



CONTENIDO

La prueba en materia tributaria en Bolivia.

Dr. Rafael Vergara Sandoval

Las reclamaciones, consultas y recursos en vía administrativa con especial mención a la prueba en el Ecuador.

Dr. José Vicente Troya Jaramillo

Algunos aspectos referidos a la prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación

Dr. Ignacio Josué Buitrago

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO

Presidente

Dr. Ignacio Josué Buitrago
Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina.

Consejeros:

Dr. Manuel Fernando Dos Santos Serra.
Presidente del Supremo Tribunal Administrativo de Portugal.

Mag. Sara Isaac Henríquez Marín.
Presidente del Tribunal Contencioso Tributario Administrativo del Distrito Nacional de la Suprema Corte de Justicia de República Dominicana.

Secretaria Ejecutiva:

Mag. Olga Hernández Espíndola

Secretario Adjunto:

Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez

Cualquier correspondencia, dirigirla a:

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No 881, 14 Piso, Colonia Nápoles,
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.

Correo electrónico:

sriaejecutiva@aitfa.org
jmangelsanchez@aitfa.org
auxiliar@aitfa.org

EDITORIAL

Durante los días 7, 8 y 9 de octubre del año en curso, en la ciudad de Cochabamba, Bolivia se llevaron a cabo las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario.

Este evento organizado por la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, se dividió en 4 ejes temáticos: la Justicia Tributaria a partir de la prueba en la impugnación tributaria y sus resultados; los Procedimientos de Determinación, en los Hechos Generadores de la Obligación Tributaria Sustancial; el Derecho Aduanero y la Tributación Aduanera con Operadores Económicos.

Las conclusiones alcanzadas en este foro, que nos fueron transmitidas por el Dr. Ignacio Josué Buitrago, actual Presidente de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal y Administrativa, se presentan a continuación:

I. En general, se concluye con la necesidad de crear por ley, *la jurisdicción especializada tributaria*, independiente e imparcial, para implementar la nueva Constitución Política del Estado, conforme dispone su artículo 179-I, última parte, mediante la creación de un Tribunal Fiscal del Estado, con competencia para conocer y resolver demandas de impugnación tributaria contra actos generales y/o particulares de la administración tributaria central o nacional, autonómica regional, departamental, municipal o indígena originaria campesina, emitidas en el Estado Plurinacional de Bolivia.

II. En el primer eje temático referido a la prueba, se ha concluido la necesidad de implementar la prueba en medios informáticos y las impresiones de la información contenida en ellos, debiendo

observarse el principio de legalidad tributaria, en consideración a que el artículo 77-II del Código Tributario Boliviano, hace una delegación al Reglamento.

III. En el segundo eje temático referido a la tributación aduanera, se ha concluido señalando que el sujeto gravado por los derechos aduaneros o gravámenes arancelarios a la importación, es por antonomasia, la persona que realiza el hecho gravado por esos tributos y el hecho gravado en las legislaciones modernas, no es otro, en definitiva, que la introducción de la mercancía a la circulación económica interna, es decir la denominada importación para consumo o definitiva.

IV. En el tercer eje temático, tratando el tema autonómico, luego del enfoque doctrinal y legal alemán, italiano y español, se han verificado sus coincidencias con el modelo autonómico boliviano, y se ha recomendado, que los entes autonómicos subnacionales como regla financiera, no vayan a crear tributos que graven hechos imposables ya gravados por el Estado nacional con el objeto de evitar la doble imposición interna.

V. En relación al tercer eje temático, referido a la interpretación de las normas sobre determinación de oficio de la obligación tributaria, el principio general es que los tributos deben determinarse sobre base cierta, y solo excepcionalmente, sobre base presunta.

Por otra parte, en esta ocasión tenemos el agrado de compartir con ustedes algunos de los trabajos expuestos respecto del primero de los temas mencionados.

Empezaremos por el trabajo del Dr. Rafael Vergara Sandoval, miembro invitado de nuestra Asociación, el cual contiene una detallada exposición sobre los medios probatorios así como su importancia y trascendencia en el procedimiento y en el juicio tributario.

Enseguida, se presenta la ponencia del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, en la que se realiza un análisis de las figuras jurídicas de la reclamación administrativa, la consulta y el recurso de revisión a partir del enfoque

de la prueba como un elemento auxiliar para la resolución por parte de la Administración Activa.

Para concluir, se incluye el trabajo del Dr. Ignacio Josué Buitrago en el que se destaca el papel que desempeña el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina, para examinar el derecho cuya interpretación se controvierte así como los hechos sobre los cuales descansa el acto impugnado.

Cabe destacar que los demás trabajos pueden ser consultados en nuestra página web www.aitfa.org.

Con mis mejores deseos, para que la Navidad sea tan sólo el preámbulo de un Año pleno de éxitos, para quienes integran el personal profesional y administrativo de los Tribunales miembros de esta organización.

Atte.

Mag. Olga Hernández Espíndola
Secretaría Ejecutiva

LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA
EN BOLIVIADr. Rafael Vergara Sandoval¹**Introducción**

Consecuencias inmediatas del principio de legalidad o de tipicidad de la imposición las constituyen, de un lado, la ineludible exigencia de constatar y fijar cuantos datos y elementos de hecho establece la ley como presupuesto para la aplicación de la normativa sustantiva de los tributos, así como de verificar y acreditar, de otro, “los hechos relevantes a efectos de la toma de decisión por la Administración sobre el *an* y el *quantum* de una obligación tributaria”; acto que, por lo demás se nos ofrece como resultado final del ejercicio de la potestad de comprobación².

Por ello, a modo de anticipado juicio de valor, admitamos que a la necesidad de integrar hipótesis legales productivas de efectos sustanciales, y en orden a determinar la realidad de los hechos con vistas a la aplicación de una norma jurídica, sirve el instituto probatorio ya en su acepción puramente procesal, como categoría jurídica dotada “de un carácter material independiente de su utilización en el proceso”³.

Cuando un derecho subjetivo aparece controvertido, el presunto titular de aquél, o quien se opone a su ejercicio,

ha de justificar, alternativa o conjuntamente, según cuál sea el tema de la controversia, con pruebas que permitan confirmar sus pretensiones.

En esta ponencia, se estudiarán los tópicos sobre la prueba en el marco del ordenamiento jurídico tributario vigente en el país y algunos precedentes tributarios que emergieron de su aplicación e interpretación por la Autoridad de Impugnación Tributaria, es así que, la *prueba* puede ser entendida en su acepción de fin (prueba en sí misma) o en su acepción de medio (prueba o medios de prueba).

En su primera acepción (prueba en sí misma), la prueba hace referencia a la demostración de la exactitud de un hecho, del cual depende la existencia de un derecho. En su segunda acepción (prueba o medios de prueba), se llama prueba a cada uno de los recursos que pueden utilizarse para obtener dicha demostración.

Desde un ángulo procesalista, Fenech se refiere a la prueba como actividad, definiendo en tal sentido el acto de prueba como aquel *acto procesal* cuya función es la de formar el convencimiento del juzgador sobre la verdad de los fundamentos fácticos de la reclamación económica administrativa interpuesta o de las demás cuestiones en que el Tribunal conozca⁴, con lo que se justifica la necesidad de su estudio y reflexión en estas II Jornadas.

II. En Etapa de Gestión Tributaria

El Título II de la Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB), referido a la *Gestión y Aplicación de los Tributos*,

¹ Director Ejecutivo General de la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia.

² A. Génova Galván, *Estimación Directa* (artículos 50 y 51), en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma* (Libro Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda), Instituto de Estudios Fiscales, vol. 1, Madrid, 1991, pág. 816.

³ E. Gómez Orbaneja, *Derecho Procesal Civil*, Vol. 1, Madrid, 1975, pág. 49

⁴ J. Arias Velasco, *Procedimientos Tributarios*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, pág. 167

en el Capítulo II, Sección II, regula a La Prueba en etapa de gestión tributaria en los artículos 76 al 82, en esta primera parte nos referiremos a la carga de prueba, medios de prueba y a la apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas.

A) La carga de la prueba

Con el *nomen iuris* de la carga de la prueba, el artículo 76 del CTB, dispone textualmente que:

En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria⁵.

La autoridad administrativa o jurisdiccional antes de proceder a dictar una resolución o fallo que ponga fin a la relación jurídico procesal y después de valorar los resultados probatorios, apreciará si los hechos han resultado o no probados; cuando los hechos no hayan sido probados o sean insuficientes, el juzgador no podrá dejar de emitir el fallo, en esta circunstancia el juez habrá de acudir a la carga de la prueba. Las reglas de la carga de la prueba son, por consiguiente, un mecanismo para ayudar al juez a cumplir su imperiosa misión de juzgar, cuando no tenga elementos de juicio necesarios.

Las partes, si quieren que prospere su derecho, deben probar en todo caso las alegaciones de hecho que constituyen el fundamento de su respectiva pretensión

⁵ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 25.

jurídica. Pero cuando no ocurre, debido a que la parte interesada en la prueba no la ha logrado y el juez no puede fijar formalmente los hechos en la sentencia, tiene lugar la aplicación de las reglas de la *carga de la prueba*⁶.

Para la doctrina la noción de carga es un concepto fundamental dentro de la teoría general del Derecho y del proceso, es así que se puede definir a la carga de la prueba como la necesidad de prevenir un perjuicio procesal, y en último término, una sentencia desfavorable, mediante la realización de un acto procesal. Se trata pues, de un imperativo del propio interés. Las cargas procesales, sigue afirmando, se hallan en estrecha relación con las *posibilidades procesales* puesto que toda posibilidad impone a las partes la carga de ser diligente para evitar su pérdida⁷. De aquí resulta que carga es una facultad cuyo ejercicio es necesario para el logro de un interés.

En este sentido, se puede afirmar que la carga de la prueba es una facultad de actuar libremente en beneficio propio, y no existe coacción o sanción, en el supuesto de inobservancia, ni tampoco

⁶ El diseño de la noción de *carga* es de origen inequívocamente italiano: su construcción inicial suele atribuirse a BRUI'JETTI, en sus libros *Il delitto civile*. Firenze, 1906, págs. 268 y ss. y *Norme e regole finali nel divino*. Tomo, 1913; CARNELUTTI en *Sistema del diritto processuale civile*. 1, Padova, 1936, págs. 55 y ss. y *Teoría generale del diritto*. Roma, 1946, págs. Ibbby **SS.**; Beny, E. *Divino processuale civile italiano*. Roma, 1936, pág. 57; RESTA, E. *Unonere di buona amministrazione*, en los *Annali di Regia Università di Macerata*, 1938; MICHELI en *Unonere della prova*. Padova, 1966; VERDE en *Unonere della prova*. 1974; GAVAZZI, G. *L'onere*, Torini, 1970; IRTI, N. *Due saggi sul dovere giuridico*, Napoli, 1973 y BOBBIO, N. *Sulla funzione promozionale del diritto*, RTDPC, 1969, págs. 256 y ss

⁷ J. Goldschmidt, *Principios generales del proceso*, Buenos Aires, 1961, t. 1, págs. 91 y sgtes.

un derecho de otro a exigir su cumplimiento. No se trata de un imperativo o de un acto necesario, ni de un deber de hacer, sino simplemente de una posibilidad de realizar o llevar a cabo un determinado acto jurídico. El resultado desfavorable a que puede concluir su inobservancia no es sino la consecuencia o el efecto jurídico de la aplicación por el juzgador de la norma positiva que establece la carga. Existe pues una conveniencia práctica de observar la carga pero no una necesidad jurídica.

El fenómeno de la carga de la prueba se puede contemplar desde dos aspectos: uno formal (subjetivo) y otro material (objetivo), obteniéndose de este modo una mejor comprensión de esta institución. En el primer aspecto, desde un punto de vista formal, el problema de la carga de la prueba se enfoca entendiendo a las partes, en concreto a la actividad probatoria emprendida por éstas con la finalidad de hacer constar los hechos discutidos. De tal manera que si no solicitan la realización de la prueba de los hechos necesitados de ella, la prueba no se hace. El juez no puede colocarse en lugar de la parte inactiva, lo que significa que el hecho no probado tampoco podrá ser fijado como cierto en la sentencia. La participación de las partes en el problema de la carga de la prueba está relacionada con la vigencia del principio dispositivo en el proceso civil⁸

En el segundo aspecto, referido a la carga material de la prueba, se aborda de forma distinta, ya que lo que desde mi óptica interesa averiguar es qué hechos han sido probados y cuáles han resultado inciertos, determinándose de esa falta de certeza. Se tratará de ayudar

al juez a dar una solución al problema de los hechos inciertos, para que pueda emitir su pronunciamiento acerca de los mismos. El origen de la carga material hay que situarlo en el principio de aplicación del Derecho, según el cual el juez debe estar convencido de la existencia de los presupuestos de la norma cuya aplicación se discute, recayendo las consecuencias de dicha carga, no ya sobre la parte interesada en la prueba, sino sobre aquella en cuyo provecho redundaría el efecto jurídico de la norma⁹

Al referimos a la carga formal y a la carga material no nos referimos a dos fenómenos diferentes, sino a dos aspectos diversos desde los que podemos contemplar el fenómeno de la carga de la prueba. En el primer supuesto el planteamiento gira en torno a las partes, y desde este punto de vista, se trata de una norma de conducta que les advierte que han de aportar la prueba de los hechos que constituyen el fundamento de sus respectivas pretensiones, a fin de no verse perjudicadas con una resolución desfavorable en el caso de duda sobre los mismos. En el segundo supuesto de la carga material de la prueba la atención se centra en torno a los hechos que no han resultado probados y, en definitiva, en cómo ha de fallar el juzgador en estos casos.

