



**UNIVERSIDAD
DEL AZUAY**

Universidad del Azuay

Facultad de Ciencias Jurídicas

Escuela de Derecho

**ANÁLISIS DEL SISTEMA PROCESAL CONTENCIOSO
TRIBUTARIO, RESPECTO DE LA GARANTÍA DE DOBLE
INSTANCIA EN EL ECUADOR**

Autor:

Ana Paula Arévalo Quesada

Director:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

Cuenca – Ecuador

2024

DEDICATORIA

A mis padres, Marcos y Katy; a mi hermano, Juan Marcos; a mi abuelo, Rolando y Juan
Francisco.

AGRADECIMIENTOS

Al Dr. Tiberio Torres Rodas, por su invaluable guía, paciencia y conocimientos. Al Abg. Santiago Vega Malo, por sus valiosas observaciones y sugerencias.

RESUMEN

En Ecuador el Sistema Procesal Tributario sufre de una deficiencia muy grande, que es la falta o ausencia de la garantía del doble conforme. Esta garantía consiste en la posibilidad que brinda la Constitución y la ley a los ciudadanos para recurrir los fallos de primera instancia, y que así esta resolución pueda ser revisada por un tribunal jerárquicamente superior. Esto presenta claras desventajas y perjuicios a los contribuyentes, además que se genera mayor inseguridad jurídica sobre los juzgados; por lo tanto, a través de un análisis exhaustivo de este tema, se contribuye con ideas para mejorar el sistema judicial tributario. Para lograr lo que hasta aquí se ha mencionado, se utiliza el método de análisis jurídico doctrinal, el cual permite detectar las falencias del sistema. Es así como, el objetivo principal de este trabajo investigativo fue establecer las afectaciones que produce la inexistencia de la garantía de doble instancia en materia tributaria en el Ecuador. Finalmente, se puede decir que la inexistencia de la doble instancia no solo llega a generar inseguridad jurídica, sino que también provoca que los fallos gocen de equivocaciones y errores, que no pueden ser subsanados, pues los juzgadores son humanos y son susceptibles a cometer errores.

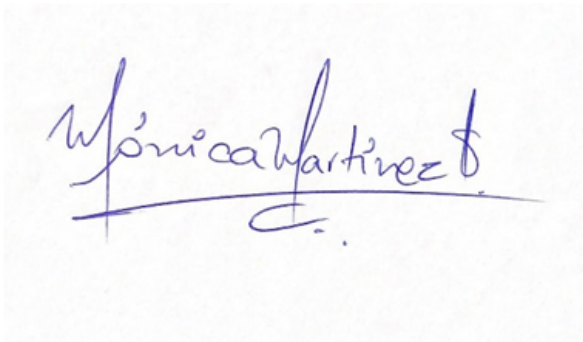
Palabras clave: ausencia, doble conforme, recurrir, sentencia, sistema procesal tributario.

ABSTRACT

This research examines the significant shortcomings of the Ecuadorian Tax Procedural System, focusing on the absence of the double-instance guarantee. This constitutional and legal safeguard enables citizens to appeal first-instance rulings and allows higher courts to review decisions. The absence of this guarantee creates substantial disadvantages for taxpayers and fosters legal uncertainty within the judiciary. Through a comprehensive doctrinal legal analysis, this study highlights the deficiencies in the system and proposes reforms to improve the Ecuadorian tax judiciary. The research aims to assess the negative impacts of the missing double-instance guarantee in Ecuadorian tax matters. The findings reveal that this absence not only undermines legal certainty but also permits uncorrected errors in judgments, as judges are fallible and prone to mistakes.

Keywords: double instance, legal uncertainty, tax procedural system, appeal, judicial reform.

Approved by

A handwritten signature in blue ink on a light-colored background. The signature reads "Mónica Martínez Sojos" with a horizontal line underneath and a small mark below the line.

Lcda. Mónica Martínez Sojos, Mgt.

Cod. 29598

ÍNDICE DE CONTENIDO

Resumen.....	iv
Abstract.....	v
Índice de Contenido	vi
Introducción	1
1. Eficiencia del sistema procesal tributario del Ecuador. Análisis de la Sentencia No. 61/12 IN de la Corte Constitucional del Ecuador.	4
1.1. Contexto y antecedentes de la sentencia:.....	4
1.2. Fundamentos legales de la Corte Constitucional:	6
1.2.1. Argumentos de la Presidencia de la República	7
1.2.2. Fundamentos del Amicus Curiae	8
1.2.3. Fundamentos de la Corte Constitucional	9
1.3. Efecto de la Sentencia No. 61/12 IN en el sistema procesal tributario:	10
2. ¿Es necesario el principio de doble instancia en materia procesal tributaria para la vigencia plena de los derechos de los ciudadanos?	13
2.1. Garantías constitucionales y derechos fundamentales de los contribuyentes en el proceso. Análisis de la garantía de doble conforme.....	13
2.2. Estructura y funcionamiento actual del Sistema procesal tributario ecuatoriano ..	18
2.3. Proceso de impugnación en materia tributaria	21
2.4. ¿La vía administrativa es una instancia en el proceso?.....	25
3. Impacto de la ausencia de doble instancia en el esquema procesal tributario ecuatoriano sobre los derechos de los contribuyentes	28
3.1. Pros y contras de la ausencia de doble instancia en el Sistema procesal tributario....	28
3.1.2. Contras de la ausencia de doble instancia en el Sistema procesal tributario	28
3.1.3. Pros de la ausencia de doble instancia en el Sistema procesal tributario.....	30
3.1.4. Comparación con otros sistemas judiciales. ¿Cómo garantizan la doble instancia?: Colombia y España	31
3.1.4.1. Colombia.....	31
3.1.4.2. España	36
Referencias.....	42

INTRODUCCIÓN

El sistema procesal contencioso tributario ecuatoriano, es aquel conjunto de reglas y normas que se encargan de controlar y solucionar los problemas o conflictos que se puedan llegar a dar entre los contribuyentes, entendidos estos como aquellos sujetos que tienen la obligación de proporcionar una parte de sus ingresos al Estado, y por supuesto, de otro lado, está el Estado mismo. Por lo tanto, estas discrepancias que se presentan entre ambas partes son llevados al ámbito judicial; y es aquí cuando se activa el sistema procesal tributario.

Este sistema debe gozar de garantías de derechos, es decir, aquel conjunto de procesos, discernimientos y herramientas que brinde la Constitución y las demás leyes para asegurar y preservar los derechos de las personas físicas y jurídicas. Estas garantías componen lo que se conoce como el debido proceso, el cual, consiste en un principio legal que asegura que todas las personas obtengan un tratamiento justo y equitativo ante la ley. El principio legal también respalda los derechos fundamentales de los individuos en procedimientos judiciales, administrativos o disciplinarios, salvaguardando que ninguna persona sea privada de su libertad, propiedad u otros derechos sin las garantías básicas de un juicio imparcial.

Algunas de las garantías del debido proceso que se puede ejemplificar son el derecho a la defensa, el cual consiste en que toda persona tiene derecho a ser asistida por un abogado de su elección o, en su defecto, a que se le provea uno. Otra de las garantías del debido proceso es el derecho a la contradicción, en el cual las partes tienen derecho a conocer y refutar las pruebas presentadas por la parte contraria, así como argumentar en contra de los argumentos presentados por la contraparte. También, dentro de las garantías del debido proceso está la doble instancia, la cual implica la posibilidad de recurrir una sentencia ante una instancia superior. Sin embargo, estas son solo algunas de las garantías del debido proceso.

Es así como el objetivo principal será poner de manifiesto las consecuencias de la inexistencia de la doble instancia en materia tributaria en Ecuador. Al no permitir que los contribuyentes apelen las decisiones de primera instancia ante un tribunal superior, se genera una situación que puede atentar contra la garantía de un proceso justo y la certeza jurídica de los ciudadanos. Esta investigación contribuirá a llenar un vacío legal en el sistema tributario ecuatoriano, al analizar la necesidad de implementar una segunda

instancia para revisar las decisiones judiciales en materia tributaria. A pesar de que existe una etapa administrativa previa, esta no garantiza la imparcialidad necesaria, ya que la misma autoridad que detecta el problema es la que debe resolverlo. Esto evidencia la falta de una instancia superior que permita una revisión objetiva de las decisiones.

Tomando como base la Sentencia 61/12 IN de la Corte Constitucional, se analizará el conflicto entre el principio constitucional de doble instancia y la disposición del Código Orgánico de la Función Judicial (Art. 185 #2), que concentra la apelación en materia tributaria en una sola instancia. A pesar de que la Corte justificó esta concentración en el principio de libre configuración legislativa, surgen interrogantes sobre la eficiencia de este sistema y sus posibles afectaciones a los derechos de los contribuyentes. Por lo que uno de los objetivos específicos será evaluar las implicaciones procesales tributarias de esta decisión; así también como analizar la constitucionalidad y conveniencia de la concentración de la instancia de apelación en materia tributaria, tomando como referente la Sentencia 61/12 IN; también evaluar el impacto de la supresión de la doble instancia en el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito tributario y finalmente, concluir si el diseño procesal actual, al carecer de doble instancia, resulta compatible con los estándares de protección de los derechos fundamentales.

Este documento se estructura de la siguiente manera: el capítulo 1 consiste en la eficiencia del sistema procesal tributario del Ecuador, enfocado en un análisis de la Sentencia No. 61/12 IN de la Corte Constitucional del Ecuador. Dentro de este se revisará el contexto y antecedentes de la Sentencia ya mencionada, también se revisará los fundamentos legales de la Corte Constitucional. Y finalmente los efectos de la Sentencia No. 61/12 IN en el sistema procesal tributario. En el capítulo 2 se analizará si es necesario el principio de doble instancia en materia procesal tributaria, para la vigencia plena de los derechos de los ciudadanos. Como subtemas del presente capítulo está en primer lugar las garantías constitucionales y derechos fundamentales de los contribuyentes en el proceso. En segundo lugar, un análisis de la garantía de doble conforme, enfocado en la estructura y funcionamiento actual del Sistema procesal tributario ecuatoriano. En tercer lugar, el proceso de impugnación en materia tributaria. Y, por último, si se considera a la vía administrativa es una instancia en el proceso.

Y para finalizar, el capítulo 3 consistirá en el impacto de la ausencia de doble instancia en el esquema procesal tributario ecuatoriano sobre los derechos de los contribuyentes. Y dentro del capítulo se observará los pros y contras de la ausencia de

doble instancia en el Sistema procesal tributario; se realizará una comparación con otros sistemas judiciales que sí garantizan la doble instancia como Colombia y España; y por último, se observará el impacto en los tiempos y costos del proceso tributario.

CAPÍTULO 1

1. Eficiencia del sistema procesal tributario del Ecuador. Análisis de la Sentencia No. 61/12 IN de la Corte Constitucional del Ecuador.

1.1. Contexto y antecedentes de la sentencia:

Para poder realizar un análisis efectivo y que se comprenda, es necesario, en primer lugar, tratar sobre los antecedentes que motivan a la sentencia que es materia de análisis dentro de este primer capítulo. En el año 2012, un habitante de nombre Martín Francisco Páez Córdova, que se lo puede llamar “accionante”, presenta una acción de inconstitucionalidad en oposición al artículo 185, numeral 2, del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ). Esta acción que presentó el accionante trataba sobre las competencias de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

En enero de 2013, la Sala de Admisión de la Corte acepta la causa y da traslado de esta al Presidente de la República, al Presidente de la Asamblea Nacional, al Presidente de la Comisión Legislativa y de Fiscalización de la Asamblea Nacional, y al Procurador General del Estado; quienes tenían la obligación de pronunciarse acerca de la acción de inconstitucionalidad sugerida. En febrero del mismo año, el Secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la República propone sus argumentos y consideraciones como una contestación a la acción de inconstitucionalidad presentada. (Corte Constitucional del Ecuador, 2021)

Luego de este suceso, el Presidente de la Asamblea Nacional se manifestó sobre la acción de inconstitucionalidad alegada. Sin embargo, en septiembre del año 2013 Alba Gabriela Alencastro y Felipe Mijail Guerra Mena interponen un *amicus curiae*. Es importante mencionar que, el *amicus curiae* es una herramienta legal que da la posibilidad a terceras personas, que no son partes procesales pero que tienen interés en este, exponer sus argumentos y análisis sobre el tema en desacuerdo. Mediante un escrito, aquellas terceras personas colaboran con premisas y consideraciones que engrandecen el debate judicial. (Castañeda Portocarrero, et al., 2009)

Finalmente, en febrero del año 2019, la conformación de la Corte Constitucional de ese año acepta sus competencias y cargos ante el Pleno de la Asamblea Nacional, en concordancia con los artículos 432 y 434 de la Constitución de la República del Ecuador.

Se nombra al juez constitucional Enrique Herrería Bonnet para que prosiga con el trámite de esta causa, quien tomó el caso en agosto de 2019.

