

ESTÁNDAR DE PRUEBA EN CONTROVERSIAS POR OMISIÓN TRIBUTARIA: UNA MIRADA A LA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA ECUATORIANA

Miguel Ángel Zumba Barbosa

Miembro del Foro de Abogados del Consejo de la Judicatura de Ecuador

Miembro del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario

miguezumba1@gmail.com | mzumba@pbplaw.com

RESUMEN: En Ecuador, ningún litigio tributario se rige por un estándar de prueba. El planteamiento de este artículo es que, para que una hipótesis de omisión sea confirmada, deberán cumplirse las dos condiciones que exige el estándar 3 sugerido por Ferrer, 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 prevalecer la ausencia de responsabilidad del sujeto tributario.

PALABRAS CLAVE: omisión; estándar de prueba elevado; contencioso-tributario.

STANDARD OF PROOF IN TAX OMISSION DISPUTES: AN OVERVIEW OF ECUADORIAN LEGISLATION AND CASE LAW

ABSTRACT: In Ecuador, no tax litigation is governed by a standard of proof. This article argues that, for a hypothesis of omission to be confirmed, the two conditions required by Ferrer 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 shall prevail.

KEYWORDS: omission; high standard of proof; tax litigation.

SUMARIO: 1. SUPUESTOS INICIALES.— 2. INTRODUCCIÓN.— 3. ¿CONCEPCIÓN SUBJETIVISTA O RACIONALISTA DE LA PRUEBA?.— 4. LA OMISIÓN TRIBUTARIA.— 5. ESTÁNDAR DE PRUEBA EN CONTROVERSIAS JUDICIALES DE OMISIÓN TRIBUTARIA: 5.1. Primer criterio: la facultad determinadora como poder de descubrimiento y corrección; 5.2. Segundo criterio: función de la jurisdicción contencioso-tributaria como instrumento en la garantía de derechos; 5.3. Tercer criterio: la carga de la prueba en materia tributaria y la presunción de legitimidad de los actos administrativos; 5.4. Cuarto criterio: problemas de diseño legislativo en la impugnación de las decisiones emanadas de la jurisdicción contencioso-tributaria; 5.5. Quinto criterio: costo social del proceso penal que resulta de una decisión adversa al contribuyente en la jurisdicción contencioso-tributaria.— 6. ¿CÓMO ADOPTAR EL ESTÁNDAR?.— 7. ¿CÓMO DEBERÍA APLICARSE EL ESTÁNDAR DE PRUEBA?: 7.1. Hipótesis de la autoridad tributaria; 7.2. Hipótesis del contribuyente; 7.3. Conclusión.— 8. BIBLIOGRAFÍA

1. SUPUESTOS INICIALES

Para el desarrollo de este documento, se asumirán determinadas tesis sobre las que no se profundizará pues no compete a esta investigación hacerlo. Estos supuestos iniciales son tres: (i) la aceptación de la concepción racionalista de la prueba (con todas sus consecuencias relevantes); (ii) su conveniencia 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.

2. INTRODUCCIÓN

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 índole (Reyes y Páez, 2016, p. 110). En el marco de este amplio espectro de conflictividad, el trabajo se enfoca en los litigios donde se persigue la demostración de una omisión tributaria.

Por tal razón, este estudio sugiere la aplicación de un estándar probatorio elevado para este tipo de controversias, considerando la forma en que se fijan los hechos desde el procedimiento de determinación, la naturaleza de la jurisdicción contencioso-tributaria en la tutela de derechos, la regla de la carga de la prueba, la posibilidad

de impugnar la decisión que ponga fin al litigio y el coste social vinculado con la imputación penal. Todo esto en el marco normativo que brinda el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

3. ¿CONCEPCIÓN SUBJETIVISTA O RACIONALISTA DE LA PRUEBA?

El Código Tributario (en adelante, CT) en su versión anterior a la norma hoy vigente, incorporaba 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 semipleonas, 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 en el Código Tributario, y también contenía referencias a la concepción subjetivista de la prueba. 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». 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 Código Orgánico General de Procesos (en adelante, COGEP) en el año 2016, la legislación ecuatoriana no cambió. La concepción subjetivista de la prueba volvió a incorporarse en la ley positiva. Según el art. 158, la finalidad de la prueba es «llevar a la o al juzgador al convencimiento de los hechos y circunstancias controvertidos». En el mismo sentido, el art. 172 prescribe que las mal llamadas presunciones judiciales 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». Incluso el art. 164 establece 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 solo respecto de aquellos «que le hayan servido para justificar su decisión».

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, p. 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». 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, Corte de Casación y/o Sala Tributaria, indistintamente), también tienen una posición 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 [...]» (STDCT, juicio 17510-2022-00259, 13 de diciembre de 2023). De la misma manera, la Corte de Casación 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).

El breve diagnóstico de la legislación y jurisprudencia tributaria ecuatoriana da cuenta de dos elementos: (i) la íntima convicción judicial está arraigada en la tradición jurídica nacional, por lo que, hoy por hoy, 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 política e idealmente debería ser adoptada por el legislador como principal órgano de representación y deliberación (Ferrer, 2021, pp. 149-150; Dworkin, 1985, p. 120), es necesario responder varias preguntas que parten sobre lo que, como sociedad, se espera y desea de la justicia tributaria: ¿Es necesario aplicar un estándar 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, ¿se debe pensar en un estándar menos exigente que permita condenar a más evasores? La respuesta no es pacífica.

Este trabajo se centra en examinar la aplicación de un estándar de prueba elevado en juicios tributarios donde se discuta la ocurrencia de una omisión en la declaración y pago de un tributo, para lo cual es preciso empezar por definir el concepto de omi-

sión tributaria según los aportes que ha hecho la jurisprudencia dictada por la Corte de Casación.

4. 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? En esta sección se ofrecen ciertas directrices tendientes a aclarar 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 (2010, p. 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 (2012, pp. 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 infringir una obligación legal. 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, p. 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 específica, 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 que requieren de los contribuyentes 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, 2005, p. 293).

