

Trabajo final de máster

Máster en Razonamiento Probatorio

Título: Estándar de prueba en controversias por omisión tributaria: una mirada a la legislación y jurisprudencia ecuatoriana

Alumna/o: Miguel Ángel Zumba Barbosa

Tutor/a: Dr. Jordi Ferrer Beltrán

Convocatoria: abril de 2024

Estándar de prueba en controversias por omisión tributaria: una mirada a la legislación y jurisprudencia ecuatoriana

Sumario: **I.** Resumen. **II.** Abstract. **III.** Supuestos iniciales. **IV.** Introducción. **1.** ¿Concepción subjetivista o racionalista de la prueba? **2.** La omisión tributaria. **3.** Estándar de prueba en controversias judiciales de omisión tributaria. **3.1.** Facultad determinadora: un poder de descubrimiento y corrección. **3.2.** Naturaleza del juicio contencioso-tributario: instrumento de garantía de derechos. **3.3.** Impugnación de una decisión emanada de la jurisdicción tributaria: problemas de diseño legislativo y falta de un estándar probatorio. **3.4.** Incidencia penal de una decisión adversa al contribuyente en la jurisdicción contencioso-tributaria. **4.** ¿Cómo adoptar el estándar? **5.** ¿Cómo debería aplicarse el Edp? **5.1.** Hipótesis de la autoridad tributaria **5.2.** Hipótesis del contribuyente **5.3.** Conclusión **6.** Bibliografía.

I. Resumen

En Ecuador, ningún litigio tributario se rige por un estándar de prueba. Mi planteamiento es que, para que una hipótesis de omisión sea confirmada en juicio, deberán cumplirse las dos condiciones que exige el estándar 3 de FERRER BELTRÁN, es decir: (i) la hipótesis debe ser capaz de explicar los datos disponibles y predecir nuevos, con las pruebas que soporten esas predicciones; y, (ii) se debe refutar la hipótesis alternativa, si es plausible y compatible con la ausencia de responsabilidad del contribuyente, siempre que esté respaldada por pruebas que aporten algún grado de confirmación. De no superarse ambas condiciones, deberá confirmarse la ausencia de responsabilidad del sujeto tributario. **Palabras clave:** omisión, estándar de prueba elevado, contencioso-tributario.

II. Abstract

In Ecuador, no tax litigation is governed by a standard of proof. My approach is that, for a hypothesis of omission to be confirmed at court, the two conditions required by FERRER BELTRÁN standard 3 must be met, i.e.: (i) the hypothesis must be able to explain the available data and predict new ones, with the evidence supporting those predictions; and, (ii) the alternative hypothesis must be rebutted, if it is plausible and compatible with the absence of taxpayer liability, as long as it is supported by evidence that provides some degree of confirmation. If both conditions are not met, the absence of liability of the taxpayer must be confirmed. **Key words:** omission, high standard of proof, tax litigation.

III. Supuestos iniciales

Para el desarrollo de este documento, asumiré determinadas tesis sobre las que no profundizaré pues no compete a esta investigación hacerlo. Sin embargo, estas bases conceptuales aplicadas a las controversias tributarias por omisión sustentan el desarrollo de mis conclusiones. Estos supuestos iniciales son tres: (i) la aceptación de la concepción racionalista de la prueba (con todas sus consecuencias relevantes); (ii) su prevalencia por sobre la concepción subjetivista o persuasiva; y, (iii) la necesidad de contar con estándares de prueba para garantizar el derecho constitucional al debido proceso.

IV. Introducción

El Código Orgánico General de Procesos (en adelante, “COGEP”) consagra como una máxima del sistema judicial en materias no penales, a la concepción subjetivista de la prueba, por lo que la construcción y aplicación de estándares para dar por probada una hipótesis de los hechos es nula. Apelar a la íntima convicción de juzgador, como ordena la legislación procesal vigente y como ha sido ya una auténtica tradición en Ecuador, impide que se pueda controlar la racionalidad de la decisión.

Las actividades de los particulares representan de forma creciente y acelerada un desafío para los entes fiscales, quienes se encuentran, cada vez más, frente a hechos y circunstancias económicamente relevantes que pueden dar lugar al nacimiento de tributos, lo cual deviene en que las disputas entre autoridades y sujetos tributarios sean de la más

variada y diversa índole¹. En el marco de este amplio espectro de conflictividad, me intereso particularmente por los litigios en donde se persigue la demostración de una omisión tributaria.

Por tal razón, este estudio sugiere la aplicación de un estándar probatorio para esta especie de disputas, considerando la forma en que se fijan los hechos desde el procedimiento de determinación, los bienes jurídicos e intereses que pugnan en esta relación conflictual, la naturaleza de la jurisdicción contencioso-tributaria, la posibilidad de impugnar la decisión que ponga fin al litigio y las posibles incidencias penales que sobrevengan como resultado de esta decisión. Todo esto en el marco normativo que brinda el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Mi objetivo es que esta investigación sea un primer paso hacia más y mejores discusiones sobre cómo se está juzgando y bajo qué parámetros se están tomando decisiones en la justicia tributaria. Creo que esta aproximación solo debe ser una referencia para trabajar en estándares que se ajusten a un buen número de disputas en función de sus connotaciones propias.

1. ¿Concepción subjetivista o racionalista de la prueba?

El Código Tributario (en adelante, “CT”) en su versión anterior a la norma hoy vigente, reconocía la concepción subjetivista de la prueba en materia contencioso-tributaria, pues vinculaba el concepto de *verdad* con el *criterio judicial*. Según el ya derogado artículo 270, «a falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad». A renglón seguido, señalaba que las pruebas servirán para que los tribunales formulen presunciones, «siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros».

El Código de Procedimiento Civil (en adelante, “CPC”), que estuvo vigente hasta el 2016, regulaba a la jurisdicción fiscal en todo lo que no estuviese expresamente normado

¹ Al respecto, REYES VAREA y PÁEZ VALLEJO (2016: 110) opinan: «Litigation in tax and customs matters has been gradually increasing, with the main defendant in this area being the Internal Revenue Service (SRI), the institution responsible for collection of the principal taxes such as income tax and value added tax. This institution has modified the tax culture in Ecuador by turning tax collection into the main income for the state. In 1998 a deep restructuring process of the aforementioned tax authority in Ecuador was initiated, as well as modernization of auditing and tax control systems, which resulted in an increase in tax assessment acts and, accordingly, an increase in lawsuits brought by taxpayers against these acts».

en el Código Tributario, y también contenía referencias a la concepción subjetivista de la prueba en varias de sus disposiciones. Por ejemplo, al referirse a la prueba testimonial, prescribía que el juez podía fundar su decisión en el testimonio de una persona aparentemente no idónea, «cuando tenga el convencimiento de que el testigo ha declarado la verdad». En la misma línea, establecía «en todo caso, en que el juez llegue al convencimiento de que se trata de una declaración falsa, suspenderá la diligencia, sin perjuicio de ordenar el enjuiciamiento penal correspondiente».

Cuestión similar se advertía al referirse a la prueba pericial, pues el artículo 283 indicaba que «no es obligación del juez atenerse, contra su convicción, al juicio de los peritos». Claramente la noción de *convencimiento* y *convicción interna* estaba presente en la legislación y guiaba la noción de prueba en Ecuador.

Con la entrada en vigor del COGEP, en el año 2016, la legislación ecuatoriana ratificó la tradición del pasado y consagró una serie de normas que acogieron a la ya arraigada concepción subjetivista de la prueba.

Según este código procesal, la finalidad de la prueba es «llevar a la o al juzgador al convencimiento de los hechos y circunstancias controvertidos» (Art. 158). En el mismo sentido, el legislador, al regular las mal llamadas presunciones judiciales, estableció que aquellas adquieren relevancia cuando «conducen unívocamente a la o al juzgador al convencimiento de los hechos y circunstancias expuestos por las partes con respecto a los puntos controvertidos». (Art. 172)

A su vez, la misma legislación procesal señala que los juzgadores no tienen la obligación de emitir un pronunciamiento expreso relativo a la valoración de todos los medios probatorios practicados en juicio, sino sólo respecto de aquellos «que le hayan servido para justificar su decisión» (COGEP: Art. 164).

Como no podía ser de otro modo, la doctrina procesal y la jurisprudencia tributaria han sido construidas en función de la íntima convicción del juzgador. Al referirse al rol de la prueba en la jurisdicción contencioso-tributaria, LASCANO BÁEZ (2017: 200) indicó que su objetivo «no es otro que permitirle al tribunal resolver la controversia **con arreglo a lo que éste, como cuerpo colegiado, considera que es verdad**» (énfasis añadido).

Los Tribunales Distritales de lo Contencioso-Tributario (en adelante, “**TDCT**”) y la Sala Especializada de lo Contencioso-Tributario de la Corte Nacional de Justicia (en adelante, “**Sala Tributaria de la CNJ**”, “**la Sala**” y/o “**Sala Tributaria**” indistintamente), también tienen una posición notoriamente marcada en favor de la concepción subjetivista de la prueba.

A modo de referencia, el TDCT con sede en Quito, en el marco de un proceso en el que se discutía una impugnación por un ajuste de precios de transferencia, afirmó que la finalidad de la prueba pericial es la de «permitir el convencimiento del juzgador de los hechos respecto de los cuales debe aplicar la respectiva norma jurídica» (STDCT, juicio 17510-2023-00028, 23 de noviembre de 2023).

El mismo tribunal, en otro proceso en el que se discutía la esencia económica de unas transacciones, señaló que la prueba «está ligada al interés que tiene cada parte de acreditar sus afirmaciones y lograr el convencimiento del juzgador, de ahí que la prueba sin constituir una obligación de las partes, es una carga para quien pretende sustentar sus afirmaciones (...)» (STDCT, juicio 17510-2022-00259, 13 de diciembre de 2023).

De la misma manera, la Sala Tributaria de la CNJ ha sostenido que los juzgadores de instancia sólo deben valorar las pruebas que «les llevaron a una convicción (...)». Esto implica que los jueces solamente deben «expresar en su resolución, la valoración de “todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión” y no establece que el juzgador deba pronunciarse sobre todas y cada una de las pruebas que obran en el proceso» (SCNJ juicio 17510-2019-00389, dictada el 6 de octubre de 2022)².

El breve diagnóstico que hago de la legislación y jurisprudencia tributaria ecuatoriana da cuenta de dos elementos: (i) la íntima convicción judicial forma parte inseparable de la tradición jurídica nacional, por lo que resulta imposible controlar la racionalidad de las decisiones adoptadas sobre los hechos y las pruebas; y, (ii) aquello hace necesario pensar en el abandono definitivo de esta noción sobre la prueba, para acoger su concepción racionalista y así, construir estándares probatorios en controversias fiscales.

Sabiendo que la decisión sobre qué estándar fijar es eminentemente política, debemos respondernos: ¿Qué estamos dispuestos a tolerar? ¿Debemos aplicar un estándar

² En el mismo sentido, *vid.*: SCNJ dictada en el juicio 09501-2019-00250, de 25 de mayo de 2022.

probatorio altamente exigente para evitar que aquellos contribuyentes que han satisfecho sus obligaciones tributarias oportunamente sean obligados a aportar en sobremedida al gasto público? O, por otro lado, ¿debemos pensar en aplicar un estándar menos exigente que permita condenar a más evasores? Debo advertir que la respuesta no es pacífica.

En este trabajo, mi planteamiento se centra en examinar qué estándares de prueba podrían ser aplicables a juicios tributarios donde se discuta la ocurrencia de una omisión en la declaración y pago de un tributo. Sostengo que, en esta especie de litigio, resulta necesario utilizar un estándar de prueba bastante exigente³, todo lo cual se sigue de un esquema progresivo que se mantiene desde la fase administrativa y contenciosa y se eleva en la justicia penal.

2. La omisión tributaria

¿Qué debe entenderse por omisión en el derecho tributario? Esta es la interrogante fundamental que ha suscitado amplio debate en la jurisprudencia ecuatoriana. ¿Cualquier disparidad entre lo declarado y lo determinado por la autoridad es, automáticamente, una omisión? ¿Las discrepancias sobre el contenido de un registro contable pueden catalogarse como omisión? ¿Qué supuestos se enmarcan en este gran paraguas conceptual? Ofreceré puntos de vista que aclaren este asunto.

El Diccionario panhispánico del español jurídico define a la omisión como la «conducta que consiste en la abstención de una actuación que constituye un deber legal». NARVÁEZ MORA (2010: 210) describe a la omisión como la falta de intervención de un sujeto, destacando su relevancia en el ámbito legal en contraste con la comisión. Esta perspectiva conduce a la conclusión de que, desde un punto de vista legal, la omisión equivale a la abstención de realizar una acción, pero con implicaciones jurídicas significativas.

Al respecto, BARCENA ZUBIETA (2012: 200 ss.) enseña que la omisión adquiere relevancia jurídica cuando un individuo deja de realizar una acción después de haber generado una expectativa, incluso sin necesariamente infringir una obligación legal.

³ Por supuesto, esto de ningún modo implica que no considere que son necesarios estándares de prueba para el resto de las disputas en materia tributaria.

Además, según el autor, la omisión adquiere trascendencia cuando, en el contexto de una actividad específica, no se cumplen medidas de seguridad propias de esa actividad, cuando el sujeto omite lo esperado o realiza algo diferente, o cuando lo hace a un nivel inferior al exigido por el derecho.

