

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO
Colegio de Jurisprudencia

**La inversión de la carga de la prueba en las
presunciones tributarias en el Ecuador: análisis de las
afectaciones al contribuyente.**

Mischelle Carvajal Román
Jurisprudencia

Trabajo de Titulación como requisito para la obtención del título de Abogada

Directora:
Carmen Amalia Simone Lasso

Quito, abril de 2020

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

INFORME FINAL DE DIRECCIÓN
TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO: “La inversión de la carga de la prueba en las presunciones tributarias: análisis de las afectaciones al contribuyente”

ALUMNO: Mischelle Carolina Carvajal Román

EVALUACIÓN:

a) Importancia del problema presentado

El tema es relevante debido a la problemática que genera en nuestro país, la existencia de presunciones en un ámbito como el tributario, en el que la carga de la prueba para desvirtuar la ejecutoriedad y la validez del acto administrativo reposan en el contribuyente. No existe ni en la doctrina nacional ni en la comparada un estudio que se refiera de forma específica a las presunciones que conforme a la normativa tributaria está autorizada a aplicar la Administración Tributaria, y mucho menos de las potenciales afectaciones que puede generar su uso. El problema es relevante en la medida en que cada vez se utilizan más presunciones en nuestra legislación, para arribar a conclusiones sobre distintas actuaciones de los contribuyentes en los más variados ámbitos, sin que hasta la fecha se haya planteado la adecuación de esas presunciones a la normativa constitucional.

b) Transcendencia de la hipótesis planteada por la investigadora

La estudiante se trazó una hipótesis trascendente, pues, se planteó demostrar con casos prácticos, cómo la forma en que se regulan y la forma en que se aplican en la práctica las presunciones en materia tributaria, puede suponer una inversión de la carga de la prueba y conducir a que el contribuyente deba probar hechos negativos, afectando sus derechos y garantías fundamentales.

c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materias empleados

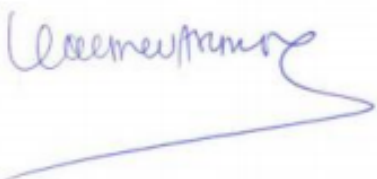
La estudiante realizó una investigación profunda, basada en varios libros, pero complementada además con el análisis casuístico. Empleó literatura clásica pero también doctrina moderna del derecho procesal y del derecho procesal tributario. Pese a la escasa doctrina disponible en relación con las presunciones en el ámbito tributario, la estudiante fue capaz de transpolar la doctrina civilista de las presunciones hacia lo tributario, analizando la naturaleza de esta institución con mucha profundidad y empleando materiales actualizados, que cuestionan la legitimidad de su uso por parte de los órganos del poder público tributario.

d) Contenido argumentativo de la investigación

La investigación contiene un adecuado análisis y un argumento que balancea de forma pertinente las distintas posiciones que pueden esgrimirse en torno a la existencia de presunciones en el ámbito tributario. La alumna no se limitó a argumentar a favor de su hipótesis, sino que la contrastó con posiciones contrarias, lo que ha enriquecido su análisis.

e) Cumplimiento de las tareas encomendadas a lo largo de la investigación

La estudiante logró cumplir pese a varias dificultades personales y de salud con las tareas que le fueron encomendadas. Acogió las distintas observaciones que se realizaron y concluyó exitosamente con su proceso de investigación.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Carmen Simone Lasso', with a long horizontal flourish extending to the right.

Carmen Simone Lasso
Tutora

AGRADECIMIENTOS

*A Dios,
Por ser mi fortaleza.*

*A mis padres, Ruth y Jorge, a quienes les debo todo,
por su sacrificio, amor y entrega.*

*A mi tutora, la Abg. Carmen Simone Lasso
por su paciencia y guía en la elaboración de este trabajo.*

RESUMEN

Las presunciones son instrumentos utilizados por el legislador por motivos de eficacia y oportunidad en la aplicación de los tributos, debido a su incidencia en la carga de la prueba. En el Ecuador, existe una distorsión de la figura de las presunciones, tanto por el legislador en su creación, como por la Administración Tributaria en su apreciación e interpretación. Bajo la idea de que las presunciones son instrumentos que eximen de la carga de la prueba a quien la activa, la Administración Tributaria emite actas de determinación con cargo al contribuyente obligando el pago de la obligación tributaria sin realizar la debida labor probatoria que demuestre el cometimiento de los hechos que llevaron a activar la presunción, ni admite que sea desvirtuada por el contribuyente, lo que implica que se lo coloque en una situación de indefensión, al tener no solo que desvirtuar la presunción en su contra, sino también romper las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de las que goza el acto administrativo.

ABSTRACT

Presumptions are instruments used by the legislator for reasons of efficiency and opportuneness in the application of taxes, due to their impact on the burden of proof. In Ecuador, there is a distortion of the figure of presumptions, both by the legislator in its creation, and by the Tax Administration in its appreciation and interpretation. Under the idea that presumptions are instruments that exempt from the burden of proof to whomever activates them, the Tax Administration issues acts of determination at the expense of the taxpayer obliging the payment of the tax obligation without performing the due evidentiary work that demonstrates that the facts that led to activate the presumption have been committed, nor does it admit that it is distorted by the taxpayer. This leaves the taxpayer i defenseless, having not only to prove against the presumption against him, but also to defend against the presumptions of legitimacy and enforceability of the administrative act.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: LAS PRESUNCIONES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO	3
1.1. CONCEPTO	4
1.2. ELEMENTOS DE LA PRESUNCIÓN	8
1.2.1. Hecho base.....	9
1.2.2. Hecho presunto	9
1.2.3. Nexo lógico	10
1.3. CLASIFICACIÓN DE LAS PRESUNCIONES.....	10
1.3.1. Presunciones simples, del hombre o judiciales	11
1.3.2. Presunciones legales	13
1.3.3. Consecuencias jurídico – materiales de las presunciones legales.....	17
CAPÍTULO II: LA PRUEBA DE LAS PRESUNCIONES	18
2.1. NATURALEZA JURÍDICA DE LA PRESUNCIÓN.....	20
2.2. RELACIÓN CON LA CARGA DE LA PRUEBA – <i>ONUS PROBANDI</i>	23
2.3. QUIEN PRESUME PRUEBA	25
2.4. REFERENCIA A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.....	27
CAPÍTULO III: LAS PRESUNCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO	32
3.1 TIPOS DE PRESUNCIONES APLICABLES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	33
3.2 LEGITIMIDAD Y EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y LA OBLIGACIÓN DEL SUJETO PASIVO DE DESVIRTUAR ESTOS CARACTERES	37
3.3 EJEMPLOS DE PRESUNCIONES EN LAS QUE SE INVIERTE LA CARGA DE LA PRUEBA	42
3.3.1. Presunción del causamiento de ISD en exportaciones cuando las divisas no ingresan al país en el plazo de seis meses.....	42
3.3.2. Algunas presunciones sobre partes relacionadas	48
3.3.3. Otros ejemplos de presunciones contenidas en las normas tributarias.....	54
3.4. AFECTACIONES AL CONTRIBUYENTE POR LA INVERSIÓN A LA CARGA DE LA PRUEBA	54
3.4.1. Vulneración al derecho de defensa del contribuyente	55
3.4.2. Vulneración a los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad	56
3.4.3. Vulneración al debido proceso	57
CONCLUSIONES.....	58
BIBLIOGRAFÍA.....	61

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de titulación realiza un análisis alrededor de la figura de las presunciones, determinando cuáles son las afectaciones que tienen para el contribuyente algunas de las más importantes presunciones que existen en el ámbito tributario, enfocadas en la labor probatoria, por la errónea aplicación y apreciación que la Administración Tributaria tiene de las mismas. En otro términos, se apunta a estudiar si existe o no vulneración a los principios tributarios y derechos del debido proceso del contribuyente. El asunto es de suma importancia, ya que, a pesar de ser numerosas las situaciones en las que en la práctica esta figura juega un papel importante, en el Ecuador no se le ha dado la relevancia que requiere su estudio y discusión. Así, el trabajo que propongo es significativo para el tratamiento de las presunciones tributarias dentro del marco de la apreciación de la prueba.

Para este estudio se debe tener claro que, si bien es cierto, la regla general de las presunciones es la inversión de la carga de la prueba, la doctrina ha considerado que es realmente una inversión en el objeto de la prueba. Este trabajo está dirigido a revisar las presunciones en materia tributaria desde dicho enfoque, a fin de determinar su aplicación y apreciación por parte de la Administración Tributaria.

En el primer capítulo, se hará referencia a las presunciones en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, con la finalidad de atender al debate conceptual que aborda a la figura, su estructura y su clasificación. En este capítulo se busca dejar clara la definición y relevancia jurídica de las presunciones que llevan a que su incorporación en los ordenamientos jurídicos sea reiterada, así como, delimitar cuales son las aplicables en materia tributaria.

En el segundo capítulo, se analizará la prueba de las presunciones, justamente determinando si existe realmente una inversión en la carga de la prueba y qué exactamente les corresponde probar a cada una de las partes intervinientes. En este sentido, se tratará la naturaleza jurídica de las presunciones, para determinar que quién presume prueba; y, finalmente se hace referencia a la labor probatoria en la presunción de inocencia. En este sentido, se intenta demostrar que con las presunciones no se exime de probar a la parte que la alega. Asimismo, que la determinación de la Administración Tributaria tiene que ir obligatoriamente acompañado de una labor probatoria que le permita demostrar la

responsabilidad del contribuyente, ya que de no ser el caso se estaría imponiendo una obligación tributaria sin que se tenga certeza de ningún hecho.

En el tercer capítulo se tratará a las presunciones aplicables en materia tributaria y las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de las que goza el acto administrativo que obligan al sujeto pasivo a desvirtuar tales caracteres. También, se revisarán algunas de las presunciones en las que se invierte la carga de la prueba, para demostrar las afectaciones que ello acarrea al contribuyente.

Finalmente, tras la comprobación y análisis a lo largo del trabajo de titulación se recogerá las afectaciones al contribuyente por la errónea apreciación de la prueba en las presunciones por parte de la Administración Tributaria. En ellas, se establecerá cuáles son los principios tributarios y los derechos del debido proceso del sujeto pasivo que se vulneran.

CAPÍTULO I: LAS PRESUNCIONES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO

La institución procesal de la *presunción* es vista por varios doctrinarios como un instrumento para conocer los hechos que se tiene por realizados hasta que, sobre quien recaen los mismos, presente evidencia que despeje su incertidumbre. Es decir, consiste en admitir la realidad de un hecho incierto, basado en un hecho conocido, entre los cuales se presume existe una vinculación lógica. Esta figura es implementada en muchos ordenamientos jurídicos debido a sus efectos en la labor probatoria, ya que se cree que resulta positivo para quien se acoge a la misma, partiendo del presupuesto de que se busca precautelar y preponderar los derechos del más débil dentro del conflicto.

El ordenamiento jurídico ecuatoriano no es la excepción. Las presunciones han sido acogidas por años, solo basta con atender a la fecha de entrada en vigencia del Código Civil ecuatoriano, cuya última codificación fue publicada en el Registro Oficial Suplemento 46 el 24 de junio de 2005, pero que está vigente desde el siglo XIX, y cuyo artículo 32 nos permite tener una idea acerca de desde cuándo están presentes. Las presunciones en su concepto más amplio figuran como una técnica que puede ser empleada, debido a su carácter supletorio, solo bajo la existencia de presupuestos específicos. Conforme con la jurisprudencia de otros países, pueden ser incorporadas solamente cuando haya sido probado el hecho base, dado que no se puede construir una presunción sobre un hecho inexistente, y asimismo no exista demostración mediante pruebas directas del hecho deducido¹.

A pesar de que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano en general exista un empleo reiterado de las presunciones, este trabajo de titulación se centrará en el ámbito tributario, el que se permite a una de las partes de la relación jurídica – la Administración – establecer presunciones en contra de la otra parte – el contribuyente – bajo el objetivo de satisfacer el interés general. La Administración Tributaria, en un carácter inquisitivo, busca comprobar determinados hechos que fundamenten el ejercicio de sus potestades². En el ámbito de la relación administración – contribuyente se puede decir que, bajo dicha premisa, existe por un lado, un acto administrativo revestido de eficacia, legitimidad y

¹ Cristina Doménech Garret. *Vademécum de derecho civil y procesal civil*. España: Editorial Tirant lo Blanch. 2017, p.167.

² Davind Blanquer Criado. *Hechos, Ficciones, pruebas y presunciones en el Derecho Administrativo "Taking facts seriously"*. España: Tirant lo Blanch. 2017, p. 2.

ejecutoriedad que le otorgan una protección preferente, y por otro, un contribuyente que pone en tela de duda la validez del acto administrativo a través del ejercicio de sus derechos constitucionales.

Es sin duda claro que el tema de las presunciones tiene diversas aristas, que es necesario que sean mencionadas a fin de llegar a la problemática de lo que se plantea. Es por tanto, que a lo largo de este capítulo, se pretende definir los diversos conceptos que existen de las presunciones (1.1), para a continuación profundizar en los elementos generales más básicos de las mismas (1.2), y finalmente, examinar cada una de sus clasificaciones (1.3), con el propósito de definir cuál de ellas se va a centrar el análisis del presente trabajo.

1.1. CONCEPTO

Como se dijo, la utilización del término *se presume* dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, es, sin duda, común. De forma reiterada y en varios ámbitos del derecho podemos observar dentro de sus normas su empleo.

Es importante iniciar su conceptualización desde lo más básico, de acuerdo con Abbagnano “presunción deriva del latín *prae* (antes) y *sumere* (tomar de antemano). Es decir, tomar una cosa por cierta antes que pueda constar o ser de otra forma”³. También, hay autores que afirman que el término “presunción” al derivar de los verbos en latín “*prae*” y “*sumere*” equivalen a “prejuicio sin prueba”⁴, siendo ese criterio, según Jairo Parra lo que lleve a suponer una cosa como cierta sin la necesidad de que esté probadas. En la época clásica romana la presunción se veía figurada en la valoración que el juez realizaba de los medios probatorios, que le eran presentados en el juicio, los que le permitían llegar a la resolución del conflicto, es decir que “el juez presumía en el sentido de suponer”⁶. Seguidamente, en el periodo del imperio romano, que data aproximadamente del siglo I d.c., la resolución de los conflictos pasa a manos de funcionarios públicos, y se les otorga un valor legal a las decisiones emitidas previamente por los jueces de la época clásica, Quijano asimila tales actos como el “origen de las

³ Nicola Abbagnano. *Diccionario de Filosofía*. México: Fondo de Cultura Económica. 1963, p.923.

⁴ Jairo Parra Quijano. “Reflexiones sobre las presunciones”. *Revista del Instituto Colombiano de derecho procesal* Vol. 8, No. 08 (1989), p.1.

⁵ *Ibíd.*

⁶ Eduardo Labandeira. *Las presunciones en el Derecho Canónico*. Pamplona: Universidad de Navarra S.A.1967, p. 64.

presunciones legales”⁷. En el derecho Justiniano, concretamente, es donde se concibe a las presunciones legales desde una perspectiva distinta, aludiendo que se trata de admitir sin necesidad de que exista prueba de los hechos que se afirman; provocando así un debate alrededor de su carga probatorias. Quijano indica que las presunciones en Roma se convierten en un instrumento fundamental para el legislador, por anticipar la certeza del hecho deducido, lo que es contraproducente para la teoría general de la prueba, obligando a los glosadores a realizar la división tripartita⁹ de las presunciones, que fue instaurada en el Código de Napoleón¹⁰.

La Real Academia Española, entiende el término *presunción* como la “acción y efecto de presumir”¹¹(subrayado agregado), que a su vez se define como: “suponer o considerar algo por los indicios o señales que se tiene”¹² (subrayado agregado). Dentro de nuestro ordenamiento jurídico su conceptualización, o más bien una posible definición, se encuentra dentro del artículo 32 del Código Civil que determina que: “Se llama presunción la consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas”¹³ (subrayado agregado). Presentándose así como una consecuencia o más bien un instrumento generador de un juicio; producto de los hechos conocidos. En esta definición, se distinguen también los elementos que componen a las presunciones, ya que al decir que “es la consecuencia que se deduce” hace alusión a la existencia de un hecho presumido, como consecuencia de “ciertos antecedentes o circunstancias”. Es decir, que tal hecho presumido, se construye sobre una serie de hechos conocidos, probados y comprobados que constituyen la base de la pretensión para quien aduce su existencia.

A pesar de que el Código Civil pretenda dar una definición aparente de las presunciones, este tema es considerado por los juristas como una cuestión de gran complejidad. Así, Rosenberg menciona que “En ninguna otra parte existe tal confusión entre el lenguaje y los conceptos como en la doctrina relativa a las presunciones”¹⁴.

⁷ Jairo Parra Quijano. “Reflexiones sobre las presunciones”. *Op.cit.*, p. 2.

⁸ Contardo Ferrini. Le presunzioni in Diritto Romano. *Rivista Italiana per le Scienze Giuridiche*.

⁹ La División tripartita hace referencia a la clasificación de las presunciones (presunciones de derecho, presunciones de hecho y presunciones judiciales) que serán vistas más adelante.

¹⁰ Jairo Parra Quijano. “Reflexiones sobre las presunciones”. *Op.cit.*, p. 3.

¹¹ *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*. Madrid: Asociación de Academias de la Lengua Española. 2018.

¹² *Ibíd.*

¹³ Código Civil. Artículo 32. Registro Oficial No. 46 publicado el 24 de junio de 2005, con última reforma el 12 de abril de 2005.

¹⁴ Leo Ronsenberg. *La Carga de la Prueba*. E.J.EA. Buenos Aires. 1972, p.179

Concordando con lo citado, dicha confusión se traslada directamente al ámbito jurídico, agravado muchas veces por el lenguaje e interpretación que implementa el legislador en su tratamiento. No obstante, ello no ha limitado a que la doctrina implemente diversos análisis, a los elementos y características alrededor de la figura, en cuanto al empleo de la prueba que muchas veces no se acerca al tratamiento que se le da en la práctica.

Las presunciones son conocidas, por la doctrina mayoritaria, por atribuírseles como consecuencia, la inversión de la carga de la prueba, en virtud de la concepción de que existe una exoneración de demostrar determinados hechos por la existencia de ciertos antecedentes. Es por ello, que un sector postula que las presunciones legales dispensan de toda prueba a la Administración¹⁵. Otros, señalan que se entiende que las mismas “[c]onsisten en la admisión de la existencia de un hecho sin necesidad de probarlo directamente, bastando con acreditar otro hecho distinto que tiene con el primero una vinculación lógica o natural”¹⁶. Galo Espinosa define por su parte, a la presunción como “la conjetura, indicio, señas o sospecha que por el ministerio de la Ley se tiene como verdad, consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes y circunstancias conocidas”¹⁷. A su vez, Ernesto Esverri define que la presunción es “el proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho, llamado hecho base, se concluye en la confirmación de otro que normalmente acompaña, el hecho presumido, sobre el que se proyecta determinados efectos jurídicos”¹⁸. Asimismo, la jurisprudencia chilena la ha definido como: “un razonamiento, que partiendo de un hecho conocido, proporciona certeza sobre el hecho desconocido por la vinculación o relación lógica existente entre uno y otro”¹⁹, y la Corte Suprema de Justicia de Colombia indica que en las presunciones “se establece una relación de causalidad o de probabilidad muy grande entre la existencia de un hecho, considerado como antecedente de la presunción y ampliamente conocido, con otro hecho que tiene carácter de consecuente y cuya existencia se supone, en virtud

¹⁵ Antonio Rocha. *De la prueba en derecho*. Bogotá: Universidad Nacional. 1949, p. 557.

¹⁶ Davind Blanquer Criado. *Hechos, Ficciones, pruebas y presunciones en el Derecho Administrativo “Taking facts seriously”*. Óp.cit., p. 9.

¹⁷ Galo Espinosa. *La Más práctica Eiclopedia Jurídica Vol II*. Quito: Instituto de informatica legal. 1987, p.577.

