



Universidad del Azuay

Facultad de Ciencias Jurídicas

Escuela de derecho

**ANÁLISIS SOBRE LA EXISTENCIA DE UNA
SOLA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO Y SUS EFECTOS DERIVADOS**

Autora:

Camila Fernanda Campoverde Pacheco

Director:

Marlon Tiberio Torres Rodas

Cuenca – Ecuador

2024

DEDICATORIA

Quiero dedicar el presente trabajo de titulación a mis padres; Martha y Julio, por apoyarme durante todo este proceso y confiar en mí, nunca dejarme sola y ser mi más grande pilar para poder cumplir todas mis metas.

De igual manera quiero agradecer a mis hermanas por estar junto a mí en todo este proceso siendo un apoyo incondicional y un ejemplo a seguir por su determinación, inteligencia y persistencia.

Por último, pero no menos importante, a mi prima Caty por brindarme siempre su cariño y apoyo incondicional, por demostrarme que la fuerza y valentía siempre van a existir si se tiene el apoyo de quienes amamos con el corazón.

AGRADECIMIENTO

Quiero expresar mi agradecimiento:

En primer lugar, a mis padres por estar junto a mi
durante todo este camino.

A mi Tutor de tesis, Dr. Tiberio Torres por haber
sido mi guía y apoyo durante todo este proceso de
elaboración del presente trabajo de titulación.

RESUMEN:

Este trabajo analiza la existencia de una única instancia en el ámbito del proceso contencioso tributario en el Ecuador. Se analizan los fundamentos jurídicos y compatibilidad de este modelo procesal con el debido proceso; si es que los derechos de los contribuyentes llegan a ser vulnerados y la eficacia de la administración de justicia. Si bien se ha establecido la única instancia como el mecanismo para la administración de justicia en el ámbito tributario, es preciso identificar si es que por ello se llegan a vulnerar ciertos derechos de los administrados y si existen carencias de control por parte de la administración de justicia. El objetivo fijado para la presente investigación, es determinar si la inexistencia de una doble instancia en el contencioso tributario en el Ecuador produce vulneración del derecho de las partes en los procesos judiciales. Para el cumplimiento de este objetivo planteado, la metodología empleada fue un análisis cualitativo con un enfoque jurídico doctrinal. Se realizaron búsquedas en artículos científicos, así como también en libros y jurisprudencia ecuatoriana y colombiana para realizar un estudio comparado de ambas legislaciones latinoamericanas. Como resultados logrados tenemos que, si bien el sistema de una sola instancia aplicado dentro del Ecuador da como resultados beneficios como la eficacia y rapidez, genera así mismos efectos negativos los cuales llegan a pesar más. En conclusión, algunos de estos efectos son la percepción de falta de justicia por parte de los administrados, el riesgo de tener errores sin posibilidad de correcciones, entre otros problemas.

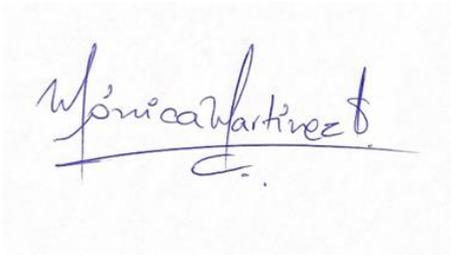
Palabras clave: Única instancia-derecho tributario, contribuyentes, debido proceso-derecho tributario, administrados, derecho comparado.

ABSTRACT:

This paper analyzes the existence of a single instance in the field of the tax litigation process in Ecuador. Likewise, the legal foundations and compatibility of this procedural model with due process are analyzed; if the rights of taxpayers are violated and the effectiveness of the administration of justice. Although the only instance has been established as the mechanism for the administration of justice in the tax field, it is necessary to identify whether as a result certain rights of those administered are violated and whether there are lacks of control on the part of the administration of justice. The objective set for this investigation is to determine if the lack of a double instance in tax litigation in Ecuador produces a violation of the rights of the parties in judicial processes. To fulfill this stated objective, the methodology used was a qualitative analysis with a doctrinal legal approach. Through this, searches were carried out in scientific articles as well as in books and Ecuadorian and Colombian jurisprudence to carry out a comparative study of both Latin American legislations. As results achieved, it can be said that, although the single-instance system applied within Ecuador results in benefits such as efficiency and speed, it also generates negative effects which come to weigh more. In conclusion, some of these effects are the perception of lack of justice on the part of those administered, the risk of having errors without the possibility of correction, among other problems.

Keywords: Single instance-tax law, taxpayers, due process-tax law, administered, comparative law

Approved by

A handwritten signature in blue ink, reading "Mónica Martínez Sojos" with a horizontal line underneath. The signature is written on a light-colored, slightly textured background.

Lcda. Mónica Martínez Sojos, Mgt.
Cod. 29598

ÍNDICE

Tabla de contenido

1. <i>Análisis sobre los antecedentes del contencioso tributario y su funcionamiento en la actualidad.</i>	2
1.1. Fundamentos del contencioso tributario	2
1.1.1. Fundamento Constitucional y legal	3
1.1.2. Principios Rectores del Contencioso Tributario	4
1.2. Importancia en la Protección de derechos	5
2. <i>El Papel de las Instancias en el Proceso Judicial.</i>	6
2.1. Primera Instancia: Resolución del Conflicto	6
2.2. Apelación	7
2.3. Debate sobre la Sola Instancia en el Contencioso Tributario	8
2.4. Argumentos a favor de la Sola Instancia	8
2.5. Argumentos en Contra de la Sola Instancia	9
2.6. Relevancia y aplicabilidad del análisis de una sola instancia	9
2.7. Relevancia del Análisis	10
2.7.1. Protección de Derechos Fundamentales:	10
2.7.2. Eficiencia Judicial y Celeridad:.....	10
2.7.3. Influencia en la Política Pública:.....	11
3. <i>Aplicabilidad del Modelo de Sola Instancia</i>	11
3.1. Contexto Jurídico y Normativo	11
3.2. Experiencias Comparadas	11
3.3. Evaluación de Riesgos y Beneficios	11
3.4. Adaptación Institucional	12
CAPITULO II	13
2. <i>Estudio de derecho comparado: Análisis sobre el contencioso tributario en Colombia</i>	13
2.1. Descripción del Caso: El Contencioso Tributario en Colombia	13
2.1.1. Fundamento Normativo y Estructura	15
2.1.2. Características del Contencioso Tributario en Colombia	16
2.2. Aplicación de varias instancias dentro del contencioso tributario y sus efectos	18
2.3. Recursos	19
2.3.1. Recurso de Reposición	19
2.3.2. Recurso de Apelación	20
2.3.3. Recurso de nulidad y restablecimiento del derecho:.....	21
2.3.4. Recurso de Casación	22

2.4. Derecho de Petición.....	22
2.5. Resultados Obtenidos.....	23
CAPÍTULO III	27
3. Interpretación de las sentencias	27
a. Interpretación de los resultados	31
b. Implicaciones para la jurisprudencia.....	33
i. Implicación en el Ecuador	34
ii. Implicación en Colombia	34
iii. Implicaciones en el debido proceso.....	36
iv. Efectos positivos y negativos.....	40
CONCLUSIONES.....	45
1. Recapitulación de hallazgos	45
2. Contribuciones a la teoría	46
3. Análisis sobre los efectos	47
4. Recomendaciones	49

INTRODUCCIÓN

En materia tributaria existe una limitante en este ámbito ocasionando una serie de vulneraciones a estos derechos, misma que se ha venido dando desde hace varios años atrás, evidenciando la carencia de control de las resoluciones judiciales que la jurisdicción contencioso-tributaria puede llegar a tener, por lo tanto, es importante analizar la importancia de tener o contar con un control jerárquico para brindar a las partes seguridad jurídica así como también para desviar la acumulación de poder que se ha generado debido a este problema.

La cultura tributaria ha surgido como un método para poder influenciar tanto a los ciudadanos como a las autoridades pertinentes sobre la importancia de la misma y evitar o disminuir varios problemas como lo es la evasión tributaria, tema puntual que se tratará en este trabajo de titulación. Si bien se ha llegado a implementar este método, llega a ser de gran importancia el análisis sobre la eficacia que ha tenido el mismo dentro del Ecuador debido a que ya sea por la mala implementación o la falta de conocimiento de la misma ha llegado a ocasionar el incumplimiento por parte de los contribuyentes en el pago de sus tributos generando valores considerablemente altos en razón del desconocimiento antes mencionado, ya sea que se consideren personas naturales o jurídicas.

Dentro del presente proyecto de titulación la metodología empleada se enfoca tanto en artículos científicos como libros relacionados con el tema para poder realizar una comparación entre los distintos pensamientos de los autores y sacar conclusiones propias que puedan generar un aporte a futuro. Además de analizar las situaciones similares o contrarias que se estén dando o se hayan dado en otros países con similares situaciones y los beneficios o consecuencias que estos han producido. Con la revisión de literatura se pudo establecer el marco teórico necesario e identificar las principales teorías y debates existentes sobre el derecho tributario y las instancias en el contencioso. Con la investigación de los antecedentes y los principios fundamentales del derecho tributario en el contexto de una sola instancia se sientan las bases para entender el cómo y el por qué de ha llegado a esta estructura dentro del Ecuador. El alcance de la metodología empleada es amplio, ya que combina la teoría con la práctica y la comparación con otros países. Esto no solo aportará a discusiones académicas sobre el derecho tributario, sino que también ofrecerá recomendaciones prácticas basadas en la evidencia que se presenta.

Para un mejor entendimiento, la estructura desarrollada se enfoca como primero punto en un análisis sobre los fundamentos del derecho tributario dentro del Ecuador, los pilares sobre los cuales se estructura todo este sistema y cómo es su funcionamiento enfocado en la única instancia que se presenta dentro del país. Continuando con un análisis de sistemas comparados, enfocado en Colombia, un país de Latino América que si bien tiene una estructura similar en cuanto al derecho tributario, este sistema cuenta con una doble instancia la cual tiene ciertas diferencias relevantes a comparación del sistema ecuatoriano. Por último, un análisis sobre los resultados obtenidos al ser comparados ambos sistemas e identificar efectos positivos y negativos así como también las implicaciones que ambas situaciones implican para la jurisprudencia. Con todo lo analizado dentro de los tres capítulos siguientes se plantearán las contribuciones que existan a la teoría y un análisis sobre los efectos prácticos que esto puede conllevar.

CAPÍTULO I

1. Análisis sobre los antecedentes del contencioso tributario y su funcionamiento en la actualidad.

1.1. Fundamentos del contencioso tributario

El contencioso tributario es un mecanismo judicial mediante el cual los administrados pueden impugnar las decisiones emitidas por la administración tributaria. Este sistema tiene su fundamento en el derecho a la tutela judicial efectiva, garantizado por la Constitución

, que asegura el acceso a una justicia imparcial en casos de controversias tributarias. Este mecanismo, en esencia, busca proteger los derechos de los contribuyentes frente a posibles abusos o errores por parte del Estado en la aplicación de las normas tributarias. (García Novoa, 2018)

Además, según el Artículo 300 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP)¹, las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa tienen como objeto no solo tutelar los derechos de todas las personas, sino también realizar un control de legalidad sobre los hechos, actos administrativos y contratos del sector público sujetos al derecho tributario o administrativo. Este control implica conocer y resolver diversos aspectos de la relación jurídico-tributaria o jurídico-administrativa, incluyendo la identificación y corrección de posibles desviaciones de poder por parte de la administración. Cabe destacar que, conforme a este artículo, cualquier reclamo administrativo se extingue en sede administrativa con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa, y no serán admisibles nuevos reclamos administrativos una vez iniciadas estas acciones judiciales.

Históricamente, el contencioso tributario surge como una respuesta a la necesidad de equilibrar el poder del Estado en la recaudación de impuestos con la protección de los

¹ Art. 300. “Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas”.

derechos de los administrados. La evolución del sistema tributario en América Latina, y particularmente en Ecuador, ha estado marcado por un enfoque hacia la especialización de los tribunales en materias fiscales, dado el carácter técnico y complejo de las disputas en esta área. En el contexto ecuatoriano, el Tribunal Contencioso Tributario es el órgano encargado de resolver estos conflictos. Su función se centra en revisar la legalidad de los actos administrativos en materia tributaria, proporcionando una garantía adicional al contribuyente frente a posibles excesos de la administración. (Aguirre Castro, 2009)

La institucionalización del contencioso tributario tiene sus raíces en el reconocimiento de la necesidad de una justicia especializada, que permita un control efectivo de la actividad tributaria estatal. A lo largo del tiempo, el crecimiento de los sistemas tributarios y la complejidad de las normas fiscales han impulsado la creación de tribunales específicos o secciones especializadas dentro de los tribunales ordinarios. En el caso de Ecuador, la Constitución de 2008, el Código Tributario (CT) y el Código Orgánico General de Procesos (COGEP) constituyen los pilares normativos del contencioso tributario.

En particular, el Tribunal Contencioso Tributario, creado en 1995 y reformado en 2009, desempeña un papel fundamental en la resolución de disputas entre la administración y los administrados. Antes de la creación de este tribunal especializado, los conflictos tributarios eran resueltos por las salas contencioso-administrativas de la Corte Suprema de Justicia, las cuales carecían de una especialización técnica en materia tributaria. La creación del Tribunal Contencioso Tributario respondió a la necesidad de contar con un órgano judicial que pudiera abordar de manera más eficaz y con conocimientos especializados los complejos litigios en materia fiscal. (Aguirre Castro, 2009)

1.1.1. Fundamento Constitucional y legal

La base constitucional del contencioso tributario se encuentra en el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 75 de la Constitución ecuatoriana², que garantiza el acceso a la justicia y el derecho al debido proceso. Este derecho es complementado por la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control

² Constitución de la República del Ecuador. Art. 75.- “Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley”.

Constitucional, que establece los mecanismos de protección frente a las actuaciones arbitrarias del Estado.