TUZET (2013: 1) abona en esta discusión y señala que, para el campo jurídico, una abstención sólo puede identificarse en presencia de una norma que imponga una conducta específica⁴, por lo tanto, el dejar de hacer algo, por sí solo, no tiene trascendencia jurídica, pero la adquiere cuando el sistema de normas vigente demanda una acción que ha sido desatendida.

El derecho tributario consagra una serie de deberes formales y sustanciales sobre los contribuyentes, que requieren de ellos la ejecución positiva de un sinnúmero de acciones, de modo que, desde un punto de vista bastante genérico, dejar de hacerlas sería evidencia de una omisión. La doctrina parece entenderlo así, pues el ilícito tributario, concebido en un sentido amplio, es definido como «la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley» (RÍOS GRANADOS, 2005: 293).

Los deberes formales reclaman el cumplimiento de determinadas prestaciones que, sin estar vinculadas con el pago de un tributo, son jurídicamente trascendentes porque facilitan el control y supervisión de actividades económicas relevantes. Por ejemplo, es un deber formal solicitar a las autoridades tributarias las autorizaciones listadas en la ley, inscribirse en los registros pertinentes o presentar declaraciones de modo meramente informativo⁵.

Los segundos, por su parte, imponen sobre los sujetos pasivos la obligación de comunicar que ha tenido lugar el hecho imponible de un tributo, cuantificar la riqueza involucrada en ese acto y satisfacer la prestación pecuniaria que resulte de su determinación y liquidación⁶. El objetivo que persigue la ley es que, si en la realidad ha

⁴ En sus palabras: «Here we shall concentrate on the hypothesis that omissions are negative actions. The main reason for preferring this hypothesis is that omissions have a normative condition: there is no omission without a norm prescribing a certain action».

⁵ *Vid.*, artículo 96 del CT.

⁶ *Vid.*, artículos 16,18, 19 y 24 del CT.

tenido lugar el hipotético normativo que habilite el nacimiento de la obligación tributaria, este sea oportunamente informado y cuantificado⁷.

Aunque la vulneración de estas dos obligaciones puede entenderse como un ilícito tributario, sólo el incumplimiento de las obligaciones sustanciales tiene la aptitud de activar la facultad determinadora de las autoridades tributarias, pues la transgresión de deberes formales tiene como consecuencia la aplicación de un gravamen punitivo, en ejercicio de la facultad sancionadora. En acatamiento de esta prerrogativa, las distintas autoridades pueden aplicar sanciones pecuniarias, disponer la clausura de un establecimiento o la prohibición de emitir comprobantes de venta, entre varias otras.

Por ello, la *omisión tributaria* detectada en ejercicio de la facultad determinadora tiene lugar cuando se verifica el incumplimiento de obligaciones materiales, cuando se ha dejado de pagar un tributo debido. El supuesto al que me refiero en este trabajo es justamente este y mi análisis se enfoca en todos los aspectos que rodean su configuración.

La Sala Tributaria de la CNJ, a través de una serie de fallos, ha establecido los elementos constitutivos de la omisión en la declaración y pago de un tributo. En esencia, son dos: (i) la falta de reconocimiento de una operación que da nacimiento a una obligación tributaria; y, (ii) la voluntad de irrogar un perjuicio al fisco. Este segundo ha suscitado amplio debate.

Respecto al primero, la Sala Tributaria ha argumentado que la simple diferencia numérica entre el valor declarado y el monto glosado⁸ por la autoridad fiscal no constituye una omisión. En otras palabras, si un contribuyente aduce que un casillero de su declaración es cero, mientras que la autoridad sostiene lo contrario, aquello no implica, al menos a primera vista, una omisión.

⁷ Al respecto de la distinción entre deberes formales y materiales, REZZOAGLI (2009: 1-2) indica que por deberes formales se debe entender a «aquellas obligaciones jurídicas impuestas a los contribuyentes, responsables e incluso terceros para que desarrollen un accionar propio que le permita a la Administración Tributaria acceder al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos (...)» mientras que, por deberes materiales, «estamos haciendo referencia al pago del impuesto en forma debida».

⁸ «En el contexto del derecho tributario, la "glosa" se refiere al análisis detallado y crítico de una liquidación tributaria o declaración fiscal realizada por la autoridad fiscalizadora. Este proceso implica revisar minuciosamente los cálculos, las deducciones y los elementos utilizados para determinar la obligación tributaria de un contribuyente. La glosa tiene como objetivo identificar posibles errores, omisiones o discrepancias en la liquidación inicial, permitiendo a la autoridad fiscal corregir y ajustar la deuda tributaria correspondiente». (SCNJ, juicio 17510-2019-00311, de 2 de junio de 2023).

Al examinar procesos vinculados con el impuesto a la renta, la Sala ha dicho que hay omisión cuando el contribuyente, habiendo percibido ingresos gravados, deja de consignarlos, disminuyendo así la base imponible sobre la que se calcula su impuesto. Partiendo de esta consideración, podríamos decir que se verifica esta conducta abstencionista cuando el sujeto pasivo no consigna información que demuestra la ocurrencia del hecho imponible. Así, el criterio de la Sala Tributaria de la CNJ es que:

El lineamiento jurisprudencial antes referido advierte que, para que se considere que el plazo de caducidad de la facultad determinadora, sea de 6 y no de 3 años, debe demostrarse por parte de la autoridad de control, que el contribuyente **efectivamente ha ocultado un rubro que encaje en un tipo de renta o ingreso (partiendo del concepto de renta ingresos señalado en el Art. 2 de la LRTI) ya que no basta la simple diferencia numérica entre lo que pueda glosar la administración controladora y aquel valor declarado por el contribuyente**, pues de ser ese el caso, todas las determinaciones serían de 6 y no de 3 años y no se requeriría hacer diferencia alguna. (SCNJ, juicios 09501-2018-00126 de 20 de septiembre de 2021; 09501-2018-00175 de 20 de mayo de 2021; 09501-2018-00057 de 31 de mayo de 2021, 09501-2017-00791 de 21 de junio de 2021; 09501-2018-00281 de 30 de junio de 2021, 09501-2017-00736 de 22 de julio de 2021) (énfasis añadido)

Para ilustrar esta consigna, expondré un par de ejemplos extraídos de sentencias relativas al impuesto al valor agregado (“**IVA**”), el impuesto a la salida de divisas (“**ISD**”) y el impuesto a la renta (“**IR**”), en donde se rechazó la existencia de omisión, aun cuando existía una apariencia de su ocurrencia.

El Servicio de Rentas Internas⁹ (en adelante, “**SRI**”) acusó a un contribuyente del sector de telecomunicaciones, de omitir la declaración y pago del IVA en las transferencias de equipos celulares en favor de sus clientes. Según decía la administración, la compañía solo declaró el IVA causado en la prestación del servicio de telefonía móvil, pues las facturas emitidas no segregaban el valor del bien y del servicio, lo que hacía imposible conocer si efectivamente se gravó con IVA las transferencias de bienes. El contribuyente adujo que su proceso de facturación estaba amparado en una norma reglamentaria que permitía, al prestar servicios y transferir bienes, facturarlos sin segregar el valor unitario por cada rubro.

⁹ Entidad encargada de administrar y recaudar los impuestos nacionales internos en Ecuador.

La Sala Tributaria acogió la tesis de la compañía y dijo que no se verificó ninguna omisión porque las diferencias entre lo declarado y lo glosado tuvieron como origen el alcance, interpretación y aplicación de una norma jurídica (la norma reglamentaria invocada por el sujeto pasivo), de tal suerte que una discrepancia de criterios no puede asemejarse a una omisión¹⁰.

En otro proceso relativo al ISD, el SRI afirmaba que las operaciones de compensación de saldos entre las compañías aseguradoras nacionales con sus reaseguradoras del exterior, daba lugar al hecho generador del impuesto, porque, en esencia, ocurría una transferencia de divisas hacia el exterior. Las compañías se oponían a este razonamiento porque en las compensaciones nunca se trasladaron divisas desde el Ecuador hacia el extranjero, en consecuencia, nunca tuvo lugar el hecho generador del ISD.

La Sala Tributaria aceptó el planteamiento de las compañías aseguradoras y dijo que el hecho imponible del tributo nunca tuvo lugar. Con este criterio, declaró que las diferencias detectadas en la auditoría fiscal se basaron en la interpretación de una norma jurídica y, por ello, nunca se verificó un supuesto de omisión¹¹.

Finalmente, en un proceso relativo al IR, las diferencias entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la autoridad tributaria recaían en el contenido del casillero de gastos no deducibles.

La legislación ecuatoriana prescribe que un gasto no deducible incrementa la utilidad tributaria del IR y, en consecuencia, aumenta la riqueza involucrada en la liquidación del impuesto. En la especie, el contribuyente había registrado un gasto no deducible menor del que exigía el SRI y, por ello, se afirmaba que la base imponible del impuesto se redujo, ocasionando un pago menor al realmente debido. La Sala señaló que, puesto que la diferencia se ocasionó en ese casillero, aunque el efecto del registro cuestionado sea la

¹⁰ «6.3.6. La Sala, analizado el tema en controversia y en consonancia con el alcance del artículo 145 del RALRTI, norma reglamentaria que permite la facturación conjunta de equipo y servicio, se trata de la misma clase de servicio, es decir la misma actividad económica, por lo que, en concordancia con la línea jurisprudencial de la Sala, se trata de una diferencia de rubros que no justifica para considerar la existencia de ocultamiento de rubros alegada por la Administración Tributaria (...)» (SCNJ, juicio 17510-2020-00285, de 14 de noviembre de 2023).

¹¹ «9.3.10. Esta Sala de Casación, ha reconocido que en la extinción de obligaciones por compensación no se configura el hecho generador del ISD, tampoco la existencia de una base imponible, de ahí que, el Tribunal de instancia no ha incurrido en un yerro interpretativo del art. 156 de la LRETE (...)» (SCNJ, juicio 17510-2018-00370, de 7 de octubre de 2022). *Vid:* «(...) la compensaciones efectuadas por Liberty entre cuentas por pagar y cuentas por cobrar con sus reaseguradores del exterior, no están previstas como hecho generador del ISD (...) no se puede hablar de ocultamiento u omisión de declaración de un determinado rubro, cuando los determinado (compensaciones), no son operaciones gravadas con ISD, lo que confirma que el ejercicio de la facultad determinadora por ISD en contra de Liberty, es ilegítimo» (STDCT, juicio 17510-2022-00207, de 29 de noviembre de 2023).

disminución de la base imponible, no podía hablarse de una omisión en sentido estricto, pues no se dejó de registrar ingresos gravados (el objeto mismo del impuesto)¹².

A la luz de estos criterios, que solo son una muestra del gran desarrollo jurisprudencial sobre la materia, es plausible aducir que, uno de los requisitos para que se configure una omisión tributaria, requiere que, habiendo ocurrido el hecho generador del tributo, el contribuyente decida no reconocerlo en su declaración impositiva. Esta consigna automáticamente excluye del paraguas de la omisión a la discrepancia de criterios sobre normas tributarias, contables o de cualquier índole. Así, la prueba para acreditar la omisión estará circunscrita a demostrar que ha tenido lugar el hecho de incidencia tributaria y que, habiéndose verificado, no se declaró por el sujeto pasivo.

Ahora bien, la Sala Tributaria de la CNJ también ha reconocido que el criterio anterior requiere complementarse con un insumo adicional: el ánimo deliberado de disminuir o anular la base imponible sobre la que se causa y paga el tributo. Este elemento *volitivo* sería indispensable en este tipo de controversias, pues es perfectamente plausible que un contribuyente cometa errores en su declaración sin que ello implique la pretensión de irrogar un perjuicio al fisco. La Sala razonó en el siguiente sentido:

Para esta Sala la apreciación de los elementos y circunstancias que rodean **la no inclusión de determinados ingresos en la declaración del contribuyente, no necesariamente puede significar ocultamiento pues podría provenir de errores, omisiones, olvidos de buena fe que no evidencien un ánimo deliberado de disminuir los ingresos y por ende la base imponible y el tributo**. Elementos como la cuantía, el origen, la oportunidad de la percepción, pueden ser indicios de la existencia del ánimo deliberado de perjudicar al fisco y por ende no pueden ser considerados como ocultamiento. (SCNJ, juicios 09501-2017-00365 de 29 de junio de 2018; 17510-2017-00427 de 06 de mayo de 2019; 17510-2017--00528 de 11 de junio de 2016 y resolución 15-2009 de 18 de febrero de 2009) (énfasis añadido)

Vale la pena detenernos por un momento en este asunto. Si aceptamos que el ánimo de perjudicar al fisco sea constitutivo de la omisión y, en consecuencia, un tema de prueba en un juicio contencioso-tributario, estaríamos discutiendo un auténtico supuesto de

¹² «(iv) que la diferencia detectada en el acto administrativo impugnado, no proviene de la ocultación de ingresos, sino por gastos no deducibles con afectación a la conciliación tributaria del impuesto a la renta correspondiente al año 2015, esto es, por incumplimiento de la normativa tributaria más no por ocultación de un rubro. 9.3.5. La Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, mediante resolución ha señalado que “(...) una declaración se considera incompleta únicamente cuando existe ocultación de un rubro, y no cuando se evidencian omisiones o inexactitudes de rubros (...)». (SCNJ, juicio 17510-2019-00297, de 20 de mayo de 2022)

defraudación tributaria, propio de la jurisdicción penal¹³. En mi opinión, creo que resulta más adecuado no incluir este elemento volitivo dentro del juicio contencioso-tributario, porque otra jurisdicción será la encargada de debatir en extenso al respecto.