Es necesario recordar también que, la Corte Constitucional cuenta con una organización fundada en la gestión por procesos con la finalidad de perfeccionar sus sistemas internos, alcanzando los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, eficiencia, inmediación, rapidez, transparencia y economía procesal, acorde a las atribuciones y competencias determinadas en la Constitución de la República y la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

Además, la Corte Constitucional tiene como fines primordiales, en primer lugar, la ejecución de un nuevo modelo de gestión con base en lo señalado por la Constitución de la República y la ley, enfocado en perfeccionar el desempeño en el control e interpretación constitucional, así como en la administración de la justicia constitucional. En segundo lugar, origina componentes de ayuda técnica-jurisdiccional que proporcionan el pleno desarrollo de la gestión jurisdiccional constitucional. Tercero, debe instaurar una ordenación por procesos en la que los recursos humanos, tecnológicos, materiales y financieros estén firmemente alineados con la obediencia de los objetivos institucionales, a través de un sistema de organización, funcionamiento y procedimientos avanzados. Y finalmente, debe promover una instrucción de organización estratégica y rendición de cuentas en la gestión institucional, acogiendo un enfoque sistémico ajustado en la evaluación de resultados. (Pleno de la Corte Constitucional del Ecuador, 2015)

Es decir, la Corte Constitucional debe tratar de mejorar su gestión, por medio de la instauración de nuevos sistemas que mejoren la interpretación y aplicación de las leyes constitucionales, y todas aquellas leyes y normas sobre las cuales los habitantes tengan problema o no estén de acuerdo; desplegando materiales para apoyar a los jueces, organizando de forma eficiente sus recursos y originando la transparencia, con un enfoque en la mediación de resultados.

Por consiguiente, es necesario también tomar en cuenta todos estos objetivos y principios que tiene la Corte Constitucional, para poder analizar de forma eficaz y efectiva si la sentencia No. 61/12 IN ha sido capaz de brindar todas estas herramientas y apoyos al accionante dentro del proceso que es materia de análisis en esta investigación.

1.2.Fundamentos legales de la Corte Constitucional:

Por otra parte, también es importante conocer de qué habla la norma que es impugnada por el accionante, para de esta forma poder analizar si los fundamentos legales de la Corte Constitucional fueron los adecuados y concordantes con las demandas del accionante. Es así como la norma que se impugna es el artículo 185, numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial como ya se mencionó en un principio. Esta norma manda acerca de las competencias que tienen las Salas Especializadas de lo Contencioso Administrativo y Tributario, y menciona en su parte pertinente que las oposiciones contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones y otras normas de carácter general que sean menores a la ley en el ámbito tributario, cuando se cuestione que estas normas son incompatibles con leyes de mayor jerarquía y se busque su supresión total o parcial con efectos generales; serán conocidas y resueltas por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.

También es necesario aclarar que de acuerdo con la resolución No. 02-2020 de la Corte Nacional de Justicia, expuesta el 12 de febrero de 2020, se origina la supresión sobrentendida del artículo 220 del Código Tributario. Como resultado, los tribunales distritales ya no tienen competencia para conocer este tipo de acciones.

De esta forma, es importante empezar mencionando que el accionante acusa que la norma antes mencionada contraviene el principio de doble instancia contemplado en la Constitución, ya que asigna a la Corte Nacional de Justicia la competencia para conocer las impugnaciones contra normas generales en materia tributaria, lo que impide apelar la decisión emitida. Y también al infringir esta norma, se vulnera lo que la norma manda en la letra m) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución, que garantiza el derecho a apelar el fallo o resolución en todos los procesos que perjudiquen los derechos de las personas, así como lo establecido en la letra h) del numeral 2 del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH).

Además, también afirma el accionante que el fallo formulado en este tipo de acciones supone una decisión que menoscaba los derechos de particulares y cita un caso particular como ejemplo. Hace alusión el juicio de impugnación No. 124-2010, en el que Javier Bustos Aguilar demandó al Director General del Servicio de Rentas Internas, impugnando diversas resoluciones formuladas por el SRI. En ese proceso, la Sala Especializada dispuso que la acción es improcedente y mandó que el demandante pagara las costas, lo que perjudicó sus derechos patrimoniales y su derecho a apelar. Así también,

menciona que exigir que una persona tenga un interés directo para impugnar normas generales es contrario al principio del derecho a la seguridad jurídica, debido a que da paso para que normas ilegales sigan existiendo. Y como es de conocimiento general, la seguridad jurídica es un derecho que asegura los ciudadanos tengan claridad y certeza sobre las consecuencias legales de sus acciones o de no cumplir con un mandato establecido, tal como lo garantiza la Constitución. (Corte Constitucional del Ecuador, 2014)

Con base en ese argumento, sostiene que, aunque la acción de inconstitucionalidad y la impugnación de la legalidad de una norma son trabajadas por órganos distintos, las dos acciones tienen la finalidad de mantener la coherencia interna del ordenamiento jurídico. Por lo tanto, no debería restringirse el interés directo para su impugnación. Por lo tanto, el accionante pide que se declare la inconstitucionalidad del artículo 185, numeral 2, del Código Orgánico de la Función Judicial, que se refiere a las competencias de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.2.1. Argumentos de la Presidencia de la República

Por otra parte, dentro de la Sentencia que es materia de esta investigación, también existen argumentos por parte de la Presidencia de la República. La Presidencia afirmaba que, en primer término, las demandas de inconstitucionalidad presentadas por Javier Bustos Aguilar sugieren tener un interés personal y directo para su beneficio propio, por lo demandan hacer aplicación del artículo 83 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (LOGJCC); la cual manda que la demanda será rechazada mediante un auto si no cumple con los requisitos exigidos y si estos no pueden ser corregidos. El auto debe especificar claramente cuáles son los requisitos incumplidos para que puedan ser corregidos. (Asamblea Nacional del Ecuador , 2009)

También mencionaron que la demanda no presenta argumentos claros ni específicos, sino que simplemente se relata la historia de un caso de impugnación que la Corte Nacional rechazó y por el cual se impone una multa. Además, sostiene que el principio de doble instancia no siempre se aplica de manera absoluta, según lo establecido por la jurisprudencia y la doctrina. Hay varias excepciones, como las que decida el legislador, cuando el proceso requiere un trámite rápido sin pasar por otra instancia, la teoría de los límites (que es relevante en este caso), entre otras.

Es decir, la Presidencia de la República considera que la teoría de los órganos límites plantea que no hay una instancia superior cuando la decisión proviene del máximo órgano en la jerarquía de la administración de justicia, porque no existe una autoridad más alta que pueda revisar dicha decisión.

Otro de los argumentos que utiliza la Presidencia es que menciona la letra m), numeral 7 del artículo 76 de la Constitución, que manda que el principio de doble instancia solo se aplicará cuando se estén decidiendo sobre los derechos de las partes involucradas, como el reconocimiento de un derecho o el cumplimiento de una obligación. (Asamblea Nacional del Ecuador , 2008). Según la Presidencia, esto no se aplica en este caso en específico.

Para finalizar, la Presidencia hace referencia a diferentes sentencias del organismo que manifiestan que el principio de doble instancia tiene limitaciones o excepciones, únicamente cuando se respeten los derechos al debido proceso, el acceso a la justicia y la tutela judicial efectiva. En resumen, la Presidencia solicita que se rechace la acción de inconstitucionalidad. Desde otro ángulo, también existen los argumentos de la Asamblea Nacional, quienes sostienen que existen diferencias entre la acción subjetiva y la objetiva, y luego se indica que los requisitos aplicables a esta última no suponen la violación de un derecho subjetivo. Y consiguientemente, exigen que se elimine la acción planteada por irrelevante y por carecer de fundamento.

1.2.2. Fundamentos del Amicus Curiae

También es de importancia mencionar los argumentos propuestos dentro del amicus curiae, para poder pasar a analizar lo que establece la Corte Constitucional, es decir, tener todos los puntos de vista de este caso para analizar a fondo y de forma correcta la decisión a la cual se llegó. Es así, que Alba Gabriela Alencastro y Felipe Mijail Guerra Mena exponen que el caso que es motivo de debate demuestra claramente una pugna entre normas, ya que el numeral 2 del artículo 185 del COFJ, que define las competencias de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, contradice lo estipulado en la letra m), numeral 7 del artículo 76 de la Constitución. Este artículo manda que el derecho a la defensa de los ciudadanos incluye el poder recurrir a los fallos o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.

Por último, hacen referencia al recurso objetivo en el área administrativa y exponen que este recurso puede beneficiarse del principio de doble instancia según los artículos 185 y 217 del COFJ. Por lo tanto, argumentan que no hay justificación para excluir los recursos objetivos en materia contenciosa tributaria de esta garantía. En base a estos puntos, piden que su argumentación sea tenida en cuenta al momento de emitir la sentencia. Una vez dicho esto se puede pasar a discutir sobre los fundamentos legales de la Corte Constitucional.

1.2.3. Fundamentos de la Corte Constitucional

La Corte menciona en primer lugar que, la acción pública de inconstitucionalidad, prevista en el artículo 436 numeral 2 de la Constitución, es un instrumento judicial que brinda la posibilidad a la Corte Constitucional para revisar de manera abstracta las normas generales emitidas por las autoridades del Estado. Su objetivo principal es conservar la coherencia en el sistema legal al identificar y descartar normas que sean inconstitucionales, ya sea por su forma o su contenido. Y es a partir de estas alegaciones que la Corte Constitucional realiza ciertos cuestionamientos.

Primero, ¿el artículo 185, numeral 2 del COFJ viola la letra m), numeral 7 del artículo 76 de la Constitución? Sobre esto la Corte manifiesta que el artículo 76 de la Constitución asegura el debido proceso en todos los procedimientos que afectan derechos y obligaciones, incluyendo el derecho a apelar decisiones. Esta protección también está respaldada por la Convención Americana sobre Derechos Humanos. La Corte Constitucional ha señalado que el derecho a apelar permite que las decisiones sean revisadas por una instancia superior para corregir posibles errores, aunque este derecho no es absoluto y puede ser regulado por la ley.

En algunos casos, como en procesos de única instancia, puede haber limitaciones al derecho a apelar, pero esto no constituye una violación de derechos siempre que el órgano que toma la decisión sea el de mayor jerarquía y se garantice un proceso justo y adecuado. Además, la diferencia en los recursos entre materia administrativa y tributaria es parte de la capacidad legislativa de la Asamblea Nacional para regular estos procesos. La ausencia de una instancia adicional en los recursos tributarios no infringe la Constitución ni afecta el debido proceso de manera irrazonable o discriminatoria. Por lo tanto, el artículo 185 numeral 2 del COFJ no está en conflicto con el derecho a apelar establecido en el artículo 76 de la Constitución.

El segundo cuestionamiento que se plantea la Corte es, ¿el artículo 185, numeral 2 del COFJ viola el artículo 82 de la Constitución? La Corte manifiesta sobre este particular que la seguridad jurídica se basa en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes. En este contexto, el demandante argumenta que el requisito de "interés directo" para impugnar normas generales podría afectar esta seguridad. Sin embargo, la Corte aclara que dicho requisito está justificado por el principio de libre configuración legislativa. De acuerdo con el artículo 185, numeral 2 del COFJ, el "interés directo" es necesario para que procedan estas acciones y debe ser evaluado por la Sala Especializada Tributaria de la Corte Nacional de Justicia. Por lo tanto, la Corte concluye que, conforme a estos principios y a la continuidad de las normas, la disposición impugnada no entra en conflicto con la Constitución.

1.3. Efecto de la Sentencia No. 61/12 IN en el sistema procesal tributario:

Se considera que la conclusión y, por lo tanto, decisión a la que llega la Corte Constitucional del Ecuador sobre este tema tiene un efecto negativo y perjudicial sobre los ciudadanos. Debido a que en primera instancia uno de los deberes fundamentales del Estado es asegurar que todas las personas disfruten plenamente de los derechos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales ratificados por Ecuador, sin ningún tipo de discriminación. Esto implica que el Estado no solo debe reconocer estos derechos, sino también implementar las garantías necesarias para protegerlos y asegurar su ejercicio efectivo. (Zambrano Yépez , 2017).

Sin embargo, para que el Estado cumpla con su deber, no es suficiente con crear garantías para hacer valer los derechos; también es necesario que la organización y el funcionamiento del Estado estén diseñados de tal manera que permitan y hagan posible que estas garantías funcionen correctamente, asegurando que alcancen su propósito. En Ecuador, la estructura del Estado no es adecuada para asegurar el pleno disfrute de los derechos. Aunque existen garantías, estas no se ajustan a la realidad de la sociedad y, por lo tanto, no protegen ni facilitan la concreción de los derechos. Esta afirmación se basa en el hecho de que el principio de doble instancia no se aplica en todas las áreas donde se toman decisiones sobre los derechos de las personas.

