

El Proceso Lógico - Jurídico de la Convicción del Juez Tributario

The Logical - Legal Process of the Convictions of Tax Judges

Mgtr. Gonzalo Lascano Báez

Profesor Titular PUCE (Facultad de Jurisprudencia)

Artículo Original (Investigación)

RFJ, No. 1, 2017, pp. 187-202, ISSN 2588-0837

RESUMEN: La convicción judicial, abordada como un proceso lógico jurídico, es un reto complejo para quienes ven en la labor del juez algo más que una simple aplicación de un silogismo jurídico. Las doctrinas contemporáneas reconocen cada vez más el rol activo de los juzgadores en la creación del derecho, lo cual se refleja, al menos en teoría, en sentencias mejor fundamentadas, y con una estructura lógica más sólida. A partir de estos presupuestos el presente artículo de manera general describe el proceso mental lógico-jurídico que debe seguir el juez tributario para obtener la tan ansiada convicción en su decisión, al observar siempre las características particulares de la actividad sustantiva y adjetiva del derecho tributario.

PALABRAS CLAVES: Proceso lógico-Jurídico, juez tributario, derecho tributario, convicción, tribunal administrativo

ABSTRACT: Judicial conviction, approached as a logical legal process, is a complex challenge for those who see in the work of the judge something more than a simple application of a legal syllogism. Contemporary doctrines increasingly recognize the active role of judges in the creation of law, which is reflected, at least in theory, in better founded judgments which have a more solid logical structure. From these presuppositions, this article, in a general way, describes the logical-juridical mental process that the tax judge must follow to obtain the long-awaited conviction in their decision, always observing the particular characteristics of the substantive and adjective activity of the tax law.

KEYWORDS: Logical-Legal process, tax judge, tax law, conviction, administrative court

INTRODUCCIÓN

La convicción judicial, abordada como un proceso lógico jurídico, es un reto complejo para quienes ven en la labor del juez algo más que una simple aplicación de un silogismo jurídico. Las doctrinas contemporáneas reconocen cada vez más el rol activo de los juzgadores en la creación del derecho, lo cual se refleja, al menos en teoría, en sentencias mejor fundamentadas, y con una estructura lógica más sólida. Sin embargo, para llegar a esta meta es preciso tener en cuenta que el elemento esencial de la decisión judicial es una convicción adecuadamente forjada y expresada de manera irrefutable en la motivación de la sentencia.

De otro lado, el matiz del que se halla investida la materia tributaria, hace posible una sutil distinción académica entre el proceso lógico-jurídico que realiza el juzgador en esta materia. Los principios doctrinarios y constitucionales propios del régimen tributario, terminan por afectar en gran medida la manera cómo los jueces deben percibir y valorar las controversias originadas en la aplicación de tributos. En el presente artículo buscaremos, de manera general y simple, demostrar el proceso mental lógico-jurídico que debe seguir el juez tributario para obtener la tan ansiada convicción en su decisión, al observar siempre las características particulares de la actividad sustantiva y adjetiva del derecho tributario. Es preciso recalcar que el proceso descrito obedece a un proceso individual del juez, sin consideración de su pertenencia a un órgano colegiado (como es el caso ecuatoriano del Tribunal Contencioso Tributario).

1. DESCRIPCIÓN DEL PROCESO DE APROXIMACIÓN AL CONOCIMIENTO

El proceso de aproximación al conocimiento es necesariamente verdadero. Pero para serlo se distinguen los siguientes grados de convicción, aplicables a los tres tipos de conocimiento posibles.¹ Los grados

1 Según Hume el conocimiento tiene tres tipos: 1) Analítico a priori, el cual es perfecto y exacto, pero no aporta informa a la mente, pues solo se refiere al contenido de definiciones. 2) Sintético a posteriori, que consiste en la transmisión de información del mundo, pero que proviene a través de la experiencia sensorial, y por lo tanto sujeto a errores. Y 3) Sintético a priori, producido por la intuición mental y consiste en los parámetros con los que la mente procesa la experiencia (por ejemplo: las matemáticas).

que a continuación se exponen no son forzosamente consecutivos para alcanzar el conocimiento cierto de un hecho:

- a) Ignorancia: es el estado natural de la mente respecto al conocimiento de un objeto o hecho. La mente se encuentra “tabula rasa”. En el ámbito tributario, es el estado del juzgador inmediatamente anterior al juicio. Conforme avanza el proceso, el juzgador abandona este estado para eventualmente llegar a otros grados de convicción. La mayor parte del conocimiento que requiere el juez para resolver proviene de la prueba que se ha incorporado al proceso.
- b) Duda: Una vez que la mente ha tomado contacto con el objeto o hecho del conocimiento, puede encontrarse en un estado de indeterminación respecto a su validez o a su existencia. Este estado se caracteriza por la incertidumbre y el límite a la confianza que puede tener la persona respecto al valor de verdad de un conocimiento o creencia, y se produce por una insuficiencia de conocimiento y/o falta de confianza tal que no es posible realizar afirmaciones. Implica una inseguridad respecto a la validez de la verdad que se tiene. ²
- c) Opinión: La opinión consiste en la confianza de la verdad de lo se afirma, pero no de forma plena y perfecta. Tanto es así que admite la posibilidad de una opinión contraria. En el proceso contencioso tributario, la opinión surge cuando el juzgador confronta, preliminarmente, el libelo de la demanda con la contestación realizada por la administración tributaria.
- d) Probabilidad: La probabilidad es el estado de la mente en que los hechos tienen más posibilidad de ser que de no ser, pero con razones. Los argumentos que convergen a la afirmación del hecho tienen más fuerza que los que divergen. Durante el juicio tributario la probabilidad se evidencia preeminentemente ante las presunciones válidamente construidas, a partir de los elementos probatorios incorporados al proceso.
- e) Certeza: es la ausencia de duda y seguridad absoluta que se tiene de un hecho u objeto. Cuando la probabilidad se vuelve sólida y adquiere nuevos elementos de convicción, aquella se convierte en certeza.

2 Góngora Vega, Ignacio, y otros. *El Hombre y su Pensamiento*. PIME Editores, 1984.

Todo el proceso que experimenta el juzgador para decidir respecto de una causa debe ser racional y lógico, por lo tanto debe obedecer a los principios de identidad ³, de no contradicción ⁴, de tercero excluido ⁵, y de razón suficiente ⁶. En este sentido, “la observancia de éstos principios lógicos constituye una condición necesaria de precisión y claridad del pensamiento, así como una disciplina del pensamiento que busca dar a conocer lo que es razonable y demostrable”. ⁷

Respecto a la estructura cognoscitiva que se construye durante el proceso, podemos mencionar que lo constituye la totalidad formada por la suma de pruebas, indicios y presunciones que el juzgador tributario ha acumulado durante la sustanciación de la causa. El conocimiento se forma por el contacto inmediato que aquel ha tenido con los hechos probados. Sin embargo, el conocimiento que importa en el proceso no es solamente aquel que proviene de las pruebas, ni de la intelección del juzgador por separado, sino que, por el contrario, importa aquel que ha sido a través de un ejercicio operacional de pruebas, intelección y juicio como un todo.

El producto de una correcta estructuración del pensamiento desemboca, inevitablemente en la convicción del jugador. Dicha convicción (del griego *κοῖνὴκ'ῶjon*) es la seguridad que posee la persona sobre la certeza de lo que piensa. De esta manera, la verdad no está

3 “El principio de identidad legitima las sustituciones como medio de prueba, porque hay una equivalencia entre el concepto y los caracteres que lo constituyen.” Góngora Vega, Ignacio, y otros. *El Hombre y su Pensamiento*. PIME Editores, 1984. 23.

4 “Consiste en que dos juicios, en uno de los cuales se afirma algo acerca del objeto del pensamiento (*A es B*), mientras que en el otro se niega lo mismo acerca del mismo objeto del pensamiento (*A no es B*), no pueden ser a la vez verdaderos” Góngora Vega, Ignacio, y otros. *El Hombre y su Pensamiento*. PIME Editores, 1984. 23.