En un criterio reciente de la Sala Tributaria de la CNJ, los miembros del tribunal, alejándose de los fallos que reconocen al elemento volitivo como un pilar de la omisión, han argumentado que no se requiere una comprobación del ánimo de irrogar un perjuicio al fisco, por lo que, para validar la ocurrencia de la omisión, basta con acreditar el ocultamiento de la operación que da nacimiento al hecho imponible:

6.3.7. Respecto a la falta de aplicación de los artículos 722 y 1475 del Código Civil, la Sala señala que al tenor del contenido literal de la norma, 94.2 del Código Tributario, los elementos que regulan tales disposiciones del Código Civil son ajenas a la aplicación de la caducidad, pues **la norma no condiciona a la intencionalidad expresa o manifiesta de perjudicar a la administración, pues será suficiente con demostrar la existencia del hecho del ocultamiento o la declaración parcial para la aplicación de este plazo de caducidad.** (SCNJ, juicio 17510-2020-00285, de 14 de noviembre de 2023) (énfasis añadido)

En definitiva, cuando me refiera a «omisión tributaria», haré alusión a un supuesto en el que se verifica la disminución o anulación de la base imponible del tributo debido a la falta de reconocimiento de una operación que constituye un hecho impositivamente relevante. Sobre esta base, indicaré qué estándar de prueba considero aplicable a esta clase de procesos y las razones que justifican mi decisión.

3. Estándar de prueba en controversias judiciales de omisión tributaria

Tradicionalmente, la doctrina jurídica ha concebido la existencia de 3 estándares de prueba. En el ámbito penal, se usa el estándar denominado «más allá de toda duda razonable», que resulta mucho más exigente que los estándares de «preponderancia de la prueba» o «prueba clara y convincente», que aparecen frecuentemente en la jurisprudencia emanada de la jurisdicción civil. Sin embargo, estos estándares presentan

¹³ Doctrinariamente, los elementos constitutivos de la defraudación son: «a) engaño o aprovechamiento de errores; b) omisión de pagar un tributo de manera total o parcial; c) consecución de un beneficio indebido; d) nexo de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo u obtención del beneficio indebido». (RÍOS GRANADOS, 2005: 332)

un problema fundamental: sus formulaciones son extremadamente vagas, con lo cual, dejan indeterminados sus criterios de aplicación.

FERRER BELTRÁN construyó 7 estándares probatorios que, en lugar de sustituir los 3 referidos, concretan los lineamientos que pudieran ser perfectamente aplicables a cada uno de ellos. Por tanto, sus propuestas de estándar, a razón de las exigencias probatorias, podrían entenderse como «más allá de toda duda razonable», y buena parte del resto como «preponderancia de la prueba» o «prueba clara y convincente». Debo precisar, al igual que lo hace el autor, que estos estándares no son inmodificables, solo son una guía e ilustración de estándares metodológicamente bien formulados que pueden servir para la creación de otros.

Dicho esto, desde mi punto de vista, el estándar aplicable a un juicio contencioso-tributario donde se discute un supuesto de omisión es el que el autor explica bajo el número tres. Así, para que se tenga por probada una hipótesis sobre los hechos, será necesario una conjunción de las siguientes condiciones:

- a) La hipótesis debe ser capaz de explicar los datos disponibles, integrándolos de forma coherente, y las predicciones de nuevos datos que la hipótesis permita formular deben haber resultado confirmadas y aportadas como pruebas al proceso.
- b) Debe haberse refutado la hipótesis alternativa formulada por la defensa de la parte contraria, si es plausible, explicativa de los mismos datos y compatible con la inocencia del acusado/demandado o más beneficiosa para él, siempre que se haya aportado alguna prueba que le otorgue algún grado de confirmación. (Ferrer, 2021: 209).

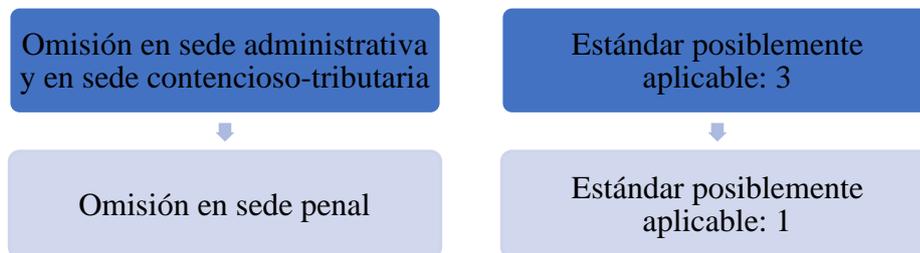
Aplicando el estándar al caso que planteo, este debería leerse del siguiente modo:

- a) La hipótesis de la ocurrencia de una omisión tributaria debe ser capaz de explicar los datos disponibles, integrándose de forma coherente, y las predicciones de nuevos datos que la hipótesis permita formular deben haber resultado confirmadas y aportadas como pruebas al proceso.
- b) Debe haberse refutado la hipótesis alternativa formulada por la defensa, es decir, la hipótesis de que la declaración presentada por el sujeto pasivo -de haberla- registró y cuantificó total y adecuadamente el hecho imponible, si es plausible, explicativa de los mismos datos y compatible con la ausencia de

responsabilidad del contribuyente, o más beneficiosa para él, siempre que se haya aportado alguna prueba que le otorgue algún grado de confirmación.

Creo que es necesario formular ciertas puntualizaciones antes de repasar las razones que me permiten arribar a esta conclusión.

La primera, el estándar sugerido debe entenderse, necesariamente, para la determinación de los hechos en la decisión final. Acepto y comparto la idea de que podrían aplicarse otros estándares menos exigentes para las distintas fases procesales. Segundo, este planteamiento sugiere que, para la fase administrativa y contenciosa se aplique el mismo estándar y, para un eventual litigio penal, aquel se incremente en función del siguiente esquema:



Para el análisis que propongo, resulta interesante examinar que elementos o factores se han considerado para decantarse por un estándar de prueba en procedimientos administrativos, pues el estándar que se aplicaría a un juicio por omisión tributaria sería el mismo que debería emplearse en la fase administrativa de impugnación ante la misma administración tributaria.

Aunque la mayoría de las discusiones doctrinarias sobre estándares de prueba en procedimientos administrativos se han centrado principalmente en materia de sanciones, es esencial reconocer que hay diferencias significativas con la facultad de determinación del fisco, de donde se origina y detecta el supuesto de omisión¹⁴. No obstante, esto no impide analizar las consideraciones utilizadas por quienes ya han abordado este tema, con el objetivo de identificar elementos comunes que sean útiles para el supuesto planteado en este escrito.

¹⁴ En las siguientes secciones me encargaré de precisar las distinciones que existen y singularizar aquellas que son propias de la facultad determinadora de las autoridades tributarias.

LETELIER (2018: 219 ss.) es uno de los autores que ha escrito sobre esta materia. En su análisis e investigación, sostiene que al derecho administrativo sancionador debería aplicársele un estándar probatorio general de «prueba preponderante». Parte de los argumentos que se utilizan para justificarlo, se resumen en los siguientes¹⁵:

- (i) Este estándar reduce al máximo la cantidad de falsos positivos y, al mismo tiempo, de falsos negativos¹⁶;
- (ii) Aunque los principios del derecho penal son extrapolables al derecho administrativo sancionador, aquello no es razón suficiente para aplicar el mismo grado de exigencia en el estándar probatorio, toda vez que, la potestad administrativa sancionatoria pretende prevenir y disuadir el cometimiento de infracciones, mientras que el *ius puniendi* en su dimensión penal, pretende ejercer retribución al mal causado;
- (iii) Aplicar un estándar probatorio elevado aumenta la probabilidad de falsos negativos, disminuyendo la capacidad disuasoria de la sanción administrativa, lo cual resultaría en un aumento del cometimiento de las infracciones.
- (iv) Se pueden aplicar distintos estándares de prueba en función de los bienes jurídicos que resulten afectados como resultado de la aplicación de la sanción administrativa.

En materia de sanciones aplicadas al derecho tributario, en un estudio realizado por VAN HASSELT (2015: 229 ss.) respecto a la jurisprudencia chilena, se concluyó que los tribunales, para aplicar una sanción respecto a un ilícito tributario o aduanero, han utilizado de forma nada uniforme varios estándares de prueba.

Algunos órganos jurisdiccionales han resuelto que aplica un estándar intermedio entre «prueba preponderante» y el «más allá de toda duda razonable». Otros señalan que debe emplearse este último por ser una manifestación del *ius puniendi* estatal. Sin embargo, el

¹⁵ Respecto a estos argumentos *vid* GAONA REYES (2019: 28) y REBOLLEDO (2018: 13).

¹⁶ FERRER BELTRÁN (2021: 117 ss.) demuestra que este argumento es erróneo, fundamentalmente, porque su construcción se funda en la probabilidad matemática. Además, el autor critica esta posición por la indeterminación del contenido del estándar de prueba preponderante, pues no es claro cuáles son las hipótesis a comparar para determinar la confirmación prevaleciente de una de ellas. También señala que la relación entre el nivel de exigencia del estándar de prueba y la reducción de errores es contingente y depende de las curvas que representan el grado de probabilidad alcanzado por las distintas hipótesis sobre los hechos y esas son totalmente contingentes y dependientes de un sinnúmero de factores. Finalmente, el autor concluye con que la única forma para reducir el riesgo de condenas falsas y absoluciones falsas, simultáneamente, ocurre solo cuando se mejora la *accuracy* de los sistemas judiciales, es decir, cuando se incentiva que al proceso alleguen acervos probatorios de mayor peso y, a la par, se forme académicamente en razonamiento probatorio a los operadores del sistema, pues solo así, será posible que aquellos extraigan de esos acervos probatorios las decisiones inferencialmente correctas.

autor concluye con que, a razón de los intereses involucrados en materia impositiva, debe prevalecer un estándar que proteja al ciudadano, por lo que, parecería que el estándar a considerar es el de «clear and convincing evidence».

Las lecciones o elementos comunes que nos dejan estos análisis son dos: (i) a la hora de formular o decantarse por un estándar probatorio se debe considerar la naturaleza de la facultad que se ejerce y el procedimiento administrativo particular que se trate; y, (ii) no podemos prescindir de un profundo estudio sobre los bienes jurídicos afectados en una situación particular, pues ellos justifican que, en una situación u otra, deba exigirse un mayor grado de corroboración de la hipótesis fáctica.

Habiendo dicho esto, concierne revisar cual es la esencia y lógica con la que opera la facultad determinadora de las autoridades tributarias y que derechos están en juego en un proceso contencioso-tributario. Ello será determinante en la decisión del estándar aplicable.

3.1.Facultad determinadora: un poder de descubrimiento y corrección

La primera razón que justifica la aplicación del estándar antes referido se extrae a partir de las prerrogativas que confiere la facultad determinadora a las autoridades tributarias. En aplicación de esta potestad, el fisco tiene aptitudes casi exorbitantes para, en un espacio temporal razonable (de 4 a 6 años), obtener de distintos agentes y por distintos medios, un cúmulo de información gigantesco que le permitirá acreditar la ocurrencia de una omisión tributaria. Esta posición de notoria ventaja frente al ciudadano es uno de los criterios que examino con detalle en esta sección.

La obligación tributaria, en palabras de SACCONI (2002: 81), «es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la pretensión». Por supuesto, la obligación tributaria tiene particularidades.

La más importante es que su fuente es la ley, por lo que el nexo jurídico entre sujeto activo y pasivo nace una vez que se verifica la ocurrencia de un hecho impositivamente relevante. Sobre esto, VALDEZ COSTA (2016: 350) enseña que la ley debe recoger con precisión «la descripción del hecho gravado o elemento material de características

variables que pueden agruparse en tres clases: posesión, obtención o utilización de una riqueza (...).».

Así, la determinación es el mecanismo mediante el cual se hace saber a la autoridad fiscal que el hecho imponible ha tenido lugar y, en consecuencia, que luego de verificados los requisitos de ley, se entabla la obligación tributaria entre particular y Estado. GIULIANI FONROUGE (1997: 531) lo expresa con claridad en los siguientes términos:

La ley establece, en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria esta operación se llama determinación de la obligación.

En aras de detectar estos hechos de incidencia tributaria, los ordenamientos normativos prevén formas o sistemas que sirven para exteriorizar la ocurrencia del hecho imponible. Estos mecanismos se definen como sistemas de determinación, que recaen sobre el sujeto activo, pasivo o ambos.

El primer caso tiene lugar cuando el tributo no requiere una declaración, pues el Estado, como ente acreedor del tributo, fija la cuantía de la obligación a pagar¹⁷. El segundo surge con un ejercicio declarativo del contribuyente, quien informa la existencia del hecho generador y su cuantía¹⁸. Finalmente, el tercero se conforma de una declaración del sujeto pasivo complementada con la intervención del sujeto activo¹⁹.