También es importante destacar que según el Código Orgánico General de Procesos (COGEP), que regula los procesos judiciales en Ecuador, el recurso de apelación está

expresamente excluido para ciertos casos. El artículo 256 del COGEP establece que el recurso de apelación se aplica contra las sentencias y autos interlocutorios dictados en primera instancia, así como contra las resoluciones para las que la ley lo conceda explícitamente. Este recurso debe interponerse oralmente en la audiencia correspondiente. Las sentencias desfavorables al sector público se deben elevar a la Corte Provincial en consulta, incluso si las partes no apelan, excepto en el caso de sentencias dictadas por los Jueces de lo Contencioso Administrativo y Tributario. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

En consecuencia, se confirma que las sentencias dictadas en primera instancia pueden ser apeladas, exceptuando las emitidas en el ámbito del Contencioso Administrativo y Tributario. No queda claro por qué se hace esta distinción para estos casos. Tradicionalmente, la restricción del recurso de apelación en estas áreas se ha explicado por la posibilidad de que las personas participen en el proceso administrativo y impugnen las decisiones a través de otros recursos disponibles, como la reposición, apelación y revisión extraordinaria.

Por lo tanto, después de confirmar que el principio de doble instancia no se aplica en estos casos, se puede decir que restringir la posibilidad de apelar una sentencia que resuelve sobre los derechos de las personas resulta en una violación directa de los derechos de protección, del debido proceso y de las garantías para defender esos derechos. El respeto al debido proceso por parte de las autoridades es crucial, ya que es el mecanismo adecuado para asegurar la protección efectiva de los derechos. Además, garantiza a los ciudadanos la posibilidad de defenderse de manera efectiva contra la imposición de decisiones que puedan afectar sus derechos, y asegura que estas decisiones puedan ser revisadas a través de los recursos disponibles.

El derecho a apelar se fundamenta en la posibilidad inherente de error y falta de perfección en las decisiones judiciales, dado que los jueces, siendo humanos, pueden cometer errores al emitir sus fallos. Por esta razón, es esencial que las decisiones judiciales puedan ser revisadas por una instancia superior para evitar fallos incorrectos y asegurar una correcta administración de justicia. Es importante destacar también que cada uno de los recursos o medios de impugnación tiene propósitos, objetivos y razones específicas, por lo que no se puede asumir que el simple reconocimiento de un medio de impugnación, cualquiera que sea, garantice el principio de doble instancia.

Contra las decisiones del Contencioso Administrativo y Tributario, solo se puede presentar un recurso extraordinario de casación. Este recurso, como se sabe, no permite revisar todo el proceso, sino solo ciertos aspectos específicos de la sentencia y en base a causas concretas, lo cual no equivale a una doble instancia. El error puede originarse de una formación jurídica deficiente o de una falta de rigor en el análisis de los hechos, pruebas y aplicación de las normas legales correctas. En esencia, el error se debe a una falla humana sin intención de causar daño. Sin embargo, también puede haber casos en los que el error se produzca con la intención de perjudicar a las personas. En cualquiera de estas situaciones, es fundamental realizar una revisión completa del proceso para evitar que se perpetúen errores, algo que el recurso extraordinario de casación no puede subsanar por sí solo.

CAPÍTULO 2

2. ¿ES NECESARIO EL PRINCIPIO DE DOBLE INSTANCIA EN MATERIA PROCESAL TRIBUTARIA PARA LA VIGENCIA PLENA DE LOS DERECHOS DE LOS CIUDADANOS?

2.1. Garantías constitucionales y derechos fundamentales de los contribuyentes en el proceso. Análisis de la garantía de doble conforme.

En la actualidad la percepción que se tiene del contribuyente ha cambiado en gran medida, pues ya no se lo considera únicamente como el sujeto pasivo de la relación con el Estado, o como el obligado tributario; sino que también se lo percibe desde el punto de vista de las garantías de derechos y el ejercicio de esos derechos que por ley le corresponde. Es así como, se vuelve necesario ofrecer al contribuyente, por medio del ordenamiento jurídico, un incremento en la seguridad jurídica en relación con el fisco, dándole la confianza necesaria y no solamente una percepción de que el sistema fiscal o público funciona, sino certidumbre sobre este hecho.

Antes de analizar las garantías constitucionales y los derechos fundamentales de los contribuyentes, vale la pena explicar el concepto de estos. En primer lugar, derecho, de acuerdo con lo que establece la Real Academia Española (2023), consiste en la “facultad de hacer o exigir todo aquello que la ley o la autoridad establece en nuestro favor, o que el dueño de una cosa nos permite en ella”. Es decir, es aquel poder del cual gozan todos los ciudadanos de demandar lo que les corresponde por ley.

Esto a su vez, permite que la sociedad viva en armonía, ya que dota de igualdad a las personas y también les exige, en la misma medida, que respeten los derechos de los demás ciudadanos, lo que hace que sea fundamental en nuestro día a día. Consiguientemente, una vez explicado el significado de derecho, se puede pasar a analizar los derechos fundamentales que gozan los contribuyentes dentro de los procesos en la actualidad.

Las garantías constitucionales y los derechos fundamentales amparados en la Constitución de la República configuran un elemento básico de los regímenes tributarios equitativos. A pesar, de que en nuestra Carta Magna no exista de forma expresa un artículo

referente a “los derechos de los contribuyentes”, como lo menciona Casás en (Salazar Calderón, 2012), estos derechos y garantías establecidos para los contribuyentes pueden estar contenidos tácitamente o, a su vez, de forma expresa en la Constitución, o también pueden haberse expuesto por medio de leyes dictadas en respuesta a reclamos de los ciudadanos.

Adentrándonos mucho más dentro de este tema, cabe mencionar que, dentro del preámbulo de nuestra Constitución de 2008, se expone que los ciudadanos del pueblo ecuatoriano toman la decisión de establecer un sistema social de vida en armonía y que tiene como objetivo principal la obtención de este modelo de Buen Vivir. Este esquema del Buen Vivir debe entenderse como aquel sentimiento de realización, de vivir bien, de alcanzar los objetivos planteados de los ciudadanos, bajo el amparo y apoyo del Estado, quien es el encargado de satisfacer y hacer cumplir todas estas necesidades.

Es así, que el régimen tributario no se libera de este nuevo marco constitucional, pues existen disposiciones concretas, contenidas en la Constitución acerca del ámbito tributario en el Estado. Podemos encontrar desde normas que hablen sobre el tributo como una responsabilidad de los ecuatorianos, hasta normas que traten sobre el marco de los principios rectores del régimen tributario y los fines de los tributos. (Torres Rodas, 2024). Una vez explicado que son los derechos fundamentales y su importancia para el Régimen Tributario y la Constitución, es necesario hablar de forma específica de cada uno de ellos.

En primer lugar, el Art. 300 de la Constitución, establece cuales son los principios fundamentales que tiene el régimen tributario nacional. Sin embargo, estos principios no son exclusivos del sistema tributario, ya que es la misma Carta Magna la que establece que en el esquema tributario nacional se entienden aplicables y válidas todas aquellas normas que garanticen el total cumplimiento de los derechos esenciales.

Aludiendo específicamente a los principios constitucionales del sistema tributario, es necesario analizar el Artículo 300 de la Constitución, el cual manda que:

“ART. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”. (Registro Oficial, 2008)

Consiguientemente, es necesario hacer un análisis de cada uno de estos principios. Para comenzar, está el principio de generalidad, el cual implica que todas las personas deben colaborar para el sustento de las cargas públicas. Es decir, el principio de generalidad impone que las leyes locales obliguen a todos los ciudadanos a contribuir con el financiamiento de los gastos públicos. Estas normas deberán ser dictadas de manera general y de tal forma que su contenido refleje un carácter abstracto. Por lo tanto, lo que busca concretamente este principio es que las leyes tributarias no hagan referencia a una persona específica o grupo de personas, sino que tenga un alcance general y equitativo. (Hernández Guijarro, 2015)

Luego, tenemos el principio de progresividad, este principio nació a partir del desarrollo de los sistemas tributarios y desde épocas antiguas ha sido utilizado como una herramienta de repartición de rentas. Lo que manifiesta este principio es que a la vez que se incrementan el patrimonio del contribuyente, se incrementa de igual forma su contribución. Consecuentemente, las personas con mayor capacidad económica aportan más que aquellas que tienen menos recursos financieros. (Salamea, 2022)

Por otra parte, está el principio de eficiencia tributaria, que de acuerdo con Jaramillo Freire , (2016), consiste en que las Administraciones Tributarias operen de forma competente, óptima y eficaz; a través de la menor cantidad de recursos. Esto provoca que el Estado sea quien deba estructurar y manejar a los diferentes órganos que lo conforman para mejorar la calidad de la recepción de tributos. Por otra parte, de la mano de este principio, se encuentra la simplicidad administrativa; la cual tiene la finalidad de reducir costos y, a su vez, realizar relevantes mejoras en el modo en que los contribuyentes pueden dar cumplimiento con sus responsabilidades fiscales. La simplicidad administrativa exige que las autoridades fiscales apliquen procedimientos sencillos para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos. (Torres Rodas , 2024).

Por otro lado, está también el principio de irretroactividad; este consiste en aquella seguridad jurídica de que no se realizarán reformas legales, como por ejemplo cambios impositivos, en circunstancias que han ocurrido con anterioridad a estas reformas. Es

decir, es necesario que exista la norma para que los contribuyentes de manera anticipada conozcan las obligaciones tributarias que tienen con el Estado. Se puede decir entonces, que este principio es una expresión de la seguridad jurídica dentro de un Estado de derecho. (Saltos Orrala, 2017)

A su vez, también existe el principio de equidad, el cual consiste en el trato equitativo que la ley debe brindar a cada uno de los ciudadanos. Así, se previene cualquier forma de discriminación y por lo tanto, el principal objetivo de este principio es que al momento de aplicarse dentro del ámbito tributario y económico, se genere una limitación al poder del legislador y consiguientemente, dar al Estado la obligación de crear normas que evalúen la capacidad económica y las condiciones del ciudadano para asignarle una similar carga impositiva. (Segura Medina, 2021)

Por otra parte, la norma menciona también al principio de transparencia, el cual hace referencia a que, en el ámbito fiscal, la transparencia se vincula con el acceso a la información de los contribuyentes en la gestión de sus actividades comerciales. En la actualidad, este principio es de suma importancia, pues permite hacer frente y luchar en contra de la elusión y evasión fiscal. Finalmente, existe el principio de suficiencia recaudatoria, este principio alude a que será el Estado, a través de sus órganos e instituciones autorizadas la que realizará una recolección de recursos financieros para cubrir sus gastos y expensas. Este financiamiento surge de los ciudadanos, quienes son los titulares de este principio (Armijos González, 2021).

En consecuencia, el sistema tributario se rige por todos los principios antes mencionados, sin embargo, ¿qué conexión tiene esto con el objeto de la presente investigación? Por ejemplo, el principio de eficiencia, el cual como ya se mencionó, manifiesta que las administraciones tributarias deben actuar y operar de forma competente, óptima y eficaz; no obstante, el hecho de que en materia tributaria no se cuente con una doble instancia de apelación rompe con este principio, pues los contribuyentes no tienen la posibilidad de recurrir a una segunda instancia para impugnar decisiones que consideren injustas, lo que podría afectar la transparencia y equidad en la resolución de conflictos tributarios. Consiguientemente, esta carencia podría obstaculizar la optimización de los procesos administrativos, ya que la posibilidad de revisión en una segunda instancia suele contribuir a corregir errores y mejorar la eficacia del sistema en su conjunto.

Otro de los principios que se ve afectado en gran medida es el principio de simplicidad administrativa, pues la ausencia de una doble instancia en el sistema procesal tributario provoca que se aumente la complejidad administrativa ya que obliga a los contribuyentes a buscar alternativas externas, como asesoría legal o recursos judiciales, para defender sus derechos, lo cual incrementa los costos y dificulta el cumplimiento eficiente de sus obligaciones fiscales.

La ausencia del doble conforme también genera una vulneración al principio de equidad en materia tributarias, pues impide a los contribuyentes acceder a un proceso justo y equilibrado para la revisión de decisiones fiscales. Este principio establece que todos los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y tener las mismas oportunidades de defensa ante la administración tributaria. Sin embargo, la falta de una segunda instancia de apelación limita el derecho a una revisión exhaustiva y equitativa de las decisiones, lo que puede llevar a resultados arbitrarios o desiguales. Por lo tanto, el hecho de que no exista una doble instancia en materia tributaria no solamente genera una afectación a los contribuyentes, sino que también se está generando una violación directa a los principios que rigen los procesos tributarios.

En la misma línea de pensamientos, no existe únicamente los principios antes mencionados dentro del régimen tributario, también existen aquellos principios que le son comunes a todos los procesos y los cuales también se encuentran dentro de la Constitución de la República. Como por ejemplo el principio del debido proceso. Este principio tiene la calidad de derecho fundamental y tiene la finalidad de brindar diferentes garantías mínimas a los ciudadanos, además, es importante mencionar que no solo se encuentra recogido en nuestra Carta Magna, sino que también se encuentra consignado dentro del bloque de constitucionalidad de los derechos humanos (Salazar Calderón, 2012).