El Código Orgánico Tributario (CT), por su parte, regula específicamente el procedimiento contencioso tributario, estableciendo las reglas para la impugnación de actos administrativos en materia fiscal. El artículo 295 del CT³ prevé que los contribuyentes pueden recurrir al Tribunal Contencioso Tributario para solicitar la revisión de actos como liquidaciones de impuestos, multas y demás resoluciones administrativas que afecten sus derechos.

1.1.2. Principios Rectores del Contencioso Tributario

Según el Manual de Derecho Tributario I de Andara Suárez (2020) podemos destacar los siguientes principios que rigen el contencioso tributario:

- 1. Legalidad:** La actuación de la administración tributaria debe estar plenamente ajustada a la ley. Cualquier acto que contravenga las disposiciones normativas puede ser impugnado ante el tribunal.
- 2. Tutela judicial efectiva:** Garantiza el derecho de los contribuyentes a acceder a un proceso judicial imparcial, donde puedan defender sus derechos frente a la administración.
- 3. Imparcialidad y especialización:** Los jueces del Tribunal Contencioso Tributario deben actuar con imparcialidad y poseer conocimientos especializados en materia tributaria, lo que les permite valorar adecuadamente los argumentos técnicos presentados en los casos.
- 4. Eficiencia y celeridad:** Dado el impacto económico de las decisiones tributarias, el contencioso tributario debe resolverse de manera rápida y eficiente para evitar perjuicios mayores al contribuyente.

³ Código Tributario. “Art. 295.- Consignación especial.- Cuando dos o más administraciones pretendan el pago del mismo tributo, por un mismo contribuyente, podrá éste consignar su valor en la institución bancaria mencionada en el artículo 290, a fin de que el tribunal determine la administración que deba percibir el tributo u ordene mantener la consignación, según proceda. La demanda se citará a quienes ejerzan la representación legal de las respectivas administraciones tributarias, concediéndoles el plazo de diez días para que la contesten. Se notificará también a los funcionarios ejecutores, ordenándoles que se abstengan de iniciar o de continuar el procedimiento de ejecución”.

1.2. Importancia en la Protección de derechos

El contencioso tributario es un componente fundamental del sistema jurídico, ya que equilibra la relación entre la administración tributaria y los administrados, protegiendo tanto los derechos individuales como el marco institucional en que se desarrollan las actividades fiscales. Este mecanismo permite a los contribuyentes impugnar decisiones de la administración ante tribunales especializados, garantizando que estas se ajusten a la ley y a los principios constitucionales. La protección de los derechos individuales, como el debido proceso, la defensa y la tutela judicial efectiva, es uno de los pilares del contencioso tributario. (Peralta, 2015)

Los administrados pueden cuestionar actos administrativos lesivos o injustos, como liquidaciones de impuestos o multas, lo que actúa como un contrapeso frente a posibles abusos de poder en la administración tributaria. Más allá de la protección individual, el contencioso tributario también fortalece el Estado de derecho, asegurando que todas las acciones fiscales del Estado estén subordinadas a la ley y se ejecuten conforme a principios de justicia y equidad. El control judicial ejercido a través del contencioso tributario es esencial para mantener la confianza de los ciudadanos en el sistema fiscal, al garantizar que las decisiones administrativas sean revisadas por tribunales especializados, reduciendo el riesgo de arbitrariedad. Este control no solo beneficia a los contribuyentes, sino que refuerza la legitimidad del sistema tributario, asegurando que las normas fiscales se apliquen de manera uniforme y equitativa. Además, el contencioso tributario promueve la transparencia en la gestión pública, garantizando que las decisiones de la administración no sean arbitrarias y estén debidamente fundamentadas. (Peralta, 2015)

En este sentido, el contencioso tributario desempeña un papel vital en la lucha contra la arbitrariedad, impidiendo que la administración actúe al margen de la ley e imponiendo decisiones fiscales que sean razonables y proporcionales. Por último, el contencioso tributario asegura que el poder del Estado en materia fiscal se ejerza de manera justa y proporcional. Este principio de proporcionalidad es esencial para mantener el equilibrio entre la necesidad del Estado de recaudar impuestos y la protección de los derechos de los ciudadanos, asegurando que cualquier medida fiscal sea adecuada para alcanzar sus objetivos sin imponer cargas excesivas o injustificadas a los contribuyentes. En resumen, el contencioso tributario no solo protege los derechos individuales, sino que también preserva el Estado de derecho, promueve la transparencia, combate la arbitrariedad y

garantiza que el poder fiscal del Estado se ejerza de manera justa y conforme a la legalidad, manteniendo así la confianza en el sistema fiscal y asegurando la justicia en la toma de decisiones fiscales.

2. El Papel de las Instancias en el Proceso Judicial

El proceso judicial, en general, se estructura en torno al concepto de instancias, que son los niveles jerárquicos de revisión de las decisiones judiciales. Sin embargo, en el contencioso tributario, no existe un sistema de instancias. Esto significa que, aunque las decisiones en materia contencioso tributaria se toman en una sola instancia, es posible solicitar la revisión de estas decisiones a través del recurso ordinario de apelación. La apelación permite que una decisión dictada por un juzgado de lo contencioso tributario sea revisada por un tribunal superior, pero este recurso no debe confundirse con un sistema de instancias. La apelación es un mecanismo para corregir errores o injusticias sin implicar un sistema jerárquico de revisión de instancias. Este modelo ha suscitado debates sobre las garantías procesales y los derechos de los administrados, ya que la falta de un sistema de instancias puede limitar las oportunidades de revisión exhaustiva de las decisiones, afectando así la percepción de justicia y equidad en el proceso contencioso tributario.

2.1. Primera Instancia: Resolución del Conflicto

En el ámbito jurídico ecuatoriano, la primera y única instancia del contencioso tributario es gestionada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. Este tribunal especializado tiene la responsabilidad de recibir y examinar las pruebas presentadas por las partes, valorar los argumentos jurídicos y emitir una sentencia. En esta fase inicial, se establece la base fáctica y jurídica del caso, lo que requiere que el tribunal realice una revisión exhaustiva y minuciosa tanto de los hechos como de la normativa tributaria aplicable.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario cuenta con jueces altamente capacitados y especializados en derecho tributario, quienes aplican un análisis técnico y detallado para resolver las disputas. Estos jueces están formados para interpretar y aplicar la normativa tributaria con precisión, considerando tanto la complejidad de los casos

como la diversidad de pruebas presentadas. Su conocimiento especializado asegura que las decisiones se tomen con un entendimiento profundo de los aspectos técnicos y legales del derecho tributario, garantizando una resolución justa y fundamentada de los conflictos tributarios. (Andara Suárez, 2020)

2.2. Apelación

Es crucial enfatizar la importancia del recurso de apelación, ya que actúa como una garantía adicional de justicia, asegurando que las decisiones sean justas y conformes al derecho. Este aspecto se destaca en el artículo científico titulado "La inseguridad jurídica por la falta de la doble instancia en el proceso contencioso tributario en el Ecuador", de la Universidad Nacional del Altiplano, donde se evidencia cómo la ausencia de una segunda instancia puede comprometer la equidad y la seguridad jurídica en el proceso contencioso tributario. (Andrea Catalina Aguirre Bermeo, 2022)

La apelación es un mecanismo esencial en el ámbito jurídico y administrativo que permite a las partes impugnar decisiones desfavorables. Según Marco Morales Tobar, citando a Fernando Garrido Falla, la apelación se presenta ante un superior jerárquico del órgano o funcionario que emitió el acto impugnado, lo que facilita una revisión de la decisión (Morales Tobar, 2011). Álvaro Mejía define la apelación como un medio ordinario mediante el cual se solicita a una autoridad superior la revisión y posible modificación o revocación de una decisión inferior (Mejía Salazar, 2009)

Herman Jaramillo agrega que la apelación se basa en el principio de jerarquía administrativa, permitiendo a los órganos superiores corregir los actos de los inferiores cuando se han vulnerado derechos (Jaramillo Ordoñez, 2003). Couture, por su parte, concibe la apelación en el ámbito jurídico como un recurso para impugnar decisiones de un juez ante un tribunal superior, con el fin de revisar y, si es necesario, modificar la resolución (Couture, 1958). En el ámbito administrativo, la apelación se considera un recurso fundamental que no solo ofrece una oportunidad de revisión, sino que también contribuye a la corrección de errores y la protección de derechos.

En el contexto del Código Tributario, la apelación se aplica en procedimientos específicos como la ejecución, donde se puede apelar contra decisiones sobre preferencias entre

créditos tributarios y otras cuestiones. Sin embargo, en estos casos, el recurso es conocido por un órgano jurisdiccional en lugar de una autoridad administrativa superior, lo que marca una diferencia con el concepto tradicional de apelación. (Código Tributario, 2023)

2.3. Debate sobre la Sola Instancia en el Contencioso Tributario

A partir del análisis del artículo, se ha evidenciado que la inseguridad jurídica derivada de la ausencia de una doble instancia ha suscitado un debate profundo y relevante. Los defensores del modelo de sola instancia sostienen que podría optimizar la eficiencia y celeridad procesal, además de aliviar la carga de trabajo de los tribunales. Sin embargo, los críticos advierten que la carencia de una segunda instancia podría comprometer la calidad de la justicia y los derechos de los administrados. Este debate ilustra la tensión latente entre la eficiencia procesal y la protección efectiva de los derechos

La Corte Constitucional del Ecuador al respecto ya se ha pronunciado sobre el tema de la doble instancia aclarando que el no tener una doble instancia dentro del contencioso tributario no vulnera ningún derecho constitucional ni contraviene el debido procesos, sin embargo esto será tratado más a profundidad en los siguientes capítulos.

2.4. Argumentos a favor de la Sola Instancia

En cuanto a los argumentos en contra, podemos identificar los siguientes como los más relevantes:

- **Reducción de Costos:** La eliminación de la segunda instancia puede conllevar una reducción significativa en los costos asociados con el proceso judicial. Esto incluye costos administrativos para el sistema judicial y costos económicos para los contribuyentes, quienes no tendrían que incurrir en gastos adicionales para presentar recursos de apelación (Amaya Lopez, 2020; Diego Cevallos Izquierdo, 2015)
- **Descongestión del Sistema Judicial:** En muchos sistemas jurídicos, las instancias de apelación representan una carga considerable para los tribunales superiores. Al instaurar un modelo de sola instancia, se podría descongestionar el sistema

judicial, permitiendo que los tribunales inferiores gestionen un mayor volumen de casos con mayor eficiencia (Amaya Lopez, 2020)

- **Eficiencia y Celeridad Procesal:** Uno de los argumentos más prominentes a favor de la implementación de un sistema de sola instancia es la potencial mejora en la eficiencia y celeridad del proceso judicial. Al eliminar la posibilidad de apelación, se reduce el tiempo que tarda un caso en resolverse definitivamente, lo cual es beneficioso tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes que buscan una resolución rápida de sus controversias fiscales. (Andara Suárez, 2020)

2.5. Argumentos en Contra de la Sola Instancia

En cuanto a los argumentos en contra podemos determinar los siguientes más importantes:

- **Riesgo de Errores Judiciales:** Sin una instancia adicional de revisión, existe un mayor riesgo de errores judiciales. La posibilidad de apelar es crucial para corregir errores de hecho o de derecho y garantizar decisiones justas (Farfán Intriago, 2019)
- **Protección de Derechos de los Contribuyentes:** La existencia de una segunda instancia proporciona una protección adicional para los derechos de los administrados. Sin esta posibilidad, los individuos podrían verse obligados a aceptar decisiones adversas que podrían estar incorrectamente aplicadas. (Ataliba, 1993)
- **Principio de Seguridad Jurídica:** La falta de una segunda instancia podría afectar negativamente el principio de seguridad jurídica, comprometiendo la coherencia y uniformidad en la aplicación del derecho tributario. (Ataliba, 1993)

2.6. Relevancia y aplicabilidad del análisis de una sola instancia

El estudio del contencioso tributario no solo es relevante desde una perspectiva teórica, sino también desde un enfoque práctico y jurídico. Este análisis tiene profundas implicaciones para la administración de justicia, la protección de los derechos de los administrados, y la eficiencia del sistema judicial en general.

2.7. Relevancia del Análisis

La relevancia de este análisis se encuentra en su capacidad para influir en cómo se estructura y se administra la justicia tributaria en el país. La introducción de un sistema de una sola instancia podría alterar significativamente la dinámica del contencioso tributario, afectando la forma en que se resuelven las disputas fiscales y cómo se garantizan los derechos de los contribuyentes. En contextos donde la administración tributaria tiene un rol predominante, es crucial que existan mecanismos judiciales robustos que permitan un control efectivo de las decisiones administrativas, lo que podría ser cuestionado si se limita la posibilidad de revisión judicial (Arias Minaya, 2009)

2.7.1. Protección de Derechos Fundamentales:

La garantía de un proceso justo es un pilar fundamental del Estado de derecho. El análisis de una sola instancia es relevante porque pone en juego el equilibrio entre la necesidad de eficiencia en el proceso judicial y la protección efectiva de los derechos de los contribuyentes. El debido proceso, que incluye el derecho a apelar decisiones judiciales, es un componente esencial de la tutela judicial efectiva. En un sistema de sola instancia, este derecho podría verse comprometido, afectando la percepción de justicia y la confianza en el sistema judicial

2.7.2. Eficiencia Judicial y Celeridad:

Otro aspecto relevante es la eficiencia del sistema judicial. La sobrecarga de casos en los tribunales superiores ha llevado a considerar la posibilidad de limitar las instancias para acelerar los procesos y reducir los tiempos de espera para la resolución de conflictos tributarios. Este enfoque se alinea con las reformas que buscan modernizar y agilizar el sistema judicial, aunque también plantea interrogantes sobre el equilibrio entre rapidez y justicia. (Andara Suárez, 2020)

2.7.3. Influencia en la Política Pública:

El análisis de una sola instancia en el contencioso tributario tiene implicaciones para la formulación de políticas públicas. Si bien la reducción de instancias puede ser vista como una medida para mejorar la eficiencia, también es necesario considerar su impacto en la equidad del sistema tributario. Las decisiones judiciales en materia tributaria no solo afectan a los contribuyentes individuales, sino que también tienen repercusiones en la percepción pública sobre la justicia y la equidad fiscal, aspectos que son fundamentales para la legitimidad del sistema tributario en su conjunto.

