por la Administración Tributaria, esta Sala Especializada en forma reiterada y concordante, en más de tres fallos, que constituyen jurisprudencia obligatoria de conformidad a lo señalado en el Art. 19 de la Ley de Casación (juicios Nos. 162-2004 propuesto por Cartones

Nacionales, 102-2002 por Serrano Hat Export, 45-2004 por Aquamar S.A. entre otros) ha señalado que la apreciación de la prueba en nuestro sistema procesal se sustenta en la libre convicción dentro del más amplio criterio judicial o de equidad, según lo señala el Art. 270 del Código Tributario Codificado, por lo que era importante en este recurso de casación que el proponente justifique como tal apreciación condujo a la violación de sus derechos, sin que ello haya ocurrido en el presente caso, puesto que la apreciación de la prueba por parte de la Sala Juzgadora (que en el fondo es el fundamento del recurso) no puede ser motivo de casación si la sentencia, como se ha manifestado anteriormente, decidió con claridad los puntos en que se trabó la litis y consideró que los actores demostraron ser funcionarios públicos a tiempo completo, sin opción de rentas por el libre ejercicio profesional, y sin más ingresos que los que fueron declarados. SEXTO: Parte de la fundamentación del recurso de casación, es que la sentencia ha omitido resolver sobre el pago de intereses y multas en las declaraciones de los actores. Si bien es cierto, la sentencia no se refiere a ello, no lo es menos, que en las propias declaraciones del doctor Alfredo Grijalva Muñoz y de la doctora Mónica Magdalena Silva, que consta a fojas 88 y 90 de los autos, en los casilleros respectivos aparecen haberse cancelado intereses por mora y multas; en consecuencia, habiendo aceptado y pagado los contribuyentes estas sanciones, no tenía para qué pronunciarse sobre ellas la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1. SEPTIMO: Pretende la recurrente que se case la sentencia, porque no se ha aplicado el Art. 277 del Código Tributario, que faculta a la Sala ordenar de oficio las pruebas que estime convenientes para el esclarecimiento de los hechos. Se deja sentado que esta facultad oficiosa es exclusiva de la Sala Juzgadora y por tanto, el no haberla ejercido no puede ni debe ser motivo de un recurso de casación. OCTAVO: La Administración Tributaria representa al Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria, y por tanto no puede esgrimir que con la sentencia expedida se ha quebrantado una garantía básica de las personas protegida por el Art. 24 de la Constitución Política de la República. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY,

rechaza el recurso de casación interpuesto y en consecuencia, confirma en todas sus partes la sentencia de 1 de junio del 2005 emitida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 de Quito.- Notifíquese, publíquese, devuélvase." (El subrayado me pertenece).

Nos encontramos con un caso poco usual con la sentencia anteriormente citada, por cuanto en ésta, una de las partes procesales (Administración Tributaria) al considerar que el Tribunal no dio importancia a toda la prueba presentada por ésta, es este cuerpo judicial quien debía, aplicando el art. 262 del Código orgánico Tributario, actuar prueba de oficio a fin de buscar la prueba necesaria para emitir su fallo.

En este caso se refleja uno de los puntos de inseguridad jurídica más graves que acarrea la invocación de este artículo, por cuanto el juez no tiene un parámetro establecido como para satisfacer este requerimiento de una de las partes, sin caer en la violación de otros principios que se manejan dentro de este tipo de juicios como es el de imparcialidad, celeridad, entre los más importantes.

CAPITULO III

3. LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA TRIBUTARIA

3.1 Garantías Jurisdiccionales y Neoconstitucionalismo

Como ya se dijo anteriormente, la actual Constitución de la República del Ecuador, marcó claramente un antes y un después en la aplicación y ejercicio de las Garantías Jurisdiccionales.

La historia más reciente del constitucionalismo ecuatoriano, nace con la aprobación de la Constitución Política de la República del Ecuador de 1979, misma que dio paso al regreso a la democracia luego de la última dictadura militar. Esta constitución de corte aparentemente liberal y progresista fue más bien una adaptación de otras constituciones anteriores y manejada al antojo del Consejo Supremo de Gobierno que dirigía los destinos del país. Un traje a la medida para los grupos de poder. Tras varias reformas a dicha norma suprema, y por la enorme inestabilidad política del país, luego de uno de tantos golpes de estado, en 1998 se aprueba la nueva Constitución Política, con gran influencia de sectores de sociales y económicos interesados en el manejo del poder.

Ciertamente que la Constitución de 1998 incorporó normas que abrieron el camino a una transformación del poder, que jerarquizaron reglas del debido proceso y propiciaron la institucionalización de principios rectores en materia de derechos humanos. Sin embargo y pese al excesivo entusiasmo de los constituyentes de aquel entonces, muchas de las nuevas instituciones quedaron reducidas a simples declaraciones líricas.

En la década siguiente, es decir, entre 1998 y 2007, la descomposición política del Ecuador llegó a su clímax, culpables visibles los partidos políticos y la hegemonía de sus caudillos cuya ambición no tuvo límites, agregándose algunos acontecimientos que terminaron con la fe y credibilidad de la sociedad, entre ellos la suscripción definitiva del tratado de paz y demarcación de límites con el Perú y posteriormente el descalabro bancario y el saqueo de los fondos de los ahorristas.

En este marco histórico nace una nueva corriente filosófico- política que pretende devolver la esperanza de una patria nueva: el socialismo del siglo XXI basado en el pensamiento neo constitucional que tenía sus bases firmes en Europa.

El actual Presidente de la República, fue el abanderado de esta corriente neo constitucional y como ya se ha podido evaluar sus resultados, creemos que se lograron algunos objetivos, especialmente en lo que significa la transformación de la justicia y la reorganización del poder.

Hay que aclarar – en cuanto al tema de esta investigación - que si bien es cierto, algunas de estas Garantías Jurisdiccionales como son el Hábeas Corpus, Hábeas Data y Acción de Amparo ya existían en la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998, no es menos cierto que su aplicación y la forma de ejercerlas son en su mayoría distintas a lo que nos presenta la Constitución vigente. Importante resaltar que se han incorporado nuevas garantías jurisdiccionales, tales como la Acción de Acceso a la información pública, Acción por incumplimiento y Acción Extraordinaria de Protección.

El eje sobre el cual giran las Garantías Jurisdiccionales en la actual Constitución es el fortalecimiento del rol garantista del Estado, a través de sus juezas o jueces como tuteladores de derechos, entre otros temas que ya vienen jugando un papel importante en la nueva cultura jurídica e institucional en nuestro país.

La influencia visible de la corriente neo constitucional se evidencia en la creación de varias acciones para hacer efectivos los derechos fundamentales y el haber transformado el contenido de la actual Constitución si la comparamos con las anteriores, dejando de lado el concepto de ser simple instrumento que organiza el poder a una verdadera norma para ejercer, promover y exigir dichos derechos individuales o colectivos ante las autoridades competentes, en forma directa e inmediata, garantizando su plena vigencia según se establece en los numerales 8 y 9 del artículo 11 de la Constitución, inclusive obligando a reparar a los particulares por la violación de sus derechos.

Estas innovaciones, junto con la nueva forma de valorar positivamente los derechos e instituir el principio de progresividad en su aplicación, son logros del pensar neoconstitucional.

En el Ecuador, el conocimiento de las acciones por la violación de las garantías jurisdiccionales, es competencia de la Función Judicial, en virtud de la potestad Jurisdiccional, misma que consiste en que un juez independiente pueda tutelar el derecho de los justiciables e imponga las medidas de reparación, ante violaciones o amenazas a los Derechos Humanos.

En el Capítulo Tercero de la actual Constitución que trata de las Garantías Jurisdiccionales, en la Sección Primera, encontramos disposiciones claras que sirven eficazmente para la protección de dichas garantías y hacer efectivos los derechos fundamentales de los justiciables.

En materia tributaria, a decir verdad, no se aplican con rigurosidad las garantías jurisdiccionales, especialmente en el campo administrativo, debido al accionar del Servicio de Rentas Internas en la fase de determinación de las obligaciones tributarias se viola el debido proceso, no se efectiviza el derecho a la defensa técnica y jurídica, conforme lo dispone el artículo 76, numeral 7, literal a), pues al tratarse de un procedimiento administrativo que potencialmente puede

originar una acción contencioso tributaria o hasta de carácter penal, el administrado tiene derecho a la protección de las garantías señaladas.

En este tema la normativa legal ecuatoriana está en deuda y se hace impostergable una reforma al marco jurídico tributario, tanto en al Código Orgánico Tributario como a las demás leyes similares.

La finalidad de dichas garantías jurisdiccionales es la protección eficaz e inmediata de los derechos reconocidos en la Constitución y en los Instrumentos Internacionales de derechos humanos, frente a la violación de uno o varios de dichos derechos, el juzgamiento y la reparación integral de los daños causados por esa violación, debe ser tutelado por el Estado; y su objetivo, es evitar o cesar la amenaza o violación de los derechos reconocidos en la norma suprema.