El debido proceso busca que aquellos que acudan a la administración de justicia o a la administración pública estén protegidos a través del cumplimiento de los derechos y garantías que por ley le corresponden, así también, busca que se practiquen las formalidades esenciales que deben estar presentes en cualquier proceso legal.

En la Constitución, el artículo 76 manda que en todos los procesos en los que se decidan o se resuelvan sobre derechos y obligaciones, se debe asegurar el derecho al debido proceso y enlista las garantías básicas de cada proceso, entre las cuales podemos encontrar que el derecho a la defensa de las personas incluye la facultad de poder recurrir

los fallos o resoluciones en todos los procesos en los que se decida sobre derechos (Registro Oficial, 2008).

Por lo tanto, existe una clara vulneración de este principio fundamental, pues en el sistema procesal tributario existe únicamente una instancia de apelación y es ante el órgano supremo, es decir, la Corte Nacional, por lo que en dado caso de que el contribuyente no este satisfecho con dicha sentencia o la misma adolezca de errores, no va a existir la posibilidad de apelar nuevamente para que esta sea revisada; a diferencia del resto de ramas del derecho en las cuales se tienen dos instancias de apelación. Esto pone claramente en desigualdad a los ciudadanos que deseen hacer uso del sistema judicial tributario; y de esta forma, se puede observar que no únicamente existe una violación al principio del debido proceso, sino que también existe una vulneración al principio de doble conforme

2.2. Estructura y funcionamiento actual del Sistema procesal tributario ecuatoriano

El Proceso Tributario ecuatoriano es aquel conjunto de principios constitucionales y de normas especiales para la materia, que tienen como objetivo principal la resolución de los conflictos que se puedan dar entre los contribuyentes, es decir, los sujetos pasivos y el Estado. De esta manera, se puede asegurar un equilibrio entre el poder del Estado y la sujeción del ciudadano a lo que le imponga este.

Los problemas que generalmente se resuelven mediante el sistema tributario pueden surgir por la obligación tributaria que tiene el contribuyente y la manera en la que el fisco desea hacerla efectiva, también pueden tener relación con la validez de las leyes constitucionales que rigen dicha obligación, por las sanciones que estas obligaciones generan, entre otras.

Es así como nace el Sistema Procesal Tributario, como un resultado de la posibilidad de no estar de acuerdo con la aplicación de las leyes por parte de la Administración Tributaria y de la eventualidad de poder argumentar sobre la legitimidad de los actos de esta Administración. Es importante mencionar que, esto permite que el Estado pueda llegar a cumplir una de sus garantías fundamentales, la cual es el respeto de los derechos de los sujetos pasivos de la relación. Sin embargo, ¿este proceso cuenta con todos los requisitos necesarios para que en la práctica los contribuyentes puedan gozar plenamente de sus derechos?

Nuestro actual Código Tributario, dentro de los Artículos 217 y 220, se refieren a aquella potestad que existe dentro de nuestra normativa de poder revisar y verificar las actuaciones de la Administración Tributaria, sobre la determinación y sobre las decisiones que han sido expedidas por el resto de sus funcionarios. Dicha revisión es conducida y controlada por un órgano que es independiente, autónomo y colegiado, y son los que se conocen como Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario; que como ya se explicó en líneas anteriores, tiene el objetivo principal de resolver los conflictos que surjan entre los contribuyentes y el Estado (Registro Oficial Suplemento, 2005).

Este Tribunal Distrital, tiene ciertas competencias específicas, las cuales las podemos encontrar dentro del Artículo 218, del Código Orgánico de la Función Judicial. En primer lugar, esta norma menciona que existen tribunales distritales sobre esta materia, es decir, que habrá estos tribunales en los diversos distritos que determine el Consejo de la Judicatura. Estos, como órganos con la facultad de poder resolver sobre acciones contencioso tributarias, son cuatro: Tribunal Distrital No. 1 con sede en Quito, el Tribunal Distrital No. 2 con sede en Guayaquil, el Tribunal Distrital No. 3 con sede en Cuenca, el Tribunal Distrital No. 4 con sede en Portoviejo y la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Y un nuevo Tribunal que fue creado recientemente, que es el Tribunal con sede en el cantón Ambato (Toscano Soria, 2016).

De acuerdo al Código Orgánico de la Función Judicial, las atribuciones y los deberes que le corresponden a los jueces que conforman las salas Contencioso Tributarias son principalmente saber y solucionar sobre los conflictos que puedan llegar a tener los contribuyentes o incluso terceras personas, por actos que provengan de las Administraciones Tributarias; también deben conocer sobre las impugnaciones de los sujetos pasivos o de terceros interesados; conocer sobre acciones de prescripción de créditos tributarios, intereses y multas; conocer de las acciones que propongan contra las registradoras y los registradores de la propiedad y mercantiles de su jurisdicción, por haberse negado, por razones tributarias, a inscribir cualquier acto o contrato; conocer de las acciones directas del pago indebido, entre otras. Sin embargo, por efectos de investigación del presente trabajo, el que más se recalca es la potestad de conocer sobre las impugnaciones de los contribuyentes.

Por lo tanto, esta jurisdicción especial posee la facultad de revisar y supervisar la legalidad de los actos emitidos por sus funcionarios, y, en caso de ser necesario, compensar los perjuicios ocasionados por las decisiones de la Administración Tributaria,

suspendiendo parcial o totalmente los efectos de tales actos. Su ámbito de acción abarca las facultades otorgadas por el Código Tributario, las cuales se resumen en la impugnación, acciones directas y otros temas relacionados. Su principal función es resolver disputas originadas por el uso indebido de las facultades de determinación y sanción, manifestadas en sanciones o cobros que perjudican la capacidad contributiva de los ciudadanos y vulneran su derecho de propiedad. Cabe mencionar también, que estos tribunales son órganos de instancia única.

Por otra parte, también es importante hacer referencia a la estructura de este tribunal. En la actualidad, este Tribunal se encuentran integrado por Salas, y cada una de estas se encuentra incorporada por tres jueces. De acuerdo con lo que se establece en el Código Orgánico de la Función Judicial y el Código Tributario, estos jueces serán nombrados por un concurso de méritos y oposición; el cual consiste en una evaluación de los perfiles profesionales de cada uno de los jueces, es decir, su formación académica y la experiencia laboral que hayan tenido y demás logros, que puedan demostrar su idoneidad para el cargo al cual están postulando. Una vez realizado este proceso, se elige al Presidente de la Sala; el cual será el principal de entre los tres (Registro Oficial Suplemento, 2009).

Cabe mencionar que, como todo proceso dentro del derecho, en este Tribunal también existe un procedimiento que se tiene que llevar a cabo para poder llegar a obtener una sentencia favorable de dichos jueces. Todo Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario tiene que seguir las siguientes fases generales, de acuerdo al Código Orgánico General de Procesos y al Código Orgánico de la Función Judicial, el cual es en primer término, la presentación de la demanda, que como ya se mencionó anteriormente, puede versar sobre impugnaciones a actos o resoluciones en el ámbito Tributario; segundo, se notifica con la demanda a las partes involucradas y se da inicio al proceso de revisión de la demanda, pruebas y argumentos; tercero, dependiendo del caso, el Tribunal puede convocar a audiencia para escuchar los argumentos de las partes; cuarto, una vez realizado el debido análisis del caso, el Tribunal expide que puede confirmar, modificar o anular el acto administrativo impugnado; y finalmente, las partes tienen derecho a apelar la decisión final del Tribunal.

Por lo tanto, se puede manifestar que cada una de las Salas llegan a tener conocimiento en específico del proceso, cuando se haya dado cabal cumplimiento a todas aquellas diligencias que tienen como objetivo la finalización de este. Es así que en este

momento se emite la decisión de los jueces y también, se debe mencionar que también se puede llegar a emitir criterios conjuntos cuando las partes que se encuentran en el proceso presentan un recurso de apelación sobre providencias que hayan sido dictadas por jueces de sustanciación.

2.3. Proceso de impugnación en materia tributaria

Para analizar de forma adecuada cómo se aplica el principio del doble conforme en materia tributaria en el Ecuador, es imprescindible entender cómo funciona el proceso de impugnación dentro de esta materia, qué vías son las que están disponibles para los contribuyentes y qué límites o garantías existe en la práctica. Además, como se ha dicho en líneas anteriores, el proceso de impugnación forma parte crucial del derecho a la defensa y, sobre todo, del debido proceso. Es decir, esto implica que los contribuyentes deben tener accesibilidad a las herramientas legales que sean claras y eficientes para debatir y argumentar decisiones fiscales que consideren incorrectas o injustas.

Por otro lado, para poder llegar a la etapa de impugnación en materia tributaria, lo primero que debe existir dentro de cada proceso es la presentación de una demanda, en la cual se exprese un reclamo específico en contra de la Administración Tributaria. Este es un derecho del cual gozan todos los sujetos pasivos, constituyendo la primera pretensión planteada ante dicho Tribunal, y como es de conocimiento general, esto ayuda a delimitar el debate sobre el punto en controversia. Es decir, dependerá en gran medida lo que contenga la demanda para tener éxito o fracasar en un acto de impugnación.

Una vez se haya presentado la demanda, y esta pase por todo el proceso de revisión correspondiente por parte del Tribunal, se citará a la entidad demandada para que dé contestación a la demanda y así pueda defender sus derechos. Luego de esto, se procederá a llamar a audiencia a las partes para que ante los jueces que lo conforman, puedan debatir y argumentar sobre los puntos que se hallen en controversia. Luego de esta etapa, los jueces del Tribunal deberán emitir una decisión; y es en este punto donde comienza el proceso de impugnación, ya sea por no estar de acuerdo con la decisión de dicho Tribunal o porque la misma no es correcta conforme a derecho.

En las acciones de impugnación lo que propone el actor del juicio es demostrar la falta de legitimidad de la que goza el acto administrativo o normativo, por la simple razón de que si el acto se presume legítimo debe cumplirse. Pueden ser varias las razones por las que el acto carezca de legitimidad. Entre ellas, podemos mencionar que el acto haya

sido emitido por un órgano incompetente, por no haberse respetado las solemnidades del caso, por falta o una errónea motivación; o, porque lesiona derechos subjetivos e intereses legítimos del contribuyente, entre otros. Un acto nulo no debe producir efectos.

De acuerdo con el artículo 220 del Código Tributario, esta manda sobre las competencias del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con relación a las acciones de impugnación que pueden presentar los contribuyentes o todos aquellos que tengan un interés directo. De manera general, se puede decir que este Tribunal puede conocer sobre temas relacionados con acciones que cuestionen reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares generales en materia tributaria cuando se fundamente que se ha llegado a afectar derechos subjetivos. También, puede llegar a conocer sobre impugnaciones presentadas por entidades económicas, asociaciones profesionales o instituciones del Estado, que busquen las anulaciones totales o parciales de aquellos actos, así como decisiones de las administraciones tributarias que nieguen reclamaciones, peticiones de compensación o facilidades de pago (Cevallos Izquierdo, 2015).

También, el Tribunal tiene la competencia para dar resolución a los casos sobre silencio administrativo en respuesta a reclamos, decisiones sobre recursos de revisión y resoluciones que imponen sanciones por incumplimiento de deberes formales. Cabe mencionar que, también puede conocer impugnaciones contra resoluciones definitivas que nieguen reclamos de pagos indebidos o excesivos, así como cualquier otra acción de impugnación establecida por la ley (Cevallos Izquierdo, 2015).

Por otra parte, este Tribunal también tiene la competencia para incidir en aquellos conflictos relacionados con las quejas. Esto se puede evidenciar dentro del Artículo 216 del Código Tributario, el cual señala que siempre que el ejecutor se rehúse a recibir un escrito sobre excepciones, retrase sin justificación la entrega de copias del proceso coactivo o de las excepciones, o no suspenda el procedimiento de ejecución luego de haber sido notificado, el contribuyente que se vea afectado por dichas acciones tendrá la facultad de presentar una queja ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal. Por consiguiente, esta norma permite hacer saber a la justicia tributaria sobre las arbitrariedades y errores que se puedan estar dando en contra de los reclamantes (Registro Oficial Suplemento, 2005).

Una vez mencionado cómo se puede llegar al proceso de impugnación y las competencias que tiene el Tribunal, es importante traer a colación los recursos que tienen

los contribuyentes para poder apelar las decisiones de este. Frente a la posibilidad de que los jueces comentan errores y de la incapacidad de estos de poder corregirlos de oficio, los ordenamientos jurídicos han creado los llamados “recursos”; los cuales tienen la finalidad de que los ciudadanos puedan tener la posibilidad de que las decisiones que contengan errores o injusticias puedan ser subsanadas y así velar por sus derechos e intereses legítimos. Desde otro punto de vista, se puede decir que los recursos son controles y restricciones para el poder que ostentan los operadores de justicia, pues el hecho de que sus decisiones puedan ser revisadas por un superior, permite delimitar sus facultades y competencias.