3. Aplicabilidad del Modelo de Sola Instancia

3.1. Contexto Jurídico y Normativo

La aplicabilidad de un sistema de sola instancia en el contencioso tributario depende en gran medida del marco jurídico y normativo vigente en cada país. En Ecuador, la Constitución y el Código Orgánico Tributario (COT) permiten la existencia de varias instancias de revisión judicial. La adopción de un modelo de sola instancia requeriría reformas legislativas significativas, lo que implica un proceso de evaluación y debate amplio sobre los beneficios y riesgos de tal cambio (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

3.2. Experiencias Comparadas

El análisis comparativo con otros sistemas jurídicos que han implementado o considerado la implementación de una sola instancia puede ofrecer valiosas lecciones para Ecuador. En algunos países, como Francia, ciertas materias tributarias son resueltas en una sola instancia para agilizar los procesos. Sin embargo, estos sistemas suelen compensar la falta de una segunda instancia con procedimientos más rigurosos en la primera, y mecanismos adicionales de control, como la casación en derecho, para garantizar que no se cometan errores graves (Amaya Lopez, 2020)

3.3. Evaluación de Riesgos y Beneficios

Antes de aplicar un modelo de sola instancia, es necesario realizar una evaluación exhaustiva de los riesgos y beneficios. Por un lado, la sola instancia podría mejorar la rapidez en la resolución de casos y reducir la carga sobre los tribunales superiores. Por otro lado, existe el riesgo de que las decisiones judiciales sean menos rigurosas o que los

contribuyentes perciban que se les está negando una oportunidad justa de revisión de sus casos. Estos factores deben ser cuidadosamente ponderados para evitar que la eficiencia procesal se logre a expensas de la justicia y la protección de derechos. (Donoso Maldonado, 2022)

3.4. Adaptación Institucional

La aplicabilidad del modelo también depende de la capacidad de las instituciones judiciales para adaptarse a este cambio. Esto implica no solo la formación y especialización de los jueces en materia tributaria, sino también el fortalecimiento de los procedimientos y mecanismos de control interno en los tribunales. La correcta implementación de una sola instancia requiere que los jueces de primera instancia cuenten con los recursos necesarios y el marco normativo adecuado para tomar decisiones justas y fundamentadas, minimizando la necesidad de una revisión adicional. (Zamora et al., 2016)

CAPITULO II

2. Estudio de derecho comparado: Análisis sobre el contencioso tributario en Colombia

2.1. Descripción del Caso: El Contencioso Tributario en Colombia

Al igual que cualquier otro procedimiento, el procedimiento administrativo surge como este conjunto de etapas que están regidas bajo determinados principios, normas y órganos mediante los cuales la autoridad administrativa da a conocer sus decisiones en cuanto a determinados asuntos. En dicho procedimiento se van a ver involucrados tanto la Administración como los ciudadanos, estos últimos con el fin de lograr que dicha Administración modifique una decisión tomada en el ejercicio de sus funciones.

Las leyes de procedimiento administrativo dentro de América Latina cumplen con una característica en común que es la enumeración de los principios bajo los cuales se rigen, permitiendo de esta manera al juez tener herramientas muchas más precisas para el correcto control sobre las actuaciones administrativas. La ley argentina fue la pionera al enumerar estos principios, incluyendo la celeridad, sencillez y eficacia en los trámites, como algunos de los muchos otros principios que fueron surgiendo con el pasar de los años. (Brewer-Carías, 2011)

De manera específica, el contencioso tributario en Colombia es un mecanismo legal diseñado para resolver las controversias que surgen entre los contribuyentes y la administración tributaria, específicamente la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la cual es una entidad descentralizada, con autonomía administrativa y patrimonial, además de tener como principal misión el garantizar la seguridad social y mantener el orden público económico nacional. Este sistema se enmarca dentro del ordenamiento jurídico colombiano, asegurando también la protección de los derechos de los contribuyentes, siendo como ejemplos de controversias que pueden llegar a presentarse las liquidaciones de impuestos, sanciones, intereses y otros aspectos relacionados con el cumplimiento tributario.

Como una de sus facultades, la DIAN es una autoridad doctrinaria en temas tanto tributarios como también aduaneros, esto mediante pronunciamientos llamados también “conceptos” los cuales constituyen doctrina y que son susceptibles de ser demandados ante el Consejo de Estado, a través del medio de control conocido como acción de Nulidad Simple. Esta es considerada una de las funciones estratégicas debido a que implica el sentar una posición oficial frente a las inquietudes en la interpretación de dichos conceptos los cuales llegan a ser considerados normas, brindando de esta manera seguridad jurídica bajo los principios de confianza legítima y estabilidad jurídica. Por ello, en la práctica la Administración toma un papel de juez y parte en las investigaciones que llegan a realizarse (Orjuela León et al., 2020).

Así también, los mismos autores mencionan que, en materia tributaria dentro de Colombia, le corresponde al Congreso de la República el crear los tributos. La rama ejecutiva del Ministerio de Hacienda vela por el adecuado recaudo y administración, al ser la principal fuente de ingresos para el Estado, y por otro lado la rama judicial vela por el control sobre el ejercicio de esas funciones.

La administración tributaria en relación con el administrado debe concebirse en un plano de igualdad respetando el principio de igualdad de las partes, sin embargo, al tener a la administración en un rol de juez y parte, difícilmente puede llegarse a considerar que ambas partes están en una igualdad de condiciones, a pesar de que ante la ley esta administración no debería tener una posición superior a la del contribuyente en este tipo de situaciones.

Por ello, en estos casos se han visto en la necesidad de balancear este desequilibrio mediante principios como el de legalidad, neutralidad, proporcionalidad, capacidad contributiva, etc., es decir, se deja atrás esta relación de poder existente y se considera una relación de igualdad en donde no existen vulneraciones de derechos ni se disminuyen de ninguna forma, respetando de esta manera la libertad de cada ciudadano.

Como respaldo a este pensamiento, la ley 1437 de 2011, modificó el Código Administrativo y se acogió a una filosofía que pone como centro a la persona y la defensa de sus derechos. Dicha norma establece el cómo las autoridades deberán aplicar la Constitución, la ley y los reglamentos de manera uniforme a situaciones que presenten

los mismos supuestos de hecho y de derecho, observando las sentencias de unificación emitidas por el Consejo de Estado (Orjuela León et al., 2020).

2.1.1. Fundamento Normativo y Estructura

El sistema contencioso tributario en Colombia se rige principalmente por el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011. Este código establece los procedimientos para la impugnación de actos administrativos, incluidas las decisiones tributarias emitidas por la DIAN, y regula la competencia de los tribunales administrativos en materia fiscal. Es decir, proporciona el marco legal para la correcta presentación y tramitación de recursos y acciones.

Además de ello, se rige igualmente por:

- El Estatuto tributario – Decreto 624 de 1989, el cual se considera como la normativa fundamental en materia tributaria en donde se establecen las normas y procedimientos relacionados con los impuestos dentro del país. Aunque no se centre exclusivamente en el contencioso tributario, aun así, este código establece las bases para la administración de impuestos y los mecanismos de impugnación.
- La Constitución Política de Colombia, en donde se establecen los derechos y garantías concedidos a los ciudadanos en relación con los actos administrativos y el acceso a la justicia. y;
- Consejo de Estado, revisando jurisprudencia la cual ofrece una visión integral del marco legal y el procedimiento de resolución de conflictos tributarios en Colombia. Esto debido a que es considerado el máximo tribunal en materia contenciosa administrativa y sus sentencias y jurisprudencia son fundamentales para el correcto entendimiento, aplicación y evolución de las normas en el contencioso tributario.

El contencioso tributario se articula a través de tres instancias específicas establecidas dentro del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo en su artículo 49A:

1. Primera Instancia:

La primera instancia mediante la cual se van a resolver los conflictos tributarios será ante el Tribunal Administrativo. Estos tribunales son jurisdicciones especializadas en el manejo de casos relacionados con la administración tributaria y la interpretación de las normas fiscales, teniendo cada uno de estos competencia en una región determinada del país.

2. Casación y Revisión:

En ciertos casos y como última opción, el Consejo de Estado también tiene la potestad de conocer recursos extraordinarios de casación y revisión sobre decisiones tomadas por los tribunales administrativos, permitiéndole reexaminar y asegurar la correcta interpretación y aplicación de la ley, ya que esta principalmente es de carácter legal. El mismo va a poder entonces, modificar, confirmar o revocar la decisión del tribunal administrativo y el fallo se convertirá en vinculante y establecerá precedentes para casos futuros.

Estas tres instancias buscan asegurar los derechos tanto de los contribuyentes como también proteger a la administración, obteniendo una resolución justa basada en la ley y respetando el debido proceso.

2.1.2. Características del Contencioso Tributario en Colombia

El procedimiento administrativo coactivo es aquel utilizado por la Administración Tributaria para lograr el pago forzado de las obligaciones fiscales las cuales son administradas por la “Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, además de las que por normas especiales ha sido atribuidas con competencia, permitiéndoles tener una calidad de juez y parte, esto mediante la venta en subastas públicas de los bienes pertenecientes al deudor cuando este no tiene la intención de cancelar su obligación (López Delgado, 2008).

El mismo autor señala que, dentro del Decreto 1735 de 1964, se crea el procedimiento administrativo de cobro coactivo, este con similares características al hoy vigente procedimiento, teniendo como uno de los aspectos para mayor consideración la Acción

de revocatoria Directa la cual se la establece como causal para la suspensión del proceso de cobro.

El Proceso Administrativo Coactivo (PAC) entonces no es más que un proceso ejecutivo especial enfocado en el cobro de obligaciones, tanto tributarias, como también aduaneras las cuales son administradas por la DIAN.

El contencioso tributario colombiano presenta una serie de características distintivas que lo diferencian de otros sistemas jurídicos:

a) Especialización:

Los jueces y tribunales que conocen de los asuntos tributarios en Colombia están especializados en derecho administrativo y tributario. Esta especialización asegura que las disputas sean resueltas por magistrados con un profundo conocimiento técnico de las normas fiscales.

b) Instancias Múltiples:

Como se mencionó anteriormente, el sistema colombiano permite a los contribuyentes acceder a varias instancias judiciales, garantizando que sus casos sean revisados exhaustivamente. Esto refuerza la percepción de justicia y protege los derechos de los contribuyentes.

c) Principio de Legalidad:

En Colombia, el principio de legalidad es fundamental en el contencioso tributario. Esto implica que todas las decisiones y acciones de la administración tributaria deben estar estrictamente apegadas a la ley, y los tribunales están encargados de verificar este cumplimiento.

d) Carga de la Prueba:

En los procesos contenciosos tributarios, la carga de la prueba recae generalmente sobre el contribuyente, quien debe demostrar que el acto administrativo emitido por la DIAN es incorrecto o carece de fundamento legal.

e) Protección del Debido Proceso:

El contencioso tributario en Colombia está diseñado para garantizar el debido proceso, asegurando que los contribuyentes tengan la oportunidad de presentar pruebas, ser escuchados, y obtener una resolución fundamentada en derecho. (Salazar Ulloa, 2024)

2.2. Aplicación de varias instancias dentro del contencioso tributario y sus efectos

El Código Contencioso Administrativo colombiano plantea dos instancias, una ante el tribunal administrativo y otra ante el Consejo de Estado, pero además de eso, emplea el recurso extraordinario de anulación el cual llega a asemejarse al recurso de casación implementado en el sistema ecuatoriano. Este recurso es dirigido en contra de sentencias ejecutoriadas ya sea de única o segunda instancia dictadas por una de las salas de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado y también en contra de las resoluciones por parte de los tribunales administrativos y tributarios cuando estas violaran de forma directa ya sea la Constitución Política o la ley sustitutiva (recurso conocido como “extraordinario de súplica”).

Esta jurisdicción contenciosa llega a ser el instrumento jurídico de control externo para los actos administrativos debido a que es realizada por un órgano completamente distinto y sobre todo independiente. La misma está conformada entonces por: Los tribunales administrativos, los cuales se encargan de ejercer jurisdicción distrital basada en la distribución del Consejo Superior de la Judicatura y los juzgados administrativos los cuales fueron creados mediante Acuerdo 3345 del 13 de marzo de 2006, del Consejo de la Judicatura, los cuales tienen competencia para conocer y resolver sobre las acciones de nulidad y restablecimiento. (Patiño Sánchez, 2010).

Dentro de la jurisdicción contencioso administrativa puede llegar a observarse cierta inseguridad jurídica la cual se da como resultado de la “federalización de la jurisprudencia” la cual consiste en que cada tribunal independientemente genere sus líneas jurisprudenciales, ocasionando de esta manera que existan contradicciones entre sí o peor aún, con las líneas del Consejo de Estado. Debido a la falta de rigor al momento de construir las mismas, los jueces administrativos llegan a tener dudas y vacíos sobre un

mismo tema al existir pronunciamientos contradictorios y que puede inclusive llegar a provenir de la misma sala. (Duque Ayala et al., 2011).

Según Arboleda Currea et al. (2013), dentro del ordenamiento colombiano no es viable el actuar directamente ante la instancia judicial sino que lo primero es haber agotado previamente lo que es conocido como la vía gubernativa la cual es este procedimiento administrativo. Para que se llegue a dar este correcto agotamiento, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo reconoce 5 situaciones: 1. Cuando no sea procedente ningún recurso en contra de los actos; 2. Cuando los recursos interpuestos hayan sido decididos; 3. Cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuesto ningún recurso; 4. Cuando exista aceptación del desistimiento del recurso; y 5. Cuando exista silencio administrativo positivo.

Una vez agotados todas las vías disponibles y haber pasado por el proceso judicial mencionado, las partes involucradas en el proceso en caso de disconformidad puede llegar a plantear los recursos que consideren necesarios y beneficiosos con respecto a sus intereses.