La doctrina tributaria nacional sobre la carga de la prueba ha señalado, entre otros, en el precedente tributario STG-RJ/0196/2008, lo siguiente: *II. Al respecto, el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), establece que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los*

⁸ A. López Molino, *Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 300.

⁹ A. López Molino, *Régimen jurídico de la prueba.. op. cit.*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 301

hechos constitutivos de los mismos. Por su parte el art. 252 del DS 25870 (RLGA), indica que corresponde al importador la carga de la prueba, cuando la administración aduanera le solicite los documentos e información necesaria para establecer que el valor en aduana declarado corresponde al valor real de la transacción y a las condiciones previstas por el Acuerdo del Valor del GATT 1994¹⁰.

Asimismo, en el precedente tributario STG-RJ/0488/2007, se ha expresado sobre la carga de la prueba que: *Se evidencia que la contribuyente no presentó documentación o prueba alguna que logre desvirtuar la pretensión de la Administración Tributaria, por lo que de conformidad con lo establecido en el art. 76 de la Ley 2492 (CTB) “..en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos...”, corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución del Recurso de Alzada al existir reconocimiento y confesión de la contribuyente en este caso¹¹.*

En conclusión, siguiendo las enseñanzas del profesor Carnelutti la carga de la prueba cumple dos funciones, una de estimular la actividad probatoria de las partes y otra de guiar al juzgador en la decisión de los desconocidos¹².

B) Los medios de prueba

¹⁰ Resolución Jerárquica STG-RJ/0196/2008, todo el contenido de la Resolución de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) puede verse en la página web URL www.ait.gob.bo

¹¹ Resolución Jerárquica STG-RJ/0488/2007, todo el contenido de la Resolución de la AGIT puede verse en la página web URL www.ait.gob.bo

¹² F. Carnelutti, *La prueba civil*, Buenos Aires, 1955, pág. 108

Con el *nomen iuris* de medios de prueba, el artículo 77 del CTB, establece textualmente que:

I. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho. La prueba testifical sólo se admitirá con validez de indicio, no pudiendo proponerse más de dos (2) testigos sobre cada punto de la controversia. Si se propusieren más, a partir del tercero se tendrá por no ofrecidos.

II. Son también medios legales de prueba los medios informáticos y las impresiones de la información contenida en ellos, conforme a la reglamentación que al efecto se dicte.

III. Las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario.

IV. En materia procesal penal, el ofrecimiento, producción, y presentación de medios de prueba se sujetará a lo dispuesto por el Código de Procedimiento Penal y demás disposiciones legales¹³.

De manera general, debemos entender que los procedimientos tributarios se sujetan a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria. En lo específico, se tiene que los medios de prueba son los instrumentos por medio de los cuales es posible la demostración de los hechos que sirven de fundamento para la definición de una situación jurídica

¹³ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 25-26

concreta¹⁴.

En materia tributaria el apartado primero del citado artículo 77 del CTB recoge el *principio de libertad de medios de prueba* cuando dispone que: “podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho”; principio este que, bajo ningún concepto, puede entenderse enturbiado o desdibujado en lo que al procedimiento de aplicación de los tributos se refiere, por más que el artículo 74 del CTB, permita la aplicación supletoria de los principios del Derecho Administrativo y la Ley del Procedimiento Administrativo en *procedimientos tributarios administrativos*, y los principios del derecho procesal, los códigos de procedimiento civil y penal, según correspondan, en *procesos tributarios jurisdiccionales*¹⁵

Cada uno de los medios de prueba regulado por esta disposición tributaria, nos permite acudir primero a la prueba testifical, luego a los medios informáticos y las impresiones de información, las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora y en materia procesal penal los medios de prueba dispuesto por el Código de Procedimiento Penal y demás disposiciones legales, enumeración que debe entenderse con carácter enunciativo y no limitativo, como pasaremos a precisar a continuación.

a) *La prueba testifical*. El testigo declara sobre los hechos por él conocidos, sin emitir juicios de valor o de opinión sobre los mismos. Para ser

testigo se requiere, por una parte, ser tercero en el procedimiento y, por otra, tener capacidad, que el Código Civil atribuye a todas las personas que no fueron inhábiles por incapacidad natural o disposición de la Ley¹⁶. En materia tributaria, la prueba testifical sólo se admite con validez de indicio y no puede proponerse más de dos (2) testigos sobre cada punto de la controversia, ya que a partir del tercero se tiene por no ofrecido, en consecuencia la prueba testifical es meramente indiciaria¹⁷ y no es prueba plena.

b) *Los medios informáticos y las impresiones de información contenidas en ellos, conforme a la reglamentación que al efecto se dicte*¹⁸. Se introdujo así en el régimen probatorio tributario una nueva prueba documental, representada por ejemplo en las declaraciones tributarias, aduaneras y municipales recibidas por medios informáticos por la Administración Tributaria¹⁹

En esta línea, el artículo 7 del DS 27310 (Reglamento al CTB), expresa que las

¹⁶ A. López Molino, *Régimen jurídico de la prueba...*, págs. 338-339.

¹⁷ Se define el *indicio* como la prueba de cualquier hecho conocido, del cual se infiere otro hecho desconocido, mediante una operación mental lógica basada en reglas generales de la experiencia o en principios científicos o técnicos especiales. Implica que el indicio antes que un medios (sic) de prueba es un hecho que aparece probado por cualquiera de los medios probatorios establecidos en la ley, hecho que está vinculado al que es objeto de la prueba, es decir, al hecho que se pretende probar.

¹⁸ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 25

¹⁹ En el caso del Servicio de Impuestos Nacionales se tiene aplicaciones informáticas como el SIRAT 2, COPERNICO, DA VINCI, NEWTON, GALILEO este último en desarrollo. En el caso de la Aduana Nacional de Bolivia se tiene el sistema informático SIDUNEA++; y en las Administraciones Municipales el RUAT

¹⁴ E. Whittingham García, *Las pruebas en el proceso Tributario*, Temis, Bogotá, 2005, pág. 45

¹⁵ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 24-25

operaciones electrónicas realizadas y registradas en el sistema informático de la Administración Tributaria por un usuario autorizado surten efectos jurídicos. La información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada a través de los sistemas informáticos o medios electrónicos, por cualquier usuario autorizado que de como resultado un registro electrónico, tiene validez probatoria.

c) *Las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora.* Si bien los efectos probatorios del acta se presentan contundentes para acreditar la validez de las actuaciones administrativas que conducen al acto de liquidación tributaria y para la acreditación, por consiguiente, de éste, “no resultan de la misma trascendencia en el curso del procedimiento sancionador en lo que se refiere a la calificación de las conductas infractoras, su tipificación y la determinación de los elementos subjetivos de la culpabilidad, así como los criterios utilizados para la graduación de la sanción, cuestiones todas ellas que en atención al principio de inocencia y para evitar la inseguridad jurídica del administrado, han de quedar manifiestos en el cuerpo del acta, o dicho con otras palabras, en el curso de las actuaciones instructoras del procedimiento sancionador²⁰.

Al respecto, el artículo 77-III del CTB dispone que las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, esto es, en procedimientos de fiscalización, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se

²⁰ E. Eserverri Martínez, *Procedimiento de Liquidación Tributaria y Procedimiento Sancionador Tributario*, Revista de Información Fiscal, núm. 4, marzo-abril, 1994, págs. 17-18.

acredite lo contrario²¹, mediante la presentación de otro medio de prueba por el sujeto pasivo para desvirtuar esta prueba, que deberá ser ponderada por la autoridad administrativa o jurisdiccional.

d) *En materia procesal penal, el ofrecimiento, la producción y presentación de medios de prueba se sujetarán a lo dispuesto por el Código de Procedimiento Penal y demás disposiciones legales²².* Es así que en materia penal tributaria, existe una remisión directa a la Primera Parte, Libro Cuarto, Artículos 171 al 220 de la Ley 1970, del Código de Procedimiento Penal (CPP), referido a los medios de prueba con los contenidos referidos a las normas generales, comprobación inmediata y medios auxiliares, testimonio y pericia.

En este sentido, se debe resaltar de las normas generales, artículo 171 del CPP la *libertad probatoria* mediante la cual, el juez admitirá como medios de prueba todos los elementos lícitos de convicción que puedan conducir al conocimiento de la verdad histórica del hecho, de la responsabilidad y de la personalidad del imputado. Un medio de prueba será admitido si se refiere, directa o indirectamente, al objeto de la investigación y sea útil para el descubrimiento de la verdad. El juez limitará los medios de prueba ofrecidos cuando ellos resulten manifiestamente excesivos o impertinentes²³.

²¹ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 24-25

²² BOLIVIA, Ley 1970, de 25 de marzo de 1999, Código de Procedimiento Penal, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 63-64

²³ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 24-25.

C) Apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas

Con el *nomen iuris* de apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas, el artículo 81 del CTB, dispone textualmente que:

Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitos.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.
3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención²⁴.

En la apreciación o valoración de las pruebas pueden adoptarse básicamente dos sistemas: el de *prueba legal o tasada*, en el que el valor de la prueba lo determina la Ley, y el de *prueba libre* en el que el juzgador decide libremente

el valor de las pruebas²⁵.

El primero tiene su fundamento teórico en el principio de seguridad jurídica y su fundamento práctico en las denominadas máximas de la experiencia, que recogen principios generalmente válidos y establecidos a lo largo de los tiempos, sirviendo de defensa contra los excesos de discrecionalidad del juzgador en la apreciación de la prueba. El segundo, referido al sistema de *prueba libre*, se basa en el principio del ejercicio de la razón para la fijación de los hechos, sin que en ningún caso prueba libre quiera significar apreciación arbitraria, sino deducción lógica de las consecuencias partiendo de unos datos establecidos.

Se debe destacar el principio de libre valoración de la prueba o de la sana crítica —que rige en nuestro Derecho tributario— que viene reforzado por la apreciación conjunta de la prueba en la que cada prueba se valora en función de todas las otras, esto se hace evidente cuando el primer párrafo del artículo 81 del CTB dispone que: “Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad²⁶, limitándose la apreciación de la libre prueba a dos requisitos: la pertinencia²⁷ y oportunidad²⁸, esto es, primero que

²⁵ A. López Molino, *Régimen jurídico de la prueba.. op. cit., pág. 360.*

²⁶ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 27.

²⁷ De la lectura del artículo 81 numeral 1 del CTB, se tiene que son *pruebas impertinentes*: las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.

²⁸ De la lectura del artículo 81 numerales 2 y 3 del CTB, se tiene que son *pruebas inoportunas*: 2. Las que habiendo sido requeridas por la AT durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la

²⁴ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 27.

exista una vinculación directa con los hechos y segundo sean presentadas en los plazos establecidos por la ley, salvo que el sujeto pasivo *pruebe que la omisión no fue por causa propia*, podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

No obstante lo anterior, debe tenerse en consideración que los fines a cuya consecución propende el procedimiento tributario y sus características propias (investigación de oficio y búsqueda de la verdad material) es lógico que prevalezca la *prueba libre* sobre la *prueba tasada* —que ofrece una verdad formal- y a la libre valoración se ajusta la técnica de la valoración conjunta siempre, que esté fundamentada en deducciones lógicas y suficientemente motivadas.

Al respecto, la doctrina tributaria nacional se pronunció sobre la valoración de la prueba, entre otros, en el precedente tributario STG-RJ/0006/2006, ha expresado que: *En conclusión, y como ha sido línea constante de esta Superintendencia Tributaria General en las Resoluciones STG-RJ/006/2004, STG-RJ/0045/2004 -entre otras- las pruebas aportadas en el Recurso de Alzada son admisibles para su consideración por no encontrarse vigente el art. 81 de la Ley 2492 (CTB) al momento de materializarse el procedimiento de fiscalización y en consideración al principio inquisitivo opuesto al principio de la verdad formal la Superintendencia Tributaria Regional procedió a la valoración de la prueba por el sujeto pasivo... vii. Adicionalmente, se debe recordar que aún aplicando el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), el último párrafo de este artículo permite al sujeto pasivo presentar pruebas no presentadas en la*

*fase de fiscalización, siempre y cuando éstas se presenten bajo juramento de reciente obtención, probando que la omisión no fue por causa propia*²⁹

Sobre los requisitos de pertinencia y oportunidad de la prueba, la doctrina tributaria nacional ha señalado, entre otros, en el precedente tributario AGIT-RJ/0135/2009 que: *vii. En este análisis debe entenderse que la prueba será **pertinente** cuando exista relación entre los hechos controvertidos y el objeto de la prueba en el proceso concreto, vale decir, que la prueba debe ser conducente a lo que se pretende desvirtuar; y se considerará **oportuna** cuando la misma fuera ofrecida en el plazo señalado para el efecto; consecuentemente, en el presente caso, la Administración Tributaria al emitir la nota GDC/DF/PE/R-1 743/08, y considerar que la presentación de las pruebas de descargo, alegaciones, documentos e informaciones, son de exclusividad del Representante Legal del contribuyente u otra persona que acredite personería, no aplicó correctamente lo previsto en el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), dado que observó el ofrecimiento de la prueba, en virtud de condiciones no establecidas en la normativa tributaria, que rigen para el ofrecimiento y valoración de la prueba*³⁰.