De acuerdo con lo que señala Eduardo Couture, el significado de “recurso” es literalmente el hecho de volver al punto del cual se partió, es decir, recorrer la senda hecha con anterioridad. Ya en términos jurídicos, esto significa el camino que se hace de nuevo a través de otra instancia, como una herramienta de impugnación con la cual se recorre el proceso. Por lo tanto, se puede decir que los recursos son mecanismos de impugnación y también formas de controlar las acciones públicas; y esta forma de control tiene dos finalidades principales, la primera de ellas es velar por el interés público, en el cual se respeta por sobre todas las cosas la superioridad de la ley y el Estado de derecho, y en segundo lugar, que los derechos de los contribuyentes no se vean menoscabados o afectados por actuaciones públicas erradas (Ovalle Favela, 1977).

Antes de adentrarse en el primer recurso, es importante realizar una breve diferenciación entre los recursos ordinarios y extraordinarios. Debido a que en Ecuador no existe una definición específica en la norma sobre las diferencias o significación de los recursos ordinarios y extraordinarios de impugnación; es necesario recurrir a la doctrina especializada sobre el tema para poder dar un concepto. Jaime Flor Rubianes, citado en (Guerrero del Pozo, 2014), menciona que los recursos ordinarios, entre los que se hallan la apelación, la aclaratoria, la revocatoria, la nulidad y la queja por apelación denegada, tienen como propósito reparar cualquier irregularidad o error que pueda haber afectado la decisión judicial, ya sea en relación con el procedimiento seguido o con la interpretación y aplicación de las normas jurídicas sustantivas. Mientras que, por otra parte, solo en los casos establecidos por la ley y de manera excepcional se pueden proponer recursos extraordinarios, entre los que está la casación, el recurso de hecho del de casación y la revisión.

Por consiguiente, se puede decir que en nuestro país, la doctrina ha señalado que los recursos ordinarios otorgan al tribunal superior una potestad de revisión más extensa que los recursos extraordinarios. En los primeros, el tribunal puede examinar cualquier aspecto de la decisión apelada, mientras que, en los segundos, su examen se halla condicionado a los puntos concretos que la ley establece y que han sido objeto de la impugnación.

Es así, que se puede dar paso al análisis del primer recurso del cual gozan los contribuyentes en los procesos de impugnación en materia tributaria, el cual es el recurso de casación. La casación es un recurso de naturaleza claramente jurídica, planteado para responder por la correcta aplicación de la ley en las sentencias judiciales. Su ámbito de aplicación se limita a los errores de derecho, exceptuando aquellos que se refieren a la valoración de las pruebas o a la apreciación de los hechos. La doctrina tradicional, personificada por autores como Jacques Boré citado en (Guerrero del Pozo, 2014), menciona que la casación es un recurso restringido o limitado. Este recurso no concede al juez la potestad de analizar todo el juicio, sino solo aquellos ángulos determinados que la ley señala. Además, la casación solo se puede ser utilizada cuando se han agotado todos los otros recursos existentes.

La Corte Constitucional del Ecuador, dentro de la Sentencia No. 003-10-SEP-CC, ha definido claramente que la casación es un recurso extraordinario con un alcance limitado. El tribunal de casación solo puede pronunciarse sobre cuestiones jurídicas, sin poder entrar a valorar nuevamente los hechos probados en el proceso. Por lo tanto, se puede decir que la casación es un elemento de control de legalidad que se enfoca en las sentencias de la Corte Nacional de Justicia. Su finalidad es rectificar errores en la aplicación de la ley, ya sea por un análisis erróneo o por una indebida puesta en práctica de las normas. De esta manera, se favorece a la unificación de la jurisprudencia y a la defensa del derecho objetivo.

Además, cabe recalcar que, a pesar de que la casación ofrece la posibilidad de corregir errores judiciales cometidos en la segunda instancia, su misión no es la de volver a abrir el caso por completo, o ser considerada una instancia procesal más. Su propósito es velar por el acatamiento de la ley y asegurar la enmienda de las decisiones judiciales. También se debe decir que, si bien la resolución de fondo de un recurso de casación es competencia de un tribunal superior, el Tribunal Distrital desempeña un papel decisivo en la etapa precedente al confirmar que el recurso cumpla con los requisitos establecidos

en la ley. Esta verificación inicial es fundamental, pues el éxito del recurso depende en gran medida del cumplimiento de estas formalidades.

2.4. ¿La vía administrativa es una instancia en el proceso?

El acto administrativo es imprescindible para que la Administración Pública, en su papel de sujeto activo en la relación tributaria, pueda exteriorizar su voluntad y realizarla de manera legal, regularizando así sus relaciones con los contribuyentes, sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. El acto administrativo, de acuerdo con el marco legal y la explicación de los expertos, es una declaración de voluntad de la administración pública que causa efectos jurídicos determinados sobre los particulares, ya sea implantando nuevas situaciones legales, modificándolas o extinguiéndolas (Aguirre Bermeo, Arrobo Rodríguez, Ruiz Castillo, & Puertas Monteros, 2022).

De acuerdo con (Sánchez Armijos, Chamba Villavicencio, Moncayo Cuenca, & Sarmiento Vélez, 2019), el acto administrativo, como manifestación de la autoridad pública, es una proclamación unilateral que ocasiona efectos jurídicos sobre los particulares y puede dar nacimiento a nuevas situaciones legales, cambiar las existentes o ponerles fin. En Ecuador, esta figura jurídica tiene sus inicios en el derecho administrativo español, el cual a su vez se cimienta en principios del derecho francés.

Es importante resaltar que los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, lo que quiere decir que se consideran legítimos desde su iniciación y que no necesitan de una declaración expresa de legitimidad por parte de otra autoridad. Este principio concede a los actos administrativos una fuerza ejecutiva inmediata. Es así como, cuando un acto administrativo ostenta defectos que ponen en duda su validez, es necesario que una autoridad competente, ya sea administrativa o judicial, solucione la cuestión a través de un procedimiento específico.

Por otro lado, la administración pública tiene la autoridad de asegurar por sí misma el acatamiento de sus decisiones. Este principio, que es conocido como autotutela administrativa, le concede ejecutar sus propios actos sin solicitar la intervención de terceros. Es decir, los actos administrativos son autoejecutables, lo que representa que la administración puede manejar los medios necesarios, incluso la fuerza, para hacer que se cumplan (Aguirre Bermeo, Arrobo Rodríguez, Ruiz Castillo, & Puertas Monteros, 2022).

De lo expuesto, se entiende que la legislación ecuatoriana asegura al contribuyente la posibilidad de presentar reclamos ante la administración tributaria cuando considere

que sus derechos han sido vulnerados. No obstante, es trascendental subrayar que este recurso administrativo no puede ser apreciado como una primera instancia judicial. Esto se debe a que, por un lado, la administración tributaria no cuenta con las facultades de un órgano jurisdiccional y, por otro lado, todos los ciudadanos tienen derecho a que sus cuestiones sean resueltas por un juez imparcial.

Dentro de las herramientas que tiene a su disposición un contribuyente para proteger sus derechos frente a una decisión administrativa que considera indebida, se encuentra el reclamo administrativo. Este reside en una solicitud formal enviada a la autoridad que emitió la decisión, con la finalidad de que sea revocada o modificada. Al interponer un reclamo, se forma un procedimiento administrativo en el que se deben asegurar las garantías del debido proceso, como el derecho a la defensa. Es importante señalar que la resolución del reclamo no extingue la vía administrativa, ya que el contribuyente puede concurrir a los tribunales para impugnarla.

El ordenamiento jurídico también concede a los contribuyentes la posibilidad de presentar un recurso de revisión contra actos administrativos que ya son definitivos y ejecutables. En contraste con el reclamo, el recurso de revisión es una herramienta extraordinaria que busca revisar decisiones firmes, pero no suspende su ejecución mientras se tramita.

La potestad de dar inicio a un recurso de revisión es particular de la máxima autoridad de la administración tributaria. Este recurso, de carácter extraordinario, permite revisar actos administrativos ya definitivos y puede ser iniciado tanto de oficio como a petición del contribuyente. Según García y Fernández, citados en (Aguirre Bermeo, Arrobo Rodríguez, Ruiz Castillo, & Puertas Monteros, 2022), el recurso de revisión está condicionado a los casos expresamente previstos por la ley y a los motivos legalmente establecidos. Su propósito es corregir errores en actos administrativos que puedan perjudicar los derechos del contribuyente.

Los funcionarios públicos, al ser humanos, pueden incurrir en errores en sus decisiones administrativas, afectando así a los ciudadanos. Esto justifica la existencia de herramientas legales para enmendar estas fallas. Nuestra Constitución reconoce este derecho al establecer que cualquier acto administrativo puede ser impugnado, tanto en la vía administrativa como judicial. Los recursos administrativos, son mecanismos para vigilar la legalidad de las actuaciones administrativas y resguardar los intereses de los

ciudadanos. Estos recursos, que incluyen la apelación y el recurso de revisión según el Código Orgánico Administrativo (COA), son parte integral del procedimiento administrativo y sus resoluciones, aunque similares a las decisiones judiciales, no tienen el mismo carácter (Registro Oficial Suplemento, 2017).

La apelación es una herramienta legal a través del cual se puede solicitar a una autoridad superior que examine una decisión administrativa inferior. Para que un acto administrativo obtenga firmeza y no pueda ser cambiado a través de un recurso administrativo, deben efectuarse algunas condiciones: que haya sido resuelto un recurso de apelación interpuesto contra él, que haya transcurrido el plazo para apelar sin que se haya hecho uso de este recurso, o que se haya iniciado un proceso judicial en contra de dicho acto.

Según García y Fernández, citados en (Aguirre Bermeo, Arrobo Rodríguez, Ruiz Castillo, & Puertas Monteros, 2022), el recurso de revisión es un remedio extraordinario, ya que solo se produce en situaciones muy específicas previstas por la ley. El COA manda dos condiciones principales para interponer este recurso, en primer lugar, que el acto administrativo haya causado estado y que se introduzca dentro de las causales señaladas en la norma. Es decir, el recurso de revisión no puede emplearse de manera indistinta, sino que está limitado a casos muy concretos. Si el motivo alegado para interponer el recurso no se ajusta a las causales legales, la autoridad competente lo rechazará.

Una vez explicado lo anterior, la apelación en la vía administrativa se cuestiona debido a que supone pedir a una institución pública que admita sus propios errores al pronunciarse sobre un acto administrativo y que, en consecuencia, lo modifique o revoque. La naturaleza de las instituciones públicas y el temor a las responsabilidades individuales de los funcionarios que emiten los pronunciamientos, hacen que sea poco probable que reconozcan sus errores. Esto convierte al recurso de apelación en un trámite formal que suele confirmar la decisión inicial, en lugar de garantizar una revisión imparcial.

CAPÍTULO 3

3. IMPACTO DE LA AUSENCIA DE DOBLE INSTANCIA EN EL ESQUEMA PROCESAL TRIBUTARIO ECUATORIANO SOBRE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

3.1. Pros y contras de la ausencia de doble instancia en el Sistema procesal tributario

3.1.2. Contras de la ausencia de doble instancia en el Sistema procesal tributario

La doble instancia dentro del sistema procesal tributario, como ya se lo ha mencionado a lo largo de esta investigación, es aquella posibilidad que tienen los contribuyentes para poder apelar la decisión de los tribunales; aquellas decisiones que se considera que no son justas o que adolecen de un error de interpretación de la norma. Es importante mencionar lo que dice De Oliva, citado en (Cevallos Izquierdo, 2015), la revisión en segunda instancia no es un simple ejercicio de corrección de errores de la primera instancia. Su finalidad es más amplia, pues busca brindar una nueva resolución que solvete de manera definitiva el conflicto planteado. Por lo tanto, los recursos disponibles aprovechan el sistema de doble instancia, que permite a un tribunal superior examinar y, en su caso, modificar la resolución emitida por un tribunal de menor jerarquía, basándose en el mismo expediente.

Adentrándose ya, en el tema de las ventajas y desventajas que implica la ausencia de una doble instancia en el Sistema procesal tributario, se puede decir, después de explicar cómo funciona este sistema, y de los derechos y garantías que gozan los sujetos pasivos de la relación; que resulta contradictorio que la Constitución garantice este derecho y que, sin embargo, existan procesos donde se le niegue, como es el caso del sistema procesal tributario. Restricción alguna a este recurso violenta la seguridad jurídica y deja a las personas indefensas ante sentencias erróneas o abusivas.

Por lo tanto, se puede determinar que una de las principales desventajas que existen por la ausencia del doble conforme es la inseguridad jurídica. Para poder entender esto, es necesario saber que la seguridad jurídica es un derecho respaldado constitucionalmente, específicamente en el Art. 82. La seguridad jurídica es un derecho fundamental que asegura a todas las personas la certeza y previsibilidad en el ordenamiento jurídico. Es decir, es el derecho a saber cuáles son las normas que gobiernan

nuestras vidas, a saber, las consecuencias de nuestros actos y a que esas normas se empleen de manera justa y equitativa. Por lo tanto, lo que se busca principalmente con la seguridad jurídica dentro de los procesos en los que se discutan derechos de los contribuyentes es que todas las leyes, decretos y demás normas jurídicas deben estar en armonía con este procedimiento. La seguridad jurídica también conlleva que las leyes deben existir con anterioridad de que ocurran los hechos, deben ser claras y comprensibles para todos, deben ser de conocimiento público y deben ser aplicadas por las autoridades competentes para hacerlo.