5 “De dos juicios que se niegan, uno es necesariamente verdadero. Así *A es B* y *A no es B*, no se da una tercera posibilidad; no existe un tercer modo de ser, porque uno de estos juicios necesariamente debe ser verdadero, puesto que los dos no pueden ser falsos al mismo tiempo” *Ibidem*. 24

6 “El principio de razón suficiente se formula así: para considerar que una proposición es completamente cierta, ha de ser demostrada, es decir, han de conocerse suficientes fundamentos en virtud de los cuales dicha proposición se tiene por verdadera” *Ibidem*. 24

7 Góngora Vega, Ignacio, y otros. *El Hombre y su Pensamiento*. PIME Editores, 1984. 24.

en relación entre el contenido del pensamiento y realidad, sino que está en el pensamiento mismo.

Para el juzgador es indispensable determinar con parámetros objetivos aquellos elementos de forma y de fondo que le permitan tener la tranquilidad de una decisión justa. Dichos elementos están en relación necesaria e imprescindible con la sentencia, pues es esta donde el juez plasma toda su visión respecto al proceso, y en la que decide lo que según su sana crítica es lo más justo. Particularmente importante para este efecto es la motivación, que consiste en un “acto de convicción razonada” en la que el juzgador debe tener certeza moral a partir de los hechos presentados a través de las pruebas.

De esta manera, la sentencia debe observar en su contenido el punto “controvertido” del proceso (que siempre gira en torno a la existencia, cuantificación, sujeción, aplicación o exoneración de la obligación tributaria), las pruebas legalmente presentadas y su examen, y la decisión del juzgador basada en las pruebas, la relación de los hechos con las pruebas, y la norma (el derecho) que corresponde aplicar al caso.

2. CARACTERÍSTICAS DE LA CONVICCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

La naturaleza del juicio contencioso tributario nos provee de ciertas características notables a la hora de elaborar un proceso lógico-jurídico, por sus particularidades. Una primera consideración se refiere, específicamente, al tipo de acción que se ha puesto en conocimiento del juzgador tributario (sea esta una acción de impugnación de acto administrativo, acción directa, o cualquier otra acción que le corresponda conocer al Tribunal Contencioso Tributario). Por otro lado, la convicción del juzgador tributario estará condicionada en gran medida por el “*Onus Probandi*” o carga de la prueba durante el juicio, al tomar en cuenta la falta de claridad del ordenamiento jurídico ecuatoriano al respecto.

Según el Art. 217 del Código Orgánico Tributario, la jurisdicción contencioso-tributaria está circunscrita a *“las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes,*

reglamentos o resoluciones de carácter tributario.” De este artículo se desprende que los procesos cognoscitivos, jurídicos, y mentales que realiza el juzgador se encuentran perfectamente delimitados tanto en su objeto, como en los sujetos que intervienen. Es pertinente aclarar que, salvo casos excepcionales ⁸, al proceso de convicción contencioso-tributaria antecede la existencia de un procedimiento administrativo con una relativa actividad probatoria dirigida por la misma administración tributaria, del cual el juzgador tributario ignora su existencia hasta el momento mismo de presentación de la demanda. En este sentido corresponde al juez tributario, como paso preliminar en su proceso lógico jurídico, evaluar y verificar la legalidad, regularidad y validez del procedimiento que se ha seguido la administración.

En cuanto a la influencia que ejerce el “*Onus Probandi*” en el proceso de convicción del juzgador tributario, es preciso tener en cuenta varios aspectos. En primer lugar, se debe considerar que la normativa respecto de la carga de la prueba deja lugar a interpretaciones que, en última instancia, corresponde al juzgador tributario esclarecer. Por un lado, el Art. 169 del Código Orgánico General de Procesos señala que es obligación de la parte actora probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la parte demandada en su contestación.