Las garantías constitucionales deben ser analizadas como una herramienta para el ejercicio pleno de los derechos, sin la necesidad de que se promulguen leyes que pueden viabilizar su ejercicio. El ejercicio de los derechos debe ser directo, sin dilaciones y aplicado por toda autoridad pública administrativa o judicial.

Cuando existen normas que violentan los derechos de las personas o son evidentemente inconstitucionales, corresponde a los jueces suspender la tramitación de la causa y realizar la consulta a la Corte Constitucional, la que en un plazo no mayor a cuarenta y cinco días resolverá sobre la constitucionalidad de la norma.

Precisamente este es el caso del artículo 262 del Código Orgánico Tributario que contiene disposiciones violatorias a los principios constitucionales, específicamente el del debido proceso y la seguridad jurídica.

3.2 El debido proceso y el Derecho a la defensa.

Uno de los mayores logros que se debe a la Constitución vigente son las garantías jurisdiccionales, tomadas como el mecanismo para hacer valer el derecho de las partes procesales, entre las cuales está el derecho al debido proceso.

Respecto del tema, el doctor Hermes Sarango Aguirre, citando al autor Fernando Velásquez V., en su obra: El debido proceso y el principio de motivación de las resoluciones judiciales, página 24, señala:

> "El debido proceso es el conjunto no solo de procedimientos legislativos, judiciales y administrativos que deben cumplirse para que una ley, sentencia o resolución administrativa que se refiera a la libertad individual sea fundamentalmente válida, sino también para que se constituya en garantía del orden, de la justicia, de la seguridad en cuanto no se lesionan de manera indebida la seguridad propuesta como intangible para el ciudadano en el Estado democrático. En sentido restringido, la doctrina define el debido proceso como todo ese conjunto de garantías que protegen al ciudadano sometido a cualquier proceso, que le aseguran a lo largo del mismo una recta y cumplida administración de justicia; que le aseguren la libertad y la seguridad jurídica, la nacionalidad y la fundamentación de las resoluciones judiciales conforme a derecho. Desde este punto de vista, entonces, el debido proceso es el principio madre o generatriz del cual dimanan todos y cada uno de los principios del derecho procesal penal, incluso el del juez natural que suele regularse a su lado".

En el ámbito del procedimiento tributario, el Estado no comparece en un proceso como titular de un poder estatal, sino como un acreedor más del tributo, que busca la tutela de su interés económico. En tanto que los contribuyentes o sujetos pasivos de la obligación tributaria actúan en demanda de la anulación o reforma del acto administrativo que considera lesivo a sus intereses.

En este contexto, las exigencias impuestas por el debido proceso son el cumplimiento y protección de las mismas garantías que las impuestas para cualquier otro procedimiento: la independencia e imparcialidad del tribunal, en su triple aspecto funcional, administrativo y financiero; la especialización judicial; la aplicación de un procedimiento especial; el acceso a la justicia, con el consiguiente rechazo del pago previo como presupuesto de la interposición de

recursos y acciones; etc., aspectos que constituyen las bases para el efectivo respeto de los derechos del contribuyente. Sin embargo, la tutela judicial efectiva no se agota en ellos, sino que abarca innumerables otros puntos.

El derecho al debido proceso como garantía constitucional tiene dos variables, una relativa a tener un juez o tribunal ante quien recurrir con la demanda para que se tutelen los derechos violados, sin barreras ni condicionamientos sustanciales que impidan el acceso a una justicia efectiva, sin dilaciones y confiable; y la otra, que se refiere al proceso mismo y por lo tanto implica al órgano jurisdiccional que debe ser independiente e imparcial; al derecho a la defensa técnica y especializada de un abogado, y finalmente a la tutela efectiva de los derechos ya sea por la acción de protección o habeas corpus, según sea el caso.

En cuanto a la primera variable, es decir, la garantía de un juez tutelador de derechos, en materia tributaria estamos lejos de conseguir el objetivo, pues los fallos dictados por el órgano jurisdiccional son evidentemente favorables a la administración tributaria, convirtiéndose el tribunal o sala de lo Fiscal en verdaderos recaudadores de tributos, asumiendo un rol que no les corresponde.

Respecto de la segunda variable, esto es sobre la sustanciación de las causas, vemos con mucho pesar que se viola el debido proceso y no por el arbitrio del juez, sino por las disposiciones inconstitucionales que contiene el Código Orgánico Tributario, así a manera de ejemplo podemos citar el artículo 262, que concede amplias facultades oficiosas a las salas de lo Fiscal para actuar prueba en cualquier estado de la causa y el único limitante es que no se haya dictado sentencia. A lo dicho, debemos agregar la independencia a imparcialidad que debe gozar el juez. Es triste afirmar que en los actuales momentos los jueces no gozan de independencia, es curioso ver que hace poco tiempo atrás el Servicio de Rentas Internas aportaba con personal y recursos para el funcionamiento de las Salas Temporales del Tribunal Distrital de lo Fiscal, situación que aún persiste, creándose más bien una dependencia del juez frente a su mentor. Pero lo más grave es la injerencia de la función ejecutiva en el accionar de la función judicial,

habiéndose vuelto una práctica diaria criticar la actuación de los jueces ya por algún Ministro de Estado o por el propio Presidente de la República. Todo aquello en desmedro de la independencia del juez.

Si el juez no goza de independencia interna o externa, no podemos esperar que sea imparcial, lo cual conduce a la desconfianza de las partes procesales, especialmente de los contribuyentes que impugna los actos de la administración tributaria.

Ahora, nos referimos al derecho a la defensa y cabe advertir el alcance de tal garantía, misma que tiene al menos dos dimensiones: a) la defensa técnica jurídica como derecho subjetivo; y, b) como garantía del debido proceso.

Respecto a la primera dimensión, se lo ve como un derecho fundamental que pertenece a todas las etapas del proceso, cuyas características son la irrenunciabilidad y la inalienabilidad. El Estado no puede renunciar a su pretensión recaudatoria del tributo, menos aún allanarse a la demanda o pretensión del contribuyente, pues existe expresa prohibición. En cuanto a su segunda dimensión, de carácter objetivo institucional, la defensa constituye un verdadero requisito para la validez del proceso, siempre necesaria, aun al margen o por sobre la voluntad de la parte, para la validez del proceso.

El derecho de defensa es aplicable desde el inicio del proceso y durante toda su sustanciación. Ello significa que basta que una persona sea citada con la respectiva demanda (acto que caracteriza el derecho de acción), para que haga uso del legítimo derecho consagrado en la Constitución de la República.

En el ámbito tributario, al haber un acto ya sea de determinación, pago indebido, pago en exceso o cualquier otro procedimiento, nace el derecho de defensa; lo que importa fundamentalmente es reconocer que el sujeto pasivo de la imputación tiene, en cuanto a la posibilidad procesal, el derecho de acceder al proceso o investigación preliminar, a ser oído por la autoridad en todas las

instancias en que se desenvuelva la causa para ser atendido en sus requerimientos, pues en los actuales momentos suele suceder que la Administración Tributaria notifica con la realización de sus actos de determinación de obligaciones, exámenes especiales o auditorías a la gestión económica de los contribuyentes, pero casi nunca se advierte la garantía de que éstos deben ser asistidos por un abogado particular, ni puede solicitar un abogado de la defensoría pública, violándose así el derecho a la defensa.

Como se hizo referencia en líneas anteriores, el artículo 76 de la Constitución que garantiza el debido proceso, se incluye una garantía básica, esto es, el derecho a la defensa, que entre otras cosas nos dice que se debe contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa, a ser escuchado, a que las resoluciones sean motivadas, a ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente.

La norma constitucional citada extiende la protección constitucional a cualquier procedimiento, y es reconocida como requisito esencial para el desarrollo de cualquier proceso, pues se trata de defender un derecho o interés legítimo frente a la expectativa de una decisión estatal sobre él, sea porque se pretende algo o porque, al contrario, hay oposición a dicha pretensión, impidiendo que una acción no prospere.

Otro de los puntos controvertidos es la carga de la prueba que, a decir de los estudiosos del derecho procesal, en particular en materia civil, corresponde a la parte que afirma un hecho y que la otra lo niega o contradice.

En materia contenciosa tributaria, la carga de la prueba, según el artículo 258 del Código Orgánico Tributario, le corresponde al contribuyente quien debe probar la verdad de sus afirmaciones que obran en la demanda y que la autoridad

demandada las haya negado o impugnado. Igual obligación le corresponde al accionado, es decir a la autoridad administrativa demandada.

A criterio personal, en la etapa probatoria dentro del juicio contencioso tributario, se violentan las garantías del debido proceso, cuando la ley faculta que el tribunal o sala actúe prueba oficiosa, dentro o fuera del término concedido por la ley, violándose el principio dispositivo que gobierna esta clase de procesos y poniendo en grave riesgo la seguridad jurídica e imparcialidad.

3.3. La tutela judicial efectiva.

Ya hemos afirmado que la influencia del neoconstitucionalismo en nuestro ordenamiento jurídico ha traído varias consecuencias positivas en lo que a materia de derechos fundamentales se refiere; mas cabe preguntarse si el cambio teórico de la forma de Estado ha conllevado de igual manera un mejoramiento práctico en la tutela judicial de los derechos?. Para dar respuesta a ello, empezaré definiendo lo que es el derecho a la tutela judicial efectiva y la encajaremos en la materia específica que compete, esto es, al derecho tributario.