Por un lado, 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 carácter informativo (CT, art. 96). De otro lado, los deberes sustanciales 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 liquidación (CT, arts. 16,18, 19 y 24). El objetivo que persigue la ley es que, si en la realidad ha tenido lugar el hipotético normativo que habilite el nacimiento de la obligación tributaria, este sea oportunamente informado y cuantificado.

Aunque la vulneración de deberes formales y materiales puede entenderse como un ilícito tributario, solo el incumplimiento de los segundos 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. Se trata de una competencia distinta, con connotaciones propias. 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 se refiere este trabajo es justamente este y el análisis se enfoca en todos los aspectos que rodean su configuración.

La Sala Tributaria, 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 glosado¹ 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.

Al examinar procesos vinculados con el impuesto a la renta, la Corte de Casación 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, es posible decir que se verifica esta con-

¹ «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).

ducta abstencionista cuando el sujeto pasivo no consigna información que demuestra la ocurrencia del hecho imponible. Así, el criterio de la Sala Tributaria 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, se expondrán un par de ejemplos extraídos de sentencias relativas al impuesto al valor agregado (en adelante, IVA) y el impuesto a la renta (en adelante, IR), en donde se rechazó la existencia de omisión debido a que, en realidad, existía una discrepancia de criterios entre los sujetos pasivos y la administración. Estas referencias buscan distinguir estos escenarios que no son semejantes pero que, de hecho, podrían llegar a confundirse con la omisión.

El Servicio de Rentas Internas, entidad encargada de administrar y recaudar los impuestos nacionales internos en Ecuador (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, por lo que no existía omisión. 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 omisión².

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. El contribuyente había registrado un gasto no deducible menor

² «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).

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 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)³.

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 no lo reconozca 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 acreditarla 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 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 Corte de Casación 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 detenerse por un momento en este asunto. Si se acepta que el ánimo de perjudicar al fisco sea constitutivo de la omisión y, en consecuencia, un tema de prueba en un juicio contencioso-tributario, se estaría discutiendo un auténtico supuesto de defraudación tributaria, propio de la jurisdicción penal⁴. Por lo tanto,

³ «(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 175102019-00297, de 20 de mayo de 2022).

⁴ 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 bene-

resulta conveniente no incluir este elemento dentro del juicio contencioso-tributario, pues la esfera penal será la encargada de debatir en extenso al respecto. No sería eficiente debatir el mismo asunto en dos jurisdicciones distintas porque entonces no hay razón para distinguirlas. En un criterio reciente de la Corte de Casación, se confirmó esta posición, pues la decisión argumentó que no se requiere una comprobación del ánimo de irrogar un perjuicio al fisco para que se configure una omisión, por lo que, para validar la ocurrencia de esta conducta, 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, sobre la base de la jurisprudencia examinada, el concepto de omisión tributaria está atado 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, sea que haya mediado la intención de perjudicar al fisco o haya existido un error por parte del contribuyente. Para la jurisdicción contencioso-tributaria este factor resulta indistinto. A tal punto que, de confirmarse la omisión, proveniente del dolo o el error, la consecuencia jurídica sería la misma: el sujeto pasivo deberá satisfacer el gravamen tributario con los recargos e intereses prescritos en la ley.

A continuación, se indicará qué estándar de prueba se estima aplicable a esta clase de procesos y las razones que lo justifican.

5. ESTÁNDAR DE PRUEBA EN CONTROVERSIAS JUDICIALES DE OMISIÓN TRIBUTARIA

Tradicionalmente, la doctrina jurídica ha concebido la existencia de tres 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 un problema fundamental: sus formulaciones son extremadamente vagas, con lo cual, dejan indeterminados sus criterios de aplicación.

ficio indebido; d) nexo de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo u obtención del beneficio indebido». (Ríos, 2005, p. 332).

Ferrer construyó siete estándares probatorios que, en lugar de sustituir los tres referidos, concretan los lineamientos que pudieran ser perfectamente aplicables a cada uno de ellos. Esto quiere decir que sus propuestas de estándar podrían entenderse como «más allá de toda duda razonable», y buena parte del resto como «preponderancia de la prueba» o «prueba clara y convincente». Es necesario 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, este artículo plantea que el estándar aplicable para la decisión final de un juicio contencioso-tributario donde se discute un supuesto de omisión es el que Ferrer explica bajo el número 3. Por ello, 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, p. 209).

Aplicando el estándar al supuesto de una omisión, 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.

La doctrina en el razonamiento probatorio ha sostenido que la decisión de elevar o reducir el umbral probatorio exigiría una evaluación de varios criterios no taxativos, entre ellos: (...) la gravedad del error en caso de condena falsa, el coste de error de la absolución falsa, las dificultades probatorias del tipo de casos, la incidencia de otras reglas que distribuyen el riesgo de error, la distribución de poder entre las partes y la etapa del proceso al que se aplique el estándar (Ferrer, 2021, p. 154 ss.). En el derecho administrativo, la decisión de elevar o bajar el umbral probatorio ha tomado en consideración, de forma bastante aleatoria y desorganizada, los principios que regulan una determinada materia —por ejemplo, aquellos que son propios del derecho ambiental o tributario—, el tipo de competencia y sus fines particulares —en su mayoría, la facultad sancionadora y el rol de la sanción administrativa en la sociedad—,

los bienes jurídicos afectados en el marco de esa competencia e incluso la protección en favor de una de las partes en conflicto (Letelier, 2018, pp. 219 ss.; Gaona, 2019, p. 28; Rebolledo, 2018, p. 13; Van Hasselt, 2015, pp. 229 ss.).

Los criterios que se exponen en este trabajo pretenden condensar la mayoría de las preocupaciones de la doctrina —individualizadas en el párrafo anterior— y trasladarlas al derecho tributario, concretamente, a las disputas donde esté en juego la ocurrencia de una omisión. Es por ello que, para justificar que el estándar debe ser elevado (número 3), en las siguientes secciones de esta investigación se explicará: (i) en qué consiste la facultad determinadora, cuál es su finalidad y cómo su dinámica de funcionamiento maximiza las probabilidades de formar conjuntos de evidencia cuantiosos y de calidad que sustenten la existencia de una obligación tributaria; (ii) la naturaleza de la jurisdicción contencioso-tributaria y su rol en la garantía de derechos como contrapeso del poder y de la confiscación; (iii) la regla de carga objetiva de la prueba que recae sobre el fisco, haciendo que, de no superarse el estándar, sea la parte procesal que soporte el peso de la insuficiencia probatoria; (iv) el deficiente diseño procesal que restringe la impugnación en materia de hechos; y, (v) los costos sociales asociados con la imputación penal —no los riesgos de condena—.