¹⁸ Ernesto Esverri. *Presunciones Legales y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons Ediciones jurídicas S.A. 1997, p.7

¹⁹ Corte Suprema de la República de Chile. Sala de Casación. Rev., T. 62 Sección cuarta, 1 de septiembre de 1965. Citado en Emilio Enriquez. *La prueba ante la jurisprudencia*. Chile: Editorial Jurídica de Chile. 1989, p. 387.

del establecimiento del primero”²⁰. En la misma línea, Jaime Azula define a las presunciones como:

El hombre en su diario acontecer recibe una serie de percepciones, las cuales, en la medida que sean repetitivas, sientan unas reglas que sirven de soporte a un juicio y le indican que un mismo hecho o circunstancia produce una determinada consecuencia o, viceversa, que determinado hecho se origina en una misma causa. En ambos casos es esa regla repetida que, por ello, se denomina de experiencia, la constituye en juicio que le permite conocer de antemano la causa o efecto de un hecho. Esos juicios propios o presupuestos son las presunciones. Por esto, en su acepción corriente, la presunción es dar por cierto algo.²¹

Ante las posturas mencionadas, se considera que el planteamiento del primer sector de la doctrina con respecto al efecto liberador de la prueba que tienen las presunciones es erróneo, ya que la presunción no conlleva que quien la activa esté en una posición privilegiada, es decir, que no tenga que aportar ningún tipo de prueba dentro del proceso, sino, por el contrario, tendrá que presentar las pruebas de los hechos o indicios que lo llevaron a presumir el hecho incierto. Conforme lo ha planteado el segundo sector de la doctrina y la jurisprudencia citada, las presunciones no se configuran como una regla de la carga de la prueba que pretende dar una solución al problema procesal que se genera ante la falta de prueba del hecho presunto, pues, sin perjuicio de las clasificaciones que existen en relación a las presunciones, se requiere siempre que el hecho base se encuentre probado²². En otras palabras, siempre que se requiere la existencia del hecho del que se parte para activar la presunción, no cabe hablar de “falta de prueba”. Lo que se podría decir, es que las presunciones restan peso a la prueba, al ya existir un hecho acreditado y que favorece a la parte que la determina, habiendo únicamente que probar el hecho que se presume, sin que lleve a ser un medio de inversión o exoneración de la carga de la prueba²³. Adicionalmente, Josep Aguiló resalta la importancia de las presunciones e indica que:

Las presunciones cumplen un papel instrumental en el Derecho; [...] la incorporación de presunciones constituye un mecanismo del que se vale el Derecho para resolver en un sentido determinado aquellos casos en que existe cierta incertidumbre acerca de si se han producido determinadas circunstancias.²⁴

Si bien es cierto, bajo esta concepción las presunciones muchas veces son implementadas dentro de un ordenamiento jurídico con la finalidad de evitar que la incertidumbre del

²⁰ Corte Suprema de Justicia de Colombia. Sala de Casación Civil, G.J.T. CLXXXIV, número 2423, 1989.

²¹ Jaime Azula Camacho. *Manual de derecho probatorio*. Bogotá: Temis. 1998, p. 297.

²² Xavier Abel Lluch. *Derecho probatorio*. Barcelona: Cartóné. 2012, pp. 424-425.

²³ *Id.*, pp. 425-426.

²⁴ Josep Aguiló Regla. *Notas sobre “Presunciones” de Daniel Mendonca*. Alicante: Doxa. 1999, p. 651.

cometimiento de ciertos hechos no sea límite para su regulación, por tanto, beneficiando a una de las partes, se incorporan a fin de que se les otorgue certeza a dichas circunstancias que se presumen y derivan del hecho que efectivamente se conoce. Marín-Barnuevo establece que son “el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otros hechos distintos al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula a ambos hechos o al mandado contenido en una norma”²⁵. Trayendo tal concepción al ámbito tributario, dicha noción de las presunciones, parte de la premisa de que la Administración tiene a su alcance todas las actuaciones realizadas por sus administrados, y en la búsqueda del beneficio del “interés general” se introducen a fin de evitar posibles vulneraciones. Pero, el hecho de que se incorporen a las presunciones como instrumentos de control dentro del ámbito tributario, no admite que se exima de probar a quienes las activan. Esto, porque a pesar de que la presunción es activada por medio de actos administrativos, que gozan de legitimidad y ejecutoriedad²⁶ por sí mismos, es necesario que el hecho que se cree existente, y del que se parte para activar tales presunciones, recaiga sea un hecho base probado.

Con las distintas definiciones expuestas, queda claro que el concepto de presunción es reiterado no solo a nivel histórico, sino también de manera general en el derecho, cuya partícula conceptual es la misma, pues otorgan certeza a un hecho que se presume de un hecho conocido, así como también en los elementos que conforman su estructura: hecho base, hecho presunto y un nexo lógico. Es importante realizar un análisis a profundidad de cada uno de ellos, a fin de verificar su importancia.

1.2. ELEMENTOS DE LA PRESUNCIÓN

Conforme lo expuesto a pesar de la existencia de diversas conceptualizaciones sobre la presunción, hay un punto en el cual todos los autores concuerdan, y es justamente en los elementos que la componen. En sentido técnico jurídico se requiere la concurrencia de todos sus elementos para determinar de que existe realmente una presunción, reiterando así su relevancia²⁷. A continuación se analizará cada uno de esos elementos:

²⁵ Diego Marín-Barnuevo. *Presunciones y Técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. España: Interamericana de España. 1996, p. 71

²⁶ Código Tributario. Artículo 82. Registro Oficial No. 38 el 14 de junio de 2005, con última reforma el 31 de diciembre de 2019.

²⁷ Julián, Benavente Cuesta. *Presunciones Tributarias. Claves para su Correcta Aplicación*. Editorial Lex Nova. 2013, p. 47.

1.2.1. Hecho base

El primer elemento que compone el esqueleto de la presunción hace referencia a los hechos demostrados, que pueden ser acreditados mediante prueba directa, lo que los convierte en necesarios para que opere la presunción²⁸.

De acuerdo con Miguel Gutiérrez, la “existencia y verificación” es crucial para la fundamentación de este elemento²⁹. Es decir, es necesario que el hecho base se encuentre probado para que tal presunción pueda ser activada. Asimismo, Carlos Correa manifiesta que “[e]l denominado presupuesto base de la presunción corresponde a un elemento o supuesto de hecho, ajeno al tipo cuya existencia o inexistencia se busca probar”³⁰, además agrega que “[q]uien demanda a su favor la existencia de un hecho o derecho legalmente presumido debe primero invocar el presupuesto base de la presunción”³¹.

En el ámbito tributario, los hechos base o indicios serían todas aquellas circunstancias ciertas que conducen a la Administración Tributaria a considerar que se ha activado tal presunción, como, por ejemplo, que el contribuyente haya realizado un determinado porcentaje de todas sus compras o de todas sus ventas teniendo como contraparte a la misma persona o sociedad, hecho base o indicio que podría conducirle a considerar que se ha activado la presunción de que las partes intervinientes en esas transacciones son relacionadas³². Sin embargo, al hablar de un *hecho cierto* debe esto ser concordante con la realidad, por lo que es necesario que la Administración Tributaria logre probar el mayor número de indicios para que de ellos pueda deducir determinada presunción.

1.2.2. Hecho presunto

Por su parte, el hecho presunto es aquel que deriva de un hecho cierto (hecho base), por lo que quien se acoge a determinada afirmación solo ha deducido su existencia. De acuerdo con Penalva, y direccionando su definición directamente al ámbito tributario, “es aquel hecho que la Administración cree cierto pero cuya veracidad sólo puede ser demostrada de forma indirecta a través de la acreditación de los hechos base o indicios”³³.

²⁸ Selma Penalva. *Medios de prueba de la sucesión de hecho: las presunciones en materia tributaria*. 2016, pp. 167-168.

²⁹ Miguel Gutiérrez. *Las presunciones y ficciones en el Ámbito Tributario y su Aplicación a las Rentas Societarias*. Granada: Editorial Comares. 2012, p. 13.

³⁰ Carlos Correa. “La presunción de hecho como figura jurídica en el derecho procesal civil alemán”. *Revista de Estudios de la Justicia No. 20* (2014), p. 120.

³¹ *Id.*, p. 121.

³² *Vid.* Inciso sexto, del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 4 de la LRTI.

³³ Selma Penalva. *Medios de prueba de la sucesión de hecho: las presunciones en materia tributaria*. *Óp.cit.*, p.167.

Es decir, se trata de un hecho desconocido del cual no se tiene convicción, ni certeza de su existencia. Es una consecuencia del hecho base y el nexo lógico, existente entre los mismos, que se cree realizado, y del cual se beneficia la parte que activa la presunción.

1.2.3. Nexo lógico

Es la relación directa que debe existir entre el hecho base y el hecho presumido, ya que sin tal conexión no se estaría hablando de presunciones, sino de ficciones jurídicas³⁴. Es un elemento que se construye por las reglas que el criterio humano ha ido extrayendo de diversas situaciones y también, por el razonamiento y la argumentación existente entre el hecho base y el deducido³⁵. De ahí, la importancia de que el legislador prevea la relación de probabilidad entre los dos hechos en la norma.

En otras palabras, mediante un análisis empírico de los hechos empleando un razonamiento lógico, que depende de la clase de presunciones de que se trate – conforme explicaré en el siguiente apartado- el operador jurídico deduce si existe realmente dicha conexión entre el hecho base y el hecho que se presume.

1.3. CLASIFICACIÓN DE LAS PRESUNCIONES

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, además de su definición, podemos encontrar en el artículo 32 del Código Civil, dos tipos de presunciones:

Art. 32.- Se llama presunción la consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal.

Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias³⁶. (Subrayado agregado).

Seguidamente, en el artículo 1729 del mismo cuerpo legal, se menciona de forma expresa las dos clasificaciones que han sido aceptadas doctrinariamente, al indicar que “[l]as

³⁴ Se entiende *ficciones* aquellas que entienden un hecho como cierto, deduciendo una determinada consecuencia sin existir entre los mismos un nexo lógico, es decir impone tal conclusión sin pasar por un razonamiento lógico como ocurre en las presunciones. Concepto definido por Rafael Hernández Marín. *Ficciones Jurídicas*. <https://www.biblioteca.org.ar/libros/142375.pdf>. (Acceso: 07/09/2019).

³⁵ Julián Benavente. *Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación*. *Op.Cit.*, p. 57.

³⁶ Código Civil. Artículo 32. Registro Oficial No. 46 el 24 de junio de 2005, con última reforma el 12 de abril de 2005.

presunciones son legales o judiciales. Las legales se reglan por el artículo 32. Las que deduce el juez deberán ser graves, precisas y concordantes”.³⁷

La Corte Suprema de Justicia³⁸ sobre la clasificación de las presunciones ha señalado:

Las presunciones legales se clasifican en: Presunción inris et jure y presunción iuris tantum. La primera significa de pleno y absoluto derecho y consiguientemente, contra tal presunción la ley no admite prueba en contrario. La segunda en cambio, admite prueba en contrario. El artículo 32 del Código Civil clasifica las presunciones legales en: presunciones de derecho que son las llamadas por la doctrina Inris et jure y presunciones simplemente legales que son las llamadas por la doctrina iuris et tantum, en que: "se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes y circunstancias. (Negrilla y Subrayado agregado).

La doctrina aporta varios tipos de clasificaciones de las presunciones. La mayor parte de los autores se han acogido a la estructura que es resumida por Sonia Venegas³⁹, la que, por el objeto del presente trabajo y dado que el ordenamiento jurídico ecuatoriano contiene una clasificación similar, se presenta en el siguiente esquema:

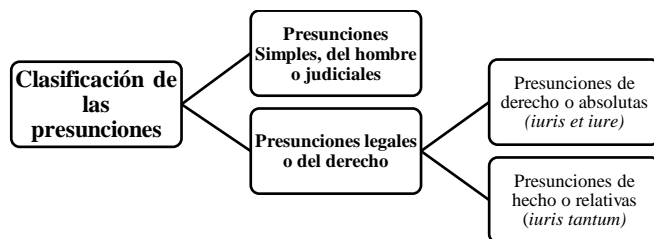


Ilustración 1. Fuente: información obtenida de *Presunciones y Ficciones sobre la renta de las personas físicas en México* de Silvia Venegas.

A continuación, se describirá cada una de los tipos de presunciones expuestas por Venegas, con el propósito de entender las consecuencias derivadas de cada una de ellas, para finalmente centrarnos en las presunciones legales, que son aquéllas a las que se refiere este estudio.

1.3.1. Presunciones simples, del hombre o judiciales

En la presunción simple o conocida también como judicial, el hecho presumido es considerado como un *hecho probable*⁴⁰, a diferencia de las presunciones legales en las

³⁷ *Id.*, Artículo 1729.

³⁸ Corte Suprema de Justicia, sentencia expedida el 10 de mayo del año 2010 dentro del Expediente 92, publicada en el Registro Oficial 627 del 26 de julio del 2002.

³⁹ Sonia Venegas Álvarez. *Presunciones y Ficciones sobre la renta de las personas físicas en México*. México: Editorial del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México. 2007, p. 9.

⁴⁰ Hecho probable desde la definición de la Real Academia de Lengua Española, que determina que es lo que “se puede probar”.

que tal hecho es apreciado como cierto. Para llegar a la certeza del hecho, se debe emplear diversos indicios – medios probatorios – que sirvan de instrumentos para el juez, a fin de que mediante su razonamiento lógico-deductivo, realice una valoración de dichas pruebas hasta llegar a concluir una determinada presunción judicial, ya sea a favor o en contra de tales hechos. Es decir, las presunciones sirven como criterios de evaluación para el operador de justicia. Este tipo de presunción, por lo tanto, se aplica estrictamente en el ámbito judicial.

El origen de este tipo de presunciones, como fue visto, se remonta a las presunciones del derecho romano⁴¹. En el ordenamiento jurídico ecuatoriano las presunciones judiciales se encuentran establecidas como reglas de la prueba en el artículo 172 del Código Orgánico General de Procesos, que será analizado oportunamente, en donde se habla de “actos, circunstancias o signos” que deberán ser acreditados a través de prueba presentada para el convencimiento del juez. La doctrina por su parte, ha reiterado en que dichos medios probatorios que lleven al convencimiento, o no, al juez de los hechos controvertidos deben ser “graves, precisos y concordantes”. Así, Echandía expone que “por lo general se considera a ese hecho simplemente como probable, a menos que por basarse en una ley física inmodificable o por tratarse de varias deducidas de un conjunto de indicios graves, precisos y concordantes, otorguen certeza sobre tal hecho”⁴². Micheli por su parte expresa que gracias a la elección de una regla de experiencia elegida por el juez con prudencia, puede el mismo considerar la existencia del hecho desconocido en cuanto resulta no necesitado de prueba el hecho conocido⁴³. Daniella Camacho y Jaime Flor indican que “la presunción judicial no es otra cosa que el juicio lógico que el juez extrae de los hechos probados, que permiten en todo caso su deducción, con un variable grado de probabilidad o certeza”⁴⁴. Asimismo, Andrés De la Oliva y Miguel Ángel Fernández dicen que es importante que el juez quiera tener como fijado el hecho presumido⁴⁵, dado que los elementos que componen a la presunción se manifiestan de

⁴¹ Carlos Correa. “La presunción de hecho como figura jurídica en el derecho procesal civil alemán”. *Óp. cit.*, p. 141.

⁴² Devis Echandia. *Teoría General de la prueba judicial, Tomo II*. Bogotá: Editorial Temis. 2015, p. 678.

⁴³ Gian Antonio Micheli. *Derecho Procesal Civil, Tomo II*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europea – América. 1959, pp. 186-187.

⁴⁴ Daniella Camacho y Jaime Flores. *Las presunciones como fundamento para dictar una sentencia de condena*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones. 2009, p. 47.

⁴⁵ Andrés De la Oliva y Miguel Ángel Fernández. *Lecciones de derecho procesal, tomo II, objeto, actos y recursos del proceso civil*. Barcelona: promociones, publicaciones universitarias. 1984, p. 301.

una forma distinta que en las presunciones legales, ya que el nexo lógico que une al hecho base y el hecho presunto es determinado por el operador de justicia. Lo más relevante de resaltar dentro de esta clasificación es precisamente eso, que son presunciones formuladas a criterio de la experiencia del juez y no por la ley. Es decir que, todos los razonamientos que desarrolla el juzgador en el momento de la valoración de la prueba son procesos presuntivos de la misma; al tratarse que hay un hecho conocido y un hecho desconocido (que es el probable) que mediante una valoración de la prueba que se va incorporando al proceso y de un examen empírico realizado por el juzgador, le permite al juzgador llegar a una determinada conclusión.

Sin embargo, dichos criterios, como se dijo, deben cumplir, además de las reglas de la sana crítica, con presupuestos determinados en la ley, que, también, de acuerdo con el artículo 1729 del Código Civil, deben ser: graves, precisos y concordantes. Pérez Becerril define a cada uno de estos presupuestos mencionados indicando que, deben ser: “graves, porque es preciso que el hecho conocido en que se apoya la presunción haga sacar la consecuencia casi necesaria del hecho desconocido que se busca; precisas, porque la presunción no debe ser vaga ni capaz de aplicarse a muchas circunstancias; concordantes, en cuanto las presunciones no pueden destruirse las unas a las otras”.⁴⁶

1.3.2. Presunciones legales

Las presunciones legales son aquellas establecidas por el legislador en el momento de dictar normas. El jurista Cipriano Gómez, intenta definir las diciendo que “la presunción legal es el reconocimiento que la Ley ordena o impone que se tenga de una situación de hecho como cierta, cuando ocurren los elementos señalados por la misma”⁴⁷, se podría entonces decir, entonces, que las presunciones legales son un mandato del legislador que ordena que se dé por cierto el hecho presunto que deriva del presupuesto base que es tomado como premisa. Sin embargo, dependiendo de su clasificación la parte con quien se active determinada presunción podrá desvirtuar o no dicha presunción.

Varios autores, uno de ellos Rubén Morán, consideran que las presunciones legales son implementadas en el ordenamiento jurídico debido a que protegen a una de las partes, de determinadas situaciones que forman parte del entorno general de una institución jurídica; ya que, sin su protección alterarían su equilibrio y el sistema legal

⁴⁶ Alonso Pérez Becerril. *Presunciones Tributarias en el derecho mexicano*. México: Porrúa. 2001, p.68

⁴⁷ Cipriano Gómez. *Derecho Procesal Civil*. México: Editorial Trillas. 1984, p. 120.

establecido⁴⁸. Un ejemplo de esto, puede ser el tratamiento que se le da al menor dentro de la presunción de paternidad con la que se busca garantizar el entorno familiar dentro de la institución del matrimonio⁴⁹. Es por ello, que el legislador ha considerado relevante su empleo dentro del sistema jurídico ecuatoriano en ciertos casos. Es importante aceptar que puede destruirse, ya que cuando se acepta su empleo, debe admitirse las posibilidades de que pueda existir una conclusión distinta debido a las pruebas que se puedan presentar⁵⁰.

Las presunciones legales son de dos tipos: absolutas y relativas, conforme se explicará a continuación.

1.3.2.1. Presunciones de derecho o absolutas – iuris et iure

Este tipo de presunciones son aquellas presunciones conocidas como de *pleno y absoluto derecho*, y tal como su nombre lo indica, no admiten prueba en contrario. Conforme lo establece el artículo 163 del Código Orgánico General de Procesos, “[...] No requieren ser probados: [...] 4. Los hechos que la ley presume de derechos”⁵¹.

Es decir, dentro de este tipo de presunciones debe incurrir los elementos típicos de la siguiente manera: la verdad del hecho base debe probarse, la certeza del hecho presunto es aceptada y existe la prohibición expresa en la ley de que se pueda probar. Ante esto Aguiló establece que las presunciones llevan a confundir entre dos tipos de la relaciones alrededor de sus elementos:

La relación entre el hecho probado y hecho presumido, por un lado, y la relación entre hecho probado y hecho constituido (o resultado institucional), por el otro. La primera relación tiene que ver con los hechos del caso, afecta a la verdad fáctica, su ámbito es, por decirlo de algún modo, el “mundo natural” y, por tanto, se sitúa en el terreno de la prueba. [...] La segunda, por el contrario, tiene que ver con la calificación jurídica de los hechos del caso, su ámbito es el paso de los hechos del caso a los resultados institucionales y, por tanto, se sitúa fuera del ámbito probatorio [...] el problema aquí es como calificar lo ocurrido con el fin de atribuirle unas u otras consecuencias jurídicas.⁵²

⁴⁸ Rubén Morán Sarmiento. *Derecho Procesal Civil*. Guayaquil: Edilex S.A. 2011, p. 104.

⁴⁹ Código Civil. Artículo 233 señala que “el hijo que nace después de expirados los ciento ochenta días subsiguientes al matrimonio, se reputa concebido en él, y tiene por padre al marido...”

⁵⁰ Lorenzo Peña. “Las inferencias de hechos presuntos en la argumentación probatoria”. *Anuario de filosofía del derecho*, T.XVIII (2001), p. 97 y ss.

⁵¹ Código Orgánico General de Procesos. Artículo 163. Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio de 2005, con última reforma el 23 de octubre de 2018.

⁵² Joseph Aguiló. “Notas sobre presunciones de Daniel Mendoca”. *Cuadernos de filosofía del Derecho*. Alicante: Revista Doxa, 1999, p. 658.

Por consiguiente, a pesar de que la existencia del hecho presunto, deducido del hecho base, no pueda desvirtuarse por ningún medio probatorio, al estar determinado así por norma expresa, lo único que es factible demostrar es la inexistencia del hecho base, ya que sin ello no se podría construir la presunción. Como lo menciona Alsina, la prohibición de aportar prueba para destruir la presunción, no tiene que ver con que se pueda argumentar si los antecedentes o circunstancias conocidas del que parte la deducción no son específicamente las que requiere la normativa; es decir, lo que impide es probar la existencia del hecho que se presume⁵³.