Dentro de esta rama del derecho, la tutela efectiva se divide en dos instancias: la que se realiza dentro del proceso de determinación administrativa; y, la solicitada en la etapa del juicio contencioso tributario.

Sobre el primer presupuesto señalaremos que, como expresa el artículo 15 del Código Orgánico Tributario, debe verificarse el hecho generador previsto por la ley para la configuración del tributo y poder hacer exigible la prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero a cargo del contribuyente frente a su relación con el Estado o las entidades acreedoras del tributo. Por esta definición se entiende que es la propia administración quien debe verificar el hecho generador a fin de garantizar que en base de lo legal se aplica la determinación de un impuesto.

Partimos de que la relación jurídica de los tributos nace por imperio de ley entre el Estado y los contribuyentes, por lo tanto la obligación tributaria es un vínculo jurídico que se establece sin contraprestación directa, beneficio o liberalidad alguna, sino que se fundamenta en la equitativa aptitud de pago de todos los sujetos pasivos llamados a contribuir con las erogaciones para el acreedor de la obligación; esto es, la capacidad contributiva que en criterios de la Corte Nacional de Justicia es requisito de validez de los impuestos.

Por lo tanto, el vínculo está dado entre los recursos que el Estado necesita para satisfacer las necesidades públicas, ya en bienes o servicios de interés general, ya por la supervivencia misma del Estado, y el aporte que debe realizar el contribuyente al mantenimiento del gasto estatal por mandato de la ley.

En esta se activan mecanismos institucionales para exigir el pago de las obligaciones tributarias y pueden existir, de hecho existen conflictos en el ejercicio de la facultad determinadora de los tributos y su posterior recaudación, todo lo cual deviene en un choque de intereses entre el sujeto activo y los sujetos pasivos.

La relación de poder que ejerce el estado frente a sus ciudadanos es desigual y el remedio a esta desproporción es el marco constitucional de protección, los convenios y tratados internacionales y propio ordenamiento legal del país.

Así pues, la Constitución incorpora en forma obligatoria a la legislación nacional esos convenios y tratados, por ello tiene especial relevancia el artículo 18, de la Convención Americana de Derecho Humanos que establece “es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”, y el artículo 8°, Ibídem, bajo el título *Garantías Judiciales* establece que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley […] para la determinación de sus derechos y obligaciones

de orden […] fiscal". Es decir, que el mencionado pacto comprende, de modo expreso, la protección judicial en materia tributaria, al emplear el vocablo "fiscal".

Respecto del segundo presupuesto, esto es de la garantía de la tutela judicial efectiva en el ámbito contencioso tributario, se la define como un mecanismo que tiene el contribuyente o el ciudadano para acceder al órgano jurisdiccional y hacer valer sus derechos, es decir, a ejercitar su acción, desde cualquier ámbito jurídico, así pues, cuando el justiciable invoca la tutela judicial es para que la judicatura tome conocimiento de la demanda, reclamo o petición que éste formula y tenga una respuesta eficaz, oportuna y confiable, aún para que lo resuelto por el órgano jurisdiccional surta los efectos deseados.

El órgano judicial es quien debe cumplir con un debido proceso, que significa una verdadera tutela judicial o protección procesal, es decir, el deber del Estado de otorgar tutela jurídica se ha de dar en el transcurso del proceso, desde el planteamiento de la acción hasta la sentencia o resolución de fondo, que no necesariamente ha de ser a favor de quien formula la demanda.

La función tutelar es inseparable de las tareas y del quehacer del juez y se extiende, por lo mismo, a todas las fases del proceso.

Así pues la tutela judicial efectiva garantiza la legalidad absoluta durante todo el proceso y no únicamente al acceso al órgano jurisdiccional precautelando el derecho al debido proceso y una justicia sin dilaciones.

La Constitución de la República, en el art. 75, señala principalmente que toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos.

Para que la garantía señalada sea efectiva y eficaz, oportuna y sin dilaciones, no debemos olvidar que la relación jurídica entre el Estado o la Administración Tributaria en calidad de acreedora del impuesto y el contribuyente o responsable

en su condición de deudor, es inequitativa, pues el Estado en su pretensión de exigir el pago, impone por imperio de la ley la obligación de satisfacer el tributo, lo cual nos conduce a analizar con detenimiento si se cumple o no con la tutela efectiva de sus derechos.

Ante la decisión del contribuyente de demandar tutela judicial y de paso asegurar un control judicial de la Administración Tributaria, se encuentra con dos problemas: Para que se acepte la demanda, hay que afianzar la obligación cuestionada y ello a pesar de que la Constitución señala el acceso a la justicia sin trabas de ninguna índole, en lo tributario no se cumple. Por ello es inexplicable la concepción del legislador cuando considera que la presunción de inocencia no se aplica y por eso, en sede judicial, debemos presentar garantías al Tribunal o Sala para que dé paso a la calificación de la demanda y suspenda la ejecución de cobro de las obligaciones cuestionadas o impugnadas. Ciertamente es una facultad discrecional del órgano jurisdiccional pedir o no el afianzamiento, en la práctica son muy pocos los casos en los cuales no se exige este requisito de procedibilidad.

La tutela judicial, para que sea efectiva, exige no solo el respeto del derecho al debido proceso y a la defensa, sino también obedece a la actitud que tengan los operadores de justicia, es decir más particularmente a las juezas y jueces tributarios de que el proceso no tiene únicamente un fin ordenador, sino que sirve para la realización de la justicia.

Históricamente y aún más en la actualidad, el proceso contencioso tributario se ha vuelto una quimera para los accionantes y aun para la propia administración tributaria por el represamiento de causas y la inoperancia de las Unidades Judiciales de lo Fiscal y de la propia Corte Nacional de Justicia, por lo que se derrumba la tutela judicial efectiva, mora en el despacho de causas que al final del trámite judicial, de rechazarse la demanda, el único beneficiado es el propio Estado, de tal suerte que, si se resuelve o no oportunamente los conflictos al Estado no le afecta.

También se debe observar que la tutela implica brindar una "protección cautelar" a fin de prevenir daños graves e irreparables por una sentencia tardía.

Creo que el talón de Aquiles de la justicia tributaria es la falta de respuesta del Estado ante la demanda de los contribuyentes, atreviéndonos a criticar que la tan mentada transformación de la justicia no ha llegado a los tribunales y salas de lo Fiscal.

3.4. La seguridad jurídica.

La tendencia general en los estados modernos es profundizar las garantías en favor de sus ciudadanos y por supuesto que una de las más sensibles es la relativa a la seguridad jurídica. Tan importante es el tema que podemos afirmar que se trata de un principio universal que afecta a todos los ámbitos del derecho.

Ahora bien, nos referiremos al ámbito tributario, que en los últimos seis años, es decir en la administración del actual gobierno, con Carlos Marx Carrasco liderando el proceso hasta hace poco tiempo, la reforma tributaria y el nuevo modelo de gestión ha sido insospechado. La eficiencia recaudatoria, es innegable. La pregunta de rigor es, ¿existe seguridad jurídica en el amplio ordenamiento legal tributario? Tanto más que el ordenamiento fiscal se fundamenta en tablas cambiantes y bases imponibles muchas veces irreales.

Es común, hoy en día, que una simple resolución administrativa o un decreto ejecutivo cree o modifique la composición de un tributo, tanto de los considerados internos cuanto los que regulan el comercio exterior. Una producción amplia e intensa de normas tributarias, desencadena en situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, desconcierto ciudadano, y lo más grave algunas normas con aplicación retroactiva.

Citamos al español Cesar García Novoa, quien analiza el tema de la seguridad jurídica en su artículo titulado “Aplicación de los tributos y seguridad jurídica”, señalando que:

> “En cuanto al contenido de la seguridad jurídica, existe una pretensión de configurar una seguridad normativa objetiva, que no sea concebida como un mero "deseo" del ciudadano, pero ello no debe suponer ignorar que la seguridad sólo puede entenderse en cuanto referida a cada situación personal, esto es, a través de una visión subjetiva.
> Así lo ha entendido la doctrina alemana, al definir el contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de previsibilidad y calculabilidad por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes. Tal previsibilidad sólo tendrá sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano. Planteada en estos términos, la seguridad se manifiesta en la idea de protección de la confianza.
> Aunque es difícil decir cuándo un orden jurídico es seguro, la supuesta seguridad del Derecho podemos resumirla en dos manifestaciones: en primer lugar, la previsibilidad del derecho exigirá la llamada “seguridad de orientación”, esto es, la previsibilidad consistente en seguridad de las reglas de conducta. Ello requiere seguridad sobre cuál es la trascendencia jurídica de las decisiones del ciudadano, para lo cual es necesario, al mismo tiempo, una seguridad sobre la relevancia jurídica de los hechos. Esta seguridad afectará a la definición de las hipótesis normativas y, en el campo fiscal, a la descripción legal tanto de los presupuestos de hecho como de las consecuencias jurídicas. En un segundo lugar, se podrá hablar de una segunda manifestación de la seguridad jurídica, aunque con una inevitable dependencia con la primera. Es la “seguridad de realización”. Podemos definirla como la seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares. Estaremos ante la llamada seguridad aplicativa, ante una exigencia de seguridad dirigida preferentemente a los aplicadores del derecho - Administración y Tribunales –
> (Tomado de la página web:
> http://www.gnestudiotributario.es./docs/50_SEMANA.pdf)”

Coincido con lo afirmado por el autor García Novoa, pues la seguridad jurídica parte de la creación de normas reguladoras de tributos, tanto más que la mayoría de constituciones modernas establecen principios o directrices que regulan la activad legal y reglamentaria entorno al tributo.