Estos factores son determinantes en la decisión del estándar aplicable, resultando en que aquel deba ser elevado.

5.1. Primer criterio: la facultad determinadora como poder de descubrimiento y corrección

La primera razón que justifica este estándar se extrae de las prerrogativas que confiere la facultad determinadora a las autoridades tributarias. En aplicación de esta potestad, cuya finalidad es garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, el fisco tiene aptitudes casi exorbitantes para, en un tiempo razonable —de cuatro a seis años—, obtener de distintos agentes y por distintos medios, un cúmulo de información gigantesco que le permitirá acreditar la ocurrencia de una omisión. Un estándar de prueba menor sería admisible si las posibilidades de acceder a la información serían escasas o si el tiempo para ejercer la competencia fuese notablemente corto.

La obligación tributaria, en palabras de Saccone (2002, p. 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, p. 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 [...]».

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 el particular y el Estado (Giuliani Fonrouge, 1997, p. 531).

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 pagar (CT, art. 90). El segundo surge con un ejercicio declarativo del contribuyente, quien informa la existencia del hecho generador y su cuantía (CT, art. 89). Finalmente, el tercero se conforma de una declaración del sujeto pasivo complementada con la intervención del sujeto activo (CT, art. 93).

Es particularmente importante la segunda forma de determinación, pues cuando el sujeto pasivo está obligado a reportar la existencia de una obligación tributaria, la declaración que presente le hará responsable de su contenido (CT, art. 101), 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.

Conscientes de esta realidad, los ordenamientos jurídicos han dotado a las administraciones tributarias de una atribución que les permite verificar, por medio de un procedimiento 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 (CT, arts. 96 y 94 de la sección 4 del Modelo de Código Tributario para América Latina), cuya finalidad 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» (Piza, 2010, p. 625).

Por supuesto, el sistema sería muy ineficiente si, como resultado de la omisión que derive en una menor tributación, solo se condene al pago del tributo debido sin la imposición de un gravamen disuasorio (sanción) para prevenir ilícitos futuros. En Ecuador, este gravamen viene en la figura de un recargo que alcanza el 20 por 100 del impuesto determinado y que, básicamente se explica como un «castigo» resultante del ejercicio de la competencia (CT, art. 90 y Resolución dictada por la Corte Nacional de Justicia el 4 de mayo de 2011).

Ahora bien, en el marco de esta competencia que, según Gonzáles (2000, p. 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 (Troya, 2014, p. 255 y Folco, 2011, p. 485). La actividad probatoria en el contexto de este procedimiento tributario adquiere gran importancia,

pues permite que la autoridad 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, p. 553).

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 determinación (CT, arts. 91 y 91.1). 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 fiscalización⁵.

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, circunstancias y cualquier elemento que le permita establecer la configuración del hecho generador y su cuantía (CT, arts. 92 y 93). En cualquier escenario, la autoridad tributaria conserva prerrogativas de investigación extensas que no dependen del sujeto investigado.

A esto hay que sumar el cúmulo de información accesible en virtud de acuerdos internacionales. Ecuador tiene suscrito 23 tratados internacionales para evitar la doble imposición con países como Suiza, Uruguay, España, Francia, etcétera⁶. Además, desde el 26 de abril de 2017, Ecuador es miembro del Foro Global, que cuenta con la participación de 150 miembros⁷. 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.

Tan abrumadora es la facultad determinadora que parece dar prerrogativas ilimitadas. Justamente por esa razón 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.

⁵ 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.

⁶ Información extraída del siguiente sitio web: <https://www.sri.gob.ec/fiscalidad-internacional2>

⁷ Información extraída del siguiente sitio web: <https://www.sri.gob.ec/foro-global>

En cuanto a lo primero, la administración solo podría indagar sobre los datos de incidencia tributaria y respecto de las situaciones que motivan la auditoría (Rodríguez Bereijo, 2007, p. 119 y Pino, 2023, pp. 100 ss.). En lo que concierne a lo segundo, es decir, la temporalidad de la competencia, resulta evidente que, en un estado constitucional, un poder como este no puede concebirse sin la existencia de un plazo fatal. 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, p. 63). Acorde a lo prescrito en el artículo 94 del CT, toda autoridad tributaria puede ejercer válidamente su facultad determinadora dentro de cuatro años si el contribuyente presenta su declaración; o seis años si no lo hace.

Con un poder como este, que fácilmente puede llevar hacia la arbitrariedad y las desviaciones de poder, la autoridad tributaria está en la aptitud de nutrirse con un cúmulo gigantesco de datos que le permitirá evaluar y cuantificar un hecho de incidencia tributaria que ha sido omitido. El espacio temporal y la cantidad de información a la que el Estado tiene acceso 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 puede recopilarse en un tiempo razonable porque reduce las posibilidades de que un evasor sea absuelto y un cumplidor sea condenado⁸. Ciertamente, si la situación fuera diferente, esto es, que el plazo para ejercer la competencia sea corto y que exista imposibilidad de acceder a datos relevantes, podría pensarse en reducir el estándar pues sería irrazonable exigir la satisfacción de un umbral elevado sin que existan herramientas que permitan alcanzarlo. Como ocurre justamente lo contrario, y se entiende que una competencia tan sensible se ejerce con prolijidad, hay una expectativa razonable de que la evidencia de respaldo de la hipótesis de omisión sea abundante y de calidad.

5.2. Segundo criterio: función de la jurisdicción contencioso-tributaria como instrumento en la garantía de derechos

La segunda razón que justifica la aplicación del estándar probatorio sugerido se extrae de las características intrínsecas de la jurisdicción contencioso-tributaria. En su concepto, los magistrados que pertenecen a esta jurisdicción son un contrapeso del poder y deben procurar el resguardo de los derechos de los sujetos pasivos, evitando con celo la confiscación por medio de conductas impositivas, aparentemente legítimas. Es por ello que una de las consecuencias relevantes de esta protección debe traducirse en un estándar probatorio elevado que reduzca las probabilidades de un mayor número de falsos condenados a causa de una omisión tributaria.