Hasta aquí, de manera preliminar, le corresponde al actor la carga de la prueba en todos aquellos aspectos que ha impugnado de manera directa. Por lo tanto, la administración tributaria no estaría obligada a probar, siempre y cuando su contestación niegue de manera simple o absoluta los hechos. Sin embargo, el mismo Art. 169 *ibídem* señala que la parte demandada no está obligada a producir pruebas si su contestación ha sido simple o absolutamente negativa; pero sí deberá hacerlo si su contestación contiene afirmaciones explícitas o implícitas sobre el hecho, el derecho o la calidad de la cosa litigada, al ser también admisibles en ciertos casos la inversión de la carga de la prueba. Por lo tanto, de haber afirmación explícita o implícita de la administración tributaria sobre la impugnación realizada por el contribuyente, esta, necesariamente debe ser probada. Este parece ser el criterio reconocido

8 Son excepcionales para este caso aquellas acciones que se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas; las de pago por consignación de créditos tributarios, y las de pago indebido, o pago en exceso planteadas directamente ante el Tribunal Contencioso Tributario.

por la Sala Especializada de la ex Corte Suprema de Justicia, hoy Corte Nacional de Justicia.⁹ En apoyo a esta dinámica probatoria, el Art. 82 del Código Orgánico Tributario consagra la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, lo cual refuerza la posición de la administración tributaria dentro del juicio contencioso tributario.

Debemos anotar, al menos de manera empírica, que la actividad probatoria de las administraciones se vuelve consecuentemente indolente, ligera y carente de elementos de convicción, toda vez que la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, falsamente, ha hecho creer que el tuétano de la prueba le corresponde enteramente al actor. Este hecho se vuelve más alarmante cuando en el contenido de la contestación a la demanda usualmente se encuentran sendas afirmaciones explícitas o implícitas, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria. No es admisible, por lo tanto, que la actividad probatoria de la administración tributaria se limite a adjuntar al proceso copias certificadas del expediente administrativo y a enumerar normas, las cuales desde ningún punto de vista son objeto, ni materia de un escrito de prueba.¹⁰ Lo mencionado deviene en detrimento de la calidad del proceso contencioso-tributario, y por lo tanto de la calidad de la convicción a la que lleguen los juzgadores tributarios.

El derogado Art. 259 del Código Tributario aportaba un elemento determinante para la formación del criterio del juzgador: *“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”*. Ciertamente, la eliminación de este artículo vino a dificultar la comprensión

9 En varias Jurisprudencias la ex Corte Suprema de Justicia se pronunció en el sentido señalado. Entre otras se puede consultar: Gaceta Judicial. Año CI. Serie XVII. No. 4. 1114.; Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 11. 2956.; Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 11. 2956.

10 Se puede evidenciar una tendencia notoria del Servicio de Rentas Internas de *“solicitar que se tenga como pruebas a favor de la administración tributaria”* las mismas normas legales que se han alegado durante el proceso administrativo y en la contestación a la demanda.

y evaluación de la carga de la prueba para el juzgador tributario, lo cual se refleja de manera directa en el proceso lógico jurídico que aquel realiza. En el fondo, la naturaleza de esta disposición tomaba en cuenta que los procedimientos contenciosos tributarios provienen, en la mayoría de casos, de procedimientos administrativos en los que ya se ha realizado algún tipo de actividad probatoria respecto de la existencia y cuantificación de la obligación tributaria y que, por lo tanto, sería más adecuado cargar el “*onus probando*” a la administración tributaria.

Como consecuencia, tenemos lo siguiente:

- a) El actor está obligado a probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.
- b) Le corresponde a la administración tributaria probar que las declaraciones, documentos, libros o antecedentes del actor no son válidos para sustentar las actuaciones del sujeto pasivo. Cualquier modificación realizada con consecuencia sobre el valor a pagar de un tributo, a partir de una determinación directa o presuntiva a cargo de la administración tributaria, deberá respetar este precepto.
- c) Corresponde al actor desvirtuar las impugnaciones de la Administración Tributaria, para obtener la nulidad o la invalidez del acto administrativo.

Como se ve, existe una imposición probatoria mayor para el actor que para el demandado, lo cual en un sentido de equidad, resulta gravoso para el contribuyente. Debemos tener presente que la administración tributaria cuenta con recursos más amplios y de mucho mayor alcance que los particulares. Por lo tanto, no está impedida de probar sus afirmaciones dentro del juicio. Por el contrario, el actor se encuentra limitado ante el apabullante aparato de fiscalización que posee aquella. Si se confronta la posibilidad real y efectiva de aportar pruebas al proceso, tendremos que es precisamente la administración tributaria quien se encuentra en condiciones de aportar pruebas para la convicción de los juzgadores.

