



Universidad del Azuay

Facultad de Ciencias Jurídicas

Carrera de Derecho

**La violación del derecho constitucional al doble
conforme en el proceso contencioso tributario**

Autora:

María Paz Sotomayor Ramírez

Director:

Dr. Boris Barrera Crespo

Cuenca – Ecuador

2019

DEDICATORIA

*Este trabajo de Titulación está dedicado
a Pablito, Rozi, Tomás y Paúl por ser los
pilares fundamentales de mi vida.*

AGRADECIMIENTO

Agradezco infinitamente a mis padres y hermano por enseñarme, con el ejemplo y su cariño, a ser una persona que lucha por la justicia y la excelencia.

A mi novio Paúl por ser incondicional a lo largo de nuestra carrera.

A mis amigos por ser los protagonistas de esta aventura llamada Universidad.

A mi director Dr. Boris por impulsarme a ser una profesional que busca lo mejor y a todos los docentes y directivos de la Universidad del Azuay que me guiaron a lo largo de mi carrera.

RESUMEN

El presente trabajo está dirigido a realizar un análisis de la regulación adjetiva que rige las causas de lo Contencioso Tributario en nuestro ordenamiento jurídico, sus alcances y limitaciones. Específicamente, la limitación al denominado derecho al doble conforme que permite recurrir al administrado que se siente agraviado con todo auto, fallo o resolución que decida sobre sus derechos.

Esta limitación se da debido a que la competencia y jerarquía otorgadas a los Tribunales Contenciosos, si bien son determinadas por la ley, vulnera claramente los derechos y garantías constitucionales del debido proceso, derecho a la defensa y derecho al doble conforme porque no existe primera instancia, ni órganos competentes para conocer recursos de apelación, ni la posibilidad legal de presentar un recurso de casación.

Además, se tratará el tema de la desigualdad que sufre el administrado debido a que en la sustanciación de estos procedimientos se debe desvirtuar las presunciones de legalidad y ejecutoriedad que gozan los actos administrativos.

Palabras clave: doble conforme, contencioso tributario, casación, apelación.

ABSTRACT

This work is aimed at carrying out an analysis of the adjective regulation that governs the causes of tax dispute, their scope and limitations in Ecuador's legal system. Specifically, the study deals with the limitation of the right to double compliance as it allows the administered, who feels aggrieved with every order, judgment or resolution, to decide on its rights.

This limitation happens because the competence and hierarchy granted to the Contentious Courts clearly violates the constitutional rights and guarantees of the due process, the right to defense and the right to double compliance. There is no first instance, competent bodies to hear pleas, nor a legal possibility to file an appeal.

In addition, the inequality suffered by the administered was discussed because the presumptions of legality and enforceability of administrative acts should be contested in the substantiation of these procedures.

Keywords: double compliance, tax dispute, appeal, cassation.




Translated by
Ing. Paúl Arpi

DEDICATORIA	I
AGRADECIMIENTO	II
RESUMEN	III
ABSTRACT	IV
CAPÍTULO 1	1
HISTORIA Y TRÁMITE DEL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO	1
Reseña Histórica del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.	1
El Tribunal Contencioso Tributario en la actualidad.	6
Jerarquía del Tribunal Contencioso Tributario	6
Competencia del Tribunal Contencioso Tributario	8
Trámite del procedimiento Contencioso Tributario.	11
Etapas y principios rectores del Proceso Contencioso Tributario.	14
Etapas del Proceso Contencioso Tributario:	14
Etapa Introductoria.	15
Etapa de Sustanciación.	22
Etapa de Decisión.	23
Etapa de Impugnación	24
Principios Rectores del Derecho Procesal Tributario:	25
Principio del debido proceso	26
Principio de verdad material	28
Principio de congruencia procesal y la facultad de reexamen	29
Principio de doble instancia	30
CAPÍTULO 2	33
DERECHOS Y RECURSOS EN LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO	33
Definiciones y naturaleza del derecho a la defensa y del derecho al doble conforme.	33
Derecho a la defensa:	33
Derecho al doble conforme	39
Fundamento del derecho a recurrir	39
Tipos de recursos	42
Objeto de la impugnación	43
Quién puede ser recurrente en un proceso judicial	45
Finalidades del recurso.	47
Finalidad garantista de derechos	47
Finalidad unificadora	49
Efectos legales con los que se puede presentar el recurso.	51

Efecto suspensivo	53
Efecto diferido	59
CAPÍTULO 3	61
PROBLEMA Y PROPUESTA DE SOLUCIÓN A LA VULNERACIÓN DE DERECHOS CONSTITUCIONALES	61
Problemática del derecho al doble conforme en lo Contencioso Tributario	61
Falta de primera instancia	64
El recurso extraordinario de Casación ¿posible alternativa de cumplimiento de la doble instancia?	67
Origen del recurso extraordinario de casación.	67
La regulación de la Casación en el Ecuador	70
Limitado:	71
Formal:	71
Diferencia entre la apelación y la casación.	75
Propuesta de reforma para hacer efectivo el derecho al doble conforme o a recurrir. ..	76
Cuerpo Legal a reformarse	77
Órgano judicial competente	78
Objeto de impugnación	81
¿Qué se ataca en la impugnación?	84
¿Cómo se debería presentar el recurso de apelación en materia contenciosa tributaria?	87
Legislación comparada – España	89
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	91
BIBLIOGRAFÍA	94

CAPÍTULO 1

HISTORIA Y TRÁMITE DEL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Reseña Histórica del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.

El sistema de justicia tributaria en el Ecuador ha venido cambiando a lo largo del tiempo, de la misma manera el órgano competente para hacer efectiva dicha justicia, por lo que podríamos dividir su desarrollo en tres fases.

La primera, se da antes del 19 de junio de 1959, en donde, prácticamente no existía un sistema de justicia tributaria y solamente había la jurisdicción contencioso-administrativa, dentro de la cual se encontraba lo contencioso administrativo-tributario, que la ejercía el Consejo de Estado creado en la Constitución Política de la República del Ecuador de 1906¹.

Bajo la regulación de la Constitución Política de la República del Ecuador de 1906, le correspondía al Consejo de Estado el conocimiento de todas aquellas impugnaciones contra los actos o resoluciones de la administración pública que por afinidad de competencia inclusive lo tributario. Este órgano estaba presidido por el Presidente de la Corte Suprema de Justicia e integrado por un Senador, un Diputado, dos ciudadanos elegidos por el Congreso Nacional, el Contralor General de la Nación, el Procurador General de la Nación, un representante del Consejo Nacional de Economía,

¹La *Constitución Política de la República del Ecuador (CPRE)*, de 1906 consagraba específicamente en el artículo 97 que habrá en la Capital de la República un Consejo de Estado, con lo que se confirma el sistema de justicia tributaria.

el Presidente del Tribunal Supremo Electoral, un representante de las Fuerzas Armadas y el Presidente del Instituto Nacional de Previsión, que ostentaba la condición de Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Esta es la razón por la que se sostiene que la justicia tributaria en el país era endeble, ya que como se viene explicando no existía una suerte de especialización en el órgano juzgador sino todo lo contrario, el Consejo de Estado era la unión de representantes de todas las áreas predominantes en el sistema político de la República del Ecuador, por lo tanto, no podría hablarse de que había una justicia eminentemente tributaria sino un conocimiento de las impugnaciones de los administrados como un respeto a un derecho constitucional más no como una solución propia de la materia.

En esta primera etapa de la justicia tributaria en el Ecuador, podemos evidenciar algunos problemas prácticos, como la falta de especialización en la materia, la falta de independencia del órgano para que los ciudadanos puedan impugnar decisiones de la administración, entre otros, mismos que dificultaban la adecuada administración de justicia.

En el estudio de los procesos contenciosos tributarios de la Dra. Samantha Olmedo Gaviño determina que en esa época la justicia tributaria se dificultaba por estos problemas e incluso hacían que el tiempo de espera por una resolución llegase a ser de años; lo que ocasionaba que, por ejemplo, la posibilidad de impugnación sea algo más teórico que real, (Gaviño, 2015), lo que evidencia un tratamiento diferenciado que no tiene asidero o justificación.

La segunda, es a partir de la expedición del Decreto-Ley de Emergencia N° 10, de 15 de junio de 1959 que crea el Tribunal Fiscal del Ecuador quien se encarga de esgrimir los conflictos entre la administración tributaria y los administrados.

La característica principal del Tribunal Fiscal del Ecuador es que fue un órgano independiente que no formaba parte de la administración, así como tampoco de la Función Judicial y estaba conformado por una sola Sala de tres ministros jueces.

A palabras del doctor Rodrigo Garcés Moreano,² documento inédito, determina que *“El Tribunal Fiscal de la República, en su especie fue el segundo de Latinoamérica después del Tribunal Fiscal de la Federación de Méjico establecido en 1928”*. El Ecuador fue el segundo país que creó un órgano latinoamericano con competencia de conocer y resolver todas las contiendas entre los contribuyentes administrados y la administración tributaria.

Desde su creación, este órgano tenía la competencia exclusiva para administrar justicia en materia tributaria, y en definitiva quién decidía sobre la legalidad del cobro de los tributos en el país, consecuentemente era un órgano con un poder sumamente fuerte.

El 25 de junio de 1963 se publica en el Registro Oficial No. 490 el Decreto Ley Emergencia No. 29 con el que se creó el primer Código Fiscal, el primer cuerpo legal con una codificación especializada en materia tributaria. Se incorporó varios recursos administrativos y judiciales menos el de casación.

Cabe tomar en cuenta que el desconocimiento del derecho a impugnar de los contribuyentes administrados ha sido histórico, teniendo en cuenta que se da desde la promulgación del primer Código Fiscal, sin mencionar las normas inferiores mencionadas a lo largo de este capítulo.

² Ex Ministro del Tribunal Fiscal de la República del Ecuador, en su estudio *“Reseña Histórica”*, documento inédito del año 2007.

Con la Constitución Política de la República del Ecuador de 1967, publicada en el Registro Oficial N° 133 de 25 de mayo de 1967, se constitucionalizó la existencia del Tribunal Fiscal de la República, en base a los principios de especialidad y jurisdicción especializada, aspectos que la norma constitucional reconoce y garantiza la existencia del Tribunal Fiscal, teniendo así, la estabilidad de su existencia garantizada a través del tiempo.

Con el transcurso del tiempo, en 1970 se creó la Segunda Sala del Tribunal Fiscal de la República del Ecuador que se integra de manera pluripersonal por tres ministros jueces, y dos años después, integrada de la misma forma, se creó la Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la República del Ecuador.

El 2 de diciembre de 1974, la Comisión que fue encargada de la última revisión del proyecto que contenía el Código Tributario, entregó al Ministro de Finanzas de la República del Ecuador y al Contralor General del Estado, una codificación que unificaba la Ley Orgánica de Hacienda y la Ley de Remuneraciones, ampliando las potestades de los Tribunales Fiscales, además el artículo 444 del Código Tributario derogó expresamente el Código Fiscal de la República del Ecuador.

La tercera fase, se da diecisiete años después, con la Ley N° 20 de 16 de diciembre de 1992, reformativa de la Constitución Política de la República del Ecuador, suprime el Tribunal Fiscal, destruyendo la independencia del órgano, la cual, la había ejercido durante treinta y cuatro años, un órgano de administración de justicia tributaria que incluso no pertenecía a la Función judicial, siendo esta última la Función macro del Estado Ecuatoriano encargada –en la división del poder- de administrar justicia.

En lugar del Tribunal Fiscal, se crearon cuatro Tribunales Distritales de lo Fiscal cuya jurisdicción fue fijada posteriormente por la Corte Suprema de Justicia, demostrándose la inclusión y sometimiento del órgano a la Función Judicial.

Esta inclusión se debe a las VII Jornadas Hispano-luso-americanas que se desarrollaron en Pamplona, España en 1976; dentro de sus recomendaciones determinan que “[...] los órganos jurisdiccionales competentes para decidir los conflictos tributarios deben funcionar dentro del poder judicial y, en todo caso, fuera del ámbito del Poder Ejecutivo [...]”, (Melcon, 1977) esto en base a la independencia del órgano como característica e incluso garantía para los administrados, diferenciando así claramente la autoridad jurisdiccional de la administrativa.

La Constitución Política de la República del Ecuador de 1998, establece que los Tribunales Distritales de lo Fiscal forman parte de la Función Judicial y están subordinados a la Corte Suprema de Justicia. Dichos Tribunales tienen competencia para conocer y resolver los asuntos de naturaleza tributaria que la ley asignaba al Tribunal Fiscal de la República del Ecuador.

Dentro de la línea de tiempo especificada, se traza una nueva estructura y organización de la justicia contencioso-tributaria y se le atribuye a la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia la competencia para conocer y resolver los recursos de casación que se formulen respecto de los fallos expedidos en asuntos de conocimiento por los Tribunales Distritales de lo Fiscal, siendo reciente este “reconocimiento parcial” del derecho al doble conforme, por no decir nuevo.

La Ley 20 de Reformas a la Constitución de la República del Ecuador de 1998 no ha sido derogada hasta la actualidad, de tal manera que, el Tribunal Contencioso Tributario mantiene su rango establecido, lo cual, genera ciertos inconvenientes en la

sustanciación de los procedimientos y en el cumplimiento de derechos y garantías constitucionales.

El Tribunal Contencioso Tributario en la actualidad.

Jerarquía del Tribunal Contencioso Tributario

En la actualidad, el Tribunal Contencioso Tributario según el Dr. Alfredo Mora lo define como aquella “[...] institución de derecho público, independiente, especializada y descentralizada, que forma parte de la función judicial del Ecuador [...]” (Guzmán, 2010) este Tribunal con las características antes citadas, tiene además, el mismo rango que una Corte Provincial, que como se conoce es la de segunda instancia.

Como su nombre lo dice, -Tribunal-, se conforma de tres jueces, quienes conocerán la causa por sorteo, radicándose en ese momento la competencia en el mismo, y empezará el procedimiento contencioso, el cual se analizará más adelante, sin embargo, se encuentra regido y regulado en el Código Tributario y en el Código Orgánico General de Procesos.³

La jerarquía del Tribunal Contencioso Tributario, parecería ser algo muy positivo en cuanto a celeridad y especialidad para resolver los casos que llegan a estar en su conocimiento –por el número de jueces en analizar el caso-, sin embargo, no es así.

En la práctica, la jerarquía que tiene el Tribunal Contencioso Tributario produce la alteración del curso normal de los procesos y omite una etapa de los

³ Cuerpo legal que entró en vigencia el 22 de mayo del 2015 derogando varias disposiciones del Código Tributario y de la Ley de Régimen Tributario Interno.

procedimientos en cuanto a la autoridad, no siendo así en la forma de tramitar la misma, el Tribunal analizará desde cero los hechos alegados y la causa en sí misma, de tal manera que existen cambios muy significativos en la tramitación que generan cierta inseguridad para las partes en el sentido de que no se puede solicitar un segundo criterio –órgano superior- que conozca un tema que sería perjudicial a las partes.

El trato diferenciado del órgano jurisdiccional se basa, según una parte de la doctrina, en la característica de independencia y especialidad. La importancia se centra en la independencia según Fausto Murillo Fierro que sostiene que “La independencia del Poder Judicial, se dice, es la más “preciosa” y fundamental de las garantías.” (Fierro, 2008), garantías que deberían proteger de la arbitrariedad de la administración a los ciudadanos.

La especialidad, por otro lado, según el razonamiento crítico del autor antes citado es una razón que busca la eficacia en las decisiones de este órgano administrador de justicia contenciosa tributaria, o sea, la preparación específica de los jueces en materia tributaria, económica y contable garantizaría a los ciudadanos una decisión eficaz y correcta.

Sin embargo, en contraposición de este criterio la autora de este estudio sostiene que no son razón suficiente estas dos características para determinar la jerarquía del Tribunal Contencioso Tributario, ya que, la independencia se subsana con que el órgano jurisdiccional forme parte de la función judicial sin determinar un nivel específico y la especialidad de los jueces también se podría cubrir con crear juzgados tributarios, lo cual nada tiene que ver con la jerarquía.

De esta manera, las características de independencia y especialidad que debe cumplir un órgano jurisdiccional encargado de administrar justicia tributaria, son

correctas, pero no son razones suficientes para otorgar una jerarquía elevada al mismo, porque lo que se logra con esta anomalía procesal es alterar de manera negativa el curso del trámite vulnerando derechos fundamentales de los ciudadanos.

Por el contrario, manteniendo estas características; pero concediéndoles a un órgano competente de primera instancia se garantiza todos aquellos presupuestos constitucionales y fundamentales que asisten a los administrados, como el derecho al debido proceso y al doble conforme.

Competencia del Tribunal Contencioso Tributario

La competencia es uno de los componentes de los que goza un órgano jurisdiccional, además de la jerarquía, -elemento que se describe en el acápite anterior-, es aquella potestad pública para conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes administrados, responsables y/o terceros.

Esta potestad la puede ejercer dicho órgano solamente a través de una solicitud de revisión que es posible por medio de acciones –demandas contenciosas tributarias- y recursos que deducen los contribuyentes administrados, ejerciendo su potestad de oponerse a decisiones o manifestaciones de la voluntad administrativa que conculquen o sean atentatorios a sus derechos fundamentales, o intereses personales.

Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales de Manuel Osorio se define a la competencia, textualmente, como “la atribución legítima a un juez u otra autoridad para el conocimiento o resolución de un asunto [...]” (Osorio, 2019), el órgano jurisdiccional puede activar su potestad para conocer una causa solamente a las

establecidas en la normativa vigente, además se le atribuye por tres elementos, la materia, el territorio y las personas.

En el caso de los procesos contenciosos tributarios concurren estos tres elementos al momento de escoger la autoridad competente, ya que la ley manda que será competente el Tribunal Contencioso Tributario del domicilio del contribuyente. El domicilio del contribuyente representa los elementos del territorio y de las personas, ya que por un principio básico del derecho siempre se demandará ante la judicatura de este último por razones de igualdad de armas; y por otro lado el elemento de la materia se determina por la especialidad del órgano, toda cuestión de tributos o administración tributaria se resolverá ante este órgano, siendo aplicados cada uno de los elementos de la competencia.⁴

La competencia por la materia del Tribunal Contencioso Tributario se encuentra establecida en el Código General de Procesos determinando que “Se tramitarán en el procedimiento contencioso tributario las acciones de impugnación, acciones directas y acciones especiales.” (Nacional, Código Orgánico General de Procesos, 2017), por lo que el Tribunal Contencioso Tributario –del domicilio del contribuyente administrado, responsable o tercero-⁵ solamente será competente cuando se deduzca ante ellos las acciones determinadas anteriormente.

De tal manera que, existen tres alternativas de demandar a la autoridad administrativa tributaria:

- **Acción de Impugnación:** se da cuando existe una actuación de la administración tributaria

⁴ Determinación legal que se encuentra establecida en el artículo 299 del Código Orgánico General de Procesos, que en definitiva se radica en el Tribunal Contencioso Tributario del domicilio del actor.