Es así como, el hecho de que exista inseguridad jurídica en un proceso acarrea que las partes no tengan certeza sobre el resultado del proceso lo que, a su vez, produce un estado de incertidumbre y ansiedad. También, la falta de seguridad jurídica provoca la desconfianza de las personas en el sistema judicial, lo que puede llevar a la búsqueda de soluciones fuera de la ley. Sin seguridad jurídica, los derechos fundamentales de las partes pueden verse perjudicados, como el derecho a la defensa, el derecho a un juicio justo o el derecho a la propiedad incluso. Finalmente, también cabe mencionar que la falta de seguridad jurídica quebranta los fundamentos del Estado de Derecho, al no garantizar y asegurar la superioridad de la ley y la igualdad ante la misma.

Por otro lado, otra de las desventajas que claramente existe por la ausencia de la doble instancia en el Sistema procesal tributario es que hay una clara vulneración al derecho a la defensa de los contribuyentes. El derecho a la defensa es un derecho fundamental consagrado en la Constitución de la República del Ecuador, específicamente en el artículo 76, literal 7; este permite que toda persona pueda defenderse ante cualquier acusación o en cualquier proceso judicial. Este derecho es fundamental para asegurar un juicio equitativo, y se considera uno de los pilares esenciales del Estado de Derecho (Registro Oficial, 2008).

Es importante recalcar también la importancia de este derecho, pues este garantiza la justicia, al permitir que las partes procesales tengan las mismas posibilidades de presentar sus argumentos, se favorece a que los procesos judiciales sean justos e imparciales. Además, resguarda los derechos individuales, es decir, el derecho a la defensa salvaguarda a las personas de posibles abusos de poder y garantiza que sus derechos fundamentales sean respetados. Consiguientemente, se puede decir que el derecho a la defensa asegura el acceso a la justicia y la defensa legal, y por sobre todo, favorece a fortalecer el Estado de Derecho y a generar confianza en las instituciones.

Es así como, el hecho de que exista una ausencia de la garantía de doble conforme en el proceso tributario provoca que se limite significativamente el derecho a la defensa de los contribuyentes, ya que no les permite que una instancia superior revise las decisiones de primera instancia. A su vez, esto también genera el aumento en la posibilidad de que se perpetren errores en las decisiones de primera instancia, ya sea por cuestiones de hecho o de derecho. Por lo tanto, nuevamente se puede evidenciar que los contribuyentes, debido a este problema que existen dentro del Sistema procesal tributario, se ven obligados a aceptar sentencias que consideran injustas, sin tener la posibilidad de recurrir a un tribunal superior.

Finalmente, para concluir con las desventajas que se pudieron encontrar a lo largo de la presente investigación, está la posibilidad de errores judiciales. ¿Por qué la falta de doble instancia aumenta los errores judiciales?, en primer lugar, debido a que hay que considerar que son seres humanos juzgando a otros seres humanos, es decir, los jueces, por más capacitados que estén, son humanos y pueden incurrir en errores al interpretar las normas legales o al valorar las pruebas manifestadas. Una segunda instancia permite que otros jueces revisen la decisión inicial y detecten posibles errores.

En segundo lugar, hay que tener presente que una doble instancia permitiría interpretaciones divergentes. Las normas tributarias suelen ser complejas y admiten distintas interpretaciones. La doble instancia da la posibilidad de que diferentes tribunales pronuncien sus opiniones sobre la misma cuestión, lo que aporta a una mayor claridad y seguridad jurídica también. También, se debe considerar el hecho de que los jueces de primera instancia por lo general tienen una carga de trabajo mayor que la de los tribunales de instancias superiores, lo que puede llevar a que, en primera instancia, las decisiones sean apresuradas o muchas de las veces, mal fundamentadas. La doble instancia ofrece un espacio para una revisión más detallada y serena.

3.1.3. Pros de la ausencia de doble instancia en el Sistema procesal tributario

Una de las ventajas que claramente existe por la ausencia de la garantía de doble conforme en nuestro Sistema procesal tributario es la agilidad en el proceso. La agilidad judicial hace referencia a la habilidad de llevar a cabo un juicio de manera rápida y eficiente, sin comprometer la calidad de la justicia. Conlleva una serie de acciones y medidas que tienen la finalidad de reducir los tiempos procesales, simplificar trámites y garantizar una resolución oportuna de los conflictos. Por lo tanto, al eliminar una

instancia, se disminuye el tiempo necesario para alcanzar una resolución final, lo que agiliza la resolución de conflictos tributarios y ofrece mayor certeza jurídica a los contribuyentes (Callegari, 2011).

Otro de los pros que se puede encontrar por la ausencia de doble instancia es la economía procesal. La economía procesal es un principio fundamental en el derecho procesal ecuatoriano y también en el sistema procesal tributario, que busca mejorar el desarrollo de los procesos judiciales, prevaleciendo la eficiencia, la celeridad y la simplificación de los trámites. Por lo tanto, se trata de impedir actuaciones innecesarias o repetitivas, concentrando los esfuerzos en lo fundamental del conflicto para conseguir una resolución justa y oportuna. Por lo tanto, la inexistencia de la garantía de doble conforme ayuda a reducir la carga laboral de los jueces y agilizar los trámites, buscando obtener sentencias justas y oportunas, beneficiando a todos los participantes (Jarama Castillo, Vásquez Chávez, & Durán Ocampo, 2019).

3.1.4. Comparación con otros sistemas judiciales. ¿Cómo garantizan la doble instancia?: Colombia y España

3.1.4.1. Colombia

La garantía de la doble instancia es un pilar esencial en la tutela judicial efectiva. Sin embargo, en el área del proceso contencioso tributario ecuatoriano, esta garantía se encuentra ausente. Este capítulo tiene como finalidad, como ya se ha mencionado con anterioridad, ahondar en las consecuencias de esta omisión, poniendo especial énfasis en su impacto sobre los derechos de los contribuyentes. Para esto, se llevará a cabo un análisis comparativo con los sistemas judiciales de Colombia y España. A través de este estudio, se pretende identificar las mejores prácticas y proponer posibles reformas al sistema ecuatoriano.

El sistema procesal tributario de Colombia, como el sistema procesal tributario de Ecuador, se encarga de regular la forma en que se solucionan los problemas que surgen entre los contribuyentes y las autoridades tributarias. Este sistema tiene como finalidad asegurar la efectividad de la administración tributaria, protegiendo los derechos de los contribuyentes y asegurando el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Entre sus principales características se encuentra en primer lugar que, los temas de carácter tributario son competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa. Esto significa

que los problemas se resuelven en juzgados y tribunales especializados en materia administrativa (Mora Muñoz & Bernal Ortiz, 2016).

Mora Muñoz & Bernal Ortiz (2016), también mencionan que otra de las características del sistema procesal tributario colombiano es que los fallos administrativos en materia tributaria tienen carácter definitivo, pero pueden ser impugnados ante los jueces contencioso administrativos. Y consiguientemente, otra de las características de este sistema es que tiene diversas vías de recurso para los contribuyentes que no estén de acuerdo con una decisión de la administración tributaria, como lo es la reconsideración, la apelación y el recurso de reposición. Y finalmente, se puede decir que otra de las características de este sistema es que goza de ciertas garantías procesales, es decir, el sistema garantiza el derecho a la defensa, el debido proceso, la igualdad de las partes y la motivación de las decisiones.

Por otro lado, también es importante hacer alusión a las etapas del proceso tributario colombiano. Al igual que en el sistema procesal tributario ecuatoriano, en Colombia primero está la fase administrativa; la cual inicia con la notificación de un acto administrativo, como una liquidación o una resolución de impuestos. El sujeto pasivo puede interponer recursos administrativos ante la misma autoridad que emitió el acto o ante un superior jerárquico. Y por otra parte, también está la vía judicial, la cual se activa si los recursos administrativos no son favorables o justos, el contribuyente puede acudir a la jurisdicción contencioso administrativa para impugnar el acto administrativo y el juez analizará la legalidad y la procedencia del acto impugnado.

Por lo tanto, de manera más específica se puede decir que el proceso tributario en Colombia consta de dos etapas claramente definidas. Inicialmente, el contribuyente debe agotar las instancias administrativas, interponiendo sus argumentos ante la entidad recaudadora. En caso de que el desacuerdo continúe, la disputa se traslada al ámbito judicial, donde un tribunal especializado en lo contencioso administrativo será el encargado de emitir una sentencia definitiva. De esta manera, es necesario profundizar en cada una de las vías de las cuales goza el proceso para poder realizar un análisis más profundo.

En primer lugar, la vía “gubernativa” como lo llaman en Colombia, inicia cuando la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) envía un requerimiento, el cual puede ser ordinario o especial. La diferencia con un requerimiento especial, es que un

requerimiento ordinario es una solicitud básica de datos. La DIAN puede usar un requerimiento ordinario para pedirle información al contribuyente sin la necesidad de iniciar un proceso más formal. En este procedimiento ordinario, se manda al contribuyente a corregir, por ejemplo, una declaración y el sujeto pasivo puede acatarse a este mandamiento o no. Es importante mencionar que, cualquiera que sea la decisión del contribuyente, no aumenta la sanción; sin embargo, esto sí sucedería en el procedimiento especial. Es importante recalcar también, que no debe confundirse estos procedimientos con el requerimiento de información, el cual tiene carácter obligatorio y se emite, por ejemplo, cuando la Administración Tributaria necesita datos sobre operaciones realizadas con un tercero que se encuentra bajo fiscalización. (Balcázar Grijalba , 2023).

Por lo tanto, el procedimiento ordinario es un requerimiento que carece de los requisitos de forma y fondo exigidos para otros actos administrativos. Su objetivo principal se limita a solicitar al contribuyente la presentación de declaraciones omitidas, sin que esto genere consecuencias jurídicas inmediatas. La respuesta al requerimiento debe ser suscrita por el contribuyente o su representante. Si el contribuyente considera que no está obligado a cumplir con lo solicitado, podrá presentar alegatos de defensa, los cuales serán valorados por la Administración Tributaria para dar resolución al tema en cuestión.

Por otro lado, en el procedimiento especial, la expedición es obligatoria, dado que constituye un acto previo necesario para la modificación de actos administrativos anteriores. El contribuyente dispone de un plazo de tres meses para presentar su respuesta, plazo que podrá ser prorrogado por una única vez por igual periodo. El requerimiento especial tiene como objetivo principal subsanar errores o inconsistencias en las declaraciones presentadas por los contribuyentes. A través de este mecanismo, la Administración Tributaria busca establecer la correcta liquidación del impuesto, de conformidad con las normas vigentes y los hechos económicos del contribuyente (Balcázar Grijalba , 2023).

Es así como, para poder practicar su derecho a la defensa, el contribuyente debe conocer con precisión los hechos que se le atribuyen y las normas jurídicas que se consideran infringidas. Esta información debe estar contenida de manera clara y precisa en el requerimiento especial. Cabe señalar también que, la jurisprudencia colombiana ha señalado de manera reiterada que tanto el requerimiento especial debe estar debidamente

motivado, para poder garantizar el derecho del contribuyente a conocer las razones que sustentan la decisión de la Administración Tributaria y, consecuentemente, poder ejercer su derecho de defensa. Esto es la vía administrativa dentro de los procesos tributario en Colombia (Balcázar Grijalba , 2023).

De esta manera, se puede pasar a analizar la vía judicial en el sistema procesal tributario en Colombia. Para poder analizar la vía judicial, es necesario en primer lugar saber que es el recurso de reconsideración, pues el recurso de reconsideración compone el mecanismo procedimental por medio del cual el contribuyente puede impugnar los actos administrativos emanados la Administración Tributaria, agotando así la vía gubernativa previa al acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa. Es importante señalar también que la omisión de interposición del recurso de reconsideración, en el plazo legalmente previsto, impide al contribuyente acceder a la vía judicial para impugnar la liquidación oficial, dado que este recurso, como ya se mencionó con anterioridad, constituye un requisito previo indispensable para agotar la vía administrativa.

Consiguientemente, a través del recurso de reconsideración, un ciudadano puede pedirle a una autoridad administrativa que vuelva a analizar una decisión que considera injusta o errónea. En este escrito, se debe presentar argumentos sólidos que prueben su solicitud. Por lo general, la revisión de este recurso está a cargo de un funcionario diferente al que tomó la decisión original.

Además, la inadmisión del recurso de reconsideración por parte de la Administración Tributaria colombiana no impide que el sujeto pasivo acceda a la vía judicial. Sin embargo, el juez administrativo, al constatar el incumplimiento del requisito del agotamiento de la vía gubernativa, se abstendrá de pronunciarse sobre el fondo del asunto y declarará inadmisibile la demanda. De esta forma, el contribuyente deberá interponer una nueva demanda, dirigida esta vez contra la resolución que inadmitió el recurso de reconsideración (Balcázar Grijalba , 2023).