En el ámbito tributario existe una distorsión de este tipo de presunciones, ya que abre paso a otro problema relacionado con la apreciación que tiene en diversos casos la Administración Tributaria de ciertas presunciones que se encuentran en las normas tributarias, al punto de considerar a determinada presunción como de derecho, obligando su cumplimiento sin aceptar prueba en contrario por parte del contribuyente. Estos casos sin duda vulneran directamente los derechos del administrado, ubicándolo en una posición de indefensión, ya que no se le permite ejercer su derecho a la defensa. En el ordenamiento jurídico ecuatoriano las presunciones de derecho son aquellas en las que el legislador de manera expresa establece: “se presume de derecho” y cuando “no admite prueba en contrario”. Por tanto, fuera de estos casos se permite probar la no existencia del hecho que la ley presume⁵⁴.

1.3.2.2. Presunciones de hecho o relativas – iuris tantum

Las presunciones relativas son aquellas que el legislador introduce en el ordenamiento jurídico, cuya particularidad es que admiten prueba en contrario, a diferencia de las presunciones de derecho, que no la admiten.. De ahí, que exista un debate alrededor de la figura en cuanto a su carga probatoria. Generalmente la doctrina cree que las presunciones relativas son las que tienen como efecto la inversión de la carga o el dispensar de probar a la parte que se acoge a determinada presunción.

Mediante un razonamiento lógico de determinadas situaciones, el legislador introduce a la figura dentro del ordenamiento jurídico a fin de que, una vez que se prueben determinados hechos establecidos en la norma, se los tenga por ciertos, asimismo su

⁵³ Hugo Alsina. *Tratado teórico práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial. Tomo II*. Buenos Aires: Editorial Ediar. 1961, p. 64.

⁵⁴ Lauro E. Larreategui. *Las presunciones legales expresas del Código Civil Ecuatoriano*. 1983. Fondo de Cultura Ecuatoriana, pág. 19.

consecuencia nace de forma inmediata de la ley.⁵⁵ En palabras más simples, se componen por los elementos naturales de toda presunción – hecho base, hecho presunto y un nexo lógico – con la única diferencia que, cumplido el hecho base, el nexo lógico se encuentra determinado por el legislador en la norma respectiva.

En base a esta misma concepción, Josep Aguiló indica que:

Las presunciones legales fuerzan a tomar algo como verdadero bajo determinados supuestos; en ocasiones, el Derecho interviene y establece reglas en forma de presunciones en virtud de las cuales se «infiere» un hecho controvertido, a partir de ciertos hechos básicos ya establecidos [...].⁵⁶

Dicho autor puntualiza en el hecho de que las presunciones legales son mandatos legislativos, en el que se dispone otorgar certeza a un hecho desconocido, siempre y cuando la ocurrencia del hecho base haya sido comprobada conforme el análisis que se ha venido reiterando a lo largo de este trabajo.

Otro tema que es importante destacar de la opinión que emite Aguiló es que menciona que las presunciones legales pueden, también, cumplir una función garantista, en el sentido de que se las concibe como una garantía para una de las partes, lo que para el mismo autor no resulta una hipótesis muy lógica ya que “mientras que tiene pleno sentido afirmar que alguien tiene una carga porque otro tiene una garantía, no lo tendría afirmar que alguien tiene una garantía porque otro tiene una carga”⁵⁷.

Por su parte, Carnelutti indica que la ley determina cuál es el hecho base y que dada la existencia de tal hecho, se debe entender como cierto el hecho que se presume, y por consiguiente las consecuencias se derivan de la existencia del mismo.⁵⁸ A su vez, Becerril citando a Francisco Geny detalla una serie de características de las presunciones legales, de las cuales se considera importante mencionar tres:

d) Mediante ellas, el jurista tiene por cierto lo dudoso, por seguro lo simplemente probable; e) Responden a la necesidad de obtener seguridad y firmeza en el orden jurídico. La justicia práctica hace necesario convertir lo plausible y probable en certeza legal; [...] f) son pruebas indirectas autorizadas por el legislador en casos extremos, cuando es imposible o muy difícil probar directamente determinados hechos [...] El legislador debe sin embargo, establecer presunciones legales en los siguientes casos: 1. Cuando el hecho controvertido es muy difícil o imposible de probar 2. Cuando se trata de hechos imposibles de aprehender en su materialidad, los cuales, sin embargo, es preciso fijar. 3. Cuando se trata de circunstancias carentes de precisión por su propia naturaleza

⁵⁵ Antonio Dellepiane. *Una teoría de la prueba*, 9na ed. Bogotá: Editorial Temis. 1989, p.99.

⁵⁶ Josep Aguiló. *Notas sobre “Presunciones” de Daniel Mendonca*. *Óp cit.*, p. 650

⁵⁷ *Id.*, p. 655.

⁵⁸ Francesco Carnelutti. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. México: Editorial Harla. 1987, p.411.

y que aun siendo examinadas en cada paso particular, no pueden tenerse por ciertas sino con reservas importantes.⁵⁹

Por tanto, las presunciones legales relativas son previstas por el legislador como instrumento de seguridad pública. Pese a ello, no existe una liberación absoluta que conlleve que quien se acoja a determinada presunción se encuentre en una posición privilegiada que le permita no tener que presentar ningún tipo de prueba referente a un hecho dentro del proceso, sino más bien hay una disminución relativa de la carga que le obliga a probar únicamente los hechos que constituyen los presupuestos de tal presunción legal, a pesar de que no pruebe el hecho deducido debido a que se presume cierto por estar determinada en la ley.⁶⁰ Por lo tanto, la presunción relativa permite que la persona contra quien se activa la misma tenga dos opciones: por un lado, pruebe la inexistencia del hecho presunto por medio de prueba en contrario y, por el otro lado, que aporte prueba que destruya la certeza del hecho base sobre el que se funda el hecho deducido, es decir que afecte a la presunción de forma directa. Solo basta con atender nuevamente a los autores citados para concluir que siempre se requiere que el presupuesto base se encuentre debidamente probado

En el ámbito tributario las características que configuran las presunciones relativas son las que incentivan su incorporación en el ordenamiento jurídico, ya que permiten a la Administración eliminar barreras y dar por sentado la comprobación de un presupuesto tributario. Sin embargo, en cierta medida pone al contribuyente en una situación de desventaja frente al órgano estatal, ya que da origen a que se determine un tributo, mediante un acto revestido de legitimidad, sin que se haya configurado necesariamente el hecho generador, ante lo que el contribuyente se encuentra imposibilitado de cuestionar directamente tal acto. Es por ello, que el presente trabajo de titulación versará justamente sobre estas presunciones, que son las que se aplican en el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano.

1.3.3. Consecuencias jurídico – materiales de las presunciones legales

La diferencia más importante entre las dos clases de presunciones es, sin duda, las consecuencias jurídico materiales que recaen sobre el hecho que se presume,

⁵⁹ Francisco Geny citado por Alonso Pérez Becerril en *Presunciones Tributarias en el derecho mexicano. Op.cit.*, pp. 56-57.

⁶⁰ Ugo Rocco. *Tratado de derecho procesal civil*. Buenos Aires: Editorial Temis -Depalma. 1969, pp.62-63.

configurando un elemento adicional que solo se encuentra en las presunciones legales. Se podría decir que está es la parte material dentro de la estructura, ya que los elementos vistos componen la parte formal que tiene incidencia sobre la prueba.

Es por consiguiente, que debido a las consecuencias jurídico materiales contenidas en la norma, las presunciones legales no se limitan a tener, únicamente, una relevancia procedimental, sino que también tienen una función sustancial y extraprocesal, ya que permiten que se le otorgue seguridad a ciertas circunstancias de orden social⁶¹.

Trasladando lo dicho al ámbito tributario, que es el escenario de análisis, el uso de presunciones legales se introduce bajo la idea de que hay hechos que para Administración Tributaria son difíciles de probar, pero que se vuelven necesarios para que se activen las consecuencias jurídicas que contiene la norma⁶². Es decir, se incorporan en principio como una herramienta en beneficio de la Administración Tributaria, permitiéndole fijar hechos que se toman por ciertos.

El presente Capítulo constituyó en una recopilación de conceptos básicos sobre las presunciones que son necesarios entender para adentrarnos en lo que será el objetivo de este trabajo de titulación. Es por ello, que en el Capítulo II, se abordará un análisis de cómo funciona la prueba en las presunciones.

CAPÍTULO II: LA PRUEBA DE LAS PRESUNCIONES

No es objetivo de este trabajo analizar a profundidad la discusión referente a si existe o no unidad esencial en la prueba⁶³. Es por ello que, sin entrar en tal discusión, parto de la premisa de la existencia de unidad en el fenómeno probatorio expuesta por doctrinarios como Echandia que permite atender a una teoría general de la prueba, haciendo referencia al objeto y carga de la prueba.

El objeto de la prueba consiste en dar certeza a la existencia y realidad de los hechos⁶⁴. O como la han descrito varios autores, en que es el procedimiento de probar o

⁶¹ Cfr. Davis Echandía. *Teoría General de la Prueba*. Tomo II. *Op. Cit.*, p. 678-679. El autor utiliza un ejemplo para lo expuesto, alrededor de la figura de la presunción de paternidad, en la que se presume la legitimidad de los hijos nacidos dentro del matrimonio, permitiendo que se reconozcan derechos sustanciales para su ejercicio tanto a nivel procesal como extraprocesal; por ejemplo, en el caso en el que el padre fallezca, los derechos sucesión recaerán sobre el hijo que se presume legítimo.

⁶² Julián Benavente. *Presunciones Tributarias. Claves para su correcta aplicación. Óp.cit.*, p.70.

⁶³ Cfr. Discutido por autores como Florían (dualista) y Carnelutti (unitaria).

⁶⁴ Alcalá – Zamora, Niceto & Ricardo Levene. *Derecho Procesal Penal*. Buenos Aires: Kraft. 1945, p.26

acreditar los hechos que se afirman⁶⁵. Siendo, la certeza aquella que lleva al operador de justicia a creer, que su conocimiento coincide con la verdad, mediante la demostración, comprobación y convicción de los hechos⁶⁶. Es decir, los medios de prueba presentados tienen que estar direccionados a demostrar si la acción presentada por parte del actor es fundada o no. A su vez, corresponde al demandado aportar las pruebas, necesarias, para desvirtuar a los hechos alegados por el actor. Por su parte, la obligación a la presentación de las pruebas es lo que se denomina como *carga de la prueba u onus probandi*, partiendo de la idea de que es obligación de cada una de las partes probar el hecho que alega, ya que es quien activa al órgano jurisdiccional el que debe probar lo dicho.

Tal como lo menciona Echandía, la noción de prueba no solo hace alusión a una determinada materia, sino que se traslada al campo general del derecho, hasta llegar a la vida práctica⁶⁷, siendo un elemento esencial para la administración de justicia. Carnelutti afirma que la “prueba es el corazón del problema del juicio, del mismo modo que este es el corazón del problema del pensamiento⁶⁸”, es decir, su relevancia es tal que, sin su existencia dentro de un proceso, se vulneraría a una serie de derechos. Couture, por su parte, afirma que la prueba es demostrar de algún modo la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación⁶⁹, lo que concuerda con lo que señala el artículo 158 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), que define la finalidad de la prueba dentro del proceso judicial, como aquella que lleva al juzgador al convencimiento de los hechos y circunstancia controvertidas. Por tanto, concluimos conjuntamente con Echandía, que la prueba es un acto jurídico material que ingresa al proceso mediante un acto jurídico procesal⁷⁰.

La definición e importancia de la *prueba* dentro del derecho en general es clara. No obstante, hay ocasiones en que existe una inversión en el objeto de la prueba, debido a la existencia de presunciones legales. En unos casos, dicho efecto tiene como fin proteger derechos fundamentales, como en el caso de la presunción de paternidad o la

⁶⁵ Cfr. Varios Autores comparten este concepto como: Andrés De la Oliva y Miguel Ángel Fernández. *Derecho Procesal Civil*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areceres. 1996, p. 306; Jaime Guasp. *Derecho Procesal Civil*. Madrid: Institutos de Estudios Políticos. 1968, pp. 320-321; Carlos Matheus. “Sobre la función y objeto de la prueba”. *Revista de la Ponticia Universidad Católica del Perú* (2002), p. 323.

⁶⁶ Tomas Hutchinson. *Derecho Procesal Administrativo tomo III*. Argentina: Rubinzal – Culzoni. 2009, p. 16.

⁶⁷ Devis Echandía. *Teoría General de la Prueba Judicial, Tomo I*. Bogotá: Temis. 2006, p. 1.

⁶⁸ Francesco Carnelutti. *La prueba civil*. Buenos Aires: Arayú. 1995, p. 18.

⁶⁹ Eduardo Couture. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Palma. 1972

⁷⁰ Devis Echandía. *Teoría General de la Prueba Judicial, Tomo I. Op. Cit.*, p. 11.

presunción de inocencia; casos en los cuales, la presunción se establece con el propósito de proteger al menor o al imputado hasta que se pruebe lo contrario otorgándole dicho calificativo. Pese a ello, tal inversión no conlleva que el accionante o el acusado, según el caso, estén exonerado de probar el hecho base del que parte su pretensión. En el mundo de las presunciones, representa un tema muy controvertido. Esto, porque ha existido un debate alrededor de, si las presunciones son o no medios de prueba o si existe realmente una inversión de la “carga” de la prueba, cuyas opiniones variadas serán expuestas a continuación.

En el presente capítulo se analizará la naturaleza jurídica de las presunciones (2.1), su relación con la carga de la prueba (2.2), determinando que quien presume prueba (2.3.), y, finalmente, incluiremos un análisis sobre la prueba en la presunción de inocencia, estudiando cómo funciona la labor probatoria dentro de una de las más importantes presunciones que se establecen en los ordenamientos jurídicos modernos, con el objeto de que en el próximo capítulo, podamos demostrar cómo la inversión de la carga de la prueba en las presunciones que se establecen en materia tributaria en Ecuador, puede lesionar los derechos del contribuyente.

2.1. NATURALEZA JURÍDICA DE LA PRESUNCIÓN

A nivel doctrinario, en el momento de definir a las presunciones, generalmente se las ha vinculado de forma directa al ámbito probatorio, y es por lo que surge un debate sobre su naturaleza jurídica. Desde este punto, hay dos nociones al respecto: quienes consideran que son medios de prueba y quiénes no.

Antes de seguir con el análisis, cabe aclarar que a pesar que el objeto del presente estudio son las presunciones legales de hecho o relativas, es importante mencionar la naturaleza jurídica de las presunciones judiciales y de las presunciones de derecho, ya que la doctrina a las clasificaciones, expuestas en el Capítulo I, les ha dado un tratamiento distinto.

Echanda parte de la premisa que las presunciones legales son “reglas jurídicas sustanciales para la aplicación del derecho objetivo a ciertos casos concretos, cuyos efectos sustanciales se producen fuera del proceso y son reconocidos en este, donde además influyen en la carga de la prueba”, y agrega que si el hecho que se presume cierto es discutido dentro de un proceso, lo que hace es limitar a las consecuencias jurídicas que la norma contempla de darse por cierto el hecho que se presume. Entonces, quien se acoge

a tal presunción no necesita demostrar la comprobación del hecho que se deduce, pero sí del antecedente que parte para activarla. Es decir, al exponer que las presunciones legales tienen un doble efecto – sustancial y procesal – concluye en que es imposible que constituyan medios de prueba⁷¹. Asimismo, con las presunciones de derecho que, a pesar de que muchos autores las consideren mandatos legales, su naturaleza jurídica resulta similar a las presunciones legales relativas, con la diferencia que en las primeras no se discute la certeza del hecho presumido porque se le da un carácter definitivo. Por tanto, el autor concluye que las presunciones de derecho tampoco son medios de prueba.

En cuanto a las presunciones judiciales, existe una serie de actos – que constituyen los medios de prueba – que conducen al juez a inferir un determinado juicio. Es decir, los autores que afirman que las presunciones judiciales tampoco son medios de prueba, basan su argumento en que se trata de un razonamiento deductivo en virtud del cual el operador de justicia valora de forma conjunta una serie de actos que han sido previamente aportados por las partes. Así, Luis Palacio indica que pueden llegar a ser considerados hasta reglas de prueba pero no medios, ya que únicamente sirven para su valoración⁷².

Por otro lado, Rojas señala que las presunciones son un medio de prueba en la medida en que, para desvirtuarlas, se tenga que atacar el hecho del que depende la presunción implícita en la norma⁷³. Esta última noción, no ha podido ser descartada del todo, al existir diversos ordenamientos jurídicos que introducen a las presunciones dentro de los medios de prueba que permiten emplear en un proceso. Un ejemplo de lo mencionado, es la legislación chilena, en donde tanto en su Código de Procedimiento Civil⁷⁴, como en su Código Civil⁷⁵, se enumera expresamente a las presunciones. En cambio, en otras legislaciones, si bien es cierto no se incluye a las presunciones dentro de los medios probatorios como tal, se las presenta como sucedáneos de los mismos, siendo el caso del Código Procedimiento Civil de Perú⁷⁶.

⁷¹ Davis Echandía. *Teoría General de la Prueba*. Tomo II. *Op. Cit.*, p. 681.

⁷² Luis Eduardo Palacio. *Manual de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Perrot. 1973.

⁷³ Gerardo Rojas. *La presunción como medio de prueba en el proceso civil cubano*. La Habana: Universidad de las Tunas.

⁷⁴ *Vid.* Código de Procedimiento Civil de Chile. Artículo 341.

⁷⁵ *Vid.* Código Civil de Chile. Artículo 1698.

⁷⁶ Código de Procedimiento Civil de Perú. Capítulo VIII “Sucedáneos de los medios probatorios”. En donde se establece que al considerar a las presunciones como sucedáneas, se entiende que son mecanismos que sirven de auxilio asumidos por la ley o el Juez para lograr la finalidad de los medios de prueba.

En Ecuador, el COGEP hace referencia específicamente a las presunciones judiciales dentro de las reglas generales de la prueba, versando lo siguiente:

Art. 172.- Los actos, circunstancias o signos suficientemente acreditados a través de la prueba y que además sean graves, precisos y concordantes, adquieren significación en su conjunto cuando conducen unívocamente a la o al juzgador al convencimiento de los hechos y circunstancias expuestos por las partes con respecto a los puntos controvertidos. Por lo tanto, la o el juzgador puede resolver la controversia sobre la base de estas conclusiones que constituyen la presunción judicial.⁷⁷ (Subrayado agregado).

Es decir, con la definición que el COGEP le da a las presunciones judiciales se puede inferir que, por una parte, el juicio de valoración que el juez debe realizar de la prueba que se presente constituirá la presunción; y, por otro lado, será necesaria la existencia de una serie de actos o circunstancias que necesariamente requieren ser acreditados a través de prueba practicada por sus respectivos medios. Es decir, estos últimos son la fuente – los medios de prueba – sobre la que el juez realiza su valoración mediante las reglas de la sana crítica; configurando un razonamiento concluyente. Por tanto, la legislación ecuatoriana no le da a la presunción un tratamiento de medio probatorio. Ante ello, no resulta correcto señalar que las presunciones son medios de prueba, como sucede en varias legislaciones, toda vez que se trata de una figura que aporta un razonamiento que se deduce sobre la base de las pruebas aportadas por los medios probatorios que el ordenamiento jurídico especializado establezca, sin aportar por sí solos nada material al proceso.

Benavente, afirma que si bien es cierto las presunciones no pueden configurar un medio de prueba, son un mecanismo con naturaleza probatoria⁷⁸. Esto, debido a que las presunciones, al permitir que quien los emplee dé por cierto un hecho determinado, gozan, en cierta medida, de la misma fuerza probatoria que contienen los medios de prueba. Y es bajo esta idea, que se ha generado este debate, al punto de confundirlos. Sin embargo, es solo necesario atender al concepto de medios de prueba⁷⁹ para que quede despejada dicha concepción, ya que, como se dijo, con el empleo de las presunciones no se está aportando ningún elemento material, sino más bien un juicio de probabilidad ante un

⁷⁷ Código Orgánico General de Procesos. Artículo 172. Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio de 2005, con última reforma el 23 de octubre de 2018.

⁷⁸ Julián Benavente. *Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación*. Op. Cit., p. 45.

⁷⁹ Carlos Maturana en *Plazos, Actuaciones Judiciales, Notificaciones, Resoluciones Judiciales y el Juicio Ordinario conteniendo la Teoría General de la Prueba*, define a los medios de prueba indicando que es un elemento que se aporta al proceso, ya sea por las partes o el tribunal actuando de oficio, y que sirve para convencer al juez de la existencia de un dato procesal, p.403.

hecho que se le otorga certeza. En materia tributaria, ello facilita la actuación comprobadora de los órganos de gestión. Esto, porque el razonamiento lógico que permite realizar la norma que contiene la presunción, lleva a que se pueda inferir la certeza de un hecho, que se deduce, pudiendo activarla sin tener que acudir a probar el mismo⁸⁰.