⁵ La competencia, por el territorio, también se encuentra determinado en el artículo 299 del Código General de Procesos.

con la que el contribuyente administrado no está de acuerdo; por lo que, hace uso de su derecho a activar el órgano jurisdiccional para pretender su revisión y eliminarlo del mundo jurídico, caso contrario regresará firme a la administración tributaria para ejecutarlo.

El Diccionario de Ciencias Jurídicas de Manuel Ossorio define a la impugnación como “Objeción, refutación, contradicción. Se refiere tanto a los actos y escritos de la parte contraria, cuando pueden ser objeto de discusión ante los Tribunales [...]” (Ossorio, 2019), esta definición es pertinente al caso porque el derecho de accionar la justicia de los administrados se garantiza en cuanto a la actuación de la administración tributaria mediante los actos administrativos.

- **Acción Directa:** en este caso no es necesario que exista una actuación de la administración tributaria o un acto administrativo, sino que el contribuyente administrado, responsable y/o tercero acude directamente ante el Tribunal Contencioso Tributario para que éste reconozca un derecho, o se concrete una situación jurídica.

El Dr. Luis Toscano Soria en su estudio Los Procedimientos Contencioso Tributarios en el Código Orgánico General de Procesos establece de manera textual “Se pueden presentar acciones directas por pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado cuando se ha realizados después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue el reclamo de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria.” (Soria, 2016), estos son claros ejemplos, del concepto antes descrito, debido a que no es un requisito de procedibilidad de la acción directa una actuación en estricto sentido de la administración tributaria sino basta con un acto erróneo del administrado.

- **Acción Especial:** son acciones que por mandamiento legal se debe tramitar en procedimiento sumario, un procedimiento mucho más rápido debido a que se acortan los

tiempos tramitándose en una sola diligencia de audiencia pública, adicionalmente solo se podrán demandar con una acción especial las taxativamente determinadas en el artículo 322 del Código Orgánico General de Procesos.

Con estas acciones es como se inicia el trámite judicial ante el Tribunal Contencioso Tributario competente con el objeto de tutelar los derechos y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos sujetos al derecho tributario; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídica tributaria que tiene la administración tributaria y los contribuyentes administrados.

Trámite del procedimiento Contencioso Tributario.

El derecho tributario, como rama del derecho tiene dos aristas o sub ramas, la rama de derecho sustantivo o material que regula relaciones jurídicas tributarias sustanciales suscitadas entre acreedor y deudor tributario –contribuyente administrado o administración pública-, y un derecho adjetivo o procesal que ha de versar sobre la actividad procedimental administrativa desarrollada por los órganos de resolución en la materia para resolver cuestiones tributarias materiales sometidas a su conocimiento.⁶

En relación al derecho adjetivo Héctor Villegas determina de manera muy general que “[...] está constituido por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares [...]” (Villegas, 1980), sin embargo se podría especificar de una manera mejor y sostener que el derecho adjetivo es uno de los medios para la realización de la justicia en materia tributaria y que se constituye

⁶ Yacolca Estares, D. (2012). *Tratado de Derecho Procesal Tributario*. Perú: Pacífico Editores.

de la normativa pertinente para así garantizar los derechos fundamentales de las partes y llegar a una resolución que ponga fin a la controversia.

El derecho procesal administrativo, generalmente es conocido con la típica definición de procedimiento, aquella secuencia ordenada de actos de simple administración que aporten opinión o juicio para formar la voluntad administrativa mediante un acto administrativo o resolución, sin embargo, el derecho procesal de lo contencioso-administrativo-tributario es creado para someter al conocimiento de autoridades judiciales especializadas en materia tributaria estos actos administrativos generados por la administración tributaria cuando el contribuyente se siente afectado.

En este sentido, nos encontramos frente a dos procedimientos diferentes dentro de la misma rama del derecho, el derecho procesal administrativo, el cual se sigue ante las diferentes autoridades de la administración tributaria y el derecho procesal contencioso-tributario.

Para poder ubicar el derecho procesal contencioso-tributario debemos analizar también las etapas de todo el trámite tributario. Contemplando así, la sede administrativa también y requiriendo el pronunciamiento de la administración tributaria mediante un acto administrativo que vulnere los derechos fundamentales o un acto que no concuerde con la realidad para manifestar el desacuerdo total o parcial del contribuyente administrado, constituyéndose una fase previa que se debe cumplir antes de acudir a sede jurisdiccional.

Una vez que el acto administrativo se produzca – Agustín Gordillo lo define como “[...] *decisiones, declaraciones o manifestaciones de voluntad o de juicio.*” (Gordillo, 2011)- el contribuyente puede tener dos opciones, concordantes a este análisis, continuar en la vía administrativa el procedimiento ante la administración tributaria presentando un

reclamo administrativo o accionar en la vía judicial directamente ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario, a quien le compete resolver las controversias que suscitan entre estos sujetos.

El proceso objeto de este análisis es el tramitado ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario, el cual, es un proceso jurisdiccional, que se presenta con la finalidad de obtener un re examen del acto administrativo en conflicto sometiendo al conocimiento de una autoridad imparcial y pluripersonal.

Como se ha explicado, el hecho previo que debe darse, es aquella manifestación de la voluntad administrativa de la autoridad, plasmada en un acto administrativo, el cual se considere contrario a los derechos del contribuyente administrado. En este sentido, quien se sienta afectado por este acto, es quién dará inicio al proceso en la vía judicial mediante una demanda que deduzca una acción ante el Tribunal Contencioso Tributario.

El Tribunal Contencioso Tributario –órgano competente- tiene competencias legales que se determinan textualmente en la Ley de la siguiente forma:

“Código Orgánico General de Procesos (COGEP).- Artículo 300.- Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder[...]” (Nacional, Código Orgánico General de Procesos, 2018)

Este trámite está contemplado en el Código Orgánico General de Procesos, el cual, define al procedimiento ordinario como el proceso más común, ya que se tramitará en él

todas aquellas causas que no tengan especificado un procedimiento especial para su tramitación.

El procedimiento ordinario es un procedimiento de conocimiento, son aquellos que resuelven una controversia sometida voluntariamente por las partes al órgano jurisdiccional y que se tramita sobre hechos dudosos y derechos contrapuestos, que debe resolver el juez declarando a quien compete el derecho cuestionado o concediendo la pretensión establecida. (Quisbert, 2010)

Adicionalmente, en temas procesales el procedimiento ordinario determinado en el Código Orgánico General de Procesos, es un proceso con tiempos más largos, sin embargo, es uno de los procedimientos que la doctrina lo denomina “más garantista”, porque ofrece a las partes más oportunidades en la defensa de sus derechos, lo cual, paradójicamente es lo que se cuestiona en este estudio.

Al hablar de tiempos más largos, el proceso se divide en etapas de sustanciación, estas están íntimamente relacionadas al principio de preclusión, debido a que, al momento que una se termina, inicia la siguiente, consecuentemente no se puede volver a la anterior.

Etapas y principios rectores del Proceso Contencioso Tributario.

Etapas del Proceso Contencioso Tributario:

El procedimiento contencioso tributario, tramitándose vía procedimiento ordinario, como se ha venido tratando en este estudio, en el cual se va a tratar sobre la relación jurídica procesal tributaria e indirectamente con la relación jurídica tributaria sustantiva⁷. Esto no es más sino la diferenciación de los dos procedimientos descritos

⁷Daniel Yacolca citando a Villegas en su libro Tratado de Derecho Procesal Tributario. (Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, cit., p. 163)

anteriormente, tanto el administrativo que tiene como resultado el acto administrativo o resolución; como el judicial que se divide en etapas procesales para llegar a obtener una sentencia resolviendo la causa en lo principal o el fondo de lo solicitado.

El procedimiento judicial ordinario está conformado por tres etapas, las cuales son:

Etapa Introductoria.

Como su nombre lo indica, es la etapa inicial de la causa, ya que en ella se van a establecer ciertos aspectos generales, pero, fundamentales de la causa, de tal manera que estos aspectos garantizarán de forma primaria la licitud y validez del proceso.

En lo medular, lo que se logra con el cumplimiento de la etapa introductoria es determinar la legitimación activa, legitimación pasiva, domicilio de las partes, competencia del Tribunal y finalmente el objeto de la controversia teniendo como fundamento el acto administrativo en conflicto.

En esta etapa inicial el actor –contribuyente administrado o deudor tributario- es quien ejerce su derecho fundamental de acceso a la justicia activándolo mediante la acción contencioso-tributaria que deduce con la demanda, la cual debe establecer claramente los puntos mencionados en el párrafo anterior, siendo la demanda el documento escrito en el cual la parte actora pone en conocimiento del Tribunal de lo Contencioso Tributario los hechos que se suscitaron con la administración tributaria.

De acuerdo al Código Orgánico General de Procesos las normas específicas para el Procedimiento Contencioso Tributario son jerárquicamente superiores a las generales del mismo cuerpo legal, de tal manera que aparte de los requisitos generales de todas las demandas se debe cumplir con otros requisitos específicos.

Los requisitos generales a todas las demandas determinados en el Código Orgánico General de Procesos son los siguientes:

1. *La designación de la o del juzgador ante quien se la propone.*

Se podría sostener que este es un requisito de forma, debido a que del trámite solicitado se puede concluir su autoridad competente, ya que en la materia no existen jueces de primer nivel con los que se puedan confundir, y tampoco hay varios Tribunales sino solo los Distritales, sin embargo, al señalar a la autoridad a la que se dirige se está determinando la autoridad competente para que en el sorteo que se realiza se determine la competencia como manda la ley.

La correcta determinación de este requisito es la que va a garantizar la validez procesal desde el inicio de la acción inclusive antes de que el Tribunal de lo Contencioso Tributario conozca el contenido de la demanda que se presenta.

2. *Generales de ley del actor y de su representado cuando sea necesario.*

Al hablar de generales de ley de la parte actora se entiende todos aquellos datos con los que se pueden individualizar e identificar al demandante o a su procurador, es determinante en estos procedimientos que quien presente la demanda sea quien está siendo perjudicado por el acto administrativo de la administración tributaria, además para poder legitimar la parte actora se debe conocer claramente quien es el demandante.

La inquietud que se plantea al momento de analizar este requisito, es que, ¿si es un derecho **exclusivo** del contribuyente administrado o receptor del acto administrativo el de demandar? Y la respuesta basada en la normativa vigente del Ecuador, es que no, debido a que quien está determinado como actor es aquel que acredite un interés legítimo en defender derechos vulnerados por la emisión del acto administrativo, de tal manera

que no se trata de un derecho exclusivo del receptor del acto, sino que también podría ser un tercero perjudicado o la autoridad que emite el acto administrativo para demandar la nulidad del mismo –lo cual es muy difícil que suceda-.

3. *Los nombres completos y la designación del lugar en que debe citarse a la o al demandado, además de dirección electrónica.*

Este requisito está conformado por dos partes. La primera es la legitimación de la parte demandada, y la segunda es la garantía del derecho a la defensa de la parte demandada –administración tributaria- es un requisito que legitima a la autoridad quien emitió el acto administrativo en conflicto con la finalidad de que mediante la citación realizada en legal y debida forma presente los justificativos de la exteriorización de su voluntad administrativa.

Se habla también, de la dirección de correo electrónico, lo cual, se pretende incorporar con la finalidad de que las notificaciones sean más rápidas y se pueda agilizar el trámite, sin embargo, son herramientas tecnológicas que suelen presentar ciertos problemas que no son parte de este análisis.

4. *La narración de los hechos detallados y pormenorizados.*

La demanda es la información que la parte actora proporciona al Tribunal de lo Contencioso Tributario sobre la acción contencioso tributaria que deduce, los hechos que se plasmen en la demanda serán los que el Tribunal de lo Contencioso Tributario va a analizar, contrastar con otros hechos y juzgar en concordancia con el derecho, de tal manera que, lo que se tiene que detallar de manera ordenada y numerada es la actuación de la administración tributaria.

Este requisito se complementa con un requisito específico en materia contencioso tributaria que es “*la relación circunstanciada del acto o hecho impugnado*”, debiéndose determinar claramente, cuál es el acto administrativo del que trata la acción contencioso tributaria que deduce la demanda y, además, en qué situaciones o circunstancias fue creado el acto administrativo que perjudica al demandante.

5. *Los fundamentos de derecho que justifican el ejercicio de la acción.*

La acción contencioso tributario debe ser fundamentada en un tipo de las determinadas en el Código Orgánico General de Procesos, entre esas están impugnación, acción directa o acción especial, debido a que solamente esas son las que puede conocer el Tribunal de lo Contencioso Tributario.

Los fundamentos de derecho se dividen en dos principales, los fundamentos de derecho de orden estrictamente procesal, los cuales tratarán de aquellos fundamentos de derecho en los cuáles el actor justifique, con apoyo de una norma jurídica, cuestiones tales como la jurisdicción y competencia del Tribunal de lo Contencioso Tributario, el cumplimiento de los requisitos de su acción contencioso tributaria, la representación técnica, clase de juicio y procedimiento que interpone y el fundamento por el que solicita que en la sentencia se contemple determinada decisión en orden a las costas de juicio.

Por otro lado, también se deberá determinar los fundamentos de derecho relativos al fondo del asunto o derechos vulnerados, -los denominados derechos sustantivos dentro del procedimiento administrativo-, en los que el actor apoya y determina la acción contencioso tributaria que ejercita, basada precisamente en una norma de derecho material, estableciendo aquellos preceptos legales que justifican el ejercicio de la acción contencioso tributaria y en los que basa su razón de pedir.

6. *El anuncio de los medios de prueba que se ofrece para acreditar los hechos y del acceso judicial a la prueba.*

Este requisito es una verificación del principio procesal que trata sobre “lo que se alega se prueba”, de tal manera que, todos los hechos que se narran en el libelo de la demanda necesariamente deben ser probados, sin embargo, lo que se hace en la demanda es anunciar y adjuntar la prueba que se va a practicar en el momento procesal oportuno.

La prueba según el Código Orgánico General de Procesos debe cumplir con ciertos requisitos, los cuales deben justificarse al momento de anunciarlas, especificando el medio probatorio, y el hecho que se va a probar con el mismo.⁸

Los requisitos que deben cumplirse son:

- **Conducencia:** es aquella idoneidad del medio probatorio anunciado para justificar el hecho que se trata.
- **Pertinencia:** los medios probatorios deben referirse a los hechos descritos en la demanda.
- **Utilidad:** el medio debe servir para crear una convicción al Tribunal de lo Contencioso Tributario.

7. *La pretensión clara y precisa que se exige.*

La pretensión, es el requisito fundamental de la demanda, porque si analizamos qué es la demanda, aparte del concepto jurídico, deduce una acción que contiene una solicitud que se realiza ante una autoridad judicial para obtener una resolución atendiendo

⁸ Código Orgánico General de Procesos (COGEP). - Artículo 160.- Admisibilidad de la prueba. - Para ser admitida, la prueba debe reunir los requisitos de pertinencia, utilidad, conducencia y se practicará según la ley, con lealtad y veracidad.

la misma, procesalmente es el punto medular de la demanda, ya que es lo que queremos lograr mediante resolución.

En los procesos contencioso tributario lo que va a primar dentro de las pretensiones de la demanda es la declaración de nulidad del acto administrativo vulneratorio de derechos y la posibilidad de reparaciones, en realidad lo que se pide es la reparación integral de los derechos vulnerados.

Sobre la reparación integral la Corte Constitucional se pronunció en la sentencia No. 087-17-SEP-CC y definió de la siguiente manera “[...] es un derecho y un principio, por medio del cual las personas cuyos derechos han sido afectados, reciben por parte del Estado todas las medidas necesarias, a fin de que se efectuó el resarcimiento de los daños causados como consecuencia de dicha vulneración [...]” (Acción Extraordinaria de Protección, 2017), este es el fondo de la pretensión, la búsqueda de la justicia y la reparación del daño causado por la manifestación de la voluntad administrativa.

8. *La cuantía del proceso.*

La cuantía es el valor de la materia litigiosa que en ocasiones sirve para determinar la clase de procedimiento a seguir y otras veces determina la posibilidad o no de interposición de recursos o acciones, es la cantidad que se reclama y la que va a conocer y resolver el juez si se paga o no.

Existen ciertas reglas procesales establecidas en el Código Orgánico General de Procesos para determinar la cuantía de los procesos. En los procesos contenciosos tributarios se determinará de acuerdo a lo que se impugne y servirá de base el acto administrativo por dos razones, la primera es que pudo haberse pagado por el

contribuyente y reclama su devolución o la segunda que por el contrario se determinó injustamente una deuda del contribuyente por la administración y lo está impugnando.

9. *La especificación del procedimiento en que debe sustanciarse la causa.*

El procedimiento es la serie sucesiva y ordenada de actos tendientes a obtener una resolución o sentencia resolviendo un conflicto, sin embargo, a lo que se refiere este requisito formal de las demandas, es a que el actor escoja y especifique uno de los procedimientos existentes en la ley.

Como se explicó en el acápite anterior, el procedimiento que se sigue en las acciones contenciosas es el procedimiento ordinario, el cual, es el procedimiento más común de los sistemas procesales, ya que contiene todas las garantías para la defensa de los derechos.

10. *Los demás requisitos que las leyes de la materia determinen para cada caso.*

En este requisito dependerá de la materia, el procedimiento y la acción que se presente, en este punto las leyes especiales establecerán requisitos únicos y exclusivos para cada acción.

En la materia de estudio de este trabajo de investigación existe un requisito específico determinado en el artículo 308 del Código Orgánico General de Procesos, esto es la copia de la resolución, del acto administrativo, del contrato o disposición impugnados, con la razón de la fecha de su notificación a la o al interesado y la relación circunstanciada del acto o hecho impugnado.

Es lógico que como requisito específico de las acciones contenciosas tributarias se exija esto, ya que se debe individualizar e identificar cuál es la manifestación de la

voluntad administrativa que causa daño o vulnera derechos fundamentales. Además, todo acto, resolución o contrato debe contener como un requisito de validez una firma de responsabilidad, para que a su vez se puedan determinar responsabilidades, consecuentemente, es un acierto del Código General de Procesos este requisito específico.

Etapa de Sustanciación.

La etapa de sustanciación, es aquella en la que se tramita lo establecido en la etapa introductoria, se da inicio a la impugnación del acto administrativo que posiblemente estaría vulnerando los derechos de la parte actora.

Por otro lado, la parte demandada presenta su contestación a la demanda exhibiendo la resolución o acto impugnado y todo el expediente que sirvió como antecedentes para llegar a la emisión del acto.

Posterior a la contestación se da una audiencia preliminar, la cual, sirve para “sanear” él y subsanar cualquier vicio de nulidad en el procedimiento o, por el contrario, si no se puede subsanar aceptar una excepción previa y dar por terminado el proceso.