2.3. Recursos

2.3.1. Recurso de Reposición

El recurso de reposición establecido en el ⁴artículo 318 de la Ley 1564 de 2012, es aquel mediante el cual se busca la revisión y modificación de decisiones emitidas por la misma autoridad si es que estas se consideran injustas o incorrectas, para que de esta forma se pueda dictar una nueva decisión o pronunciamiento. Podemos interpretar este recurso como un recurso administrativo más no judicial, por ello es que no cabe en contra de los autos que asuntos sobre recursos de apelación, súplica o quejas.

La correcta forma interposición del recurso es pronunciarse acerca de las razones que sustenten el mismo, de manera verbal al momento de pronunciarse el auto o dentro de los tres días siguientes al de la notificación del auto.

⁴ Ley 1564 de 2012. “ **Artículo 318. Procedencia y oportunidades.** Salvo norma en contrario, el recurso de reposición procede contra los autos que dicte el juez, contra los del magistrado sustanciador no susceptibles de súplica y contra los de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia, para que se reformen o revoquen...”

2.3.2. Recurso de Apelación

El artículo 320 de la Ley 1564 de 2012⁵ señala el objetivo principal de este recurso, siendo que se examine la decisión tomada por la autoridad inferior, enfocándose únicamente en lo solicitado por la parte apelante, para de esta manera se puede revocar o reformar la decisión. Este recurso lo podrá interponer cualquiera de las partes que considere que se haya visto desfavorecida con la decisión, sin embargo, las sentencias que sean dictadas en equidad no serán sujetas a este recurso.

Algunas de las situaciones en las que va a proceder el recurso de apelación son: 1. Se rechace la demanda, su reforma o la contestación de la misma; 2. Se niegue el decreto de práctica de prueba; 3. Cuando se niegue parcial o totalmente el mandamiento de pago; 4. Cuando se rechace un incidente y el que lo resuelva; 5. Cualquier causa que ponga fin al proceso; etc.

La forma de interponer este recurso será de forma verbal inmediatamente después de emitida la providencia dentro de una audiencia o diligencia. El juez al instante resolverá sobre la procedencia de la misma, sin embargo, si el mismo es interpuesto fuera de audiencia entonces deberá interponerse ante el juez que dictó la providencia por escrito y dentro de los 3 días posteriores a su notificación. Cabe acotar que para la sustentación del recurso, se considerará suficiente que el recurrente aclare las razones de dicha inconformidad con la providencia apelada, en caso de no ser aclarado de debida forma, entonces el juez de primera instancia al igual que el de segunda instancia tendrán la potestad de negar el recurso.

Como efectos resultantes de dicho recurso vamos a tener 3 los cuales son: 1. Efectos suspensivo; 2. Efecto devolutivo; y, 3. Efecto diferido. El efecto suspensivo solo se generará cuando se trate de sentencias, en donde la competencia del juez de primera

⁵ Ley 1564 de 2012. “Artículo 320. Fines de la apelación. El recurso de apelación tiene por objeto que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión. Podrá interponer el recurso la parte a quien le haya sido desfavorable la providencia; respecto del coadyuvante se tendrá en cuenta lo dispuesto en el inciso segundo del artículo”.

instancia se suspenderá como bien dice su nombre, hasta que la autoridad superior se pronuncie con respecto al recurso planteado.

El efecto devolutivo es el único en el cual no se suspenderá el cumplimiento de las providencias sobre las cuales se planteó el recurso, ni tampoco suspenderá el proceso como tal.

Por último, el efecto diferido actuará sobre providencias apeladas y se suspenderá su cumplimiento, sin embargo, el curso de proceso continuará en cuanto a temas que no dependan de dicho recurso.

2.3.3. Recurso de nulidad y restablecimiento del derecho:

Si una de las partes no está satisfecha con la decisión, puede presentar una acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante el tribunal administrativo correspondiente, específicamente ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, que es la máxima autoridad en esta jurisdicción.

En este recurso al momento de la presentación de la misma se debe especificar las razones por las cuales el acto administrativo debería ser considerado ilegal y cómo este está afectado sus derechos. Si el tribunal lo considera necesario, entonces podrá solicitar pruebas adicionales y establecer audiencias para poder examinar el caso con mayor profundidad.

De acuerdo con el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, este recurso deberá ser decidido en un término de 3 meses contados a partir de su oportuna interposición y en caso de que no se haya decidido en el término establecido, entonces se entenderá como fallado a favor del recurrente. En caso de negarse dicho recurso, dentro de los siguientes 5 días siguientes a la notificación se podrá interponer y sustentar el recurso de queja, sin embargo, si este no se hiciera oportunamente entonces será negado.

2.3.4. Recurso de Casación

Establecido en el artículo 333 de la Ley 1564 de 2012⁶, el recurso de casación se emplea con el fin de proteger el ordenamiento jurídico, dar cumplimiento y eficacia a los instrumentos internacionales suscritos por el país en cuanto a derecho interno, proteger los derechos establecidos en la Constitución Política, controlar la legalidad de los fallos, unificar la jurisprudencia nacional y reparar a las partes en caso de que se haya generado algún perjuicio.

El recurso de casación únicamente procederá en sentencias de segunda instancia, siempre y cuando se cumpla con una de las causales establecidas en el artículo 336⁷ de la misma Ley, como por ejemplo la violación directa de una norma jurídica considerada como sustancial, la sentencia no tiene relación con ya sea los hechos, la pretensión o las excepciones, ya sean estas propuestas por una de las partes o que el juez debía reconocer de oficio, entre otras causales.

2.4. Derecho de Petición

Si bien este no es considerado como una instancia dentro del procedimiento tributario o un recurso, es un derecho fundamental que tienen los ciudadanos colombianos el cual les permite solicitar información o hacer solicitudes a entidades pública sin la necesidad de un apoderado. Es decir, llega a ser utilizado de manera que los ciudadanos puedan obtener respuestas sobre trámites, actuaciones administrativas o cualquier asunto de interés público sin la necesidad de verse implicados dentro de un proceso contencioso.

⁶ Ley 1564 de 2012. “Artículo 333. Fines del recurso de casación. El recurso extraordinario de casación tiene como fin defender la unidad e integridad del ordenamiento jurídico, lograr la eficacia de los instrumentos internacionales suscritos por Colombia en el derecho interno, proteger los 102 derechos constitucionales, controlar la legalidad de los fallos, unificar la jurisprudencia nacional y reparar los agravios irrogados a las partes con ocasión de la providencia recurrida”.

⁷ Ley 1564 de 2012, “Artículo 336. Causales de casación. Son causales del recurso extraordinario de casación: 1. La violación directa de una norma jurídica sustancial. 2. La violación indirecta de la ley sustancial, como consecuencia de error de derecho derivado del desconocimiento de una norma probatoria, o por error de hecho manifiesto y trascendente en la apreciación de la demanda, de su contestación, o de una determinada prueba. 3. No estar la sentencia en consonancia con los hechos, con las pretensiones de la demanda, o con las excepciones propuestas por el demandado o que el juez ha debido reconocer de oficio. 4. Contener la sentencia decisiones que hagan más gravosa la situación del apelante único. 5. Haberse dictado sentencia en un juicio viciado de algunas de las causales de nulidad consagradas en la ley, a menos que tales vicios hubieren sido saneados. La Corte no podrá tener en cuenta causales de casación distintas de las que han sido expresamente alegadas por el demandante. Sin embargo, podrá casar la sentencia, aún de oficio, cuando sea ostensible que la misma compromete gravemente el orden o el patrimonio público, o atenta contra los derechos y garantías constitucionales”.

Con la Constitución de 1991 Colombia llega a establecerse como un Estado Social de Derecho, por ello, se establece como uno de los objetivos más importantes el ampliar la participación ciudadana en asuntos que pudieran llegar a generarles inconvenientes o afecciones, permitiéndoles de esta manera el involucrarse en el ejercicio y control de la actividad administrativa. Con este precedente se llega entonces a determinar algunas de las funciones más importantes de las autoridades estatales, como estar permanentemente al servicio del ciudadano, actuar bajo principios como el de celeridad, eficiencia, etc. Esta necesidad de incluir la participación ciudadana se ve reflejada tanto en el artículo 1⁸ de la Constitución Política de Colombia como también en el artículo 2⁹ de la misma, evidenciando la clara voluntad por parte de los ciudadanos y el interés en involucrarse de mejor manera, como también el interés por parte del Estado en mantener esa comunicación bidireccional, la cual al mismo tiempo se relaciona con la dinámica del cumplimiento de los deberes tanto por parte de las entidades estatales, como por parte de los ciudadanos (Marín Elizalde, 2008).

Con el Código de Procedimiento Administrativo y de Procedimiento Contencioso Administrativo el derecho de petición mejora su alcance, se establece que ya no será necesario el especificar que se trata en concreto de un derecho de petición, sino que cualquier solicitud ciudadana, sea esta verbal o escrita, debe entenderse como ejercicio de este derecho (Duque Ayala et al., 2011).

2.5. Resultados Obtenidos

La implementación de una doble instancia ha demostrado ser una de las herramientas fundamentales para la protección de los derechos de los contribuyentes, esto garantizando la correcta aplicación del debido proceso dentro de los litigios. Debido a que se permite esta doble revisión judicial, las decisiones administrativas y judiciales tomadas pueden

⁸ Constitución Política de Colombia. “Artículo. 1.- Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general”.

⁹ Constitución Política de Colombia. “Artículo 2.- Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo”.

ser examinadas con mayor rigor, y en caso de existir, poder corregir los errores que puedan afectar a los contribuyentes de una manera injusta. Esto es considerado de vital importancia debido a que la relación existente entre el Estado y los ciudadanos se considera desigual por varios factores, uno de ellos el poder fiscal que puede llegar a ejercer el Estado a través de la administración tributaria.

Además de ello, Marín Elizalde (2008) recalca el hecho de que, en el área tributaria el ciudadano se encuentra en un papel en el cual tiene una obligación para con el Estado la cual es el pago de las obligaciones tributarias que este haya generado. Para cumplir con esta obligación, cada uno de los ciudadanos debe basar su conducta teniendo en cuenta el ordenamiento jurídico. El problema recae en que las disposiciones no llegan a ser de comprensión sencilla para los ciudadanos debido a la complejidad de la normativa tributaria, causando la intervención de la administración la cual le brinda la asesoría adecuada correspondiente al tema sobre el cual se generen dudas, de esto modo se evita posibles afectaciones de intereses.

Para lograr este fortalecimiento de la Seguridad jurídica el Consejo de Estado, como tribunal de segunda instancia y máximo intérprete de la ley en materia administrativa a sido clave. La existencia de precedentes ha permitido que contribuyentes como también la administración tributaria cuenten con mayor seguridad al momento de la interpretación de las normas fiscales. Aunque, como se mencionó anteriormente, el permitir que cada tribunal pueda crear sus propias líneas jurisprudenciales llega a causa si bien no al momento, en un futuro, problemas en cuanto a la interpretación misma de la norma los cuales pueden afectar gravemente al contribuyente y generar confusión al juez.

Ahora bien, en cuanto al retardo en la resolución de casos, ha llegado a ser un gran problema, especialmente en el Consejo de Estado el cual llega a tener una acumulación de casos tributarios debido a la creciente demanda de revisiones judiciales. Ello ha causado retrasos significativos en cuanto a la resolución de los casos lo cual no solo afecta al contribuyente sino también a la administración tributaria. Debido a esta innegable acumulación, se debería considerar ciertos cambios estructurales del sistema judicial, es decir, crear tribunales especializados en materia tributaria para de cierta forma reducir la carga de trabajo en el Consejo de Estado y que los tiempos de respuesta en cuanto a la administración de justicia mejoren.

Añadiendo a lo anterior, es evidente que la situación económica de los ciudadanos nunca va a ser la misma entre unos y otros, por ello se considera a la doble instancia como este derecho garantizado en la Constitución Política al cual no todos los contribuyentes pueden tener. Los costos generados en los litigios prolongados como lo son los de doble instancia, sumados al tiempo adicional que requiere el proceso causa dificultades para los contribuyentes en cuanto al acceso a la justicia como tal, especialmente para las pequeñas empresas y las personas naturales. Por lo mismo se plantea un acceso desigual a la justicia debido a que las personas con mayores recursos económicos se encuentran en una mejor posición, pudiendo beneficiarse como corresponde de la doble instancia, mientras que este grupo vulnerable se puede llegar a ver en la situación de aceptar las decisiones (sean estas favorable o no) emitidas por la autoridad debido a hasta falta de recursos.

En cuanto a los recursos establecidos dentro del contencioso tributario, existe un sistema amplio y abierto que ofrece diversas vías para que el contribuyente y la administración puedan impugnar decisiones las cuales lleguen a considerar erróneas. Sin embargo, la eficacia de estos recurso se encuentra de cierta forma estancada debido a la congestión de procesos existente y los tiempos bastante prolongados de tramitación. Esto causa que esta herramienta que se supone garantiza la justicia y eficacia de los litigios fiscales esté sujeta a la capacidad con la que cuente el sistema judicial.

Otro punto a recalcar es el derecho de petición que, si bien es fundamental para el correcto desarrollo de la participación ciudadana junto con el Estado, existen ciertas limitaciones. Como ejemplos de dichas limitaciones podemos tener:

- **Demora en la respuesta:** Si bien en la ley se establece un plazo generalmente de 15 días en los cuales la entidad pública debe entregar una respuesta, y en caso de ser temas complejos 30 días, en la práctica esto muchas veces no se cumpla y generalmente llegan a demorarse unos cuantos días más.
- **Falta de transparencia y rigurosidad:** Suele darse situaciones en las cuales las respuestas emitidas por las entidades públicas sean insuficientes o evasivas, esto debido a que las autoridades pueden ofrecer respuestas genéricas que no llegan a resolver las dudas planteadas por los ciudadanos o los solicitantes.

- **Sobrecarga administrativa:** Siendo una entidad pública la encarga de responder estas consultas y considerando la cantidad de trámites que se llevan a cabo dentro de la misma sin contar la cantidad de peticiones que deben ingresarse cada día, el sobrecargo de trabajo influye considerablemente causando una tramitación lenta y muchas veces respuestas inadecuadas o incompletas.