La Constitución ecuatoriana así lo establece en el artículo 300 que consagra los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Y va más allá al constitucionalizar las directrices de la política tributaria encaminada a la

redistribución de la riqueza y el estímulo del empleo, producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Sin lugar a duda y a simple vista podríamos afirmar que existe seguridad jurídica en el Ecuador. Sin embargo, las instituciones jurídicas tributarias han profundizado el rol controlador del Estado, a tal extremo que, los sectores productivos han visto disminuir sus réditos en forma tan dramática que se han visto obligados a cerrar sus empresas o lo más grave aún, expatriar sus inversiones a otros países menos rigurosos.

En suma, dice García Novoa en el artículo referido, que:

> "La seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de previsibilidad. La idea de "previsibilidad" por la que tenemos que optar es la de "previsibilidad" objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es el ordenamiento tributario.
> La idea de "previsibilidad" es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de una ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, y por eso, también la "previsibilidad", debe considerarse un principio propio del Derecho Tributario.
> Al margen de las expresiones más claras de lo que hemos llamado seguridad de orientación (que nos llevarían a analizar cuándo un ordenamiento es seguro, en el sentido de "estructuralmente correcto") vamos a centrar nuestra atención en la denominada seguridad de realización, que es la seguridad jurídica a tomar en consideración en la fase de aplicación de los tributos.
> Recordemos que el principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario es sumamente complejo, pues no sólo nos refleja el momento de creación, vigencia o aplicación de la ley, sino que abarca otros factores que se refieren a la composición del tributo."

Sobre la doctrina del maestro García Novoa, se evidencia claramente que la seguridad jurídica tiene dos variables imprescindibles en el ordenamiento jurídico, por un lado la expedición de norma tributaria; y por otro, la aplicación de la misma. Es allí donde se evidencia si existe o no dicha garantía.

Irremediablemente concluiremos que la experiencia vivida en estos últimos años, la gestión tributaria ha sido profunda y muy eficaz en cuanto a la determinación y recaudación de tributos. La duda se genera en cuanto a la equidad

en su determinación y cobro, tal vez por la arbitrariedad de la administración tributaria en su gestión de control y aplicación de la ley o por la debilidad del órgano jurisdiccional llamado a tutelar los derechos de los contribuyentes.

3.5 Vulneración de los derechos de las partes procesales

A riesgo de aparecer como una excesiva repetición de criticar ciertas instituciones de nuestro Derecho Tributario, no podemos dejar de puntualizar lo anacrónico de algunas de ellas, entre las más evidentes, citamos olas siguientes:

El acceso a la justicia, es una de las violaciones más comunes en nuestro sistema procesal tributario, en cuanto a la obligatoriedad de afianzar la obligación tributaria como un requisito de procedibilidad. Esta barrera no permite acceder al órgano jurisdiccional con la demanda o reclamo con la libertad y seguridad necesarias para hacer valer los derechos de los contribuyentes.

La celeridad procesal, es otro de los problemas no resueltos por el Estado, ya hemos analizado anteriormente que el órgano jurisdiccional es impotente de conocer y resolver las acciones planteadas por los contribuyentes y la lentitud en la expedición de los fallos son el mayor factor de inseguridad para las partes procesales.

La facultad oficiosa del juez, es una verdadera herejía jurídica, pues deja en la indefensión al accionante e inclina la balanza en favor de la autoridad demandada, pues se le concede al juez tributario la potestad de actuar prueba aún fuera de la etapa correspondiente y valorar su propia prueba a pretexto de esclarecer la verdad o ilustrar el criterio de los propios juzgadores.

La igualdad material ante la ley, no se cumple en relación del actor dentro del proceso contencioso tributario, pues por imperio de la ley, el juez actúa oficiosamente, remozando el principio inquisitivo, ya superado largamente en

otros campos del derecho procesal, sin embargo en materia tributaria se mantiene esta institución como una impronta de una ley injusta e inconstitucional.

3.6 Jurisprudencia.

Registro Oficial Suplemento 46, 10 de Septiembre del 2013.

No. 138-2010

JUEZ PONENTE: Dr. Gustavo Durango Vela.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Quito, a 24 de marzo del 2011. Las 15h00.

"VISTOS.- El Ing. Luís Moisés Chonillo Castro por los derechos que representa en su calidad de Gerente General de POLIGRAFICA C.A., mediante escrito de 1 de marzo del 2010 interpone recurso de hecho, al haber sido negado el de casación en auto de 25 de febrero del mismo año, lo proponen contra de la sentencia emitida el 18 de diciembre del 2009 por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 1047-2009 propuesto en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur y Director General del Servicio de Rentas Internas. La Sala de instancia concede el recurso de hecho en auto de 4 de marzo del 2010. Subido el proceso para su aceptación o rechazo, esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, lo admite a trámite mediante providencia de 12 de abril del 2010. Se pone en conocimiento de las partes para que se dé cumplimiento a lo que establece el art. 13 de la Ley de Casación. La Administración Tributaria contesta el recurso de casación el 19 de abril del 2010. Siendo el estado de la causa el de dictar sentencia para hacerlo se considera. PRIMERO.- Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de conformidad con el art. 184 numeral 1 de la Constitución vigente y art. 1 de la Codificación de la Ley de Casación. SEGUNDO.- El Gerente General y

Representante Legal de POLIGRAFICA C.A., fundamenta su recurso (fjs. 396 a 421 de los autos) en las causales 1a, 2a y 3a del art. 3 de la Ley de Casación, sostiene que la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil, al emitir el fallo impugnado infringió las siguientes disposiciones legales: 1.- las que se refieren al debido proceso, en el principio de que: "...El Estado será responsable por detención arbitraria, error judicial ...violación del derecho a la tutela judicial efectiva y por las violaciones de los principios y reglas del debido proceso" que todas estas disposiciones constitucionales fueron violentadas por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, al no considerar el casillero judicial de la empresa y no permitir a POLIGRAFICA C.A., presentar sus pruebas y demás argumentos que demuestran la ilegalidad realizada por el Servicio de Rentas Internas al momento en que se negó el reclamo administrativo a la Resolución No. 109012008RREC008220. 2.- En lo que tiene que ver con la prueba sostiene que "...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...". Arguye que la Sala Juzgadora ha cometido un grave error al no haber realizado un exhaustivo análisis de los argumentos presentados por POLIGRAFICA C.A., respecto de las leyes que sirvieron para fundamentar la Resolución dictada por parte de la Administración, e impugnada oportunamente, por considerar que las normas adjetivas y las sustanciales en que se funda, son de carácter civil y que, por tanto, son solo supletorias en el ámbito tributario, sin embargo esto causa confusión, por cuanto el área legislativa tributaria en el Ecuador, cuenta con suficientes medios y cuerpos legales que detallan los procedimientos, la manera de deducir y contabilizar costos y gastos, las infracciones y demás aspectos propios de los tributos. POLIGRAFICA C.A., ha presentado todas las facturas como legítimas pruebas en el ámbito tributario. Que la falta de aplicación de normas procesales, han generado en el sujeto pasivo un estado de indefensión según consta en los autos, dando oportunidad a que se haya violentado el debido proceso lo cual evidencia indefensión, al no haber sido proveído y considerado el cambio de casilla judicial, con lo que se ha configurado la falta de aplicación de la prueba, por lo que presenta los

argumentos de derecho que no fueron tomados en cuenta en la sentencia y hace relación a todas las glosas y su contabilización, y concluye en que el Servicio de Rentas Internas hace hincapié en la no presentación de cheques, estados de cuenta y otros documentos, y que estos actos carecen de sustento legal que señale que lo requerido constituye bajo algún concepto un documento legal que soporte un gasto o costo. […] TERCERO.- La Administración Tributaria a través de su Procuradora Ab. Tania Ramírez Cárdenas en su escrito de contestación al recurso (fjs. 4 a 6 del cuadernillo de casación) manifiesta: respecto a la primera causal del recurso de casación, que la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 admite que las leyes en que la Resolución No. 109012008RREC008220, emitida por el S.R.I., se funda, son de carácter civil y por tanto supletorias en el ámbito tributario, pues lo que la Administración ha hecho es tomar en consideración normas de carácter civil que, guardan relación y no contradicen de ninguna manera las disposiciones de la legislación tributaria aplicando la supletoriedad prevista en el art. 14 del Código Orgánico Tributario. Que las disposiciones en referencia son los artículos 1584, 1592 y 1593 del Código Civil sobre el pago y cuándo éste se considera válido así como los artículos 114 y 117 del Código de Procedimiento Civil que se refieren a quien le corresponde la carga de la prueba. Que el actor no ha demostrado de qué modo y por qué razón consideró estas disposiciones hayan sido indebidas y que estén en contradicción con la normativa tributaria vigente. En lo que tiene que ver con la segunda causal, advierte que el actor alega que la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, ha provocado estado de indefensión al violentar las normas del debido proceso ya que no proveyeron el escrito presentado por el actor mediante el cual se hacía conocer a la Sala el cambio con un nuevo número de casilla judicial. Que el actor no ha explicado ni demostrado qué norma procesal se ha inaplicado o mal interpretado, para esto deben concurrir dos circunstancias: que tal hecho hubiere influido en la decisión de la causa y la nulidad no haya quedado convalidada. El hecho que la Sala Juzgadora no haya tomado en cuenta el cambio de casilla judicial no tiene relación con lo resuelto en sentencia. Con lo que tiene que ver con la tercera causal, la providencia de apertura de término de prueba fue notificada el 13 de octubre del 2009, que el