Es particularmente importante la segunda forma de determinación, pues cuando el sujeto pasivo está obligado a reportar la existencia de un impuesto²⁰, la declaración que presente le hará responsable de su contenido²¹, siendo definitiva y vinculante para él. Consecuentemente, si esa declaración es incompleta, porque se ha omitido en todo o en parte un tributo debido, se gatillará responsabilidad a causa de esa omisión.

¹⁷ *Vid.*, artículo 90 del CT.

¹⁸ *Vid.*, artículo 89 del CT.

¹⁹ *Vid.*, artículo 93 del CT.

²⁰ Por ejemplo, el de renta (en todas sus dimensiones y subtipos), el impuesto al valor agregado, el impuesto a los consumos especiales.

²¹ *Vid.*, artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el 89 del CT.

Conscientes de esta realidad, los ordenamientos jurídicos han decidido dotar a las administraciones tributarias de una atribución que les permite verificar, por medio de un procedimiento administrativo reglado, que el ciudadano obligado a satisfacer un gravamen tributario lo haga en los términos y condiciones previstos en la ley, pudiendo, incluso, complementar o corregir las declaraciones impositivas objeto de revisión para que se ajusten a la realidad. Esta facultad se conoce como facultad de determinación, reconocida en el artículo 68 del CT:

La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación²².

En el marco de esta competencia que, según GONZALES ANGULO (2000: 22), comprende los poderes de «investigación y comprobación» de la obligación tributaria, la autoridad fiscal tiene prerrogativas extensas para determinar la existencia de un hecho imponible. Cuando se activa la facultad y se inicia el procedimiento de auditoría, el fisco está en la aptitud de recabar un sinnúmero de información para verificar si ha tenido lugar el hecho de incidencia tributaria que no ha sido reconocido.

Al respecto, TROYA JARAMILLO (2014: 255) destaca que «no existe una sola forma de fiscalizar como a veces erróneamente se predica. Esta materia es propia de la ciencia de la administración tributaria que evoluciona constantemente al ritmo de los constantes cambios en los entornos nacional e internacional». FOLCO (2011: 485) concuerda con esta tesis, al reconocer que las extensas y variadas facultades inquisitivas del fisco, obligan a cualquier sujeto pasivo o ciudadano «(...) que en mérito a su actividad comercial o

²² El artículo 94 de la sección 4 del Modelo de Código Tributario para América Latina concibe a la facultad de determinación de un modo bastante similar, pues afirma que a través de este proceso «la Administración Tributaria verifica la existencia de un hecho generador y realiza las operaciones de cuantificación y determina el importe de la deuda tributaria, comprobando o corrigiendo si así procediera la autoliquidación hecha por el obligado tributaria, y determinando en este caso una suma a ingresar o una suma a devolver o compensar de acuerdo con la normativa tributaria».

profesional participen o conozcan todo lo relativo a la configuración de determinados hechos imponibles».

En suma, la actividad probatoria en el contexto de este procedimiento tributario adquiere gran importancia, pues permite que la autoridad, en una actitud proactiva y no pasiva, verifique y constate los «hechos susceptibles de dar lugar al nacimiento de una obligación tributaria o de las circunstancias que inciden en la determinación de su cuantía» todo lo cual «constituye un paso necesario para la aplicación de las normas que determinan la concreta obligación tributaria (...)» (PIZA, 2010: 553). Esta actividad investigativa, puede tener lugar con la presencia de una declaración o sin ella.

Cuando la determinación tiene como base la revisión de una declaración, el sujeto pasivo debe mostrar su contabilidad, registros y todos los documentos que soporten esos registros. Además, la administración se podrá valer de sus propias bases de datos, las bases de datos de instituciones públicas o privadas y cualquier documento en poder de terceros que esté vinculado con la determinación²³. La finalidad de la ley es que el fisco ejerza una actividad de indagación exhaustiva, para lo cual, puede utilizar documentación formal y material: llámese contratos, informes y todo cuanto pudiese demostrar la ocurrencia del hecho que motiva la fiscalización²⁴.

Si no existe declaración, el fisco conserva opciones para escrutar y controlar la ocurrencia del hecho impositivamente relevante. Aun en este escenario, que le es naturalmente desfavorable, la autoridad tributaria puede utilizar y requerir información de terceros, datos de cualquier sujeto pasivo, incluso, recurrir a la verificación de hechos, indicios, circunstancias y cualquier elemento que le permita establecer la configuración del hecho generador y su cuantía²⁵. En cualquier escenario, la autoridad tributaria conserva prerrogativas de investigación extensas.

²³ Vid, artículo 91 del CT.

²⁴ Al respecto, puede tomarse, con pinzas, el precedente jurisprudencial obligatorio 07-2016 emitido por el Pleno de la CNJ, el cual señala que, para soportar la esencia de una transacción a efectos de considerar la existencia de un gasto deducible del impuesto a la renta, se debe verificar documentos “fuente” de la obligación, sin establecer de forma taxativa cuáles serían esos documentos, lo cual, desde mi perspectiva es acertado. Textualmente indica: «Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio».

²⁵ Vid, artículo 92 y 93 del CT.

A esto sumemos el cúmulo de información accesible en virtud de acuerdos internacionales. Ecuador tiene suscrito 22 tratados internacionales para evitar la doble imposición con países como Suiza, Uruguay, España, Francia, etc²⁶. Además, desde el 26 de abril de 2017, Ecuador es miembro del Foro Global, que cuenta con la participación de 150 miembros²⁷. Con ello, la autoridad tributaria tiene una puerta que le permite acceder a datos de administrados a nivel internacional, ampliando estrepitosamente la posibilidad de controlar y determinar los hechos de incidencia tributaria.

Por ende, el sistema legal tributario demuestra rasgos claros en pro de las facultades investigativas. Podemos aducir que la idea del legislador al consagrar esta potestad es darle a la autoridad tributaria las herramientas necesarias para que, de ser el caso, determine el hecho imponible y, de no ser así, cese la investigación con un resultado favorable al particular. Ambos resultados pueden ocurrir y el fisco está en la obligación de acatar aquel favorable como el desfavorable a sus pretensiones.

Sobre esto, es importante señalar que la facultad determinadora no tiene como finalidad central la imposición de una sanción al sujeto tributario obligado; en realidad, pretende que cada contribuyente tribute en la medida que le corresponde. Por esta razón se aduce que el contenido de esta facultad es «asegurar la aplicación de los tributos de conformidad con lo previsto en la ley, esto es, que satisfagan sus tributos todos los llamados a ello por la ley y que lo hagan en la medida prevista por esta», «se trata, pues de garantizar la aplicación del sistema tributario conforme a lo previsto en la ley (...)».
(PIZA, 2010: 625)

Por supuesto, el sistema sería muy ineficiente si, como resultado de corroborar una omisión que derive en una menor tributación, no resultase la imposición de un gravamen disuasorio (sanción) para prevenir la comisión de ilícitos futuros. En Ecuador, según lo reconoce la ley y la Sala Tributaria, este gravamen viene en la figura de un recargo que alcanza el 20% del impuesto determinado²⁸.

²⁶ Información extraída del siguiente sitio web: <https://www.sri.gob.ec/fiscalidad-internacional2>

²⁷ Información extraída del siguiente sitio web: <https://www.sri.gob.ec/foro-global#convenios-para-el>

²⁸ El artículo 91 del CT reza: «La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal, el mismo que se calculará después de realizada la imputación de los pagos previos efectuados por el contribuyente hasta antes de la emisión del acto de determinación. Dicho recargo es susceptible de transacción en mediación conforme las reglas previstas en este Código». El precedente jurisprudencial obligatorio dictado por la CNJ en resolución de 4 de mayo de 2011, señala que «**El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el art. 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de**

Sin embargo, resalto que el fin último de la determinación no es generar disuasión, muestra de ello es que, al detectarse un impuesto a pagar insatisfecho, la ley prevé que existe la posibilidad de que se condone el 75% de intereses y multas, sin que se generen recargos, si el sujeto pasivo acepta, sin más, los valores determinados²⁹. Esto da cuenta de que el sistema prefiere que se satisfaga el impuesto debido antes de imponer una serie de gravámenes pecuniarios adicionales.

Claramente, con un poder como este, la autoridad tributaria está en la aptitud de nutrirse con un cúmulo gigantesco de datos que le permitirá evaluar si ha tenido lugar un hecho de incidencia tributaria. La cantidad de información a la que la autoridad fiscal tiene acceso, que no se limita por las comunicaciones y la data aportada por el sujeto pasivo investigado, es abrumadora y este es un factor determinante para la propuesta del estándar. Es mucho mejor tomar decisiones sobre la base de un gran volumen de información, que partiendo de elementos escasos³⁰.

Precisamente porque la facultad determinadora otorga un poder que parece ser ilimitado, la doctrina ha advertido que se requieren límites materiales claros que, de sobrepasarse, anulan el ejercicio de la competencia. Estos límites pueden recaer sobre el objeto mismo de la auditoría y sobre el tiempo para ejercerla.

En cuanto a lo primero, RODRÍGUEZ BEREIJO (2007: 119), sostiene que, únicamente pueden ser objeto del deber de investigación de la administración, los «datos o antecedentes fácticos que revistan trascendencia tributaria en el momento en el que se solicitan, no que puedan llegar a ostentarla en un futuro, por el peligro que ello entraña de abrir la puerta a investigaciones preventivas (...)». Con ello, la autoridad tributaria estaría imposibilitada de fiscalizar por «riesgo», evitando así que, sobre la base de un hecho que ha motivado su actuación, se persiga otro en pretexto del primero.

Diciembre del 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente» (énfasis añadido).

²⁹ *Vid.*, artículo 49.1 del CT.

³⁰ FERRER BELTRÁN (2021: 122) al respecto indica: «Un sistema de justicia en el que se tomen decisiones sobre los hechos con acervos probatorios pobres será un sistema en el que se cometan muchos errores. Si tenemos la preocupación por los derechos y garantías individuales no basta que nos preocupemos por cuán exigente es el estándar de prueba, sino que deberemos preocuparnos por establecer mecanismos que mejoren la investigación de los delitos y en consecuencia la riqueza de las pruebas, que faciliten el acceso a las pruebas por todas las partes (tanto en los procesos penales como civiles) y que mejoren la práctica de las pruebas para permitir extraer de ellas toda la información que nos pueden dar sobre los hechos y sobre su propia fiabilidad».

En el mismo sentido, PINO RODITI (2023: 100 ss.) puntualiza que esta potestad debe ejercitarse siempre en apego al principio de legalidad, caso contrario, podría desprenderse el poder tributario de modo injustificado y arbitrario, respecto de situaciones ajenas al hecho sujeto a investigación. Sólo es admisible que la maquinaria estatal fije un objetivo claro de indagación en los datos e información que pudiesen tener relevancia respecto al procedimiento tributario concreto. Aceptar que la potestad alcanza cuestiones ajenas al procedimiento, conduciría peligrosamente hacia la arbitrariedad.

Ya en lo que concierne a lo segundo, es decir, la temporalidad de la competencia, es claro que, en un estado constitucional, un poder como este no puede concebirse sin la existencia de un plazo fatal, vencido el cual, se extingue. La caducidad viene a ser el medio para este fin debido a que es una institución que precautela la seguridad jurídica pues fija puntos temporales claros que, en caso de ser superados, impiden que las autoridades tributarias ejerzan válidamente la potestad fiscalizadora sobre los particulares.

RODRÍGUEZ RUSSO (2012: 63) indica que la idea por la cual se conciben plazos de caducidad rigurosos es la de «terminar prontamente con una situación de incertidumbre (...) satisface una necesidad de seguridad o estabilidad de las relaciones jurídicas». En línea con ello, el recurso No. 080-2013, de 17 de abril de 2015, expresó que la finalidad de la institución de la caducidad es «(...) dar celeridad al procedimiento tributario y evitar que con posterioridad a los plazos establecidos en la ley, se produzcan actos administrativos que resultan nulos por la falta de capacidad para producir efectos (...)».

Acorde a lo prescrito en el artículo 94 del CT vigente desde el 29 de noviembre de 2021, toda autoridad tributaria puede ejercer válidamente su facultad determinadora dentro de 4 o 6 años. Si el contribuyente presenta su declaración, se aplica la regla general, por lo que, la posibilidad de auditar su contenido se mantiene hasta dentro de 4 años contados desde la fecha de presentación del formulario. Por otro lado, si el contribuyente no presenta su declaración, el plazo aplicable se extiende a 6 años³¹.

³¹ *Vid.*, artículo 94 del CT. Según lo que prescribía el CT hasta antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia del COVID-19, los marcos temporales que regían la caducidad eran de 3 años, ordinariamente, y 6 años por excepción. La extensión dependía de si esa declaración estaba completa, pero la indeterminación sobre cuando una declaración era completa motivó la reforma tributaria.

En definitiva, cuando el fisco activa su facultad determinadora para encontrar un hecho imponible que ha sido omitido y cuantificar la obligación tributaria insatisfecha, no solo que cuenta con prerrogativas extraordinarias que le permiten recabar mucha documentación y construir un acervo probatorio cuantioso, también tiene un espacio temporal amplio y suficiente para nutrir este conjunto de evidencia. En un escenario como este, se justifica la aplicación de un estándar probatorio elevado, pues las probabilidades de que la hipótesis de omisión sea confirmada son realmente altas, lo cual genera una expectativa razonable de que la evidencia de respaldo de la hipótesis sea abundante y de calidad.