Una vez finalizada la etapa probatoria (la más importante en cuanto a la formación de la convicción judicial se refiere), según el Art. 89 del COGEP corresponde al Tribunal dictar la sentencia respectiva la cual deberá ser motivada bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación

si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán al expresar los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. Este pronunciamiento para ser legítimo y eficaz en ningún caso puede ser arbitrario o laxo, y deberá contener una confrontación lógica de hechos, pruebas y presunciones que han llevado a la certeza de lo que se afirma en la sentencia.

3. LA FINALIDAD DEL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Sin querer ser exhaustivos, podemos decir que la finalidad del proceso contencioso-tributario es obtener la certeza y convicción de los hechos con trascendencia tributaria a que ella se refiere, a través de los principios y garantías establecidos en el ordenamiento jurídico. Tal certeza o convicción es una creencia subjetiva de los jueces que conforman el tribunal que puede no corresponder a la realidad.¹¹ Sin embargo, en cualquier caso y en cualquier instancia, la finalidad teleológica de la prueba es obtener una sentencia justa, por encima de cualquier percepción teórica o formalista, la prueba es un eslabón más en la búsqueda de los fines propios del proceso contencioso-tributario, de la Constitución y del Derecho.

Alineada a tal finalidad, la prueba busca suministrar, dentro del proceso, el conocimiento de los hechos o actos que establecen la existencia de una obligación tributaria determinada, junto con su cuantificación, de manera que el tribunal obtenga para sí y para la sociedad la convicción de la verdad y existencia de tales hechos, y la misma sea expresada en una sentencia justa.

Dentro de la mente de los miembros del tribunal pueden ocurrir muchas posibilidades lógicas, dentro de las cuales se contempla el error o la arbitrariedad. Por tal motivo es esencial determinar, a la luz de la lógica y de la epistemología, las formas correctas de conociemien-

11 Nos remitimos a la discusión respecto de si el ser humano es capaz de aprehender la realidad material de la verdad, o solamente percibe una noción ontológica de la misma. Al respecto, creemos en la imposibilidad objetiva de conocer la verdad

to, pensamiento y de formulación de juicios, a fin que el resultado confirme de manera sostenida y fundada la tesis del contribuyente o de la Administración.

En este punto debemos ser realistas en la determinación de las formas posibles del correcto pensamiento humano. Es imposible establecer reglas universales que expliquen el pensamiento de los jueces que conforman el tribunal, y menos aun cuando este es válido o no. La línea visible de todo esto está cortada por la sana crítica, exteriorizada en la motivación de la sentencia. Así, a través de la motivación de la decisión, podemos determinar si un pensamiento es lógico o no, pues “*en el contexto jurídico no interesa saber todo lo que ha pasado por la cabeza del juez, no interesa saber por qué causas o con qué propósito ha declarado el juez probados ciertos hechos; lo que interesa saber es si esa declaración puede aceptarse como verdadera a la luz de las informaciones disponibles*”¹² Inclusive se puede estimarse la justicia de la decisión como un concepto concreto aplicado al caso, es decir, la mejor decisión posible con los elementos que se tiene a disposición.

El pensamiento humano en general, y el del juzgador en particular, es una asociación entre objeto del conocimiento (la realidad material de los hechos), percepción, pensamiento y el juicio. El objeto del conocimiento se refiere a los “*aspectos, propiedades y relaciones de los objetos, fijados en la experiencia e incluidos en el proceso de la actividad práctica del hombre, investigados con un fin determinado en unas condiciones y circunstancias dadas*”¹³ Puede llegar a conocerse en su totalidad por el movimiento del pensamiento que se traslada de lo abstracto a lo concreto. En el proceso contencioso-tributario, el objeto del conocimiento lo constituyen los hechos con trascendencia tributaria determinados por la Administración tributaria en el acto administrativo impugnado, pero estos no pueden llegar a los jueces del tribunal de manera inmediata a sus sentidos. La percepción que el tribunal adquiere en el proceso proviene de las pruebas presentadas ante él de manea válida y legal, y consiste en “*la imagen integral del objeto (de los hechos) surgida como resultado de la actuación del mundo objetivo sobre los sentidos*” (lo añadido es nuestro). Por su parte, el juicio (como

12 Gascón Abellán, Marina. *Concepciones de la prueba. Observaciones a propósito de Algunas Consideraciones sobre la Relación Entre Prueba y Verdad*, de Michele Taruffo. 51.