actor comunica a la Sala Juzgadora el cambio de casilla judicial mediante escrito presentado el 13 de noviembre del 2009, es decir con posterioridad; sostiene que durante el término de prueba aperturado, el actor nunca presentó documentación que sustente sus argumentos. Concluye manifestando que, no se han configurado ninguna de las causales sobre las cuales el actor fundamentó el recurso de casación interpuesto, y que por esta razón debe ser rechazado. CUARTO.- […]. Que la Administración Tributaria acepta parcialmente el reclamo del contribuyente, al eliminar la glosa correspondiente al mes de enero del 2004, por haber transcurrido tres años desde la fecha de presentación de la Declaración del Impuesto al Valor Agregado, de enero del 2004, y se ratifica la glosa por diferencias en IVA correspondientes de los meses de febrero a diciembre del 2004 por un monto de USD $ 128,627,57, por cuanto el actor no presenta ninguna prueba dentro del juicio de impugnación. Continúa manifestando que, el actor no ha comprobado procesalmente su impugnación, y el art. 82 del Código Tributario dispone que los actos administrativos tributarios gozan de las presunciones de legitimidad, ejecutoriedad y están llamados a cumplirse, por lo que el Tribunal Juzgador declara sin lugar la demanda de impugnación. QUINTO.- Corresponde en consecuencia a esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, examinar si la sentencia dictada por la Sala Juzgadora cumple con los requisitos que exige la normativa legal y jurisprudencia obligatoria que rige esta materia y que según el recurrente ha sido desoída por ella en su parte dispositiva. […] Esta Sala entiende que en aplicación de estas normas legales es perfectamente legítimo que el Servicio de Rentas Internas haya emitido la glosa establecida en el Acta de Determinación Tributaria No. RLS-ATRADD2008-005, correspondiente al crédito tributario no reconocido por IVA en compras de febrero a Diciembre del 2004. Para comprobar las aseveraciones de la Empresa la Administración Tributaria, procedió a emitir el 19 de junio del 2006 el Oficio de la Inspección Contable No. RLSATRRIC2006-0040 notificada el 23 del mismo mes y año, solicitando información. Se puede advertir que el contribuyente presentó los originales de los comprobantes de venta con sus respectivas retenciones en la fuente, como los originales de los comprobantes de egreso por cada pago o cheque realizado por las compras, pero no presentó los cheques

originales, manifestando que habían sido destruidos. La Administración recurrió a los microfilms del banco y se pudo considerar que aun cuando los cheques fueron realizados para cancelar las compras hechas a los proveedores Horripit S.A., Implicit S.A., Barbalace S.A., Texserv S.A., Dopresen S.A., Anguel S.A. y Dalkip S.A., solamente algunos tenían como beneficiario a dichos proveedores, y otros tenían como beneficiario al representante legal de la compañía POLIGRAFICA C.A., el señor Luís Chonillo Castro. La Sala Juzgadora tomó en consideración todos estos documentos y los demás que conforman los autos y cumplió con todos los requisitos para la aplicación de normas legales que se apega a este caso. Ratifica la glosa por diferencias en IVA correspondientes de los meses de Febrero a Diciembre del 2004 por un monto de USD $ 128.627,57 y como el actor no presenta ninguna prueba dentro del juicio de impugnación, significa que no ha comprobado procesalmente su impugnación, por tanto es perfectamente válido y se debe aplicar lo que establece el art. 82 del Código Tributario, en relación a que los actos administrativos tributarios gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse. Se considera que no se ha configurado ninguna de las causales fundamentadas por el actor. SEXTO Respecto a la presunta aplicación retroactiva que se ha hecho en el Acta de Determinación No. RLS-ATRADD2008-0002 impugnada, según las regulaciones contenidas en el art. 2 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, que reforma el art. 90 del Código Tributario que dice: agréguese un inciso final, con el siguiente texto: " La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal". La Sala de lo Contencioso Tributario advierte que el proceso administrativo se inicia con la Orden de Determinación del 7 de marzo del 2007, la Ley por tratarse de un impuesto anual entra en vigencia el 01 de enero del 2008, pero el período impositivo que se analiza y sobre el que se determina diferencias corresponde al ejercicio del año 2004, por lo que no cabe aplicar en forma retroactiva un recargo que rige para lo venidero, a partir de la vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, como así lo ha establecido esta Sala en casos similares. SEPTIMO:- El otro punto de casación que debe ser

considerado, puesto que ha sido fundamentado por el recurrente es que se refiere a la apreciación y valoración de los medios probatorios por parte de la sentencia emitida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil, es decir aspectos estrictamente de evaluación de las circunstancias, antecedentes administrativos y documentos que rodearon el caso, las que unánime y reiteradamente en más de triple fallo se ha considerado, lo que constituye jurisprudencia obligatoria al tenor del art. 19 de la Ley de Casación, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ha resuelto no es materia de pronunciamiento en casación, puesto que dicha apreciación de prueba corresponde privativamente a la Sala Juzgadora, dentro del más amplio criterio judicial o de equidad conforme a lo dispuesto en el art. 270 del Código Tributario en concordancia con el art. 119 del Código de Procedimiento Civil. Sin que sea menester entrar en más análisis, esta Sala Especializada, de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, rechaza el recurso propuesto por el Gerente General y Representante Legal de POLIGRAFICA C.A. Notifíquese, publíquese y devuélvase." (El subrayado me pertenece).

El derecho al debido proceso que garantice una tutela judicial efectiva a las partes procesales a lo largo del desarrollo del proceso contencioso tributario, es una obligación a cumplir por parte del juzgador, quien está llamado a desarrollar su papel de garantista en todo momento; más en la presente resolución llama fuertemente mi atención la motivación que da la sala al resolver el recurso, indicando que por existir jurisprudencia obligatoria en la cual la apreciación de la prueba corresponde única y exclusivamente a la Sala juzgadora no se pronuncie sobre aquello. Como afirma el recurrente, su estado de indefensión se basa en la violación al debido proceso por la falta de aplicación de normas procesales al no haber sido proveído y considerado el cambio de casilla judicial, con lo que se ha configurado la falta de aplicación de la prueba, mas no apreciación de ésta como afirma el presente fallo.

CAPITULO IV

4. EL ROL GARANTISTA DEL JUEZ TRIBUTARIO.

4.1. El juez en el estado social de derecho.

Para mejor situar este tema, se requiere recordar la historia más reciente del constitucionalismo ecuatoriano, es decir, que el Ecuador se organizó como una Estado neo liberal, marcado por el principio de legalidad y eminentemente formalista, es decir estaba regido por la mera legalidad y relacionado al positivismo jurídico formalista, donde el juez centraba su atención en el denominado derecho positivo, es decir en las normas jurídicamente objetivadas y que debía aplicarlas sin discusión.

Los códigos procesales que se aprobaban por el Poder Legislativo en cumplimiento de su función como órgano estatal competente con potestad normativa legal, debían únicamente ser aplicado por el juez, sin análisis de juridicidad previo, bajo la premisa de que la norma jurídica producida por el legislador se encontraba adecuada a la Constitución por la mera creencia de haberse seguido el procedimiento constitucional para su creación teniendo como consecuencia que el juez debía meramente aplicarlo al caso concreto sin cuestionar su contenido.

Bajo estos preceptos, la función del juez se convirtió en el de mero aplicador del derecho positivo, limitándose la labor de éste a la aplicación de la norma jurídica, especialmente la ley, que dentro de esta concepción era considerada la principal fuente jurídica.

Dentro de este contexto, según afirma el doctor Diego Mogrovejo Jaramillo, maestrante de la Universidad Andina Simón Bolívar, en su tesis denominada "La Admisibilidad y la aceptación de la acción extraordinaria de protección en el sistema ecuatoriano en casos de violación del debido proceso y tutela judicial", manifiesta:

> En el derecho en el país, únicamente se planteaban límites formales para evitar la arbitrariedad del poder público, y no existían en estricto sentido un mecanismo efectivo de exigibilidad de los derechos, aun cuando ya Georg Jellinek en 1900 en su obra "Teoría General del Estado", capítulo veintidós las garantías del derecho público, versión en español de la edición original alemana de 1900, México, Compañía Editorial Continental, 1958, pp. 641-642, delineó el concepto de jurisdicción como una "garantía jurídica de derecho público", centrada en cuestiones de derecho objetivo para la atención de intereses. (Tomado de la página web: http://hdl.handle.net/10644/2861).