Ventajosamente, la lógica de la ley ecuatoriana precautela que este acervo cuantioso de datos esté consolidado en una fuente objetivamente verificable. Por un mandato legislativo, todas las actuaciones de la autoridad tributaria que le sirvieron de cauce para expedir un acto de determinación que confirme la ocurrencia del hecho imponible -la omisión, en este caso-, deben constar en el expediente administrativo³². Como veremos, el rol que jugará en un proceso judicial tributario será determinante, pues su papel a la hora de toma de decisiones se conjuga perfectamente con la naturaleza de esta jurisdicción y la regla de carga de la prueba aplicable.

3.2. Naturaleza del juicio contencioso-tributario: instrumento de garantía de derechos

La segunda razón que justifica la aplicación del estándar probatorio sugerido se extrae de la naturaleza del juicio contencioso-tributario y su rol proteccionista de los ciudadanos. Un juicio tributario tiene por finalidad garantizar la vigencia de derechos de los sujetos pasivos, evitando con celo la confiscación a través de la imposición tributaria. La dinámica y funcionamiento de este tipo de proceso, mediante el cual se equiparan

³² El artículo 103 del CT señala que uno de los deberes sustanciales de la administración tributaria consiste en «2. Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice». Asimismo, el artículo 145 del Código Orgánico Administrativo indica: «Expediente administrativo. Los documentos de un expediente constarán ordenados cronológicamente en función de su recepción. Todas las hojas del expediente serán numeradas de manera secuencial, manualmente o por medios electrónicos. Al acto de simple administración, incluso el inicial de cualquier procedimiento, se hace referencia como orden de procedimiento seguida por el correspondiente ordinal. El acto administrativo lleva la nomenclatura de resolución y cualquier otro indicador empleado en la administración pública para su identificación. La constancia se incorporará al expediente bajo la nomenclatura de razón».

desequilibrios entre estado y ciudadano, permite aplicar un estándar probatorio elevado para reforzar la prohibición de confiscación, tal como se explica en esta sección.

Según TROYA JARAMILLO (2014: 319-321), un juicio tributario es un híbrido entre el proceso civil y el proceso penal. Lo que le da esta naturaleza muy particular es el control que ejercen los jueces tributarios sobre los actos impugnados y sus antecedentes, a razón de la importancia pública que revisten los asuntos fiscales. SIMONE LASSO (2017: 459-460), en armonía con lo anterior, señala que los juzgadores no solo deben resolver el conflicto planteado, además, deben revisar «la actuación administrativa, lo que puede suponer ir más allá del controvertido, claro está, sin desatender lo peticionado por las partes y sin atribuirse competencias que no le han sido asignadas»³³.

En este sentido, aunque la jurisdicción tributaria tiene prerrogativas amplias, no puede interceder en el ejercicio de ninguna competencia administrativa, pues los jueces tributarios carecen de atribución para fiscalizar, sancionar o resolver, en los mismos términos en que lo haría el ente acreedor del tributo. Su esfera de competencia se circunscribe a zanjar las disputas que planteen los particulares con arreglo al ordenamiento jurídico (DANÓS, 2000: 73-75). De aceptar lo contrario, los jueces tributarios podrían suplir negligencias del fisco y ejercer auténticos actos que corresponden, por un mandato legal, al sujeto activo del tributo. Esto no es admisible.

En Ecuador, el legislador reconoció normativamente este carácter híbrido del proceso contencioso-tributario, pues estableció que los jueces en esta materia deben ejercer un control de legalidad de los actos sujetos a su conocimiento, con un componente adicional: la tutela de derechos en el marco de la relación jurídico-tributaria. Según lo dispone el COGEP, esta jurisdicción tiene por objeto:

tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico-tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. (Art. 300)

Por ello, al resolver una controversia sometida a su conocimiento, los jueces decidirán

³³ En el mismo sentido, NEIRA ORELLANA (2016: 241-244): «El [COGEP] se inscribe en el carácter tutelar del contencioso administrativo y del contencioso tributario mediante una disposición expresa (Art. 300) y corresponderá a los jueces de los Tribunales Distritales asumir estos mandatos constitucionales y legales, con todas sus consecuencias (...)».

(...) con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. (COGEP: Art. 313)

En mi opinión, la jurisdicción contencioso-tributaria concebida en los términos previstos por el legislador ecuatoriano, tiene un fin estrictamente proteccionista, pues busca tutelar que toda actuación administrativa esté apegada a derecho y respete, en todo momento, las garantías básicas del contribuyente. No se puede entender la existencia de esta justicia especializada, si no es para equiparar la notoria e innegable desventaja que existe entre el Estado y el ciudadano. Este rol garantista de derechos ha sido reconocido por la CNJ en su jurisprudencia más reciente.

La Sala Especializada de lo Contencioso-Administrativo de la CNJ (en adelante, **“Sala Administrativa de la CNJ”** y/o **“Sala Administrativa”**) ha reiterado que el control que efectúan los jueces administrativos y tributarios exige corroborar un entendimiento correcto del ordenamiento jurídico, supliendo los defectos en derecho de las partes procesales en aras de garantizar una justicia efectiva:

(...) además de lo que sobre el objeto de la litis se resuelva, los jueces de los tribunales contencioso-administrativos podrán además revisar, en sentencia, aquellas irregularidades -control de juridicidad- vinculadas con los puntos trabados, que resulten de los antecedentes y/o fundamentos de las actuaciones impugnadas; abarcando un control, si se quiere, amplio, que permite incluso suplir las omisiones de las partes sobre puntos de derecho. (SCNJ, juicios 01803-2019-00258 de 21 de septiembre de 2020; 17811-2013-0648 de 10 de febrero de 2022; 13802-2017-00131 de 27 de noviembre de 2018 y 09802-2020-00424 de 19 de septiembre de 2022).

Por su parte, la Sala Tributaria de la CNJ, al pronunciarse sobre dos autos de archivo de demandas presentadas por un contribuyente bajo el argumento de que un título de crédito no es un acto administrativo y, por tanto, no es susceptible de impugnación, la Sala invocó su carácter proteccionista y señaló que el rol de la justicia tributaria es ser garante de los derechos de los ciudadanos, razón por la cual, de aceptar la interpretación del órgano inferior, se trastocaría la esencia misma de esta jurisdicción porque se impediría analizar la actuación de la autoridad:

a) el contenido del artículo 300 del COGEP es de trascendencia en tanto marca una innovación profunda respecto al objeto de la jurisdicción contencioso tributaria, la tutela de derechos, a más del tradicional control de legalidad, aspecto que deben observar los juzgadores de modo prioritario (...) la Sala considera que la extemporánea decisión del Tribunal aduciendo un vicio insubsanable, conlleva la errónea interpretación del artículo 300 del COGEP, porque impide la tutela de derechos, objeto de la acción contencioso tributaria, lo que contraviene los artículos 75 y 173 de la Constitución, **pues impide analizar la legitimidad de la actuación de la autoridad tributaria municipal, dentro de la acción de impugnación planteada** con sustento en el caso 3 del artículo 320 del COGEP³⁴. (SCNJ, juicio 17510-2018-00418, de 25 de octubre de 2022) (énfasis añadido)

Así, el juicio contencioso-tributario, a la luz de su concepción legislativa y los criterios jurisprudenciales que lo ratifican, cumple un rol proteccionista que no puede limitarse por el principio dispositivo.

Considero que una de las razones por las que la ley le otorga a esta jurisdicción una prerrogativa tan profunda como la del control de juridicidad y garantía de derechos, es porque el bien jurídico «propiedad» es supremamente importante desde una dimensión individual y colectiva, cuestión que se robustece porque la Corte Constitucional del Ecuador (en adelante, “**Corte Constitucional**”) ha resuelto que la imposición tributaria no puede, de ningún modo, desprender al ciudadano de su patrimonio y anular su núcleo esencial, convirtiéndose así en una práctica confiscatoria y, por ende, inconstitucional³⁵.

Esta tutela, además, puede explicarse desde dos dimensiones. La primera irradia a partir del resultado del proceso de fiscalización. Como indiqué, los procesos de fiscalización que resulten en la confirmación de la hipótesis de omisión impondrán sobre el sujeto tributario el gravamen de satisfacer el impuesto debido junto con un recargo que tiene una naturaleza sancionatoria. Esto hace que, al condenar erróneamente al cumplidor tributario, privándole de su patrimonio, aquello sea el resultado, en parte, del ius puniendi estatal, ejercido de forma arbitraria e injustificada.

³⁴ En el mismo sentido, *vid* SCNJ, juicio 17510-2018-00383, de 17 de febrero de 2023.

³⁵ Por ejemplo, los fallos: SCC, 46-18-IN/23, de 6 de septiembre de 2023; SCC, 65-17-IN/21, de 19 de mayo de 2021; SCC, 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021; SCC, 10-21-IN/23, de 22 de noviembre de 2023. Otros tribunales constitucionales también han emitido criterios respecto a la prohibición de confiscación en materia tributaria, por ejemplo, el Tribunal Constitucional de Perú, en las Sentencia Nos. 0041-2004-AI/TC y 00053-2004-PI/TC. Igualmente, la Corte Suprema de Argentina en el Fallo 186-170 y la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-293/20.

Y la segunda, porque la disputa tributaria parte de un presupuesto de desigualdad entre el Estado y el ciudadano, el cual debe equipararse a través de mecanismos que equilibren la balanza entre las partes³⁶: indudablemente, una de estas herramientas que equipara las posiciones y evita la confiscación y la imposición abusiva de sanciones, es el control de jurisdicción empleado por los jueces tributarios³⁷.

De este modo, la protección jurídica al derecho de propiedad en la imposición de tributos parte desde la constitución al resto del ordenamiento jurídico y debe traducirse en un estándar de prueba exigente. Si no se aplica un estándar probatorio elevado, corremos el riesgo de que el Estado, quien por regla general está en una posición de ventaja frente al particular, castigue a un ciudadano con la confiscación de todo o parte de su patrimonio para satisfacer una carga impositiva que no le corresponde, infringiendo así no solo la prohibición de confiscación, sino también los principios de equidad, generalidad y progresividad tributaria. Por ello, considero que el estándar de exigencia probatoria debe reducir en buena medida la probabilidad de que esto ocurra.

Con todo, la prohibición de confiscación no es el único elemento que interviene en el juicio contencioso-tributario y que da cuenta del rol proteccionista en favor del sujeto pasivo. La carga de la prueba, que por un mandato legislativo recae sobre la autoridad fiscal, también evidencia el papel garantista de esta jurisdicción, pues a falta de prueba operará esta regla de decisión, determinando que sea la autoridad quien pierda el proceso. Me explicaré con detenimiento sobre ello.

El artículo 169 del COGEP reconoce que «es obligación de la parte actora probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la parte demandada en su contestación». Sin embargo, existe una regla especial que rige para los juicios contencioso-tributarios. El segundo inciso del artículo 311 de la misma ley

³⁶ Al respecto ROZEN- ZVI Y FISHER (2008: 91-92), advierten con precisión que para que el sistema procesal adversarial sea funcional, se requiere una situación de igualdad entre las partes, pues de lo contrario, la balanza se inclinará hacia la que tenga más poder y recursos. Al referirse a las distinciones entre un litigio contra el Estado vs uno contra un particular, indican: «There are several features that distinguish litigation against the government from litigating against a private party. One is the asymmetry of power and resources between the parties. The government has at its disposal vast resources, trained police detectives and officers, and highly skilled counsel. It is able bring an enormous amount of pressure, formal and informal, to bear the defendant. The government also sets the basic rules of the game for the entire citizenry. (...) Another facet that distinguishing the government as plaintiff from private parties is that the former has a monopoly over the legitimate use of force. It can exercise its policing authority to investigate the suspect, search and seize his property, and, in some cases, put him behind bars. This power, alongside other Powers, is a mighty tool for securing information necessary for a successful prosecution».

³⁷ Por supuesto, pueden existir contribuyentes y disputas en donde esta desigualdad no sea notoria e incluso, se invierta, pero esas situaciones deberían tratarse con reglas específicas y particulares, sin afectar la premisa general.

establece que «con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía».

La jurisprudencia histórica y reciente de la Sala Tributaria de la CNJ ha ratificado la vigencia de la carga de la prueba respecto a las autoridades fiscales.

La Sala dijo que «si la administración tributaria estableció la existencia de hechos imponibles distintos a la actividad de la construcción (rendimientos financieros) aplicando el art. 259³⁸ del Código Tributario, correspondía su demostración a efectos de ejercer su facultad determinadora (...)» (SCNJ; juicio 17510-2016-00192, de 27 de abril de 2023). Del mismo modo, ha afirmado que «cuando la Administración Tributaria en el ejercicio de la facultad determinadora, incluya ingresos no declarados por el contribuyente, le corresponde la carga de la prueba, al tenor de lo previsto en el artículo 311, inciso segundo del COGEP» (SCNJ; juicio 17510-2018-00167, de 29 de septiembre de 2022)³⁹.

Pese a que la legislación procesal establece, con acierto, que las autoridades tributarias tienen la carga de probar los hechos o actos de los que concluyan la existencia de una obligación tributaria, esto no se cumple, o al menos, no con uniformidad. El factor que incide directamente en ello es la existencia de la mal llamada presunción de legitimidad que cobija a toda actuación administrativa.

Según esta «presunción», todo acto de la administración pública se entiende legítimo hasta que una autoridad judicial declare lo contrario. El artículo 82 del CT así lo indica al establecer que «los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados».