⁸ *Vid.* Ferrer (2021, p. 122).

Según Troya (2014, pp. 319-321), un juicio tributario es un híbrido entre el proceso civil y el proceso penal. Lo que le da esta naturaleza 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. En la misma línea, autores como Neira (2016, pp. 241-244) y Simone (2017, pp. 459-460) señalan 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».

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

[...] 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).

Claramente, 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 las garantías básicas del contribuyente. Este rol garantista de derechos ha sido reconocido por la Corte Nacional de Justicia en su jurisprudencia más reciente.

La Sala Especializada de lo Contencioso-Administrativo de la Corte Nacional de Justicia (en adelante, Sala Administrativa) ha reiterado que el control de legalidad exige corroborar el entendimiento correcto del ordenamiento jurídico, supliendo los defectos en derecho de las partes procesales en aras de garantizar una justicia efectiva (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 tiene el criterio de que el papel de la justicia tributaria es ser garante de los derechos de los ciudadanos, más allá del tradicional control de legalidad (SCNJ, juicio 17510-2018-00418, de 25 de octubre de 2022 y juicio 17510-2018-00383, de 17 de febrero de 2023).

Una de las razones, quizá la principal, por las que esta jurisdicción está investida con el control de juridicidad para garantizar los derechos de los particulares, es porque la imposición tributaria no puede desprender al ciudadano de su patrimonio y anular su núcleo esencial, convirtiéndose así en una práctica confiscatoria⁹, tal como ha reiterado la Corte Constitucional del Ecuador (en adelante, Corte Constitucional) al establecer el alcance del principio constitucional de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

La protección en contra de la confiscación como resultado de la imposición tributaria está justificada y reforzada, a diferencia de lo que ocurre en otras materias donde también pugna el derecho de propiedad, al menos, por dos razones. La primera irradia a partir del resultado del proceso de fiscalización. Como se indicó, los procesos de fiscalización que resulten en la confirmación de la hipótesis de omisión impondrán sobre el sujeto tributario la obligación de pagar un tributo junto con un gravamen de naturaleza sancionatoria. Esto hace que, al condenar erróneamente al cumplidor tributario, se le exija un desprendimiento patrimonial injustificado que deviene de la satisfacción de un tributo no debido, junto con una sanción pecuniaria adicional que alcanzará el 20 por 100 de la obligación principal. En definitiva, el resultado del error sería la legitimación de la confiscación —por medio de la facultad determinadora— y el ejercicio arbitrario del *ius puniendi* estatal —por medio del recargo—.

Y la segunda justificación parte de que la disputa tributaria trae consigo una balanza desequilibrada favorablemente al Estado. En función de lo dicho en la sección anterior de este artículo, debe recordarse que el fisco tiene recursos y prerrogativas normativas exorbitantes para detectar los hechos de incidencia tributaria que lo sitúan en una posición siempre cercana con la desviación del poder, de allí que exista una construcción doctrinaria muy fuerte respecto a las limitaciones materiales de sus competencias. Si esta jurisdicción no tuviese la posibilidad de controlar la legalidad de las actuaciones con miras a garantizar los derechos de los ciudadanos, entonces no existirían mecanismos que equilibren las desigualdades entre el fisco y los contribuyentes, volviendo inoficioso al sistema procesal¹⁰.

⁹ 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 Sentencias Nos. 0041-2004-AI/TC, de 11 de noviembre de 2004, y 00053-2004-PI/TC, de 16 de mayo de 2005. Igualmente, la Corte Suprema de Argentina en el Fallo 186-170 y la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-293/20.

¹⁰ Al respecto Rozen- Zvi y Fisher (2008, pp. 91-92), advierten 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 en contraste con uno en que la contraparte es un particular, indican que existen varias herramientas que inclinan la balanza en favor del Estado, entre ellas se encuentra el mismo diseño procesal, fijado por el mismo Estado, los recursos, funcionarios y el monopolio del uso de la fuerza, entre otros.

De este modo, la jurisdicción contencioso-tributaria y el principal bien jurídico tutelado, este es, la protección jurídica al derecho de propiedad frente a la confiscación estatal debe traducirse en un estándar de prueba exigente como una herramienta adicional para equiparar las posiciones de los actores principales en juego. La necesidad de superar el umbral contenido en el estándar 3 garantiza que la jurisdicción tributaria alcance los fines perseguidos por el sistema jurídico pues se constituye como un filtro que impedirá que el Estado, quien por regla general está en una posición de ventaja frente al particular, castigue a un ciudadano a través de prácticas aparentemente legítimas —ejercicio de la facultad determinadora— con la confiscación de todo o parte de su patrimonio para satisfacer una carga impositiva que no le corresponde, y le imponga una sanción que también es de naturaleza patrimonial.

Todo lo dicho no necesariamente implica que, en controversias ajenas a la omisión, esta protección reforzada en contra de la confiscatoriedad pueda relativizarse y, con ello, reducir el estándar de prueba con miras a maximizar la vigencia de otros principios, por ejemplo, el de generalidad. Esto podría ocurrir en varias controversias, especialmente aquellas donde el objeto en discusión sea la aplicación de cláusulas anti-elusión para gravar a contribuyentes que han abusado o han cometido fraude a la ley con la sola finalidad de conseguir beneficios tributarios o reducir su carga fiscal. En esos casos, donde las dificultades probatorias son elevadas y está en juego la confianza social de que todos pagan impuestos en su justa medida, sería admisible evaluar una reducción del estándar para precautelar dicha finalidad, sin que ello implique desnaturalizar esta jurisdicción. Esta misma reducción del estándar estaría justificada en controversias donde el único resultado sea la imposición de sanciones pecuniarias de bajas cuantías, o donde el cierre del establecimiento o la suspensión de actividades sea menor y no incida significativamente en el patrimonio de los contribuyentes.

En fin, hay un amplio catálogo de situaciones por explorar, pero la que compete a esta investigación, aquella vinculada con la omisión, requiere de un estándar probatorio exigente por las razones expuestas.