Además, se anuncian los medios de prueba, desarrollándose a través de los actos de ofrecimiento o proposición de los medios de prueba y su consecuente admisión o rechazo por parte del juez, los medios probatorios admitidos son aquellos que pasan a la audiencia de juicio para su práctica.

Se resuelven mediante autos interlocutorios la validez del proceso, las excepciones previas y la admisión de las pruebas y posteriormente se procede con la audiencia de juicio en la cual, según Héctor Fix-Zamudio y José Ovalle Favela de la Universidad Nacional Autónoma de México, las partes expresan las argumentaciones tendentes a demostrar que han quedado probados los hechos en que fundaron sus

respectivas pretensiones y excepciones y que resultan aplicables los preceptos jurídicos invocados en apoyo de dichas pretensiones y excepciones (Fix-Zamudio & Favela, 1991).

Una vez que terminen los alegatos, lo que sigue en esta etapa es la práctica de la prueba, con lo cual, se consigue demostrar la veracidad y autenticidad de los hechos narrados en los alegatos y en el libelo de la demanda.

Los medios probatorios que fueron anunciados y admitidos en la audiencia preliminar, se practican en esta audiencia, exhibiendo ante los jueces, leyendo la parte pertinente –si son medios probatorios documentales- o receptándose los testimonios de los testigos, de tal manera que, los jueces tengan los elementos de convicción suficientes para resolver.

Etapa de Decisión.

Esta etapa es de competencia exclusiva de los jueces del Tribunal Contencioso Tributario, una vez que el Tribunal conoce el proceso, sus alegatos, pruebas, etc., corresponde resolver la causa, de tal manera que en la misma audiencia de juicio emite su resolución, esto es, dando la razón a una o a otra parte dependiendo de los hechos probados que se contraponen a lo largo del proceso.

La resolución debe ser jurídicamente válida debiendo cumplir con varios requisitos determinados en el Código Orgánico General de Procesos, tener una parte introductoria donde se establecen los hechos controvertidos, la parte de análisis jurídico del Tribunal y por último la parte resolutive que es la final de la sentencia.

Una de las partes medulares de la sentencia, es la resolución del fondo del asunto o su parte resolutive que debe contener y garantizar el derecho a la motivación, es decir, la aplicación de la norma a los hechos probados y que traiga como consecuencia la

aplicación de la norma antes citada, además, tiene que cumplir con ciertos estándares constitucionales que ha fijado la Corte Constitucional, que no es tema de análisis en el presente trabajo de investigación.⁹

Finalmente, la sentencia del Tribunal se ejecutaría en tres días siendo susceptible de recursos horizontales, como aclaración o ampliación para que todo su contenido quede claro y comprensible a las partes para su posterior ejecución y cumplimiento íntegro.

Etapa de Impugnación

La impugnación es el reconocimiento del derecho fundamental a recurrir, en el caso del proceso contencioso tributario sería someter la decisión del Tribunal Contencioso Tributario al conocimiento de un órgano jurisdiccional superior; sin embargo, aquí nace el problema de este trabajo de investigación, ya que en la práctica no existe dicho reconocimiento.

Como sabemos, el derecho a recurrir se lo puede ejercer mediante varios recursos, estos pueden ser horizontales o verticales. Los horizontales son: la aclaración y la ampliación y el recurso de apelación, siendo el recurso vertical por excelencia e idóneo para que el órgano superior conozca nuevamente el fondo de la controversia y sin estar limitado por causales determinadas en la Ley.

El recurso de apelación contemplado en la Constitución de la República -como derecho fundamental- y en el Código General de Procesos como norma sustantiva, es aquel que se puede presentar en contra de cualquier auto o sentencia que perjudique o atente contra los intereses de una de las partes, por lo que, en el caso de estudio se podría

⁹ *Los estándares de constitucionalidad de la motivación es la racionalidad, lógica y comprensibilidad, para que se garantice el derecho fundamental a la motivación. Sentencia No. 227-12-SEP-CC.*

presentar en contra de autos interlocutorios de admisión o inadmisión de pruebas o excepciones previas dictados en la primera parte de la etapa de sustanciación o a su vez, en contra de la sentencia que resuelve el fondo del asunto.

Esta sería la etapa de impugnación del proceso Contencioso Tributario, reconociendo y respetando los derechos fundamentales de las partes, sin embargo, al analizarlo en la práctica no existe órgano jurisdiccional que conozca y resuelva la impugnación, y es ahí donde nace la pregunta de investigación del presente trabajo, ¿Es correcto que el Tribunal Contencioso Tributario tenga jerarquía de segunda instancia?, la cual, va a ser analizada y respondida a lo largo de esta investigación.

En este punto de este trabajo de investigación cabe hacer una aclaración, hemos tratado el trámite de las acciones contenciosas tributarias como si se tramitasen todas en el procedimiento ordinario, dado que así se tramita la mayoría de acciones, sin embargo, existen algunas que por mandato de la Ley se tramitan en procedimiento sumario; pero, son las que la ley las determina y el único cambio que sufre el procedimiento es que las tres etapas se unen y se tramitan en una sola audiencia siendo procedimientos más cortos y rápidos.

Principios Rectores del Derecho Procesal Tributario:

Una vez que se ha determinado cuál es el procedimiento que rige esta clase de trámites –conocimiento-, corresponde analizar cuáles son los principios rectores del derecho procesal tributario y cómo se deben desarrollar a lo largo de su tramitación.

Una de las características que tiene el proceso contencioso tributario es que todas las regulaciones determinadas en el Código Tributario o Ley de Régimen Tributario

Interno –legales- del derecho tributario tienen límites bien marcados. Uno de ellos es el derecho constitucional, como así lo establece lógicamente la jerarquía de las normas¹⁰.

Por lo tanto, casi todos los conflictos que se plantean en materia tributaria tienen que ver con la trasgresión de los derechos o principios constitucionales. Juan Carlos Benalcázar Guerrón en su estudio “El proceso contencioso administrativo en el Código Orgánico General de Procesos” llega a la conclusión de que los procesos contencioso-administrativo y tributario, tienen dos propósitos, el primero es la tutela de los administrados, pero además tienen una función pública que es permitir que se hagan prácticos los principios del Estado de Derecho, (Guerrón, 2016) principios que según la Constitución de la República del Ecuador son de directa e inmediata aplicación.¹¹

Los principios que se deben aplicar directamente en la consecución del proceso contencioso tributario son aquellos que tienen rango constitucional y que protegen derechos fundamentales, los cuales se desarrollan a continuación:

Principio del debido proceso

El debido proceso es un principio compuesto por varias garantías básicas, las cuales comprenden el respeto a la máxima “proceso justo” de las partes que acuden a un órgano jurisdiccional, administrativo, sancionatorio y cualquier procedimiento en el que se decidan sobre sus derechos o se afecten sus intereses.

¹⁰ Constitución de la República del Ecuador (CRE): “Artículo. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.”

¹¹ Principio contemplado en el numeral 3 del artículo 11 de la Constitución de la República del Ecuador determinando que Los derechos y garantías establecidos fundamentales serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte.

Cabe hacer mención que según el desarrollo de la normativa norteamericana se ha producido una suerte de clasificación del debido proceso, manifestando que existe el debido proceso sustantivo y el debido proceso procedimental.

Como se dijo, esta evolución dual del concepto debido proceso, la forma paradigmática en la que se aplica para definir la validez constitucional, tanto de las actuaciones administrativas como del contenido de las leyes, en cuya virtud no por hallarse previsto en la ley, cualquier procedimiento se convierte en jurídicamente correcto, lo que en la práctica sería determinar que el procedimiento contencioso tributario, cumple con este principio solamente por el hecho de constar en la normativa vigente, lo cual no se puede aceptar. (Wray, 2019)

En el caso concreto Pacci dice que “...los deudores tributarios gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido proceso administrativo, que comprende no solo el derecho a exponer sus argumentos sino a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.”, sin embargo, el derecho al debido proceso para el administrado debe ser mucho más garantista y respetado en el ámbito del derecho tributario y esto se debe a la falta de igualdad de las partes, porque el administrado o como lo llaman en la doctrina tributaria “el deudor tributario” tiene desventajas procesales y probatorias ante la función pública.

Esta desigualdad se basa en las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos de la Administración Pública, las cuales, se encuentran establecidas en el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva –ERJAFE- y ratificado en el Código Orgánico Administrativo –COA- como la norma posterior vigente, de la siguiente manera:

“Artículo 68.- Legitimidad y Ejecutoriedad. - Los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y de ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos en este estatuto.” (Nacional, ERJAFE, 2018)

“Artículo 229.- Suspensión del acto administrativo. Por regla general, los actos administrativos regulares se presumen legítimos y deben ser ejecutados luego de su notificación.” (Nacional, Código Orgánico Administrativo, 2018)

De esta manera, la administración tributaria se coloca, procesalmente, en una posición superior al administrado, ya que, solamente con la manifestación de voluntad plasmada en el acto administrativo, se revierte la carga de la prueba en el proceso y le corresponde al contribuyente desvirtuar y destruir estas presunciones legales.

En este orden de ideas, el principio del debido proceso debe ser respetado a cabalidad para el contribuyente, tercero y/o responsable con el objeto de equilibrar fuerzas para las partes procesales y se puedan garantizar a plenitud los derechos fundamentales dentro del trámite contencioso tributario.

Principio de verdad material

Este principio trata, en sede judicial o contenciosa tributaria, de verificar los hechos que la administración tributaria asevera como base del acto administrativo que se impugna, y para lograr el cumplimiento de este principio deberá evaluar y analizar todas las pruebas anunciadas y obtenidas dentro del proceso.

Miriam Ivanega en su estudio del Contenido y Alcance del Principio de Verdad Material en el Proceso Administrativo cita a Héctor Escola que establece que este principio trata de la adecuación entre la idea que se tiene de un objeto y lo que ese objeto

es en realidad, al contrario de la verdad formal que implica la adecuación entre la idea que se tiene de un objeto y lo que éste parece ser en la realidad, (Ivanega, 2012).

La búsqueda de la verdad material constituye una atribución fundamental del órgano juzgador para que con la conquista de esta se construya el criterio de los juzgadores que posteriormente se plasmará en la decisión que se tome dentro de la causa bajo su conocimiento, para que de esta manera se pueda cumplir con la finalidad de este medio, –procedimiento contencioso tributario- la justicia.

En este orden de ideas, lo que debe brindar este principio a las partes procesales es la certeza de que los hechos controvertidos son ciertos y suficientes para que el acto administrativo quede en pie y se ejecute, o, en su defecto, que no son ciertos o suficientes y que se debe dar de baja el acto, siendo concordante con la petición del contribuyente.

La verdad de los hechos controvertidos es igual a la certeza, por lo que la certeza se debe dar de una sentencia de última instancia que ha soportado todos los recursos ordinarios y extraordinarios, la cual de igual manera se somete al conocimiento de varios órganos judiciales, no solo del Tribunal Contencioso Tributario.

En consecuencia, el principio de verdad material, se garantiza cuando la sentencia ha pasado por todos los “filtros”, si cabe el término, y queda una sentencia en firme dando a relucir la veracidad de los hechos y la suficiencia o no de estos para que el acto se mantenga en la vida jurídica o se dé de baja el mismo y se repare al contribuyente.

Principio de congruencia procesal y la facultad de reexamen

A palabras del Dr. Alfonso Zambrano el principio de congruencia es “[...] la concordancia que debe existir entre el pedimento formulado por las partes y la decisión que sobre él tome el juez” (Pasquel, 2019), entendiendo este criterio como aquella certeza

que se obtiene en base al cumplimiento del principio nombrado anteriormente –verdad material- se debe cumplir con resolver la causa, para que lo resuelto tenga completa relación con lo solicitado por el actor del proceso y que además, dentro de la sentencia todas sus partes se entiendan con completa coherencia.

Lo que permite verificar este principio es la facultad de reexamen que tiene el órgano que va a resolver la causa –Tribunal Contencioso Tributario-, de lo que trata esta facultad a criterio personal, es aquella atribución que tienen los jueces de examinar nuevamente todo el expediente que tiene como producto el acto administrativo y el mismo acto impugnado, para evaluar su procedimiento, su validez, legitimidad y legalidad, consecuentemente vuelven a conocer todo lo que se ha tratado contando con los elementos de convicción suficientes producto de este reexamen, para emitir una resolución en congruencia con la petición realizada.

Principio de doble instancia

El Ecuador, como un Estado constitucional de derechos y justicia, tiene una garantía procesal indispensable, que es la de doble instancia o doble conforme, según José Hernández Galindo el principio de doble instancia *”consiste en la posibilidad de acudir ante un juez, normalmente el superior jerárquico del que ha resuelto, para que revise la sentencia[...]*” (Galindo, 2019), esto simplemente, se consagra en el ordenamiento jurídico para garantizar a las personas que no dependen de la decisión de un solo órgano jurisdiccional sino que tienen una oportunidad de revisar esa decisión por un órgano superior que pueda tener un criterio diferente.

Este principio está contenido y desarrollado en el llamado “bloque de constitucionalidad”, la doctrina lo ha llamado de esta forma al conjunto de normas constitucionales y supra constitucionales que traten sobre derechos humanos, de hecho,

este principio contiene un derecho fundamental de las partes que debe ser respetado en cualquier procedimiento que se decida sobre sus derechos.

Se encuentra definido en el artículo 8 de la Declaración Universal de Derechos Humanos como una garantía que de manera textual prescribe “[...] Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los Tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley [...]” (ONU, 1948)

Sobre este principio, y estrictamente en materia procesal tributaria, hay dos criterios sobre este principio, el primero sostiene que si se cumple el principio de doble instancia porque la primera instancia se da en sede administrativa y la segunda o revisión en sede judicial ante lo Contencioso Tributaria.

Pacci Cárdenas es partidario del primer criterio y sostiene que el deudor tributario después de haber sido notificado con el acto administrativo tiene expedito el derecho de recurrir, por lo menos, a dos instancias revisoras dentro del proceso contencioso tributario, la primera la determina a la Administración Tributaria –sede administrativa- y la segunda ante el Tribunal Contencioso Tributario –sede judicial-.

Este criterio para esta autora es errado, iniciando desde el concepto que maneja de “procedimiento contencioso tributario”, el cual, entiende que la sede administrativa forma parte de este procedimiento, sin embargo, no es así, debido a que el procedimiento que se lleva a cabo en sede administrativa es el procedimiento administrativo que, en el Ecuador, se tramita ante el Servicio de Rentas Internas y por el contrario el procedimiento “contencioso” tributario, como su nombre lo dice se tramita ante el Tribunal Contencioso Tributario porque es el órgano que podría garantizar la imparcialidad para resolver la causa.

Por el contrario, el criterio del que parte el estudio de esta autora trata de que este principio, no se respeta dentro del procedimiento contencioso tributario, ya que lo que se tramita en sede administrativa es un procedimiento **administrativo** diferente al procedimiento **contencioso** tributario tramitado ante el Tribunal Contencioso Tributario –que empieza con la demanda- y por lo tanto cada procedimiento debe respetar todos los derechos y garantías consagrados en la Constitución de la República del Ecuador y uno de gran trascendencia en estos procedimientos y especialmente con las circunstancias de desigualdad entre el contribuyente y la administración tributaria es el derecho a recurrir.¹²

¹² Derecho fundamental consagrado en la Constitución de la República en el artículo 76 literal m.

CAPÍTULO 2

DERECHOS Y RECURSOS EN LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Definiciones y naturaleza del derecho a la defensa y del derecho al doble conforme.

Derecho a la defensa:

Este acápite se va a centrar específicamente en el derecho a la defensa que tienen los contribuyentes dentro de un procedimiento contencioso administrativo en materia tributaria, aquellas garantías individuales que tienen las personas al activar el ente de administración de justicia.

Estas garantías individuales no pueden ser violadas ni coartadas, sin embargo, el Estado con su actividad legislativa ha impuesto normas y estructuras judiciales que pueden vulnerar este derecho.

El derecho a la defensa, en el Ecuador, tiene naturaleza de derecho fundamental consagrado en la Constitución de la República del Ecuador en el artículo 76 numeral 7, en virtud de este derecho se garantiza que cualquier persona, dentro de un proceso en el que se discuta sobre sus derechos, se defienda y consecuentemente, no quede en estado de indefensión¹³.

¹³ Es la situación en que se encuentra quien no ha sido defendido o no se ha defendido, sin culpa por su parte en un juicio que lo afecta. Esa *indefensión* vulnera el principio de la inviolabilidad de la defensa, que suele presentar una garantía constitucional.

Doctrinariamente se ha concluido que el derecho a la defensa tiene varias garantías que conforman un “derecho madre”, de esta manera Freddy Hernández Rengifo dice textualmente *“El derecho de defensa consiste en la obligación de ser oído, asistido por un abogado de la elección del acusado o demandado, o en su defecto a contar con uno de oficio. Este derecho comprende la oportunidad de alegar y probar procesalmente los derechos o intereses, sin que pueda permitirse la resolución judicial inaudita parte, salvo que se trate de una incomparecencia voluntaria, expresa o tácita, o por una negligencia que es imputable a la parte.”* (Rengifo, 2012), por lo tanto, denominándolo a este un derecho “madre” es uno de los más respetados a nivel procesal, ya que su irrespeto incluso podría conllevar la nulidad del proceso.

Este derecho se debe analizar desde varias ópticas ya que, primero es una garantía del derecho al debido proceso, el cual, garantiza a todas las personas un procedimiento específico, claro y justo para llegar a una resolución fundamentada en derecho. Segundo, como ya se mencionó anteriormente, el derecho a la defensa en sí, también cuenta con garantías básicas que protegen los derechos, ya que, como se conoce los derechos fundamentales son interdependientes, lo que quiere decir que, dependen los unos de los otros para desarrollarse dentro de los estándares constitucionales trazados por la misma Constitución¹⁴.

En materia procesal, el derecho a la defensa es uno de los derechos rectores que determinan como los jueces y las juezas deben llevar a cabo los procesos que se ventilan en sus judicaturas, como lo determina Hernández Rengifo *“se proyecta como principio de interdicción para afrontar cualquier indefensión y como principio de contradicción de los actos procesales que pudiera repercutir en la situación jurídica de laguna de las*

¹⁴ Constitución de la República: artículo 11 numeral 6.

partes, sea en un proceso o procedimiento” (Rengifo, 2012), al ser un derecho con esta doble faceta e inherente a una persona, esta tiene que participar de manera activa dentro del proceso, ejercer todas aquellas garantías básicas de las cuales es asistido para obtener una respuesta, acto administrativo, sentencia y cualquier fallo, de cualquier naturaleza, justo que decida sobre sus derechos.