Sin perjuicio de lo expuesto, si bien se determinó que las presunciones no son medios de prueba, no implica que no jueguen un papel relevante dentro de las mismas. Ya que para activar una presunción, se requiere necesariamente que anteceda una actividad probatoria alrededor del hecho base. El auxilio de las presunciones, establecidas a favor de la Administración, le significa el deber – dentro del procedimiento tributario – y más tarde en la carga de la prueba en el proceso tributario – de probar los hechos que le permiten acudir a tales instrumentos, es decir la prueba en las presunciones es indispensable⁸¹, lo que es analizado a continuación.

2.2. RELACIÓN CON LA CARGA DE LA PRUEBA – *ONUS PROBANDI*

Una vez analizada la naturaleza jurídica de las presunciones legales, concluyendo que, a pesar de que no se trata de medios de prueba, constituyen un instrumento que se vincula y guarda relación con la misma, es necesario conocer el efecto que guardan en relación a su carga.

Hasta el momento se ha expuesto que las presunciones judiciales no tienen influencia alguna sobre la carga de la prueba, ya que se tratan de un razonamiento deductivo, empleado por el juez, que no altera la regla general de la teoría de la prueba. Lo que no resulta ser el caso de las presunciones legales relativas.

Ahora bien, acerca de la relación que guardan las presunciones legales sobre la carga de la prueba, existen diversas nociones. Unos autores consideran que, efectivamente, existe una inversión a la carga de la prueba en el sentido de que la parte que se acoge a una presunción no tendrá que probar el hecho que se presume, como normalmente tendría que hacerlo, y la parte contra quien se activa tendría la carga de probar la no constitución del hecho deducido⁸². Otros, por su parte, indican que las

⁸⁰ Ernesto Esverri. *Presunciones legales y derecho tributario. Op.cit.*, p.7.

⁸¹ Jorge Montecinos. Reflexiones en torno a la prueba en el derecho tributario. *Revista de Derecho, Universidad de Concepción*, No. 231-231. 2012, p. 16.

⁸² Marcel Planiol y George Ripert. *Tratado Teórico – práctico de derecho civil*. La Habana: Editorial Cultura. 1945, p. 763.

presunciones legales dispensan de la carga de la prueba a quien se beneficia de la misma⁸³. Y también otros, que alegan que se da un alivio a la carga de la prueba, ya que quien se acoge a la presunción solo tiene que probar el hecho base.

Nuestro ordenamiento jurídico, dentro de la reglas generales de la prueba, establece que “[e]s 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”⁸⁴. No obstante, esta regla se rompe en el mundo de las presunciones. El Código Civil en su artículo 32, inciso 3 establece que se “[s]e permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley”⁸⁵. Con esto, se puede determinar que la ley no le impone la carga de la prueba a quien aplica tal presunción, sino que solo le permite contrariar el hecho que se presume, y se da por cierto. Lo que no quiere decir que el efecto sea librar la carga de la prueba, ya que quien se acoge a determinada presunción, teniendo por cierto el hecho presunto, deberá probar la ocurrencia de los antecedentes o situaciones conocidas que lo llevaron a activar tal presunción⁸⁶.

Es decir, hay una alteración en el objeto de lo que se tiene que probar, más no una inversión o eximente. Benavente señala que “la parte sobre la que recaía la carga de la prueba de un hecho (hecho deducido), ahora tiene la carga de la prueba sobre un hecho distinto (hecho base), en principio más fácil de probar. Por el contrario, a la otra parte (la perjudicada) se le traslada la carga de probar, ahora, la no realización del hecho deducido”⁸⁷.

Entonces, no existe una inversión en la carga de la prueba en las presunciones legales relativas, pues, a quien favorezca determinada presunción deberá probar, si bien con menos intensidad de lo que requeriría normalmente las reglas generales, el hecho base del que parte para llegar al hecho presumido⁸⁸, a diferencia de sobre quien recae, que de ser el caso, tiene la posibilidad de atacar mediante dos posibilidades: prueba en

⁸³ Justus Hedemann y Marin Sancho. Las presunciones en el derecho. *Monografías fundamentales de derecho privado y público de la Revista de derecho privado*. 1931, pp. 301-302.

⁸⁴ Código Orgánico General de Procesos. Artículo 169. Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio de 2005, con última reforma el 23 de octubre de 2018.

⁸⁵ Código Civil. Artículo 32. Registro Oficial No. 46 el 24 de junio de 2005, con última reforma el 12 de abril de 2005.

⁸⁶ Citada por Jorme Montecinos, *Op. Cit.*, p. 76. María Ferragut. *Presunções no Direito Tributario*. Sao Paulo: Quartier Latin. 2005.

⁸⁷ Julián Benavente. *Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación*. *Op. Cit.*, p. 72.

⁸⁸ Ernesto Esverri. *Presunciones legales y derecho tributario*. *Op. Cit.*, p.50.

contrario de los hechos que se presumen o de los hechos en que se basa⁸⁹, conforme fue expuesto anteriormente.

2.3. QUIEN PRESUME PRUEBA

La teoría general de la prueba establece que quien presume prueba, regla que se plasma dentro de nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 169 del COGEP. En el caso de las presunciones, no es la excepción. A pesar de la arraigada noción de que las presunciones tienen como efecto la inversión de la carga de la prueba, hemos visto que en realidad, lo que cambia es el objeto de la misma.

También ha quedado claro que las presunciones tienen una sustancial conexión con la figura de la prueba, no solo por su carga, sino por lo referente a que, sin ser un medio de prueba, depende de los mismos para la certeza de lo que se haya aportado para comprobar el hecho base. Entonces, no exime al alegante de probar el hecho que alega, a pesar de que el efecto en el objeto de la prueba dé por cierto el hecho deducido. Es decir, debe existir necesariamente una actividad probatoria que respalde el hecho que se demanda o que activa la aplicación de determinada presunción.

En el ámbito tributario, la administración debe probar los hechos que alega, es decir los hechos bases contenidos en sus actas de determinación levantados con cargo al contribuyente. Por su parte, este último tendrá que desvirtuar por medio de la prueba el hecho que se deduce. Y hasta que no haya tal prueba por parte del contribuyente, no se le debería atribuir una carga impositiva, ya que se presume que no se ha causado el hecho generador.

En la sentencia dictada el 18 de enero de 2012, dentro del juicio de impugnación No. 01501-2011-00087 por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en la ciudad de Cuenca, el Tribunal indica que:

[L]a concesión de ese término, sin la demostración de que no se ha privado al contribuyente del ejercicio pleno de sus derechos, no es más que un formalismo, utilizado para señalar una actividad administrativa, pero en ningún caso evidencia de que durante ese período concedido, se le ha permitido conocer plenamente sobre los hechos que le atribuyen a manera de presunción y los instrumentos o documentos sobre los que se levanta esa presunción, se ha analizado objetivamente la argumentación presentada por el contribuyente en el reclamo administrativo y los razonamientos jurídicos aportadas en su defensa y que la resolución adoptada se refiera a todos ellos, estableciendo la verdad real respecto a la existencia del acto imputado como infracción, señalando las razones no solo sobre los hechos que presume el juzgador, sino sobre aquellos que han sido invocados en la defensa. Es lo que la Constitución exige bajo el concepto de motivación,

⁸⁹ Davis Echandía. *Teoría General de la Prueba*. Tomo II. *Op. Cit.*, p. 689.

para la validez del acto administrativo. Por lo que la autoridad administrativa al imponer la sanción debe motivar adecuadamente citando la norma específica que establece la infracción que juzga y la razón por la que ha impuesto esa pena, de tal modo que del conjunto de las normas aplicables e invocadas en la Resolución y la debida motivación de quien en ejercicio de la facultad legal establece la sanción, permita deducir con suficiente grado de certeza, la razonabilidad de la pena a ser impuesta.⁹⁰ (Subrayado agregado)

Asimismo, en sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia, el Tribunal señala que:

[S]i bien es verdad que, de acuerdo a la doctrina y al Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se encuentren firmes o se hayan ejecutoriado, tal presunción no altera, no puede alterar, los principios de derecho universal sobre la prueba, uno de los cuales es precisamente aquel de que se prueban únicamente los hechos positivos, no los negativos, ni aquellos que se presumen conforme a la ley. La presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo no tiene más finalidad que precautelar el orden social y la seguridad jurídica [...].⁹¹ (Subrayado agregado).

En la primera sentencia, la Administración Tributaria emite un acta de determinación sin los medios probatorios necesarios que legitimen o demuestren el cumplimiento de los presupuestos de la presunción legal contenida en la norma, es decir, el hecho base. El Tribunal es claro en señalar que la falta de prueba resulta una vulneración a las garantías y derechos de defensa del contribuyente. Asimismo, el órgano administrativo no puede confundir que la falta de prueba por parte del contribuyente dentro del término otorgado para que desvirtúe la presunción legal conlleve un motivo suficiente para eximirse de presentar prueba alguna y emitir el acta de determinación. Lo que lleva a evidenciar que, en la práctica, asumir la creencia doctrinaria de que las presunciones eximen o libran de la carga de la prueba a quienes se acogen a las mismas, es reiterada por parte de la Administración Tributaria.

En la segunda sentencia citada, si bien es cierto las resoluciones emitidas por la Administración en contra del particular son actos administrativos que gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad – tema que será analizado en el siguiente capítulo – eso, no quiere decir que el administrado se encuentre en desventaja y se le otorgue una excesiva carga probatoria. Por lo que, resulta importante que todos los actos administrativos cumplan con los presupuestos que la normativa dispone a fin de que no

⁹⁰ Tribunal Distrital de los Fiscal No. 03 con Sede en Cuenca. *Acción de impugnación al SRI*. Causa No. 01501-2011-00087. Sentencia del 18 enero de 2012. Gaceta judicial No. 13 de 16 de abril de 2014.

⁹¹ Corte Nacional de Justicia. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Serie XVII. Gaceta judicial No. 08 del 27 de julio de 2009.

se vulnere su derecho de defensa.

En dicho sentido, existe una distorsión en la apreciación de las presunciones legales, al creer que su efecto jurídico es la inversión de la carga de la prueba, permitiendo librarse de la misma el legislador las incorpora en diversas normas induciendo a confusión a los órganos de gestión. De ahí que, la Administración Tributaria hasta ha llegado a confundirlas con presunciones de derecho, no admitiendo al contribuyente probar que no se ha causado el hecho generador y obligándolo a cumplir con las consecuencias jurídico materiales contenidos en la norma.

2.4. REFERENCIA A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Con la finalidad de hacer referencia a lo detallado, se plantea un análisis alrededor del tratamiento de la prueba dentro de la presunción de inocencia, siendo importante hacer un breve análisis histórico y conceptual de la figura. Cabe recordar que la presunción de inocencia es implementada en respuesta a largos años de imposición y a la falta de garantías procesales existentes dentro del sistema inquisitivo. Pensadores como Marqués de Beccaria, criticaban el hecho de que el acusado sea desde el primer momento tratado como culpable, teniendo que, como única posibilidad para eludir su condena, probar su inocencia⁹². Es solo hasta la Segunda Guerra Mundial, que se produce una constitucionalización de los derechos fundamentales y garantías mínimas que debe cumplir todo proceso judicial⁹³.

Por consiguiente, el artículo 1.1. de la Declaración Universal de Derechos Humanos, dispone que “toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras que no se pruebe su culpabilidad, conforme la ley y en juicio público en el que se hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa”⁹⁴. Asimismo, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece en su artículo 14 numeral 2 que: “toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley”⁹⁵, y el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales,

⁹² Cesare Beccaria. *Tratado de los delitos y de las penas*. Perfecto Andres Ibañez (ed.). Madrid: Trotta, 2011.

⁹³ Miguel Angel Montañés Pardo. *La Presunción de Inocencia, análisis doctrinal y jurisprudencial*. Navarra: Aranzadi Editorial. 1999, p. 31.

⁹⁴ Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948). Artículo 1.1.

⁹⁵ Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1996). Artículo 14 numeral 2.

en el numeral 2 del artículo 6, indica que “toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada”⁹⁶.

A la presunción de inocencia, conforme lo ha establecido Vegas Torres, se le puede otorgar tres significados: primero, como garantía del proceso penal; segundo, como regla de tratamiento del imputado durante el proceso; y tercero, como regla relativa a la prueba⁹⁷. Siendo este último concepto el relevante para el análisis que se pretende desarrollar.

Dentro del procedimiento penal, se establece como regla probatoria, toda vez que “la prueba completa de la culpabilidad del imputado debe ser suministrada por la acusación, imponiéndose la absolución del inculpaado si la culpabilidad no queda suficientemente demostrada”⁹⁸. En el ordenamiento jurídico español, el Tribunal Supremo de forma reiterada se ha pronunciado al respecto, resaltando la importancia de su implementación en la relación Estado – acusado. Así, ha establecido que la presunción de inocencia:

Ampara como garantía constitucional todo el proceso a través de una estructura de veracidad interina o provisional[...]cualquiera que sea la denominación que se le asigna, el principio despliega su eficacia “iuris tantum” en el campo probatorio a favor del titular de tal derecho, que no es otro que todo aquel que se halla sometido al ejercicio del “ius puniendi” del Estado[...]sólo será constitucionalmente legítima la condena del acusado si se basa en la existencia de una mínima actividad probatoria de cargo, que sea no sólo suficiente sino que además guarde relación directa con los hechos fundamentales de la investigación; lo que presupone una actividad probatoria correcta, es decir, desarrollada con respeto a los principios constitucionales y procesales que le son inherentes.⁹⁹ (Subrayado agregado).

Es decir que esta presunción opera en el ámbito probatorio desde la concepción de que toda decisión, que condene al imputado, debe ir prescindida de una actividad probatoria conforme es requerido por ley. En otra sentencia del ordenamiento jurídico español, el Tribunal Constitucional ha indicado que:

[L]a presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse que

⁹⁶ Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (1950). Artículo 6 numeral 2.

⁹⁷ Jaime Vega Torres. *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal*. Madrid: La ley. 1992, pp.35-37.

⁹⁸ Miguel Angel Montañés Pardo. *La Presunción de Inocencia, análisis doctrinal y jurisprudencial*. Óp.cit., p. 43.

⁹⁹ Tribunal Supremo Español. Sala segunda de lo Penal. Sentencia 2/1997 del 29 de noviembre de 1997. Recurso No. 840/1996.

preside también la adopción de cualquier resolución tanto administrativa como jurisdiccional [...].¹⁰⁰

En esa misma línea, hay varios autores que establecen que esta presunción es un principio que rige en materia procesal y extraprocesal, principalmente en materia penal y administrativa, en donde a la persona imputada se le otorga un estatus jurídico del que derivan una serie de reglas de juicio y de prueba¹⁰¹.

La prueba resulta esencial dentro del proceso porque es donde se determinará la culpabilidad o se demostrará la inocencia del acusado¹⁰². De ahí que, en materia penal, constituya un acto procesal que debe ser desarrollado por la parte que ejerce la acción, cuya finalidad será que el operador de justicia adquiera certeza con relación a la pretensión alegada. Sanchis Crespo indica que la presunción de inocencia se vincula directamente con la carga de la prueba, ya que la prueba capaz de desvirtuar la presunción se deberá llevar a cabo en la fase de juicio oral y su resultado es en contra del acusado¹⁰³. Aguilar dice que esa vinculación se da porque se busca resolver dificultades probatorias, a tal punto que, a fin de no vulnerar la presunción legal, el hecho presunto solo podrá atacarse por una prueba de cargo aportada por la parte que acusa; teniendo que ser suficiente para excluir la presunción de que goza el imputado durante todo el proceso¹⁰⁴. Manzini señala que, la presunción de inocencia “establece la calidad jurídica de no culpable penalmente, inherente a la persona. Su pérdida debe ser acreditada con elementos empíricos y argumentos racionales, por los órganos que ejercen la función represiva del Estado, cuando un individuo lesiona o pone en peligro los bienes jurídicos que la sociedad estima valiosos, dignos de protección por la potestad punitiva de aquel”¹⁰⁵. Asimismo Binder, indica que no es necesario que el individuo se vea en la necesidad de construir su inocencia, ya que solo será declarada su culpabilidad mediante sentencia una vez empleado un análisis jurídico que genere certeza de tal calidad.

¹⁰⁰ Tribunal Constitucional Español. Sala Primera. Sentencia Constitucional No. 13/1982 del 1 de abril. Boe No. 95 de 21 de abril de 1982.

¹⁰¹ Paloma Lugo *et al.* “Vademécum de derecho Humanos. *Presunción de Inocencia*. Manda Robles y Sergio Díaz (Coors.). España: Tirant. 2019.

¹⁰² Julio Arranz. *Temas para el estudio del Derecho Procesal Penal, parte II*. La Habana: Editorial Félix Varela. 2004, p. 126.

¹⁰³ Carolina Sanchis Crespo. El jurado y la presunción de inocencia. A propósito de la película “verdicto final”. *Estudios Penales y Criminológicos*, vol xxv. 2005, p. 40.

¹⁰⁴ Miguel Aguilar. *La presunción de inocencia*. México: Editorial Azteca. 2006, p.23.

¹⁰⁵ Vizenzo Manzini. *Tratado de Derecho Procesal Penal, volumen I*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas. 1951, p. 180.

Además, agrega que, nadie puede ser tratado como culpable, mientras el juez no haya emitido dicha declaración¹⁰⁶.

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano la presunción de inocencia se encuentra contenida en el numeral 2 del artículo 76 de la Constitución del Ecuador, en donde se la define como garantía, estableciendo que:

En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías: [...] 2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada [...].¹⁰⁷

El numeral 4 del artículo 5 del Código Orgánico Integral Penal define a esta presunción dentro de los principios procesales, diciendo que “toda persona mantiene su estatus jurídico de inocencia y debe ser tratada como tal, mientras no se ejecutorie una sentencia que determine lo contrario”¹⁰⁸. El hecho de que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se introduzca esta figura dentro de las garantías constitucionales del debido proceso, supone el reconocimiento de tal presunción/principio como un derecho de rango constitucional que implica que sea de aplicación inmediata y directa y, además, obligue a todos los poderes públicos.

Ahora bien, es importante hacer un paralelismo entre la presunción de inocencia y las presunciones en materia tributaria. A pesar de que, generalmente, la doctrina no concibe el hecho de que las dos materias tengan relación, estas dos disciplinas comparten varios caracteres que harían factible que en el tratamiento de las presunciones legales del derecho tributario, se apliquen ciertos contenidos de la presunción de inocencia. Algunas de sus semejanzas son las siguientes: primero, en ambos casos nos desenvolvemos en el ámbito del derecho público; en las dos materias, una de las partes es el Estado, que actúa bajo sus potestades propias de imperio; tercero, el que el Estado actúe como parte conlleva que las facultades coercitivas lo pongan en una posición de superioridad frente al acusado/contribuyente que vendría a ser la parte más débil de la relación; y, cuarto, en el ámbito probatorio siempre el órgano estatal tendrá un mayor alcance sobre los medios

¹⁰⁶ Alberto Binder. *Introducción al Derecho Procesal Penal*. Buenos Aires: Editorial Hammuraby. 1993, p. 20.

¹⁰⁷ Constitución de la República del Ecuador. Artículo 76. Registro Oficial No. 449 el 20 de octubre de 2008. Última reforma el 01 de agosto de 2018.

¹⁰⁸ Código Orgánico Integral Penal. Artículo 5. Registro Oficial No. 180 el 10 de febrero de 2011. Última reforma el 14 de febrero de 2018.

probatorios, por lo que podrá demostrar de una manera mucho más ágil y rápida sus afirmaciones dentro del proceso.

La presunción de inocencia es introducida en el derecho penal en protección a la parte más débil, constituyendo una garantía del debido proceso, a fin de resolver dificultades probatorias, evitando que el acusado tenga una excesiva carga de la prueba dentro del proceso que puedan vulnerar sus derechos fundamentales. En este sentido, si estamos hablando de que en las dos materias una de las partes es un órgano estatal que goza de su potestad de imperio, ¿por qué en el materia tributaria el órgano de gestión emite actas de determinación, acogándose a una presunción legal, por la que se considera causado el hecho generador y dispone así el pago de la obligación al contribuyente, sin haber existido la labor probatoria correspondiente? Resulta completamente ilógico, que el contribuyente se vea en la necesidad de tener que probar que **no** es una parte relacionada, que **no** se causó el ISD o que **no** le pagaron por una exportación realizada. Parecería ser que realmente las presunciones legales en materia tributaria se incorporan en beneficio para el Estado, como un mecanismo para ayudar a hacer más eficaz su actividad impositiva, dejando a un lado al contribuyente y sus derechos.