13 Rosental- Iudin. *Diccionario Filosófico*. Bogotá, Ediciones Universales de Colombia. 344

mecanismo de la inteligencia humana) *“es un pensamiento expresado en forma de proposición enunciativa en la cual se asevera algo sobre las cosas; objetivamente es verdadero o falso.”* La prueba, por tanto, aporta a la determinación del valor de verdad de las conclusiones a las que el tribunal mismo ha llegado.

El conocimiento probatorio contiene cuatro elementos: a) el sujeto que conoce (el tribunal); b) el objeto (la obligación tributaria); c) la operación de conocer; y, d) el resultado obtenido por el proceso de conocimiento (sentencia). El objeto del conocimiento del proceso contencioso-tributario es independiente de la experiencia sensible transmitida a partir de la prueba, es decir, el tribunal nunca podrá aprehender la verdad material absoluta mediante la demostración, pues la percepción de los jueces que conforman el tribunal se da solo de manera indirecta. Sin embargo, se puede llegar a conocer válidamente y con certeza el objeto (en este caso, el hecho generador) aun así sea de manera indirecta, cuando el entendimiento es compatible con la prueba.

En adición, la prueba puede impactar en tres niveles de conocimiento posible: sensible, conceptual e intuitivo. El primero consiste en la captación del medio de prueba a través de los sentidos, el cual se almacena en forma de imagen en la mente de los jueces del tribunal. Es la aprehensión directa de las pruebas, que se hace posible de mejor medida en las audiencias de tipo oral. De su lado, el conocimiento conceptual radica en representaciones invisibles, inmateriales, pero universales y esenciales. Dentro del proceso contencioso tributario nos referimos al conocimiento del ordenamiento jurídico tributario, la comprensión de las normas contables y financieras, entre otras áreas vinculadas con el quehacer tributario. El conocimiento intuitivo es aquel que capta el objeto en un contexto amplio, como una totalidad. Equivale a la interpretación que debe realizar el tribunal para adaptar la norma tributaria al hecho generador, o la deducción, exención o rebaja.

Así, todo el juicio contencioso-tributario busca, con sus matices propios, conocer la realidad procesal que ya ha transitado, inclusive un procedimiento administrativo anterior. Por eso, el tribunal ha de entender que *“Si estamos convencidos que un hecho ha de producirse de una determinada manera, es porque la experiencia nos lo ha presentado siempre asociado a otro hecho que le precede o que le sigue, como su causa o efecto. Si oímos una voz en la oscuridad, estamos seguros de la presencia de una persona: no porque hayamos alcanzado tal seguridad mediante*

*un razonamiento a priori, sino que surge enteramente de la experiencia, cuando encontramos que objetos particulares cualesquiera están constantemente unidos entre sí”*¹⁴

A partir de la terminología de Michele Taruffo, el proceso contencioso tributario utiliza una epistemología constructivista, la cual *“entiende que la objetividad del conocimiento deriva de nuestros esquemas de pensamiento y juicios de valor; es decir la verdad de los enunciados está muy vinculada al contexto. En estricto sentido, no cabe hablar de un “conocimiento objetivo”; o, si se quiere, la verdad, entendida como correspondencia, carece de sentido... Estas tesis se vinculan a la teoría del adversary system y, en general, a las posiciones ideológicas del proceso civil que conciben este esencialmente como un instrumento para la resolución de conflictos.”*¹⁵ En esta epistemología, no tiene sentido buscar la verdad de los hechos, ni inquirir si el pensamiento del tribunal es correcto o incorrecto. Lo realmente importante en el proceso es la persuasión que tiene aquel, o dicho de otra manera, el estado psicológico de poseer la verdad.