Al final de la década de los noventa (1998) y con la aprobación y vigencia de la Constitución de esa época, el Estado ecuatoriano ingresa a la corriente progresiva del constitucionalismo, tomando como modelo las doctrinas imperantes en Europa y consagrando mayores garantías jurisdiccionales, dotando a los jueces del poder para cuestionar las normas de derecho e inclusive hacer un control difuso de la constitucionalidad de la Ley, pues podía declarar inaplicable una norma y presentar un informe motivado al Tribunal Constitucional para su análisis y declaratoria de inconstitucionalidad.

En este período se consagran las normas del debido proceso, dotando de herramientas más eficaces a los jueces para crear derecho y alcanzar los objetivos de la administración de justicia, es decir, la recuperación de la paz social y la solución del conflicto.

Otra de las características importantes en el rol del juez es la inclusión de principios de celeridad, transparencia, contradicción y la oralidad en materia penal, balo el sistema acusatorio.

Fruto de la nueva concepción política plasmada en la Carta Magna ecuatoriana, nació una nueva forma de administrar justicia, debido a la promulgación del Código de Procedimiento Penal (2000), puesto en plena vigencia en julio de 2001.

La Constitución dejó de ser una rama más del ordenamiento jurídico, para convertirse en un instrumento de aplicación directa para garantizar los derechos de las personas, dejando de lado el discurso político del gobernante de turno.

En cuanto a la organización de la Función Judicial, pese a mantenerse la tradicional jerarquía de los jueces, se introduce el concepto de la responsabilidad lineal u horizontal del juzgador, eliminando la jerarquización vertical, cuyo objetivo era evitar la influencia del superior hacia el inferior para manipular las resoluciones judiciales.

La independencia del juez, la unificación de la jurisdicción y la especialización de las unidades judiciales, fueron importantes a la hora de crear un marco propicio para devolverle la confianza al ciudadano.

Lastimosamente la Corte Suprema de Justicia nombrada a partir de la vigencia de la Constitución de 1998, fue violenta y salvajemente destituida por un gobierno con tintes autoritarios y en complicidad de un grupo mayoritario del Congreso Nacional. Paradójicamente, en meses anteriores, los ex Ministros de dicha Corte, consiguieron que la Corte interamericana de Derechos Humanos, acepte la denuncia propuesta en contra del Ecuador y dispuso la reparación integral del daño causado, además de la indemnización o reparación económica.

Actos de esta naturaleza, ejecutados por el Poder Legislativo o el Ejecutivo, desdicen del mandato popular que aprobó la Constitución ya citada.

4.2.El juez en el estado constitucional de derechos.

Al paradigma descrito en el punto anterior, le sucedió el Estado Constitucional de derechos y justicia, definido en el primer artículo de la actual Constitución, dando una nueva dimensión al rol del Estado como tutelador directo de los derechos y garantías ciudadanas, siendo un aporte importante la influencia neo constitucional y que emerge con fuerza la concepción que ubica a la Constitución

como verdadera norma suprema, es decir, se convierte en la expresión misma del pacto de convivencia social establecida para la limitación del poder público (parte orgánica) y el establecimiento de un régimen de derechos (parte dogmática).

Diego Mogrovejo Jaramillo, autor ya citado, refiriéndose a la influencia europea en nuestro derecho constitucional, sostiene que:

> En este modelo la Constitución como la norma jerárquicamente superior, requiere de un instrumento que defienda sus preceptos que se encuentran por sobre todas las normas, para lo cual se crea el Tribunal Constitucional austriaco de 1920, diseñado bajo los planteamientos del jurista Hans Kelsen, creador de la denominada pirámide jerárquica normativa cuya cima es la Constitución, aportes primordiales en el ámbito objetivo-normativo, pues a través de ellos se configuró un modelo que defendía la supremacía constitucional frente a ley, debiendo en casos conflictivos definirse por una decisión jurídica del Tribunal Constitucional, abstraída de elementos extrajurídicos (morales, políticos, etc.). Hans Kelsen, en su obra "Teoría Pura del Derecho", capítulo III definición del derecho, punto 4 norma primaria y norma secundaria, versión en español de la edición original alemana de 1934, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Eudeba, 1960, pp. 60-61; configuró la tesis de que una norma es jurídicamente completa cuando impone una consecuencia jurídica a la conducta prevista, a través de una atribución de responsabilidad técnico-jurídica. (Tomado de la página web: http://hdl.handle.net/10644/2861).

"Bajo este enfoque el Tribunal Constitucional austriaco- continúa el autor citado - se estatuye como órgano concentrado para el control de constitucionalidad de las normas, actuando a manera de un 'legislador negativo' en ejercicio de su atribución de expulsar las normas del ordenamiento jurídico que contraríen a lo establecido en la Constitución, marcando el inicio de la defensa jurisdiccional de la Constitución desde el ámbito normativo".

Comparando con lo dispuesto por nuestra Constitución puedo afirmar que bajo la influencia de la doctrina europea, la norma suprema deja de lado el discurso político, meramente clientelar y protector de intereses particulares o de grupos de poder a convertirse en una Constitución que determina los parámetros que se deben seguir para lograr la unidad y validez del ordenamiento jurídico, encaminado a limitar el poder y reconocer derechos, es decir, lo que hoy conocemos como constitucionalismo.

En este orden de ideas, destaco que la Constitución ecuatoriana del 2008, al definir al Ecuador como un Estado constitucional de derechos y justicia, obliga al desarrollo normativo de forma transversal en las disposiciones que consagran derechos y garantías, encargando su protección al órgano judicial sometido al principio de subordinación a la norma suprema, que no es sino un elemento primordial que se emplea para reconocer y respetar los derechos inherentes a los ciudadanos y a la naturaleza o *pacha mama*. Es decir, alcanzar el estado del buen vivir, como el fin de la nueva organización social y política de nuestro pueblo.

Por ello Ramiro Ávila Santamaría, en la obra "Ecuador, Estado constitucional de derechos y justicia", (Editor*),* Número 3 de la Serie Justicia y Derechos Humanos-Neoconstitucionalismo y Sociedad, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos del Ecuador, en el capítulo tema sobre *La Constitución del 2008 en el contexto andino. Análisis desde la doctrina y el derecho comparado,* página 208, resalta:

> Que ésta se enmarca dentro del paradigma actual del derecho constitucional, por cuanto es fuertemente materializada, se reconoce a los derechos como límites y vínculos, y establece a la Corte Constitucional como órgano de última instancia para resolver conflictos que se generan por violación de los preceptos constitucionales, como reflejo del paso de la centralidad de la ley a los derechos, precisando que "…el fin del Estado es el reconocimiento, promoción, garantía de los derechos constitucionalmente reconocidos. La parte que se conoce como dogmática cobra protagonismo en relación a la parte orgánica y en relación al sistema jurídico. La parte orgánica debe adecuarse a cumplir los derechos y el sistema jurídico debe adecuarse a la parte dogmática de la Constitución…

En conclusión y centrándome en el tema analizado, el rol del juez en el Estado constitucional de derechos y justicia, deja de ser un mero espectador en el desarrollo del proceso y pasa a ser el garantista de los derechos consagrados en la norma suprema, su accionar debe enmarcarse en los principios de supremacía de la norma constitucional, aplicándola directamente y sin necesidad de el desarrollo de normas de menor jerarquía.

4.3. El rol garantista del juez en el neoconstitucionalismo.

La teoría neo constitucional propone convertir al juez en la figura fundamental en este nuevo Estado constitucional de derechos y justicia, esto es, que en su rol de garantista, debe velar por la correcta aplicación del derecho en pro del respeto de los principios fundamentales consagrados en la Carta Magna.

En esta línea de análisis, Santiago Andrade Ubidia en su obra "La Nueva Constitución del Ecuador. Estado, derechos e instituciones", Volumen 30 de la Serie Estudios Jurídicos, Quito, Corporación Editora Nacional y Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, julio de 2009, p. 254., nos dice:

> La Constitución ecuatoriana de 2008, da el carácter de determinadora de la sujeción de los juzgadores a la Constitución, instrumentos internacionales de derechos humanos y la ley, denotando que el régimen constitucional ha avanzado y es consecuente con su posición garantista de los derechos humanos.
>
> El Estado constitucional de derechos concreta el neoconstitucionalismo garantista, que significa poner a la parte orgánica constitucional dirigida a la limitación del poder público, al servicio de la parte dogmática constitucional relativa al régimen de los derechos, cobrando radical importancia el rol de los jueces garantes de los derechos, a través de las garantías entendidas como mecanismos para su protección.
>
> Siendo así el papel del juez alcanza una fundamental importancia, puesto que el juzgador debe procurar la protección de los derechos más allá de la aplicación mecánica de la norma jurídica, razón por la cual actuando limitado por las competencias y vinculado por los derechos, se encuentra llamado a defender la Constitución, instrumentos internacionales de derechos humanos y la ley e interpretar las normas bajo nuevas herramientas hermenéuticas como son la ponderación, proporcionalidad, razonabilidad, como ejemplos de la corriente neoconstitucionalista.