Actuar de manera activa, ¿qué quiere decir esto? que la persona dentro del proceso en el cual se están discutiendo sus derechos u obligaciones debe hacer efectivo el derecho al debido proceso para que a su vez se respeten cada una de las garantías del derecho a la defensa como derecho madre y de esta manera salvaguardar la validez del mismo. Esto es cierto, de tal manera que, lo propio sucede con el derecho al doble conforme, que solamente se podrá hacer efectivo y desarrollarse progresivamente si y solo si se respeta al derecho a la defensa.

Es menester hacer hincapié en el hecho de que el derecho a la defensa no es solo una garantía personal sino también una garantía procesal, la cual, el Estado tiene la obligación constitucional¹⁵ de respetar y hacer respetar de manera real, eficaz y efectiva para que los procesos y procedimientos sean dignos de un “Estado de derechos y justicia”.

Una vez determinado claramente qué se entiende por derecho a la defensa y su naturaleza, se debe analizar cómo está regulado y garantizado en el proceso contencioso tributario.

Este derecho, como ya se especificó anteriormente, se reconoce principalmente en la Constitución de la República como norma suprema del ordenamiento jurídico, en el

¹⁵ Constitución de la República: artículo 11 numeral 9.

artículo 76 que regula el derecho al debido proceso, en el cual existen varias garantías básicas, entre ellas en el numeral 7 el derecho a la defensa que determina lo siguiente:

“Artículo 76.- 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 básicas:[...]”

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:
a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.[...]” (Constituyente, 2018)

En la Constitución se establecen normas tipo principio, que consideran de manera general el derecho a la defensa para que posteriormente las leyes, de acuerdo a su jerarquía, las regulen de manera mucho más específica. De esta manera el mandato constitucional transcrito en el párrafo anterior obliga al Estado, a respetar y hacer respetar esta garantía durante todo el proceso, desde que inicia cualquiera de éstos hasta que termine con una resolución o sentencia ejecutoriada; en cada una de sus etapas.

Según Michaela Vladila en su artículo académico “El derecho a la Defensa” determina textualmente que *“La comprensión de este principio obliga al conocimiento de los dos sentidos que comporta la idea de defensa. Uno, material o sustancial, tiene en vista un complejo de derechos y garantías con carácter procesal, siendo esto el derecho de defensa, en sentido amplio. El segundo, formal o institucional se limita a definir el derecho de la parte a beneficiarse de un defensor especializado, siendo esto el derecho de defensa, en sentido limitado.”* (Vladila, 2019), el derecho a la defensa debe estar compuesto por todas sus garantías de tal manera que al respetarse las mismas, se garantice un debido proceso y un procedimiento válido y, por otro lado, el derecho a la defensa “personal”, como aquel que asiste particularmente a cada uno de los ciudadanos para

defender sus derechos con la asistencia de un profesional dentro de un procedimiento de cualquier naturaleza.

Partiendo de esta premisa jurídica determinada en la carta magna de nuestro país debemos tratar cómo se regula dentro del ordenamiento jurídico infra constitucional este derecho y garantía básica. Para el análisis exclusivo de este trabajo de titulación, las normas sustantivas infra constitucionales dentro de la materia tributaria, son aquellas que determinan el camino a seguir dentro del proceso contencioso-administrativo tributario, por ejemplo, las contenidas en el Código Orgánico General de Procesos, siendo este cuerpo legal competente para regular este tema procesal.

El código mencionado en el párrafo anterior, regula, en una parte, de manera general todo lo relacionado con los procesos que son de su competencia, por lo que, necesariamente debemos referirnos a esta parte, consecuentemente, el artículo 2 determina lo siguiente:

“ Artículo 2.- Principios rectores. En todas las actividades procesales se aplicarán los principios previstos en la Constitución de la República, en los instrumentos internacionales de derechos humanos, en los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, en el Código Orgánico de la Función Judicial y los desarrollados en este Código.” (Nacional, Código Orgánico General de Procesos, 2017) (énfasis me pertenece)

Como se desprende de la norma citada, no se encuentra desarrollado de manera específica el derecho a la defensa dentro de este Código, sin embargo, con esta disposición se recoge el derecho a la defensa y todas sus garantías básicas, para que todos los procesos regulados dentro de este cuerpo legal, entre ellos, el contencioso tributario, respete el derecho a la defensa como base de un procedimiento válido.

De tal manera que, de acuerdo a la jerarquía normativa creada por el autor Hans Kelsen, mediante la conocida y muy utilizada “pirámide kelseniana”, el derecho a la defensa parecería ser que se encuentra garantizado y regulado de una manera correcta, por una parte, por la Constitución de la República y por la parte sustantiva por el Código Orgánico General de Procesos.

En materia tributaria, el derecho a la defensa cobra mayor importancia todavía, debido a que se está tratando de defender de actos de la administración pública, produciéndose una brecha entre la administración y el administrado o contribuyente que le ubica a este último, en un estado de desigualdad súper marcado dentro del proceso, de tal manera que en el proceso judicial que se ventile ante el Tribunal Contencioso Tributario, se deberá hacer respetar cada uno de los derechos y garantías de los que el administrado esté asistido para de esta manera equilibrar a las partes procesales y que se asegure la realización efectiva del derecho a la igualdad de las partes.

¿Cómo se vería afectado el derecho a la defensa?, este derecho se vería afectado en su núcleo duro, por así decirlo, por acciones u omisiones que, de manera general, cualquiera de los órganos estatales¹⁶ desconozca en todas las etapas de cualquier proceso las garantías básicas del derecho a la defensa, suponiendo este desconocimiento, la vulneración del mismo e inserción de la persona a un estado de indefensión y la consecuente vulneración a todas sus garantías entre ellas el derecho al doble conforme.

¹⁶ Asamblea Nacional, órgano responsable de la expedición de leyes infra constitucionales.

Derecho al doble conforme

Fundamento del derecho a recurrir

El derecho a recurrir o también llamado doctrinariamente como el derecho al doble conforme, es de naturaleza constitucional y convencional, ya que se encuentra contemplado por la Declaración Universal de Derechos Humanos en el artículo 8 de manera textual:

“Artículo 8.- Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los Tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.”

Y por la Constitución de la República del Ecuador en el artículo 76 numeral 7 literal m) determinando literalmente que:

“Artículo 76.- 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 básicas:[...]

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...]

m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.”

Este derecho contempla el derecho fundamental de que cualquier persona que se sienta afectado o vulnerado en sus derechos fundamentales pueda presentar un recurso¹⁷

¹⁷ Recurso: la reclamación que, concedida por la ley o reglamento, formula quién se cree perjudicado o agraviado por la providencia o resolución de un juez o Tribunal, para ante el mismo o el superior inmediato.

ante el órgano superior, del órgano que emitió el acto, y pueda tener un re examen de los fundamentos y de la resolución o sentencia en su contra.

El derecho en estudio, tiene dos partes, el beneficiario –quien impugna la resolución que le afecta- y el obligado a hacer el examen –el órgano superior al que emitió el acto-, una vez que el beneficiario interpone el recurso a la resolución que le afecta, el obligado tiene que emitir una nueva resolución que va a ratificar la anterior o la va a revocar, de tal manera que, este re examen garantiza una nueva resolución que no es arbitraria ni antojadiza de la administración de justicia, en este caso.

A palabras de Ricardo Favarotto *“el derecho al recurso no es más que una exteriorización de la defensa en juicio”* (Favarotto, 2011), de la misma manera que contempla la Constitución de la República, el derecho a recurrir al fallo es parte del derecho a la defensa o de manera textual una “garantía” para la persona que se sienta afectado con cualquier resolución o sentencia en su contra.

De acuerdo al criterio de Luis Ernesto Kamada el derecho a recurrir puede comprender dos vertientes, la primera, que es una finalidad jurídica, que tiende a la unificación de la jurisprudencia, con el objeto de dejar sentados los criterios que permitan resolver casos futuros y semejantes con el que sirve de precedente y la segunda, que es una finalidad administrativa, que se orienta a ejercer un control sobre la actividad procesal desplegada por los órganos judiciales inferiores, y en las que se incluyen, entre otros parámetros de valoración, el nivel cuantitativo de recurribilidad o la reiteración de deficiencias en la tramitación de las causas, permitiendo detectar falencias de funcionamiento susceptibles de ser corregidas (Kamada, 2019).

Adicionalmente, en el presente análisis se determina que hay una tercera finalidad, que es la constitucional, que permite defender los derechos fundamentales de la persona

que se sienta perjudicada por una resolución o sentencia de un órgano judicial, consecuentemente sería la finalidad más importante del derecho en estudio de este acápite.

Al ser una garantía básica del derecho a la defensa y esta a su vez una garantía del debido proceso, los procesos contenciosos tributarios ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario deben ser íntegros con respecto al procedimiento y al respeto de sus garantías básicas.

Lo que debemos tener en cuenta es que la manera de garantizar toda esta “malla” de derechos, es a través de normas claras que determinen un procedimiento garantista de derechos para que de esta forma los obligados a cumplir la norma prescrita sean los jueces de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y los beneficiarios de esto sean los contribuyentes.

El derecho al doble conforme en sentido vertical –apelación- correspondiente al procedimiento contencioso tributario, no se encuentra regulado de manera correcta en el Código Orgánico General de Procesos, de tal manera que, en la práctica deja en indefensión al contribuyente, y la única supuesta garantía para ejercer este derecho sería a través de la casación como lo determinan los siguientes artículos del cuerpo normativo en cuestión:

“Artículo 256.- Procedencia. El recurso de apelación procede contra las sentencias y los autos interlocutorios dictados dentro de la primera instancia, así como contra las providencias con respecto a las cuales la ley conceda expresamente este recurso. Podrá interponerse de manera oral en la respectiva audiencia.”

Al parecer, con esta norma se podría pensar que se estaría garantizado el derecho al doble conforme porque no hace la excepción de los procesos contenciosos tributarios, sin embargo, no es así, ya que no hay apelación porque en estos procedimientos no existe un órgano de primera instancia y otro superior que conozca el recurso vertical.

Entonces, el único recurso “vertical” sería el de casación, que si se encuentra regulado en el Código Orgánico General de Procesos y determina textualmente:

“ Artículo 266.- Procedencia. El recurso de casación procederá contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento dictados por las Cortes Provinciales de Justicia y por los Tribunales Contencioso Tributario y Contencioso Administrativo.”

Sin embargo, no podemos tener esta norma como “la respuesta a nuestro problema práctico” por varias razones. Como sabemos la casación es un recurso extraordinario porque solo se puede presentar en ciertos casos, limitado porque no se puede impugnar cualquier parte del procedimiento sino únicamente la sentencia; y no constituye una segunda instancia.

Tipos de recursos

Los recursos en materia procesal son de dos tipos horizontales y verticales, esto es, en razón del órgano que lo va a conocer y resolver. A su vez, existen tipos de recursos en razón del objeto que se impugna y con qué finalidad se hace.

Estas dos clasificaciones tienen completa relación, los horizontales tienen la finalidad de impugnar temas simples o con poca relevancia dentro del proceso, como por ejemplo aclarar la parte de una providencia oscura o ampliar un tema que no se ha resuelto habiéndose petitionado o por último solicitar la revocatoria de una providencia; por el contrario, los verticales que versan sobre temas de mayor relevancia que se somete al

conocimiento de un juez superior con la finalidad de cambiar la decisión de un juez inferior.

Los recursos horizontales pueden ser resueltos únicamente por el mismo órgano que lo resolvió porque tratan sobre cuestiones de la manifestación de la voluntad que solo él mismo lo puede aclarar, ampliar o revocar. Por ello, son recursos que son resueltos sin mayor dilación ya que según la norma procesal deben ser proveídos en tres días.

Por otro lado, al hablar de recursos verticales hablamos directamente de la apelación, esto quiere decir que, primero se somete la cuestión al conocimiento de un órgano jurisdiccional superior; y segundo, es para temas más amplios y complejos que requirieren revocar o ratificar la decisión del juez.

Por ejemplo, cuando ya se ha recurrido a una providencia y el juez ha negado el recurso; a la negativa se apela provocándose el conocimiento y resolución del órgano superior o también la apelación que es en contra de la sentencia emitida por un juez a quo.

En el presente caso donde se analiza el proceso contencioso tributario se debe dejar claro, que los recursos horizontales son perfectamente reconocidos y ejercidos porque quién resuelve es el mismo órgano jurisdiccional, no siendo así con los recursos verticales porque ahí es donde se produce la vulneración a los derechos ya que no existe un órgano competente que pueda conocer y resolver una apelación de la decisión del Tribunal Contencioso Tributario.

Objeto de la impugnación

Una vez que se ha determinado qué es el derecho al doble conforme cabe analizar cuáles son las piezas procesales que serían objeto de impugnación, el análisis de este

trabajo debe delimitar el alcance de esta institución para establecer claramente cómo se debería regular la propuesta a plantearse.

Hernán Jordán Manrique sintetiza la impugnación de la siguiente manera: *“El fenómeno se da básicamente de la siguiente manera. Se inicia todo con la identificación de un error o vicio en un acto jurisdiccional, la posterior denuncia por parte de los justiciables a través de un medio impugnatorio, la posterior revisión de ello por el mismo u otro juez para verificar si efectivamente se ha incurrido en el vicio o error [...]”* (Manrique, 2005) con la descripción del proceso -si se lo puede llamar así- de la impugnación ya podemos delimitar el objeto de la misma.

El objeto serán todos aquellos autos, providencias, resoluciones o sentencias, y, en definitiva, cualquier manifestación de la administración jurisdiccional que adolezca de algún defecto o error. Este acto viciado traerá como consecuencia el vicio del procedimiento, la vulneración de un derecho fundamental o el perjuicio a los intereses de las partes, de tal manera que, se accionará en contra de este acto para que se cumpla la finalidad de la impugnación que es respetar los derechos de las partes y la validez del procedimiento.

El móvil de la impugnación siempre va a ser el perjuicio o agravio que tengan las partes, si el acto que ha emitido el juez queda en firme y no se impugna el agravio a sufrir en las partes será irreparable, por lo que lo que les va a motivar a las partes será siempre el perjuicio ocasionado por el vicio o error detectado en la actuación jurisdiccional.

Ahora bien, una de las interrogantes que suele presentarse en este punto es, ¿cómo se maneja la apelación?; pero como sabemos en materia Contencioso Tributaria no existen antecedentes ni regulación, sin embargo, como símil se puede tomar la práctica

que tienen las Cortes Provinciales del país –órgano competente para conocer y resolver la apelación- en el tema.

La Corte Provincial recibe el expediente del proceso que se ha impugnado para estudiarlo y analizarlo, en este momento procesal es cuando las partes podrían solicitar una audiencia en estrados para fundamentar una vez más y de manera oral su recurso. Esto no quiere decir que se puede presentar prueba nueva ni presentar una nueva teoría del caso sino simplemente robustecer la teoría del caso planteada y demostrar los errores o vicios que contenga el acto o sentencia.

Consecuentemente, el objeto de la impugnación en un proceso Contencioso Tributario siempre será la actuación judicial que contenga, dentro de la decisión que ha tomado el juez, un error o un vicio y que a causa de estos cause un perjuicio o un agravio a las partes y con este agravio se legitima a las partes para que puedan ser quienes acrediten el interés para impugnar ante los órganos superiores.

Quién puede ser recurrente en un proceso judicial.

El recurso es el remedio jurídico que tienen las personas que se creen afectadas por un acto administrativo o judicial que decide sobre sus derechos, con la finalidad de obtener la revisión del acto o sentencia y la tutela de sus derechos e intereses, ahora bien, el tema de este acápite, es ¿quién puede presentar este recurso?

La legitimación dentro del proceso en el cual se impugna la sentencia o auto, está directamente relacionada con el principio de trascendencia. Esto es, que la persona que presenta el recurso deberá acreditar un motivo directo e importante en su contra para ser legitimado de manera correcta.

En este sentido, existe un requisito sine qua non de titularidad del derecho al doble conforme para presentar el recurso ante la autoridad competente, y es que solamente la persona que se sienta afectada o que reciba un agravio en sus derechos puede ser recurrente en un proceso.

Adicionalmente, es importante, tratar otro requisito que si bien no parece tan importante procesalmente hablando se debe ostentar para la impugnación. Debe acreditarse la calidad de parte dentro del proceso o como se dice doctrinariamente la “legitimatio ad causam”.

Estos requisitos antes descritos son aquellos que se deben acreditar inseparablemente para poder ser un legitimado a presentar cualquier recurso de impugnación, siendo la única manera de establecer claramente el interés legítimo de una de las partes para impugnar la manifestación de la voluntad del juzgador u órgano jurisdiccional.

Consecuentemente lo que el afectado con el acto jurisdiccional debe acreditar es, justamente, esa afectación en sus derechos, situación jurídica o condena impuesta en su contra, de tal manera que se justifique la presentación del recurso con la finalidad de evitar que quede en firme dicho acta y cause estado –perjuicio- a las partes.

Respecto de la legitimación, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el recurso No. 66-2013, ha dicho:

“Legitimación. - 4.1.- El recurso sólo podrá interponerse por la parte que haya recibido agravio en la sentencia o en el auto. En este caso, el recurso es interpuesto por el Econ. Carlos Marx Carrasco Vicuña, en su calidad de Director General del Servicio de Rentas Internas, que es la parte procesal que recibió agravio en la sentencia, y lo hace a través

de su abogado patrocinador Luigi de Angelis S., quien ha sido ratificado por la autoridad tributaria mediante escrito que consta a fojas 306 del proceso, por lo tanto, se encuentra legal y debidamente legitimado.” (Impugnación de Sentencia en contra del Servicio de Rentas Internas, 2013)

Como se puede observar del análisis que hacen los juzgadores de la legitimación son requisitos que se deben verificar en un primer momento para poder admitir a trámite el mismo y posteriormente conocer y resolver el fondo, de esta manera como se ha explicado anteriormente, el primer requisito es ser parte del proceso, y el segundo, es verificar el interés y el perjuicio ocasionado con el auto o sentencia.

En la doctrina el interés en un proceso judicial a palabras de Couture es *“La legitimación en la causa determina quienes están jurídicamente autorizados para obtener una sentencia de fondo sobre las pretensiones formuladas en la demanda, en cada caso concreto, y quienes aparecen como partes en el debate judicial sobre esas pretensiones.”* (Couture, 2010), el autor lo que define es la legitimación en la causa exclusivamente, sosteniendo que solo las personas que tienen el derecho de participar en un proceso judicial, sin embargo, si bien el derecho a recurrir se puede ejercer interponiendo varios recursos estos siguen formando parte del proceso, siendo el recurso de apelación la segunda instancia, por lo que esta definición sirve para acreditar los dos requisitos necesarios para ser recurrentes.

Finalidades del recurso.

Finalidad garantista de derechos

El recurso o de manera más general, el derecho a recurrir, tiene como finalidad corregir. En materia tributaria esta será la de corregir los errores de la administración

tributaria; pero de manera más específica en el Proceso Contencioso Tributario sería corregir los errores del juez o del órgano jurisdiccional –Tribunal- ha resuelto de manera equivocada y errónea.