Resolución Determinativa; 3. Las pruebas que fueron presentadas fuera de plazo.

²⁹ Resolución Jerárquica STG-RJ/0006/2006, todo el contenido de la Resolución de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) puede verse en la página web URL www.ait.gob.bo.

³⁰ Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0135/2009, todo el contenido de la Resolución de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) puede verse en la página web URL www.ait.gob.bo

III. En etapa de Impugnación Tributaria o revisión de actos tributarios de carácter particular

El Título V del CTB, aprobado mediante Ley 3092, de 7 de julio de 2005, dispone en el artículo 1, la incorporación al Código Tributario Boliviano, del *Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria* (ahora denominada Autoridad de Impugnación Tributaria), y en el Capítulo II, Sección II, Subsección II, artículos 215 al 217, se disciplina la Prueba en etapa de impugnación tributaria o de revisión de actos de carácter particular, sobre los medios, carga y apreciación de la prueba, la prueba testifical y la prueba documental como se pasará a desarrollar a continuación.

A) Medios, carga y apreciación de la prueba

Con el *nomen iuris* de medios, carga y apreciación de la prueba, el artículo 215 del CTB, establece que:

I. Podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción de la prueba confesoria de autoridad y funcionarios del ente público recurrido.

II. Son aplicables en los Recursos Administrativos todas las disposiciones establecidas en los artículos 76 al 82 de la presente Ley³¹

La Autoridad de Impugnación Tributaria, regional o general, puede ad-

mitir todos los medios de prueba aceptados en Derecho, lo que significa que antes de proceder a dictar el fallo de alzada o jerárquico, siguiendo el sistema de *libre valoración de la prueba*, esto es, que el operador jurídico, basado en sus conocimientos, experiencia y especialidad, valora de manera libre y objetiva cada uno de los medios de prueba pertinentes y oportunos presentados al proceso, mediante un análisis lógico que le permitirá establecer la mayor o menor credibilidad que ellos ofrecen; analiza la congruencia de las pruebas frente a los hechos objeto de comprobación, o tema *de la prueba*; las circunstancias de tiempo, modo y lugar, que incidieron en la ocurrencia de los hechos, o que hacen parte de ellos, según la norma aplicable; y a través de dicho análisis llega al convencimiento de la realidad de los hechos, según la capacidad demostrativa que puede asignarse a cada prueba.

Siguiendo la buena doctrina, en el sistema de *libre valoración de la prueba*, son admisibles todos los medios de prueba y su eficacia depende de la mayor o menor conexión que tengan con el hecho que debe probarse³² excluyéndose *la prueba confesoria de autoridad y funcionarios del ente público recurrido*, por mandato legal del artículo 215-1 del CTB, diferenciándose claramente del proceso tributario del proceso civil donde se admite la confesión judicial provocada³³, en consecuencia como señala el profesor Albiñana, la confesión en su exacta acepción no

³² E. Whittingham García, *Las pruebas... op. cit.*, pág. 41

³³ BOLIVIA, Ley 1760, por el que se eleva a rango del Ley el Código de Procedimiento Civil. Ver el art. 404: "Confesión judicial. 1 Será confesión judicial provocada la que una parte hiciere en virtud de petición expresa y conforme a interrogatorio de la otra parte..."

³¹ BOLIVIA, Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 11

puede ser exigida a la Administración³⁴.

Asimismo, debe quedar claro que por mandato del artículo 215-II del CTB son aplicables a los recursos de alzada y jerárquico que se conocen y resuelven ante la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) las disposiciones establecidas en los artículos 76 al 82 del CTB, referidos a la prueba en etapa de gestión tributaria que debe ser contrastada con el principio de oficialidad o de impulso de oficio previsto por el artículo 200-1 del CTB, donde se establece que: “La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma en correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le imprimen las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario (ahora Director Ejecutivo), atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo”³⁵.

La doctrina tributaria nacional se ha pronunciado al respecto, entre otras, en el precedente tributario STG-RJ/0717/2007, señalando que: *iii. En este sentido, cabe señalar que en los procedimientos tributarios, la verdad material constituye una característica, a diferencia de los procedimientos civiles, en los que el juez se constriñe a juzgar según las pruebas aportadas por*

*las partes, lo que se denomina verdad formal. Es así que la finalidad de la prueba es demostrar la realidad susceptible de ser demostrada, siendo que la finalidad de la misma se satisface cuando la prueba da certeza de esa realidad mediante la confrontación directa del medio de prueba con el hecho objeto de comprobación, principio que es recogido por nuestra legislación en el art. 200 de la Ley 3092 (Título V del CTB), y por otra parte las pruebas presentadas en el procedimiento administrativo deben corresponder a la realidad de los hechos, exentas de falsedad, de malicia o de engaño, principio que en su aplicación práctica tiene relación directa con el concepto de ética, cuyo incumplimiento, cuando se hace evidente, puede generar una decisión adversa al infractor, que normalmente se traduce en el desconocimiento de la prueba; y el mayor relieve jurídico de la prueba es toda razón o argumento para demostrar la verdad o la falsedad en cualquier esfera y asunto*³⁶.

En este sentido, de una interpretación sistematizada del CTB, debe quedar claro que, en materia de pruebas ha de imponerse la verdad material sobre la simplemente formal a la que estamos acostumbrados en los procesos ordinarios, como un avance de la justicia y del derecho en nuestro país.

B) La prueba testifical

Con el *nomen iuris* de prueba testifical, el artículo 216 del CTB, dispone textualmente que:

I. La prueba testifical sólo servirá de indicio. En la prueba testifical,

³⁴ J. Arias Velasco, *Procedimientos op. cit.*, pág. 1185

³⁵ BOLIVIA, Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 5-7

³⁶ Resolución Jerárquica STG-RJ/0717/2007, todo el contenido de la Resolución de la AGIT puede verse en la página web URL www.ait.gob.bo

la declaración de testigos se registrará por escrito.

II. No constituye impedimento para intervenir como testigo la condición de empleado o autoridad pública, a condición de que no pertenezca al ente público que sea parte en el proceso³⁷.

La prueba de testigos o testifical, debe ser entendida como la declaración prestada por personas que no son parte en el juicio y que deponen sobre la verdad o falsedad de hechos que han presenciado. Se diferencia de la confesión en corresponder a personas que no son parte en el pleito, y de la prueba pericial en no referirse a especiales conocimientos científicos, artísticos o prácticos³⁸.

Sin embargo, desde una concepción amplia de la prueba testifical, como enuncia el profesor español Albiñana, se tiene entre otros por ejemplo:

1° Los informes que los Inspectores (fiscalizadores) rinden por mandato reglamentario o a instancia de las oficinas liquidadoras o de los Tribunales (AIT); 2° Los datos, manifestaciones o antecedentes que la Administración recabe de los particulares en uso de sus facultades investigadoras o de policía tributaria situaciones base de imposición; 3° La colaboración que los denunciante prestan o puedan prestar a la Administración en sus denuncias³⁹. Es preciso indicar que, en la mayoría de los casos, el testimonio a que se refieren los supuestos enunciados no se prestará

directamente ante el órgano decisorio, sino a través de su incorporación documental, por lo que solamente en un sentido amplio, como ya se dijo, puede considerarse como prueba testifical.

En este sentido, la prueba testifical en materia tributaria sólo es indiciaria o confirmatoria de otros medios de prueba y la declaración de testigos debe registrarse siempre por escrito para su consideración en resolución. Además, no constituye impedimento para intervenir como testigo la condición de empleado o autoridad pública, a condición de que no pertenezca a la Administración Tributaria que sea parte en el proceso, esto es la Aduana Nacional de Bolivia, el Servicio de Impuestos Nacionales o la Dirección de Recaudaciones o Ingresos del Municipio.

C) La prueba documental

Con el *nomen iuris* de prueba documental, el artículo 217 del CTB, establece que:

Se admitirá como prueba documental:

- a) Cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente.
- b) Los documentos por los que la Administración Tributaria acredite la existencia de pagos.
- c) La impresión de la información contenida en los medios magnéticos proporcionados por los contribuyentes a la Administración Tributaria, conforme a reglamentación específica.

³⁷ BOLIVIA, Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 11

³⁸ J. Arias Velasco, *Procedimientos Tributarios*, op. cit, pág.182

³⁹ J. Arias Velasco, *Procedimientos Tributarios*, op.cit.,pág.182

d) Todo otro documento emitido por la Administración Tributaria respectiva, que será considerado a efectos tributarios, como instrumento público.

La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme⁴⁰.

La prueba documental, tienen como esencia el documento, que debe ser entendido como un objeto creado mediante un acto o hecho, que representa algo distinto a sí mismo, pero se encuentra contenido en él, el cual sirve de prueba histórica, indirecta y representativa de un hecho cualquiera o de una manifestación del pensamiento o de la voluntad⁴¹. En este sentido, se entiende por documento, en su acepción de medio de prueba, el objeto material en el que se inserta por medio de una escritura o de ciertos signos una expresión de contenido intelectual (Fenech)⁴².

En la legislación boliviana, se permite la presentación de cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente, esto significa que pueden presentarse tanto documentos públicos como documentos privados a condición de que sean presentados en original o documentos legalizados, por lo que se descartan las pruebas presentadas en fotocopias simples, por carecer de valor probatorio.

Asimismo, son considerados prueba documental los documentos por los que

la Administración Tributaria acredite la existencia de pagos, la impresión de la información contenida en los medios magnéticos proporcionados por los contribuyentes a la Administración Tributaria, conforme a reglamentación específica y todo otro documento emitido por la Administración Tributaria respectiva, que será considerado a efectos tributarios, como instrumento público, debiendo quedar claro que independientemente de su presentación en medios físico, informático o de otra naturaleza emitido por la Administración Tributaria, son considerados prueba documental con valor de documento público, se entiende expedido por funcionario público en ejercicio de su cargo o con su intervención, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme como una excepción a la regla general de la prueba documental.

IV. Conclusiones

1. La carga de la prueba cumple dos funciones, una de estimular la actividad probatoria de las partes y otra de guiar al juzgador en la decisión de los desconocidos. En consecuencia tanto en procesos administrativos de gestión tributaria como en procedimientos jurisdiccionales de impugnación la carga de la prueba corresponde a quien pretende hacer valer sus derechos.
2. En materia tributaria en Bolivia son aceptados todos los medios de prueba admitidos en Derecho, lo que permite afirmar que el principio de libertad de medios de prueba es amplio e irrestricto, conforme a las reglas y requisitos dispuestos en el Código Tributario vigente.
3. Si bien la doctrina sobre la apreciación y valoración de las

⁴⁰ BOLIVIA, Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 11

⁴¹ E. Whittingham García, *Las pruebas...* op. cit., pág. 93

⁴² J. Arias Velasco, *Procedimientos Tributarios*, op. cit., pág.172

pruebas permite la convivencia de dos sistemas como son, por un lado, el de *la prueba legal o tasada* en el que el valor de la prueba lo determina la Ley, y por otro lado, *la prueba libre* en el que el juzgador decide libremente sobre las pruebas; la legislación tributaria boliviana se adscribe a esta última permitiendo que el juzgador en ejercicio de la razón, lógica, experiencia y especialización pueda realizar una aplicación e interpretación objetiva de la Ley.

4. El procedimiento tributario se rige por un procedimiento reglado, donde la *verdad material* constituye una característica, a diferencia de los procesos civiles u ordinarios en los que el juzgador se constriñe según las pruebas aportadas por las partes, lo que se denomina *verdad formal*.

LAS RECLAMACIONES, CONSULTAS Y RECURSOS EN VÍA ADMINISTRATIVA CON ESPECIAL MENCIÓN A LA PRUEBA EN EL ECUADOR

Dr. José Vicente Troya Jaramillo⁴³

1. La facultad resolutive de la administración

La administración tributaria se encuentra imbuida de la facultad resolutoria. En virtud de ella se encuentra obligada a conocer y resolver las reclamaciones y los recursos que se le presenten de acuerdo a lo previsto en las normas. Salvo el caso excepcional de los comités tributarios, que no dieron

resultado por diversas razones; en Ecuador es la propia administración activa la que dentro del proceso de aplicación de los tributos, y como una prolongación del mismo, ejercita la facultad resolutive. No se han instaurado órganos diferentes encargados de atender las reclamaciones y recursos de los administrados. El Tribunal Fiscal Nacional y los tribunales distritales fiscales que luego se crearon, pertenecieron y pertenecen al orden judicial.

En los tempranos noventa, con la expedición de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la iniciativa privada, publicada en el Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993, en su artículo 38, se dispuso que para ejercitar la vía contenciosa en todos los ámbitos librados a la competencia de los tribunales distritales de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario no es necesario que el interesado agote previamente la vía administrativa. La disposición, en su parte pertinente dice a la letra: *No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa*. El interesado, puede optar y libremente proponer la reclamación ante la administración y posteriormente impugnar por la vía contenciosa ante los jueces, o en su defecto, producido el acto administrativo inicial, impugnarlo directamente ante los jueces.