CAPÍTULO III

3. Interpretación de las sentencias

En el Ecuador, la Corte Constitucional emitió la sentencia 61 – 12- IN/21 mediante la cual se pronuncian acerca de la existencia de una sola instancia dentro del procedimiento contencioso tributario fundamentándose en lo siguiente:

La presente sentencia tiene como principal objetivo el resolver si es que la acción objetiva en materia tributaria, al ser considerada como un juicio en pleno derecho, requiere o no de la existencia de una doble instancia judicial. Lo que la parte accionante solicita en este caso es que se declare la inconstitucionalidad en contra de las disposiciones del Código Tributario.

Es importante establecer que el Código Tributario señala un conjunto de procedimientos para la correcta resolución de controversias entre los administrados y la administración. Tradicionalmente, siguiendo estos procedimientos, las acciones judiciales se dividen en dos las cuales son: 1. *La acción subjetiva* (la cual tiene como objetivo principal la protección de derechos individuales de los administrados, es decir, en caso de que los actos administrativos afecten de manera directa sus intereses) y 2. *La acción objetiva* (no se trata de una protección de derechos, sino más bien de asegurar el debido cumplimiento de la ley por medio de revisiones de constitucionalidad o legalidad).

La normativa ecuatoriana con respecto al tema establece que al tratarse de acciones objetivas dentro del derecho tributario las mismas no requieren de una doble instancia, por ello las decisiones judiciales adoptadas en este tipo de juicios se consideraban de pleno derecho, es decir, una vez emitida la resolución por parte del tribunal competente, no existe posibilidad alguna de apelar ante un tribunal superior. Debido a esto es que se presenta dicha acción de inconstitucionalidad, argumentando que la falta de la doble instancia provoca una violación a los derechos constitucionales como la tutela judicial efectiva y al debido proceso, además de ser derechos consagrados en diversos tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Ecuador.

El problema jurídico que se genera y por el cual surge este debate es si el principio de la doble instancia debería aplicarse también a los juicios de acción objetiva, específicamente

en materia tributaria. Este principio de doble instancia se considera una de las garantías procesales más importantes y con ello se aseguran que las decisiones de un tribunal puedan ser revisadas por una instancia superior lo cual ofrece una mayor protección al debido proceso y muchas veces a la imparcialidad judicial.

Debido a que el Código Tributario considera que las acciones objetivas, al ser de pleno derecho, no requieren de un proceso de apelación, dado que no involucran derechos individuales y se centran en realidad en la interpretación y aplicación de la ley, el enfoque de la misma fue puesto en duda por este grupo el cual sostenía que la ausencia de una segunda instancia judicial limita los derechos procesales de las partes involucradas y llevar a decisiones judiciales erróneas sin tener una posibilidad de corregir las mismas.

La Corte Constitucional en respuesta a la petición realizada por la parte actora fundamentó su decisión en los siguientes principios y derechos procesales:

- a. Derecho al debido proceso.-** Siendo este derecho uno de los principios esenciales dentro del derecho procesal, el cual asegura que las partes en disputa tengan acceso a una justicia oportuna, equitativa e imparcial.
- b. Principio de tutela judicial efectiva.-** La Constitución del Ecuador garantiza este derecho a todas las personas, incluyendo el acceso a los tribunales y sobre todo la posibilidad de impugnar decisiones que se consideren de riesgo para con los derechos. Su objetivo es asegurar que todo proceso judicial ofrezca las garantías suficientes para que las partes puedan defender sus intereses de manera adecuada.
- c. Principio de doble instancia.-** La doble instancia se encuentra reconocida por parte de la Corte Constitucional del Ecuador como uno de los mecanismos más importantes para asegurar la corrección de errores judiciales que lleguen a presentarse, sin embargo, para el caso en concreto esto se llegó a analizar más a profundidad por tratarse de una acción objetiva y no subjetiva.
- d. Juicio de pleno derecho en materia tributaria.-** La Corte Constitucional explica mayormente el concepto de juicio de pleno derecho en el cual se establece que las acciones objetivas en materia tributario no tienen el objetivo de velar por intereses particulares, sino para asegurar la correcta aplicación de las leyes tributarias.

Luego del análisis correspondiente por parte de la Corte Constitucional, se llegó a la conclusión de que no es inconstitucional que las acciones objetivas dentro del derecho

tributaria, debido a que son juicios de pleno derecho, no cuentan con una segunda instancia. En su fallo, la Corte Constitucional sostuvo que este tipo de juicio los cuales no buscan la defensa de un derecho subjetivo o individual, no requiere de las mismas garantías que los juicios que sí implican derechos fundamentales.

Argumentó que debido a que las acciones objetivas en materia tributaria son completamente de naturaleza técnica y están más bien enfocados en la correcta interpretación de la ley tributaria, no existe una necesidad constitucional de que se aplique el principio de doble instancia. Se estableció que el procedimiento establecido dentro del Código Tributario, donde el juicio de pleno derecho se lleva a cabo por jueces especializados en la materia se puede considerar como suficiente garantía procesal para asegurar un juicio justo y equitativo.

Con ello, la Corte reafirmó la importancia de que todo proceso tributario sea llevado a cabo por jueces con conocimientos técnicos especializados en la materia. Esto refuerza la idea de que la justicia tributaria es una rama del derecho la cual requiere de un distinto tratamiento comparado con otros tipos de procesos judiciales. Aunque los derechos de los administrados siguen estando protegidos en los casos de acciones subjetivas, en los cuales sí se garantiza la doble instancia, la corte aclaró que las acciones objetivas en materia tributaria si pueden resolverse en una sola instancia, sin que por ello se llegue a constituir una violación al debido proceso o a la tutela judicial efectiva.

Esta sentencia resalta que no todas las garantías procesales aplican de igual manera a todos los tipos de conflictos, sino más bien que, en juicios de materia tributaria específicamente, su naturaleza técnica, la ausencia de involucramiento directo de los derechos individuales y la capacidad de los jueces especializados, genera la justificación precisa para la ausencia de una segunda instancia. Con este enfoque se promueve la eficiencia judicial y de cierta forma reduce la carga de la Corte Constitucional, que como se sabe es bastante amplia.

Así mismo, **la Corte Constitucional de Colombia**, emitió la sentencia C – 189 de 2019, en la cual se pronunció acerca de la doble instancia en materia tributaria y sobre la constitucionalidad de las disposiciones del Código General del Proceso acerca de la limitación que existe en la doble instancia dentro de los procesos contencioso – administrativos y tributarios.

Esta acción de inconstitucionalidad fue presentada en contra del artículo 243 de la Ley 1437 de 2011 o también conocida como el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Dicho artículo limita el recurso de apelación en algunos procesos, incluidos los que surgen en materia tributaria. La disposición planteada establece que solo los casos donde el valor de la controversia sea mayor a cierta cuantía entonces tendrán derecho a ser sujetos a una segunda instancia, sin embargo, para los casos de menor cuantía una sola instancia será suficiente y definitiva, por lo tanto no podrá haber apelación alguna.

La parte accionante reclamó que dicha norma viola los derechos establecidos en la Constitución Política de Colombia, específicamente los artículos sobre el debido proceso y la doble instancia (artículos 29 y 31), afectando los derechos entonces de los administrados en los procesos tributarios.

El problema jurídico que se planteó en esta circunstancia fue si es que el excluir la doble instancia en los procedimientos que no cumplían con la cuantía determinada puede llegar a considerarse inconstitucional y violan los derechos del debido proceso y la doble instancia. Para poder emitir su decisión, la Corte Constitucional se fundamentó en los siguientes principios y derechos:

- a. Derecho al debido proceso.** - Este derecho establecido en la Constitución política en su artículo 29 implica que todas las personas deben contar con un proceso justo y un acceso a la revisión de decisiones judiciales en caso de que se llegue a vulnerar algún derecho. Con respecto a la doble instancia, la corte señaló que este derecho siempre va a estar sujeto a limitaciones razonables y por ello no se está violando el debido proceso, esto siempre y cuando se respeten los principios de proporcionalidad y razonabilidad.
- b. Principio de la doble instancia.** – Este principio establecido en la Constitución Política en su artículo 31, permite que las decisiones tomadas por el juez o tribunal puedan ser sujetas a revisión por una autoridad superior, esto para asegurar una mayor imparcialidad y corrección de las decisiones judiciales.
- c. Proporcionalidad de la limitación.** – Se evaluó si es que en los procesos de menor cuantía era una restricción proporcional y justificada el contar con una sola instancia. De ello se concluyó que la exclusión de la doble instancia en los casos de baja cuantía tiene como objeto el aminorar la carga y mejorar la eficiencia

judicial, por ello se reduce la congestión de los tribunales y generando una tramitación más ágil en asuntos de menor impacto económico.

- d. Equilibrio entre el derecho y la eficiencia judicial.** – La Corte reconoce la importancia del derecho a la doble instancia, sin embargo, considera que debe existir un equilibrio con la necesidad de garantizar la eficiencia del sistema judicial. Argumenta que en los casos de menor cuantía no se llega a afectar el derecho al debido proceso porque aun así cuentan con el acceso a una instancia judicial donde se garantiza la imparcialidad y la correcta aplicación de la ley.
- e. Razonabilidad de la limitación en materia tributaria.** – La Corte consideró que si bien la doble instancia es fundamental, la regulación que excluye esta de ciertos procesos, incluidos los tributarios, no llega a vulnerar derechos fundamentales, ya que la restricción es considerada como razonable y está justificada por la necesidad de racionalizar los recursos judiciales y garantizar una administración de justicia más eficiente.

Como decisión, la Corte Constitucional declaró que no existe ninguna inconstitucionalidad ni mucho menos violación de derechos al limitar el acceso a la doble instancia. Se concluyó que dicha limitación no viola el derecho al debido proceso ni al principio de doble instancia debido a estar justificada mediante razones de proporcionalidad y eficiencia judicial.

Mediante la sentencia entonces, la Corte Constitucional recalcó que el limitar el derecho de la doble instancia no solo no vulnera derecho alguno, sino que también permite reducir la congestión judicial que existe y mejora la eficiencia de la administración de justicia. Igualmente, se aclaró que el derecho al debido proceso no siempre va a implicar una doble instancia en todos los casos, sino que más bien va a depender exclusivamente de la controversia y del impacto económico que pueda llegarse a causar. Por ello, la limitación a la doble instancia no viola el derecho al debido proceso, esto siempre que se respete y se dé un juicio justo en primera instancia.

a. Interpretación de los resultados

De la comparación entre ambas sentencias presentadas anteriormente al respecto de la doble instancia en materia tributaria llegan a resaltar varias similitudes y diferencias en la manera mediante la cual ambos países abordan este derecho, aplicando aspectos jurídicos clave como lo son el concepto de la doble instancia, la distinción entre acciones

subjetivas y objetivas, el principio de proporcionalidad y de eficiencia judicial y cuales llegan a ser las implicaciones prácticas para los administrados y el sistema judicial tributario.

Primero, es importante señalar que ambas jurisdicciones llegan a la conclusión de que el derecho a la doble instancia, aunque es de suma importancia, no es aplicable o absoluto para todos los casos que lleguen a presentarse. Ambas sentencias reconocen que la doble instancia puede ser objeto de limitaciones razonables o proporcionales, dependiendo esto claro de la naturaleza del conflicto.

Uno de los elementos clave dentro de la sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador fue el señalar la diferencia que existe entre una acción subjetiva y una objetiva en materia tributaria, esto debido a que esta última no implica una protección de derechos individuales sino busca la debida interpretación de la ley por lo cual una doble instancia se ve como innecesaria. Si bien la sentencia de la Corte Constitucional de Colombia no aborda como tal estos conceptos, sino que se enfocan más en el criterio de una cuantía económica, se reconoce que en procesos tributarios con una cuantía menor a la determinada, que llegan a tener un impacto económico menor, el limitar este recurso es considerado como proporcional y no vulnera derecho alguno.

Es por ello que, ambos países sugieren que la naturaleza del proceso (ya sea de interés público o privado) influye en la necesidad o no de la aplicación de una doble instancia.

Tanto en la sentencia ecuatoriana como en la colombiana mencionan un aspecto importante a destacar y es que uno de los principales objetivos al hacer esta distinción y limitar la doble instancia es el poder racionalizar los recursos judiciales. En ambos casos, se considera que la restricción del derecho a la doble instancia en materia tributaria, especialmente en los casos de baja cuantía o interés técnico, permite que los sistemas judiciales puedan ser más eficientes, aminorando la carga judicial y garantizando que los recursos sean utilizados de manera proporcional a la relevancia del conflicto.

Es por ello que, en la sentencia ecuatoriana, la Corte Constitucional recalca el hecho de que los jueces de primera instancia en materia tributaria cuentan ya con la especialización técnica suficiente para poder tomar decisiones adecuadas, que no afecten los derechos de los administrados, sin necesidad de una revisión de un tribunal superior. Esta situación llega a ser similar a la señalada en la sentencia colombiana, donde se acepta que algunos

casos, como en los procesos de baja cuantía, la revisión por un juez especializado de primera instancia es más que suficiente para poder garantizar el debido proceso.

Ambas cortes coinciden al decir que debe existir un equilibrio entre la protección de los derechos fundamentales, como lo es en este caso la doble instancia, y la eficiencia judicial. Se considera que la doble instancia no siempre es necesaria para garantizar la justicia. Se afirma igualmente que la tutela judicial efectiva no se llega en ningún momento a ver comprometida por la ausencia de una segunda instancia en casos determinados. El enfoque que tienen los tribunales es que, siempre y cuando se garantice un juicio justo en la primera instancia, la doble instancia no es indispensable para asegurar el debido proceso. Con ello se busca respetar el principio de proporcionalidad, en el cual la naturaleza de caso y la cuantía van a determinar si es necesario o no ceder esta posibilidad de revisión por parte de una autoridad superior.