³⁸ Actual 311 del COGEP.

³⁹ En el mismo sentido: SCNJ, dictada en el juicio 17510-2019-00004, de 20 de agosto de 2021: «La Sala deja sentado que, en aplicación de lo preceptuado en el artículo 311 del COGEP, a la Administración Tributaria le corresponde probar los cargos que pretende establecer en contra del contribuyente, cuya declaración no ha sido objetada. Por estas consideraciones, se desvanece la glosa». Pronunciamientos anteriores en este sentido, por ejemplo, SCNJ, emitida en el recurso de casación No. 129/93, de 23 de marzo de 1994: «(...) si bien es verdad que es obligación del actor “probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la Autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente...”. el Código Tributario hace la excepción en el último inciso del Art. 274, **respecto de los actos impugnados, que corresponderá a la Administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que se concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía: lo cual constituye un deber sustancial de la Administración Tributaria (...)**» (énfasis añadido). Asimismo, STDCT, dictada en el juicio 17504-2011-011, de 25 de junio de 2020.

En palabras de GUERRERO CELI (2019: 273), esta presunción se traduce en que «[los actos administrativos] han sido dictados por un órgano competente de conformidad con las normas que regulan la materia a la que se refiere el acto y con sujeción al procedimiento correspondiente». En el mismo sentido, VIDAL PERDOMO (1985: 258), sostiene que «[p]resunción de legalidad significa que los actos tienen imperio mientras la autoridad judicial no los declare contrarios a derecho; ejecutividad, de su lado, es el atributo de su obligatorio cumplimiento».

Sin embargo, en lo absoluto esta regla jurídica recoge una presunción propiamente dicha. Si partimos de que la presunción es una especie de argumento según el cual ciertos hechos base se vinculan con determinados enunciados fácticos a través de una garantía que justifique la aceptación del enunciado (DEI VECCHI, 2019: 6), entonces no podemos aceptar que la «presunción de legitimidad» realmente lo sea. No existe un hecho base y un enunciado fáctico que resulte del primero. El único hecho que existe es la emisión del acto administrativo.

En tal sentido, el efecto de esta regla es permitir que un acto administrativo continúe desprendiendo efectos siempre que no sea eliminado del sistema jurídico por una decisión judicial. Pero ello no es una consecuencia propia del acto administrativo. Lo mismo ocurre con la mayoría de las normas que conforman el ordenamiento jurídico: si aquellas no son declaradas ilegales o inconstitucionales, simplemente se mantendrán vigentes y deberán cumplirse. Por ende, es incorrecto afirmar, tal como sostiene buena parte de la doctrina administrativa⁴⁰ e incluso, algunos fallos de la jurisprudencia nacional⁴¹, que cuando se impugna una actuación del poder público se invierte la carga de prueba sobre el ciudadano.

Sobre esto, MEJÍA SALAZAR (2013, 66-68) afirma que cuando se impugna un acto administrativo de carácter tributario, la autoridad queda en la posición de probar los

⁴⁰ Así lo sostiene, por ejemplo, PÉREZ CAMACHO (2021: p. 90) quien señala «[l]a referencia a la “presunción” de legitimidad le atribuye el efecto corriente de las presunciones, que es de invertir la carga de la prueba, es decir que los actos se presumen legítimos mientras no se pruebe lo contrario».

⁴¹ La misma Sala Tributaria de la CNJ ha reconocido también en su jurisprudencia la vigencia de la presunción de legitimidad de los actos tributarios, atribuyendo, incorrectamente, el efecto de inversión en la carga de la prueba: «Claramente se identifica en la normativa que el actor está obligado a probar los hechos, para hacer valer la pretensión en su demanda (...) Al no haber desvirtuado el contribuyente que los actos impugnados son ilegales y que no cumplieron con lo que dispone la normativa al respecto, esta Sala no puede pronunciarse sobre el objeto de la litis y considera que la Resolución Impugnada N° 109012010RREC017391 está revestida de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de conformidad a lo que establece el Art. 82 del Código Tributario». (SCNJ, recurso No. 383-2011, de 31 de octubre de 2013)

reparos que le hayan motivado a decidir que el proceder del contribuyente fue errado. Para el autor, solo así se garantiza la *presunción de corrección*⁴² que asiste a todo sujeto pasivo, el cual es una derivación de la presunción constitucional de inocencia:

La dilución de la presunción de validez del acto administrativo tributario que hubiese sido impugnado tiene como consecuencia que las afirmaciones de la Administración Tributaria contenidas en el acto, queden en tela de juicio al igual que las del actor sujeto pasivo y por tanto, deban ser forzosamente probadas ante el juez. Esto que deviene de toda lógica, es recogido expresamente por el segundo inciso del citado artículo 259 del Código Tributario [actual 311 del COGEP] (...)

En este escenario, frente a una aparente indeterminación respecto a la pregunta: ¿Quién tiene la carga de la prueba en un juicio contencioso-tributario? Mi perspectiva, es que la entidad tributaria es la que debe acreditar la existencia del hecho generador que ha sido omitido.

La posición que defiendo se sustenta no solamente en el marco normativo que ha sido explicado, sino también en cómo opera el proceso de determinación y cómo se fijan los hechos desde la fase administrativa. No olvidemos que, conforme se refirió en la sección precedente, es la propia entidad la que, en ejercicio de su facultad determinadora, está obligada a construir un expediente administrativo que cuente con todos los elementos obtenidos en la fase investigativa, que le hayan llevado a sostener una hipótesis fáctica: en este caso, la hipótesis de una omisión. No hacerlo así afectaría la voluntad administrativa porque el resultado de la auditoría no estaría respaldado en prueba.

La dinámica del sistema procesal ratifica mi argumento, ya que la ley le exige a la entidad fiscal acompañar el expediente íntegro de la determinación junto con la contestación a la demanda que se sigue en su contra. La norma textualmente indica que la entidad tributaria demandada deberá aparejar «a la contestación de la demanda: copias

⁴² Vid STDCT dictada en el juicio 17510-2023-00028 de 27 de noviembre de 2023. En lo pertinente, dice el Tribunal: « Facultad esta que se encuentra concebida desde los orígenes propios del Código Tributario ecuatoriano y cuyo ejercicio supone la realización de un conjunto de actos reglados que se deben desarrollar bajo el rigor del ordenamiento jurídico, estando, por ende, sujetos a control, tanto de su procedibilidad como de su legalidad, por no ser, bajo ninguna perspectiva, un derecho de acción discrecional, sino que obedece a un procedimiento legal que busca confrontar objetivamente la información contenida en la determinación efectuada por el contribuyente, **a través de su declaración -la cual se presume veraz- para comprobar la correcta aplicación de las normas constitucionales, legales, reglamentarias y contables a las que se somete el régimen jurídico tributario, debiendo generar el procedimiento, certidumbre y seguridad sobre los resultados que arroje**» (énfasis añadido).

certificadas de la resolución o acto impugnado de que se trate y el expediente original que sirvió de antecedente y que se halle en el archivo de la dependencia a su cargo».

Aunque la legislación procesal vigente no lo dice, la consecuencia jurídica de no entregar el expediente con todas las pruebas que sirvieron para formular la hipótesis fáctica es la pérdida del proceso por falta de prueba, porque la autoridad no tendrá evidencia que justifique su planteamiento en juicio y, además, porque el órgano jurisdiccional se vería impedido de efectuar el control de juridicidad previsto en la ley. En el Recurso 339-2010, de 1 de octubre de 2010, y la Resolución 119-2010 de 19 de abril de 2010, sustanciados por la derogada Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la Sala Administrativa así lo confirmó.

De este modo, si bien el expediente no es la única evidencia en juicio, sin duda es la más importante, porque el plazo que se tiene para ejercer la facultad de determinación es amplio, mientras que, el plazo para ejercer el derecho de contradicción al contestar la demanda es de tan solo 30 días, en los cuales la posibilidad de abonar con información adicional a la contenida en el expediente es ínfima y limitada, pues tampoco es admisible una motivación extemporánea del acto administrativo.

Por lo tanto, es claro que la ley pretende que sea la autoridad la que acredite la hipótesis de omisión, no el contribuyente. Sustentar lo contrario sobre la única base de la presunción de legitimidad, no es compatible con los pilares que fundan a la facultad determinadora y la carga que ha impuesto la ley y la Sala Tributaria de la CNJ sobre el ente fiscal.

Así, si un sujeto pasivo decide controvertir una actuación administrativa confirmatoria de una hipótesis de omisión, será la autoridad quien deberá acreditar su ocurrencia, con el riesgo de que, de no hacerlo, pierda el proceso por falta de prueba.

El contribuyente, por supuesto, si ha ejercido su derecho a la defensa desde la fase administrativa hasta la fase judicial realizando afirmaciones para que se aplique una determinada norma en su favor, deberá acreditar esas afirmaciones con prueba, pero el estándar que se debe considerar para este supuesto es correlativamente inferior⁴³. El

⁴³ Al respecto, esta idea también se desprende del criterio de Ferrer Beltrán (2021), quien sostiene que el estándar de prueba de culpabilidad y de inocencia en procesos penales debería ser distinto. Esto, aplicado al caso concreto me permite sostener que el estándar de prueba para declarar la responsabilidad del contribuyente frente a su inocencia, debe ser diferente. En lo pertinente, el autor señala: «Por otro lado, si la razón que tomamos en consideración para

planteamiento que definiendo requiere, necesariamente, que el sujeto pasivo haya aportado material probatorio para el análisis, caso contrario, el órgano jurisdiccional podría prescindir del descarte de la hipótesis alternativa⁴⁴.

Soy consciente de que al aplicar un estándar probatorio elevado como el que estoy sugiriendo, podría ocurrir que un ciudadano que ha debido pagar un tributo y no lo ha hecho, deje de aportar a las cargas públicas acorde a la medida real de su riqueza, no obstante, el procedimiento administrativo de determinación reduce en muy buena medida las posibilidades de que esto ocurra, así como la esencia misma del juicio contencioso-tributario. Es por ello que, sostengo que el sistema protege celosamente a los ciudadanos de conductas confiscatorias por medio de la imposición tributaria, lo cual hace que debamos tolerar la posibilidad de un mayor número de absoluciones falsas en miras de conseguir menos inocentes condenados.

3.3. Impugnación de una decisión emanada de la jurisdicción tributaria: problemas de diseño legislativo y falta de un estándar probatorio

La tercera razón que justifica la aplicación del estándar probatorio sugerido es consecuencia de la falta de una segunda instancia para controlar de modo amplio la racionalidad de las inferencias probatorias. El único medio de impugnación vertical reconocido por la legislación ecuatoriana para un juicio tributario es el recurso de casación. Los problemas del diseño legislativo de este recurso hacen que una decisión errada sobre los hechos sea prácticamente inmutable, y esa consideración exige un estándar probatorio elevado como un mecanismo de prevención.

Como señalé, en Ecuador no está previsto el recurso ordinario de apelación para la jurisdicción contencioso-tributaria, como si lo está para otras materias⁴⁵. Esto hace que el

hacer muy exigente el estándar de prueba es la gravedad de la sanción y, consecuentemente, de la condena errónea, ello no es aplicable cuando se trata de determinar el estándar de prueba de la hipótesis de inocencia, que permita considerar probada (ya no presumida) la inocencia del demandado. Debemos, pues, preguntarnos si las razones que estimamos oportunas para elevar el estándar de prueba para la hipótesis de culpabilidad operan del mismo modo respecto de la hipótesis de inocencia. Si no es así, resultará razonable disponer en el proceso penal de estándares de prueba distintos para la hipótesis de inocencia y de la culpabilidad».

⁴⁴ Es muy habitual que esto ocurra, más aún en determinaciones que parten de declaraciones impositivas, pues es el propio sujeto tributario obligado quien consigna o no rubros en cada casillero y, evidentemente, tiene o debería tener una justificación para hacerlo. Las determinaciones en las cuales el contribuyente no ofrece ninguna explicación para sustentar el contenido de su declaración son muy poco frecuentes.

⁴⁵ Esto ha motivado fuertes cuestionamientos, esencialmente, porque esta falta de previsión legislativa anula la garantía constitucional del doble conforme, es decir, impide que los contribuyentes y administrados obtengan un

único medio de impugnación previsto para refutar una decisión en esta jurisdicción sea el recurso extraordinario de casación. Este diseño legislativo complica, pero no anula la posibilidad de recurrir una sentencia de instancia, en lo que concierne al control de las inferencias probatorias⁴⁶, sin embargo, la falta de un estándar de prueba es un factor determinante que incide y traba aún más al control casacional.

Conforme a la legislación ecuatoriana, para que los hechos que han sido declarados como probados por un tribunal sean susceptibles de impugnación a través del recurso de casación, deben concurrir tres condiciones: (i) que la declaración de esos hechos sea una consecuencia de una infracción a un precepto jurídico de valoración probatoria⁴⁷; (ii) que ese vicio derive, como un efecto «carambola», en la vulneración de una norma de derecho sustantivo; y, (iii) que ambas infracciones tengan una trascendencia significativa para la decisión⁴⁸.

CABANILLA HERNÁNDEZ (2021: 271 ss.) luego de un profundo análisis vinculado a esta causal de casación (caso 4 del artículo 268), concluyó que presenta varios problemas, partiendo desde su configuración legislativa hasta la forma en que las cortes nacionales han entendido los supuestos que habilitan su procedencia.