Una vez explicada la vía administrativa o gubernativa, es necesario pasar a explicar la vía judicial sobre los procesos contenciosos tributarios en Colombia. El objetivo principal de los juicios administrativos es proteger los derechos de los contribuyentes y asegurar que las leyes se cumplan. Al dar resolución a estos casos, los jueces deben seguir las reglas establecidas en la Constitución colombiana y en otras leyes. Es importante que todos los sujetos pasivos sean tratados de manera justa, por lo que cualquier cambio en la

forma de interpretar las leyes debe explicarse claramente. Además, los ciudadanos tienen la responsabilidad de colaborar con el juez, presentando toda la información necesaria para resolver el caso.

El artículo 104 de la Ley 1437 de 2011 de Colombia, establece que la jurisdicción contencioso-administrativa es competente para conocer y resolver una extensa gama de conflictos relacionados con la administración pública. Su ámbito de competencia incluye, entre otros, las controversias procedentes de actos administrativos, contratos con entidades públicas, responsabilidad extracontractual del Estado, relaciones laborales de los servidores públicos y ejecución de las decisiones judiciales administrativas. Sin embargo, estos jueces administrativos no pueden resolver todos los conflictos. Hay algunos casos que no entran dentro de su competencia, como los problemas con bancos o aseguradoras, las decisiones que toman otras autoridades que hacen las veces de jueces, las multas de tránsito y los conflictos laborales de los empleados públicos.

De esta manera, se puede evidenciar que los jueces de la jurisdicción contencioso-administrativa son los encargados de resolver los conflictos que se puedan llegar a dar entre los contribuyentes y la Autoridad Tributaria. Ellos serán competentes una vez se haya agotado la vía administrativa y el sujeto pasivo de la relación no este conforme con la decisión a la que ha llegado la Autoridad Administrativa. No obstante, en el caso del Estado colombiano, los contribuyentes tienen la facultad de apelar la decisión que provenga de la jurisdicción contencioso-administrativa.

De acuerdo con el artículo 150 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo de Colombia, se establece las competencias del Consejo de Estado en segunda instancia. En general, este alto tribunal examinará las decisiones de los tribunales administrativos cuando se interpongan apelaciones. Además, conocerá de las quejas contra las decisiones de estos tribunales, según lo establecido en el artículo 245. En casos excepcionales, cuando existan circunstancias que pongan en riesgo la imparcialidad o la seguridad del proceso, el Consejo de Estado podrá ordenar el cambio de sede del proceso. Asimismo, podrá ordenar este cambio cuando se identifiquen problemas de demora o mala gestión en el proceso, siempre y cuando cuente con el aval de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura (Ley 1437 de 2011).

Por lo tanto, para finalizar, se puede evidenciar que en el sistema procesal tributario colombiano existen ciertas similitudes y diferencias con el sistema ecuatoriano; sin

embargo, este sistema asegura de mejor forma el derecho al debido proceso y por ende, el principio de doble conforme. Esto se puede evidenciar, debido a que en primer lugar, dentro de la instancia administrativa, al momento de apelar la decisión de la autoridad encargada, esta es revisada por un tercero el cual no ha emitido la decisión que se apela, por lo tanto se garantiza la imparcialidad dentro del proceso. A diferencia del sistema ecuatoriano, en el cual en vía administrativa es la misma autoridad de la cual emana la decisión, la que se encarga de resolver o dirimir el conflicto existente. Además, este sistema cuenta con dos instancias judiciales para la revisión de las apelaciones sobre las decisiones en vía administrativa, en la primera instancia se encuentran los tribunales administrativos y en segunda instancia las decisiones son revisadas por el Consejo de Estado.

3.1.4.2. España

Existe un consenso general acerca de que el elevado número de disputas legales en materia tributaria en España se debe principalmente a problemas estructurales profundos y variados. Para disminuir estas disputas, es necesario actuar en todas las etapas del proceso, desde la creación de las leyes hasta su aplicación y resolución en los tribunales. Para que el derecho financiero actual cumpla su función, es fundamental que todas las partes implicadas trabajen juntas y estén conectadas entre sí. Esta contribución es esencial, sobre todo, cuando se trata de resolver conflictos fiscales y en la organización de la justicia tributaria.

El modelo español de resolución de controversias tributarias padece de carencias estructurales que comprometen el derecho fundamental al acceso a la justicia. La coexistencia de una jurisdicción administrativa y otra judicial en la revisión de actos tributarios, un sistema que se ha mantenido prácticamente igual desde 1973, ha generado un sistema complejo y poco eficiente, de acuerdo con varios tratadistas y al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Rozas, 2020).

Al diseñar el sistema de justicia administrativo español en 1888, Santamaría de Paredes se enfrentó a una disyuntiva: ¿debería la justicia administrativa estar en manos del Poder Judicial o del Ejecutivo? Finalmente, optó por integrarla al Poder Judicial, pero creando tribunales especiales compuestos por expertos en ambas áreas.

La jurisdicción contencioso-administrativa en España atravesó un cambio significativo en su ámbito de actuación desde mediados del siglo XX. En un principio, el

sistema tributario se encontraba al margen de esta jurisdicción. Sin embargo, a través de varias reformas legislativas, se produjo una integración gradual, dando como resultado la plena atribución de competencias en materia tributaria a los juzgados de lo contencioso-administrativo en 1998 (Rozas, 2020).

A pesar de los cambios en la organización y funcionamiento de los tribunales contencioso-administrativos, el sistema de justicia tributario en España ha continuado con su estructura básica, creada durante el franquismo. Este sistema se identifica por la concordancia de dos jurisdicciones en materia tributaria estatal. La primera jurisdicción, compuesta por funcionarios del Ministerio de Hacienda, funciona como un filtro previo a la vía judicial. Es de carácter administrativo y su objetivo es solucionar conflictos tributarios de forma interna.

Una vez culminada la primera fase administrativa, se pasa a la jurisdicción que es netamente judicial. En el caso de la Hacienda estatal, esta se resuelve en una sola instancia ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente o, en casos específicos, ante la Audiencia Nacional. Sin embargo, es importante hacer énfasis en que las sentencias pueden ser apeladas en casación ante el Tribunal Supremo (Rozas, 2020).

Por lo tanto, se puede decir que el sistema actual español presenta una serie de ventajas y desventajas. En primer lugar, en cuanto a las ventajas, la fase administrativa opera como un filtro anterior a la vía judicial, lo que acelera el proceso y disminuye la carga de trabajo de los tribunales. Además, esta fase es gratuita y no necesita asistencia de un especialista en derecho, facilitando el acceso a la justicia para todos los contribuyentes.

Por otro lado, la fase judicial asegura una revisión imparcial y especializada de los asuntos, cerciorando la tutela efectiva de los derechos de los sujetos pasivos. La presencia de jueces especializados en materia tributaria y la posibilidad de contar con asistencia judicial fortalecen esta garantía. Finalmente, el sistema también cuenta con una herramienta de devolución de intereses por demora en caso de que se declare la procedencia de una devolución, lo que compensa en parte los gastos legales incurridos por los contribuyentes y promueve la defensa de sus derechos.

Sin embargo, el sistema presenta debilidades y desventajas, como ya se mencionó anteriormente. La independencia de la primera revisión, es decir en la fase administrativa, es cuestionable debido a la vinculación de los funcionarios encargados de la revisión, con

el Ministerio de Hacienda. Además, la naturaleza de la revisión en la justicia administrativa y ciertas normas legales pueden crear situaciones perjudiciales para los ciudadanos, como la suspensión de la ejecución de actos administrativos y la posibilidad de una resolución menos favorable en la nueva liquidación. También, otra de las claras desventajas de este sistema, es que la resolución a la cual se llegue en la fase judicial solo puede ser apelada mediante casación. Esto es un perjuicio para el contribuyente, pues como es de conocimiento general, la casación solamente corrige temas relacionados a la interpretación y aplicación de las leyes, más no sobre el fondo del asunto.

También, es interesante señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) había acogido la postura de que los órganos económico-administrativos, a pesar de ciertas discrepancias de opinión, cumplían con los requisitos esenciales para ser considerados jurisdicciones. Este punto de vista se basaba en el estudio de aspectos como su origen legal, la permanencia de sus miembros, la aplicación de normas jurídicas, su carácter obligatorio, la autonomía de sus decisiones y la naturaleza contradictoria de sus procedimientos. Dos sentencias, ambas originadas en el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR de Cataluña), fueron clave para consolidar esta interpretación (Rozas, 2020).

No obstante, a pesar de los argumentos de varios expertos, el Tribunal de Justicia de la UE ha confirmado que la jurisdicción económico-administrativa en España no cumple con los requisitos para tratar temas prejudiciales. De acuerdo con el TJUE, esta jurisdicción le hace falta la independencia necesaria, tal y como ya lo había mencionado el abogado general Hogan. Este cambio de argumento se produce por una interpretación más estricta de la independencia judicial por parte del Tribunal.

El Tribunal de Justicia de la UE menciona que la independencia de un órgano de resolución de recursos supone que las personas puedan confiar completamente en su imparcialidad. Para esto, es necesario que el órgano esté resguardado de toda influencia externa y que sus miembros intervengan con neutralidad. Esta independencia se estudia examinando el marco jurídico que regula su estructura, el nombramiento de sus integrantes, las causas de abstención y recusación, así como las condiciones para concluir en sus funciones (Rozas, 2020).

Por lo tanto, al ser considerados órganos administrativos bajo la tutela del Gobierno, sus decisiones tienen la posibilidad de ser apeladas ante los tribunales contencioso-

administrativos, que son los realmente independientes y pueden plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la UE. No obstante, esto no exime a los tribunales económico-administrativos de la obligación de aplicar correctamente el Derecho de la Unión.

Este capítulo ha analizado los pros y contras de eliminar la doble instancia en los procesos tributarios ecuatorianos, comparándolos con los sistemas de Colombia y España, donde esta garantía funciona de diferente forma. Si bien se argumenta que esto agiliza trámites y reduce costos, se evidencia que limita la justicia, la seguridad jurídica y los derechos de los contribuyentes. Además, los sistemas de Colombia y España demuestran que la doble instancia protege los derechos de los contribuyentes y fortalece la confianza en las instituciones. Al permitir revisar las decisiones iniciales, se reduce la arbitrariedad y se garantiza un análisis más profundo. En Ecuador, la ausencia de esta instancia genera inseguridad jurídica y puede llevar a decisiones injustas, afectando la percepción de justicia tributaria.

Para resolver los problemas identificados, es necesario reformar el sistema tributario ecuatoriano. Esto implica establecer la doble instancia en todos los procesos tributarios, modificando las leyes correspondientes. Además, se propone crear tribunales de segunda instancia especializados en temas tributarios para garantizar decisiones más justas y técnicas. Fortalecer la capacitación de jueces y funcionarios, así como promover mecanismos alternativos de resolución de conflictos, como la mediación y la conciliación, también son medidas esenciales para mejorar el sistema y brindar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

CONCLUSIONES

Para finalizar, se puede establecer que el modelo del sistema procesal tributario en Ecuador es deficiente, pues claramente se ha demostrado que los contribuyentes no tienen derecho a poder recurrir los fallos. Sin embargo, como se ha mencionado, la Corte Constitucional a través de la Sentencia No. 61/12 IN ha establecido que no existe vulneración al principio del doble conforme y por ende, que no existe inconstitucionalidad en cuanto al Art. 185 #2 del Código Orgánico de la Función Judicial. Además, el accionante de la demanda de inconstitucionalidad manifiesta que el requisito de interés directo para impugnar normas generales podría afectar esta seguridad. Sin embargo, la Corte aclara que dicho requisito está justificado por el principio de libre configuración legislativa.

Además, se ha mencionado como efectos de esta Sentencia que la resolución expuesta por la Corte Constitucional ecuatoriana en este caso produce consecuencias adversas para los ciudadanos. Esta decisión contradice el deber primordial del Estado de garantizar el pleno ejercicio de los derechos fundamentales, tal como lo establecen la Constitución y los tratados internacionales. El Estado no solo debe reconocer estos derechos, sino también adoptar medidas concretas para protegerlos y asegurar que sean una realidad para todos los contribuyentes.

Por otra parte, dentro del segundo capítulo se hace un recuento de todos los principios y derechos de los que gozan los contribuyentes. Esto para poder entender que la inconstitucionalidad del Art. 185 #2 del Código Orgánico de la Función Judicial, afecta plenamente los principios y derechos específicos de los cuales gozan los sujetos pasivos. Si bien nuestra Constitución no cuenta con un artículo dedicado únicamente a los derechos de los contribuyentes, los principios constitucionales y las leyes tributarias complementarias brindan un conjunto de garantías que aseguran un trato justo y equitativo en materia fiscal. Estos derechos, aunque no estén expresamente enumerados, son fundamentales para el buen funcionamiento del sistema tributario.