En conclusión, ambas sentencias coinciden en que el derecho a la doble instancia dentro del derecho tributario no es derecho absoluto sino que este puede estar sujeto a restricciones, siempre y cuando estas lleguen a ser razonables. Mientras que en el Ecuador se tiene como fundamento para esta decisión la diferencia entre una acción subjetiva y una objetiva, en Colombia el fundamento recaen en la cuantía económica que pueda llegar a generarse dentro del proceso objeto de debate. Sin embargo, en ambos países destaca la necesidad de tener un equilibrio entre los derechos fundamentales y la eficiencia judicial, para con ello respetar sobre todo el debido proceso y el acceso adecuado y oportuno a la justicia.

b. Implicaciones para la jurisprudencia

En cuanto a las implicaciones que genera para la jurisprudencia estas se relacionan con el derecho procesal, el derecho tributario y el derecho constitucional. Las mismas reflejan la evolución en cuanto a la interpretación de las garantías procesales fundamentales, como lo es el debido proceso y el acceso a la justicia, y la manera mediante la cual los sistemas judiciales equilibran estos derechos junto con la eficiencia y racionalización de recursos.

i. Implicación en el Ecuador

La sentencia 61 – 12 – IN/21 introduce una importante distinción entre los juicios de pleno derecho en materia tributaria y las acciones que protegen los derechos subjetivos. Esta diferenciación establece un nuevo criterio de interpretación dentro de la jurisprudencia ecuatoriano sobre el debido proceso en materia tributaria. La decisión de la Corte, la cual establece que no se requiere de una doble instancia en acciones objetivas, sugiere que el alcance del debido proceso no va a ser el mismo en todos los casos y que puede ser ajustado según la naturaleza del proceso.

Debido a esto, se sienta un precedente sobre la posibilidad de aplicar las garantías procesales dependiendo del tipo de caso o de la naturaleza del caso, lo cual podría llegar a influenciar en futuros fallos que involucren otros tipos de acciones judiciales. Por ello, la Corte ofrece un enfoque más amplio del debido proceso, generando con ello una jurisprudencia diferenciada según el tipo de derecho que se busque proteger, lo cual puede llegar a tener efectos en otros campos del derecho y no solo en el derecho tributario. Aplicando esta teoría, la jurisprudencia futura podría ver más restricciones a la doble instancia en casos donde se busque priorizar la especialización técnica por parte de los jueces y la rapidez en la resolución de conflictos.

La Corte Constitucional, al limitar la doble instancia en los juicios de pleno derechos, crea a su vez un precedente que podría llegar a reducir las opciones de apelación para los administrados en ciertos casos, enfocando las decisiones en una sola instancia. Esto implicaría que las decisiones tengan una mayor especialización por parte de los tribunales de primera instancia ya que los jueces se ven obligados a resolver con mayor precisión y profundidad desde un inicio, sin tener que depender de una revisión a futuro por parte de un tribunal superior. Así mismo, de esta manera evoluciona la estabilidad de las decisiones de primera instancia, reduciendo la necesidad de revisar continuamente decisiones técnicas o normativas que no involucren derechos subjetivos.

ii. Implicación en Colombia

La sentencia emitida por la Corte Constitucional de Colombia C – 189 de 2019 igualmente contribuye para una interpretación del derecho al debido proceso, al establecer que la doble instancia no es un derecho absoluto en todos los casos. Al limitar el acceso

a este derecho de la doble instancia introduce el principio de proporcionalidad como una justificación lo suficientemente válida para modular el acceso a ciertas garantías procesales. Con esta decisión, se traza una línea jurisprudencial la cual sostiene que el debido proceso puede ser limitado en circunstancias específicas, siempre que esta limitación entre en el cuadro de proporcional y justificada.

La Corte Constitucional al establecer que la doble instancia es un derecho, pero uno que puede ser restringido cuando exista las razones suficientes como en el caso de baja cuantía introduce el criterio económico y a la vez implica una flexibilización similar a la que se adopta en el Ecuador. Es decir, el uso de la cuantía económica como criterio para aplicar la doble instancia puede llevar a que el desarrollo jurisprudencial se extienda a otro tipo de procesos judiciales, ya sean laborales, civiles, etc., en los cuales se llegan igualmente a discutir en ciertos casos valores económicos.

Igualmente en esta sentencia hacen referencia a la eficacia judicial que se busca proteger y agilizar, por ello el utilizar la cuantía como un factor clave para evaluar la necesidad de una doble instancia es de vital importancia. Como resultado de esto se podría llegar a ver una mayor rapidez y economía procesal en la decisiones judiciales, especialmente en los procesos que involucren derechos económicos de menor valor.

En cuanto a ambas sentencias, estas implican una evolución jurisprudencial en la que las garantías procesales como lo son el debido proceso y la doble instancia no son vista como derechos absolutos, sino como principios de un carácter flexible que puede ser utilizado según la naturaleza y características de cada caso en particular. Con estas decisiones tomadas por la Corte Constitucional se establecen precedentes importantes para futuras interpretaciones en la rama del derecho procesal, especialmente en relación con la eficiencia judicial, la economía procesal y el enfoque que debería tener la administración de justicia. Si bien puede que su objetivo principal sea el proteger los derechos de los administrados, implementar un sistema más rápido y eficaz y aminorar la carga del tribunal superior, se debe analizar hasta que punto esto puede llegar a ser perjudicial o beneficioso para ambas partes.

iii. Implicaciones en el debido proceso

El debido proceso dentro de ambas legislaciones es concebido como una de las garantías básicas con las que cuenta todo individuo en las actuaciones que sean susceptibles de afectar algún interés jurídico, ya sea que esto tenga relación con otros individuos o con el Estado mismo, dentro del cual se establece la responsabilidad por la lesión a sus intereses jurídicos o se declare un derecho (Manotas Polo, 2022).

1. Debido proceso dentro de Colombia

Como se ha venido tratando en capítulos anteriores, uno de los principales objetivos de la ley 1437 de 2011 de Colombia es la descongestión de los despachos judiciales, pero principalmente la del Consejo de Estado, esto debido a que históricamente este a sido visto como el más afectado por tener que tramitar una significativa cantidad de procesos, lo que hace que el tiempo de respuesta a los sujetos de los procesos se vea afectado, pudiendo el tiempo llegar a significar años de espera en busca de una resolución de los procesos. Debido a aquello se buscó realizar ajustes en materia de competencia, principalmente por el factor de la cuantía, que busca direccionar el conocimiento de los procesos hacia los juzgados y tribunales, y con ello limitando el conocimiento en cierto sentido a los jueces del Consejo de Estado. (Arias Pulido, 2022)

Ahora bien, en palabras de Manotas Polo (2022) la constitucionalización del debido proceso dentro del ámbito tributario puede llegar a traducirse como garantías que tienen los administrados frente a las actuaciones adelantadas mediante las cuales se les permite un adecuado ejercicio del derecho de defensa. Por ello muchos pensadores afirman el hecho de que si bien el tener la doble instancia dentro del procedimiento tributario puede ser un beneficio, los límites y condiciones que este conlleva pueden considerarse factores que llegan a vulnerar el debido proceso.

El debido proceso consagrado en la Constitución Política de Colombia, garantiza que los administrados tengan derecho a defenderse ante las decisiones tomadas por la administración tributaria, en este caso la DIAN. Parte esencial de este derecho es la posibilidad de recurrir ante una autoridad superior, es decir un tribunal de segunda instancia, en ocasiones en las cuales consideren que las decisiones tomadas por los tribunales inferiores estén vulnerando sus derechos. Sin embargo, como se mencionó

anteriormente, esta posibilidad de recurrir a tribunales superiores se ve condicionada por ciertos factores como el económico.

La falta de la doble instancia también puede entonces vulnerar el debido proceso desde una perspectiva de derechos humanos internacionales, esto debido a que, el recurso efectivo se encuentra consagrado en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en el cual se exige que las personas tengan un acceso justo a la revisión de las decisiones judiciales ante un tribunal superior. Así mismo, se señala que el derecho a apelar es fundamental para garantizar que los procesos sean justos, imparciales y se corrijan los errores judiciales en caso de existir.

En función a aquello, al momento de no garantizar el acceso equitativo a la doble instancia, podría interpretarse como una violación a estos estándares internacionales, lo que puede llevar a que los administrados lleven sus casos ante tribunales internacionales si consideran que sus derechos han sido vulnerados (aunque esto muy pocas veces sucede).

La falta de una doble instancia en determinados casos puede entonces vulnerar el debido proceso porque limita el derecho a una defensa plena, reduce el control judicial de los actos administrativos y podría ser incompatible con los estándares internacionales de derechos humanos. Las excepciones que restringen el acceso generan una desigualdad en el sistema tributario, afectando la seguridad jurídica y la justicia para los ciudadanos.

2. Debido proceso dentro de Ecuador

La doble instancia como bien se sabe implica la posibilidad de que un nuevo tribunal (superior) revise las sentencias o autos interlocutorios dados por los jueces de menor jerarquía, ya sea para revocar, reformar o confirmar la decisión tomada. Sin embargo, existen dos pensamientos distintos acerca del tema, uno el cual considera que el tener una sola instancia es suficiente para tener una decisión correcta, y por otro lado, tenemos un pensamiento el cual dice que no basta con tener una sola instancia, sino que se requiere de una segunda instancia en dónde se pueda analizar si existen errores cometidos por los tribunales o caso contrario si la decisión es correcta, ya que sin este se llegan a vulnerar en cierta forma los derechos de los administrados.

Ahora bien, como sabemos el recurso de apelación y la doble instancia son dos situaciones distintas pero estrechamente relacionadas, por ello, al suprimir la doble instancia dentro del procedimiento tributario se buscó reemplazarlo con el recurso de apelación, fundamentando esta decisión en la necesidad de los administrados de obtener respuestas mucha más rápidas y por parte del Estado aliviar la carga de trabajo de los tribunales superiores, es decir, con ello se busca la brevedad, simplicidad y en algunos casos la consideración de la situación económica de los administrados. Debido a este pensamiento entonces, se considera que mediante los recursos extraordinarios que se brindan en este tipo de procedimientos son los suficientes para proteger y garantizar la correcta administración de justicia, el derecho al debido proceso, la tutela judicial efectiva y la necesidad de una uniformidad jurisprudencial.

Debido a aquello, Cevallos Izquierdo (2015) recalca la existencia de dos tendencias doctrinales las cuales prevalecen en la actualidad, las mismas que llegan a ser contradictorias entre sí. Por un lado la tendencia la cual sostiene la eliminación de la doble instancia mediante la supresión del recurso de apelación, teniendo como principal objetivo el lograr la celeridad y cuidar la economía procesal. Por otra parte, la tendencia que va más de la mano con lo que se establece en la Constitución de la República, en la cual se defiende la doble instancia, esto debido a que el recurso de apelación llega a dar una mayor apertura a la corrección de errores, facilitando de este modo la aplicación de la justicia.

De igual forma, la misma autora menciona que, dentro de la Constitución de la República del Ecuador, específicamente el su artículo 169¹⁰ se establecen los principios aplicables, los cuales no pueden ser priorizados unos sobre otros, en donde en su parte final se encuentra la prohibición de sacrificar la justicia, por la omisión de formalidades, implicando así que tampoco es correcto el sacrificar los derechos sustanciales. De igual manera, el poder acceder a la doble instancia se encuentra establecido en la Constitución, específicamente en el artículo 86 numeral 3 inciso segundo¹¹. Con ello, el tener acceso a

¹⁰ Constitución de la República del Ecuador. Art. 169. “ El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades”.

¹¹ Constitución de la República del Ecuador. Art. 86 inciso 3 literal segundo. “ Las garantías jurisdiccionales se regirán, en general, por las siguientes disposiciones: 3. Presentada la acción, la jueza o juez convocará inmediatamente a una audiencia pública, y en cualquier momento del proceso podrá ordenar la práctica de

la doble instancia supone entonces el cumplimiento de las garantías jurisdiccionales dispuestas por la Constitución de la República, además de asegurar el debido proceso, el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva.

Es por ello que, la doble instancia es una garantía procesal reconocida internacionalmente como parte del debido proceso, ya que permite que una decisión sea revisada por un tribunal superior. La falta de esta garantía puede interpretarse como una vulneración de derechos fundamentales, ya que limita la posibilidad de corregir errores judiciales o administrativos. Conjuntamente, se genera de igual manera una inseguridad jurídica para los contribuyentes o administrados, quienes no tienen acceso a una revisión integral de sus casos. En los sistemas donde la revisión judicial es limitada o solo permite recursos extraordinarios, como lo es la casación, los errores de primera instancia podrían quedar sin corregir. Por último, la revisión de decisiones administrativas y judiciales por una segunda instancia es vista como un mecanismo esencial para garantizar que las decisiones sean justas, imparciales y legales. Es necesario considerar que sin esta revisión, se corre el riesgo de que los contribuyentes queden indefensos ante posibles arbitrariedades.

La doble instancia dentro del procedimiento tributario en Ecuador tiene importantes implicaciones en el debido proceso, ya que con ello se refuerza el derecho a la defensa, asegura el control de legalidad de los actos administrativos y promueve una mayor justicia en la relación existente entre los administrados y la administración tributaria. Sin embargo, es fundamental que el acceso a esta garantía no se vea obstaculizado por formalismos excesivos, costos elevados y demorar procesales.

pruebas y designar comisiones para recabarlas. Se presumirán ciertos los fundamentos alegados por la persona accionante cuando la entidad pública requerida no demuestre lo contrario o no suministre información. La jueza o juez resolverá la causa mediante sentencia, y en caso de constatarse la vulneración de derechos, deberá declararla, ordenar la reparación integral, material e inmaterial, y especificar e individualizar las obligaciones, positivas y negativas, a cargo del destinatario de la decisión judicial, y las circunstancias en que deban cumplirse. Las sentencias de primera instancia podrán ser apeladas ante la corte provincial. Los procesos judiciales sólo finalizarán con la ejecución integral de la sentencia o resolución”.

iv. Efectos positivos y negativos

El sistema judicial ecuatoriano, en el ámbito del derecho tributario, establece que los procesos de acción objetiva, es decir, aquellos que no buscan proteger derechos subjetivos de los administrados, pueden resolverse en una sola instancia. Esta configuración ha generado debate en torno a las garantías procesales, el derecho al debido proceso y la doble instancia.