Sobre lo primero, señala que la ley ecuatoriana prohíbe textualmente la valoración probatoria en casación⁴⁹, lo cual no ha impedido que, de hecho, los jueces nacionales valoren la prueba ante la verificación del error absurdo, ilógico y arbitrario. En cuanto a lo segundo, luego de un análisis extenso de criterios judiciales de todas las salas de la CNJ, concluyó que existen un sinnúmero de criterios, contradictorios, respecto al error de

pronunciamiento de un tribunal superior que ratifique o revoque la decisión del inferior (AGUIRRE, ARROBO, RUIZ & PUERTAS, 2022: 13-17).

⁴⁶ Esto pasa por la naturaleza propia de los recursos ordinarios, que permiten fundamentar, de modo amplio, el gravamen que justifica el ejercicio del derecho a recurrir. Por el contrario, los recursos extraordinarios, limitan la procedencia de la impugnación respecto a determinadas actuaciones y bajo causales muy específicas.

⁴⁷ La jurisprudencia nacional en materia tributaria ha sido muy consistente en señalar que la norma de valoración probatoria prevista en nuestra legislación es el artículo 164 del COGEP, cuyo segundo inciso reconoce que la prueba debe valorarse siguiendo las reglas de la sana crítica y que, además, debe ser apreciada en su conjunto: «La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos».

⁴⁸ El artículo 268.4 del COGEP prescribe que el recurso de casación procederá cuando «se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto».

⁴⁹ El cuarto inciso del artículo 270 del COGEP prescribe: «No procede el recurso de casación cuando de manera evidente lo que se pretende es la revisión de la prueba».

hecho susceptible de corrección en casación, lo cual anula toda posibilidad de previsibilidad sobre esta causal.

Estos errores que son correctamente advertidos por la autora dejan en una posición adversa al sujeto tributario. Pensemos que, si un tribunal declara que ha ocurrido una hipótesis de omisión, y se equivoca, el contribuyente enfrenta un sistema impreciso que pone cuesta arriba la posibilidad de impugnar la decisión, pues la legislación procesal impide que los jueces nacionales valoren prueba, pero de hecho, cuando lo hacen, no es nada claro los supuestos en que efectivamente consideran viable la impugnación casacional. A esta dificultad sumemos una segunda, que es igual o más importante.

Como señala FERRER BELTRÁN (2018: 161 ss.), en efecto, si no se valora racionalmente la prueba, se violan varios derechos, por ejemplo, el debido proceso y también la presunción de inocencia. Empero, el planteamiento del autor destaca que la posibilidad de impugnar una decisión de esta naturaleza vía casación requiere de una norma jurídica sustantiva que reconozca un estándar probatorio, pues solo así podríamos evaluar si las hipótesis que han sido declaradas como probadas por el juzgador, alcanzaron el grado de suficiencia necesario para ese caso en particular. En sus palabras:

(...) la conclusión de la valoración de la prueba no puede ser más que la atribución a las distintas hipótesis en conflicto en el proceso judicial de un cierto grado de corroboración que habrá que determinar si es o no suficiente para considerar probadas las hipótesis. Ello depende de lo que establezcan las reglas jurídicas que denominamos estándares de prueba. Pues bien, **si en el proceso se declaran probados hechos para los que, teniendo en cuenta las pruebas disponibles, no se alcanza el estándar de prueba aplicable (y viceversa), el error resultante aun siendo en materia de hechos implicará la violación al derecho, en particular, de la regla que establezca el estándar de prueba aplicable.**
(p. 161-162) (énfasis añadido)

En este sentido, si el único mecanismo para recurrir respecto de las decisiones dictadas contra la jurisdicción contencioso-tributaria es el recurso extraordinario de casación, y aquel necesariamente requiere un estándar de prueba para viabilizar una impugnación respecto a las inferencias probatorias y su grado de suficiencia, entonces su eficacia depende de la regla sustantiva que fijemos para el efecto.

Por ello, es fundamental que el sistema legal cuente con una disposición jurídica que reconozca un estándar de prueba aplicable a controversias donde se discuta la ocurrencia de una omisión tributaria, el cual debe ser necesariamente alto en función de las

consideraciones que he desarrollado y la situación gravosa que enfrenta el contribuyente para recurrir una decisión errónea sobre los hechos. Lo contrario, deriva en que el propio sistema, que de por sí ya restringe el derecho de impugnación, limite aún más el ejercicio del único medio de impugnación posible para refutar las decisiones en esta jurisdicción, haciéndolo prácticamente inaplicable.

3.4. Incidencia penal de una decisión adversa al contribuyente en la jurisdicción contencioso-tributaria

Finalmente, la última razón que justifica la aplicación del estándar probatorio planteado se extrae de un potencial riesgo penal como consecuencia de una decisión en la jurisdicción contencioso-tributaria. Aunque esta vinculación realmente no debería tener lugar, por el objeto de discusión en ambas jurisdicciones, su existencia es innegable. Por ello, se vuelve importante incrementar el estándar en fase administrativa y judicial para prevenir el riesgo de una posible imputación penal.

Según el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal (en adelante, “**COIP**”), comete el delito de defraudación tributaria quien «**omita ingresos**, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos»⁵⁰ (énfasis añadido).

La Sala Especializada de lo Penal, Penal Militar, Penal Policial, Tránsito, Corrupción y Crimen Organizado de la CNJ, en la causa 17282-2017-03592 de 15 de enero de 2021, estableció que la defraudación tributaria en su modalidad de omisión «se identifica con la de un delito de lesión, ya que su realización tiene como consecuencia inconfundible la afección al patrimonio estatal y a la actividad administrativa tributaria (...)».

La pena que se impondrá a quien sea declarado culpable de la comisión del delito de defraudación, en su modalidad de omisión, será la «pena privativa de libertad de cinco a siete años», sin embargo, si el tributo defraudado es superior a los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, la pena podrá alcanzar los 10 años de privación de libertad.

⁵⁰ Numeral 15.

En tal virtud, si la jurisdicción contencioso-tributaria dictamina que un contribuyente incurrió en una conducta omisiva, dejando de pagar el tributo debido, no solo que en esa jurisdicción se condenará el pago del impuesto más multas, recargos e intereses, también se iniciará un proceso penal tendiente a perseguir su privación de libertad, y en ese proceso penal tendrá una relevancia alta la sentencia dictada en el juicio tributario con todos los elementos que constan en el expediente judicial.

Esto influencia directa que aparece frecuentemente en la práctica y que, además, se presta como intuitiva, no lo es tanto, pues en el esquema gradual de estándares de prueba que planteo, el expediente del juicio contencioso-tributario y la sentencia dictada en esa jurisdicción no necesariamente justificarán que la hipótesis de defraudación penal sea confirmada. Por ende, si un contribuyente es condenado por omisión en la jurisdicción contencioso-tributaria, al menos a primera vista no debería serlo también en la jurisdicción penal.

Esto se explica por dos razones: primero, porque al ser aplicable el estándar 1 en la esfera penal, las pruebas que la Fiscalía incorpore al proceso deberán explicar todas y cada una de las hipótesis que resulten favorables al sujeto pasivo, lo que no pasa con el estándar 3, que solo exige la refutación de la hipótesis contraria cuando se ha aportado alguna evidencia para sustentarla. Y finalmente, porque en la jurisdicción penal, se deberá discutir el elemento volitivo de la conducta, es decir si existe o no una intención de perjudicar al fisco, lo cual, como dije, no es parte del proceso contencioso-tributario.

Insisto, no debería existir una vinculación tan notoria y marcada entre la jurisdicción contencioso-tributaria y la jurisdicción penal, pero dada la situación actual es innegable que una decisión confirmatoria de la omisión ante la jurisdicción contencioso-tributaria gatilla el riesgo de una investigación y una condena criminal, con todos los costos asociados. Es por ello que debemos emplear un estándar probatorio elevado en sede administrativa y judicial que reduzca esta posibilidad al mayor grado alcanzable.

4. ¿Cómo adoptar el estándar?

Idealmente, debería ser el legislador quien, a través de una ley, recoja los distintos estándares de prueba en función de un debate democrático, sin embargo, hasta el momento, no existen señales que permitan vislumbrar algo así en el futuro cercano. La

alternativa que nos queda es la construcción de estándares a través de la jurisprudencia de las más altas cortes del país, principalmente, la Corte Constitucional.

Por un lado, la Corte Nacional de Justicia ha centrado su construcción jurisprudencial en estándares argumentativos relativos a las causales que permiten la interposición del recurso de casación. Por ejemplo, la Sala Administrativa creó un nuevo estándar para cuando se acuse la errónea interpretación de una norma jurídica⁵¹. Por su parte, la Sala Tributaria creó un estándar para determinar cuándo procede el recurso de casación en el caso de que se vulnere una disposición de valoración probatoria⁵².

Me parece que uno de los principales inconvenientes para que la CNJ adopte un estándar probatorio es que las normas que debe interpretar reconocen a la concepción subjetivista de la prueba, razón por la cual, la jurisprudencia construida mantiene esa noción. Sumemos a esto que, como se dijo, para que el recurso de casación sea, al menos, conceptualmente efectivo para cuestionar las inferencias probatorias y los hechos probados resultantes de aquellas, se requiere la existencia de una norma que regule un estándar de prueba. Por ende, la CNJ no podría interpretar algo que aún no existe.

En este orden de cosas, la Corte Constitucional podría jugar un rol fundamental, pues el ámbito en que ejerce sus competencias le permite profundizar y desarrollar el contenido de los derechos constitucionalmente reconocidos en Ecuador, de un modo mucho más amplio. Bajo esta consigna, en casos no tributarios ya ha planteado la necesidad de que en determinadas situaciones jurídicas se deba satisfacer un estándar probatorio específico.

Por ejemplo, la Corte Constitucional dijo que, en procesos de garantías jurisdiccionales, rige el estándar probatorio de mayor probabilidad, siendo menos exigente que en otras materias del derecho (SCC, 14-19-IS/22 de 22 de junio de 2022 y

⁵¹ Sala Administrativa de la CNJ: «cuando se alegue la errónea interpretación de una norma jurídica, corresponde al casacionista, explicar en su fundamentación: (i) cuál es la norma sustantiva infringida; (ii) si esta ha sido usada en la sentencia o auto recurrido; (iii) si es la pertinente para dar solución al problema jurídico; (iv) cuál es la interpretación que el juzgador dio a esa norma, explicando ese razonamiento judicial; (v) explicar el método de interpretación usado en la decisión judicial; (vi) determinar por qué razón esa interpretación no es la que corresponde, por qué el método usado o las reglas propias de éste no son las adecuadas al caso; (vii) para luego establecer cuál es la interpretación que debió darse a la norma, cuál es el método de interpretación o la correcta aplicación de sus reglas, a fin de concluir con el razonamiento lógico-jurídico que viabilice un entendimiento claro y preciso que demuestre la existencia del vicio acusado y de este modo de infracción» (SCNJ, juicio 17811-2018-01023 de 6 de abril de 2021).

⁵² Sala Tributaria de la CNJ: «En el caso 4, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1. Identificar de forma precisa el medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado en la sentencia; 2. Determinar con precisión la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria» (SCNJ juicio 17510-2019-00389, dictada el 6 de octubre de 2022).

1095-20-EP/22 de 24 de agosto de 2022). Este es un ejemplo de un estándar adoptado para una jurisdicción especial, aunque podría pensarse en varios otros dependiendo de la garantía jurisdiccional que se trate. Por ello, no resulta irrazonable decir que la jurisdicción tributaria requiera un estándar de prueba particular, y que la Corte lo acoja al resolver un caso concreto.

Por otro lado, en la Sentencia No. 215-13-EP/23 de 1 de noviembre de 2023, la Corte Constitucional indicó que el estándar probatorio para proceder con la revocatoria del estatus de refugiado en sede administrativa requiere una alta exigencia, es decir, un estándar de más allá de toda duda razonable. Aquí, la Corte Constitucional aplicó un estándar probatorio a un caso concreto, y lo interesante es que lo trasladó a sede administrativa, exigiendo que la autoridad satisfaga esta exigencia probatoria. Esto da cuenta de que también es posible pensar en estándares especiales en función del tipo de controversia tributaria que esté sobre la mesa.

En definitiva, creo que en el peor de los escenarios en que el legislador jamás se preocupe por construir estándares probatorios, la Corte Constitucional puede formular un estándar como el que propongo para casos de omisión tributaria, pero si esto no ocurre, mi percepción es que los tribunales distritales jugarán un papel preponderante en el día a día de los casos que conocen y en los que administran justicia. Si no empezamos a plantear la necesidad de mirar a la prueba desde un punto de vista racional, estaremos expuestos a la arbitrariedad y aquello no es admisible por los grandes y complejos valores que precautela el sistema tributario.

5. ¿Cómo debería aplicarse el EdP?

Para cerrar todo el análisis, es importante ejemplificar como funcionaria el estándar en casos reales. Para el efecto, explicaré como se utilizaría el EdP en una especie de determinación por omisión en el impuesto a la renta que todavía sigue siendo muy frecuente en Ecuador. Se trata de los supuestos «ingresos» por acreditaciones en cuentas bancarias⁵³. Explicaré: (i) cual es la hipótesis de la Autoridad tributaria, que deberá ser capaz de explicar los datos disponibles y justificar las predicciones que se formulen sobre la base de la información incorporada en el expediente administrativo; y, (ii) la hipótesis

⁵³ Vid los documentos que obran del expediente judicial en los juicios 17510-2023-00183 y 17510-2022-00112.

alternativa del contribuyente, compatible con su ausencia de responsabilidad, que debería ser refutada solo si se aportan pruebas que le aporten algún grado de corroboración.