Así, en este capítulo hemos analizado que la naturaleza jurídica de las presunciones es que no son medios de prueba, sino hechos a los cuales se les otorga certeza. También, se estudió su relación con la carga de la prueba, afirmando que quien presume tiene que probar el hecho base de la presunción, por lo que, no existe una inversión de la carga de la prueba, sino del objeto. Y, finalmente, se propuso un paralelismo entre el ámbito tributario y el ámbito penal, estableciendo la importancia de la labor probatoria por parte del alegante en el tratamiento de las presunciones. Por tanto, en el siguiente capítulo se estudiará la aplicación y apreciación de las presunciones legales en materia tributaria para determinar si lesionan los derechos del contribuyente.

CAPÍTULO III: LAS PRESUNCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Teniendo clara la definición de presunción, cuyos diferentes conceptos fueron expuestos en el capítulo I, y el efecto jurídico en la prueba en el capítulo II, es importante ahora atender a su empleo dentro del ámbito tributario. En el presente capítulo se estudiará cuáles son los tipos de presunciones aplicables en materia tributaria (3.1.), la presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo y la obligación del sujeto pasivo de desvirtuar dichos caracteres (3.2.), así como el análisis ejemplificativo de algunas presunciones en las que se invierte la carga de la prueba (3.3) con los que se quiere demostrar la apreciación e interpretación errónea de la Administración Tributaria sobre las presunciones legales, para finalmente determinar cuáles son las afectaciones al contribuyen por la inversión de dicha carga prueba (3.4.).

El derecho tributario es la rama que estudia el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos, convirtiéndose en un instrumento propio que constituye una eficaz herramienta de política fiscal y la principal fuente de ingreso del Estado¹⁰⁹. En este sentido, las normas son generalmente elaboradas por medio de la “abstracción de hechos” que se ubican tanto en el ámbito del Estado, como de la actividad económica del contribuyente¹¹⁰. Es por ello que, en dicho ámbito las presunciones son frecuentes y han sido incorporadas, por motivos de eficacia y oportunidad en la aplicación de los tributos¹¹¹, permitiéndole a la Administración Tributaria en su calidad de órgano de gestión buscar de oficio la verdad material de ciertas situaciones de los contribuyentes, sin que se dilate innecesariamente el proceso de aplicación de los tributos¹¹².

El inciso primero del artículo 14 del Código Tributario, establece que “[l]as disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación”¹¹³. La normativa especializada en materia tributaria no introduce de

¹⁰⁹ Javier Vicente Troya Jaramillo y Carmen Simone Lasso. “El derecho formal o administrativo tributario”. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Talleres de la CEP. 2014, p. 1.

¹¹⁰ Emerson Catureli. “Presunciones de derecho tributario”. *Temas actuales de derecho tributario*. Pollyana Vilar Mayer y Eusebio González García (coord.), 2005, p. 207.

¹¹¹ María Riera Roig. *La proyección de las presunciones tributarias en el ámbito probatorio penal*. Tesis de pregrado. Universitat Pompeu Fabra. Barcelona, 2018.

¹¹² Javier Pérez Arraiz. *La Prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley general tributaria (LEY 58/2003, de 17 de diciembre)*. Bilbao: Universidad del País Vasco. 2006, p. 127.

¹¹³ Código Tributario. Artículo 14. Registro Oficial Suplemento No. 38 publicado el 14 de junio de 2005 con última reforma el 31 de diciembre de 2019.

manera expresa a las presunciones, como lo hace el Código Civil Ecuatoriano¹¹⁴ o el Código Orgánico General de Procesos¹¹⁵, por lo que, su empleo dentro del ámbito tributario se podría decir que tiene carácter accesorio, lo que no quiere decir que no sean comunes. Existen legislaciones como la española, en la que si se ha admitido y regulado de manera expresa la aplicación de presunciones en materia tributaria¹¹⁶. Sin embargo, a pesar de que en el Ecuador no exista un artículo que regule a las presunciones de forma expresa, encontramos múltiples normas que contienen los términos “se presume”, “se presumirá” o simplemente comprende situaciones presuntivas que demuestran la admisión y empleo de esta figura.

Es precisamente por el efecto que envuelve a las presunciones y las facultades de la Administración Tributaria¹¹⁷, por lo que, el legislador las implementa dentro de la normativa especializada, para así, asegurarse de llegar al conocimiento de si se ha causado o no el hecho imponible contenido en la norma, es decir facilitar la gestión tributaria¹¹⁸. Sin embargo, en la práctica el legislador ecuatoriano las ha incorporado distorsionando su definición, lo que ha conllevado que la Administración Tributaria las aprecie erróneamente.

Es importante analizar la admisibilidad de los tipos de presunciones a fin de identificar cuáles son las aplicables en materia tributaria.

3.1 TIPOS DE PRESUNCIONES APLICABLES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

En este apartado, además de analizar la admisibilidad dentro del ámbito tributario de la clasificación doctrinal clásica de las presunciones, es importante señalar también algunas distinciones realizadas por otros sectores de la doctrina a fin de exponer un panorama completo.

¹¹⁴ *Vid.* Código Civil en el artículo 32, define lo que se entiende como presunción y en el artículo 1729 su clasificación.

¹¹⁵ *Vid.* COGEP contiene en el artículo 172 a las presunciones judiciales, dentro del Título II, capítulo I sobre la prueba.

¹¹⁶ *Cfr.* A la antigua Ley Tributaria Española en su artículo 11, se admitía de forma expresa el empleo de presunciones, cuya regulación era únicamente por dicha ley. Actualmente, en la Ley General Tributaria, se sigue introduciendo de forma expresa, en el artículo 108, se establece como regla general que las presunciones establecidas se destruirán mediante prueba en contrario, con la única excepción que tal prueba sea prohibida por cualquier norma con rango de ley; regulación no se limita únicamente a la ley especializada.

¹¹⁷ *Vid.* Facultades de la Administración Tributaria en los artículos 67, 68, 69, 70 y 71 del Código Tributario.

¹¹⁸ *Cfr.* Al artículo 72 del Código Tributario que establece que “las funciones de la administración Tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: la determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de reclamaciones que contra aquellas se presenten”.

Las presunciones simples o judiciales, como ya fue expuesto, son ilaciones extraídas por el operador de justicia a partir de los hechos conocidos a fin de llegar al conocimiento del hecho desconocido¹¹⁹. En este sentido, su admisión dependerá de la capacidad que tiene la autoridad administrativa o el juez (en el proceso contencioso tributario) de llegar al convencimiento de la realización del presupuesto tributario por medio de tales presunciones y tras la valoración de las pruebas pertinentes. Es decir, que la aplicación en materia tributaria de este tipo de presunciones es posible cuando se busca probar la realización del presupuesto del hecho imponible¹²⁰. Sin embargo, para efecto del presente trabajo de titulación esta clasificación no será objeto de análisis.

Por su parte, la admisibilidad en materia tributaria de las presunciones legales absolutas, que son las que permiten que se deduzca la realización de un hecho tributario de la comprobación del hecho base y que excluye la posibilidad de toda prueba en contrario, es sumamente debatible, debido al derecho de defensa que le asiste al contribuyente. El empleo de este tipo de presunciones tendrá que ser establecido de forma expresa en la norma, es decir, el legislador de manera textual debe señalar que: “*se presume de derecho*” o “*no se admite prueba en contrario*”. En este último sentido, siempre la imposibilidad de prueba en contrario, debe justificarse en la protección de otros principios constitucionalmente protegidos para que legitime el perjuicio al ejercicio del derecho de defensa del contribuyente¹²¹. En esta misma línea, Cubero indica que las presunciones absolutas no son los instrumentos adecuados para cumplir con la función de proteger la efectividad del sistema tributario y asegurar la contribución de los ciudadanos de los gastos públicos¹²². Es inconcebible que el carácter de recaudación y su efectividad, que se ejerce por medio del órgano de gestión, afecten la esencia de un derecho fundamental, como lo es el derecho de defensa, a tal punto que imposibiliten al contribuyente a presentar prueba en contrario, ya sea en contra del hecho deducido o desvirtuando el hecho base.

En el caso de las presunciones legales relativas, aquellas que admiten prueba en contrario, el escenario es distinto. Este tipo de presunciones es ampliamente aceptado por

¹¹⁹ Emerson Catureli. “Presunciones de derecho tributario”. *Temas actuales de derecho tributario. Op. Cit.*, p. 218.

¹²⁰ *Id.*, p. 222.

¹²¹ *Id.*, p. 223.

¹²² Antonio Cubero Truyo. “Las Presunciones”. *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Madrid: IEF. 1991, pp. 1485-1489.

la doctrina en general en materia tributaria, justamente por la admisión de prueba en contrario y por estar previstas en la ley. De ahí que, las presunciones relativas tengan especial importancia en dicho ámbito, ya que “son establecidas para eliminar dificultades que se presentan para la Administración en la comprobación del presupuesto del hecho tributario”¹²³. Aquí, es importante que el legislador en el momento de la creación de la presunción legal relativa, tome en cuenta la existencia de un nexo causal entre el hecho base y el hecho deducido, ya que de no ser así, la Administración Tributaria estaría exigiendo un tributo sin que el contribuyente haya causado realmente el hecho imponible contenido en la norma, lo que pone en desventaja a este último. Es por eso, que el legislador deberá atender a los límites impuestos por el principio de capacidad contributiva a fin de evitar vulnerar los principios de no confiscatoriedad e igualdad tributaria.

Por otro lado, algunos sectores de la doctrina en materia tributaria han agregado otro tipo de presunciones. Así, Benavente en función a la relación administración – contribuyente, indica que cuando la carga de la prueba en contrario recae en los obligados tributarios, es una presunción a favor de la Administración, en cambio, cuando la carga de la prueba recae en contrario a la Administración, será una presunción a favor de los obligados tributarios¹²⁴. No obstante, esta clasificación resulta absurda, ya que no se exime de probar a una parte u otra, las dos partes involucradas están en la obligación de probar el hecho base – la Administración – o el hecho deducido – el contribuyente – en ningún escenario, podría la presunción significar una liberación de la carga de la prueba, a pesar de que en la práctica, como ya fue dicho, la mayoría de veces parecería que las presunciones tributarias han sido implementadas para favorecer a la Administración. Asimismo, Gabriel Gotlib menciona otra clasificación “la de presunciones endonormativas, aquellas previstas para el funcionamiento normal del tributo, mientras que las perinormativas son aquellas previstas para los casos en los que no se cumple con la normativa”¹²⁵. Sin embargo, es una distinción que se realiza sobre la clasificación inicialmente expuesta.

¹²³ Emerson Catureli. “Presunciones de derecho tributario”. *Temas actuales de derecho tributario. Op. Cit.*, p. 225.

¹²⁴ Julián Benavente. *Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación. Op. Cit.*, p. 100.

¹²⁵ Gabriel Gotlib. “El procedimiento tributario”. *El régimen de presunciones y ficciones en el derecho tributario. Op. Cit.*, p. 257.

Ahora bien, una vez analizados la admisibilidad de los diferentes tipos de presunciones en el derecho tributario, se puede concluir que todas las presunciones establecidas admiten prueba en contrario, ya que, de no ser así, se estaría dejando en indefensión al contribuyente sin permitirle ejercer su derecho a la defensa, lo que recaería en una vulneración a los derechos fundamentales y principios tributarios. Es decir, las presunciones de derecho son de carácter excepcional, debiendo estar establecidas expresamente como tales. A diferencia de las presunciones legales relativas que son las admitidas de forma general por la doctrina y la ley, ya que su incorporación en materia tributaria no conlleva afectación alguna para el contribuyente.

En este último sentido, no existirá vulneración a los derechos fundamentales del contribuyente, siempre y cuando, el legislador incorpore correctamente dicha figura dentro de los límites que deben ser observados por el mismo. El legislador deberá realizar un análisis exhaustivo de la relación de probabilidad del hecho base y el hecho presunto, ya que de no existir ningún tipo de conexión entre tales hechos, se dejaría en indefensión al contribuyente, al punto de que por tal norma se origine la exigencia de un tributo sin que exista capacidad contributiva, lo que conllevaría a un problema procesal, toda vez que el contribuyente, en su posición de inferioridad, se le imposibilitaría probar la exigencia ilegítima del tributo o se le estaría atribuyendo una carga excesiva. Generalmente en el Ecuador existe una distorsión de la figura de las presunciones legales, en el sentido en el que el legislador las incorpora creyendo que su efecto es eximir o liberar de la carga de la prueba a la Administración, por lo que, en la redacción de las normas se puede evidenciar lo dicho. De ahí que, el órgano de gestión realice una apreciación errónea de la presunción contenida en la norma y la entienda como de derecho o, hasta, como una ficción y levante actas de determinación en contra del contribuyente sin probar ninguno de los presupuestos contenidos en la norma.

De forma general, tanto en el proceso de determinación, como en el establecimiento del hecho generador del impuesto, es a la Administración Tributaria a quien le corresponde la carga objetiva de la prueba por medio de la fundamentación del acto administrativo. En cambio, cuando se emplean presunciones, en donde la ley contiene los antecedentes, los hechos que se deducen y las consecuencias jurídico materiales, existe una inversión en el objeto de la prueba. De ahí que, las presunciones legales tengan como finalidad brindar eficacia al sistema impositivo y facilitar la

recaudación al huir de dichas dificultades probatorias¹²⁶. Las presunciones no pueden vulnerar los principios tributarios que integran el sistema impositivo, es decir, no puede gravar actos o hechos no reveladores de dicha capacidad, ya que la falta de lógica en una norma presuntiva conduce irremediablemente a contrariar las exigencias de justicia material¹²⁷, lo que causaría indefensión en el contribuyente y contravendría la finalidad del impuesto que se estaría aplicando.

3.2 LEGITIMIDAD Y EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y LA OBLIGACIÓN DEL SUJETO PASIVO DE DESVIRTUAR ESTOS CARACTERES

No es objeto del presente estudio referirnos al debate sobre si existe o no relación o autonomía entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario. Por lo que, se parte de la concepción de José Troya Jaramillo que señala que “[l]a administración tributaria es administración pública y por ello se encuentra supeditada a las normas constitucionales que versan sobre ésta última”¹²⁸. Solo cabe atender que el fin primordial del derecho tributario sea el tributo y su aplicación, lo que origina la relación Estado – contribuyente, para que sea factible la idea de la existencia de actos y procedimientos administrativos, es decir que, el derecho tributario toma ciertas categorías propias del derecho administrativo para poder cumplir con su fin de recaudación.

Antes de entrar a analizar la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, y la obligación que tiene el sujeto pasivo de desvirtuar esos caracteres, es imprescindible determinar que se entiende por acto administrativo a nivel doctrinario y normativo.

El acto administrativo tiene diversas definiciones doctrinarias alrededor de si se trata de declaraciones unilaterales o bilaterales, individuales o generales, etc. Al punto de que hasta la actualidad existe un gran debate de su definición. Troya Jaramillo indica que, son declaraciones unilaterales de voluntad expedidos por las autoridades públicas que tienen competencia para tal efecto y que producen efectos jurídicos individuales¹²⁹. Jaramillo Ordoñez, indica que es un acto jurídico que sirve de medio, para la

¹²⁶ Luis Manuel Portero. “Las presunciones legales en derecho tributario y la influencia del derecho comunitario”. *Derecho y Opinión No. 03* (1995), p.90.

¹²⁷ *Id.*, pp. 90-91.

¹²⁸ Javier Vicente Troya Jaramillo y Carmen Simone Lasso. “El derecho formal o administrativo tributario”. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Talleres de la CEP. 2014, p. 205.

¹²⁹ *Id.*, pp. 218-219.

administración pública, con el que expresa su voluntad y que produce efectos jurídicos, siempre y cuando, sea emanado de un órgano del sector público central, institucional o seccional con poder legal¹³⁰. Patiño Ledesma, agrega que tanto en el campo del derecho administrativo, como de manera particular en el tributario, el acto producido constituye la expresión de la voluntad del órgano competente, la garantía de los derechos de la administración y de los que correspondan a los contribuyentes, por los efectos jurídicos que de ellos se deriven, a tal punto que si se omiten ciertas formalidades prescritas en la norma se convertiría en un acto ilegítimo e inválido¹³¹. Por otro lado, Morales define al acto administrativo como una declaración unilateral de voluntad emitido por una autoridad competente, que trata sobre asuntos de la administración pública, cuyos efectos jurídicos son de orden particular o general¹³².

Por su parte, Royo Villanova indica que el acto administrativo es “un hecho jurídico que por su procedencia, emana de un funcionario administrativo, por su naturaleza, se concreta en una declaración especial, y por su alcance afecta, positiva o negativamente a los derechos administrativos de las personas individuales o colectivas que se relacionan con la administración pública”¹³³. Siguiendo esa misma línea, el artículo 65 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva lo define como “toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa”¹³⁴. No obstante, el Código Orgánico Administrativo, que es la norma actualmente aplicable a los actos administrativos (y que se aplica de forma supletoria a lo tributario), establece que es “la declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que

¹³⁰ Hernan Jaramillo Ordoñez. *Manual de Derecho Administrativo*. Loja: Editorial de la Facultad de jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja. 1999, p. 190.

¹³¹ Rodrigo Patiño Ledesma. “Actos Administrativos tributarios”. *Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo I*. Azuay: Universidad de Azuay. 2013, p. 290.

¹³² Marco Morales Tobar. “El acto administrativo”. *Derecho Constitucional para fortalecer la democracia*. Quito: Konrad Adenauer Stiftung. 1999, p. 99.

¹³³ Antonio Royo Villanova. *Elementos de Derecho Administrativo*. Vallalodid. 1955, p. 88.

¹³⁴ Si bien es cierto el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, que derogó la antigua Ley de Modernización, no se encuentra derogado expresamente, ha quedado sin sustento ante la entrada en vigencia del Código Orgánico Administrativo en el Registro Oficial No. 31 del 7 de julio de 2017, ya que regula el procedimiento de los actos administrativos de los servidores públicos en el ejercicio de sus funciones. Sin embargo, esta normativa, tal y como está establecido en su Disposición General Tercera y en el Código Tributario que es Ley especial, es aplicable como norma supletoria, toda vez que, esta última dispone de forma expresa que se deberá aplicar la Ley especial en vía administrativa en materia tributaria.

produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa”¹³⁵.

Pese a las diferencias y distintas conceptualizaciones existentes alrededor del acto administrativo, se puede afirmar que, en síntesis, es una declaración unilateral de voluntad que es emitida por la administración pública, cuyos efectos jurídicos son individuales y directos sobre los administrados. Es decir, en este sentido son: “unilaterales” toda vez que dependan de un determinado ente público, “de la administración pública” ya que únicamente pueden provenir del órgano estatal y en el ejercicio de la función administrativa¹³⁶, “individuales”, porque sus efectos jurídicos van dirigidos de forma concreta a un administrado y, finalmente, “directos” ya que los derechos y obligaciones que se producen, tanto para la Administración como para el administrado, no se encuentran subordinados a un acto posterior debido a su presunción de legitimidad y ejecutoriedad, por lo tanto, su contenido obliga al cumplimiento del debido proceso. Es por ello, que es relevante la presencia de sus elementos para su existencia, siendo: competencia, objeto, voluntad y forma (procedimiento y motivación)¹³⁷.

En materia tributaria los actos administrativos son producidos por el órgano competente, mediante el procedimiento que se establece en el Código Tributario o por la ley especial tributaria, si la naturaleza de determinado tributo lo requiera¹³⁸. Siendo, la competencia administrativa tributaria la potestad otorgada por la ley a determinada autoridad o institución para conocer y resolver asuntos de carácter tributario¹³⁹, teniendo que ser ejercida por los órganos que la tengan atribuida como propia, debido a su carácter irrenunciable¹⁴⁰. El objeto atiende a lo que la autoridad u órgano administrativo ha querido disponer, por lo que, debe ser: cierto, preciso y determinado¹⁴¹. La voluntad, es un facultad que viene dada por la misma definición del acto administrativo y que necesariamente debe ser reglada, ya que el funcionario u órgano competente tendrá que

¹³⁵ Código Orgánico Administrativo. Artículo 98. Registro Oficial Suplemento No. 31 del 20 de junio de 2017, con última reforma el 31 de diciembre de 2019.

¹³⁶ En el sistema jurídico ecuatoriano, los actos administrativos son expedidos por los organismos que comprenden la administración pública que están detallados en el artículo 225 de la Constitución.

¹³⁷ *Vid.* Artículo 99 del Código Orgánico Administrativo ennumeran los requisitos de validez del acto administrativo, siendo: “1. Competencia 2. Objeto 3. Voluntad 4. Procedimiento 5. Motivación”. También, Roberto Dromo. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina. 2005, pp. 361-400.

¹³⁸ Código Tributario. Artículo 72. Registro Oficial No. 38 el 14 de junio de 2005, con última reforma el 31 de diciembre de 2019.

¹³⁹ *Ibidem*. Artículo 75.