5.3. Tercer criterio: la carga de la prueba en materia tributaria y la presunción de legitimidad de los actos administrativos

Otra de las razones que justifica la elección de un estándar probatorio elevado es la carga de la prueba objetiva en materia tributaria. Muchos tribunales entienden, incorrectamente, que el fisco estaría libre de cargas probatorias debido a la presunción de legitimidad de los actos administrativos. Por esa razón, a falta de prueba, deciden en detrimento de los contribuyentes. En esta sección se examinará de donde surge esta confusión, clarificando que son las administraciones tributarias las que deben soportar las consecuencias adversas por no haber acreditado los enunciados fácticos que justifican la imputación de la omisión tributaria.

El art. 169 del COGEP establece 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 art. 311 de la misma ley 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 ha ratificado la vigencia de esta norma respecto a las autoridades fiscales, aunque no con consistencia.

La Corte de Casación dijo que «si la administración tributaria estableció la existencia de hechos imponible distintos a la actividad de la construcción (rendimientos financieros) aplicando el art. 259¹¹ 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)¹².

Pese a que la legislación procesal establece 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 —en el sentido de que ha sido emitido conforme a derecho— hasta que una autoridad judicial declare lo contrario (Guerrero, 2019, p. 273 y Vidal, 1985, p. 258). El art. 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».

¹¹ Actual 311 del COGEP.

¹² En el mismo sentido: SCNJ, dictada en el juicio 17510201900004, de 20 de agosto de 2021: «La Sala deja sentado que, en aplicación de lo preceptuado en el art. 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 [...]». Asimismo, STDCT, dictada en el juicio 17504-2011-011, de 25 de junio de 2020.

Sin embargo, en lo absoluto esta regla jurídica recoge una presunción propiamente dicha y, por tanto, de ningún modo «invierte» las cargas probatorias en detrimento del contribuyente, tal como sostiene buena parte de la doctrina del derecho administrativo¹³ y algunos fallos de la Sala Tributaria¹⁴ —de forma contradictoria con aquellos donde reconoce que la carga de la prueba objetiva recae sobre el fisco—. Si se parte 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, p. 6), entonces no es posible 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 que cuando se impugna una actuación del poder público se invierte la carga de prueba sobre el ciudadano. Si esto fuera así, entonces el art. 311 del COGEP estaría virtualmente derogado y no existiría ninguna razón para que la norma subsista en el ordenamiento jurídico.

Sobre esto, Mejía (2013, pp. 66-68) afirma que cuando se impugna un acto administrativo de carácter tributario, la autoridad queda en la posición de probar los 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*¹⁵ que asiste a todo sujeto pasivo, el cual es una derivación de la presunción constitucional de inocencia:

¹³ 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».

¹⁴ La misma Sala Tributaria 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).

¹⁵ STDCT dictada en el juicio 17510-2023-00028 de 27 de noviembre de 2023. En lo pertinente: «[...] 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».

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, es claro que son las administraciones las que deben acreditar la existencia del hecho generador que ha sido omitido, por lo que las consecuencias de no hacerlo las perjudicarán. Esta conclusión se sustenta no solamente en el marco normativo que ha sido explicado, sino también en cómo opera el proceso de determinación. Conforme se refirió en este artículo, 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 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 este 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. 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 treinta 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, la intención y la literalidad de la ley es 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 el sistema jurídico sobre el ente fiscal.

Así, si un sujeto pasivo impugna 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 otro lado, si el contribuyente 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 —como

habitualmente ocurre—, deberá acreditar esas afirmaciones con prueba, pero el estándar que se debe considerar para este supuesto es correlativamente inferior, nunca podría ser equiparable al de culpabilidad¹⁶. Por lo tanto, desde el estándar 3 sugerido para las controversias de omisión, se 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 alternativa.

5.4. Cuarto criterio: problemas de diseño legislativo en la impugnación de las decisiones emanadas de la jurisdicción contencioso-tributaria

La cuarta 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. En Ecuador, el único medio de impugnación vertical 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 inmodificable, y esa consideración exige un estándar probatorio elevado como un mecanismo de prevención ante las condenas falsas, es decir, la condena por omisión en perjuicio de un sujeto pasivo que ha cumplido con sus obligaciones tributarias.

En Ecuador no está previsto el recurso ordinario de apelación para la jurisdicción contencioso-tributaria, como si lo está para otras materias. Esto hace que el único medio de impugnación previsto para refutar una decisión en esta jurisdicción sea el recurso extraordinario de casación. Este diseño legislativo, fuertemente criticado porque anularía la garantía constitucional del doble conforme (Aguirre *et al.*, 2022, pp. 13-17) complica, pero no anula la posibilidad de recurrir una sentencia de instancia, en lo que concierne al control de las inferencias probatorias. 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 cuestionamiento 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 probatoria¹⁷; (ii) que ese vicio derive, como un efecto «carambola», en la vulneración de una

¹⁶ Al respecto, esta idea también se desprende del criterio de Ferrer Beltrán (2021, p. 156), 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.

¹⁷ La jurisprudencia nacional en materia tributaria ha sido muy consistente en señalar que la norma de valoración probatoria prevista en nuestra legislación es el art. 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.

norma de derecho sustantivo; y, (iii) que ambas infracciones tengan una trascendencia significativa para la decisión¹⁸.

Cabanilla (2021, pp. 271 ss.) luego de un profundo análisis vinculado a esta causal de casación (caso 4 del art. 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 casación¹⁹, 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 que conforman la Corte Nacional de Justicia, concluyó que existen un sinnúmero de posiciones, contradictorias, respecto al error de 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 contribuyente. Piénsese 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 se debe sumar una segunda, que es igual o más importante.

Como señala Ferrer, 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 sería posible 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.* (pp. 161-162) (énfasis añadido).

¹⁸ El art. 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».

¹⁹ El cuarto inciso del art. 270 del COGEP prescribe: «No procede el recurso de casación cuando de manera evidente lo que se pretende es la revisión de la prueba».

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 se fije para el efecto. Regla que hasta el momento no existe pero que es indispensable para garantizar la eficacia del recurso.