La finalidad del recurso, es el deber ser del respeto al derecho al doble conforme, ya que, lo que la razón de ser de este último, es garantizar que la decisión que haya tomado cualquier órgano resolutorio debe ser correcta sin errores ni vulneraciones a derechos fundamentales, de tal manera que, este respeto solo se garantiza de manera eficiente a través del recurso presentado por la parte afectada.

Sobre este punto se podrían hacer varias argumentaciones en contra, como por ejemplo la que se basa en que los jueces tienen como obligación respetar y hacer respetar la norma, sin embargo, por un principio básico de jerarquía normativa la obligación de los jueces debe ser primero respetar y hacer respetar la Constitución de la República, siendo esta la norma suprema y la que es de directa e inmediata aplicación.

Hoy en día, se habla mucho de la aplicación directa e inmediata de la norma suprema, sin embargo, no debe existir mucho debate al respecto ya que, en un Estado Constitucional de derechos y justicia, como es el Ecuador, se debe tener un criterio súper garantista nadie necesita de una ley promulgada y vigente para la aplicación de los derechos fundamentales de los ciudadanos, con lo que verdaderamente se estaría rompiendo con el paradigma del Estado Legalista, consecuentemente, los sujetos de derechos deben exigir que, mientras se normativice este vacío, los Tribunales planteen una alternativa para ejercer el derecho al doble conforme.

Una alternativa que se encargue de subsanar los vacíos legales que se encuentran en la práctica diaria de un proceso Contencioso Tributario. Obviamente que con este criterio no se pretende vulnerar otros derechos como se podría alegar por criterios

legalistas, ya que no se pretende que los Tribunales Contenciosos Tributarios realicen interpretaciones antojadizas e ilegales, sino por el contrario empezar a crear derecho, dejando a un lado la visión de ser “la boca de la ley”, es decir, aplicar solamente lo que se crea en la legislación, sino iniciar con la creación de una solución fundada en derechos fundamentales y en la Constitución de la República que permite a los jueces ser quienes puedan realizar el primer filtro de aplicación directa e inmediata de los derechos fundamentales.

Finalidad unificadora

De la misma manera, una finalidad paralela e importante en el ámbito de los recursos dentro de un proceso contencioso tributario, es unificar los criterios de los órganos que resuelven plasmando los mismos en sus sentencias que se convierten en precedentes, si bien es cierto no es jurisprudencia; pero son fallos que pueden ser indicativos de criterio del Tribunal, por lo tanto, mal podría el mismo Tribunal fallar en temas similares de forma contradictoria.

En la actualidad existen varios vacíos legales que giran en torno a este derecho fundamental, justamente dejando al criterio de los jueces del Tribunal Contencioso Tributario, la manera de manejar el proceso “cumpliendo la ley”, haciendo caso omiso a lo que manda la Constitución de la República¹⁸, este problema práctico se podría solventar analizando directamente los beneficios –finalidades- que tendrían los ciudadanos al cambiar la legislación actual para que de esta forma se respete y se cumpla de mejor manera los derechos que les amparan a los ecuatorianos.

¹⁸ Derecho fundamental a recurrir los fallos y autos que vulneren los derechos, contemplado en el artículo 76 numeral 7 literal m de la Constitución de la República del Ecuador.

Con esta finalidad, no se limita la posibilidad creadora de los jueces de instancia que conocen el caso a lo largo de su sustanciación y se permite evaluar de mejor manera el problema jurídico y garantizar la correcta administración de justicia. Como se sabe los derechos fundamentales son interdependientes, lo que implica que la violación de uno puede acarrear la de otro o, en otros términos, que a causa de una actuación negligente respecto de un derecho se puede terminar violentando otros en cadena.

Se inicia violentando al debido proceso, también el derecho a la defensa, el derecho al debido proceso, correcta administración de justicia, de tal manera que se podría nombrar un sin número de derechos vulnerados, sin embargo, los mencionados han sido los más importantes ya que son derechos básicos que garantizan que el ciudadano que posiblemente ha sido afectado con la actuación de la Administración Tributaria tenga certeza sobre la veracidad y legalidad de la resolución.

En este sentido, sabiendo que existen tantas finalidades del recurso cuantos casos se vayan dando, su finalidad principal consiste en la exclusión de la arbitrariedad en aplicación del derecho, en aras de resolver el caso de conformidad con la norma aplicable pero teniendo siempre presente que ante todo, la solución ha de ser siempre la más adecuada a los derechos fundamentales de los sujetos, en otras palabras, es una forma de ampliar la perspectiva de los órganos de justicia con el fin de que el recurso en realidad exista en todo procedimiento en el que se encuentre en juego, por así decirlo, ya que lo anterior obliga al Tribunal de Casación a solo limitarse a aplicar la norma vigente y hacer de oídos sordos a la vulneración de derechos.

Efectos legales con los que se puede presentar el recurso.

En el Ecuador, todo lo concerniente a recurso de apelación o derecho a recurrir dentro de un proceso contencioso tributario no se encontraba ni se encuentra regulado, ya que históricamente, como se ha venido analizando, no ha existido la posibilidad de que los contribuyentes administrados lo presenten. Mucho menos podríamos hablar de los efectos de los recursos, ya que estas normas no se aplicaban en materia tributaria.

Partiendo de este problema práctico podemos hacer un análisis de la evolución de los efectos de acuerdo a las normas procesales generales que se han desarrollado en nuestro ordenamiento jurídico, de esta manera, los efectos de los recursos que se pueden presentar ya sea en contra de autos, providencias o sentencias las regulaba el Código de Procedimiento Civil, sin embargo, ahora lo hace el Código Orgánico General de Procesos.

Jaume Solé manifiesta que entre las características del recurso de apelación se encuentra necesariamente el carácter devolutivo: “Es un recurso devolutivo **siempre**, aunque en determinadas ocasiones, [...], al dicho efecto devolutivo se le añade la producción del efecto suspensivo. Mediante el carácter devolutivo del recurso de apelación, otro órgano jurisdiccional, superior y diferente del que ha resuelto el litigio en primera instancia, es llamado a conocer de la resolución impugnada; [...] [...] el efecto devolutivo del recurso de apelación viene a consagrar el principio de doble grado de la jurisdicción, y constituye la nota característica y definidora de la apelación” (Riera, 1992) por lo tanto, como primer punto del tema de los efectos del recurso de apelación debemos saber que siempre hay una constante que es el carácter devolutivo que siempre tendrá, a pesar que se le sumen los otros efectos como se irá analizando.

De acuerdo a lo que establecía el Código de Procedimiento Civil, los recursos de

apelación podían ser concedidos tanto en el efecto devolutivo como en el suspensivo, o solamente en aquél. En virtud del efecto devolutivo, el juez a quo debía remitir el proceso original al inmediato superior, para que conozca el recurso y lo resuelva, dejando, a costa del recurrente, copia de las piezas procesales para continuar la causa. En virtud del efecto suspensivo, suspendía la competencia del juez a quo, y, por ende, suspendía el progreso de la causa, y la ejecución del decreto, auto o sentencia recurridos.

En la actualidad rige el Código Orgánico General de Procesos que determina que el recurso de apelación procede contra las sentencias y los autos interlocutorios dictados dentro de primera instancia, así como contra las providencias con respecto a las cuales la ley lo conceda en forma expresa, y pueden ser concedidos sin efecto suspensivo, con efecto suspensivo o con efecto diferido. Tratando de completar los efectos a los que se deben atener los ciudadanos o las partes que se creen con el derecho de impugnar el acto jurisdiccional.

Con esto se trata de cubrir la falta del efecto no suspensivo del recurso de apelación que existía en el Código de Procedimiento Civil, que, a decir de un Estado constitucional de derechos y justicia garantiza los derechos de los administrados a la certeza y seguridad jurídica verificando primero que la providencia o sentencia recurrida pase por todos los filtros de control de su legalidad para que se ejecutorie y surta efectos en el mundo jurídico de manera justa y correcta.

El efecto, como concepto general, se podría decir que es el tiempo en el que se va a conocer el recurso de apelación y a su vez, qué sucederá con el acto jurisdiccional impugnado, la cuestión es, si hasta que se resuelva el recurso de apelación quedan en firme o en pausa los efectos jurídicos del acto jurisdiccional impugnado.

En el siguiente acápite se explicará hipotéticamente cómo funcionaría cada uno

de los efectos mencionados, si es que procedería el recurso de apelación contra sentencias, autos interlocutorios o providencias dictadas por el Tribunal Contencioso Tributario.

Efecto suspensivo

Con efecto suspensivo el recurso de apelación suspendería la ejecutoría de la sentencia, auto interlocutorio, o providencia, que ha emitido el Tribunal Contencioso Tributario a cargo del conocimiento y resolución de la causa, hasta que el órgano jurisdiccional inmediato superior competente devuelva la resolución sobre el recurso de apelación interpuesto por una o ambas partes.

Los criterios doctrinarios que son partidarios de la corriente “pro efecto suspensivo” del recurso de apelación, si se lo puede llamar así, mantienen el argumento de que esto garantiza los elementos constitutivos de un acto jurisdiccional o de un acto administrativo, estos son los de legalidad y ejecutoriedad. Siendo partidarios de la desigualdad de armas entre el Estado y el administrado, como lo hemos venido tratando en este estudio.

La consecuencia de esto es que se vulneran ya, una cadena extensa de derechos fundamentales, con el pretexto de mantener y proteger la “legitimidad del Estado”. Sin embargo, bajo el criterio de la autora de este trabajo, la legitimidad de un Estado de derechos y justicia se construye y se protege dentro del margen de protección a los derechos fundamentales y del respeto a los derechos y garantías constitucionales.

En este orden de ideas lo que se quiere transmitir, es que, el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos fundamentales de todas las personas y los derechos garantizados en la Constitución de la República del Ecuador, pero específicamente aquellos derechos de los contribuyentes administrados, responsables o

terceros que acuden en busca de justicia a los Tribunales Contenciosos Tributarios de la Función Judicial del Estado.

Por otra parte, si se concedería con efecto suspensivo el recurso de apelación no solamente va a causar efectos en el acto jurisdiccional recurrido, sino también en el órgano jurisdiccional resolutor de primera instancia que suspendería su competencia y en el de segunda instancia que radicaría su competencia para resolver el recurso de apelación.

Esto quiere decir que, tanto los efectos de la sentencia, auto interlocutorio, o providencia que sea apelada, como de la competencia del Tribunal Contencioso Tributario quedarían suspendidos con un plazo fatal, siendo este el momento en el que el Tribunal Contencioso Tributario de alzada que conoce el recurso de apelación lo resuelva.

Con estos puntos tratados hipotéticamente del efecto suspensivo, una vez que se haya presentado el recurso de apelación por una de las partes o por ambas, se debería aceptar a trámite y resolución del mismo. Si la resolución del órgano jurisdiccional superior sería aceptar el recurso de apelación se devolvería entonces al Tribunal Contencioso Tributario de primera instancia para que vuelva a decidir sobre la sentencia, auto interlocutoria o providencia que haya sido recurrida.

Por el contrario, si la resolución del órgano jurisdiccional superior sería no aceptar el recurso de apelación quedaría en firme la decisión tomada mediante la sentencia, auto interlocutoria o providencia que haya sido recurrida, y se devolvería entonces al Tribunal Contencioso Tributario de primera instancia para que surta los efectos jurídicos que quedaron en pausa.

Efecto no suspensivo

Con efecto no suspensivo, el recurso de apelación sería todo lo contrario a lo tratado en el punto anterior, no suspendería los efectos de la sentencia, el auto interlocutorio, o providencia que ha dictado, en este caso hipotético, el Tribunal Contencioso Tributario, sino por el contrario, se mantendría firme y ejecutándose sin importar que se encuentre impugnado por una o ambas partes.

Este efecto según cierta parte de la doctrina sería el más acertado, ya que, respetaría y garantizaría la autoridad de los funcionarios judiciales, su criterio y la legalidad de su actuación. La cual, se presumiría que ha sido realizada en derecho y garantizando derechos fundamentales.

Lo que se quiere transmitir en consecuencia, es aquella legitimidad de la Función Judicial con la que debería actuar para no socavar la institucionalidad de la misma al momento de emitir resoluciones y construir la jurisprudencia nacional. Preceptos que nos beneficiarían en el caso de que las resoluciones judiciales fuesen correctas y ajustadas a derecho, sin embargo, solamente en la provincia del Azuay más del 90% de los procesos soportan recursos de apelación por errores judiciales en las resoluciones o vulneraciones de derechos fundamentales, para que conozca y resuelva la Corte Provincial de Justicia.

Como explicamos en un primer momento, al tratar los efectos, -el recurso siempre va a ser devolutivo- por lo que al no ser suspensivo quedaría con una característica positiva y una negativa, en el sentido de tener o no cierta característica. La positiva se da en el sentido de que mantiene la característica de “devolutivo”, porque devuelve la competencia al órgano jurisdiccional superior para que este conozca y resuelva según lo establecido en las normas generales de impugnación, sin embargo, se elimina la característica de “suspensivo” y se convierte en característica de eficacia y ejecutoriedad.

Mientras la o las partes presentan el recurso de apelación exigiendo el cumplimiento de los derechos que se encuentran en juego dentro del proceso se continuará cumpliendo lo ordenado en la actuación objeto de la impugnación.

Con respecto a este tema, se dan varios efectos negativos para la parte impugnante en la práctica, por un lado, se trata de mantener la institucionalidad y legitimidad de los funcionarios judiciales y sus resoluciones, pero, por otro lado, se vulneran derechos fundamentales. Y se preguntarán ¿cómo es que se vulneran derechos fundamentales cuando se está ejerciendo el derecho al doble conforme –otro derecho fundamental-?

La explicación a esta duda se daría de la siguiente forma. Sí, se garantizaría el derecho al doble conforme de la o las partes impugnantes, sin embargo, se haría de manera parcial, ya que la finalidad del recurso de apelación es lograr la revisión del acto jurisdiccional e hilando más fino, la suspensión de los efectos que vulneren los derechos fundamentales y los recursos concedidos con este efecto no cumpliría con esto sino a pesar de que exista la posibilidad de que la sentencia, el auto interlocutorio, o providencia contenga un error o vulneración a derechos se mantiene en firme y causando todos los efectos legales que no debería tener y que posiblemente se revocaría y dejaría de existir en el mundo jurídico.

De esta manera, el proceso contencioso tributario que sería impugnado a través del recurso de apelación quedaría en la incertidumbre, sin embargo, esta característica le daría “certeza” a la actuación judicial y daría luz verde para que la parte beneficiada por la resolución de instancia –no se sabe si correcta o incorrectamente- la ejecute y cumpla íntegramente.

Ante esta problemática que ha nacido en el ámbito práctico y doctrinario sobre los efectos del recurso de apelación, en materia civil se creó como “remedio” -si cabe el

término-, la caución. Siendo esta una actuación facultativa de la parte afectada que presenta ante el órgano jurisdiccional de primera instancia que conoce el recurso de apelación para poder suspender los efectos de la resolución en sí, ya que no cabría ante una providencia de simple curso del proceso sino una actuación que ordene algún particular, materia del proceso.

Según Silva Álvarez “la prestación de una caución tiene diversas alternativas de configuración, [...] También puede optarse entre la admisión de cauciones exclusivamente dinerarias, y el ensanchamiento de las opciones de caución, como podría ser el otorgamiento de una garantía real (como una hipoteca) o de otra clase.” (Álvarez, 2008); doctrinariamente esta actuación que tiene la parte afectada puede ser de diferentes categorías, sin embargo, en la normativa vigente –Código Orgánico General de Procesos- y en la práctica solamente se establecen este tipo de cauciones para suspender los efectos de un acto jurisdiccional, y se aceptan cauciones dinerarias, reales o de cualquier tipo que permita la ley. La parte del proceso que impugna deberá consignar una cantidad o garantía que cubra los perjuicios que puede ocasionar a la contraparte la no ejecución del acto jurisdiccional, en una cuenta del Tribunal Contencioso Tributario.¹⁹

En este punto, hablando de daños. Se debe hacer hincapié en un tema muy susceptible. Esto es, los posibles daños que se puedan ocasionar a la parte que impugna si se le concediese el recurso de apelación con efecto no suspensivo o si ésta no pudiese cumplir con la caución contemplada en la ley y se llega a ejecutar la sentencia, auto

¹⁹ En materia tributaria, como hemos venido tratando en este trabajo de titulación, no se encuentra regulado el recurso de apelación, ni sus efectos y mucho menos la caución en el efecto no suspensivo, sin embargo, si se acogiera la hipótesis planteada se deberá regular de acuerdo a las reglas procesales generales o evitar el efecto no suspensivo para garantizar de mejor manera el derecho al doble conforme.

interlocutorio o providencia recurrida y causa efectos directos vulnerando derechos de la parte.

En el caso de que la resolución del recurso de apelación revoque la sentencia, auto interlocutorio o providencia recurrida, ¿quién responde por los perjuicios que se ocasionaron? Sí, se puede argumentar y decir que vuelven las cosas al estado anterior, sin embargo, no es así porque, por ejemplo, en un caso hipotético práctico de la materia en análisis se presenta la demanda de impugnación de una glosa ante el Tribunal Contencioso Tributario, se condena al pago de la glosa al contribuyente administrado con evidentes errores de derecho, éste a su vez, presenta el recurso de apelación, sin embargo, el monto de la supuesta glosa es extremadamente alta y no puede cumplir con la caución.

Consecuentemente, se hace valer la resolución del Tribunal Contencioso Tributario y empieza la fase de ejecución, ya que al no tener el monto de la glosa empiezan a embargar y rematar bienes y demás. Para el término que tendría el órgano jurisdiccional superior resolutor del recurso de apelación se habrá rematado ya un bien de propiedad del contribuyente administrado y resulta ser que la resolución de segunda instancia, revoca la resolución del Tribunal Contencioso Tributario.

La administración tributaria obviamente interpondrá recurso de casación y se demorará un lapso de tiempo más largo, con lo que, hasta ese momento, donde se obtenga una resolución en firme y ya no quede pendiente ningún derecho por ejercer, los bienes del contribuyente administrado ya han sido rematados y son propiedad de otras personas –terceros de buena fe- que también sufren perjuicios del cumplimiento de la sentencia, auto interlocutorio o providencia recurrida.

Efecto diferido

El efecto diferido es un nuevo planteamiento en la legislación ecuatoriana, con la vigencia del Código Orgánico General de Procesos se determina que el recurso de apelación que se presenta y se conceda con este efecto, queda latente dentro del proceso judicial hasta que concluya el mismo, y se recurra a la resolución en lo principal.

Si se apela la causa en lo principal, pues, se conocerá primero el recurso de apelación que se encuentra con efecto diferido, y posterior a esto se conocerá la apelación de lo que sea lo principal, sin embargo, si analizamos un poco más profundo este tema se presentan varios inconvenientes con los cuales no se estarían garantizando los derechos fundamentales.