Respecto a la finalidad cognoscitiva de la prueba, podemos mencionar que lo constituye la totalidad formada por la suma de pruebas y actuaciones que el tribunal ha acumulado durante el proceso. El conocimiento se forma por el contacto inmediato que aquel ha tenido con los hechos probados, así como de la actuación determinadora de la Administración Tributaria. Sin embargo, el conocimiento que importa en el proceso no es solamente aquel que proviene de las pruebas, ni de la intelección del tribunal por separado, sino que, por el contrario, importa aquel que ha sido obtenido a través de un ejercicio operacional de pruebas, intelección y juicio como un todo. El conocimiento que aportan las pruebas debe ser auto integrante, es decir, *“una parte vincula a la otra, hasta que el todo quede formado. Aquí el intelecto interioriza el proceso del conocer mediante lo consciente, lo inteligible y lo racional. Es el intelecto que dinamiza lo material (las pruebas) uniendo conceptos y combinándolos con los objetos para formar un todo a partir y en función del intelecto.”*

14 Hume. *El Origen del conocimiento y sus clases*. Internet. www.webdianoia.com/moderna/hume Acceso: 18/12/09

15 Gascón Abellán, Marina. *Concepciones de la prueba. Observaciones a propósito de Algunas Consideraciones sobre la Relación Entre Prueba y Verdad*, de Michele Taruffo. 45

Adicionalmente podemos decir que “es evidente que hay un principio de conexión entre los distintos pensamientos o ideas de la mente y que, al presentarse a la memoria o a la imaginación, unos introducen a otros con un cierto grado de orden y regularidad... esa asociación se produce siempre siguiendo determinadas leyes: la de semejanza, la de contigüidad en el tiempo o en el espacio, y la de causa o efecto”¹⁶. Bajo estas condiciones, se reduce dramáticamente el espacio del error, pues el poderoso proceso del conocer permite acceder con más claridad a la certeza.

Si resulta insuficiente, oscura o con poca conexión causal lógica entre lo probado y la realidad, el juzgador no puede completar el proceso auto integrante del conocimiento (fase intelectual), por lo que se rompe la estructura cognoscitiva, y la certeza se aleja, con lo cual opera automáticamente la presunción de legitimidad y validez del acto administrativo impugnado.

Una vez aprehendidos los hechos, la mente de los jueces del tribunal procede a formular varios juicios y racionios de la más variada naturaleza en su mente. En este momento es cuando aparece el racionio con el fin de suministrar un conocimiento nuevo, distinto al obtenido de los hechos probados, y de los juicios que sobre ellos se ha construido, es decir, una conclusión. “Se llama racionio a la operación lógica por medio de la cual obtenemos un conocimiento nuevo, inferido, partiendo de otro conocimiento.”¹⁷ El racionio puede ser inductivo (a partir de un conocimiento particular se obtiene uno general, por ejemplo al evaluar el trato contable dado a ciertos activos, se puede llegar a establecer que se han cumplido los requisitos para deducirse como gastos de la base imponible); deductivo (a partir de un conocimiento general se obtiene uno particular, como es el caso de cualquier presunción tributaria); y traductivo (a partir de un conocimiento específico se obtiene otro de igual especificidad, por ejemplo, al haberse constatado el pago de las aportaciones de seguridad social de los trabajadores, se puede llegar a la conclusión que corresponde tal deducción del gasto de sueldos y salarios de la base imponible para el pago de impuesto a la renta).

16 Hume. *El Origen del conocimiento y sus clases*. Internet. www.webdianoia.com/moderna/hume Acceso: 18/12/09

17 Rosental- Iudin. *Diccionario Filosófico*. Bogotá, Ediciones Universales de Colombia. 38

A riesgo de simplificar demasiado un proceso tan complejo, podemos decir que en el proceso contencioso-tributario tiene capital importancia la figura deductiva del silogismo, pues toda resolución está reconducida a ese esquema (aunque realmente la sentencia sea mucho más que un simple silogismo). Tradicionalmente se ha dicho que la premisa mayor la constituye la norma legal, la premisa menor es el hecho que se debe constatar a través de las pruebas (esto es la existencia y modalidad de la obligación tributaria, así como su sujeto pasivo), y la conclusión, que es la sentencia en sí. Aunque sirve para ilustrar didácticamente un proceso mental del juzgador, hoy por hoy se encuentra en decadencia la conceptualización del juzgador como “boca de la ley”, al ser obligación de las juezas y jueces tributarios, ante todo velar por la constitucionalidad y legitimidad de sus decisiones. Por lo tanto, el silogismo más de una vez deberá ser reconsiderado, si la aplicación estricta de la ley, supone un quebrantamiento de derechos constitucionales con un mayor peso ponderado.