¹⁴⁰ *Ibidem*. Artículo 76.

¹⁴¹ Alberto Pérez Dayán. *Teoría General del Acto Administrativo*. México: Porrúa. 2006, p.121.

seguir una serie de procedimientos y solemnidades para poder emitir su voluntad a través de dicho acto, en atención a las normas del debido proceso¹⁴². Y finalmente, la forma, que refiere a que el acto administrativo, que contiene la disposición o declaración de voluntad de la autoridad competente, deberá seguir el procedimiento que la legislación ordene mediante su debida motivación¹⁴³.

Entonces, el acto administrativo, al ser una declaración de voluntad de la administración pública que produce efectos jurídicos que recaen sobre el administrado, goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad¹⁴⁴. En este sentido, el artículo 82 del Código Tributario establece que:

Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.¹⁴⁵ (Subrayado agregado).

La presunción de legitimidad¹⁴⁶ hace referencia a la validez del acto administrativo, toda vez que se deduce que fue realizado conforme al derecho, lo que obliga al administrado el cumplimiento de su contenido. Es decir, se presume que el acto administrativo fue emitido, a la mira de las disposiciones legales respectivas, por el órgano competente¹⁴⁷. Pese a ello, se trata de una presunción legal ya que admite que el administrado pueda desvirtuarlo.

Por tanto, la regla general de legitimidad del acto administrativo vendría a resumirse así: se presume válido hasta que se declare lo contrario, siendo ilegítimo cuando dicho acto no haya sido emitido conforme a los hechos, normas y principios y, por ello, afecte a los intereses del administrado. Micheli establece que “la presunción de

¹⁴² *Vid.* Normas de debido proceso se encuentran consagradas en el artículo 24 de la Constitución.

¹⁴³ *Vid.* Numeral 7, literal l) del artículo 76 de la Constitución de la República en donde señala que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. Asimismo, el artículo 99 y 100 del Código Orgánico Administrativo.

¹⁴⁴ Código Orgánico Administrativo. Artículo 329. Registro Oficial Suplemento No. 31 del 20 de junio de 2017, con última reforma el 31 de diciembre de 2019.

¹⁴⁵ *Ibidem.* Artículo 82.

¹⁴⁶ *Cfr.* Carmen Simone Lasso en su tesis de doctorado señala que “El control constitucional de los actos administrativos”, indica que en la misma línea de la presunción de legitimidad se puede afirmar que en el Ecuador “no solo opera una presunción de legalidad de los actos administrativos, sino también una presunción de constitucionalidad, por lo que el administrado que considere que un acto administrativo viola la Constitución o uno de sus derechos subjetivos y garantías en ellas consagradas, debe desvirtuar dicha presunción, y por tanto, la carga de la prueba, es decir, la obligación de probar la inconstitucionalidad, recae en el particular y no en la Administración”.

¹⁴⁷ *Cfr.* Artículo 226 de la Constitución, garantiza la legitimidad de los actos administrativos al decir que “las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley”.

legitimidad no es suficiente para formar la convicción del juez en caso de falta de elementos instructorios y que no puede en modo alguno sentarse un principio de *en la duda a favor del Estado*”¹⁴⁸. En la misma línea, Elker Mendoza, Silvia Cano y Alfonso Robles señalan que esta presunción “no invierte la carga de la prueba ni libera a la administración de aportar las pruebas que sustente su acción dada la oposición de la administración, es lógico que recaiga sobre ella la carga de la prueba”¹⁴⁹. Es decir, esta presunción solo implica que el acto administrativo es legítimo conforme a la ley y válido en cuanto a sus efectos jurídicos, más no que la administración se encuentra exenta de probar.

Asimismo, si se parte de la idea de que un acto administrativo se crea para surtir efectos jurídicos sobre el administrado, es racional que se presuma que la administración pública tiene la potestad para hacer cumplir su contenido. Es decir, la presunción de ejecutoriedad refiere a que el órgano competente que expidió tal acto tiene la posibilidad de hacerlo efectivo una vez notificado. Esta, de la misma manera, es una presunción legal que puede ser desvirtuada por el administrado que considere que el acto administrativo fue expedido vulnerando la normativa respectiva.

En este sentido, Patiño Ledesma indica que por los efectos jurídicos que conlleva, hace que se constituya en una decisión normativa, en la medida que incide en el ámbito de los derechos del particular, siendo las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad características esenciales del mismo. El autor señala que tales caracteres del acto administrativo, en calidad de manifestación de voluntad de la administración pública, permiten que se normativice automáticamente y, así, se constituye en una verdad normativa que obliga y genera derechos para quien va dirigida¹⁵⁰. El hecho de que el acto administrativo goce de dichas presunciones no quiere decir que pueda inobservar sus requisitos de validez y, por lo tanto, a falta de uno el administrado pueda desvirtuar tales presunciones. De ahí, que el administrado pueda destruir dichas presunciones mediante la fundamentación de la omisión de determinados preceptos normativos o de sus requisitos de validez, obligando a la Administración a demostrar los hechos conocidos que configuran la base de la presunción legal.

¹⁴⁸ Gian Antonio Micheli. *La carga de la prueba*. Buenos Aires. 1961, p. 278.

¹⁴⁹ Elker Mendoza, Silvia Cano y Alfonso Robles Alcívar. “Apreciación de la prueba en materia tributaria”. *Revista Jurídica*. 2012, p.243.

¹⁵⁰ Rodrigo Patiño Ledesma. “Actos Administrativos tributarios”. *Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo I. Op. Cit.*, p. 285.

Es importante que los actos administrativos para que puedan generar efectos jurídicos sobre el contribuyente, tengan que apoyarse en una norma clara y estar lo suficientemente motivados jurídica y legalmente, con ajustes a los hechos respectivos, para que la relación entre el derecho que motiva la emisión y tales hechos, sean congruentes, proporcionados, oportunos, coherentes y capaces; constituyendo en características básicas para asegurar los derechos fundamentales del contribuyente frente a la actuación de la Administración Tributaria como aplicación de las normas constitucionales que aseguran el debido proceso y la exigencia de motivación de todas las decisiones y resoluciones del poder público¹⁵¹.

Por tanto, si tales actos administrativos son apoyados en normas que no son lo suficientemente claras o que abren paso a un debate normativo que conduce a la Administración Tributaria a realizar una apreciación errónea de la figura, emitiendo un acto administrativo (acta de determinación) sin realizar la debida labor probatoria que demuestre los motivos por los cuales activó determinada presunción, ello lleva a que el contribuyente se encuentre en desventaja en su relación con el órgano estatal, otorgándole una carga probatoria excesiva, ya que una vez emitida y notificada el acta de determinación, no solo tendrá que desvirtuar la presunción activada, sino también las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de las que goza el acto administrativo.

3.3 EJEMPLOS DE PRESUNCIONES EN LAS QUE SE INVIERTE LA CARGA DE LA PRUEBA

Sin ánimo de abarcar todos los casos presentes dentro de las normas tributarias ecuatorianas, a continuación se analizarán algunas presunciones cuya importancia en la práctica demuestran lo que se ha expuesto a lo largo del presente trabajo.

3.3.1. Presunción del causamiento de ISD en exportaciones cuando las divisas no ingresan al país en el plazo de seis meses

El artículo 1 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas (en adelante ISD), establece que para efectos de aplicación de dicho impuesto se debe entender por divisa: “cualquier medio de pago, o de extinción de obligaciones, cifrado en una moneda, aceptado internacionalmente como tal”¹⁵² (subrayado agregado).

¹⁵¹ Rodrigo Patiño Ledesma. “Actos Administrativos tributarios”. *Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo I. Op. Cit.*, p. 297.

¹⁵² Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. Artículo 1. Registro Oficial Suplemento No. 336 publicado el 14 de mayo de 2008, con última reforma el 20 de diciembre de 2018.

La creación de este impuesto de acuerdo con el artículo 155 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador se lo realiza sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero¹⁵³. Su hecho generador se encuentra determinado en el artículo 156 *ibídem*, que como regla general establece que tal hecho “lo constituye la transferencia o traslado de dividas al exterior en efectivo o a través de el (SIC) giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza”¹⁵⁴ (subrayado agregado). Asimismo, el artículo 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas lo reitera. Es decir, no es impuesto meramente recaudatorio, sino más bien regulador¹⁵⁵.

Es claro que la intención del legislador, al implementar este impuesto, fue evitar la fuga de divisas hacia el exterior, para así fomentar el ahorro y sostener la balanza de pago, por lo que, es un impuesto que tiene como objetivo controlar y regular la política económica del Estado¹⁵⁶. La creación del ISD se da mediante la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 245 del 29 de diciembre de 2007, que en primer instancia no contenía ningún tipo de presunción¹⁵⁷. En el artículo 6 de la Ley No. 01, publicada en el Registro Oficial Suplemento 497 del 30 de diciembre de 2008, se agrega la primera presunción en temas de importaciones¹⁵⁸. Sin embargo, es con el artículo 17 de la Ley No. 0, publicada en el

¹⁵³ Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador. Artículo 155. Registro Oficial Suplemento No. 245 publicado el 29 de diciembre de 2007, con última reforma el 31 de diciembre de 2019.

¹⁵⁴ *Ibid.* Artículo 156.

¹⁵⁵ No es un impuesto meramente recaudador, como lo es el impuesto a la renta. Lo que puede ser evidenciado en el hecho de que el ISD fue implementado por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Capítulo I del Título Cuarto sobre “Creación de Impuestos Reguladores”.

¹⁵⁶ *Cfr.* Exposición de Motivos de la Ley No. 00, publicada en el Registro Oficial Suplementos no. 583 del 24 de noviembre de 2011, se indica que “El impuesto de Salida de Divisas, en virtud de que el país no tiene una moneda propia, es de vital importancia para el Estado, desde el punto de vista, económico, político y social, ya que poniendo un impuesto a la salida de divisas, obtenemos la seguridad de que los grandes empresarios del país o las personas de mayor posición económica, no saquen en grandes cantidades el dinero afuera del país, logrando de esta manera, que el dinero circule en nuestro país, y así no nos quedaríamos sin fluidez monetaria”.

¹⁵⁷ *Vid.* texto original del Artículo 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 245 del 29 de diciembre de 2007.

¹⁵⁸ *Cfr.* Artículo 6 de la Ley No. 01, disponía que en el artículo 156 se agregue un inciso final con el siguiente texto: "Se presumirá salida de divisas y por ende se causará este impuesto, en el caso de realizarse importaciones por personas naturales o sociedades ecuatorianas o domiciliadas en el país que tengan como actividad la importación y comercialización de los bienes que importen, cuando los pagos se generen desde el exterior. Toda importación de personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador se presume pagada con recursos que causen el Tributo en el Ecuador, aun cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior del importador o de terceros".

Registro Oficial 583 del 24 de noviembre de 2011, que se decide sustituir lo antes agregado, por dos tipos de presunciones mediante los cuales, de cumplir con su presupuestos, se causa el ISD.

Por tanto, actualmente el artículo 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, contiene dos: la primera, está relacionada con que la Administración Tributaria presume que se ha causado el hecho generador cuando el pago es efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatoriana o extranjeras domiciliadas o residentes en Ecuador, aunque los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o sociedad a terceros; y, la segunda, sobre la presunción del causamiento de ISD en exportaciones cuando las divisas no ingresan al país en el plazo de seis meses. Esta última será objeto de análisis del presente apartado, a fin de exponer de forma ejemplificativa la problemática jurídica planteada.

En dicho sentido, la presunción es establecida en el último inciso del artículo y ley mencionados, disponiendo lo siguiente:

También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internas.¹⁵⁹ (Subrayado y negrilla agregados).

Asimismo, el artículo innumerado siguiente al artículo 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, contiene las reglas de aplicación de las presunciones sobre el causamiento del ISD, y en su numeral 2 indica que:

2. Para el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el país, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas no ingresen al Ecuador, **el impuesto se presume se causará 6 meses después de que las mercancías arriben al puerto de destino, en el caso de exportación de bienes o de haber iniciado la prestación del servicio, en el caso de exportación de servicios.** Este plazo podrá ser ampliado, a petición fundamentada del ministerio del ramo, por el Comité de Política Tributaria hasta por seis meses, en casos excepcionales debidamente justificados, en los que se pueda evidenciar que ha existido

¹⁵⁹ Ley Reformativa para le Equidad Tributaria del Ecuador. Artículo 155. Registro Oficial Suplemento No. 245 publicado el 29 de diciembre de 2007, con última reforma el 31 de diciembre de 2019.

una suspensión generalizada de pagos por situaciones macroeconómicas adversas en el mercado de destino.¹⁶⁰ (Negrilla y subrayado agregado).

En esta presunción hay varios puntos de estudio que llevan a pensar que se lesiona derecho del contribuyente, dado que, generalmente, la Administración Tributaria realiza una errónea apreciación e interpretación de la figura. De ahí que, al aplicarla el órgano de gestión usualmente no toma en consideración el motivo por el cual las divisas no han retornado al país, ni realiza una labor probatoria que tenga por objeto demostrar que el contribuyente ha dejado las divisas en el exterior de forma deliberada, con el fin de extraer esos fondos del país, por lo que, se limita a levantar actas de determinación con cargo al contribuyente únicamente con el cumplimiento del plazo establecido en la norma.

Entonces, por un lado, está la posible confusión entre la salida de dinero y la salida de productos o servicios en relación a lo que se entiende por divisas. La norma es clara al establecer que las divisas son cualquier medio de pago o extinción de obligaciones cifrado en una moneda¹⁶¹, es decir, dinero o cheque. No se puede confundir las exportaciones de productos o servicios como formas de pago de una obligación y mucho menos con la salida de dinero de forma definitiva del Ecuador, sino, más bien, a dichos bienes se les otorga un valor monetario que entrará, en forma de pago por una persona natural o jurídica residente en el extranjero, eventualmente en el país. Sin embargo, a pesar de que dicha norma constituya una presunción legal relativa propiamente dicha, su apreciación y aplicación por parte de la Administración Tributaria puede ser peligrosa, ya que muchas veces la entiende como una presunción de derecho, y hasta se podría decir como ficción jurídica forzada¹⁶², obligando el pago del impuesto al contribuyente cumplido el plazo y el presupuesto jurídico, cuando realmente no ha existido una salida de divisas como tal. En este sentido, podría entenderse de algún modo que el alcance que quiso tener el legislador sobre el control de las operaciones de exportación, se estableció no solo en la regulación de salida directa de dinero, sino también en la salida indirecta del mismo.

¹⁶⁰ Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. Artículo 6. Registro Oficial Suplemento No. 336 publicado el 14 de mayo de 2008, con última reforma el 20 de diciembre de 2018.

¹⁶¹ Cfr. Arturo Alessandri señala que en el lenguaje común se conoce al “pago” por medio de una prestación monetaria, sin embargo, en el mundo del Derecho es el cumplimiento de toda obligación, entregándole al deudor la cosa debida o absteniéndose de ejecutar el hecho prohibido. Arturo Alessandri. *Teoría de las obligaciones*. Chile: Ediar Conosur. 1988, p.330. La exportación de bienes no vendría hacer una forma de pago, sino la prestación de servicios o productos, realizada por el acreedor, que origina la obligación de pago por parte del deudor.

¹⁶² Vid. Definición de la RAE sobre ficción legal “artificio jurídico que permite otorgar efectos jurídicos a una situación o relación inexistente, como si se hubiera producido”.

Por otro lado, está el tema del plazo que tiene la presunción, que es un problema de gran relevancia. La norma establece que se entenderá causado el hecho generador, una vez que las divisas, por concepto de exportaciones de productos o servicios, no ingresen al Ecuador en el plazo de seis meses, es decir, 180 días. Lo que resulta contrario para la naturaleza de las presunciones y su incidencia en el objeto de la prueba, ya que la Administración Tributaria muchas veces entiende que, cumplido ese plazo, el contribuyente no podrá desvirtuar la presunción legal de forma posterior. Ello resulta ilógico, ya el derecho de defensa nunca puede estar limitado por un plazo. Pese a ello, en la práctica, cumplido el plazo, sin que las divisas retornen al país, la Administración Tributaria entiende que el contribuyente pierde su derecho de probar; por lo que considera causado el hecho generador del impuesto e impone obligaciones tributarias al contribuyente que incluyen no solo el pago de la deuda principal, sino de intereses. Ello es inaceptable, toda vez que el texto de la norma habla de forma acertada sobre que el hecho generador se causa de manera “presuntiva”, por tanto, debería permitir al contribuyente retornar las divisas posterior al plazo establecido, sin que se vean afectados sus derechos de defensa que le permitan desvirtuar tal presunción. En este sentido, que la Administración Tributaria levante actas de determinación con cargo al contribuyente por el cumplimiento de un plazo legal, no solo lesiona derechos del contribuyente, sino que también demuestra el erróneo tratamiento que en la práctica le da el órgano de gestión a las presunciones, dificultado la labor probatoria del sujeto pasivo.

Con la finalidad de demostrar lo expuesto, se analiza el Acta de Determinación No. 13201624901385674 del 30 de diciembre de 2016¹⁶³, en contra de compañía LA FABRIL S.A., por Impuesto a la Salida de Divisas del Ejercicio Fiscal 2012, en el cual la Administración Tributaria presumió que se había causado el hecho generador por no haber retornado divisas después de los seis meses establecidos en la Ley correspondiente; exigiendo el pago al contribuyente por el transcurso de dicho plazo. Dentro del proceso, la Administración Tributaria acepta que las divisas ingresaron al país posterior a los 180 días, por lo que, la exigibilidad del pago del ISD se fundamentó en que no lo hicieron en el tiempo previsto en la norma. Por ello, debido a las presunciones de legitimidad y

¹⁶³ Caso LA FABRIL. Acta de Determinación No. 13201624901385674 de 30 de diciembre de 2016, por Impuesto a la Salida de Divisas del Ejercicio Fiscal 2012 que fue impugnada por LA FABRIL S.A.. Posterior, se emite Resolución No. 113012017RREC065789 emitida por la Dirección Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas el 13 de julio de 2017. Ante ello, se presenta Demanda Contencioso Tributaria de Impugnación.

ejecutoriedad que goza dicha Acta, se trasladó la carga de la prueba al contribuyente, quien dentro del proceso administrativo y, posteriormente, del proceso judicial, debió asumir la carga de destruir la presunción contenida en el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y el artículo innumerado seguido del artículo 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, a fin de demostrar que no han dejado deliberadamente las divisas fuera del país. Sin embargo, la Administración Tributaria no debería estar exenta del labor probatoria; por el contrario, es justamente dentro del acta de determinación donde debía presentar las pruebas necesarias que demuestren los hechos o indicios que lo llevaron a activar dicha presunción. Si se emite una acta de determinación sin que se hayan probado debidamente los presupuestos jurídicos que constituyen el hecho base de la presunción, conllevaría a que se esté trasladando una carga probatoria excesiva al contribuyente, al punto de otorgarle la difícil tarea de desvirtuar, no solo la presunción legal activada, sino también las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad que goza el acto administrativo. Ello implica trasladar al contribuyente la obligación de probar un hecho negativo, como es el no causamiento del tributo.

De ahí que, el caso presentando constituye un ejemplo de la problemática existente de la apreciación de las presunciones en materia tributaria, teniendo efectos jurídicos contrarios sobre la prueba dentro del proceso, vulnerando no solo principios tributarios, sino también garantías del debido proceso. En otras palabras, debería ser menester de la Administración Tributaria el presentar la prueba necesaria, que demuestre el cumplimiento de los presupuestos de la norma presuntiva, en el tiempo oportuno.

Por consiguiente, tomando en cuenta que, como ya fue estudiado, la Administración Tributaria no puede ir mucho más allá del espíritu de la norma.; y considerando que la finalidad de la aplicación de presunciones legales en materia tributaria es facilitar la potestad recaudadora de la Administración, sin que ello pueda suponer el gravar actos o hechos no reveladores de la capacidad contributiva del administrado, se concluye que no procede que se emitan actas de determinación sin la debida fundamentación de los antecedentes que la norma establece.

3.3.2. Algunas presunciones sobre partes relacionadas

El artículo innumerado a continuación del artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante LRTI), dentro de la parte general del capítulo que aborda el impuesto a la renta, introduce el concepto de partes relacionadas, señalando que:

Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas¹⁶⁴ (Subrayado agregado).

El artículo *ibídem* incluye nueve numerales que constituyen diversas situaciones en las que determinadas personas naturales o sociedades serán consideradas como partes relacionadas. Es relevante señalar que tales numerales no son taxativos sino ejemplificativos, esto en vista de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo detallado, en el que señala lo siguiente: “Se consideraran partes relacionadas, [...] entre otros casos los siguientes”¹⁶⁵. Además, el legislador agrega que para establecer la existencia de vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria tomará en cuenta, de forma general: participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, mecanismos de precios usados en tales operaciones¹⁶⁶. Estos supuestos, son ampliados por el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante Reglamento LRTI), en donde, además de los mencionados, agrega parámetros de vinculación “por porcentaje de capital o proporción de transacciones” que permiten a la Administración Tributaria establecer una relación entre los contribuyentes¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo (...) luego del artículo 4. Registro Oficial Suplemento No. 463 publicado el 17 de noviembre de 2014, con última reforma el 03 de enero de 2019.