Al expedirse en diciembre de 1975 el Código Tributario que con reformas rige a la fecha, se tuvo el designio, según consta en la exposición de motivos, entre otros propósitos, el abreviar y uniformar la vía administrativa. Hasta entonces, ante las diferentes administraciones tributarias y respecto

⁴³ Presidente de la Corte Suprema de Justicia de Ecuador.

de diferentes tributos, se observaban procedimientos diferenciados y se proseguían hasta tres instancias en esta vía. Con el Código se estatuyó la instancia administrativa única, salvo para casos de excepción en los cuales las leyes particulares prevean alzada. Respecto de los recursos en vía administrativa, se crearon los de reposición ante la autoridad que expidió el acto impugnado y el de revisión para ante la máxima autoridad de la administración de que se trate. Posteriormente fue derogado el recurso de reposición.

2. La reclamación administrativa

La reclamación de sujetos pasivos y de terceros es la institución nuclear. Por medio de ella los interesados, reclamantes, proponen ante la propia administración sus impugnaciones en contra de los actos administrativos tributarios principalmente aquellos que contienen determinaciones de obligación tributaria. Mediante la reclamación, además, puede solicitarse la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso; así como pedirse que se reconozca que la obligación tributaria se encuentra extinguida por pago, prescripción, compensación u otros medios idóneos al efecto; puede requerirse a la Administración que dé de baja los títulos de crédito por haber sido mal emitidos; se puede proponer consultas sobre la aplicación de las normas y de aforo en el campo aduanero; se puede requerir facilidades para el pago, entre otros. Cada una de estas reclamaciones se diferencian entre sí en cuanto a la pretensión que endereza el reclamante.

La reclamación ha de presentarse ante la autoridad que ha emitido el acto impugnado y ha de reunir requisitos los requisitos formales previstos en el artículo 119 del Código Tributario,

entre los que destacan la mención del acto administrativo que se impugna y los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, así como la petición pretensión o petición concreta.

La reclamación no es una demanda, pues, mediante ella no se ejercita una acción ante los jueces. Es un requerimiento a la propia administración a fin de que componga sus actos que no da lugar al surgimiento de una litis o controversia. Ello no significa que no pueda haber discrepancias entre la administración y los sujetos pasivos y aun terceros respecto de los actos administrativos impugnados.

El Profesor Valdés Costa, refiriéndose a la fase o vía administrativa que se inicia con la reclamación siempre mostró su opinión contraria a la excesiva procesalización y alargamiento⁴⁴. Ello es aplicable al Ecuador, pues, ya no es forzoso agotar la vía administrativa para incoar la contenciosa. Sin embargo en los hechos, los administrados acuden en muchos casos a la vía administrativa y, en varios de ellos, logran soluciones que le son satisfactorias.

Las pretensiones de los reclamantes pueden ser de variada índole. La más radical estriba en alegar la no sujeción. Cabe que se aduzca la nulidad del actos administrativo por vicios de competencia o de procedimiento. Lo más frecuente que se solicita es que se deje sin efecto el acto administrativo, ya en parte, ya en su totalidad. Las pretensiones deben guardar congruencia entre sí. Bien podrían ser alegadas de modo subsidiario.

Admitida a trámite la reclamación, se la debe proseguir de oficio, sin perjuicio

⁴⁴ RAMON VALDÉS COSTA, Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano, Editorial Amallo Fernández, Montevideo, 1982, p. 238

de la actividad impulsora del reclamante. Se han de practicar todas las pruebas y se han de requerir todo tipo de informes que disponga la autoridad administrativa, o que solicite el interesado. No es imprescindible que se conceda un término de prueba. Puede hacérselo a solicitud del particular. Todas las pruebas actuadas prestan mérito. Además, se ha consultado la cual el reclamante exponga sus puntos de vista y se clarifiquen las cuestiones objeto de la reclamación.

Todos los medios de prueba son admitidos. El artículo 128 del Código Tributario sobre el particular dice: *En el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos. -La prueba testimonial sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.* El artículo 260 del Código refiriéndose a las pruebas que se practican ante los jueces tributarios, discurre de modo similar. La ley que precisa los medios de prueba es el Código de Procedimiento Civil, que es además supletorio del Código Tributario. Según el artículo 121 del primero, las pruebas consisten en confesión de parte, instrumentos públicos o privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o de intérpretes. Son admisibles también las grabaciones magnetofónicas, las radiografías, las fotografías, las cintas cinematográficas, los documentos obtenidos por medios técnicos, electrónicos, informáticos o de nueva tecnología, así como también los exámenes morfológicos, sanguíneos o de otra naturaleza técnica o científica. El art. 1715 del Código Civil, también de carácter supletorio, respecto de las obligaciones, dice que los medios de

prueba consisten en instrumentos públicos o privados, testigos, presunciones, confesión de parte, juramento deferido, inspección personal del juez y dictamen de peritos o de intérpretes.

En suma, cabe concluir que, salvo el juramento de funcionarios públicos y el juramento deferido, todas las pruebas del derecho común son aplicables en materia tributaria. También, cabe anotar, que la prueba testimonial es supletoria, y que la prueba más frecuente en el orden tributario consiste en instrumentos públicos y privados y en el examen y exhibición de contabilidad con el concurso de peritos.

En las normas atinentes a la vía administrativa no se encuentra resuelto el tema de la carga de la prueba. Por ello, se ha de acudir a las que constan dentro del juicio tributario. Los artículos 258 y 259 del Código Tributario afrontan el tema. Sus disposiciones no son de fácil discernimiento. El primero de ellos incluye la norma de carácter general de que el que afirma prueba, siempre que la contra parte niegue; y, que, si la negativa comporta afirmación, hay que probarla. Esta regla propia de los litigios habría que traspolarla al trámite administrativo. Entonces, los actos administrativos impugnados, respectos de los hechos que los sustenta constituirían una posición afirmativa de la administración y la reclamación, en tanto los impugna, constituirían la negación.

El artículo 259 contiene una innovación discutible en cuanto traslada a la administración la prueba de los hechos impugnados por los administrados.

Literalmente expresa: *Se presumen válidos los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación*

administrativa o en la contenciosa ante el tribunal, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria. - Respecto de los impugnados corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.

Los actos administrativos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad reconocidas por los artículos 82 y 148 del Código Tributario. La legitimidad connota que la prueba ha de correr a cargo de quién los impugna⁴⁵. Efraín Pérez se pronuncia en este sentido. Manifiesta: *La 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.* Con el artículo 259 se está disponiendo la inversión de la inversión de la prueba, lo que es incongruente y claramente acentúa la pugna entre esta norma y las que consagran la presunción de legitimidad de los actos administrativos.

El artículo 76 de la Constitución que consagra el derecho de defensa y al debido proceso, consagra garantías trascendentes que son también aplicables al proceso administrativo. Así se infiere de su encabezado que dice: *En todo proceso en el que se determine derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas.*

El artículo 27 del Código Orgánico de la Función Judicial consagra un prin-

cipio de enorme importancia que debería aplicárselo al procedimiento administrativo consistente en que no se exigirá la prueba de los hechos públicos y notorios. Tampoco se prueban las normas y entre ellos los tratados internacional entre los cuales destacan los de carácter bilateral suscritos para evitar la doble imposición. Ellos simple y llanamente se aluden. Lo que se prueban son los hechos y la ley extranjera.

La administración se encuentra en la obligación de resolver las reclamaciones en tiempo oportuno. Al efecto se le ha concedido, por lo general, ciento veinte días de plazo, que han de computarse en la forma que estatuye el artículo 12 del Código Tributario, que prevé que se tomará en cuenta únicamente los días hábiles. La resolución, de acuerdo al artículo 76 de la Constitución y 133 del Código Tributario, como todo acto administrativo, ha de ser motivada y ha de decidir las cuestiones planteadas por el reclamante y las que sean conexas. El artículo 273 del Código, en similar sentido, ordena que en la sentencia se decidirán los puntos de la litis y los que sean conexos, en guarda del control de legalidad. De este modo, se denota el genio particular del derecho público y dentro de él, del derecho tributario.

El silencio administrativo, constituido por la falta de resolución oportuna, favorece al reclamante. Ocurrido se entiende que sus pretensiones han sido aceptadas. Es lo que se conoce como silencio positivo consagrado en el país a raíz de la expedición de la Ley de Modernización del Estado, antes referida, cuyo artículo 28 dice en la parte pertinente: *- En todos los casos vencido el respectivo término se entenderá por el silencio administrativo, que la solicitud o pedido ha sido aprobada o que la reclamación ha sido resuelta a favor del reclamante.* Hasta antes de la

⁴⁵ EFRAÍN PÉREZ, Derecho Administrativo, TOMO 1, Tercera Edición Actualizada, 2009, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, p. 447.

Ley de Modernización, el silencio administrativo comportaba la negativa de las pretensiones del particular. Este giro de ciento ochenta grados fue muy disputado y discutido. A guisa de ejemplo, Valdés Costa se pronuncia por el silencio negativo⁴⁶.

Benalcázar Guerrón ha reflexionado sagazmente sobre los efectos del silencio administrativo en el Ecuador y sustenta que: *El sistema imperante es reprochable por la indiscriminada generalización de los efectos positivos del silencio, sin previsiones legales sobre límites y requisito*⁴⁷. Es evidente que para que se configure el silencio el reclamante no debe estar en mora de cumplir con todos los requisitos que exija la administración dentro del trámite de la reclamación y de que tal institución no opera dentro de la acción revisora de la administración, ni frente a consultas propuestas sobre la cabal inteligencia y aplicación de las normas.

Producido el silencio administrativo positivo queda pendiente la cuestión de cómo hacerlo valer por parte de los beneficiarios del mismo. Cuando se discute con la administración la obligación tributaria antes de solucionarla, que es el caso más frecuente, el sujeto pasivo deberá alegar el silencio ante la acción de cobro que ella ejercite. Cuando se solicita la devolución de lo indebidamente pagado, deberá proponer una reclamación solicitando la emisión de las notas de crédito o la entrega de las sumas que corresponda. Se debe tener presente que ante la renuencia de la administración, cabe la vía contenciosa e inclusive la

acusación de prevaricato.

3. La consulta vinculante

El principio de que la ley es conocida por todos y de que su ignorancia no excusa a persona alguna, consagrado en el artículo. 13 del Código Civil, no es absoluto, en el sentido de que siendo un postulado imprescindible para la convivencia social, en la vida real no se cumple. Quienes están obligados a cumplir las leyes, no siempre las conocen o no se encuentran enterados de su texto con la debida profundidad. Esto ocurre singularmente en campos como el derecho tributario, que suponen cierto grado de especialización. Para facilitar la vigencia de dicho postulado, entre otros arbitrios, se ha previsto el de la consulta, institución que presupone la existencia de una autoridad con competencia para dar respuesta a las cuestiones que propongan los consultantes.

Desde otro ángulo, dentro del ámbito constitucional, en el numeral 23 del artículo 66 de la Constitución, se encuentra consagrado el denominado derecho de petición, a virtud del cual, las autoridades están obligadas a responder las peticiones que se les formulen, a plazo adecuado. La consulta constituye una derivación de este derecho. En efecto, la misma se concretiza en una petición enderezada a las autoridades, quienes deben contestarla.

La consulta tributaria, de aplicación general, fue consagrada por primera vez en el Código Tributario que empezó a regir a partir del 1 de enero de 1976. Los artículos 128 al 131 regulan la institución. Con anterioridad, existió la práctica de consultar. Los administrados proponían consultas, particularmente al Director General de Rentas, y este funcionario, oficiosamente, las

⁴⁶ RAMÓN VALDÉS COSTA, Obra citada, p. 130.

⁴⁷ JUAN CARLOS BENALCÁZAR GUERRÓN, El acto administrativo en materia tributaria, Ediciones Legales, Quito, 2005, p. 114.

contestaba. Las respuestas, si bien no tenían un valor oficial, servían de orientación. En el fuero aduanero y en otras áreas jurídicas, antes y con posterioridad a la vigencia del Código Tributario, con el respaldo normativo del caso, se ha utilizado la consulta.

La Ley Orgánica de Aduanas vigente expedida en 1998 en el artículo 48 y, su Reglamento en los artículos 57 y 58, regulan la *consulta de aforo* que constituye un auxilio legal a importadores y exportadores, a fin de que puedan conocer oficialmente la posición arancelaria que se aplicará a las mercaderías que importen o exporten. La consulta de aforo tiene características peculiares que la diferencian de la consulta tributaria de carácter general. Estas son: a) Conciernen a un aspecto muy puntual, la posición arancelaria que corresponde a una mercadería que se va a importar o exportar; b) La absolución de la consulta se debe publicar en el Registro Oficial, cosa que no ocurría con la consulta del Código Tributario; c) la respuesta es obligatoria para la administración aduanera y para los organismos públicos, así como para el sector importador y exportador. El valor de la consulta es general, pues no incumbe únicamente al consultante, como acaece con la que se propone al amparo del Código Tributario; y d) La absolución de la consulta de aforo que debe emitir el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana según el artículo 111 II d) de la Ley Orgánica de Aduanas. La trascendencia de la consulta de aforo es grande, en razón de que constituye un arbitrio para complementar la clasificación arancelaria.