En definitiva, el escenario que enfrenta un contribuyente que es falsamente condenado por una omisión es la ausencia de remedios procesales que permitan rever y corregir la decisión. De allí la necesidad de que en un juicio tributario exista un umbral probatorio elevado para las decisiones en materia de hechos, pues si aquellas serán prácticamente inmutables, lo menos que se espera es que sean el resultado de un acervo probatorio que supere un umbral razonablemente alto. Al emplear un estándar menor, de bajas exigencias, podría ocurrir que acervos probatorios de baja calidad, insuficientes, sean el sustento de un sinnúmero de falsas condenas que en la práctica serán irreversibles.

5.5. Quinto criterio: costo social del proceso penal que resulta de una decisión adversa al contribuyente en la jurisdicción contencioso-tributaria

Finalmente, la última razón que justifica el uso del estándar probatorio planteado se extrae del coste social asociado a una imputación penal como consecuencia de una decisión que confirme la omisión en la jurisdicción contencioso-tributaria. Es justo este riesgo social el que importa para esta sección debido a los contextos latinoamericanos de discriminación, más no el riesgo de una condena en la jurisdicción penal, que es o debería ser relativamente bajo y, por ende, intrascendente para efectos de elevar o reducir el estándar probatorio.

Según el art. 298 del Código Orgánico Integral Penal (en adelante, COIP), comete el delito de defraudación tributaria quien «omita ingresos [...] para evitar el pago de los tributos debidos». 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 diez años de privación de libertad.

Debido a que tanto la jurisdicción contencioso-tributaria como la penal conciben a la omisión como un ilícito tributario (en sentido amplio) existe un riesgo de que, si la primera dictamina que un contribuyente incurrió en una conducta omisiva, la segunda también lo haga y, en consecuencia, exista una sanción en la esfera penal. Parece intuitivo pensar que lo uno conlleva inmediatamente a lo otro. En realidad, esto no es así.

Esta relación entre ambas jurisdicciones que aparece frecuentemente en la práctica es injustificada pues la sentencia dictada en la jurisdicción tributaria no debería

ser determinante para acreditar la hipótesis de omisión en lo penal. A lo sumo, gatilla el riesgo de imputación —pues puede y de hecho debería ser el primer insumo de una investigación penal—, pero no el de condena. Esto se explica fundamentalmente porque al discutir el delito de defraudación, se deberá probar el elemento volitivo de la conducta, es decir si existió dolo por parte del contribuyente, cuestión que para el proceso contencioso-tributario es intrascendente. Sin mencionar que en la esfera penal podría emplearse un estándar probatorio radicalmente distinto que exija otro tipo de esfuerzo probatorio que la jurisdicción tributaria no consideró.

En este orden de cosas, aunque que el riesgo de condena penal no es elevado, si lo es el de una imputación. La mera existencia del proceso penal, aunque no llegue a una condena, justifica un estándar exigente por su costo social. En Ecuador, el sistema SATJE permite acceder a la información relativa de todo proceso judicial, incluida la información sobre procesos penales. Esta libertad de acceso a la información podría generar discriminación, pues cualquiera, en cualquier momento, podría revisar si una persona natural o jurídica ha tenido conflicto con la justicia penal, independientemente del resultado del proceso (Loján-Carillo y Vázquez-Calle, 2022, pp. 748 ss.). La Corte Constitucional ha reiterado que el pasado judicial y los antecedentes penales podrían generar discriminación —es decir, son un factor de riesgo—, al punto que varias normas que exigen este tipo de información como requisitos para acceder al goce de algún derecho han sido declaradas inconstitucionales (SCC 10-14-IN/20 de 09 de junio de 2020). De allí que este criterio deba ser tomado en consideración para elevar el estándar probatorio.

Si el estándar en la justicia tributaria es elevado, las probabilidades de que exista una condena errónea son menores y, en consecuencia, se reducen también las probabilidades de que la justicia penal se active, lo cual evitaría el estigma social asociado con el pasado judicial y los antecedentes penales de una persona natural o una persona jurídica, que están latentes y a un *click* de cualquier persona con internet.

6. ¿CÓMO ADOPTAR EL ESTÁNDAR?

La decisión de adoptar un estándar probatorio es política y, por ello, debería ser el legislador quien, a través de una ley, recoja los distintos estándares de prueba en función de un debate democrático (Ferrer, 2021, pp. 149-150 y Dworkin, 1985, p. 120), sin embargo, hasta el momento, no existen señales que permitan vislumbrar algo así en el futuro cercano. Esta cuestión es ajena a los intereses del legislador, al menos por el momento. La alternativa que queda para suplir este vacío es la construcción de estándares a través de la jurisprudencia, principalmente, de la Corte Constitucional.

¿Por qué no la Corte Nacional? Pues porque las normas que los magistrados de esta judicatura deben interpretar reconocen a la concepción subjetivista de la prueba, y los estándares probatorios solo funcionan en la medida en que se adopte la concepción racionalista de la prueba. Sumado a esto, 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, no se podría interpretar algo que aún no existe.

En este contexto, la Corte Constitucional podría adquirir un papel preponderante, 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 amplio. Prueba de ello es que en diversas situaciones que no tienen naturaleza tributaria ya ha planteado la necesidad de satisfacer un estándar probatorio para dar por probada una hipótesis fáctica.

Por ejemplo, en procesos de garantías jurisdiccionales, la Corte Constitucional señaló que debe satisfacerse el estándar probatorio de mayor probabilidad (SCC 14-19-IS/22 de 22 de junio de 2022 y 1095-20-EP/22 de 24 de agosto de 2022), con lo cual, adoptó un estándar para una jurisdicción especial, de entre las tantas existentes. Ello permite sostener que en la jurisdicción tributaria es posible incorporar un estándar de prueba para todos los casos —pero particularmente para el de la omisión—, y que la Corte lo acoja al resolver un caso concreto.

Por otro lado, 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 (SCC 215-13-EP/23 de 1 de noviembre de 2023). Aquí, se aplicó un estándar probatorio a un tipo de caso en específico, 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, en el peor de los escenarios en que el legislador jamás se preocupe por construir estándares probatorios, queda como alternativa la jurisprudencia. Lo importante es dejar sentada la necesidad de contar con estándares probatorios pues de no hacerlo el riesgo de la arbitrariedad seguirá latente y aquello no es admisible por los grandes y complejos valores que precautela el sistema tributario.