5.1. Hipótesis de la autoridad tributaria

Es muy frecuente que el Servicio de Rentas Internas, al hacer cruces de información con los reportes presentados por las instituciones financieras, verifique los movimientos bancarios de los contribuyentes, fundamentalmente sus depósitos en cuenta. Lo que ha ocurrido es que, sobre esa única base, se ha equiparado el concepto de «ingreso» con «acreditación en cuenta», pretendiendo gravar a todos y cada uno de esos depósitos con el impuesto a la renta.

Por lo que, sobre la base de este razonamiento, la hipótesis que plantea la Autoridad tributaria es que ha ocurrido una omisión en la declaración y pago de impuesto a la renta porque un determinado contribuyente no ha considerado sus acreditaciones dinerarias en sus cuentas bancarias como ingresos gravados con impuesto a la renta.

En función del planteamiento de FERRER BELTRÁN, esta hipótesis debe ser capaz de explicar los datos disponibles (los cuales deberán obrar en el expediente administrativo de la determinación y, por ende, en el expediente judicial), integrándose de forma coherente, y las predicciones de nuevos datos que la hipótesis permita formular deben haber resultado confirmadas y aportadas como pruebas al proceso.

Como ya se dijo, para acreditar la omisión del contribuyente, el Servicio de Rentas Internas debe probar la ocurrencia del hecho generador del tributo. Por ello, partiendo de que la legislación ecuatoriana define que un ingreso gravado con impuesto a la renta es aquel que proviene del trabajo, capital o ambas fuentes⁵⁴, la prueba debe ser capaz de evidenciar que una acreditación dineraria percibida en una cuenta bancaria, sobre la que se pretende el ejercicio de imposición tributaria, tiene el origen antes referido.

Así, la Autoridad debería desplegar todas sus facultades para, por ejemplo, verificar que un depósito determinado corresponde a una factura por honorarios, por rendimientos financieros, por pago de dividendos, o por la remuneración mensual del sujeto pasivo. Dependiendo del tipo de renta, la documentación soporte sería distinta. En esta misma

⁵⁴ *Vid.*, artículos 1 y 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

línea, si se trata de un honorario profesional, seguramente tendrá que existir un contrato de prestación de servicios, un comprobante de venta y entregables del servicio. Si es, por ejemplo, renta proveniente de una relación de dependencia, el contrato laboral será ese soporte.

En este mismo sentido, si efectivamente las acreditaciones dinerarias son rentas, el SRI debería establecer cuál es el gasto en que ha incurrido el sujeto pasivo para generar esa manifestación de riqueza. Salvo muy contadas excepciones, todo ingreso se causa por el uso de recursos del mismo sujeto pasivo para generarlos. Si esto no fuera así, no existiría la necesidad de que las legislaciones contemplen la existencia de gastos deducibles. Esto hace que sea apenas lógico que cuando se determine el ingreso, se deba, a su vez, examinar su gasto asociado.

La autoridad tributaria también debería indagar con la contraparte en la transacción que motiva el depósito en cuenta. Por ejemplo, si se trata de un honorario profesional, quien pagó por el servicio debió registrar un gasto, y esa sería una evidencia de que la transacción que originó el depósito en cuenta es, efectivamente, un ingreso gravado con impuesto a la renta. El SRI no solo debería limitarse a indagar al sujeto pasivo determinado, sino a la contracara de sus transacciones observadas, a quienes realizan esa erogación. Con ello, se validarían las predicciones construidas a partir de la hipótesis principal.

En definitiva, es claro que una acreditación dineraria no es, per se, un ingreso. Debe existir prueba -a cargo de la autoridad tributaria- que soporte esa conclusión en el sentido expuesto. Consecuentemente, solo así se acreditaría la hipótesis principal.

5.2. Hipótesis del contribuyente

La defensa que se ha planteado de parte de los contribuyentes ha tenido dos vertientes: (i) una conceptual, que se ha centrado en la imposibilidad de la Autoridad tributaria para presumir que toda acreditación dineraria en cuenta constituye un ingreso sujeto a imposición; y, (ii) una subsidiaria, enfocada en aportar una explicación que justifique que la acreditación dineraria no constituye un ingreso gravado con impuesto a la renta.

Desde un enfoque de la segunda línea de defensa, la hipótesis alternativa formulada por la defensa de los contribuyentes, que debe ser necesariamente refutada siempre que exista alguna evidencia que le aporte corroboración, es que en la declaración del impuesto a la renta -de haberla- se registró y cuantificó total y adecuadamente el hecho imponible del impuesto a la renta, sin que la acreditación dineraria altere en ningún sentido este escenario.

Entre las muchas justificaciones que se han esgrimido en determinaciones de este tipo, los contribuyentes han sostenido que gran parte de las acreditaciones dinerarias corresponden a rentas exentas y pagos de capital de préstamos. Por tal razón, esas acreditaciones en cuenta jamás podrían tener la categoría de un ingreso susceptible de gravamen tributario. Como soporte, se han presentado contratos de mutuo, escrituras de compraventa de inmuebles, y explicaciones detalladas de las transacciones.

Para que prevalezca la hipótesis del SRI, debe refutarse esta hipótesis alternativa que es compatible con la ausencia de responsabilidad del contribuyente, siempre que encuentre corroboración en evidencia del tipo que fuere, pues demuestra que la declaración -de haberla- fue completa y consideró todas las rentas gravadas, excluyendo -con razón- a aquellas acreditaciones dinerarias que no calzan en el concepto legal de renta.

Nuevamente, la autoridad tributaria tendría que ejercer su facultad determinadora para corroborar estas hipótesis, por ejemplo, solicitando a la contraparte de las transacciones una explicación y la documentación soporte de la negociación con el sujeto tributario auditado, de forma adicional o complementaria a aquella que entregó el sujeto auditado. La investigación debe ser necesariamente exhaustiva en este sentido, del mismo modo en que se lo haría para la hipótesis principal argumentada por el fisco.

No obstante, es importante insistir en que esta hipótesis, favorable al contribuyente, no debe ser puesta bajo la lupa del mismo estándar exigido para el fisco; debe ser necesariamente menos exigente por tratarse de la inocencia o ausencia de responsabilidad del sujeto pasivo.

Por lo expuesto, la autoridad tributaria no podría aducir que su hipótesis de omisión se cumplió, sin refutar motivadamente esta segunda junto con toda la evidencia que acredite el cumplimiento tributario del contribuyente.

5.3. Conclusión

Si no se supera el estándar planteado, la autoridad tributaria tendría que perder el proceso por no alcanzar el grado de suficiencia probatoria exigido para este tipo de controversias. Pensemos que, el estándar sugerido tiene lógica y sentido porque es el Estado quien, en ejercicio de su facultad determinadora, debe acreditar la ocurrencia del hecho imponible para luego cuantificarlo y perseguir su cobro. Bajo esta consigna, y por los poderes que ostenta el fisco, es apenas lógico exigir una investigación exhaustiva acompañada de un cúmulo cuantioso de evidencia como resultado.

Al reducir el estándar, podría generarse un incentivo nefasto que incite a que la facultad determinadora no se ejerza con diligencia y, por ende, el fisco conserve la aptitud de exigir el pago de impuestos no debidos aun cuando no recopile la evidencia necesaria para que se desprenda el poder tributario sobre los ciudadanos. Es decir, se estaría legitimando el ejercicio arbitrario del poder.

Si esto ocurre, entonces el estándar será la barrera que impida que una potencial imputación de responsabilidad por omisión, injustificada, prevalezca y resulte en la confiscación del patrimonio del sujeto pasivo, que además será muy poco probable de reivindicar vía el recurso de casación y que, además, vendrá muy posiblemente acompañada de una acción penal tendiente a perseguir la privación de libertad.

6. Bibliografía

Aguirre, A. Arrobo, S. Ruiz, S. Puertas, P. (2022). La inseguridad jurídica por la falta de la doble instancia en el proceso contencioso tributario en el Ecuador. Universidad Nacional del Altiplano. Revista de Derecho, (7), núm. 2, páginas 3-18. Recuperado de <https://www.redalyc.org/journal/6718/671871944002/html/>

Barcena, A. (2012). La causalidad en el derecho de daños. Capítulo IV La causalidad por omisión. Tesis Doctoral, Universitat de Girona. P. 181-240.

Cabanilla, M. (2021). Valoración probatoria en el recurso extraordinario de casación ecuatoriano. Análisis doctrinario, normativo y jurisprudencial. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Cooperación Alemana. Banco Interamericano de Desarrollo. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

Danós, J. (2000). El proceso contencioso administrativo en materia tributaria. THEMIS Revista De Derecho, (41), Páginas 73-95. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11653>

Dei Vecchi, D. (2019). El carácter presuntivo de las presunciones absolutas, Revus, Journal for Constitutional Theory and Philosophy of Law [Online], 38. Páginas 1-33. Recuperado de: <http://journals.openedition.org/revus/5333>

Diccionario Panhispánico del Español Jurídico. (2024). Omisión. Recuperado de <https://dpej.rae.es/lema/omisi%C3%B3n>

Ferrer, J. (2018). Los hechos en la casación penal. Instituto Pacífico. Derecho procesal penal, doctrina práctica. (48). Páginas 153-175.

Ferrer, J. (2021). Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso. Marcial Pons.

Folco, C. (2011). Procedimiento tributario, naturaleza y estructura. Rubin -Culzoni Editores. Tercera edición ampliada y actualizada.

Garcés, R. (1980). Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano, Quito, Ediciones de la Universidad Católica.

Guerrero, F. (2019). Nueva visión del Derecho Administrativo sustentada en el Código orgánico Administrativo y normativa conexas. Cevallos – Editora Jurídica.

Giuliani Fonrouge, C. (1997). Derecho Financiero, I. Buenos Aires: Depalma.

González, J. (2000). Facultades de la administración tributaria en materia de determinación de tributos. *Themis Revista de Derecho*, (41), Páginas 17-28. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11648>

Lascano, G. (2017). El Proceso Lógico - Jurídico de la Convicción del Juez Tributario. *Revista Facultad De Jurisprudencia*, 1 (1). <https://doi.org/10.26807/rfj.v1i1.10>

Letelier, R. (2018). El precio del statu quo. Sobre el estándar probatorio en las sanciones administrativas. *Revista de Derecho*. Vol. XXXI- (1). P. 209-229.

Mejía, Al. (2013). La prueba en el proceso tributario ecuatoriano. Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario. Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años. Cevallos Editora Jurídica. Páginas 57-78.

Narváez, M. (2010). Causalidad y omisión en la actuación médica. Rompecabezas conceptual para el enjuiciamiento penal. *Diritto questione pubbliche*. (10). Páginas. 225-226.

Neira, E. (2016). La jurisdicción contencioso-administrativa: reflexión sobre sus disfuncionalidades. Editorial USFQ (Colección Iuris Dictio).

Pérez, E. (2021). El acto administrativo en el Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Pino, D. (2023). Manual de derecho tributario formal. Ediciones Legales EDLE S.A.

Piza, J. (2010). Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Universidad Externado de Colombia. Primera Edición.

Reyes, J. Vallejo, A. (2016). The tax disputes and litigation review. Chapter Ecuador. *Law Business Research*. Fourth Edition. Páginas 110-120.

Rezzoagli, B. (2009). Ilícitos tributarios Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal. *Revista Jurídica Amicus Curiae*. Segunda Época. 2 (2). Recuperado de <https://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/13543>

Ríos, G. (2005). El ilícito tributario, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coordinador), *Manual de Derecho Tributario*, ed. Porrúa, México.

Rodríguez, J. (2012). Prescripción extintiva y caducidad en el derecho civil. Estudio de su régimen jurídico en el Código Civil y en la Ley de Relaciones de Consumo. Facultad de Cultura Universitaria. Tercera Edición.

Rodríguez, M. (2007). La prueba en el derecho tributario. Formación y preconstitución de la prueba en el derecho tributario. Editorial Aranzadi, S.A. Primera edición.

Rosen-Zvi, I. Fisher, T. (2008). Overcoming procedural boundaries. Virginia Law Review. Páginas 79-155. Recuperado de <http://www.jstor.com/stable/25470553>

Saccone, M. (2002). Manual de Derecho Tributario. Editorial La ley.

Simone, C. (2017). El proceso contencioso tributario y el control de legalidad de la actuación administrativa. Derecho financiero y derecho tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Páginas 449-467.

Troya, J. (2014). Manual de Derecho Tributario. Corporación de Estudios y Publicaciones. Primera edición.

Tuzet, G. (2013). The omission dilemma. Publicación en la Universita Bocconi. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2887393

Valdés Costa, R. (2016). Curso de Derecho Tributario. Cuarta Edición. Editorial B de F Montevideo - Buenos Aires.

Van Hasselt, R. (2015). El estándar de prueba en materia infraccional. Revista De Estudios Tributarios, (13), Páginas. 209–236. Recuperado a partir de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/39875>

Vidal, J. (1985). Derecho Administrativo. Librería Temis Editorial.