La Ley Orgánica de la Función Judicial de anterior vigencia (Codificación de 6 de abril de 1959) en su artículo 13 numeral 15, facultaba a la Corte Su-

prema de Justicia, oír y resolver las dudas de las Cortes Superiores sobre la inteligencia del alguna ley. Respecto del valor jurídico de las contestaciones nada dijo dicha Ley. Es verdad que tales contestaciones tuvieron de hecho un gran valor y fueron acatadas, pero no lo es menos, que en estricto sentido jurídico, no tuvieron el carácter de obligatorias. El artículo 15 de la Ley Orgánica de la Función Judicial de 1974 faculta a la Corte Suprema, hoy Corte Nacional de Justicia, *motu proprio*, a pedido de las Cortes Superiores, hoy Cortes Provinciales, mediante disposición generalmente obligatoria, resolver los casos de duda u oscuridad de las leyes. A la fecha, el valor de la consulta es de sabor *cuasi* legislativo, similar al de las resoluciones que se expide para el caso de dirimencia de fallos contradictorios. El Código Orgánico de la Función Judicial, puesto a regir el 9 de marzo de 2009, contiene igual facultad.

En otros campos jurídicos se aplica también la institución de la consulta. El artículo 529 numeral 1 del Código de Trabajo confiere a la Dirección y subdirecciones de trabajo, facultad para absolver consultas de las autoridades y funcionarios de trabajo y de las empresas y trabajadores en todo lo relacionado a las leyes y reglamentos del trabajo. Al no preverse expresamente por la ley, se ha de entender que estas consultas tienen únicamente valor informativo e ilustrativo, en ningún caso obligatorio. La Doctrina 71 expedida por la Superintendencia de Compañías, sustenta que a pesar de no existir disposición que le obligue, dicha Entidad absolverá las consultas que le propongan las compañías que contribuyen a su sostenimiento. Tampoco en este caso se alude al valor de las consultas, que se ha de entender es puramente ilustrativo. Al Procurador General del Estado le corresponde

absolver consultas con valor obligatorio según los artículos 3 e) y 13 de la Ley Orgánica de la Entidad. Esta facultad se la debe ejercitar ante consultas propuestas por organismos y entidades del sector público y de personas de derecho privado con finalidad social o pública, y no cabe que interfiera la institución de la consulta prevista en el Código Tributario, cuya fuerza vinculante se proyecta sobre los particulares consultantes, institución que tiene una especificidad propia. A la Contraloría General del Estado, igualmente, mas sin fuerza obligatoria, corresponde absolver consultas según el artículo 31 numeral 25 de la Ley de la Entidad. El artículo 22 numeral 3 de la Ley de Régimen Municipal faculta al Gobierno Nacional absolver las consultas que le formulen las municipalidades para el mejor desempeño de sus funciones. Se ha de entender que el ejercicio de esta atribución no debe lesionar la autonomía municipal consagrada en la Carta Política. En el artículo 5 literal b) de la Ley de Régimen Provincial, se concede similar facultad al Gobierno Nacional a través del Ministerio de Gobierno, respecto de los consejos provinciales. Cabe, en lo atinente a la autonomía de los consejos provinciales, iguales comentarios. El literal g del artículo 351 de la Ley de Propiedad Intelectual publicada en el Registro Oficial 320 de 19 de mayo de 1998, entre las atribuciones del Presidente del Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual, establece la de absolver las consultas que sobre aplicación de las normas sobre propiedad intelectual le sean planteadas. Se señala mismo que las respuestas en la absolución de las consultas serán vinculantes para el IEPI en el caso concreto planteado, y se establece que las consultas no podrán versar sobre asuntos que a la fecha de su formulación se encuentren en trámite ante cualquier órgano del IEPI. Esta

facultad es meramente administrativa.

Se ha discutido vivamente sobre la naturaleza de la consulta tributaria. Al propósito se le ha cotejado con otras figuras del derecho tributario, precisamente con el objeto de establecer sus perfiles propios. Es pertinente, para un mejor enfoque, estudiar por separado la naturaleza del derecho a la consulta y la naturaleza de la contestación a la consulta.

La consulta, mejor dicho, el derecho a la consulta, tiene íntima relación con el derecho de petición. A partir de esa consideración, es factible analizar la consulta tributaria prevista en el Código Tributario. El artículo 135 de dicho Código contempla el derecho a proponer consultas en el ámbito tributario. La norma no explicita la naturaleza de este derecho. Para definirla hace falta acudir a la doctrina. Al decir de Mexiá Algar⁴⁸, se trata de peticiones con eficacia jurídica directa propuestas a la administración por los administrados. Este aserto se basa en que el derecho a la consulta es un derecho subjetivo que comporta y soporta un interés jurídicamente digno de protección. En efecto, quien consulta, procura conocer anticipadamente cuál será el tratamiento tributario a que deberá someterse, tiene interés en ese conocimiento y pretende legítimamente que la administración respete, cuando se produzca el caso concreto, el criterio de interpretación y aplicación de las normas que ella ha emitido. Este derecho subjetivo incluye el de obtener un pronunciamiento expreso por la administración. El derecho a la consulta tributaria difiere del derecho de información en este campo. En el primer caso, se trata de un verdadero derecho subjetivo fincado en

⁴⁸ Mexiá Algar, Javier. Las Consultas Tributarias. Ps. 12-61. Madrid.

un interés legítimo, cuál es que la administración al efectuar la determinación tributaria respete sus pronunciamientos emitidos con ocasión de la consulta. En el segundo caso, no existe un interés concreto, ya que a lo único que puede aspirar el administrado es a conocer *in genere* las normas y tratamientos tributarios. Montero Sáenz⁴⁹ refiriéndose a la reforma del Art. 107 de la Ley General Tributaria de España, mediante la cual se dio el carácter de vinculante a la consulta tributaria, sostiene que, a partir de tal reforma, cabe distinguir entre la consulta informal, por la vía del asesoramiento de la consulta propiamente dicha que vincula a la administración en los efectos favorables al consultante. La consulta que proponen los administrados difiere de aquéllas que se evacúan al interno de la administración, las cuales se explican dentro del orden jerárquico. A efectos de precisar de mejor modo la consulta tributaria, es oportuno parangonarla con otras figuras del propio ámbito. La consulta no constituye una declaración o autodeterminación tributaria. No constituye el cumplimiento de un deber normativo por el cual el sujeto pasivo pone en conocimiento de la administración la realización a su cargo de un hecho generador de obligación tributaria, y si es del caso, a tiempo, efectúa la liquidación de la obligación tributaria. La consulta constituye una alternativa que puede utilizar o no el particular, mediante la cual ausulta el criterio de la administración respecto a una situación concreta, o a una determinada actividad económica. Sin embargo, en aquellos tributos que se determinan y liquidan vía declaración, existe relación entre las dos figuras,

pues en la mayor parte de los casos, el sujeto pasivo consulta como paso previo a la declaración.

El artículo 135 del Código Tributario dice: *Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo, podrán consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria. Quién formula la consulta debe haber cumplido con sus obligaciones tributarias con la respectiva administración tributaria a menos que, la obligación no solucionada sea relativa a la materia de la consulta. -Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del Sector Público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo-Solo las absoluciones expedidas por la Administración Tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario. -Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.*

⁴⁹ Montero Sáenz, Alfonso. La Consulta Vinculante. Editorial Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Volumen XVI, Número 122, marzo-abril 1976. Ps. 34041

De la disposición transcrita, surgen dos cuestiones que ameritan abordárselas. Éstas son quiénes pueden consultar y sobre qué se puede consultar. Lo

primero versa sobre los sujetos, lo segundo sobre el objeto. Además es necesario estudiar cuándo se puede presentar la consulta.

El inciso primero del artículo 135 prevé que pueden consultar todos aquellos que tuvieren interés propio y directo. En esa condición pueden encontrarse los sujetos pasivos, entendiéndose por tales los contribuyentes directos y los responsables por deuda ajena, las personas naturales, las personas jurídicas, y las unidades económicas desprovistas de personalidad jurídica. Además, los terceros que sin tener carácter de sujetos pasivos, tengan interés propio y directo. Tal el caso de los trabajadores respecto del Impuesto a la Renta que deben satisfacer los empresarios, ya que la base fiscal sirve para calcular las utilidades laborales. Los terceros son objeto de protección en el Código. Así los artículos 115 y 229 prevén que pueden proponer reclamaciones y demandas de impugnación. La existencia de un interés propio y directo es de suma importancia, pues no cabe que se consulte sobre situaciones puramente teóricas o hipotéticas. Sin embargo, no es necesario que las situaciones se hayan producido. Lo que importa es que puedan ocurrir de acuerdo a la condición y actividad del particular. Por supuesto que no cabe consultar casos extraños al consultante o que sean aplicables a otros sujetos. A la administración corresponde exigir el cumplimiento de estos requisitos, con base a los datos y precisiones que se le hagan. El artículo 107 de la Ley General Tributaria de España permite consultar exclusivamente a los sujetos pasivos. Los artículos 166 del Modelo de Código para América Latina y 71 de la República Oriental del Uruguay, se refieren como el del Ecuador a los que tengan interés. Del texto del artículo 93

del Código Tributario del Perú se deduce que para consultar se requiere ser contribuyente y que solo extraordinariamente pueden consultar entidades económicas, laborales y profesionales, así como aquéllas del sector público. El artículo 34 del Código Fiscal de México permite consultar únicamente a interesados que lo hagan individualmente.

El inciso segundo del artículo 135 determina que también pueden consultar las entidades representativas de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales y las entidades del Sector Público, respecto de asuntos que interesen dichas entidades. En la norma ha quedado en claro que la respuesta a la absoluciónde dichas consultas es meramente informativa. Anteriormente, es decir antes de la misma fuera reformada, se confundía la institución de la consulta vinculante con la simple información. Rodríguez Villalba en forma por demás lúcida se refiere al punto⁵⁰. Dice: *por interés personal se entiende aquél que vincula a su titular con situaciones subjetivas particular, que le son propias, por oposición al interés general o impersonal. Así, es personal el interés de un comerciante respecto de las decisiones sobre aplicación de tributos a la circulación de bienes y servicios, porque inciden sobre una actividad de la que ha hecho su profesión habitual; pero no es personal sino colectivo el interés de las asociaciones de los mismos comerciantes — y de las demás entidades gremiales — respecto de esas providencias, porque la situación afectada no es la suya, sino la de sus integrantes*. Ninguno de los Códigos aludidos permite que entidades del sector privado o público consulten en

⁵⁰ Rodríguez V., Gustavo. Revista Tributaria. Tomo III, número 14, septiembre-octubre 1976, p. 354 Montevideo.

interés de sus miembros. Constituye una excepción matizada el Código de Perú. El artículo 93 permite que entidades representativas de actividades económicas, laborales y profesionales, así como las del sector público que sean contribuyentes formulen consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. Sin embargo, la consulta no origina respuesta. La misma sirve de antecedente para que se expida una resolución de sabor reglamentario que deberá publicarse en el diario oficial. Se ve claramente que se trata de otra figura. No de la consulta vinculante que favorece al particular consultante, sino de un antecedente para que la administración expida resoluciones de validez general. Algo similar ocurre en el país con la consulta de aforo que sirve para exportadores e importadores en los términos mencionados en este estudio.

El artículo 135 del Código Tributario en su inciso primero dice que se podrá consultar sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse. El numeral primero del artículo 107 de la Ley General Tributaria de España permite consultar exclusivamente *respecto al régimen la clasificación tributaria que en cada caso corresponda a los sujetos pasivos*. La materia de consulta es restringida si se la compara con el sistema ecuatoriano. Con todo, según Mexía Algar⁵¹ en España *no ofrece duda que las consultas puedan abarcar cualquier tema tributario, y referirse a cualquier tributo, siempre que él, afecta al sujeto pasivo, por incidir en sus relaciones con la administración tributaria*.

El Código Tributario no afronta de modo directo el problema de cuándo o

hasta cuándo se pueden formular consultas. El inciso tercero del artículo 131 supone que se puede consultar aún vencido el plazo para la declaración o el pago. Esto ha dado lugar a que los interesados propongan consultas en cualquier momento, inclusive iniciado el proceso fiscalizadorio. Con ello se ha desnaturalizado la institución, utilizándola como un medio de defensa y no como la toma de opinión a la administración sobre la inteligencia y aplicación de las normas tributarias sobre una situación de hecho concreta o la que corresponda a determinada actividad por iniciarse, según lo prevé la parte final del inciso primero del artículo 128. El literal c) del numeral 4 del artículo 107 de la Ley General Tributaria de España permite consultar *antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración*. Esta solución es razonable en la medida que impone que la consulta ha de ser oportuna. Permite consultar sobre situaciones que pueden ocurrir a futuro y sobre las que habiendo ocurrido se encuentran pendientes de ser declaradas, y por lo mismo, aún no pueden ser objeto de fiscalización. El numeral 6 del propio artículo deja en claro que la presentación de la consulta no interrumpe los plazos previstos en las leyes para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El inciso primero del artículo 138 del Código Tributario dispone que la presentación de la consulta no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias. Desafortunadamente, remata su texto con la expresión *conforme al criterio vertido en la consulta*. No está claro que el cumplimiento de las obligaciones formales y el pago deban efectuarse cuando se encuentre pendiente de contestación la consulta. El inciso segundo del propio artículo pretende dar solución a esta inquietud sin conseguir despejar a cabalidad las dubitaciones

⁵¹ Mexía Algar, Javier. Op. cit.p. 1274

que aparecen sobre el punto. El artículo 72 del Código de Uruguay paladinamente dispone que la presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo del consultante. Con esta declaratoria, al menos, se induce al consultante a utilizar demasiado liberalmente la institución.