7. ¿CÓMO DEBERÍA APLICARSE EL ESTÁNDAR DE PRUEBA?

Para cerrar todo el análisis, es importante ejemplificar como funcionaria el estándar en casos reales. Para el efecto, se explicará cómo se utilizaría en una especie de determinación por omisión en el impuesto a la renta muy frecuente en Ecuador. Se trata de los supuestos «ingresos» por acreditaciones en cuentas bancarias²⁰. Se examinará: (i) cuál es la hipótesis de la autoridad tributaria, que deberá ser capaz de expli-

²⁰ Para revisar los fundamentos pormenorizados en estos casos, son pertinentes los documentos que obran del expediente judicial en los juicios 17510-2023-00183 y 17510-2022-00112.

car 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 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.

7.1. 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.

En función de este razonamiento, la hipótesis que plantea la autoridad tributaria es que ha ocurrido una omisión en la declaración y pago del impuesto a la renta porque un contribuyente no ha considerado sus acreditaciones dinerarias en sus cuentas bancarias como ingresos susceptibles de imposición.

En función del planteamiento de Ferrer, 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.

Para acreditar la omisión del contribuyente, el SRI 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 fuentes (Ley de Régimen Tributario Interno, arts. 1 y 2), 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 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 se trata de renta proveniente de una relación de dependencia, el contrato laboral será ese soporte.

Además, si de hecho las acreditaciones dinerarias son rentas, el SRI debería establecer cuál es el gasto en que ha incurrido el sujeto pasivo para generar este ingreso, a través de prueba. 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, para que una acreditación dineraria sea un ingreso, debe existir prueba —a cargo de la autoridad tributaria— que soporte esa conclusión en el sentido expuesto. Solo así se acreditaría la hipótesis principal, sin que ello sea suficiente para condenar al contribuyente, pues deberá refutarse su hipótesis alternativa, como se explica en el siguiente apartado.

7.2. 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, pagos de capital de préstamos y transacciones entre cuentas del mismo sujeto pasivo. 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 el

tributo fue correctamente cuantificado y consideró todas las rentas gravadas, excluyendo a aquellas acreditaciones dinerarias que no calzan en el concepto legal de renta. 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.

7.3. Conclusión

Si no se supera el estándar planteado, la autoridad tributaria, sobre quien recae la carga objetiva de la prueba, tendría que perder el proceso por no alcanzar el grado de suficiencia probatoria exigido para acreditar la ocurrencia de la omisión.

Como se desarrolló en este artículo, el estándar 3 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 razonable exigir una investigación exhaustiva acompañada de un cúmulo cuantioso de evidencia como resultado.

Al reducir el estándar, podría generarse un incentivo negativo que incite a que la facultad determinadora no se ejerza con diligencia y, por ende, el fisco exija el pago de impuestos no debidos sin la evidencia necesaria para que se desprenda el poder tributario sobre los ciudadanos. Es decir, se legitimaría la confiscación, sin que exista un remedio procesal útil que permita corregir la decisión y que, además, vendrá acompañada de un coste social asociado a una posible imputación penal.

8. 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(2), 3-18. <https://www.redalyc.org/journal/6718/671871944002/html/>
- Barcena, A. (2012). *La causalidad en el derecho de daños* (Capítulo IV La causalidad por omisión, p. 181-240) [Tesis Doctoral, Universitat de Girona]. <http://hdl.handle.net/10803/108448>
- 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, 73-95. <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*, 38, 1-33. <http://journals.openedition.org/revus/5333>
- Diccionario Panhispánico del Español Jurídico. (2024). *Omisión*. <https://dpej.rae.es/lema/omisi%C3%B3n>
- Ferrer Beltrán, J. (2018). Los hechos en la casación penal. *Revista pensamiento penal*, 48, 153-175. <https://www.pensamientopenal.com.ar/doctrinal/46775-hechos-casacion-penal>
- Ferrer Beltrán, J. (2021). *Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso*. Marcial Pons.
- Folco, C. (2011). *Procedimiento tributario, naturaleza y estructura* (Tercera edición ampliada y actualizada). Rubinal-Culzoni Editores.
- Garcés, R. (1980). *La caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano*. Ediciones de la Universidad Católica.
- Guerrero, F. (2019). *Nueva visión del Derecho Administrativo: sustentada en el Código orgánico Administrativo y normativa conexa*. Editora Jurídica.
- Giuliani Fonrouge, C. (1997). *Derecho Financiero* (volumen I). Depalma.
- González, J. (2000). Facultades de la administración tributaria en materia de determinación de tributos. *THEMIS Revista de Derecho*, 41, 17-28. <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/rjf.v1i1.10>
- Letelier, R. (2018). El precio del *statu quo*. Sobre el estándar probatorio en las sanciones administrativas. *Revista de Derecho (Valdivia)*, 31(1), 209-229.
- Loján, S. y Vázquez, J. (2022). La discriminación y el pasado judicial. Estudio del Sistema Informático de Trámites Judiciales SATJE. *Revista arbitrada interdisciplinaria KOINONIA*, 7(2), 737-754.
- Mejía, Al. (2013). La prueba en el proceso tributario ecuatoriano. En M. Albán Zambonino, *Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario. Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años* (pp. 57-78). Cevallos Editora Jurídica.
- Narváez, M. (2010). Causalidad y omisión en la actuación médica. Rompecabezas conceptual para el enjuiciamiento penal. *Diritto & questione pubbliche*, 10, 225-226.
- Neira, E. (2016). *La jurisdicción contencioso-administrativa: reflexión sobre sus disfuncionalidades*. Editorial USFQ.
- 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* (1.ª edición). Universidad Externado de Colombia.
- Reyes, J. y Vallejo, A. (2016). Ecuador. En S. Whitehead (ed.), *The tax disputes and litigation review* (4th edition, pp. 110-120). Law Business Research.
- Rezzoagli, B. (2009). Ilícitos tributarios Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal. *Amicus Curiae: revista electrónica de la Facultad de Derecho*, 2(2). <https://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/13543>
- Ríos, G. (2005). El ilícito tributario. En M. de J. Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de Derecho Tributario*. Ed. Porrúa.
- 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* (3.ª ed.). Facultad de Cultura Universitaria.
- Rodríguez, M. (2007). *La prueba en el derecho tributario. Formación y preconstitución de la prueba en el derecho tributario* (1.ª ed.). Editorial Aranzadi, S.A.
- Rosen-Zvi, I. y Fisher, T. (2008). Overcoming procedural boundaries. *Virginia Law Review*, 94(1), 79-155. <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. En E. M. de la Guerra Zúñiga (dir.), *Derecho financiero y derecho tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo* (volumen 1, pp. 449-467). Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario* (1.ª ed.). Corporación de Estudios y Publicaciones.