El análisis del proceso contencioso-tributario en una sola instancia parte de la sentencia 61-12-IN/21 de la Corte Constitucional del Ecuador, en la que se sostiene que, por la naturaleza técnica y objetiva de los conflictos tributarios, no es inconstitucional prescindir de una segunda instancia. Sin embargo, esta postura ha generado diversas reacciones en cuanto a los beneficios y desventajas que implica para la administración de justicia y los derechos de los administrados.

A continuación, se examinan los efectos positivos y negativos que derivan de esta estructura procesal en los juicios tributarios.

1.2.4.1. Efectos Positivos

a. Especialización Técnica y Mayor Calidad de Decisiones

Una de las principales ventajas del modelo de una sola instancia en los procesos contencioso-tributarios es la especialización técnica de los jueces asignados a estas causas. El derecho tributario es un área sumamente compleja y técnica, que involucra la interpretación de normativas fiscales, reglamentos económicos y principios de gestión financiera que requieren un conocimiento profundo y actualizado. A diferencia de otros campos del derecho, el derecho tributario suele implicar la interpretación de leyes con un alto grado de tecnicismo, lo que puede llevar a errores o malas interpretaciones si no se cuenta con jueces que posean una sólida formación en esta área específica.

El hecho de que los jueces especializados resuelvan los casos en una sola instancia permite una mayor precisión en la aplicación de las leyes tributarias, ya que estos profesionales no solo tienen una comprensión detallada de las normas, sino también de su contexto económico y su evolución doctrinal y jurisprudencial. Esta experticia se refleja en decisiones mejor fundamentadas y menos propensas a errores. Además, debido a la naturaleza técnica de los conflictos tributarios, los jueces pueden discernir con mayor

facilidad aspectos claves de los casos, logrando soluciones que se ajusten a la realidad fiscal y jurídica del país.

La Corte Constitucional del Ecuador ha argumentado que, en estos casos, no se vulnera el derecho al debido proceso debido a que las decisiones están a cargo de jueces que garantizan una correcta y técnica interpretación de las normas. Esto implica que, aunque no exista una segunda instancia, la justicia tributaria sigue siendo robusta, ya que la aplicación de la ley recae en manos de profesionales que han sido específicamente capacitados para lidiar con los complejos problemas fiscales y normativos que presentan los casos de esta naturaleza. Así, se preserva una adecuada administración de justicia que protege tanto a los administrados como a la administración pública.

Además de la calidad técnica de las decisiones, esta especialización reduce la posibilidad de inconsistencias jurisprudenciales. En muchas ocasiones, la existencia de una segunda instancia podría introducir interpretaciones divergentes de las mismas normas tributarias, lo que genera incertidumbre tanto para los administrados como para la administración tributaria.

b. Eficiencia Judicial y Reducción de Congestión

Limitar el procedimiento contencioso tributario a una sola instancia mejora considerablemente la eficiencia del sistema judicial. Debido a la naturaleza técnica de los casos tributarios, estos pueden ser resueltos de manera efectiva en una primera instancia, sin la necesidad de una revisión adicional por un tribunal superior. Este enfoque reduce significativamente la carga de trabajo en los tribunales de apelación, permitiendo que estos se concentren en casos más complejos o de mayor trascendencia. Al evitar el proceso de apelación, se acelera la resolución de los casos, lo que beneficia tanto al sistema judicial como a los contribuyentes.

La Corte Constitucional del Ecuador ha destacado que la ausencia de la doble instancia en estos procedimientos no solo optimiza los recursos judiciales, sino que también permite que los tribunales superiores dirijan su atención hacia asuntos que requieren una mayor deliberación o análisis. Este enfoque garantiza un sistema judicial más ágil y eficiente, al evitar retrasos innecesarios en la resolución de disputas. La reducción de la

congestión judicial se traduce en una celeridad procesal que favorece tanto a la administración de justicia como a los administrados.

Además, este ahorro de tiempo y recursos es beneficioso para los contribuyentes, quienes pueden recibir resoluciones de sus disputas fiscales de manera más rápida y eficiente. Esto aumenta la certeza jurídica, ya que los administrados obtienen claridad y resolución sobre sus situaciones tributarias en menor tiempo, lo que les permite planificar sus obligaciones fiscales con mayor seguridad. La combinación de eficiencia judicial y celeridad procesal refuerza la confianza de los ciudadanos en el sistema judicial y promueve un entorno de mayor predictibilidad en la aplicación de las leyes tributarias.

c. Racionalización de los Recursos Judiciales

En términos de eficiencia judicial, uno de los efectos positivos de la ausencia de una doble instancia en los procedimientos contencioso-tributarios es la racionalización de los recursos del sistema judicial. Al no requerirse una segunda instancia, se evita la sobrecarga en los tribunales superiores con casos que pueden resolverse de manera definitiva en una sola instancia. Esto permite que los recursos del sistema judicial se destinen de manera más eficiente a aquellos casos que verdaderamente lo necesitan, principalmente aquellos de mayor complejidad o relevancia.

Este enfoque de racionalización ha sido considerado proporcional y justificado desde la perspectiva de la eficacia judicial. La Corte Constitucional de Colombia ha reconocido que la limitación de la doble instancia en procedimientos de menor cuantía es una medida adecuada para mantener el equilibrio entre los derechos de las partes y la eficiencia del sistema judicial, sin comprometer el acceso a la justicia. De manera similar, la estructura en Ecuador asegura que los casos de menor impacto económico o técnico no saturen los tribunales superiores, permitiendo que estos se concentren en conflictos que involucren derechos fundamentales o temas más complejos.

Al reducir la carga de trabajo en los tribunales de apelación, el sistema logra una mayor agilidad y especialización en el tratamiento de casos más significativos. Esto mejora la calidad del análisis en aquellos litigios de mayor complejidad, promoviendo una justicia más eficiente y dirigida. En consecuencia, se garantiza que las decisiones sean rápidas y adecuadas, sin comprometer el derecho al acceso a la justicia, lo que también favorece a los contribuyentes al ofrecerles resoluciones oportunas y claras.

d. Uniformidad en la Jurisprudencia Técnica

La presencia de jueces especializados y la existencia de un procedimiento de única instancia en materia tributaria contribuyen a que las decisiones sean más coherentes y uniformes. Esto resulta particularmente importante en áreas como el derecho tributario, donde la interpretación de las normas puede variar considerablemente según el enfoque de cada juez. Al eliminar la posibilidad de una segunda instancia, se evita que diferentes tribunales interpreten las mismas disposiciones legales de manera contradictoria, lo que refuerza la consistencia jurisprudencial en esta rama del derecho.

Este enfoque, según lo ha subrayado la Corte Constitucional del Ecuador, se justifica porque los juicios de pleno derecho en materia tributaria no están diseñados para proteger intereses individuales, sino para garantizar la correcta aplicación e interpretación de la normativa tributaria (Corte Constitucional del Ecuador, 2021). Al concentrar la resolución en una única instancia especializada, se promueve una mayor estabilidad y coherencia en las decisiones judiciales, lo que favorece tanto a la administración pública como a los contribuyentes al ofrecer un marco jurídico más predecible y equitativo.

1.2.4.2. Efectos Negativos

c. Limitación del Derecho a la Doble Instancia

Uno de los principales efectos negativos de la ausencia de una doble instancia en los procedimientos contencioso-tributarios es la restricción del derecho a la revisión judicial, que constituye una garantía fundamental en muchos sistemas judiciales. La doble instancia permite que las decisiones judiciales sean revisadas por un tribunal superior, lo que fortalece la tutela judicial efectiva y reduce el riesgo de errores o interpretaciones incorrectas. Al no existir esta posibilidad en los juicios tributarios, se corre el riesgo de que las partes involucradas no puedan corregir posibles errores cometidos en la primera instancia, lo que podría generar decisiones injustas o imprecisas.

La Constitución de la República del Ecuador establece el derecho a la doble instancia como parte integral del debido proceso (Constitución de la República del Ecuador, 2008). Sin embargo, en el caso de los juicios tributarios, este derecho está limitado, lo que podría

interpretarse como una vulneración del derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva. Esta restricción plantea interrogantes sobre la equidad procesal, ya que las partes no tienen acceso a una instancia superior para cuestionar o revisar decisiones que consideren injustas o erróneas, lo que puede afectar la confianza en el sistema judicial.

d. Riesgo de Errores Judiciales no Corregibles

La ausencia de una segunda instancia en los juicios contencioso-tributarios incrementa el riesgo de que se produzcan errores judiciales irreparables. En muchos sistemas judiciales, los tribunales de segunda instancia juegan un papel crucial al corregir errores factuales o interpretativos que pudieron haber ocurrido en la primera instancia. Sin esta posibilidad en los procesos tributarios, los administrados pueden verse afectados por decisiones erróneas o injustas sin contar con un mecanismo claro para remediar la situación.

Cevallos Izquierdo subraya que la falta de un recurso de apelación en estos casos puede generar una situación de indefensión, ya que los errores cometidos por los jueces de primera instancia no son susceptibles de revisión o corrección. Esto no solo compromete la calidad de la justicia, sino que también deja a las partes afectadas sin un recurso efectivo para proteger sus derechos frente a fallos potencialmente incorrectos o arbitrarios. (Diego Cevallos Izquierdo, 2015)

e. Percepción de Inequidad

La falta de garantías suficientes para los administrados en el sistema judicial tributario es otro de los efectos negativos más relevantes. La imposibilidad de acceder a una revisión de las decisiones judiciales genera una percepción de desequilibrio, donde los administrados pueden sentir que el sistema favorece a la administración tributaria y que no se les ha brindado una oportunidad completa para defender sus derechos. Esta percepción de falta de imparcialidad puede debilitar la confianza en el sistema judicial y, por extensión, afectar la legitimidad de las decisiones emitidas en el ámbito tributario.

Según Manotas Polo (2022), la exclusión de la doble instancia en procedimientos tributarios de baja cuantía puede percibirse como una **desigualdad en el acceso a la justicia**, lo que genera incertidumbre y desconfianza en el sistema judicial por parte de los administrados. Esta percepción de inequidad, al no tener una vía de apelación,

compromete la credibilidad del sistema y puede llevar a que los administrados duden de la justicia de las decisiones en su contra. (Manotas Polo, 2022).

f. Tensión con Estándares Internacionales

La ausencia de una doble instancia en los procedimientos contencioso-tributarios puede entrar en conflicto con los estándares internacionales de derechos humanos. La Convención Americana sobre Derechos Humanos, ratificada por Ecuador, establece el derecho a apelar las decisiones judiciales como una garantía fundamental dentro del debido proceso (Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1997). Al limitar este derecho en los juicios tributarios, el Estado ecuatoriano podría exponerse a cuestionamientos internacionales sobre su cumplimiento de las obligaciones en materia de derechos humanos.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha destacado que el derecho a una revisión judicial es esencial para garantizar la justicia y prevenir arbitrariedades en los fallos judiciales (Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1997). De este modo, la falta de una doble instancia no solo restringe las garantías procesales de los administrados, sino que también podría generar conflictos en el ámbito de las obligaciones internacionales del país.

CONCLUSIONES

1. Recapitulación de hallazgos

A lo largo de esta investigación, se ha evidenciado que la ausencia de una doble instancia en los juicios contencioso-tributarios en Ecuador tiene implicaciones relevantes tanto en el ámbito procesal como en la percepción de justicia por parte de los administrados. El sistema ecuatoriano de justicia tributaria está estructurado en torno a un juicio de plena jurisdicción donde se resuelven conflictos tributarios en una sola instancia. Este enfoque, si bien promueve la eficiencia procesal, genera preocupaciones respecto a la protección de los derechos procesales de las partes involucradas, especialmente en relación con el

derecho a la defensa y el debido proceso (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

Por un lado, la especialización de los jueces y la capacidad técnica de estos para resolver disputas tributarias con rapidez son aspectos positivos que aportan estabilidad y coherencia a las decisiones judiciales. Sin embargo, la falta de una segunda instancia también aumenta el riesgo de errores judiciales que no pueden ser corregidos, lo que genera un impacto directo en la percepción de justicia y en la confianza de los administrados en el sistema judicial. Los estudios revisados, como los de Cevallos Izquierdo (2015) y Manotas Polo (2022) han advertido que este sistema puede ser percibido como una desigualdad en el acceso a la justicia, ya que limita la posibilidad de apelar decisiones que podrían haber sido injustas o incorrectas.

Además, se ha identificado que la estructura procesal ecuatoriana en materia tributaria puede entrar en conflicto con estándares internacionales de derechos humanos, en particular con las disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que garantizan el derecho a una revisión judicial como parte del debido proceso (Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1997). Esto plantea un desafío importante para el Estado ecuatoriano, que podría enfrentarse a cuestionamientos en el ámbito internacional por la limitación de derechos fundamentales en este tipo de procedimientos.

2. Contribuciones a la teoría

La presente investigación contribuye de manera significativa a la teoría del derecho procesal y tributario, al analizar las implicaciones de la ausencia de una doble instancia en relación con los derechos procesales de los administrados, específicamente el derecho a la tutela judicial efectiva y al debido proceso. Uno de los aportes más importantes es evidenciar cómo el sistema ecuatoriano, si bien eficiente en términos de celeridad procesal, puede percibirse como inequitativo debido a la falta de mecanismos de revisión judicial adecuados. Este hallazgo genera importantes cuestionamientos dentro de la teoría del equilibrio entre eficiencia y garantías procesales.

Desde una perspectiva teórica, la investigación profundiza en el conflicto entre eficiencia judicial y la protección de los derechos fundamentales, sugiriendo que ambos elementos deben integrarse de manera equilibrada. El debate principal radica en determinar si la

rapidez en la resolución de casos debe prevalecer sobre el acceso a una segunda instancia, o si es necesario priorizar una mayor protección de las garantías procesales, como el derecho a apelar. La presente investigación sostiene que, ante la falta de una doble instancia, es indispensable establecer mecanismos adicionales de control judicial para corregir errores o posibles arbitrariedades surgidas en la primera instancia, lo que no solo refuerza la legitimidad del sistema judicial, sino que también asegura una mayor equidad para los administrados.