La contestación a la consulta emitida por la administración comporta la producción de un acto administrativo. Para el sistema ecuatoriano no existe duda sobre el particular. El Código Tributario en varias disposiciones así lo establece. El artículo 103, numeral 5, manda que las autoridades administrativas están obligadas a expedir resolución motivada, entre otros, respecto de toda consulta. El artículo 81 regula la forma y contenido de los actos administrativos, los cuales se expedirán por escrito y serán motivados, debiendo tales preceptos aplicarse, así mismo, entre otros, a las consultas sobre la inteligencia o la aplicación de la ley. El artículo 96 del Código de Perú, dado el especial sistema implantado, manda que en lugar de contestación se ha de emitir una resolución de carácter general que debe publicarse en el diario oficial. El artículo 97 determina que si con la consulta quedare establecida la deficiencia u oscuridad de la norma, no se expedirá norma de carácter general, sino que se preparará un proyecto de ley o de disposición reglamentaria. En la consulta de aforo se produce una situación similar. La respuesta del Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana tiene valor general. El inciso segundo del artículo 137 del Código Tributario, respecto de las consultas que propongan las entidades públicas o privadas indicadas en el inciso segundo del artículo 135, sin distinguir entre las que propongan

por interés propio, de las que propongan en asuntos en que interesen a la generalidad de sus miembros, dice que las respuestas se producirán en el plazo de treinta días, a menos que fuere necesario la expedición de reglamento o de disposiciones de carácter general. Aquí nuevamente aparece la desnaturalización del derecho de consulta. No es razonable ponerse en el caso de dictar reglamentos o normativas afines para absolver consultas. La institución consiste en un auxilio que el sistema ha previsto para que, sin que se cambie la normativa, ante la dificultad de interpretarla y aplicarla, lograr por la actuación de la administración, ante consulta de interesado, su clarificación. Todo ello sin perjuicio de que *a posteriori* se efectúen las modificaciones legales o reglamentarias que fuere menester. La consulta difiere de las circulares, ya sean estas instrucciones emanadas al interno de la administración, ya constituyan disposiciones con validez general. La consulta la proponen los particulares interesados y la administración da contestaciones individuales con valor, así mismo particular. Un conjunto de contestaciones sobre un determinado punto, en las que se ha sustentado un criterio similar, puede servir de antecedente administrativo para las resoluciones que dicten las autoridades de ese ámbito. Respecto de la contestación a la consulta, se presentan algunas cuestiones de importancia, a saber: la coherencia en el actuar de la administración; la obligación de la administración de absolver las consultas; la recurribilidad respecto de la contestación; y el valor de la contestación.

A la Administración se proponen numerosas consultas. El sistema del país facilita el ejercicio del derecho de consulta, al permitir a sujetos pasivos y terceros, proponer consultas sobre

cualquier norma tributaria. Para cumplir este cometido, la administración ha de prospectar una posición sólida y coherente. Para lo primero se hace necesario el estudio y análisis, no tanto del simple tenor literal de las normas, cuanto la profundización de la doctrina y de los principios, pues las dificultades de interpretación y aplicación se dan en ese plano. La coherencia supone que se den a lo largo del tiempo, respuestas similares frente a cuestiones iguales. Ello, desafortunadamente, no ocurre. Con frecuencia, especialmente cuando cambian los titulares de la administración, se modifican los criterios sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta constatación refleja la necesidad de que tales autoridades tengan independencia y duren por períodos preestablecidos, y que se logre la profesionalización de la administración.

La administración está obligada a absolver las consultas que se le propongan y a dictar las resoluciones que sean necesarias al propósito. Las disposiciones del Código Tributario aludidas consignan clara y francamente tal obligación. Según el artículo 137 la absolución se ha de producir dentro de treinta días de formulada la consulta. Debe entenderse que se trata de un plazo máximo. Si la administración no contesta ¿Qué puede hacer el administrado? ¿Qué efectos se derivan de esa omisión?, son cuestiones de gran interés. Según el sistema implantado a partir de 1995 cuando la administración no contesta oportunamente una reclamación o recurso propuestos por parte interesada, se entiende que se ha producido aceptación tácita a favor de los particulares. El artículo 94 del Código del Uruguay, en su inciso segundo prevé la situación derivada de la falta de actividad de la administración. Dice la norma: *Si la Administración no hubiere expedido en*

el plazo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo a su opinión fundada, las obligaciones que pudieren resultar solo darán lugar a aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiere sido formulada por lo menos con noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva. El artículo 141 del Código Tributario prevé la posibilidad de proponer el recurso de queja en contra del funcionario que no hubiere despachado tempestivamente las reclamaciones o peticiones que se le presentaren. El Código Tributario tampoco se refiere a la otra cuestión, cual es el efecto de la falta de contestación a la consulta, como sí lo hacen el de Uruguay y el Modelo que en el inciso tercero del artículo 168 dice: *La omisión de los funcionarios en evacuar las consultas dentro de los términos legales, constituirá un caso de violación de los deberes a cargo, previsto en el artículo 122 y siguientes.*

Lo más que podría ocurrir al funcionario que no contesta una consulta es considerársele contraventor en los términos del artículo 349 numeral 2 del Código Tributario, con lo que no se remedia la falta de despacho a una consulta.

El inciso último del artículo 138 del Código Tributario dice: *Si los datos proporcionados para la consulta fueren exactos, la absolución obligará a la Administración.* El sistema ecuatoriano es de consulta vinculante, y ello es posible en razón de que, de esta manera, la institución cumple a cabalidad su propósito de conseguir la transparencia de las relaciones entre la administración tributaria y los administrados. Sin embargo, existen cuestiones de importancia que ameritan dilucidarse, demostrativa de que el carácter vinculante presenta ciertas dificultades.

Estas son: qué ocurre cuando se modifican las normas que sirvieron de base para la consulta; puede la administración cambiar de criterio; si lo hace, qué efectos se producen; cabe sostener la existencia de un derecho adquirido del interesado consultante, pese a que pueda ocurrir una quiebra del principio de legalidad. Ante todo hay que enfatizar que la consulta es vinculante para la administración, vale decir que en su actuar posterior ha de observar los criterios sustentados en la absolución. El interesado puede o no estar de acuerdo con los criterios consignados en la absolución. Tiene el derecho a que, si en sus actuaciones se apega a los criterios sustentados por la administración, ésta no cambie de criterio. Es de entender que si la administración contraría sus propios puntos de vista consignados en la absolución, el particular podrá en la vía contenciosa señalar la contradicción y argumentar en su favor. El tribunal contencioso tributario tendrá que dar razón al particular, pues, de lo contrario, el carácter vinculante se enervaría. Respondiendo a la primera cuestión, parece evidente que si cambia el entorno normativo pierde su base la absolución a la consulta y se desvanece el carácter vinculante. El literal b) del numeral 3 del artículo 107 de la Ley General Tributaria de España reconoce este hecho. En el Ecuador aunque no exista disposición expresa, cabe sustentar igual criterio. Si la administración reconoce que incurrió en error al absolver la consulta, debería tener la posibilidad de enmendarlo. El Código Tributario no contempla este caso en forma expresa, sin embargo de lo cual es de pensar que a una situación como ésta, sería aplicable el numeral primero del artículo 143 del Código Tributario que permite de oficio, o a instancia de otras instituciones públicas o de cualquier persona directamente interesada, revisar los actos o

resoluciones firmes o ejecutoriados, expedidos o dictados con evidente error de derecho. El problema se torna álgido respecto de las actuaciones del particular que observó los criterios de la administración, cuando posteriormente los mismos sufren modificación. El artículo 74 del Código de Uruguay contempla el caso y sostiene que la modificación de criterio surtirá efectos para lo posterior. Dice el primer inciso: *La oficina estará obligada a aplicar respecto del consultante el criterio técnico sustentado en la resolución; la modificación del mismo deberá serle notificado y solo surtir efecto para los hechos posteriores a dicha notificación.* La solución parece justa. Humberto Medrano⁵² ponente general del tema El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo, estudiado en las Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, realizadas en Lima en septiembre de 1993, toca el punto y muestra su preocupación respecto de las consultas que por error contravengan el principio de legalidad. Dice: *sin embargo por aplicación del principio de legalidad no podría obviarse la exigencia del tributo mismo ya que la exoneración o exclusión del pago sólo puede hacerse por mandato de la ley y que el eventual error del funcionario no puede conducir a que el Estado deje de recibir el importe previsto por el legislador.* El mismo ponente a renglón seguido consigna el punto de vista del contribuyente de que la rectificación al criterio inicial de la administración debe aplicársela exclusivamente a situaciones posteriores. En el fondo, puede haber una petición de principio. No cabe hablar de violación del principio de

⁵² Medrano C., Humberto. Ponencia General. El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Lima, septiembre de 1993.

legalidad, pues precisamente la consulta sirve para clarificar situaciones que causan dificultad de interpretación a los particulares, habiéndose librado a la administración la labor de clarificarlas. Se debe confiar en el sistema aunque eventualmente se puedan producir errores, que ello está dentro del devenir humano. También en las sentencias de los tribunales superiores puedan aparecer. El inciso cuarto del art. 138 del Código Tributario reformado innova el valor vinculante de la consulta. Dice: *Los sujetos pasivos o entidades consultantes no podrán interponer reclamo, recurso o acción judicial alguna contra el acto que absuelva su consulta, ni la Administración Tributaria podrá alterar posteriormente su criterio vinculante, salvo el caso de que las informaciones o documentos que sustentaren la consulta resulten erróneos, de notoria falsedad o si la absolución contraviniera disposición legal expresa. Sin perjuicio de ellos los contribuyentes podrán ejercer sus derechos contra el o los actos de determinación o de liquidación de obligaciones tributarias dictados de acuerdo con los criterios expuestos en la absolución de la consulta.*

El carácter vinculante de la consulta ha quedado supeditado a la bondad de la documentación presentada por el consultante lo que resulta adecuado. No lo es tanto el que quede sujeta a la apreciación de la administración respecto de que contravenga *disposición legal expresa*, pues, lo que persigue la institución es precisamente clarificar el sentido y alcance las normas. Con esta modificación se ha relativizado el valor de la consulta. Ello es inconveniente.

La absolución a la consulta se vierte en un acto administrativo, que según la doctrina y el Código Tributario debe ser escrito, motivado y notificado al proponente, a fin de que surta efectos.

Sobre el punto, nos surgen dudas. ¿Puede recurrirse en contra de ese acto administrativo, y puede inclusive proponerse acción contencioso tributaria? Son cuestiones importantes de difícil discernimiento. ¿Afecta la absolución un derecho subjetivo? Parece que no, si se considera que con la misma, lo que tiene el consultante es una expectativa de que la administración, llegado el caso de la determinación tributaria, autorespete su criterio, cosa que puede ocurrir o no. El interés subjetivo, por lo mismo, se concreta a la posibilidad que tiene el particular de impugnar los actos administrativos de determinación tributaria. De lo dicho es dable sostener que la absolución no es recurrible⁵³. Respecto del recurso de revisión, sin perjuicio de la facultad oficiosa de las máximas autoridades para practicarla, caben las mismas reflexiones, es decir que no cabe proponerlo. Así ha terminado por reconocerlo el art. 138 transcrito. El numeral segundo del artículo 107 de la Ley General Tributaria de España, expresamente prohíbe recursos contra la absolución de consultas, salvando el derecho respecto de las determinaciones tributarias. Dice la norma: *Los órganos de gestión de la Administración quedarán obligados a aplicar los criterios reflejados en la contestación a la consulta. Los interesados no podrán entablar recurso alguno contra la misma, aun cuando puedan hacerlo posteriormente contra el acto administrativo basado en ella.* En el XIX Congreso de la International Fiscal Association, IFA, efectuado en Londres en septiembre de 1965, se estudió el tema de la consulta tributaria,

⁵³ Sobre la imposibilidad de impugnar las respuestas de las consultas tributarias en sede contenciosa, los recursos 37-94, RO 426, miércoles 22 de septiembre de 2004; 34-98 RO285, lunes 27 de septiembre de 1999; 136-98, RO 280, lunes 20 de septiembre de 1999.

se recomendó la instauración de esa institución y en el literal c) de las conclusiones, se optó por la recurribilidad de las consultas tributarias. Dice la recomendación c): *Sería deseable, en los países en que fuera posible, la existencia de un procedimiento que permitiese al contribuyente recurrir contra las contestaciones de la Administración a las consultas previas por él formuladas*".⁵⁴ Según Bordolli, en Uruguay, la recurribilidad en vía administrativa del acto de respuesta es unánimemente aceptada, pues la misma constituye un acto administrativo perfecto, es decir, creador de la situación jurídica eventualmente lesiva que se resiste con la acción de nulidad⁵⁵. Para llegar a esta conclusión, el autor sustenta que en cambio no habrá acción de nulidad respecto de la determinación tributaria, la que es una decisión derivada de la absolución de consulta. Este enfoque es interesante, mas, parte del criterio de que lo principal es la absolución de la consulta y lo accesorio o derivado, esto es, la determinación tributaria consecuente. Para nuestro sistema y el español, según queda visto, ocurre exactamente lo contrario, lo principal es la determinación respecto de la cual caben recursos en vía administrativa y contenciosa. El Código Tributario no consigna de modo expreso la facultad del Tribunal Fiscal, hoy de los tribunales distritales, de absolver consultas o de conocer impugnaciones de resoluciones o actos administrativos concernientes a esta materia.