A la par del reconocimiento de los derechos, deben existir garantías para su efectivización, es decir mecanismos para lograr su cumplimiento efectivo o su reparación en caso de violación, debiendo el juez asumir su rol garantista, razón por la cual se debe entender a la tutela judicial y el debido proceso como medios para proteger los derechos. Proceso mismo que no debe poner como obstáculo un formalismo excesivo, pues los trámites y procedimientos tienen como función ser cauce del acceso a la tutela judicial efectiva y no deben impedir al justiciable la

satisfacción de sus justas pretensiones (González J., en Eduardo Ferrer Mac-Gregor (Coordinador) (2001), México, pp. 1033-1034), refiere que:

> El carácter instrumental del derecho procesal con relación al derecho sustantivo, se entiende como un medio para obtener un fin, instrumentalidad que se va ampliando y cubre vacíos en donde haya instituciones que defender; en cuyo contexto se ubican las garantías constitucionales como mecanismos de defensa de los derechos fundamentales, lo que impone la necesidad de analizar con óptica procesal los instrumentos de defensa de la Constitución tanto en su parte dogmática como en su parte orgánica.
>
> El ordenamiento jurídico exige que se establezca de manera simultánea el derecho sustantivo y adjetivo; esto es que con el fin de resguardar por medio de las formalidades el contenido esencial del derecho sustancial, teniendo en este sentido los procedimientos un carácter instrumental y garantista.

Al amparo de estas concepciones y recordando el precepto que trae el Código Orgánico de la Función Judicial (20099, que estatuye que "El proceso es un medio para la realización de la justicia", reconoce como el más alto valor del Derecho, cuya realización se encuentra a cargo de la Función Judicial, blindada por los principios de autonomía e independencia, pero sobre todo de una nueva concepción basada en la legitimidad de su origen, puesto que la potestad de administrar justicia emana del pueblo, se ejerce a través de los órganos jurisdiccionales y se concreta por medio de las decisiones judiciales motivadas.

Otro aporte importante del neoconstitucionalismo es el otorgamiento de la potestad jurisdiccional en materia constitucional a las juezas y jueces, quienes deben conocer y resolver en forma eficaz e inmediata de los derechos reconocidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derecho humanos, la declaración de la violación de uno o varios derechos, así como la reparación integral de los daños causados por su violación, según lo dispone el artículo 6 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

Desde otro punto del análisis, los derechos de protección que la constitución consagra en el capítulo octavo, inserta una serie de garantías básicas que los jueces deben velar por su efectivo cumplimiento, para cuyo le dota de plenos

poderes del juez, pero a la vez le impone de la obligación de garantizar el debido proceso como la máxima aspiración de la seguridad jurídica para los justiciables, debiendo el juez prever si el conflicto se resuelve aplicando la ley o en su lugar cabe la interpretación a través de la valoración judicial de los hechos y el derecho; existiendo una interconexión entre la jurisdicción, garantías y los procesos constitucionales, para controlar la supremacía de las normas constitucionales que consagran los derechos fundamentales que merecen una protección procesal.

Queda entonces perfectamente clarificado que la Constitución ecuatoriana de 2008, consagra a la tutela judicial efectiva y al debido proceso como derechos de protección que deben ser aplicados dentro del sistema de justicia.

Ahora corresponde hacer una distinción entre la justicia constitucional para la protección de derechos fundamentales, con la actividad de la justicia ordinaria.

En tal sentido y formando parte de este segundo señalamiento, es decir la justicia ordinaria, en referencia a la justicia tributaria en particular, cabe recordar que su actividad está regida por otros principios, tales como el *principio dispositivo y de contradicción,* de tal forma que el juez está sujeto en cierto modo a limitar su intervención a las pretensiones del actor y excepciones o negativa del demandado.

Pese a lo dicho, es imperioso preguntarse si existe o no una conexión entre el actuar del juez constitucional y el juez ordinario? A mi criterio, sí debe existir una ponderación de las disposiciones constitucionales con la normativa inferiormente jerárquica, especialmente cuando se trata de la seguridad jurídica y el debido proceso. Por ello, en materia tributaria, se evidencia un rompimiento de los principios que gobiernan el debido proceso con las disposiciones del Código Orgánico Tributario y que aún está en lista de espera en el Órgano Legislativo Nacional.

4.4. Las garantías jurisdiccionales y la tutela judicial en los tratados y convenios internacionales

Dentro de la perspectiva del derecho internacional el derecho a la tutela judicial efectiva se encuentra consagrado en diversos tratados aprobados y ratificados por Ecuador. Entre estos tratados encontramos los siguientes:

a) Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Esta declaración aprobada por la Novena Conferencia Internacional Americana, en Bogotá, Colombia en 1948, expresa en su artículo XVIII:

> *"Toda persona puede concurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo, debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por la cual la justicia la ampare contra actos de la autoridad que viole, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente".*

En este artículo se refleja tanto las garantías jurisdiccionales al manifestarse que se puede recurrir a cualquier tribunal, entendiéndose éste como que se recurre ante la autoridad judicial ejerciendo su derecho de acceso a los órganos de administración de justicia que tiene cualquier persona. Principio consagrado en el artículo 425 de la Constitución de la República.

b) Declaración Universal de Derechos Humanos.

Esta declaración adoptada por la resolución 217A (III) de la Asamblea General de las Naciones Unidas del 10 de Diciembre de 1948, establece un sistema de derecho y garantías judiciales entre las que cabe citar:

> *"Artículo 8: Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes que la ampare contra actos que viole sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por la ley. […]*
>
> *Artículo 10: Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, o para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal."*

De los artículos de la Declaración Universal de Derechos Humanos anteriormente citados, se observa la consagración del derecho a recurrir de una decisión y el derecho a ser oída públicamente y con justicia en condiciones de plena igualdad. Tales derechos se encuentran reflejados en el derecho positivo ecuatoriano y en la propia Constitución

c) Convención Americana sobre Derechos Humanos.

El Capítulo II sobre Derechos Civiles y Políticos de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en San José de Costa Rica el 22 de Noviembre de 1969, se integra con una serie de disposiciones de relevante trascendencia en materia de tutela así como de garantías jurisdiccionales, entre las que cabe destacar:

> *"Artículo 8: Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la substanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter."*

En el artículo trascrito se hace referencia a las garantías judiciales de las cuales goza toda persona ante cualquier acusación formulada contra ella; es decir, el derecho al debido proceso.

> *"Artículo 25: Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente convención aun cuando tal violación sea cometido por personas que actúen en ejercicio de funciones oficiales".*

Garantías jurisdiccionales.- Se aprecia en el artículo anterior la referencia a la protección judicial por medio del derecho que tiene toda persona contra actos que

violen sus garantías a ejercer un recurso sencillo, rápido y efectivo ante los tribunales competentes.

d) Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos suscrito en Nueva York el 19 de Diciembre de 1966, establece en su parte II que los Estados se comprometen a garantizar:

> *"Artículo 2: Toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente pacto hayan sido violados, podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales".*

En la norma transcrita se reitera el derecho que tiene toda persona a recurrir de la sentencia cuando se violan sus derechos sin menoscabo de que tal violación sea cometida por funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones.

No cabe duda que estos instrumentos internacionales incorporados por mandato expreso de la Constitución dentro del ordenamiento jurídico nacional, y muchos más, orientan el accionar del Estado, a través del órgano jurisdiccional, a la protección de las garantías jurisdiccionales y la tutela efectiva de dichas garantías.

Aunque el gobierno ecuatoriano haya cuestionado fuertemente el papel de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, no cabe duda de su rol protagónico al momento de condenar a los Estados suscriptores sobre la violación de las garantías de los ciudadanos del continente.

No debo dejar de anunciar que, en los actuales momentos, ya se discute profundamente la teoría de la justica universal, cuya jurisdicción se extenderá a todos los jueces del mundo, en tanto en cuanto se trate de tutelar derechos humanos o investigar la comisión de delitos de lesa humanidad. Ejemplo más reciente es la actuación del juez español Baltazar Garzón en el caso Pinochet.

Organismos Internacionales de Justicia existen muchos, sin embargo, la voluntad política de reconocer su jurisdicción y competencia, aún está en el ámbito particular de cada gobierno. Espero que algún día, no muy lejano, el ser humano entienda que es universal y debe transitar libremente por el planeta tierra pero observando normas de conducta universal que favorezcan su vida en paz y armonía con sus semejantes y la madre naturaleza.

CAPÍTULO V

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1.Conclusiones.

Como corolario de la investigación realizada y en el empeño de exponer en síntesis los resultados obtenidos, a continuación se puntualizan las siguientes:

PRIMERA. Que el legislador ha optado, de forma expresa, en el Código Orgánico Tributario, por exigir que determinados medios de prueba, documentos, informes periciales, en los que se fundamenta la pretensión, se presenten, por las partes, junto con los escritos de demanda y contestación, de manera que, de no aportarse en ese momento procesal, se prevé, en la norma, que pueden ser traídos a las actuaciones con posterioridad, es decir extemporáneamente.