En términos de teoría procesal, la justicia no debe evaluarse únicamente desde la perspectiva de la eficiencia, sino que debe incorporar criterios de equidad y acceso efectivo a mecanismos de defensa. Esta investigación pone de relieve que, aunque algunos sistemas judiciales como el de Colombia limitan la doble instancia en procedimientos de baja cuantía para mejorar la eficiencia, es esencial que tales restricciones sean proporcionales y no comprometan los derechos fundamentales de las partes involucradas. La comparación con otros sistemas judiciales refuerza la necesidad de encontrar un equilibrio adecuado que garantice tanto la eficiencia judicial como la protección efectiva de los derechos procesales.

3. Análisis sobre los efectos

Uno de los principales efectos prácticos que se observan en el sistema judicial ecuatoriano en relación con la ausencia de una doble instancia en los juicios contencioso-tributarios es la eficiencia procesal que este modelo genera. La decisión de resolver los conflictos tributarios en una sola instancia ha permitido una **gestión más ágil** de los casos, favoreciendo un uso más eficiente de los recursos judiciales. Según Diego Cevallos Izquierdo (2015), la reducción de tiempos procesales es un factor clave, ya que se evita la sobrecarga en los tribunales de apelación, lo que permite que estos últimos puedan concentrarse en asuntos de mayor trascendencia económica o de complejidad jurídica considerable.

Este enfoque ha permitido una descongestión en los tribunales, mejorando los tiempos de resolución en otros tipos de procesos que requieren mayor atención o que involucran derechos fundamentales. Los contribuyentes también se benefician en términos de celeridad, ya que obtienen respuestas más rápidas en cuanto a sus disputas con la

administración tributaria, lo que contribuye a la certeza jurídica y evita largos periodos de incertidumbre.

Sin embargo, estos efectos positivos deben ser contrastados con los riesgos importantes que la falta de una segunda instancia conlleva. Uno de los aspectos más críticos es la vulnerabilidad de los administrados frente a posibles errores judiciales. Sin un mecanismo de revisión judicial, los errores cometidos por los jueces en primera instancia ya sea en la aplicación del derecho o en la interpretación de los hechos no tienen posibilidad de ser corregidos. Esto genera un impacto directo en la percepción de justicia del sistema, ya que los administrados no cuentan con un recurso adecuado para corregir fallos desfavorables que pudieran ser injustos.

El riesgo de indefensión aumenta en un sistema de una sola instancia. Farfán Intriago (2019) sostiene que la **posibilidad de apelar** es una garantía esencial en cualquier proceso judicial, ya que permite a las partes obtener una **revisión** más exhaustiva y equitativa de los hechos y el derecho aplicados. La ausencia de esta posibilidad, especialmente en casos técnicos como los tributarios, donde los errores pueden ser de naturaleza compleja, coloca a los contribuyentes en una posición de desventaja frente a la administración.

Además, desde una perspectiva internacional, este modelo puede contravenir los estándares de derechos humanos. La Convención Americana sobre Derechos Humanos reconoce el derecho a una revisión judicial como una de las garantías esenciales del debido proceso, lo que implica que el Estado ecuatoriano podría estar expuesto a cuestionamientos internacionales por no proporcionar acceso a una doble instancia en procedimientos tributarios. La **Corte Interamericana de Derechos Humanos (1997)** ha subrayado la importancia de la revisión judicial para evitar arbitrariedades, lo que coloca a Ecuador en una situación delicada frente a sus compromisos internacionales en esta materia. Asimismo, se ha discutido que la **especialización técnica** de los jueces en materia tributaria no siempre es suficiente para **garantizar la corrección** de las decisiones en primera instancia. La experiencia comparada, como el caso de **Colombia**, muestra que si bien se pueden limitar los recursos de apelación en casos de baja cuantía, es crucial que existan mecanismos adicionales de revisión o control judicial, como ocurre en Francia, donde se compensan con mecanismos como la casación para evitar injusticias graves.

Si bien el sistema de una sola instancia ha proporcionado beneficios en términos de eficiencia, los efectos negativos sobre la protección de los derechos de los administrados son evidentes. El riesgo de errores no corregibles, la percepción de falta de justicia, y los posibles conflictos con los estándares internacionales son factores que deben ser considerados cuidadosamente en cualquier reforma futura del sistema de justicia tributaria en Ecuador. Además, la falta de una revisión judicial limita la capacidad de los contribuyentes para impugnar decisiones potencialmente erróneas o injustas, lo que podría generar una mayor desconfianza en el sistema. Es necesario encontrar un equilibrio que permita mantener la eficiencia del sistema sin sacrificar las garantías procesales fundamentales, como el derecho a la defensa y al debido proceso, ambos pilares esenciales en cualquier sistema judicial que busque ser justo y equitativo.

4. Recomendaciones

Tras el análisis de los efectos prácticos y las limitaciones del actual sistema contencioso-tributario en Ecuador, resulta evidente que, aunque se han logrado mejoras significativas en términos de eficiencia procesal, aún existen áreas que requieren ajustes para garantizar una mayor protección de los derechos de los administrados. La celeridad no debe sacrificarse, pero tampoco puede alcanzarse a costa de comprometer las garantías procesales esenciales, como el derecho a la defensa y el acceso a una revisión justa. Por ello, se hace necesario encontrar un equilibrio que permita un sistema judicial tributario que sea tanto rápido como justo.

En este contexto, se proponen las siguientes recomendaciones para mejorar el sistema actual:

1. Implementar un mecanismo de revisión parcial: Aunque no se trate de una apelación completa, un sistema de revisión limitada permitiría corregir errores específicos, como equivocaciones en los hechos o interpretaciones inexactas de la ley, sin añadir una capa innecesaria de complejidad ni alargar excesivamente los procesos. Este mecanismo brindaría a los administrados una mayor seguridad jurídica, reduciendo el riesgo de que decisiones erróneas o injustas se conviertan en definitivas, al mismo tiempo que se mantiene la celeridad procesal que caracteriza el actual modelo.

2. Fortalecer la transparencia en las decisiones judiciales: La transparencia es clave para generar confianza en el sistema. Publicar los criterios y fundamentos detrás de las decisiones judiciales en materia tributaria sería un paso importante para reducir la percepción de arbitrariedad o desigualdad. Esto permitiría a los contribuyentes y administrados entender claramente los motivos de las resoluciones, creando un sistema más abierto y accesible, donde las decisiones no sean vistas como impenetrables o injustas.
3. Reforma procesal que incluya una instancia de apelación para casos de mayor impacto: Si bien la eficiencia es crucial, no puede alcanzarse a expensas de los derechos fundamentales. En casos tributarios que impliquen derechos esenciales o aquellos con un impacto económico significativo, debería considerarse una reforma que introduzca la posibilidad de apelar. Esta medida proporcionaría un equilibrio adecuado entre la necesidad de resolver los casos con rapidez y la protección efectiva de los derechos procesales. No todos los casos necesitan una apelación, pero aquellos que tienen implicaciones graves merecen un control adicional.

Estas recomendaciones no buscan sacrificar la eficiencia que ha caracterizado al sistema judicial tributario en Ecuador, sino más bien complementarla con mecanismos que aseguren un acceso más justo, equitativo y humano a la justicia. La eficiencia por sí sola no es suficiente si no se acompaña de garantías procesales sólidas que protejan los derechos de los administrados. La justicia no puede ser un proceso apresurado, debe garantizar que cada parte tenga la oportunidad de defenderse adecuadamente y que las decisiones sean revisadas cuando existan dudas legítimas sobre su corrección.

En definitiva, no basta con un sistema judicial que solo priorice la rapidez si no asegura que cada decisión sea justa y acorde a los derechos fundamentales de los administrados. Es necesario avanzar hacia un modelo que, sin perder la celeridad procesal, respete plenamente el debido proceso y ofrezca garantías suficientes para corregir posibles errores. Solo así se podrá consolidar un sistema tributario moderno y confiable, que no solo responda a las demandas de eficiencia de la administración pública, sino que también proteja los intereses y derechos de quienes interactúan con ella. Al garantizar un equilibrio justo entre eficiencia y equidad, el sistema judicial tributario de Ecuador podrá evolucionar hacia un modelo más transparente, accesible y legítimo, que inspire

confianza tanto a nivel nacional como internacional, consolidando así un estado de derecho más robusto y protector de los derechos de sus ciudadanos.

REFERENCIAS

- Aguirre Castro, P. (2009). *El Principio Constitucional de Legalidad Tributario y la Facultad Normativa del Servicio de Rentas Internas del Ecuador* [Universidad Andina Simón Bolívar]. Retrieved from <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/1137>
- Amaya Lopez, C. (2020). *Descongestión del sistema judicial en Ecuador. Método alternativo de solución de conflictos en la mediación en primera instancia en materia laboral*. 12. Retrieved from http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2218-36202020000500518
- Andara Suárez, L. (2020). *Manual de Derecho Tributario I* (2nd ed.). Merida: Andara Editor. Retrieved from <https://dialnet.unirioja.es/descarga/libro/850841.pdf>
- Arboleda Currea, P., & Garzón Otálora, D. (2013). El cómputo de términos para interposición de recursos en materia tributaria, según la jurisprudencia del Consejo de Estado. *Estudios Socio Jurídicos*. Retrieved from http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0124-05792013000200005&script=sci_arttext
- Arias Minaya, L. (2009). La tributación directa en América Latina: equidad y desafíos. El caso de Perú. *Naciones Unidas. División de Desarrollo Económico*, 1–83. Retrieved from <https://www.cepal.org/es/publicaciones/5454-la-tributacion-directa-america-latina-equidad-desafios-caso-peru>
- Arias Pulido, C. (2022). *Resiliencia del procedimiento contencioso administrativo en Colombia*. Retrieved from https://redcol.minciencias.gov.co/Record/SANTTOMAS2_3bd8f39a925b54fd5dfa1bd86a038170/Details
- Ataliba, G. (1993). La seguridad jurídica en el derecho tributario. *IUS ET VERITAS*. Retrieved from <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/15394/15846/0>
- Brewer-Carías, A. (2011). La regulación del procedimiento administrativo en América Latina con ocasión de la primera década (2001-2011) de la Ley de Procedimiento Administrativo General del Perú (ley 27444). *Derecho PUCP*. Retrieved from <https://cejamericas.org/wp-content/uploads/2020/09/112PB.pdf>
- Cevallos Izquierdo, D. (2015). *La doble instancia como garantía constitucional del contribuyente* [Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador]. Retrieved from <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4750>
- Cevallos Izquierdo, Diego. (2015). *La doble instancia como garantía constitucional del contribuyente*. Universidad Andina Simón Bolívar.
- Constitución Política de Colombia (Const). Art. 1 y 2. 7 de julio de 1991 (Colombia).
- Constitución de la República del Ecuador (Const). Art. 75, 86, 169 y 300 de 28 de septiembre de 2008 (Ecuador).
- Código Tributario (CT). Art. 295. 14 de Junio de 2005 (Ecuador)
- Código Orgánico General de Procesos (COGEP). Art. 300. 22 de mayo de 2016 (Ecuador).
- Donoso Maldonado, J. (2022). *Especialización de la justicia contenciosa tributaria en el Ecuador* [Universidad Andina Simón Bolívar]. Retrieved from <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/8802/1/T3845-MDE-Donoso-Especializacion.pdf>
- Duque Ayala, C., & Martínez Cruz, A. (2011). El nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de Procedimiento Contencioso Administrativo y la constitucionalización del derecho administrativo en Colombia. *Revista Iusta*, 68–86. Retrieved from <https://revistas.usantotomas.edu.co/index.php/iusta/article/view/3115/2982>

- Farfán Intriago, M. (2019). *El error judicial y su reparación en el sistema jurídico ecuatoriano* [Universidad Andina Simón Bolívar]. Retrieved from <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/7074>
- García Novoa, C. (2018). *El derecho tributario actual* (2nd ed.). Colombia. Retrieved from <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5110806.pdf>
- Ley 1564 de 2012. Por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones. Julio 12 de 2012.
- Lopez Delgado, V. (2008). *Jurisdicción Coactiva en Colombia* [Universidad de Nariño]. Retrieved from <https://sired.udenar.edu.co/11805/1/75889.pdf>
- Manotas Polo, F. A. (2022). Debido proceso y derecho tributario: perspectivas desde la Constitución de 1991. *Revista de Derecho Fiscal*, 22, 7–31. doi: 10.18601/16926722.n22.01
- Marín Elizalde, M. (2008). ¿los conceptos proferidos por la administración generan responsabilidad para el estado? *Revistas Universidad Externado de Colombia*, 129–142. Retrieved from <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/download/2723/2368/9108>
- Mejía Salazar, A. (2009). *Naturaleza Jurídica de los Recursos administrativos en materia tributaria* [Universidad Andina Simón Bolívar]. Retrieved from <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/696>
- Orjuela León, G., & Pérez Parra, F. (2020). ¿En Colombia, la fuerza vinculante de la doctrina tributaria garantiza el debido proceso? *Revistas Científicas Universidad SurColombia*. Retrieved from <https://www.journalusco.edu.co/index.php/nvd/article/view/2286/3548>
- Patiño Sanchez, I. (2010). *Análisis del sistema contencioso tributario Ecuatoriano vigente comparado con los países miembros de la Comunidad Andina* [Universidad Andina Simón Bolívar]. Retrieved from <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/2766>
- Peralta, C. (2015). *Tributación y derechos fundamentales. Los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*. Costa Rica. Retrieved from <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>
- Salazar Ulloa, N. A. (2024). Derecho a recurrir y su inobservancia en el proceso contencioso administrativo. *LATAM Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales y Humanidades*, 5(4). doi: 10.56712/latam.v5i4.2524
- Sentencia del Tribunal Constitucional del Ecuador Nro. 61-12-IN/21, de 10 de febrero de 2021.
- Sentencia de la Corte Constitucional de Colombia Nro. C-189-19, de 09 de mayo de 2019.
- Zamora, K., Vidaurri, M., Muñoz-Pogossian, B., & Chanto, R. (2016). *Reformas Políticas en América Latina: Tendencias y casos* [Organización de los Estados Americanos]. Retrieved from https://oasmailmanager.oas.org/es/sap/pubs/Reformas_Politicass.pdf