De lo expuesto, es oportuno concluir lo

⁵⁴ Amoros Rica, Narciso. XIX Congreso de la International Fiscal Association. Editorial Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Volumen XV. Número 59, septiembre de 1965, p. 651, Madrid

⁵⁵ Bordolli, José Carlos. El efecto preclusivo de la Respuesta a la Consulta Tributaria. Revista Tributaria. Tomo XV. Número 87.p. 454. Montevideo-Uruguay.

que sigue: la institución de la consulta vinculante es un instrumento de importancia para lograr la seguridad jurídica y para obtener la transparencia en las relaciones entre la administración y los particulares. La consulta en el Ecuador cumple satisfactoriamente los propósitos que persigue esta institución, cuya característica más destacable es la de verse en un acto administrativo con fuerza vinculante para la propia administración. Sin embargo, a fin de que la consulta cumpla en mejor forma su finalidad, hace falta regularla de modo preciso. Haciendo mérito de la recomendación de la IFA en la reunión de Londres de septiembre de 1965, antes mencionada, y para potenciar la debida aplicación de las normas tributarias, establecer un sistema que sirva en forma permanente para publicar las consultas evacuadas por la administración. Esta recomendación se encuentra atendida, pues, según el artículo 135, las absoluciones de las consultas deben publicarse en el Registro Oficial a fin de lograr un conocimiento general.

4.- El recurso de revisión

Mediante el recurso de revisión, cada una de las administraciones tributarias, por medio de la máxima autoridad, ya oficiosamente, ya por interés del particular interesado, revé los actos administrativos firmes o ejecutoriados. Se trata de un recurso extraordinario por cuanto se lo puede incoar contra actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas, en base a causales preestablecidas por la ley. No es una alzada administrativa, ni tampoco un pedido de anulación o revocación. Constituye un arbitrio mediante el cual la máxima autoridad efectúa la labor de contralor respecto de los actos emitidos por sus subordinados, particularmente cuando se ejercita la actividad revisora

de modo oficioso⁵⁶

La facultad revisora, por su naturaleza y fines que persigue, no puede ser delegada. Además, la jurisprudencia ha resuelto que no procede el silencio administrativo positivo. A pesar de que es potestativo para la administración tributaria revisar o no los actos aludidos, las resoluciones que ella expida son justiciables, es decir impugnables ante los jueces.

Las causales para la revisión constan en el artículo 143 del Código Tributario. La primera atañe al evidente error de hecho o de derecho en los actos administrativos indicados. En el fondo de pretende un reexamen de los mismos sin que existan nuevos elementos de juicio. Es una alzada disimulada. La segunda es la mejor define la labor revisora, concierne a la aparición posterior de documentos de valor trascendental. La tercera, cuarta y quinta se refieren a la falsedad documental y testimonial, casos en los cuales debe existir previamente un pronunciamiento judicial. Son casos en los que domina la prejudicialidad. La sexta concierne a los casos en que los actos administrativos son consecuencia de delitos cometidos por funcionarios públicos. Igualmente es necesaria la prejudicialidad⁵⁷.

⁵⁶ Sobre la imposibilidad de impugnar las respuestas a las consultas tributarias en sede contenciosa, los recursos 37-94, RO 426, miércoles 22 de septiembre de 2004; 34-98, RO 285, lunes 27 de septiembre de 1999; 136-98, RO 280, lunes 20 de septiembre de 1999.

⁵⁷ Sobre la naturaleza oficiosa y facultativa de la revisión, los recursos 8-98, RO 542, martes 26 de marzo de 2002; 5-99, RO 601, jueves 20 de junio de 2002; 70-2000, RO 53, miércoles 2 de abril de 2003.

ALGUNOS ASPECTOS REFERIDOS A LA PRUEBA EN EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Dr. Ignacio Josué Buitrago⁵⁸

“El juez está en medio de un minúsculo cerco de luces, fuera del cual todo es tinieblas: detrás de él el enigma del pasado y, delante, el enigma del futuro. Ese minúsculo cerco es la prueba”

Carnelutti

I. Introducción

1. La importancia de la prueba en el escenario jurídico puede sintetizarse en un simple y antiguo adagio: tanto vale no tener un derecho cuanto no poder probarlo. O dicho de otro modo, es el complemento indispensable de los derechos materiales y del debido proceso adjetivo.

Como se observa, el derecho a probar - entroncado en garantías constitucionales- excede el campo del derecho tributario y se yergue como un derecho inalienable de los individuos. Planiol y Ripert⁵⁹ señalan que “un derecho no es nada sin la prueba del acto jurídico o del hecho material del cual se deriva”.

Numerosas definiciones se han vertido en torno a la definición de la prueba. Por su concisión, hemos preferido adscribirnos al concepto de Devis Echandía⁶⁰ que entiende como tal a todo

⁵⁸ Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina y de la AIT..

⁵⁹ Tratado teórico—práctico de derecho civil” To. VII, pág. 747

⁶⁰ Devis Echandía, Hernando “Teoría General

acto procesal cuya función sea la de formar en el juez el convencimiento sobre la verdad de los elementos fácticos de la reclamación económico-administrativa o demás cuestiones que un organismo jurisdiccional fue llamado a conocer y que fueran objeto de afirmación o negación en el proceso.

El irrenunciable acceso a la jurisdicción en materia tributaria y el más amplio reconocimiento del derecho de probar debe ser protegido con máximo celo, en atención al principio de legalidad que impera en la materia y al particular sistema de determinación de la obligación tributaria en la República Argentina.

En efecto, el régimen de la ley procesal argentina coloca en cabeza de los contribuyentes la obligación de autodeclarar, a través de la presentación de declaraciones juradas, su obligación impositiva. Por tal instrumento, el obligado describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicita sus elementos constitutivos, cuantifica la base de la medida y liquida el impuesto resultante.

Esta autodeterminación conduce a que la misma ley atribuya facultades amplias de contralor al organismo fiscal, de modo que cuente con herramientas aptas para verificar el cabal cumplimiento de tal obligación por parte de los responsables.

En consecuencia, si a resultas de dicho control, el organismo de recaudación considera que el obligado no ha cumplido con ese deber primordial que le impone la ley (esto es, haber presentado declaraciones juradas y que éstas, además, se ajusten a derecho) la ley admite un procedimiento alternativo

y subsidiario que le permite al fisco suplir aquella deficiencia.

Pero repárese en lo siguiente. Este procedimiento determinativo -sujeto por ley a rigurosas etapas de procedimiento, dirime en definitiva un conflicto de intereses entre los dos sujetos de la relación jurídico-tributaria, mas con la peculiaridad que la persona encargada de iniciarlo, sustanciarlo y, a la postre, resolverlo, es “juez” y parte al mismo tiempo.

Esto es, la ponderación e interpretación de los argumentos expuestos por el responsable, y **la valoración de la prueba aportada para sustentar sus dichos, es efectuada en esa etapa por un funcionario de la misma administración.**

En conclusión, un esquema basado en la autodeterminación, en la búsqueda consecuente de un equilibrio razonable entre las amplias facultades de verificación otorgadas a la administración fiscal con derechos constitucionales, y en la implementación de procedimientos administrativos de determinación y sumariales, debe ir unido de un amplio e irrestricto acceso a la jurisdicción, entendida ésta como la que brinda una justicia independiente e imparcial y que otorga un amplio ejercicio del derecho de ser oído y de probar.

Comparto en tal sentido la atinada reflexión de Agustín Torres, cuando advierte que el problema de la certidumbre en el derecho se hace particularmente visible en el momento de la aplicación de las normas. Es que la seguridad jurídica debe integrarse con la “posibilidad amplia, concreta y efectiva de acceder a órganos jurisdiccionales para reclamar el reconocimiento del derecho. En este segundo sentido se hermana al concepto del debido

proceso...⁶¹

En la misma dirección Ataliba afirmaba que un verdadero estado de derecho es aquel en donde el Estado no sólo se somete a la ley sino que también se subordina a la justicia.

Es claro entonces que la seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de derecho, y que debe manifestarse, entre otros, por medio de la tutela jurisdiccional.

Tal como expresa el art. 8 de la Convención Americana sobre derechos humanos (Pacto de San José de Costa Rica.) “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter”.

2. En ese especial sistema de determinación, la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación como control de legitimidad de actos de la administración tributaria se exhibe como decisiva. A través de él se procura una alternativa para discutir ante un tribunal imparcial e independiente determinados actos de la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas sin previo pago, y con especial énfasis en —tal como lo

señaló la Comisión redactora del proyecto de la ley de su creación-, “ no subordinarlo a normas o directrices de superioridad jerárquica alguna, a petición del presunto lesionado por la pretensión administrativa y al cabo de un proceso de conocimiento que reconoce iguales derechos a la administración y al particular en cuanto a la defensa y prueba de sus pretensiones”.

Nos interesa pues reflexionar sobre algunos aspectos referidos a la prueba en el marco de la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación, en el entendimiento que en dicha instancia los contribuyentes encuentran garantizado eficazmente su derecho constitucional de defensa.

Ello es así por cuanto los atributos conferidos a ese organismo jurisdiccional por la ley de su creación procura asegurar la independencia e imparcialidad de sus decisiones, plasmado en: a) su especialización en materia tributaria; b) el rango jerárquico acordado a sus vocales, equiparados a los jueces del Poder Judicial de la Nación en cuanto a su estabilidad en el cargo, su remuneración y régimen previsional; c) ser un tribunal de plena jurisdicción, en punto a la interpretación de los hechos y su encuadre jurídico. Por último no debe olvidarse que, en consonancia con ello, las características de su procedimiento lo obliga a la obtención de la verdad material de los hechos y a asegurar un amplio ejercicio del derecho de ser oído y probar.

⁶¹ Torres, Agustín “Un esquema para el desarrollo del Tribunal Fiscal en la década que iniciamos”. Trabajo publicado en la obra colectiva “Tribunal Fiscal de la Nación. 40 años”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales” Buenos Aires, 2000, pág. 67.

II. El establecimiento de la verdad material de los hechos y la prueba

“La intención del juez se orienta hacia la verdad en la investigación de los hechos y hacia la justicia en la aplicación del derecho”

Eberhard Schmidt

El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce una jurisdicción “íntegra” o “plena”, ya que no se encuentra limitado al mero examen del derecho cuya interpretación se controvierte, sino también su conocimiento comprende el análisis de los hechos sobre los cuales reposa un acto apelado. Y, acorde con tal premisa, al mismo tiempo de reconocer una amplia facultad probatoria a las partes —cuestión sobre la que se volverá más abajo-, se debe acordar al juez amplias facultades para la constatación de los hechos, peculiaridad propia de los principios inquisitivos que rigen la materia fiscal.

Se ha dicho que “lo fundamental del principio inquisitivo es la facultad oficiosa probatoria para la investigación de los hechos por iniciativa del juez⁶²”.

Entendemos que el sistema elegido por la ley 11.683⁶³ para caracterizar el procedimiento ante el Tribunal Fiscal responde a los lineamientos propios del “contencioso tributario subsiguiente o a posteriori” en la medida que ejerce una gestión de contralor sobre los actos del ente recaudador que le preceden y que es corolario lógico de su jurisdicción

íntegra o plena⁶⁴.

Dentro de ese proceso “inquisitivo atenuado” -con prevalencia del oficioso- el Tribunal posee amplias facultades para arribar a la verdad material de los hechos independientemente de lo alegado por las partes y, en general, asume un relevante papel como director de un proceso que persigue la plena realización de un mandato legal, sustentado en la comprobación del hecho imponible y sus proyecciones⁶⁵.

Sin embargo, es importante compatibilizar ese principio inquisitivo con la regla del “onus probandi” o carga de la prueba.

Como lo ha dicho la doctrina procesalista⁶⁶ “no debe olvidarse que la carga de la prueba constituye, ora una regla de juicio para el juzgador que le indica cómo debe fallar cuando no encuentre la prueba de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión, ora una regla de conducta para las partes, porque indirectamente les señala cuáles son los hechos que a cada uno le interesa probar para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones...”

Por tanto, creemos que el ejercicio inherente a estas potestades inquisitivas no puede servir como razón para prescindir de aportar al proceso la prueba de los puntos controvertidos ni evitar la consecuencia derivada de la incertidumbre sobre hechos alegados y no suficientemente probados, ya que el resultado desfavorable de la falta de prueba habrá de recaer, necesariamente,

⁶² Conf. Devis Echandía, H., Op. Cit, T° 1, pág. 80

⁶³ Denominada de procedimiento tributario, es la que regula el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Se integra con su Decreto Reglamentario —Dto. 1397/ 79- y la Acordada del organismo 840.

⁶⁴ Conf. Martínez, Francisco, “Lo contencioso tributario”, DE, T° XIX, pág. 663

⁶⁵ Vid. Buitrago y Calvo, “La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación”, Revista Derecho Fiscal, T° XLVII, p{ag. 282

⁶⁶ Conf. Devis Echandía, op. Cit. To 1, pág. 34

sobre la parte que invocó el hecho incierto⁶⁷.