Por lo tanto, se hace alusión al Artículo 300 de la Constitución, el cual define un sistema tributario basado en principios como la generalidad, progresividad y equidad. Estos principios garantizan que la carga tributaria se distribuya de manera justa y que los impuestos contribuyan al desarrollo económico y social del país. Además, dentro de este capítulo también se hace alusión a que, si bien la legislación ecuatoriana ofrece a los contribuyentes la posibilidad de presentar reclamos ante la administración tributaria, es

fundamental comprender que este recurso es de carácter administrativo y no judicial. A diferencia de un juez, la administración tributaria no tiene la potestad de resolver definitivamente los conflictos, por lo que los contribuyentes conservan el derecho a acudir a los tribunales. Por lo tanto, se concluye que la apelación administrativa presenta un conflicto de intereses inherente. Pedir a una institución que revise su propia decisión es como pedirle que se juzgue a sí misma. Este conflicto, sumado al temor a las responsabilidades individuales, suele llevar a que las apelaciones se resuelvan a favor de la decisión inicial.

Finalmente, en el capítulo tercero se menciona los pros y contras de contar con la doble instancia en el sistema procesal tributario ecuatoriano; una de las principales desventajas encontradas es que la ausencia del doble conforme genera una importante inseguridad jurídica. Este principio, consagrado en el artículo 82 de la Constitución, garantiza que las decisiones judiciales sean revisadas por un tribunal superior. Sin esta revisión, se compromete la certeza y previsibilidad del ordenamiento jurídico, ya que las personas no tienen la seguridad de que las decisiones en su contra sean justas y equitativas.

Por otra parte, una de las ventajas más importantes que se encontró fue que la ausencia del doble conforme contribuye a la economía procesal, un principio que busca agilizar los procesos judiciales. Al eliminar una instancia de revisión, se reduce la carga laboral de los jueces y se obtienen sentencias más rápidas, beneficiando a todas las partes involucradas.

Por último, dentro de este capítulo se hace una comparación con otros sistemas procesales, específicamente los de Colombia y España. En Colombia una característica distintiva de este sistema es la diversidad de recursos administrativos a disposición de los contribuyentes, lo que les permite impugnar decisiones que consideren injustas. Estos recursos incluyen la reconsideración, la apelación y la reposición.

REFERENCIAS

- Aguirre Bermeo, A., Arrobo Rodríguez, S., Ruiz Castillo, S., & Puertas Monteros, P. (2022). *La inseguridad jurídica por la falta de la doble instancia en el proceso contencioso tributario en el Ecuador*. Obtenido de Redalyc: <https://www.redalyc.org/journal/6718/671871944002/html/>
- Armijos González, P. O. (2021). *La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano*. Obtenido de in FORO, Revista de Derecho: <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/2817/2602#:~:text=45%20La%20suficiencia%20recaudatoria%20implica,titulares%2C%20para%20cubrir%20sus%20expensas.>
- Asamblea Nacional del Ecuador . (20 de 10 de 2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Obtenido de Lexis Finder : https://zone.lexis.com.ec/lts-visualizer?id=PUBLICO-CONSTITUCION_DE_LA_REPUBLICA_DEL_ECUADOR&codRO=DB5034772D272296BBEF9AEC2C929B38CB5836C5&query=%20constitucion%20ecuador&numParrafo=none
- Asamblea Nacional del Ecuador . (22 de 10 de 2009). *Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional*. Obtenido de Lexis Finder : https://zone.lexis.com.ec/lts-visualizer?id=PUBLICO-LEY_ORGANICA_DE_GARANTIAS_JURISDICCIONALES_Y_CONTROL_CONSTITUCIONAL&codRO=1D08B157C733E46207A7EC78B085A4A3B9F2C365&query=%20logjcc&numParrafo=none
- Asamblea Nacional del Ecuador. (22 de 05 de 2015). *Código Orgánico General De Procesos, COGEP*. Obtenido de Lexis Finder : https://zone.lexis.com.ec/lts-visualizer?id=CIVIL-CODIGO_ORGANICO_GENERAL_DE_PROCESOS_COGEP&codRO=F893C7971F4D779E9BAF97BC317F0AEC15B301A0&query=%20cogep&numParrafo=none
- Balcázar Grijalba , R. (2023). *Derecho tributario normatividad y procedimientos del derecho tributario en Colombia*. Obtenido de Uniautónoma del Cauca :

https://www.uniautonoma.edu.co/sites/default/files/contenido/derecho_tributario_-_normativa_y_procedimientos_del_derecho_tributario_en_colombia.pdf

Callegari, J. A. (2011). *Celeridad procesal y razonable duración del proceso*. Obtenido de Revista Derecho y Ciencias Sociales: <https://revistas.unlp.edu.ar/dcs/article/view/11212/10251>

Castañeda Portocarrero, F., Chunga Fiestas, F., Rueda Borrero, A., Dávila Córdova, J., Palacios, R., & Razzeto, M. (2009). *El amicus curiae: ¿qué es y para qué sirve? Jurisprudencia y labor de la Defensoría del Pueblo*. Obtenido de Defensoría del Pueblo - República del Perú: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/26654.pdf>

Cevallos Izquierdo, D. F. (2015). *La doble instancia como garantía constitucional del contribuyente*. Obtenido de Repositorio Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador: <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4750/1/T1767-MDE-Cevallos-La%20doble.pdf>

Corte Constitucional del Ecuador. (09 de 04 de 2014). *Sentencia No. 067-14-SEP-CC*. Obtenido de Corte Constitucional del Ecuador: <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=067-14-SEP-CC#:~:text=Derecho%20a%20la%20seguridad%20jurídica%3A%20La%20seguridad%20jurídica%20es%20un,en%20relación%20a%20lo%20que>

Corte Constitucional del Ecuador. (10 de 02 de 2021). *CASO No. 61-12-IN*. Obtenido de Corte Constitucional del Ecuador: http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhenBldGE6J3RyYW1pdGUnLCB1dWlkOic1ZGJmZDI5NC1kMDZmLTQ4YjYtYmE3MS0yNDZjZjcyZmJkY2EucGRmJ30=

Guerrero del Pozo, J. (2014). *LA NECESIDAD DE AGOTAR LOS RECURSOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS PREVISTOS EN LA LEGISLACIÓN COMO PRESUPUESTO MATERIAL PARA OBTENER UNA SENTENCIA FAVORABLE EN LA ACCIÓN EXTRAORDINARIA DE PROTECCIÓN*. Obtenido de Repositorio Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador : <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4182/1/T1493-MDP-Guerrero-La%20necesidad.pdf>

- Hernández Guijarro, F. (2015). *Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales*. Obtenido de Iuris Tantum Revista Boliviana de Derecho: http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2070-81572015000100015
- Jarama Castillo, Z. V., Vásquez Chávez, J. E., & Durán Ocampo, A. R. (2019). *EL PRINCIPIO DE CELERIDAD 39THE PRINCIPLE OF CELERITY IN THE GENERAL ORGANIC CODE OF PRO- EN EL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS, CONSE- CUENCIAS EN LA AUDIENCIA*. Obtenido de Scielo: <http://scielo.sld.cu/pdf/rus/v11n1/2218-3620-rus-11-01-314.pdf>
- Jaramillo Freire , S. A. (2016). *Análisis de la transferencia de bienes muebles para personas naturales no obligadas a no llevar contabilidad en concordancia con los principios de eficiencia tributaria, progresividad y legalidad*. Obtenido de Repositorio de la Universidad de las Américas: <https://dspace.udla.edu.ec/bitstream/33000/6354/1/UDLA-EC-TAB-2016-90.pdf>
- Ley 1437 de 2011. (2011). *Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*. Obtenido de LexBase Colombia: <http://www.lexbasecolombia.net/spa-release/22-spa/index.html?&tagone=G-WDG2V899PT&tlprefix=usrcorp:%20lexis%20-%20%20%20generico&tlsuffix=%20from:%20www.lexbasecolombia.net%20-%20IP:186.43.239.175%20-%20mblex%20>
- Mora Muñoz, M. A., & Bernal Ortiz, O. A. (2016). *El Sistema Tributario colombiano, desarrollo y principios básicos*. Obtenido de Dialnet: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/8211160.pdf>
- Ovalle Favela, J. (1977). *Los medios de impugnación en el Código Procesal Civil del Distrito Federal*. Obtenido de Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/download/27094/24441>
- Pleno de la Corte Constitucional del Ecuador. (21 de 09 de 2015). *Reglamento Organico por Procesos de la Corte Constitucional*. Obtenido de Corte Constitucional del Ecuador :

http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6ICJub3RhaXAYMDIzliwgdXVpZDoiODU4NzllMDMtNGE5Ni00ZGVjLTk0ODEtMjdjMDY4MmY0MTFjLnBkZiJ9

Real Academia Española. (2023). *Diccionario de la lengua española*. Obtenido de Real Academia Española: <https://dle.rae.es/derecho>

Registro Oficial. (20 de 10 de 2008). *Constitución De La República Del Ecuador*. Obtenido de LEXIS S.A. : https://zone.lexis.com.ec/lts-visualizer?id=PUBLICO-CONSTITUCION_DE_LA_REPUBLICA_DEL_ECUADOR&codRO=DB5034772D272296BBEF9AEC2C929B38CB5836C5&query=%20constitucion%20ecuador&numParrafo=none

Registro Oficial. (20 de 10 de 2008). *CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR*. Obtenido de LEXIS S.A.: https://zone.lexis.com.ec/lts-visualizer?id=PUBLICO-CONSTITUCION_DE_LA_REPUBLICA_DEL_ECUADOR&codRO=DB5034772D272296BBEF9AEC2C929B38CB5836C5&query=%20constitucion%20&numParrafo=none

Registro Oficial Suplemento. (14 de 06 de 2005). *CÓDIGO TRIBUTARIO*. Obtenido de Lexis S.A.: https://zone.lexis.com.ec/lts-visualizer?id=TRIBUTAR-CODIGO_TRIBUTARIO&codRO=8836CD09B9BEF970792858D27C4BC33D98F5F810&query=%20código%20tributario&numParrafo=none

Registro Oficial Suplemento. (09 de 03 de 2009). *CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL*. Obtenido de Lexis S.A.: https://zone.lexis.com.ec/lts-visualizer?id=CIVIL-CODIGO_ORGANICO_DE_LA_FUNCION_JUDICIAL&codRO=D92513ED178076DB93F7ADF0D60C7073A24BFB91&query=%20código%20orgánico%20función%20judicial&numParrafo=none

Registro Oficial Suplemento. (2017). *CÓDIGO ORGÁNICO ADMINISTRATIVO, COA*. Obtenido de Lexis S.A.: https://zone.lexis.com.ec/lts-visualizer?id=PUBLICO-CODIGO_ORGANICO_ADMINISTRATIVO_COA&codRO=181021FF1A736C2CD4BE1C267A42F113F297509D&query=%20coa&numParrafo=none

- Rozas, J. (2020). *La administración de la justicia tributaria en España*. Obtenido de Revista de Contabilidad y Tributación: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7630162>
- Salamea, E. (23 de 12 de 2022). *La progresividad y proporcionalidad en el impuesto a la renta en Ecuador*. Obtenido de South American Research Journal: <https://www.sarj.net/index.php/sarj/article/view/27>
- Salazar Calderón, C. E. (2012). *Elementos Jurídicos Para La Elaboración De Un Cuerpo Normativo De Defensa De Los Derechos Y Garantías Del Contribuyente*. Obtenido de Repositorio Universidad Andina Simón Bolívar: <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3311/1/T1229-MDE-Salazar-Elementos.pdf>
- Salto Orrala, M. Á. (02 de 04 de 2017). *LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO SEGÚN LA CONSTITUCIÓN DE ECUADOR*. Obtenido de Dialnet: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6128116>
- Sánchez Armijos, M., Chamba Villavicencio, D., Moncayo Cuenca, R., & Sarmiento Vélez, J. (2019). *El acto administrativo en el Código Administrativo Ecuatoriano*. Obtenido de Revista UNL: <https://revistas.unl.edu.ec/index.php/suracademia/article/download/533/570/1985>
- Segura Medina, J. D. (27 de 10 de 2021). *El principio de equidad tributaria en el tratamiento diferencial en el impuesto de renta entre sindicatos y sociedades*. Obtenido de Revista de derecho fiscal: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/7236/10379>
- Torres Rodas , T. (2024). El Régimen Tributario en la Constitución de la República del Ecuador. *Dicere Revista de Derecho & Estudios Internacional*, 2-13.
- Toscano Soria, L. (2016). *LOS PROCEDIMIENTOS CONTENCIOSO TRIBUTARIOS EN EL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS*. Obtenido de Universidad Andina Simón Bolívar : <https://www.uasb.edu.ec/wp-content/uploads/2021/04/EL-PROCESO-CONTENCIOSO-TRIBUTARIO.pdf>

Zambrano Yépez , R. A. (27 de 08 de 2017). *Falta de aplicación del principio de doble conforme en la jurisdicción contencioso administrativa*. Obtenido de USFQ Law Review : <https://revistas.usfq.edu.ec/index.php/lawreview>