- Tuzet, G. (2013). *The omission dilemma*. Bocconi Legal Studies Research Paper, 2887393. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2887393
- Valdés Costa, R. (2016). *Curso de Derecho Tributario* (4.ª ed.). Editorial B de F Montevideo - Buenos Aires.
- Van Hasselt, R. (2015). El estándar de prueba en materia infraccional. *Revista De Estudios Tributarios*, 13, 209–236. <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/39875>
- Vidal, J. (1985). *Derecho Administrativo*. Librería Temis Editorial.

Leyes y jurisprudencia

- Corte Nacional de Justicia (Ecuador). *Resolución de 4 de mayo de 2011. Registro oficial no. 471 de 16 de junio de 2011*. <https://www.registroficial.gob.ec/index.php/registro-oficial-web/publicaciones/suplementos/item/3458-suplemento-al-registro-oficial-no-471>
- Corte Suprema (Argentina) *Fallo 186-170*
- Ecuador (2004). *Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI]*. <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/LEY%20DE%20REGIMEN%20TRIBUTARIO%20INTERNO,%20LRTI.pdf>
- Ecuador (2005). *Código de procedimiento civil*. <https://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/2015/04/Codigo-de-Procedimiento-Civil.pdf>
- Ecuador (2005). *Código Tributario*. https://www.sri.gob.ec/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/00682c30-727a-4268-b095-f485d226ce49/Codigo_Tributario_10082023.pdf
- Ecuador (2015). *Código general de procesos [COGEP]*. <https://www.telecomunicaciones.gob.ec/wp-content/uploads/2018/09/Codigo-Org%20General-de-Procesos.pdf>
- Ecuador (2014). *Código orgánico integral penal [COIP]*. https://www.defensa.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2021/03/COIP_act_feb-2021.pdf
- Sentencia de la Corte Constitucional (Colombia) C-293/20, de 5 de agosto de 2020. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-293-20.htm>
- Sentencia de la Corte Constitucional (Ecuador) 10-14-IN/2,0 de 09 de junio de 2020.
- Sentencia de la Corte Constitucional (Ecuador) 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021.
- Sentencia de la Corte Constitucional (Ecuador) 14-19-IS/22, de 22 de junio de 2022.
- Sentencia de la Corte Constitucional (Ecuador) 1095-20-EP/22, de 24 de agosto de 2022.
- Sentencia de la Corte Constitucional (Ecuador) 46-18-IN/23, de 6 de septiembre de 2023.
- Sentencia de la Corte Constitucional (Ecuador) 215-13-EP/23, de 1 de noviembre de 2023.
- Sentencia de la Corte Constitucional (Ecuador) 10-21-IN/23, de 22 de noviembre de 2023.
- Sentencia de la Corte Constitucional (Perú) 0041-2004-AI/TC, del 11 de noviembre de 2004. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00041-2004-AI.pdf>
- Sentencia de la Corte Constitucional (Perú) 00053-2004-PI/TC, de 16 de mayo de 2005. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.pdf>
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 0119-2010 (Sala de lo Contencioso Administrativo), de 19 de abril de 2010.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 0339-2010 (Sala de lo Contencioso Administrativo), de 1 de octubre de 2010.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 01803-2019-00258 (Sala de lo Contencioso Administrativo), de 21 de septiembre de 2020.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 17811-2013-0648 (Sala de lo Contencioso Administrativo), de 10 de febrero de 2022.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 09802-2020-00424 (Sala de lo Contencioso Administrativo), de 19 de septiembre de 2022.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) resolución 15-2009 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 18 de febrero de 2009.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 17510-2017-00528 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 11 de junio de 2016.

- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 09501-2017-00365 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 29 de junio de 2018.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 13802-2017-00131 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 27 de noviembre de 2018.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 17510-2017-00427 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 6 de mayo de 2019.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 09501-2018-00175 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 20 de mayo de 2021.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 09501-2018-00057 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 31 de mayo de 2021.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 09501-2017-00791 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 21 de junio de 2021.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 09501-2018-00281 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 30 de junio de 2021.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 09501-2017-00736 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 22 de julio de 2021.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 17510201900004 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 20 de agosto de 2021 .
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 09501-2018-00126 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 20 de septiembre de 2021 .
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 175102019-00297 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 20 de mayo de 2022.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 17510-2018-00167 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 29 de septiembre de 2022.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 17510-2019-00389 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 6 de octubre de 2022.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 17510-2018-00418 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 25 de octubre de 2022.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 17510-2018-00383 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 17 de febrero de 2023.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 17510-2016-00192 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 27 de abril de 2023.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 17510-2019-00311 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 2 de junio de 2023.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) 17510-2020-00285 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 14 de noviembre de 2023.
- Sentencia de la Corte Nacional de Justicia (Ecuador) recurso no. 383-2011 (Sala de lo Contencioso Tributario), de 31 de octubre de 2013.
- Sentencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso-Tributario (Ecuador), juicio 17504-2011-011, de 25 de junio de 2020.
- Sentencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso-Tributario (Ecuador), juicio 17510-2023-00028, de 23 de noviembre de 2023.
- Sentencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso-Tributario (Ecuador), juicio 17510-2023-00028, de 27 de noviembre de 2023.
- Sentencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso-Tributario (Ecuador), juicio 17510-2022-00259, de 13 de diciembre de 2023.
- Tribunal Distrital de Lo Contencioso Tributario (Ecuador), juicio 17510-2023-00183.
- Tribunal Distrital de Lo Contencioso Tributario (Ecuador), juicio 17510-2022-00112.