Primero, si se resuelve aceptar el recurso de apelación con efecto diferido, todo lo actuado a partir de eso hasta la sentencia que resuelva lo principal, podría declararse sin efecto y retrotraerse el proceso a ese punto para volver a tramitarlo, lo cual va en contra de los principios de celeridad, economía procesal, adecuada administración de justicia y un sinnúmero de derechos y principios vulnerados que lo único que ocasionarían es perjuicio a la parte que impugna y se le concede con este efecto.

Segundo, se retardaría la administración de justicia, de tal manera que un proceso ordinario que en la práctica podría durar un máximo de seis meses, si se apela un auto de admisión de prueba hasta llegar a la sentencia, y que se conozca y se acepte el recurso de apelación con efecto diferido se deberá volver al momento procesal de la audiencia preliminar, y volver a tramitar todo el proceso. Que se admita o inadmita la prueba y se pase la audiencia de juicio y generalmente que se suspenda para resolver, es decir, se correría el riesgo de que se tramiten dos veces la misma causa.

Existen algunos criterios en los que se sostiene que el efecto diferido es concedido por los jueces con la finalidad de dar continuidad al proceso y cumplir con los principios de celeridad²⁰; pero no es así porque como se explicó en el párrafo anterior se corre el riesgo de que se sustancie dos veces la misma causa, ocasionando gastos innecesarios al Estado y a las partes.

Otra de las cuestiones a analizarse es que este recurso tiene naturaleza condicionada porque está sujeto a un evento incierto y futuro llamado apelación de la sentencia, pero con esto no se especifica si la apelación debe ser presentada por la parte que también apeló con efecto diferido o basta con la apelación de cualquiera de las partes. En la práctica la apelación con efecto diferido se conoce cuando por apelación conoce el juez superior sin necesidad de que sea la misma parte que ya apeló.

Ahora bien, en este orden de ideas se verifica la necesidad de garantizar el recurso de apelación en el proceso contencioso tributario, ya que, lo que se busca es asegurar a las partes el derecho al doble conforme y con eso tener la certeza que a pesar que tome un poco más de tiempo, tendrá la seguridad que podrá tener acceso a un proceso contencioso tributario libre de vicios o vulneraciones a los derechos.

El cumplimiento de derechos fundamentales que tratan sobre garantías básicas del debido proceso, en este caso, no puede estar sujeto a condiciones debido a que no existe la posibilidad de apelar a lo largo del proceso, razón por la que es necesario que se reconozca el derecho y, además, se especifiquen los efectos y vías idóneas para el ejercicio efectivo, razón por la cual, este efecto es solamente en casos especiales y específicos.

²⁰ Véscovi sostiene que la finalidad de admitir esta forma de recurrencia responde al principio de celeridad, evitando las continuas interrupciones del procedimiento principal ocasionando que se dilate más de lo normal un proceso.

CAPÍTULO 3

PROBLEMA Y PROPUESTA DE SOLUCIÓN A LA VULNERACIÓN DE DERECHOS CONSTITUCIONALES

Problemática del derecho al doble conforme en lo Contencioso

Tributario.

A lo largo de este trabajo de titulación se ha demostrado la importancia del respeto a los derechos fundamentales en todo aspecto, pero, sobre todo dentro de un procedimiento contencioso tributario donde, generalmente, el contribuyente administrado litiga en contra del Estado -Administración Tributaria-.

El derecho al doble conforme o también llamado el derecho a recurrir constituye una garantía que incluye el derecho a la defensa de las personas que es una de las garantías básicas del derecho al debido proceso garantizado en el Constitución de la República del Ecuador, ha venido siendo gravemente vulnerado, y esto se mantiene en la actualidad.

La gravedad de semejante vulneración de derecho en contra del administrado, se debe a varias razones que se han encontrado con el análisis realizado en el presente trabajo, las más importantes son, primero, la falta de primera instancia en materia contenciosa tributaria, y consecuentemente la jerarquía que tiene y ha tenido a lo largo de la historia el Tribunal Contencioso Tributario; segundo, es que se toma a la casación como respeto al derecho al doble conforme y no puede ser así, pues no es un recurso de apelación; y, tercero, la continuación de la grave vulneración del derecho fundamental es por la regulación del Código Orgánico General de Procesos con respecto al proceso contencioso tributario.

Esta situación de grave indefensión del administrado, se da todos los días en nuestro país. Empieza con la demanda que, como se ha explicado, generalmente presenta el contribuyente administrado en contra del Estado por la presunta vulneración a derechos fundamentales, errores de hecho de derecho, etc., mediante la manifestación de la voluntad de la Administración Tributaria.

La gravedad del asunto se debe a que el contribuyente accede a la administración de justicia en busca de que la autoridad judicial competente respete y haga respetar sus derechos correspondiéndole garantizar su cumplimiento como garantía básica del derecho al debido proceso.

Empero, lo único que encontrará es agravar más la vulneración a sus derechos fundamentales como el derecho de defensa de las personas que incluye la garantía del derecho al doble conforme o derecho a recurrir el fallo o resoluciones en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.

La estructura del presente trabajo y su explicación está encaminada a demostrar que siempre se le ha dado un carácter especial al proceso Contencioso Tributario, empezando desde su regulación, jerarquía del órgano que conoce, tipo de procedimiento, etc. Sin embargo, en la práctica se evidencia que no debe tener nada de especial, a menos que se trate de investir a un solo órgano jurisdiccional de un poder discrecional y crear un aparataje estatal fuerte para “asegurar” los intereses del Estado, en la materia que más importa a sus intereses económicos como es lo administrativo tributario, ya que, con eso protege y fortalece a la administración pública en general.

Los tributos, son manejados por el Estado a través de las diferentes administraciones tributarias –administración pública- siendo un tema muy sensible y de mucha importancia para el gobierno nacional y gobiernos autónomos descentralizados,

debido a que es su forma de obtener fondos para enriquecer y fortalecer sus propios presupuestos, si así se lo hiciera. Lamentablemente es de conocimiento público que los gobiernos de nuestro país se han caracterizado por tener enraizada e institucionalizada la corrupción lo que trae como consecuencia directa socavar la legitimidad institucional con escándalos por mal uso o robo del dinero público.

La pregunta de este tema es ¿de dónde viene una buena parte del presupuesto estatal? pues de los tributos, de hecho, de las personas contribuyentes administrados que pagan todas las imposiciones que hace el Estado mediante las leyes y ordenanzas, en tal virtud, partiendo de esta premisa podemos entender cómo es que lo relacionado con la administración tributaria siempre ha tenido un tratamiento diferente.

El proceso contencioso tributario ha generado graves vulneraciones a derechos fundamentales en contra de los ecuatorianos en general. Se podría tratar como un rezago de las Monarquías que nos han conquistado, sin embargo, en el siglo XXI, en un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, no se puede tener un procedimiento judicial contencioso tributario con vulneraciones a derechos humanos siendo claras y graves en contra de los contribuyentes administrados.

La corte Interamericana de Derechos Humanos siendo el órgano máximo, encargado de interpretar y dar sentido a las normas internacionales de Derechos Humanos, en el caso Baena y otros contra el Estado de Panamá establece de manera textual que: "Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula "Garantías Judiciales", su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino [al] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u

omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo, sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal." (Baena y otros contra Panamá, 2001), en tal virtud hace extensivo el alcance que tienen las Garantías Judiciales ²¹ hasta los procesos contenciosos administrativos.

Consecuentemente, lo que se trata es de terminar con esta era donde se ha normalizado la vulneración de derechos fundamentales y de pactos internacionales considerados como conquistas a los derechos fundamentales de los ciudadanos y efectivamente, reformar la legislación actual para tener un proceso contencioso tributario garantista de manera primordial para los contribuyentes administrados –por la desigualdad de armas- como para el Estado.

Falta de primera instancia.

El derecho procesal divide al proceso por instancias de tal manera que existe la primera y segunda instancia y un recurso extraordinario de casación, debiendo tener en cuenta que el recurso extraordinario de casación no es una instancia, sino por el contrario como su nombre lo dice es una herramienta extraordinaria para poner en conocimiento de un órgano superior una sentencia ejecutoriada que puso fin al procedimiento.

El artículo 58 del Código de Procedimiento Civil -derogado- caracterizado por dar varias definiciones del derecho procesal, define a la instancia como “La prosecución del juicio, desde que se propone la demanda hasta que el juez la decide o eleva los autos al superior, por consulta o concesión de recurso. Ante el superior, la instancia empieza con la recepción del proceso, y termina con la devolución al inferior, para la ejecución del fallo ejecutoriado.” (Nacional, Código de Procedimiento Civil, 2005), entonces, de

²¹ Numeral 2 literal h) del artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos “Pacto de San José” que declara derecho de recurrir del fallo ante juez o Tribunal superior.

acuerdo a lo analizado en capítulos anteriores, la etapa introductoria, de sustanciación y de decisión se debería constituir en lo que se llama primera instancia, ya que se excita al órgano jurisdiccional para obtener una resolución en un primer momento.

La etapa de impugnación –que al momento no existe en materia tributaria y es materia de estudio para incorporarla en el procedimiento contencioso tributario-, empezaría con la interposición del recurso, una audiencia en estrados si se solicita y la resolución del órgano superior, dando por terminada la segunda instancia y el procedimiento en sí. Quedando todavía el recurso extraordinario de casación que se podría presentar, sin embargo, como se trató en párrafos anteriores este no es una instancia más del proceso.

Aquí es donde empieza el problema central de este trabajo de titulación. En materia tributaria se da un fenómeno híbrido, porque no existe la segunda instancia sino solo la primera, convirtiéndose en única instancia del procedimiento contencioso tributario, sin embargo, el órgano competente y ante quien se acciona con la demanda inicial, tiene jerarquía de segunda instancia. Esto quiere decir que se tramita desarrollando las tres etapas y se elimina la posibilidad de iniciar la etapa de impugnación porque no hay órgano competente que conozca y resuelva el recurso.

Ana Carolina Tofoni tratando el tema de acuerdo a la normativa vigente en Argentina sostiene que: *“La inexistencia de doble instancia en el proceso contencioso administrativo de nuestra provincia compromete a la República Argentina en responsabilidad internacional, toda vez que nuestro ordenamiento provincial no satisface el mencionado derecho.”* (Tofoni, 2017), de esta manera el Ecuador se encuentra en la misma situación que Argentina por existir una contradicción entre las Leyes que

contienen las atribuciones del Tribunal Contencioso Tributario y la Constitución de la República del Ecuador e incluso la Convención Americana de Derechos Humanos.

Entonces, sabiendo que existe esta restricción y falta de segunda instancia ¿Cómo termina el procedimiento contencioso tributario en la actualidad? Termina con la sentencia del Tribunal Contencioso Tributario, la cual, da por terminada la primera instancia y el procedimiento en sí. Esto significa que el derecho al doble conforme o derecho a recurrir se ve completamente vulnerado y si se puede decir, peor aún anulado para las personas -sujetos de todos y cada uno de los derechos constitucionales- que han acudido ante la justicia para hacer respetar sus derechos.

Como se explica a lo largo de este trabajo el ahora Tribunal Contencioso Tributario es un órgano de jerarquía provincial, ante quien se debe presentar el recurso de apelación para que de esta forma se puedan garantizar los derechos constitucionales de las partes.

En un principio se puede hablar de vulneración de derechos solamente a los contribuyentes administrados, sin embargo, no es así, en este punto del procedimiento, ambas partes tienen derecho al doble conforme, a recurrir a providencias o resoluciones que les afecten, por lo tanto, es un procedimiento regulado de una manera que no contempla ni siquiera la posibilidad de recurrir, dejando en indefensión a ambas partes con respecto a providencias en las que acepten o nieguen medios probatorios, acepten o nieguen peritajes y finalmente la sentencia que pone fin al proceso.

El recurso extraordinario de Casación ¿posible alternativa de cumplimiento de la doble instancia?

En este punto cabe analizar de manera completa de qué se trata el recurso de casación, cuál es su origen y su alcance para poder formar un criterio completo y lógico de que papel cumpliría el recurso extraordinario de casación dentro de los procesos contenciosos tributarios.

Origen del recurso extraordinario de casación.

El recurso extraordinario de casación es un recurso relativamente nuevo porque nace con la Revolución Francesa en 1789, siendo este el primer ordenamiento jurídico que lo reconoce y lo regula de una manera correcta de tal manera que hasta la actualidad mantiene su esencia y finalidad.

El Decreto de la Asamblea Constituyente de 27 de noviembre de 1790 contempla la finalidad y de hecho la esencia del recurso extraordinario de casación empezando con la palabra etimológica “casser” que en francés significa anular o romper, y la cuestión es qué buscaba romper o anular este recurso, las sentencias de los poderes que decidían sobre los derechos de los administrados contraviniendo la Ley vigente en ese tiempo.

Este cuerpo normativo lo regula de manera textual “*Anulará todos los procedimientos en los que hayan sido olvidadas las solemnidades legales y toda sentencia que contenga una contravención adversa al texto de la Ley.*” (Francesa, 1980), contemplando desde 1790 el nacimiento del recurso extraordinario de casación siguiendo la corriente de ese tiempo que era dar esperanza de libertad y respeto a los derechos de las personas sin caer en la arbitrariedad de los poderes que estaban destruyéndose de la monarquía.

A palabras de Eduardo de Urbano Castrillo *“el recurso de casación nace, históricamente, para la defensa de la Ley, a través de lo que en terminología actual, denominamos, infracción de Ley o quebrantamiento de forma”* (Castrillo, 2005), lo que sostiene que este recurso debe ser entendido como un recurso extraordinario y limitado, porque solamente ampara el reclamo del incumplimiento de la ley, inclusive teniendo un tinte legalista y puntual desde su origen.

Ahora bien, teniendo en cuenta el origen del recurso es necesario analizar quién conocía este recurso y cómo lo resolvían. En la época de la monarquía el recurso de casación era conocido y resuelto por el rey, empero fue un recurso que se popularizó en seguida por lo que fue casi imposible que el rey resuelva cada uno de ellos, de tal manera que el monarca se vio obligado a ceder esta atribución a los particulares para que estos a su vez puedan conocer y resolver las sentencias que no estén de acuerdo a las leyes y ordenanzas vigentes.

Estas personas particulares, como todo en el régimen monárquico eran especialmente seleccionadas por el rey, convirtiéndose estos en grupos con poderes excesivos manteniendo los abusos de este momento en el tiempo.

Por el contrario, en la época de la Revolución Francesa se creó el Tribunal de Casación como una conquista del cumplimiento de los derechos reconocidos en aquel momento histórico con la finalidad de evitar la arbitrariedad y abuso del rey o de sus selectos particulares creando un cuerpo colegiado de jueces que conozcan y resuelvan el recurso de las personas.

Cabe destacar que la autoridad que conoce y resuelve el recurso de casación en la actualidad es la Corte Nacional de Justicia, la cual no es un monarca, sin embargo, si es

un cuerpo colegiado de jueces que representan el órgano superior de la Función Judicial manteniendo así, este carácter de superior y exclusivo.

El recurso de casación que nace como una herramienta estatal o del régimen para combatir los errores en las sentencias y así mantener el recto cumplimiento de la ley, va mutando hasta convertirse en una conquista de las personas para hacer respetar sus derechos –que recientemente fueron reconocidos- y cumple con la finalidad del recurso de casación actual que es “romper” o “anular” una sentencia que haya nacido con un error.

Estos errores son los que de manera correcta desarrollaron los romanos determinando de manera general, que existen los errores de derecho y los errores de hecho, siendo mucho más grave el de derecho que el de hecho, ya que inclusive, este último se puede subsanar.

Por ello, las sentencias dictadas con errores de derecho o en base a un incumplimiento de la ley debían ser anuladas para mantener ese temor, incluso de los jueces a accionar en contra de una ley que ya ha sido promulgada y se encuentra vigente para todas las personas.

Entonces, es un recurso que nació con una finalidad marcada de hacer respetar la ley, incluso se extendió las razones por las cuales se debía casar una sentencia y se estableció que si una sentencia alteraba el espíritu de la Ley también podía ser anulada.

Con estas explicaciones llegamos a la conclusión de que el recurso de casación de hoy en día tiene una trayectoria histórica muy importante y que aún se siguen manteniendo sus características esenciales que lo hacen extremadamente limitado y formal, razón por la que en los procesos contenciosos tributarios se reafirma que no existe la etapa de impugnación.

La regulación de la Casación en el Ecuador

El recurso extraordinario de casación en el Ecuador siempre se ha caracterizado por ser el recurso menos admitido a nivel procesal y esto se debe a que la cultura jurídica con respecto a este tema es excesivamente formalista, lo que significa que existen varios preceptos normativos que se deben cumplir.

Esto es una razón de la característica de extraordinario de este remedio procesal, ya que solo de manera especial se admite. La Corte Nacional de Justicia se ha convertido en un ente controlador del cumplimiento estricto de requisitos legales, los cuales deben estar debidamente motivados y anunciados.

Se dice que es un sistema procesal formalista porque para que se pueda conocer el fondo del recurso de casación se debe pasar por dos filtros. El primero es con respecto a la oportunidad y lo ejerce la misma Corte Provincial de Justicia ante quien se presentó el recurso; y el segundo concerniente a la formalidad de sus requisitos que la ejerce un Conjuez designado por sorteo. Efectivamente, solamente al cumplir con estos dos filtros los jueces de la Corte Nacional pueden conocer el fondo del asunto.

Las características de este remedio que se desprenden de la legislación ecuatoriana a criterio de la autora son tres: limitado y formal, las mismas que impiden sostener la idea del cumplimiento del derecho al doble conforme a través de la casación en el proceso contencioso tributario porque un derecho fundamental no puede ser ejercido de manera limitada a tal punto, que sea casi inusual que se admita, sino por el contrario, la mayoría de éstos sean negados a prima facie.

Limitado:

La limitación nace por dos vías, una por parte de quién casa la sentencia y la otra por parte de los jueces de la Corte Nacional que van a resolver dicho recurso.

Para las partes la limitación es estricta a las causales determinadas taxativamente en el Código Orgánico General de Procesos, estas son redactadas y pensadas para que el recurso sea única y exclusivamente como un guardián del cumplimiento de la Ley, lo que inclusive le da un espíritu legalista a la casación.

Para los jueces de igual manera es un recurso súper limitado, porque en su análisis no pueden contemplar nada más que lo estrictamente mencionado y argumentado en el recurso de casación presentado y mucho más solamente de lo admitido por el Conjuez que se encarga del segundo filtro de admisibilidad.

Estas limitaciones no se pueden interpretar como limitaciones básicas y simples sino por el contrario, en el tema que nos ocupa no se puede hablar del derecho al doble conforme a través de la casación porque lo que se solicita ejerciendo este derecho fundamental es un recurso ilimitado en razón de sus causas con la finalidad de que el órgano superior pueda conocer absolutamente todo el proceso y la decisión del juez a quo de tal forma que pueda formar su propio criterio resolviendo de una manera imparcial.