¹⁶⁵ *Vid.* Los supuestos ejemplificativos contenidos en el artículo innumerado siguiente al artículo 4 de la LRTI.

¹⁶⁶ *Ibídem*.

¹⁶⁷ El artículo 4 del Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno establece los siguientes parámetros por porcentaje: 1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad. 2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia. 3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades. 4. Cuando una persona natural o

Adicionalmente, la norma faculta a la Administración Tributaria para que pueda determinar que dos o más contribuyentes son partes relacionadas “por presunción”. Así, la primera presunción se da cuando las transacciones que se realicen entre los contribuyentes no se ajusten al principio de plena competencia, es decir, dicha instrucción deja claro un efecto práctico y es que todos los contribuyentes deben sujetarse al régimen de precios de transferencia¹⁶⁸. Y la segunda, cuando los sujetos pasivos realicen ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones en los porcentajes definidos en el Reglamento de la LRTI (50%). Siendo esta última la presunción a analizar a continuación.

Las presunciones introducidas dentro de la definición de partes relacionadas han sido un punto de debate desde su incorporación. A manera general, se atenderá al desarrollo normativo de su introducción en la norma, para demostrar que hasta el propio Estado es consciente de la problemática que las envuelve. El Decreto Ejecutivo No. 2430, publicado en el Registro Oficial Suplemento 494 del 31 de diciembre de 2004 contenía las reformas al Reglamento de Aplicación a la LRTI, entre varios temas, establecía, en los incisos tercero y cuarto de su numeral 9 del artículo 1, la presunción de considerar partes relacionadas cuando la transacción se realice a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o cuando las transacciones no se ajusten al principio de plena competencia. Debido a la reserva de ley que determina el Código Tributario, considerando que dicho Decreto configuraba un acto administrativo arbitrario al introducir nuevos criterios que son contradictorios y ajenos a las previsiones de la normativa jerárquica superior (LRTI), el representante legal de la Cámara de Comercio de Quito presenta impugnación contra dicho acto administrativo. En dicho sentido, el Tribunal hace ciertas consideraciones importantes de citar, a saber que:

[E]stos incisos suponen la existencia de relación por presunción reglamentaria, sin considerar que las presunciones sólo pueden ser legales y de derecho y que, aún las legales, admiten prueba en contrario [...] ello no implica, de ninguna manera, que en tales casos, esto es, cuando los sujetos pasivos realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición (Paraísos Fiscales) o, cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia[...]quienes se encontraren dentro de esos presupuestos no estén obligados, cuando la Administración Tributaria así lo disponga, a cumplir con lo

sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país.

¹⁶⁸ *Vid.* Normas sobre precios de transferencias y principio de plena competencia en las normas tributarias. Así, como las disposiciones contenidas en el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Esta presunción no se analizará a profundidad por su amplio contenido y debate, no obstante, se mostrará un caso relativo donde a la mira de la labor probatoria por parte de la Administración Tributaria.

establecido[...] y que, el Servicio de Rentas Internas no pueda ejercer su facultad determinadora, aplicando, entre otras normas, las constantes [...]a los documentos que deben anexarse a la declaración y a diferentes criterios de valoración de los bienes o servicios que se exporten o importen, facultad valorativa con que cuentan todos los sujetos activos para la Administración Tributaria de los distintos impuestos, tasas o contribuciones especiales o de mejoras[...]pudiendo aplicar el criterio de la duda razonable[...]normas de valoración que en todo caso constan en disposiciones reglamentarias, aclarando eso sí, como bien lo señala el último inciso del artículo 91 del Código Tributario que se reglamenta, "En cualquier caso la Administración Tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad, así como las normas internacionales de valoración."¹⁶⁹

Es decir, el Tribunal determinó que tales incisos son introducidos de forma reglamentaria sin atender a la naturaleza de la figura de las presunciones, por lo que, acepta la demanda de impugnación interpuesta en contra del acto administrativo, dado los vicios insubsanables que contenía el Decreto. Asimismo, se pretendió lograr la declaratoria de inconstitucionalidad en contra del acto normativo que introdujo esta presunción, la cual no prosperó dado que en octubre de 2008 fue rechazada la acción respectiva por el entonces Tribunal Constitucional, ordenando su archivo. Con el artículo agregado por el artículo 56 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en el Registro Oficial Suplemento 242 del 29 de diciembre de 2007, se incorporó el artículo innumerado siguiente al artículo cuatro en la LRTI, a fin de dar una definición de partes relacionadas para efectos jurídicos y establecer diversas situaciones en las que la Administración Tributaria puede crear un vínculo entre sujetos. En esta reforma únicamente se incorpora la primera presunción¹⁷⁰. Seguidamente, con el artículo 1 de la Ley No. 0, publicada en el Registro Oficial Suplemento 94 del 23 de diciembre de 2009, se introduce en la LRTI a los dos tipos de presunciones ya mencionadas.

A su vez, en la reforma del Reglamento a la LRTI, se establecen porcentajes de capital o proporción de transacciones, que constituyan parámetros para la Administración Tributaria en el momento de determinar la existencia o no de relación entre los sujetos. Así, puntualmente para la segunda presunción se establece que si el número de ventas o compras de servicios u otro tipo de operaciones con el mismo sujeto, se encuentre domiciliado o no en el país, cumple o supera el 50% la Administración Tributaria podrá

¹⁶⁹ Tribunal Distrital de lo Fiscal. Primera Sala de Casación. Causa No. 22891-2723-IS-V. Sentencia del 24 de octubre de 2005. Registro Oficial No. 166 del 15 de diciembre de 2005.

¹⁷⁰ La presunción de que la Administración Tributaria considerará partes relacionadas cuando las transacciones realizadas por el contribuyente no se ajusten a los principio de plena competencia.

entenderse la existencia de un vínculo¹⁷¹. Aparentemente, el legislador estaría consciente de las facultades discrecionales que las normas tributarias han otorgado al órgano de gestión tributaria, lo que puede ser comprobado en el desarrollo de las normas, siendo un ejemplo la reforma del 2014 del Reglamento de la LRTI, en donde se agrega en el artículo, seguidamente al porcentaje antes mencionado, lo siguiente: “Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital”¹⁷²(Subrayado agregado).

En este último sentido, cabe atender la definición que el Diccionario de la Real Academia Española establece sobre el término “relación”, indicando que es una conexión, correspondencia de una cosa con otra o comunicación de una persona con otra¹⁷³, asimismo, Guillermo Cabanellas dice que es un vínculo, conexión, correspondencia, trato, comunicación¹⁷⁴. En esta misma línea, define para efectos jurídicos, la LRTI a las partes relacionadas, ya que establece que es la relación existente entre dos sujetos sobre la “dirección, administración, control o capital de la otra”¹⁷⁵(subrayado agregado). Por consiguiente, parecería que las presunciones establecidas en el artículo innumerado siguiente al artículo 4 de la LRTI no están tomando en cuenta la definición expuesta.

El legislador tiene clara la desnaturalización del concepto de partes relacionadas y la errónea apreciación por parte de la Administración Tributaria, al punto que ha determinado de forma expresa en el Reglamento de la LRTI que el contribuyente, al menos en la segunda presunción, sea notificado a fin de que pueda presentar la prueba necesaria con la que compruebe que tal persona natural o sociedad no es su parte relacionada, es decir, que no tiene ningún vínculo directo o indirecto en su dirección, administración, control o capital. Este, representa un límite claro a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en el momento de la determinación del tributo. Configura, una aclaración, que si se entendiera a la figura de las presunciones o si las presunciones introducidas consideren realmente una relación de probabilidad entre el hecho base y el

¹⁷¹ Decreto Ejecutivo No. 374. Artículo 4. Registro Oficial Suplemento No. 209, publicado el 08 de junio de 2010.

¹⁷² Decreto Ejecutivo No. 539. Artículo 1. Registro Oficial Suplemento No. 407, publicado el 31 de diciembre de 2014.

¹⁷³ Vid. *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*.

¹⁷⁴ Guillermo Cabanellas. *Diccionario Jurídico Elemental*. Argentina: Heliast S.R.L. 1993.

¹⁷⁵ Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 4. Registro Oficial Suplemento No. 463 publicado el 17 de noviembre de 2014, con última reforma el 03 de enero de 2019.

hecho presunto, o si tan solo habría una correcta apreciación por parte del órgano de gestión, no sería necesaria realizarla. Esto, porque al ser presunciones legales siempre el contribuyente va a poder desvirtuarlas, sin implicar tener completa carga probatoria.

Asimismo, el artículo innumerado siguiente al artículo 4 de la LRTI, en su inciso quinto anticipa otro escenario presuntivo, al indicar que también se van a considerar como partes relacionadas a las personas que “realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción de menor imposición, o en Paraísos Fiscales”¹⁷⁶. Lo que va ligado con la primera presunción señalada, respecto al principio de plena competencia y precios de transferencia¹⁷⁷. En la práctica el proceso de determinación por parte del Servicios de Rentas Internas (en adelante, SRI), al acogerse a dicha presunción causa un perjuicio al contribuyente. A fin de evidenciar la problemática, se hace referencia al siguiente caso¹⁷⁸: La sociedad “A” presentó su declaración de Impuesto a la Renta del año 2015. Ante ello, el SRI se percató que tenía ciertas operaciones con sociedades domiciliadas en paraísos fiscales, por lo que acogiendo al tercer inciso del artículo 23 de la LRTI¹⁷⁹ emitió “acta borrador de determinación”. Con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, solicitó al contribuyente información de expedientes de las exportaciones con sus clientes (facturas comerciales, documentos que sustenten formas de pagos, etc). El sujeto pasivo entrega la documentación solicitada al SRI, y es mediante el análisis de dicha documentación que la Administración Tributaria considera que el sujeto pasivo en revisión sea sujeto a la regulación de precios de transferencia dentro del proceso de determinación directa del Impuesto a la Renta. Disponiendo, además, que tendrá el término de 20 días para presentar documentación adicional o para que exprese su conformidad con el acta borrador. Con los hechos relatados, es claro que la Administración Tributaria no realizó ninguna labor probatoria, trasladando la carga al

¹⁷⁶ *Vid.* Lista de jurisdicciones que son consideradas como paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y regímenes de menos imposición, de acuerdo a nuestro sistema jurídico, en la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 emitida por el Servicio de Rentas Internas en el 2015.

¹⁷⁷ *Vid.* Artículo 85-88 sobre el principio de plena competencia del Reglamento de la LRTI y los artículos innumerados siguientes al artículo 15 de la LRTI “De los precios de transferencia”.

¹⁷⁸ Por motivos de confidencialidad, se empleará nombres ficticios (empresa “A”) y se omitirá el número del Acta de Determinación.

¹⁷⁹ Establece que la empresa “A” no presentó, adjunto a la declaración del Impuesto a la Renta, ni el anexo respectivo que detalle las operaciones con partes relacionadas, ni el informe de precios de transferencia.

contribuyente, ya que en base a la información presentada por este, es que se emite el SRI emite dicha Acta.

Entonces, ante las presunciones analizadas, lo expuesto ¿no vendría hacer un parámetro suficiente para evidenciar que se le está otorgando una carga probatoria excesiva al contribuyente? La respuesta sería sí, pues pese a que el Estado en su posición de imperio tiene todos los recursos necesarios a su alcance que le permitirían determinar si un contribuyente es parte relacionada o no, por lo que, al emitir la acta de determinación, no utiliza esos recursos y no expone los hechos o antecedentes a deducir dicha relación. Así al emitir dicha Acta sin la debida labor probatoria por parte de la administración Tributaria, se impone al contribuyente una serie de consecuencias jurídicas (la presunción de partes relacionadas conlleva a que las transacciones entre ese contribuyente y su contraparte estén sometidas a un escrutinio especial y a tarifas incrementadas de retención en la fuente, así como a un potencial ajuste por precios de transferencia) respaldando la Administración su decisión en una presunción que la entiende como un presupuesto reglamentario, totalmente contradictorio los derechos del sujeto pasivo.

Se entiende que este tipo de presunciones son introducidas en la norma a fin de evitar que los sujetos pasivos eludan o evadan el pago de los impuestos mediante sociedades instrumentales u offshore, por medio de la simulación de operaciones que aparentemente cumplen con las formas jurídicas establecidas en el ordenamiento tributario. No obstante, como fue visto, la facultad determinadora que tiene la Administración Tributaria, no puede conllevar la vulneración del debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente, garantías establecidas en la Constitución. En muchos casos, los contribuyentes no tienen si quiera la posibilidad de demostrar la no vinculación por dirección, capital o control con sus contrapartes ubicadas en paraísos fiscales, precisamente porque este tipo de jurisdicciones ofrecen protecciones especiales a los dueños de esas compañías, que no siempre están voluntariamente dispuestos a ofrecer a sus contrapartes ecuatorianas información suficiente que pueda servir como evidencia del no relacionamiento entre ambas partes de la relación. Por su parte, la Administración, como se indicó, dispone de medios y de información suficiente para verificar debidamente si existe o no tal relacionamiento, pero a pretexto de una gestión

tributaria eficaz, simplemente se contrae a aplicar la presunción sin hacer uso de esos medios para justificar debidamente el hecho base.

3.3.3. Otros ejemplos de presunciones contenidas en las normas tributarias

De modo general sin entrar en un análisis profundo, se cita otras presunciones contenidas en la norma, con las que se demuestra lo mencionado oportunamente.

Así, por ejemplo, es el artículo 28 de LORTI, respecto de los ingresos por contratos de construcción, señala que:

“Cuando los contribuyentes no se encuentren obligados a llevar contabilidad o, siendo obligados, la misma no se ajuste a las disposiciones técnicas contables, legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato.” ¹⁸⁰(Subrayado agregado).

La norma transcrita indica claramente que si el contribuyente no lleva ningún tipo de contabilidad, se considera por “presunción” de que su base imponible es igual al 15% del total del contrato. Es decir, que lógicamente al ser una deducción “presuntiva”, puede ser desvirtuada cuando el contribuyente demuestre, por los medios probatorios necesarios, que sí lleva una adecuada contabilidad, ante lo cual el órgano de gestión tendrá que liquidar el impuesto a la renta bajo los parámetros tradicionales.

Otros ejemplos de presunciones, contenidos en la LRTI, son el artículo 29 sobre los ingresos obtenidos por la actividad de urbanización, lotización y otras similares; así como el artículo 36 en el que se establece varias presunciones alrededor del impuesto a las herencias, donaciones y legados. En ninguno de los dos artículos las presunciones establecen presupuestos reglamentarios que induzcan a la Administración a aplicar e interpretar la inversión de la carga de la prueba o en su defecto que no se admite prueba en contrario. Son presunciones legales relativas, que hasta que el sujeto pasivo no haya ejercido su derecho a la defensa, no deberían surtir sus consecuencias jurídico materiales.

3.4. AFECTACIONES AL CONTRIBUYENTE POR LA INVERSIÓN A LA CARGA DE LA PRUEBA

La errónea apreciación e interpretación por parte de la Administración Tributaria de las presunciones, es lo que ha llevado que en su aplicación se entienda que existe una inversión en la carga de la prueba, eximiendo a una de las partes a probar. Lo que induce

¹⁸⁰ *Ibidem*. Artículo 28.

irremediablemente que se lesionen derechos del contribuyente. Es por ello, que gracias al análisis de la figura y su observación en la práctica, el presente apartado ha sido destinado a recoger algunas de las afectaciones al sujeto pasivo por dicha inversión en la carga de la prueba, vistas a lo largo de este trabajo investigativo. Siendo, algunas las siguientes:

3.4.1. Vulneración al derecho de defensa del contribuyente

Ante el *ius puniendi* del Estado, es que se implementan las garantías y derechos reconocidos a favor del administrado a fin de limitar el poder de las potestades que tiene la Administración. En este sentido, en los artículos 23 y 92 del Código Tributario se establece que “[e]n el desarrollo del procedimiento administrativo se deberá garantizar el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa de los contribuyentes, constitucionalmente establecidos”¹⁸¹(Subrayado agregado). Asimismo, el numeral 7 del artículo 76 de la Constitución establece al derecho a la defensa como una garantía del debido proceso. Si bien es cierto, el derecho de defensa es parte de las garantías que conforman el debido proceso, se analizará su vulneración de forma independiente.

Fue visto que, generalmente, la doctrina y la jurisprudencia de otros países han concordado en que las presunciones legales de derecho en materia tributaria son aplicables de forma excepcional, debido a que al no aceptar prueba en contrario, no se permite al contribuyente desvirtuar la presunción, desplegando todas sus consecuencias jurídico materiales sobre el mismo, por lo que, las presunciones legales tributarias son generalmente relativas. Sin perjuicio de ello, por la errónea apreciación e interpretación que tiene el órgano de gestión de las presunciones, es que muchas veces las entiende de derecho, generando obligaciones tributarias a favor del contribuyente.

Ello constituye una clara vulneración al ejercicio del derecho de defensa del sujeto pasivo, pues, las presunciones legales contenidas en las normas tributarias, como las expuestas de manera ejemplificativa, son todas relativas, lo que supone permitir al contribuyente desvirtuarlas. El órgano de gestión, al dificultar la prueba al contribuyente e imponer una carga tributaria sin que exista la labor probatoria respectiva, lesiona el derecho a la defensa del administrado dentro de los procesos de gestión tributaria en que estas presunciones se aplican.

¹⁸¹ Código Tributario. Artículo 23 y 92. Registro Oficial No. 38 el 14 de junio de 2005, con última reforma el 31 de diciembre de 2019.

3.4.2. Vulneración a los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad

Los principios que regulan en régimen tributario se encuentran establecidos en el artículo 300 de la Constitución y el artículo 5 de Código Tributario. En ninguno de los dos se encuentran consagrados ni el principio de capacidad contributiva¹⁸², ni el principio de no confiscatoriedad¹⁸³. Pese a ello, se consideran implícitos en materia tributaria.

El principio de capacidad contributiva de acuerdo con Troya Jaramillo tiene dos alcances. Por un lado, refiere concretamente a los tributos, en el sentido que el que no tome como base una manifestación de riqueza es inconstitucional. Y por el otro, al sistema tributario para que sea configurado de tal forma que quienes tengan mayor capacidad económica aporten más al sostenimiento de las cargas públicas¹⁸⁴. Por su parte, el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria se dispone como un límite a la potestad recaudadora o una prohibición constitucional para la Administración Tributaria, que ordena que no se puede ejercer presión fiscal que llegue a “confiscar” a los ciudadanos su patrimonio¹⁸⁵. No se pueden implementar tributos confiscatorios que despojen el derecho de propiedad del contribuyente.

Estos principios son importantes en la creación como en la aplicación de las normas tributarias. Así, a pesar de que las presunciones sean introducidas para evitar dificultades probatorias, no implica que no se atiende a la relación de probabilidad (nexo causal) entre el hecho conocido y el hecho desconocido, ya que de no ser previsto se destruye la relación de equilibrio que debería existir entre tales hechos. Por lo que, de admitirse normas presuntivas en las que no haya tal conexión “puede dar origen a la existencia de un tributo sin la correspondiente manifestación de capacidad contributiva,

¹⁸² Cfr. José Vicente Troya considera que el principio de capacidad contributiva viene implícito entre los principios de equidad y progresividad. La verdadera igualdad tributaria tiene que ver con este principio. Ver en *Manual de Derecho Tributario. Op.cit.*, pp. 129-130.

¹⁸³ Existe una discusión doctrinal sobre si se trata de un principio, un derecho, una regla, etc. A pesar, de que en materia tributaria no se incluya su definición como tal, ni en el artículo 300 de la Constitución se lo consagra como uno de los principio del régimen tributario. El artículo 323 de la Constitución dentro del capítulo del trabajo y protección, introduce, sobre el respeto al derecho a la propiedad, la prohibición expresa de confiscación. Por lo que, se entiende por interpretación contextual que es extensiva al ámbito tributario.

¹⁸⁴ Jose Vicente Troya y Carmen Simone Lasso. *Manual de Derecho Tributario. Op.cit.*, p. 133.

¹⁸⁵ Juan Moreno Fernández. “Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (principios constitucionales y conexión con el artículo 3.1. LGT)”. *El Estado Actual de los Derechos y las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*. Madrid: Aranzandi. 2007, p. 113.

es decir, sin la realización del presupuesto del hecho tributario”¹⁸⁶. En este sentido, la presunción legal será legítima cuando “el grado de probabilidad baste para dar fiabilidad al conocimiento de la manifestación de capacidad contributiva”¹⁸⁷.