Afirmamos que resultaría inadmisibles pretender que le corresponda al Tribunal producir -de oficio- prueba que las partes no propusieron o que fueron remisas en diligenciar, ya que las amplias facultades del Tribunal para establecer la verdad de los hechos independientemente de lo alegado por las partes no puede suplir o sustituir la actividad probatoria que corresponde a las mismas.⁶⁸

En efecto, como el acto de determinación de oficio conlleva una operación interpretativa y de cálculo (mediante la cual le incumbe estrictamente a la administración la descripción en forma concreta del aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria) en la medida que el Fisco haya sustentado su pretensión objetiva a través de elementos concretos y razonables, **la cuestión fáctica queda desplazada a quien la controvierte, que en ejercicio de sus derechos de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos.**

Dicho de otro modo. Así como la falta de prueba del Fisco para sustentar su pretensión no puede ser obviada por el organismo jurisdiccional, tampoco es viable suplir la negligencia probatoria de quien impugnó el acto administrativo.

Por último, debe agregarse que ciertamente opera como un límite al establecimiento de la verdad material de los hechos, los supuestos de desistimiento o allanamiento de las partes⁶⁹.

⁶⁷ TEN., Sala "B", "Rainoldi SA.", 30/8/83

⁶⁸ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C" "Kanawati, Josefina" 22/4/96; "Sommer Mario" Cám. Cont. Adm. Fed. Sala II, 30/5/96

⁶⁹ Art. 164 Impulso de Oficio: El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION impulsará de oficio

Asimismo, rige el principio de la "reformatio in pejus" en el sentido que la decisión del tribunal en cuanto al monto debido queda subordinado a la pretensión fiscal contenida en el acto administrativo discutido, y no más allá.

III. El principio de amplitud probatoria

1. Aquella jurisdicción "íntegra" o "plena" que ejerce el Tribunal Fiscal conlleva a que la ley que lo regula permita un amplio debate y autorice un adecuado elenco probatorio.

Ello equivale a decir que el juez debe propender a favorecer la producción de prueba, bien que con ciertos límites.

En primer lugar, que la prueba sea "pertinente" es decir, que se refiera a hechos articulados y controvertidos por las partes.

Además, debe ser admisible, en el sentido que tiene que estar autorizada por la ley.

Por último, los medios propuestos no deben ser improcedentes, superfluos o meramente dilatorios, cuya valoración le incumbe al instructor y dependerá de cada caso en particular.

Recordemos asimismo que debe constituir el objeto de la prueba aquellos hechos afirmados o invocados por las partes cuya verdad de procura averiguar, en la medida que hayan sido

el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediere la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso, si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada según corresponda. Cuando se allanare, el Fisco deberá hacerlo por resolución fundada

desconocidos o negados por alguna de ellas y sean conducentes para la dilucidación de la causa.⁷⁰

Corresponde recordar que no son objeto de prueba los hechos notorios (circunstancias conocidas por el común de la gente) ni las normas jurídicas que el juez debe conocer; sí pueden serlo las normas del derecho consuetudinario y el derecho extranjero. En este sentido, la invocación de la ley extranjera impone, en principio, a quien la hace, la demostración de su existencia, como se tratara de un hecho⁷¹.

Sin perjuicio de lo expuesto, en los casos de que con posterioridad a dichos momentos se produjeron o llegaren a conocimiento de las partes hechos que tuvieran relación con la cuestión litigiosa, éstas podrán invocarlos hasta cinco días después de notificada la resolución que dispone la apertura de la causa a prueba.

En el Tribunal resultan también de plena aplicación:

a) el principio de la necesidad de la prueba: esta regla refiere a que los hechos sobre los cuales debe fundarse la decisión del juez, deben encontrarse acreditados por pruebas aportadas al proceso, sin que pueda suplirlas con su conocimiento personal o privado⁷².

b) la regla de la unidad de la prueba, que para Devis Echandía⁷³ equivale a

decir que el conjunto probatorio del juicio forma una unidad y, de tal modo debe ser examinado y apreciado por el juez en su conjunto, confrontando todas aquellas obrantes en la causa.

c) el criterio de la unidad de la prueba, ya que ésta no pertenece a quien la aporta y no puede pretenderse que a él solo beneficie. Por el contrario, una vez incorporada sólo puede servir para corroborar o no hechos, sin importar si es favorable a quien la produjo o a su contraria.

d) son también aplicables los principios de contradicción —esto es, que la parte contra quien se opone una prueba debe tener la oportunidad de conocerla y discutirla—, y de preclusión, habida cuenta que las diligencias probatorias deben ofrecerse y producirse dentro de los plazos legales respectivos.

2. El segundo párrafo del art. 174 de la ley tiende a coadyuvar al logro de la finalidad expuesta, al disponer que el instructor deberá prestar su asistencia para allanar los inconvenientes que se opongan a la realización de las diligencias y emplazando a quienes fueran remisos en prestar su colaboración.

En este punto, no podemos dejar de señalar nuestra posición adversa a la limitación del ofrecimiento de prueba introducida por la ley 25.239 a la ley 11.683, que ha agregado al texto originario del artículo una excepción al derecho de ofrecerla. En este sentido, se estipula que, salvo en materia de sanciones, y sin perjuicio de las facultades instructorias que se atribuyen al Tribunal, aquella prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva (con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para refutar el resultado de medidas para mejor

⁷⁰ Es así como el artículo 33 del RPTFN considera inadmisibles las pruebas sobre hechos que no hayan sido invocados por los litigantes en sus escritos de interposición y contestación, así como tampoco las que fueran improcedentes, superfluas o meramente dilatorias

⁷¹ Conf. C.S.J.N., 12/3/53, Revista La Ley, T°

72, pág

⁷² Conf. Devis Echandía, H., Op. Citada, pág.

114

⁷³ Conf. Op. Citada, pág. 117

proveer dispuestas en sede administrativa), no puede ofrecerse en sede de dicho Tribunal.

Sostengo la inconstitucionalidad de la reforma a la luz del art. 18 de la Carta Magna (que asegura el derecho de la defensa en juicio) y del art. 8° numeral 1 del Pacto de San José de Costa Rica que consagra el “derecho a la jurisdicción” al estipular que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un tribunal imparcial e independiente en defensa de sus derechos en el orden fiscal. La reforma de marras ha abierto la posibilidad de que el contribuyente no cuente con un eficaz e idóneo acceso a un tribunal independiente e imparcial, a través de este arbitrario mecanismo de limitación de la prueba.

IV. La prueba y su apreciación

Si bien cada medio de prueba es susceptible de valoración individual para el juzgador (a punto tal que puede bastar uno para resolver la cuestión), lo cierto es que para llegar a la certeza de los hechos discutidos en algunos casos es necesario requerir varios. Como con justeza lo explica Devis Echandía, “..cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico en su conjunto, tanto de los varios medios aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlas u oponer otros hechos...”⁷⁴

Dicha actividad valorativa, en suma, es lo que se ha dado en llamar el “método reconstructivo” de apreciación, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, de modo de lograr en la inteligencia del juzgador un conjunto sintético,

coherente y concluyente de los elementos de convicción arribados al proceso.

Tal criterio es el receptado en la legislación argentina⁷⁵.

V. Medios de prueba en particular

El amplio debate que garantiza el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, hace que la producción de las medidas de prueba ofrecida por las partes deba ser valorada con criterio amplio, de forma tal de facilitar su producción.

Veamos algunos medios en particular:

1. Prueba documental: en sentido amplio, debe entenderse por “documento” todo objeto susceptible de representar una manifestación del pensamiento, con prescindencia de la forma en que esa representación se exterioriza⁷⁶.

2. Prueba de informes: es el medio de aportar al proceso datos relativos a actos o hechos resultantes de la documentación, archivos o registros contables de terceros o de las partes - siempre que no provengan de su conocimiento personal-, documentos que se encuentran en poder de escribanos con registro, o de entidades públicas o privadas.

⁷⁵ En cuanto a la modalidad de apreciación de la prueba resulta de aplicación el artículo 62 del Decreto 1759/72 —reglamentario de la ley de procedimientos administrativos- que remite al artículo 386 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en cuanto reza que “salvo disposición legal en contrario, los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica. No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente de las que fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa”.

⁷⁶ Conf. Chioyenda, G., Op. Citada, pág. 334

⁷⁴ Op.cit. T’I, pág. 287 y sgtes.

El artículo 175 de la ley 11.683 prescribe que los informes de las entidades mencionadas pueden ser requeridos por los representantes de las partes mediante oficio que ordene librar el Vocal instructor. Su diligenciamiento se debe acreditar dentro de los cinco días, y debe ser contestado dentro del término de diez o veinte días según se trate de entidades privadas o públicas.

El Tribunal posee facultades suficientes para compeler al cumplimiento de esta carga procesal e incluso, si se trata de un organismo público, podrá llevar a conocimiento del Ministerio o del Secretario de Estado que corresponda tal omisión.

3. Prueba testimonial: como lo enseña Redenti⁷⁷ hay testimonio cuando una persona, que no sea parte del proceso, exponga hechos o circunstancias que declare conocer por sus propios sentidos.

De considerarla procedente, el vocal instructor fija el día y la fecha en que se celebrará la audiencia —estableciendo asimismo una supletoria a efectos de que si el testigo no compareciere a la primera sin causa justificada, sea traído a la segunda con el auxilio de la fuerza pública— en donde los testigos serán interrogados libremente.

Si la proponente no concurre a la audiencia, pero hubiere presentado con anterioridad el pliego de interrogatorio, el testigo prestará declaración en base al mismo y a las preguntas que les efectúen el Vocal instructor y la contraparte. Si no se hubiese presentado interrogatorio, prestará declaración si así lo solicita la contraria o lo dispusiere el vocal instructor, perdiendo el proponente el derecho a citarlo nuevamente.

⁷⁷ Vid. “Derecho Procesal Civil”, Ed. Jurídicas Europa-América, Bs. As, 1951, rt pág. 293

Los testigos declaran bajo juramento, previa lectura de la norma del Código Penal que reprime el delito de falso testimonio.

Una particularidad de la prueba se manifiesta ante el supuesto de que el testigo se domicilie fuera del radio de la Capital Federal, única sede del Tribunal⁷⁸.

En este caso, a fin de facilitar la producción de la prueba y evitar gastos innecesarios al proponente, éste puede asumir el compromiso de trasladarlo a la sede del Tribunal o bien solicitar que su testimonio sea prestado ante el jefe de la delegación, distrito o agencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos que corresponda a su domicilio.

4. Prueba pericial: la pericia es la actividad procesal desarrollada, en virtud de encargo judicial, por personas distintas a las partes, especialmente calificadas por sus conocimientos técnicos, artísticos o científicos, mediante la cual se suministra al juez argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos⁷⁹.

Las partes proponen al Tribunal la designación de los expertos y los puntos de pericia sobre los que deberán expedirse. Los peritos deben aceptar el cargo dentro del quinto día y presentar en forma conjunta el informe dentro de los treinta (30) subsiguientes, con constancia de haber entregado copia de

⁷⁸ El Tribunal Fiscal de la Nación, si bien ejerce su jurisdicción (en la medida de su competencia) en todo el territorio del país, tiene su única sede en la Capital Federal. Ello trae aparejado evidentes perjuicios a los litigantes del interior del país, situación que el menos se busca atemperar con el tipo de solución en comentario.

⁷⁹ Con. Devis Echandía, H., Op. Citada, T° 1, pág. 287

él a las partes.

Los expertos pueden actuar bien como “peritos deducendi”, es decir enunciando las reglas de la experiencia técnica pertinente, aplicarlas a los hechos probados en el proceso y formular luego deducciones concretas que correspondan, o bien como “peritos percipiendi” aplicando las reglas técnicas de su experiencia a los hechos verificados en el proceso por cualquier medio de prueba.

5. Inspección ocular: Si bien ni la ley 11.683 ni su reglamento la menciona, el juzgador puede acudir a ella si así lo estima conveniente, máxime en un proceso donde se prioriza la inmediación procesal. En efecto, a través de ella, el juez comprueba personalmente los hechos, sin necesidad de recurrir a terceras personas, logrando su directa convicción sobre los hechos.

VI. Conclusiones

1. Un esquema basado en la autodeterminación, en amplias facultades de verificación otorgadas a la administración fiscal y la implementación de procedimientos administrativos de determinación y sumariales, debe ir unido de un amplio e irrestricto acceso a la jurisdicción, entendida ésta como la que brinda una justicia independiente e imparcial y que otorga un amplio ejercicio del derecho de ser oído y de probar.

2. El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce una jurisdicción “íntegra” o “plena” ya que no se encuentra limitado al mero examen del derecho cuya interpretación se controvierte, sino también su conocimiento comprende el análisis de los hechos sobre los cuales reposa un acto apelado.

3. El ejercicio inherente a potestades inquisitivas no puede servir como razón para prescindir de aportar al proceso la prueba de los puntos controvertidos ni evitar la consecuencia derivada de la incertidumbre sobre hechos alegados y no suficientemente probados.

4. En la legislación argentina opera el “método reconstructivo” de apreciación de la prueba, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, de modo de lograr en la inteligencia del juzgador un conjunto sintético, coherente y concluyente de los elementos de convicción arribados al proceso.