Formal:

En el Ecuador el sistema de la casación es reconocido por la formalidad extremista lo que implica que, en pocas palabras, se revise los recursos de casación con lupa con la finalidad de que en el caso de que exista la mínima omisión de algún requisito, pues el recurso sea inadmitido.

Dávila Cordero sostiene de manera textual que “hemos comprobado que el exceso de requerimientos en la interposición del recurso de casación en la mayoría de los casos representa un óbice, obstáculo o en definitiva un estorbo para que el instituto cumpla con su finalidad nomofiláctica impidiendo que el máximo órgano jurisdiccional resuelva el aspecto de fondo del recurso [...]” (Cordero, 2016), un obstáculo muy común y que muchas veces lo que se logra es que la inadmisión sea la regla y la admisión la excepción.

Cómo se podría hablar de un doble conforme y de respeto a este derecho, si lo único que se hace es encontrar una excusa para inadmitir el recurso restringiendo completamente su ejercicio.

Esta característica es correcta cuando se piensa en la finalidad del recurso que constituye el control directo a los jueces en cuanto al cumplimiento irrestricto de la norma en sus decisiones, ya que se debe especificar claramente en qué causal se ampara y porqué se invoca ya que se supone que las Cortes Provinciales son integradas por tres jueces que tienen como obligación constitucional el respeto a la ley y a los derechos de las partes.

Las características más importantes antes descritas evidencian que el recurso de casación está regulado y pensado estrictamente para cumplir con su finalidad, la cual es específica en cuanto al control de las decisiones de los jueces que solamente se centran en un ámbito súper legalista.

Hasta el año 2004, la casación estuvo regulada por la Ley de Casación, la cual determinaba su procedencia de esta manera: “*El recurso de casación procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento, dictados por las cortes superiores, por los Tribunales Distritales de lo Fiscal y de lo contencioso administrativo.*” (Nacional, Ley de Casación, 2004), tratándolo de la misma manera en la que la normativa vigente a la fecha lo hace.

El cambio se da en el procedimiento a seguir, una vez que se presentaba el recurso extraordinario de casación porque el artículo 7 de la Ley de Casación determina que el órgano encargado de conocer y resolver dicho recurso –Corte Nacional de Justicia- estaba encargado de verificar tres requisitos sine qua non. El primero, si el auto o sentencia podía ser objeto de casación -que pongan fin al procedimiento-, el segundo, que se haya presentado dentro del término previsto -cinco días-; y el tercero, si el escrito mediante el cual se interpone el recurso reúne los requisitos legales²².

Por el contrario, en la actualidad se rigidizan los “filtros” y en vez de uno solo se hacen dos. El primero, donde el mismo Tribunal o Corte Provincial que se encarga de determinar si se ha propuesto dentro del término previsto y el segundo cuando el Conjuez sorteado verifica los requisitos del escrito y las causales en las que rechaza o acepta a trámite.

El procedimiento de tramitación de la casación se ha extendido por estas razones, en tal virtud, el Tribunal Contencioso Tributario que emitió la sentencia o auto recurrido, se limitará a calificar si el recurso de casación ha sido presentado dentro del término de diez días. Una vez que se ha calificado la oportunidad de la presentación, se remite a la Corte Nacional de Justicia.

Cuando se ha recibido el proceso en virtud del recurso de casación, se designará por sorteo a un Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, quien en el término de quince

²² Artículo 6 de la Ley de Casación donde se enumera los requisitos del escrito de casación, debiendo cumplir en forma obligatoria lo siguiente:

1. Indicación de la sentencia o auto recurridos con individualización del proceso en que se dictó y las partes procesales;
2. Las normas de derecho que se estiman infringidas o las solemnidades del procedimiento que se hayan omitido;
3. La determinación de las causales en que se funda;
4. Los fundamentos en que se apoya el recurso.

días examinará si el recurso cumple los requisitos formales previstos en este Código y si lo admite o no, pasando así por los dos filtros antes mencionados, el uno para calificar su oportunidad y el otro para verificar su formalidad.

Si el Conjuez designado admite el recurso de casación remite a la Sala Especializada de lo Tributario para que recién en ese momento conozca el fondo del recurso y en el término de treinta días convocar a audiencia, en la cual no se presentará prueba nueva sino, solamente se fundamentará de manera oral el recurso de casación admitido a trámite y se resolverá en la misma,

Cabe hacer mención que el Código Orgánico General de Procesos no es claro en los términos que se tienen que cumplir dentro de este procedimiento. No determina cuanto se debe tomar el Tribunal Contencioso Tributario para calificar la oportunidad del recurso de casación, en caso de admitirlo, tampoco determina en cuanto tiempo el Conjuez de la Corte Nacional debe remitir el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario y finalmente, se establece que esta última, tiene treinta días para convocar a audiencia.

Dentro de los treinta días se emitirá la providencia convocando a las partes a audiencia, sin embargo, la fecha de la diligencia podría ser en el término que la sala lo decida, quedando drásticamente en la discrecionalidad del órgano y peor aun teniendo vacíos que permiten dilatar de manera grave este procedimiento.

Efectivamente, existen diferencias en la regulación, toda vez que se extienden los plazos para dar trámite causando efectos perjudiciales para las partes, sin embargo, en lo medular se sigue manteniendo la naturaleza y características del recurso extraordinario de casación sin pensar ni remotamente, que se le pueda considerar como instancia y peor aún como el ejercicio del doble conforme.

Diferencia entre la apelación y la casación.

Es importante en este punto trazar los límites de cada recurso con el objeto de poder entender por qué la casación no puede tenerse como la solución a la vulneración de derechos en los procesos contenciosos tributarios. Se trata de saber que son dos recursos totalmente opuestos con diferencias claras y concretas que la autora describe de la siguiente manera:

1. La apelación es el ejercicio eficaz e informal del derecho al doble conforme porque no existen requisitos específicos determinados en la Ley, por el contrario, la casación es un recurso que no ejerce el derecho al doble conforme porque es limitado y formal debiendo encajarse específicamente en las causales determinadas taxativamente en la Ley.
2. La apelación es un recurso ordinario e ilimitado, ya que lo que se discute son los hechos y el proceso de manera integral, no siendo así en la casación, al ser formal es completamente restringido y limitado, de tal manera que solamente se discute la aplicación de la ley al momento de que los jueces a-quo plasman su decisión en la sentencia.
3. Al momento de fundamentar la apelación, se puede atacar la vulneración de derechos fundamentales en todo el proceso o por cualquier razón en el que una de las partes -el apelante- se sienta afectado con la decisión, razón por la cual, los derechos de las partes son la parte más importante del recurso, por el contrario, la casación lo que ataca en la sentencia es la aplicación de la Ley de manera irrestricta, lo que le da un tinte legalista y no la característica de ser el ejercicio de un derecho constitucional.

Con todas estas diferencias se establece claramente, que si la casación es un recurso técnico, limitado y con un procedimiento complejo y dilatador, ¿cómo podría estar garantizando el derecho al doble conforme o a recurrir de las partes procesales?, y en respuesta a ésta duda que tenemos se debe concluir que no se garantiza de manera eficaz, dicho derecho de las partes, así que no se podría justificar el vacío legal con este argumento, como se ha venido haciendo en todo el tiempo que se ha manejado así el proceso contencioso tributario.

Propuesta de reforma para hacer efectivo el derecho al doble conforme o a recurrir.

Concluyendo con el análisis de este trabajo de titulación se llega a determinar que existe una grave violación a los derechos fundamentales en el proceso contencioso tributario, específicamente al derecho al doble conforme o derecho a recurrir. Esto ha llevado a la autora a la conclusión lógica que se debe reformar la regulación vigente y que a consecuencia de esta reforma lo que se obtendría es un procedimiento equitativo y sobre todo garantista haciendo efectivo el Estado de Derechos y Justicia, corriente a la que pertenecemos tal como lo determina nuestra Carta Magna.

La reforma se debe hacer al Código Orgánico General de Procesos que se plantea en este trabajo de titulación, que deberá abarcar ciertos puntos, que se encuentran en los artículos “base” para que, a su vez, estos produzcan un efecto dominó con las normas.

Al abarcar el órgano jurisdiccional la competencia para conocer y resolver asuntos de materia tributaria y modificar las atribuciones del Tribunal Contencioso Tributario,

manteniendo su jerarquía de segunda instancia, pero, que solamente sea competente para conocer y resolver el recurso de apelación.

Adicionalmente, se deberá regular el objeto de impugnación, ya que hasta la actualidad no se ha hecho, de tal manera que, desde esta reforma, se empezará a garantizar el derecho al doble conforme o a recurrir en el proceso contencioso tributario.

Cuerpo Legal a reformarse

¿Por qué es el Código General de Procesos el cuerpo legal a reformarse? Esta codificación regula toda la actividad procesal de todas las materias a excepción de tres, la constitucional, la electoral y la penal de tal manera que, para lograr una garantía efectiva de los derechos de las partes en el proceso contencioso tributario debe reformarse.

Esta codificación de normas tipo regla tiene la jerarquía normativa de una Ley Orgánica, por lo que, para que la propuesta a realizarse en este estudio surta efectos dentro del ordenamiento jurídico vigente se debe promulgar una Ley Orgánica Reformatoria que, obviamente deberá cumplir con el procedimiento constitucional para promulgarla y entrar en vigencia, lo cual tomará tiempo, sin embargo, a consecuencia de esto tendremos a cambio un procedimiento contencioso tributario garantista y eficaz en el respeto de los derechos fundamentales de las partes procesales.

El procedimiento a seguir, no es materia de este estudio, sin embargo, se encuentra claramente determinado en la Constitución de la República del Ecuador, en el Título IV, Capítulo segundo, Sección tercera, artículo 132 hasta el 140. Lo que se debe tomar en cuenta es que esta reforma se trata del ejercicio de un derecho fundamental, por lo que se trata de una ley orgánica que reformaría ciertos artículos, que no son muchos, pero con

consecuencias directas en la práctica, consecuentemente se efectivizarán los derechos por un efecto dominó en la ley como se explica anteriormente.

Así como el Código Orgánico General de Procesos es el encargado de regular toda actividad procesal, también existen ciertos artículos del Código Tributario que deberán ser reformados, ya que en el primero se regula de manera general, sin embargo, la ley específica de la materia es el Código Tributario, el cual, direcciona cómo debe empezar el procedimiento contencioso tributario.

Órgano judicial competente

Al hablar de este tema, muchos pensarán que no tiene relevancia, sin embargo, mi criterio es que la parte principal de la reforma, ya que justamente con determinar claramente los órganos jurisdiccionales que van a intervenir a lo largo de todo el proceso contencioso tributario, pues, se va delimitando sus alcances y atribuciones para llegar a diseñar un procedimiento que garantice a los sujetos todos los derechos fundamentales de los que son titulares.

Debemos empezar entonces por la primera instancia, una vez que se dijo que en el procedimiento contencioso tributario solo existe una única instancia que tiene las características de la primera, pero que la conoce el órgano de segunda, esto se debe corregir creando la primera instancia de este procedimiento.

Empezar acoplado a la normativa actual al nuevo procedimiento contencioso tributario, esto es, los artículos 220, 221, 222, 222 A, 223 del Capítulo II De la competencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal del Código Tributario, que determinan su competencia para conocer las acciones de impugnación, las acciones directas y las acciones especiales en materia tributaria.

Esta delimitación de competencia específica, se debe reformar y cambiar la expresión “Tribunal Distrital de lo Fiscal” por “juzgados de lo tributario”, los cuales, entrarán en conocimiento de las acciones antes mencionadas por sorteo como se hace en los demás procedimientos. Lo mismo debe pasar en la totalidad del Capítulo II de los Procedimientos Contencioso Tributario y Contencioso Administrativo del Código Orgánico General de Procesos, para que todo el desarrollo de la jurisdicción contenciosa administrativa y la contenciosa tributaria, no sea en vano y se siga manteniendo con la misma lineación.

Para poder cumplir con esta reforma se tiene que crear, mediante la misma Ley Reformatoria, los juzgados de lo tributario, así como existen juzgados de lo civil, mercantil, laboral o para cuestiones de familia y niñez. Con este cambio nacerá en el Ecuador la primera instancia del procedimiento contencioso tributario, garantizando los derechos de las partes de este procedimiento que a lo largo de la historia ha tenido un tratamiento especial injustificado y que se ha mantenido hasta la actualidad, incluso con la promulgación del Código Orgánico General de Procesos.

En este orden de ideas, es pertinente hacer una observación muy importante que el mismo Código Tributario en el artículo 222 A dice textualmente “Las acciones cuya competencia corresponde al Tribunal **o quien hiciere sus veces**, se sustanciarán conforme las disposiciones del Código Orgánico General de Procesos.”, (Nacional, Código Tributario, 2005) (énfasis me pertenece); en la normativa vigente se ha dejado la puerta abierta con respecto al órgano judicial que conoce y resuelve las controversias en esta materia, ya que, en parte se creía que con la promulgación del Código Orgánico General de Procesos se iba a corregir este error, sin embargo se mantuvo y se practica así hasta la actualidad.

El cambio en el órgano jurisdiccional trae como efecto la creación de la primera instancia con sus características y competencias específicas; y, por ende, se debe eliminar la atribución del Tribunal Distrital de lo Fiscal o Tribunal Contencioso Tributario a conocer este tipo de acciones y más bien reducirle a una sola atribución que sea la misma de las salas de las Cortes Provinciales. Esto es, conocer y resolver el recurso de apelación.

En el capítulo del Código Orgánico General de Procesos que habla sobre los Procedimientos Contencioso Administrativo y Contencioso Tributario en la Sección I de Normas Comunes, una vez que se cambie el órgano jurisdiccional y quede en vez de Tribunal Distrital de lo Fiscal o Tribunal Contencioso Tributario, se determine los juzgados de lo tributario; se debe añadir un artículo estableciendo que el recurso de apelación en materia contenciosa tributaria y contenciosa administrativa se tramitará de acuerdo a las normas generales y que el competente para conocerlo y ante quién se debe presentar es el Tribunal Contencioso Tributario.

Con esto, se establece claramente la segunda instancia con la que se garantiza de manera eficaz y eficiente el cumplimiento del derecho al doble conforme o derecho a recurrir, ya que, primero, se da la facultad a las partes de presentar el recurso de apelación, recurso amplio en cuanto a las causas para presentarlo y con el objeto a recurrir de la misma forma, adicionalmente, el recurso conocerá un órgano jurisdiccional imparcial que no se encuentra contaminado por conocer todo el proceso y peor aún, lo resolverá de la manera que ya lo ha hecho anteriormente.

Recapitulando, con la primera y segunda instancia claramente determinadas y señaladas, pues el recurso extraordinario de casación queda de la misma forma en la que se encuentra ahora regulado, pero con las precisiones que se han hecho en el acápite correspondiente, siendo un recurso técnico y completamente limitado a causales y objeto

de impugnación, descartando completamente la idea que con el recurso extraordinario de casación se garantiza el derecho al doble conforme o derecho a recurrir.

Objeto de impugnación

En el capítulo dos de este trabajo de titulación se determinó brevemente cuales son las piezas procesales a impugnarse, y a manera de introducción se determinó que son aquellas que se den a lo largo del proceso que contengan algún error, defecto o vicio que perjudique a las partes, de esta manera este punto cabe un poco más de análisis orientado al procedimiento contencioso tributario que es lo que se propone.

Fernando Orellana Torres ha señalado que “el legislador se ha visto en la necesidad de contemplar medios o instrumentos que permitan a las partes o a terceros hacer frente a resoluciones judiciales o diligencias procesales que no se adecuan a la norma jurídica establecida en la propia ley.” (Torres, 2006), de esta afirmación se pueden desprender dos objetos de impugnación diferentes, el uno se trata de las diligencias procesales y el otro son las resoluciones o sentencias.

A pesar de ser actos judiciales totalmente diferentes tienen un elemento en común y este es que no se adecuen a la norma jurídica y que a causa de esta inadecuación exista una vulneración a los derechos fundamentales de las partes, para que ellas a su vez demuestren el interés procesal necesario para presentar de manera correcta el recurso de apelación.

Cabe precisar entonces, que la Teoría del Derecho Procesal define como actos procesales de juez, aquellos que el juez debe expedir para la consecución normal del proceso y estos a su vez se dividen en actos de juez de documentación y actos de juez de decisión.

A palabras de Beatriz Quinteros y Eugenio Prieto se establece que los actos de documentación son aquellos que reproducen la actividad de las partes por documento escrito, los cuales no tienen ninguna relevancia en este punto, por ejemplo, la providencia con la que se corre traslado al actor de un escrito presentado por el demandado.

Los que nos interesan son los actos de juez de decisión, ya que estos son los que pueden ser impugnados. Los actos procesales de decisión son aquellos que expresan la voluntad del juez, los que van a surtir efecto directo en los derechos de las partes, por ejemplo, la calificación de la demanda, validez del procedimiento, admisión o inadmisión de medios probatorios e inclusive la sentencia. (Beatriz Quintero, 2008)

Una característica específica de estos actos es la motivación, la cual debe ajustarse a derecho y a los estándares de constitucionalidad que ha mencionado la Corte Constitucional del Ecuador mediante sentencia número 003-14-SEP-CC, en esta, instituyó tres requisitos en virtud de los cuales es posible comprobar si una decisión emitida por autoridad pública, ha sido motivada o si por el contrario carece de motivación, mismos que se analizan a continuación:

Razonabilidad.

El examen de razonabilidad permite verificar si se han enunciado las normas jurídicas contenidas en las diversas fuentes de derecho, en las que la administración de justicia funda su decisión, en tanto se encuentren relacionadas con la naturaleza de la acción o recurso puesto a su conocimiento.

En el caso concreto, los actos de decisión del juez que se podrían impugnar deben enunciar la norma jurídica aplicable al caso y además ajustar esa norma a los hechos, ya que generalmente se confunde este requisito con la enunciación de un sin número de

artículos y cuerpos normativos que no tienen aplicabilidad en el caso ni razón de ser citados, por lo tanto, se estaría incumpliendo con el estándar de motivación antes descrito y trazado por la Corte Constitucional del Ecuador.

Lógica

Respecto del parámetro de la lógica, cabe señalar que la misma comprende la existencia de la debida coherencia entre las premisas y la conclusión a la que se llega. En una construcción argumentativa que debe contener un acto de decisión debe existir claramente el silogismo lógico de aplicación de las normas y hechos.

¿Cómo se comprueba este requisito? Y es que es un ejercicio simple de consecuencia, porque cuando existen premisas normativas –norma jurídica-, premisas fácticas –hechos del caso- las cuales van a servir de exposición de motivos si se quiere, para poder llegar a la conclusión lógica. Esta última es donde se va a emitir la decisión del juez, la cual no puede contener contradicciones en las premisas fácticas o normativas.