Conforme lo analizado en el presente trabajo investigativo, se puede ver que las dificultades impuestas en las normas presuntivas y, posteriormente, en su apreciación por parte de la Administración Tributaria, quien parecería pretende darle una efectividad forzada, conducen a que exista una vulneración de estos principios, toda vez que se le impone una obligación de pago excesiva cuando el hecho imponible necesariamente no se ha causado, lo que tiene como efecto que se ponga en un estado de indefensión al contribuyente, al pretender que tributen sobre utilidades que no han sido efectivamente obtenidas.

3.4.3. Vulneración al debido proceso

El artículo 76 de la Constitución del Ecuador establece una serie de garantías que deberán aplicarse en todo proceso y que son recogidas en las normas tributarias. De las cuales, se considera entre las afectaciones al contribuyente la vulneración de la garantía del debido proceso contenido en el numeral 7 literales h) y l).

El numeral 7, literal h) y l) del artículo 76 *ibídem* se refiere a la falta de motivación de los actos administrativos. Si bien es una afectación más general, no es menos importante. Tanto la norma tributaria, administrativa y hasta constitucional, establecen dentro de los requisitos de validez del acto administrativo a la motivación, la cual se entiende cumplida en la medida que todas las manifestaciones de voluntad emitidas por las instituciones, autoridades y órganos estatales competentes se encuentren debidamente fundamentadas. En contraposición, la falta de motivación de dicha declaración acarrearía la nulidad del acto administrativo. Los artículos 81 y 103 del Código Tributario establecen la obligación de que los actos determinativos de obligación tributaria se expidan debidamente motivados, con expresión “de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice”. En sentido el Tribunal Distrital No. 03, ha

[L]os artículos 81 del Código Tributario relativo a la forma y contenido de los actos administrativos, [...] que impone que todos los actos administrativos se emitan: "con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho"; el no. 5 del art. 103, del mismo

¹⁸⁶ Emerson Cateruli. “Presunciones en el Derecho Tributario”. *Op. Cit.*, p. 225.

¹⁸⁷ *Id.*, p. 226.

cuerpo legal que establece como deber sustancial de la Administración la motivación de sus Resoluciones, y en el art. 133 ibídem. Bajo ese ordenamiento Constitucional y Tributario, se establece con absoluta claridad que tanto el instituto jurídico de la Proporcionalidad como el de la Motivación de las Resoluciones de los poderes públicos, constituyen garantías de carácter esencial, que atañen al derecho al debido proceso y a la defensa, y que tienen la connotación de ser básicos y sustanciales, porque su omisión implica la invalidez del acto emitido.¹⁸⁸

Es por ello que concluimos que el hecho de que la Administración Tributaria aprecie de forma errónea una presunción legal, alegando que la inversión de la carga de la prueba lo exime de probar los hechos o indicios que componen a la misma, y emita el acta de determinación imponiendo una obligación al contribuyente, implica emitir un acto administrativo nulo, pues, no se habrían demostrado debidamente los fundamentos de hecho que lo llevaron a activar tal presunción.

En este capítulo, se analizó los tipos de presunciones aplicables en materia tributaria, determinando que son admisibles las presunciones legales relativas y solo por excepción y de forma expresa las presunciones de derecho. Lo que no es entendido por la Administración Tributaria, quien muchas veces entiende que determinada presunción legal es de derecho, no admitiendo prueba en contrario, y levantando una acta de determinación en contra del contribuyente, quien a fin de desvirtuar tal presunción tendrá que impugnar dicha acta, lo que le ocasiona un perjuicio dado que ahora, adicionalmente, el sujeto pasivo tendrá la obligación de desvirtuar también la presunciones de legitimidad y ejecutoriedad que goza acto administrativo, es decir tiene una carga excesiva del objeto de la prueba. Ello ha quedado comprobado en los ejemplos de presunciones tributarias expuestos, lo que lleva indiscutiblemente a que se vulneren principios tributarios y derechos del debido proceso y de defensa del contribuyente.

CONCLUSIONES

Este trabajo de investigación ha tenido como objetivo verificar si en la práctica realmente existe un problema con la aplicación y apreciación de las presunciones tributarias por parte de la Administración Tributaria y cuáles son las afectaciones al contribuyente. Es posible así arribar a la conclusión de que efectivamente existe una errónea aplicación e interpretación de tales presunciones que provocan una vulneración a los principios tributarios y derechos del sujeto pasivo.

¹⁸⁸ Tribunal Distrital de los Fiscal No. 03 con Sede en Cuenca. *Acción de impugnación al SRI. Op. Cit.*

Este trabajo de titulación partió de la premisa de que las presunciones son utilizadas por el legislador para aliviar la carga de la prueba, por lo que en gran parte de la doctrina y sistemas jurídicos, se entiende que las presunciones invierten dicha carga. Por lo que, fue importante atender a: i) sus diversas conceptualizaciones, ii) los elementos que componen a las presunciones, y iii) su clasificación. Este estudio ha permitido determinar lo siguiente: primero, no existe una inversión en la carga de la prueba, que libre a una de las partes de demostrar los hechos que llevaron a activarla; y segundo, lo que realmente existe es una inversión en el objeto de la prueba (lo que se tiene que probar), por tanto, al actor le corresponde mostrar el cometimiento del hecho base y al demandado desvirtuar el hecho presumido.

Seguidamente, sobre la naturaleza jurídica de la presunción se pudo establecer que no son medios de prueba, aunque existan legislaciones que las incluyan expresamente como tales. Así, como también que las presunciones son una excepción a la regla general de la prueba contenida en el artículo 169 del COGEP, lo que no puede implicar de ningún modo de que quien presuma no tenga que probar.

Asimismo, a pesar de que no se suele considerar que hay similitudes entre el ámbito penal y el ámbito tributario, éstas sí existen conforme se ha expuesto en este trabajo. En todo proceso administrativo son aplicables las reglas de la prueba, y entre ellas, la presunción de inocencia. Es decir, la Administración Tributaria al ejercer sus facultades debe atender a dicha regla, evitando que pueda emitir una acta de determinación que implique el cumplimiento de una obligación tributaria y de una sanción tributaria como es el recargo del 20% previsto en el Código Tributario, sin haberse configurado previamente su culpabilidad.

Una vez ubicados en la conceptualización y en el tema de la prueba en las presunciones, se analizó las presunciones en el derecho tributario para atender a su aplicación. A partir de ese estudio, se pudo concluir que: i) las presunciones son aplicables por el legislador en materia tributaria para ejercer cierto control sobre las operaciones del contribuyente; ii) todas las presunciones en materia tributaria son legales relativas que admiten prueba en contrario; iii) las presunciones de derecho son excepcionales en materia tributaria porque vulneran los derechos de defensa del contribuyente y su incorporación debe ser de forma expresa; y, iv) los actos administrativos que gozan de

las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad deben emitirse cumpliendo los requisitos de validez para poder surtir efectos sobre el administrado.

Además, de forma ejemplificativa se analizaron diversas presunciones tributarias en donde se concluyó que realmente existe una apreciación e interpretación errónea por parte de la Administración Tributaria, estableciendo que: i) la Administración Tributaria confunde a las presunciones legales como presunciones de derecho; ii) la Administración Tributaria levanta actas de determinación con cargo al contribuyente acogándose a la presunción legal sin realizar en todos los casos la labor probatoria respectiva; iii) la Administración Tributaria considera configurados los presupuestos contenidos en la presunción legal una vez cumplido el plazo que determina la norma, sin permitir que el contribuyente pueda probar el no causamiento del hecho generador de forma posterior; y, iv) en algunas presunciones legales contenidas en las normas tributarias no se ha previsto la relación de probabilidad entre el hecho conocido y el hecho deducido, que pueden conllevar a que se trate de ficciones jurídicas. Por lo que se ha podido confirmar que dicha apreciación y aplicación de las presunciones en ciertos casos lesiona derechos del contribuyente, constituyéndose paralelamente en violaciones a los principios constitucionales de la tributación.

En definitiva, la incorporación de las presunciones legales en materia tributaria por parte del legislador debe prever la relación de probabilidad de los presupuestos contenidos en la norma, para evitar que se vulneren los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva. La apreciación e interpretación por parte de la Administración Tributaria de las presunciones legales, deben ser apegadas a la finalidad del tributo y el espíritu de la norma, como también de las reglas sobre la prueba que envuelve a las presunciones, sin otorgarle excesivas cargas probatorias al contribuyente que vulneren sus derechos del debido proceso y el ejercicio a su derecho de defensa.

BIBLIOGRAFÍA

- Alberto Binder. *Introducción al Derecho Procesal Penal*. Buenos Aires: Editorial Hammuraby. 1993.
- Alcalá – Zamora, Niceto & Ricardo Levene. *Derecho Procesal Penal*. Buenos Aires: Kraft. 1945.
- Alonso Pérez Becerril. *Presunciones Tributarias en el derecho mexicano*. México: Porrúa. 2001.
- Andrés De la Oliva y Miguel Ángel Fernández. *Derecho Procesal Civil*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areceres. 1996.
- Andrés De la Oliva y Miguel Ángel Fernández. *Lecciones de derecho procesal, tomo II, objeto, actos y recursos del proceso civil*. Barcelona: promociones, publicaciones universitarias. 1984.
- Antonio Dellepiane. *Una teoría de la prueba, 9na ed.* Bogotá: Editorial Temis. 1989.
- Antonio Cubero Truyo. “Las Presunciones”. *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Madrid: IEF. 1991.
- Antonio Rocha. *De la prueba en derecho*. Bogotá: Universidad Nacional. 1949.
- Arturo Alessandri. *Teoría de las obligaciones*. Chile: Ediar Conosur. 1988.
- Carmen Simone. *El control de constitucionalidad de los actos administrativos en el Ecuador*. Tesis de maestría. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito, 2005.
- Carolina Sanchis Crespo. El jurado y la presunción de inocencia. A propósito de la película “veredicto final”. *Estudios Penales y Criminológicos, vol xxv*. 2005.
- Carlos Matheus. “Sobre la función y objeto de la prueba”. *Revista de la Pontificia Universidad Católica del Perú* (2002).
- Carlos Maturana. *Plazos, Actuaciones Judiciales, Notificaciones, Resoluciones Judiciales y el Juicio Ordinario conteniendo la Teoría General de la Prueba*. s/f.
- Carlos Correa. “La presunción de hecho como figura jurídica en el derecho procesal civil alemán”. *Revista de Estudios de la Justicia No. 20* (2014).
- Caso LA FABRIL. Acta de Determinación No. 13201624901385674 de 30 de diciembre de 2016.
- Cesare Beccaria. *Tratado de los delitos y de las penas*. Perfecto Andres Ibañez (ed.). Madrid: Trotta, 2011.
- Cipriano Gómez. *Derecho Procesal Civil*. México: Editorial Trillas. 1984.

Código Orgánico General de Procesos. Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio de 2005, con última reforma el 23 de octubre de 2018.

Código Civil. Registro Oficial No. 46 publicado el 24 de junio de 2005, con última reforma el 12 de abril de 2005.

Código Orgánico Integral Penal. Registro Oficial No. 180 el 10 de febrero de 201. Última reforma el 14 de febrero de 2018.

Código Orgánico Administrativo. Registro Oficial Suplemento No. 31 del 20 de junio de 2017, con última reforma el 31 de diciembre de 2019

Código Tributario. Registro Oficial No. 38 el 14 de junio de 2005, con última reforma el 31 de diciembre de 2019.

Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (1950).

Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 el 20 de octubre de 2008. Última reforma el 01 de agosto de 2018.

Corte Nacional de Justicia. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Serie XVII. Gaceta judicial No. 08 del 27 de julio de 2009.

Corte Suprema de la República de Chile. Sala de Casación. Rev., T. 62 Sección cuarta, 1 de septiembre de 1965.

Corte Suprema de Justicia de Colombia. Sala de Casación Civil, G.J.T. CLXXXIV, número 2423, 1989.

Corte Suprema de Justicia, sentencia expedida el 10 de mayo del año 2010 dentro del Expediente 92, publicada en el Registro Oficial 627 del 26 de julio del 2002.

Cristina Doménech Garret. *Vademécum de derecho civil y procesal civil*. España: Editorial Tirant lo Blanch. 2017.

Daniella Camacho y Jaime Flores. *Las presunciones como fundamento para dictar una sentencia de condena*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones. 2009.

Davind Blanquer Criado. *Hechos, Ficciones, pruebas y presunciones en el Derecho Administrativo "Taking facts seriously"*. España: Tirant lo Blanch. 2017.

Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948)

Decreto Ejecutivo No. 2430, publicado en el Registro Oficial Suplemento 494 del 31 de diciembre de 2004.

- Decreto Legislativo No. 000, publicado en el Registro Oficial Suplemento 242 del 29 de diciembre de 2007.
- Decreto Ejecutivo No. 374. Registro Oficial Suplemento No. 209, publicado el 08 de junio de 2010.
- Decreto Ejecutivo No. 539. Artículo 1. Registro Oficial Suplemento No. 407, publicado el 31 de diciembre de 2014.
- Devis Echandía. *Teoría General de la Prueba Judicial, Tomo I*. Bogotá: Temis. 2006.
- Devis Echandía. *Teoría General de la prueba judicial, Tomo II*. Bogotá: Editorial Temis. 2015.
- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*. Madrid: Asociación de Académias de la Lengua Española. 2018.
- Diego Marín-Barnuevo. *Presunciones y Técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. España: Interamericana de España. 1996.
- Eduardo Labandeira. *Las presunciones en el Derecho Canónico*. Pamplona: de Navarra S.A. 1967.
- Eduardo Couture. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Palma. 1972
- Elker Mendoza, Silvia Cano y Alfonso Robles Alcívar. “Apreciación de la prueba en materia tributaria”. *Revista Jurídica*. 2012.
- Emilio Enriquez. *La prueba ante la jurisprudencia*. Chile: Editorial Jurídica de Chile. 1989.
- Emerson Catureli. “Presunciones de derecho tributario”. *Temas actuales de derecho tributario*. Pollyana Vilar Mayer y Eusebio González García (coord.), 2005.
- Ernesto Esverri. *Presunciones Legales y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons Ediciones jurídicas S.A. 1997.
- Francesco Carnelutti. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. México: Editorial Harla. 1987.
- Francesco Carnelutti. *La prueba civil*. Buenos Aires: Arayú. 1995.
- Galo Espinosa. *La Más práctica Eiclopedia Jurídica Vol II*. Quito: Instituto de informatica legal. 1987.
- Gerardo Rojas. *La presunción como medio de prueba en el proceso civil cubano*. La Habana: Universidad de las Tunas. 1987.

- Gian Antonio Micheli. *Derecho Procesal Civil, Tomo II*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europea – América. 1959.
- Gian Antonio Micheli. *La carga de la prueba*. Buenos Aires. 1961.
- Guillermo Cabanellas. *Diccionario Jurídico Elemental*. Argentina: Heliast S.R.L. 1993.
- Hugo Alsina. *Tratado teórico práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial. Tomo II*. Buenos Aires: Editorial Ediar. 1961.
- Jaime Azula Camacho. *Manual de derecho probatorio*. Bogotá: Temis. 1998.
- Jaime Guasp. *Derecho Procesal Civil*. Madrid: Institutos de Estudios Políticos. 1968.
- Jaime Vega Torres. *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal*. Madrid: La ley. 1992.
- Jairo Parra Quijano. “Reflexiones sobre las presunciones”. *Revista del Instituto Colombiano de derecho procesal Vol. 8, No. 08* (1989).
- Javier Pérez Arraiz. *La Prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley general tributaria (LEY 58/2003, de 17 de diciembre)*. Bilbao: Universidad del País Vasco. 2006.
- Javier Vicente Troya Jaramillo y Carmen Simone Lasso. “El derecho formal o administrativo tributario”. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Talleres de la CEP. 2014.
- Joseph Aguiló. “Notas sobre presunciones de Daniel Mendoca”. *Cuadernos de filosofía del Derecho*. Alicante: Revista Doxa, 1999.
- Jorge Montecinos. Reflexiones en torno a la prueba en el derecho tributario. *Revista de Derecho, Universidad de Concepción*, No. 231-231. 2012.
- Juan Luis Gómez. *Derecho Jurisdiccional II Proceso Civil*. Valencia: Tirant Lo Blane. 2016.
- Juan Moreno Fernández. “Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (principios constitucionales y conexión con el artículo 3.1. LGT)”. *El Estado Actual de los Derechos y las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*. Madrid: Aranzandi. 2007.
- Julián Benavente. *Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación*. Valladolid: LexaNova. 2013.
- Julio Arranz. *Temas para el estudio del Derecho Procesal Penal, parte II*. La Habana: Editorial Félix Varela. 2004.

- Justus Hedemann y Marin Sancho. Las presunciones en el derecho. *Monografías fundamentales de derecho privado y público de la Revista de derecho privado*. 1931.
- Lauro E. Larreategui. *Las presunciones legales expresas del Código Civil Ecuatoriano*. Ecuador: Fondo de Cultura Ecuatoriana. 1983.
- Leo Ronsenberg . *La Carga de la Prueba*. E.J.EA. Buenos Aires. 1972.
- Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento No. 463 publicado el 17 de noviembre de 2014, última reforma el 03 de enero de 2019.
- Ley Reformatoria para le Equidad Tributaria del Ecuador. Registro Oficial Suplemento No. 245 publicado el 29 de diciembre de 2007, última reforma el 31 de diciembre de 2019.
- Ley No. 0, publicada en el Registro Oficial Suplemento 94 del 23 de diciembre de 2009.
- Ley No. 00, publicada en el Registro Oficial Suplementos no. 583 del 24 de noviembre de 2011.
- Lorenzo Peña. “Las inferencias de hechos presuntos en la argumentación probatoria”. *Anuario de filosofía del derecho, T.XVIII* (2001).
- Luis Eduardo Palacio. *Manual de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Perrot. 1973.
- Luis Manuel Portero. “Las presunciones legales en derecho tributario y la influencia del derecho comunitario”. *Derecho y Opinión No. 03* (1995).
- María Riera Roig. La proyección de las presunciones tributarias en el ámbito probatorio penal. Tesis de pregrado. Universitat Pompeu Fabra. Barcelona, 2018.
- Marcel Planiol y George Ripert. *Tratado Teórico – práctico de derecho civil*. La Habana: Editorial Cultura. 1945.
- Miguel Angel Montañés Pardo. *La Presunción de Inocencia, análisis doctrinal y jurisprudencial*. Navarra: Aranzadi Editorial. 1999
- Miguel Aguilar. *La presunción de inocencia*. México: Editorial Azteca. 2006.
- Miguel Gutiérrez. *Las presunciones y ficciones en el Ámbito Tributario y su Aplicación a las Rentas Societarias*. Granada: Editorial Comares. 2012.
- Nicola Abbagnano. *Diccionario de Filosofía*. México: Fondo de Cultura Económica. 1963.

Paloma Lugo *et al.* “Vademécum de derecho Humanos. *Presunción de Inocencia*. Manda Robles y Sergio Díaz (Coors.). España: Tirant. 2019.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1996)

Rafael Hernández Marín. *Ficciones Jurídicas*.

<https://www.biblioteca.org.ar/libros/142375.pdf>. (Acceso: 07/09/2019).

Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. Registro Oficial Suplemento No. 336 publicado el 14 de mayo de 2008, última reforma el 20 de diciembre de 2018.

Reglamento para la Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 209 publicado el 08 de junio de 2010.

Rubén Morán Sarmiento. *Derecho Procesal Civil*. Guayaquil: Edilex S.A. 2011.

Selma Penalva. *Medios de prueba de la sucesión de hecho: las presunciones en materia tributaria*. 2016.

Sonia Venegas Álvarez. *Presunciones y Ficciones sobre la renta de las personas físicas en México*. México: Editorial del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México. 2007.

Tribunal Distrital de los Fiscal No. 03 con Sede en Cuenca. *Acción de impugnación al SRI*. Causa No. 01501-2011-00087. Sentencia del 18 enero de 2012. Gaceta judicial No. 13 de 16 de abril de 2014.

Tribunal Supremo Español. Sala segunda de lo Penal. Sentencia 2/1997 del 29 de noviembre de 1997. Recurso No. 840/1996.

Tribunal Constitucional Español. Sala Primera. Sentencia Constitucional No. 13/1982 del 1 de abril. Boe No. 95 de 21 de abril de 1982.

Tribunal Distrital de lo Fiscal. Primera Sala de Casación. Causa No. 22891-2723-IS-V. Sentencia del 24 de octubre de 2005. Registro Oficial No. 166 del 15 de diciembre de 2005.

Tomas Hutchinson. *Derecho Procesal Administrativo tomo III*. Argentina: Rubinzal – Culzoni. 2009.

Ugo Rocco. *Tratado de derecho procesal civil*. Buenos Aires: Editorial Temis -Depalma. 1969.

Vizenzo Manzini. *Tratado de Derecho Procesal Penal, volumen I*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas. 1951.

Xavier Abel Lluch. *Derecho probatorio*. Barcelona: Cartoné. 2012.