En consecuencia, parecería que a simple vista se faculta subvertir el propio esquema procesal, cuando se faculta suplir la ineficacia probatoria de las partes, activar la facultad oficiosa del juez tributario, únicamente en atención a la concurrencia de ciertas circunstancias objetivas, predeterminadas de antemano y cuya presencia debe ser objeto de control por parte del órgano jurisdiccional.

SEGUNDA: Concomitantemente a lo señalado, se debe remarcar que le corresponde por ley al órgano judicial y sin necesidad de motivación alguna, ordenar, practicar y valorar la prueba en cualquier etapa del proceso, en el afán de esclarecer los hechos sometidos a su conocimiento y resolver de mejor manera el conflicto.

Ese planteamiento, lógicamente, no puede admitirse, de ningún modo, en la medida en que permitir, en cualquier situación sin necesidad de justificar la concurrencia de causa alguna, la producción de pruebas, en un momento posterior, y distinto, al legalmente previsto.

TERCERA: La seguridad jurídica como garantía procesal implica el respeto a las garantías del debido proceso, mas en materia tributaria, el legislador ha considerado adecuado para la presentación de los documentos, pericias dictámenes fundamentales extemporáneamente, cumpliendo con determinados supuestos, en que concurran ciertos motivos habilitantes, que aparezcan como merecedores de amparo y cuya presencia pueda ser objeto de control por vía de recurso.

CUARTA: El juez tributario está facultado no sólo a producir prueba de oficio, sino a valorarla para fundamentar sus fallos. Esta disposición guarda congruencia con la facultad oficiosa, sin embargo debe ser superada por una reforma a dichas disposiciones, pues, en estricto cumplimiento de los principios dispositivo y de contradicción, esa facultad debe estar entregada en forma exclusiva a las partes procesales.

QUINTA: La norma tributaria es contraria al principio de preclusión, mismo que debe ser observado por el juez, en los mismos términos que a los litigantes ya que solo si se cumplieren estos supuestos considero factible que el titular del órgano jurisdiccional pueda facilitar a las partes la presentación de prueba no aportada en el momento procesal oportuno.

Considero que de persistir la norma legal invocada, es decir el art. 262 del Código Tributario, la tramitación de las causas contencioso-tributarias, continuarían perjudicando a las partes procesales, pues se deja a la discrecionalidad del juzgador la posibilidad de actuar prueba de oficio en cualquier estado de la causa, reviviendo el principio inquisitivo que ya fue eliminado en los sistemas procesales de los países de América Latina, principio éste que causó una enorme inseguridad jurídica para los ciudadanos que deben enfrentar un proceso judicial, ya como actores o como demandados.

De mantenerse esta realidad procesal, se incrementarán las acciones extraordinarias de protección, por la vulneración de los derechos constitucionales de los justiciables y muy particularmente por la violación del debido proceso que desemboca en sentencias injustas, fruto de la violación por acción u omisión de los derechos reconocidos en la Constitución.

SEXTA.- En cuanto al derecho constitucional a la tutela judicial efectiva tributaria la peculiar relación jurídica que se establece entre el fisco en calidad de acreedor del impuesto y el contribuyente o responsable en su condición de deudor de aquel merece observarse detenidamente al analizar cualquier instituto jurídico tributario.

Fruto de la vida social moderna, el derecho en general y la función jurisdiccional en particular han experimentado transformaciones dirigidas a brindar una eficaz protección de los derechos individuales, plasmándose de ese modo diferentes instrumentos a nivel internacional que prueban el respeto por la vida humana.

5.2 Recomendaciones

En base a lo expuesto en este trabajo investigativo, formulo las siguientes recomendaciones:

PRIMERA.- El juez debe afrontar con total responsabilidad su delicado papel, asumiendo que además de desempeñar un rol *técnico jurídico* también ejerce el de *catalizador social*, para lo cual debe proyectar a cabalidad todas las *connotaciones* que involucran el caso puesto a su conocimiento y resolución, adecuando sus fallos al mérito procesal y a los diferentes factores de la realidad.

SEGUNDA.- El rol del juez debe estar orientado a tomar sus decisiones con plena *convicción,* totalmente *convencido* de las razones por las que adoptó la decisión, que su actuación no deje duda en las partes procesales de obrar con *independencia e imparcialidad* que es lo que exige la sociedad en su conjunto.

TERCERA.- Que la solución a los problemas planteados sobre la vulneración del derecho a una tutela judicial efectiva, solamente se puede conseguir con una reforma al Código Orgánico Tributario, adaptando y adoptando una normativa que brinde seguridad jurídica a los justiciables.

CUARTA.- Crear una cultura procesal tributaria desde el máximo órgano jurisdiccional, es decir la Corte Nacional de Justicia que, a través de sus resoluciones corrija la aplicación de normas evidentemente inconstitucionales.

QUINTA.- Activar las acciones constitucionales extraordinarias de protección, a fin de que la Corte Constitucional, genere jurisprudencia que corrija la abusiva facultad oficiosa del juez tributario.

SEXTA.- Exhortar a la Función Legislativa, apruebe una reforma integral al Código Orgánico Tributario, codificando la extensa legislación dispersa en otras leyes, a fin de facilitar su conocimiento y aplicación.

BIBLIOGRAFIA:

ANDRADE, M. (2002). *El acto administrativo en materia tributaria.* Universidad Andina Simón Bolívar Sede Quito.

ANDRADE, S. (2009). *Neoconstitucionalismo y Sociedad. Serie "La Transformación de la Justicia*, Quito.

ÁVILA, R. (2008). *Neoconstitucionalismo y Sociedad.* Quito: Serie Justicia y Derechos Humanos, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.

ÁVILA, R. (2009). *Ecuador: Estado Constitucional de Derechos y Justicia.* Quito: Serie Justicia y Derechos Humanos, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.

BUSTAMANTE, C. (2011). *Nueva Justicia Constitucional, Neoconstitucionalismo, derechos y garantías.* Quito: Editorial Jurídica del Ecuador.

CALAMANDREI, P. *Instituciones de Derecho Procesal Civil.*

DE SANTO, V. (1992) *La Prueba Judicial. Teoría y Práctica.* Buenos Aires: Editorial Universidad S.R.L.

ECHANDÍA, H. (1985). *Compendio de Derecho Procesal*. Bogotá: Editorial ABC.

FERRER, E. *Acción de Tutela y Derecho Procesal Constitucional.* Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.

FONROUGE, G. (1984). *Derecho Financiero.* Buenos Aires: Ediciones Depalma.

FONROUGE, G. (1989). *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires: Editorial Desalma.

GARCÉS, R. (2007) *Reseña Histórica*. Quito: documento inédito.

GARCÍA, V. (1984). *Boletín del Tribunal Fiscal Nº 31*, Quito.

GONZÁLEZ, E. (2001), *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis S. A.

GONZÁLEZ J., en Eduardo Ferrer Mac-Gregor (Coordinador) (2001). México.

GOZAINI, O. (2005). *Derecho Procesal Constitucional*, Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores

HERRERA, L. (2004). *Tutoría de la Investigación Científica.* Ambato: Gráficas Corona.

PICÓ Y JUNOY, J. (2006). *Aspectos prácticos de la prueba civil.* Barcelona: J.M. Bosch Editor.

PONCE, A. (1988). *Derecho Procesal.* Quito: Editorial PUCE.

PRIETO, L. (2003). *Neoconstitucionalismo.* Madrid: Editorial Trotta S.A.

Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (1956). Montevideo.

RIOFRÍO, E. *El Contencioso Tributario*, obra inédita.

SARANGO, H. (2013). *El debido proceso y el principio de motivación de las resoluciones judiciales.* Quito: Editorial Ecuador.

Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (1958). México.

TROYA, J. (1999). *El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano*. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria. 1999.

TROYA, J. (2002). *El Contencioso Tributario en el Ecuador.* Quito: Corporación Editora Nacional.

VERDESOTO, L. (1967). *Investigación científica en el área jurídica.* Quito: Editorial Universitaria.

VÉSCOVI, E. (1999). *Teoría General del Proceso*, Bogotá: Editorial TEMIS S.A.

Villegas, H. (1984) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* Buenos Aires: Ediciones Depalma.

YEPEZ, A. *La investigación científica en Derecho.* Quito: PUDELECO Editores.

LEYES

Constitución de la República del Ecuador. (2008)

Código Orgánico Tributario. Actualizado al 10 de febrero del 2014.

Código Orgánico de la Función Judicial. Actualizado al 18 de marzo del 2014.

Convención Americana de Derechos Humanos.

WEB

http://www.gnestudiotributario.es./docs/50_SEMANA.pdf.

http://es.scribd.com/doc/53093856/13/PRINCIPIO-DE-PRECLUSION-DE-LA-PRUEBA

http://iusquaerens10.wordpress.com/2010/05/29/prescripcion-preclusion-y-caducidad/

http://hdl.handle.net/10644/2861