Comprensibilidad.

En relación al requisito de comprensibilidad, este refiere al correcto uso del lenguaje y la coherencia en la exposición de las ideas a lo largo del texto de la decisión. Con esto lo que se busca es que las partes no queden en indefensión, si bien se encuentran representados por los profesionales del derecho que conocen y entienden términos técnicos, estas decisiones deben ser entendidas por todos para que no existan confusiones ni falta de entendimiento.

Con estos tres estándares de motivación, vinculantes, pues se garantiza que la exteriorización de la voluntad del juez se ajuste a derecho y pueda ser cumplida, caso contrario sería una de las causales para impugnar.

¿Qué se ataca en la impugnación?

Una vez que tenemos claro que el objeto de impugnación son los actos procesales de decisión del juez, se debe especificar qué es lo que se va a atacar en la impugnación o qué es lo que el juez superior va a valorar y resolver. Entonces lo que se ataca es el incumplimiento de requisitos que debe tener el acto procesal.

Los requisitos que deben cumplir los actos procesales de decisión son diferentes dependiendo el acto que sea. Para lo cual debemos hacer otra clasificación, que abarquen los autos y la sentencia.

Los autos según Couture son aquellas resoluciones que resuelven algún aspecto controvertido dentro del proceso, o alguna incidencia. Aquellos que resuelven aspectos pequeños que no son lo principal. (Couture, 2010)

El auto según Devis Echandía está compuesto por dos partes, la parte de considerandos donde se exponen las razones legales y fácticas que se analizan del aspecto controvertido y la decisión, la cual debe estar especificada y clara. (Echandía, 2001), sin embargo, estos requisitos son muy amplios, en base a la práctica y análisis de varios expedientes los autos tienen requisitos más específicos.

Un auto debe contener:

1. Fecha en la que se expide el auto.
2. Número de expediente al que pertenece.
3. La parte de considerandos mencionada anteriormente, la cual corresponde a la explicación del aspecto o incidencia dentro del proceso y contiene la motivación como condición constitucional para su validez.

4. La decisión que se toma en torno a lo determinado en el punto anterior, esta debe ser clara y precisa de qué es lo que se decide y a quién se le ordena.
5. El término en el que debe cumplirse lo que se ordenó, sin embargo, si se impugna –dependiendo del efecto con el que se le conceda- el auto se suspenderá, no se suspenderá o se diferirá.
6. La firma de responsabilidad del juez y del secretario.

La falta o incumplimiento de los requisitos será una causa para la interposición de recursos ya sean horizontales o verticales, por lo que se puede presentar recursos horizontales establecidos en la ley como la aclaración, ampliación, reforma o apelación. Si se tratan de errores o defectos del auto que no son de mayor importancia, por ejemplo, la mala escritura de un número o del nombre, pues se presenta un recurso de aclaración, ampliación o reforma.

Pero, si se trata de un error o vicio que a pesar de haber sido impugnado ante el mismo órgano jurisdiccional este mantiene el error, se debe impugnar mediante el recurso vertical de apelación para que de esta forma el superior lo conozca y resuelva. Esto no quiere decir que se deben agotar los recursos horizontales primero -como un requisito de procedibilidad del recurso de apelación- sino al contrario, dependerá del agravio e interés que acredite la parte procesal y obviamente del error o defecto que contenga el auto.

Por otro lado, las sentencias que ponen fin al proceso, también son objeto de impugnación, de la misma forma pueden ser recursos horizontales o verticales dependiendo del error en el que el juez haya incurrido.

El artículo 95 del Código Orgánico General de Procesos determina de manera textual que “La sentencia escrita contendrá:

1. La mención de la o del juzgador que la pronuncie.
2. La fecha y lugar de su emisión.
3. La identificación de las partes.
4. La enunciación breve de los hechos y circunstancias objeto de la demanda y defensa de la o del demandado.
5. La decisión sobre las excepciones presentadas.
6. La relación de los hechos probados, relevantes para la resolución.
7. La motivación.
8. La decisión que se pronuncie sobre el fondo del asunto, determinando la cosa, cantidad o hecho al que se condena, si corresponde.
9. La procedencia o no del pago de indemnizaciones, intereses y costas.

Además de la emisión en idioma castellano, a petición de parte y cuando una de estas pertenezca a una comunidad indígena, la sentencia deberá ser traducida al kichwa o al shuar según corresponda.”

La impugnación de las sentencias, de la misma forma que la de los autos dependerán del error en el que el juez incurra de tal manera que, si son errores que puede resolver y enmendar el mismo juez pues, se presentarán los recursos horizontales, sin embargo, si no es así y se necesita que el juez superior conozca y resuelva el error cometido –generalmente más graves- pues, se deberá presentar el recurso de apelación.

¿Cómo se debería presentar el recurso de apelación en materia contenciosa tributaria?

Cuando se llegue a realizar la reforma legal y se incorpore lo analizado en este trabajo de titulación, pues la Ley concederá a las partes la facultad de impugnar sentencias y autos que vulneren sus derechos fundamentales, consecuentemente, el procedimiento contencioso tributario tendrá segunda instancia y quién será el órgano jurisdicción competente de su conocimiento y resolución será el hoy Tribunal Contencioso Tributario.

Ahora bien, siguiendo la línea de análisis, cómo se debería presentar el recurso de apelación en materia contenciosa tributaria. Lo que se ha mantenido a lo largo de este trabajo de titulación, es que, el procedimiento contencioso tributario se ha venido manejando de manera especial sin justificación, por lo que mal podríamos sostener algún tipo de requisito o procedimiento especial para la apelación en este tipo de procedimiento, de tal forma que se deberán seguir las normas comunes a todos los procesos que contiene el Código Orgánico General de Procesos.

Consecuentemente, se deberá cumplir con la Resolución No. 15.2017 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia en la que especifica que “El recurso de apelación contra autos definitivos y sentencias se interpondrá de manera oral en la audiencia respectiva conforme lo previsto en la parte final del inciso primero del artículo 256 del Código Orgánico General de Procesos. La o el juzgador tendrá por interpuesto el recurso, que deberá fundamentarse dentro del término legal, que comenzará a transcurrir desde la notificación de la decisión por escrito.” se determina claramente la forma en la que se debe interponer el recurso de apelación, esto es de manera oral en la audiencia que se dicte sentencia.

Posteriormente, se tendría un término de diez días para que se notifique la sentencia escrita a las partes procesales y a partir de ahí, correría el término para la fundamentación escrita del recurso de apelación, documento que sería enviado al Tribunal Contencioso Tributario para que este a su vez, conozca y resuelva el tema.

Con la fundamentación se notificaría a la contraparte para que la conteste en el término de diez días. Tanto en la fundamentación como en la contestación, las partes anunciarían la prueba que se practicaría en la audiencia de segunda instancia, solamente en los casos en los que se trata de acreditar hechos nuevos o cuando se haya obtenido prueba de un hecho que se alegaba, pero posteriormente a la sentencia.

De la misma forma que se maneja ahora, si no se fundamentaría de manera escrita el recurso de apelación pues se rechazaría de plano y se tendría como no presentado.

Además, en correspondencia con el artículo 259 del Código Orgánico General de Procesos, una vez interpuesto verbalmente el recurso de apelación, la o el juzgador de primer nivel lo admitiría si es procedente y expresaría el efecto con que lo concede, sin embargo, de acuerdo a la normativa vigente el recurso de apelación en materia contenciosa tributaria debería ser con efecto suspensivo ya que no existe regulación.

De la misma forma que se maneja el procedimiento en segunda instancia ahora con el sistema oral, pues se escucharían los alegatos del recurso de apelación, atacando la resolución venida en grado, se practicaría la prueba y el Tribunal Contencioso Tributario dictaría sentencia.

Con este procedimiento que es igual al actual debería manejarse la reforma necesaria en esta materia y establecer un procedimiento libre de vulneraciones a derechos fundamentales instauradas ya desde la regulación de la misma.

Legislación comparada – España

La Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en España estructura los procedimientos contenciosos administrativos por territorios y competencias, iniciando con juzgados contenciosos administrativos y juzgados centrales de lo contencioso administrativo –territorio de una provincia y acciones de trascendencia escasa- como primera instancia, como órgano superior a éste están las salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia –territorio de todo el Estado y competentes para conocer recurso de apelación de los juzgados inferiores- y por último la sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

Con esta estructura, que en esencia es similar a la ecuatoriana, tienen claramente determinada la primera y segunda instancia, como debería ser, la cual se lograría en el Ecuador con la reforma que se propone en este trabajo de titulación. La creación de un órgano jurisdiccional competente para iniciar el procedimiento contencioso tributario que tenga características de primera instancia y sobre todo que sus resoluciones sean apelables a un órgano jurisdiccional superior.

Adicionalmente, en su normativa tienen la facultad de apelar de manera expresa de acuerdo al artículo 81.1 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa dice que “las sentencias de los Juzgados de lo Contencioso administrativo y de los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo serán susceptibles de recurso de apelación, ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia y la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, respectivamente”, (Español, 1998), de esta manera hay declaración expresa de la garantía del derecho al doble conforme o derecho a recurrir en este tipo de procedimientos.

Este acápite de legislación comparada tiene la finalidad únicamente de demostrar que lo que se ha analizado y se propone tiene validez en la práctica, que existen países en los cuales ya se ha cambiado y se maneja de esta forma en la actualidad, y lo único que se tiene son beneficios para las partes que accionan el poder judicial para obtener justicia con los procedimientos que se han instaurado en base a la manifestación de la voluntad administrativa.

No se pretende que, como ha sido costumbre en nuestro país, se copie un cuerpo legal y se pretenda poner en práctica con realidades y necesidades distintas, sino por el contrario, crear nuestra propia reforma adecuando a las necesidades ecuatorianas para que de esta forma nuestro derecho sea cada vez mejor.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Para terminar este trabajo de titulación, se concluye lo siguiente:

1. La regulación actual en materia procesal de lo contencioso tributario se encuentra estructurada de tal forma que vulnera los derechos fundamentales de las partes, porque la jerarquía otorgada al Tribunal Contencioso Tributario –segunda instancia- altera considerablemente el procedimiento impidiendo que exista un órgano competente para primera instancia y otro diferente para segunda instancia.
2. Los derechos fundamentales vulnerados de manera grave en el procedimiento contencioso tributario son, el derecho al debido proceso, ya que no se mantiene un proceso normal y garantista sino por el contrario, se irrespeta el derecho a la defensa en la garantía de recurrir a todo auto o sentencia en las que se decidan sobre los derechos de las partes.
3. El procedimiento contencioso tributario ha tenido un tratamiento especial injustificado de tal manera que, lo que se mantiene es pasar por encima de los derechos fundamentales de las partes procesales y superponer el interés del Estado en construir un aparato judicial tan fuerte que proteja una de las fuentes económicas del Presupuesto General del Estado.
4. El derecho al doble conforme o derecho a recurrir, es un derecho fundamental que se debe garantizar en todos los procedimientos, sin excusa de alguno. Es obligación del Estado, según el artículo 3 de la Constitución de la República del Ecuador, que se creen las políticas y leyes pertinentes para respetar y hacer respetar los derechos de los ciudadanos.

5. La posibilidad de interponer recurso vertical de apelación en el procedimiento contencioso tributario contribuiría con el desarrollo del derecho en el Ecuador, pues el derecho en esta materia procesal se ha estancado y se ha mantenido como en sus inicios con mínimas reformas.
6. La necesidad de actualizar la normativa como se ha venido realizando en países como Argentina, Chile, España, entre otros que tienen la misma raíz jurídica romana germánica, ha mejorado el procedimiento contencioso tributario y lo ha hecho en pro de los derechos fundamentales.
7. La evolución del derecho en materia procesal de lo contencioso tributario empezará en el Ecuador con la creación de juzgados de lo tributario, quienes serán órganos jurisdiccionales competentes de conocer y resolver acciones de impugnación, directas y especiales en primera instancia para que posteriormente el Tribunal Contencioso Tributario se encargue de conocer y resolver en segunda instancia.

En base a las conclusiones que anteceden se recomienda lo siguiente:

1. Promulgar una Ley Reformatoria en la que primeramente se encargue de crear juzgados tributarios a nivel nacional, creando así la primera instancia en materia procesal de lo contencioso tributario por primera vez en el Ecuador.
2. Reformar el Código Tributario en los artículos que mantengan el procedimiento actual y direccionar de manera correcta el inicio del proceso a los juzgados tributarios y la delimitación de su competencia.
3. Reformar todos los artículos pertinentes del Código Orgánico General de Procesos, todos aquellos que traten sobre la jurisdicción contenciosa administrativa y contenciosa tributaria, reforma que creará juzgados administrativos y juzgados tributarios

manteniendo la lineación de la consecución del proceso en temas de términos, requisitos, acciones, y otros más.

4. Reformar todos los artículos del Código Orgánico General de Procesos, aquellos que regulen la apelación y casación determinando que a partir de la reforma existirá la facultad de apelar en materia procesal de los procesos contenciosos tributarios y el recurso extraordinario de casación se mantendrá como es en la actualidad sin considerarse una instancia.

BIBLIOGRAFÍA

- Acción Extraordinaria de Protección, 087-17-SEP-CC (Corte Constitucional del Ecuador 5 de Junio de 2017).
- Álvarez, O. S. (2008). La ejecución provisional de las sentencias. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, 369-402.
- Baena y otros contra Panamá (CIDH 02 de febrero de 2001).
- Beatriz Quintero, E. P. (2008). *Teoría General del Derecho Procesal*. Bogotá: Temis.
- Castrillo, E. U. (2005). El nacimiento del recurso de casación. *Vlex España*, 15-40.
- Constituyente, A. (2018). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito: Corporaciones de Estudios y Publicaciones.
- Cordero, A. P. (2016). *La importancia de la fundamentación del recurso de casación*. Cuenca : UDA.
- Couture, E. (2010). *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: B de F.
- Dominguez, M. S. (2001). El recurso de casación en la LEC 1/2000. *Revista Jurídica de Catalunya*(4), 1-137.
- Echandía, D. (2001). *Teoría General del Proceso*. Buenos Aires: Universidad .
- Español, P. (1998). *Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa*. Madrid: Potestad Legislativa .
- Favarotto, R. S. (2011). *El Derecho al Doble Conforme*. Argentina: La Ley.
- Fierro, F. M. (2008). *La Facultad Oficiosa del Juzgador en el Juicio Tributario*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Fix-Zamudio, H., & Favela, J. O. (1991). Etapas Procesales y procedimientos. En H. Fix-Zamudio, & J. O. Favela, *Derecho Procesal* (pág. 60). México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Francesa, A. C. (1980). *Decreto de Asamblea Constituyente del 27-11-1790*. París: IES Las Musas.
- Galindo, J. G. (28 de Abril de 2019). *Razón Pública Colombia*. Obtenido de <https://www.razonpublica.com/index.php/politica-y-gobierno-temas-27/8072-la-doble-instancia.html>
- Gaviño, S. O. (2015). *La Oralidad en los Procesos Contenciosos Tributarios*. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Gordillo, A. (2011). Acto jurídico y acto administrativo. En A. Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo* . Buenos Aires: F.D.A.
- Guerrón, J. C. (31 de Diciembre de 2016). El proceso contencioso administrativo en el Código General de Procesos. *Ius Humani Revista de Derecho*, 5, 273-290. Recuperado el 16 de Julio de 2019, de

file:///C:/Users/Hp/Dropbox/TESIS/especialidad%20del%20procedimiento%203ero.pdf

- Guzmán, A. M. (2010). *Recursos ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo*. Loja: UTPL.
- Impugnación de Sentencia en contra del Servicio de Rentas Internas, 66-2013 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia 2013).
- Ivanega, M. (2012). *El Alcance del Principio de Verdad Material en el Procedimiento Administrativo*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Kamada, L. E. (28 de Enero de 2019). *Justicia Jujuy*. Obtenido de https://www.justiciajujuy.gov.ar/escuela-de-capacitacion/images/Doctrina_Local/DERECHO_A_RECURRER_-_Luis_E_Kamada.pdf
- Manrique, H. J. (2005). *Los límites al derecho de impugnación en general y la apelación en particular: Una visión desde la perspectiva de la efectiva tutela jurisdiccional*. Lima - Perú: Foro Jurídico .
- Melcon, S. A. (1977). LOS PROBLEMAS TRIBUTARIOS DEL GRUPO DE SOCIEDADES COMO UNIDAD: VII JORNADAS HISPANO-LUSO-AMERICANAS DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 373-384.
- Nacional, A. (2004). *Ley de Casación*. Quito: CEP.
- Nacional, A. (2005). *Código de Procedimiento Civil*. Quito: CEP.
- Nacional, A. (2005). *Código Tributario*. Quito: CEP.
- Nacional, A. (2017). *Código Orgánico General de Procesos*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Nacional, A. (2018). *Código Orgánico Administrativo*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Nacional, A. (2018). *Código Orgánico General de Procesos*. Quito: CEP.
- Nacional, A. (2018). *ERJAFE*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- ONU, A. G. (1948). *Declaración Universal de Derechos Humanos*. Paris: ONU.
- Ossorio, M. (17 de Abril de 2019). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Obtenido de <file:///C:/Users/Hp/Dropbox/TESIS/Diccionario%20de%20Ciencias%20Juridicas%20Politicas%20y%20Sociales%20-%20Manuel%20Ossorio.pdf>
- Pasquel, A. Z. (24 de Abril de 2019). *Los Principios de Congruencia Procesal y Iura Novit Curia*. Guayaquil, Guayas, Ecuador.

- Quisbert, E. (2010). *Apuntes De Derecho Procesal Civil Boliviano*. Sucre, Bolivia: USFX.
- Rengifo, F. H. (2012). El Derecho de Defensa. *Revista Jurídica de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo*.
- Riera, J. S. (1992). *El recurso de apelación civil*. Barcelona: Universitat Autònoma de Barcelona.
- Soria, L. T. (2016). *LOS PROCEDIMIENTOS CONTENCIOSO TRIBUTARIOS EN EL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Tofoni, A. C. (2017). *Segunda Instancia en el Proceso Contencioso Administrativo de la Provincia de La Pampa*. La Palma: Universidad Nacional de La Palma.
- Torres, F. O. (2006). *Medios de impugnación y recursos procesales en la ejecución de condenas no dinerarias*. Ius et Praxis.
- Villegas, H. (1980). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Vladila, M. (27 de 01 de 2019). *Dial Net*. Obtenido de El derecho de defensa: [file:///C:/Users/Hp/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/Dialnet-ElDerechoDeDefensa-3821722%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Hp/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/Dialnet-ElDerechoDeDefensa-3821722%20(1).pdf)
- Wray, A. (16 de Julio de 2019). *Universidad San Francisco de Quito*. Obtenido de https://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/archivo_de_contenidos/Documents/IurisDictio_1/El_debido_proceso_en_la_constitucion.pdf