Al final de todo el proceso lógico-jurídico corresponde al tribunal exteriorizar el cúmulo de impresiones, percepciones y sensaciones procesadas por el pensamiento como ideas y juicios, en una decisión firme y fundamentada. El conocimiento adquirido por el tribunal durante el proceso contencioso-tributario entra en el momento crítico de decidir respecto de la legalidad y legitimidad del acto impugnado, así como de la procedencia de la demanda. Las pruebas de cargo se confrontan a las de descargo y se mide cuál de ellas fue suficiente para crear convicción.

Consideramos que el tribunal puede aceptar la demanda del contribuyente en base a hechos que, sin estar establecidos de manera irrefutable, son más creíbles o más probables (nos referimos a una probabilidad fuerte). Así, no es suficiente que sea una hipótesis posible, sino que debe parecer, a los ojos del tribunal, como la posibilidad más probable.¹⁸

En conclusión, la prueba contencioso-tributaria busca llevar al juez tributario al conocimiento de la existencia de obligaciones tributarias, deducciones o exenciones, dentro del contexto del proceso. Sin embargo, pudiera pasar que las pruebas no reflejen exactamente la verdad, sino una idea deformada o distorsionada de esta, lo cual no

18 Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimotava edición. 170.

implica que la prueba no cumpla su fin, que no es otro que permitirle al tribunal resolver la controversia con arreglo a lo que éste, como cuerpo colegiado, considera que es verdad.¹⁹

El resultado de la actividad probatoria contenciosa-tributaria se concreta con la conclusión del tribunal, expresada en sentencia, basada en los elementos de prueba que fueron aportados al proceso, y que deben servir para la aplicación de normas jurídicas sustanciales o procesales que los regulen.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Devis Echandía, H. (1981). *Teoría General De La Prueba Judicial*. TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición. 255.

Gascón Abellán, M. (s. f.) Concepciones de la prueba. Observaciones a propósito de Algunas Consideraciones sobre la Relación entre Prueba y Verdad, de Michele Taruffo.

Góngora Vega, I. y otros. (1984). *El Hombre y su Pensamiento*. PIME Editores.

Hume. (s. f.). El Origen del conocimiento y sus clases. Obtenido en: https://www.webdianoia.com/moderna/hume/hume_conoc.htm

Parra Quijano, J. (2006). *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimoctava edición. 170.

Rosental- Iudin. (1994). *Diccionario Filosófico*. Bogotá, Ediciones Universales de Colombia.

Base Legal

Código Tributario (2014). Codificación No. 2005-09, Registro Oficial (Suplemento 405) de 29-dic.-2014, Ecuador.

19 Devis Echandía, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. 255.

Código Orgánico General de Procesos (2015). Registro Oficial (Suplemento 506) de 22-may.-2015, Ecuador.

Jurisprudencia

Gaceta Judicial. Año CI. Serie XVII. No. 4. 1114.

Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 11. 2956.

Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 11. 2956.

Recibido: 15/01/2017

Aprobado para publicación: 27/05/2017

Gonzalo Lascano Báez: Es abogado por la PUCE, magister en Derecho Tributario por la PUCE, Magister en Derecho Civil y Procesal Civil por la UTPL, candidato a Magister en Derecho de Empresa por la UASB. Ex Juez de Pichincha y ex Secretario Relator de la Sala Civil de la Corte Nacional de Justicia. En la actualidad se desempeña como docente docente titular de la PUCE, y como socio principal y gerente del estudio jurídico LEXALIANZA.

Correo electrónico: GGLASCANO@puce.edu.ec