

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**La doble instancia como garantía constitucional del
contribuyente**

Diego Fernando Cevallos Izquierdo

Quito, 2015



CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS

Yo, Diego Fernando Cevallos Izquierdo, autor de la tesis titulada: “La doble instancia como garantía constitucional del contribuyente”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de MAGÍSTER EN DERECHO en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha:

Firma.....

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría Internacional en Derecho
Mención Derecho Tributario

La doble instancia como garantía constitucional del contribuyente

Autor: Diego Fernando Cevallos Izquierdo

Directora: Carmen Amalia Simone Lasso

Quito

2015

Abstract

La justicia en materia tributaria por más de cinco décadas se ha desarrollado de una manera excepcional, manifestamos esto en razón de que los tribunales de lo contencioso tributario actúan como órganos jurisdiccionales de única instancia. Tal excepcionalidad ha restringido el acceso a una segunda instancia, limitando el sistema recursivo con la supresión del recurso ordinario de apelación, contándose únicamente con el recurso extraordinario de casación, el cual no es constitutivo de instancia.

Frente tal escenario poco se ha dicho y se ha escrito sobre este modo de sustanciación especial y más que todo excepcional, acuñado como *justicia especializada*, si bien este trabajo no se pretende desvirtuar la especialidad de la materia tributaria, lo cual no está en tela de duda, lo aquí se interesa analizar es si tal especialidad es suficiente es suficiente para prever un proceso de única instancia.

Es así que el presente trabajo investigativo en vista de los objetivos planteados se enmarcara principalmente en analizar la forma en la que se encuentra estructurada la justicia en materia tributaria, partiendo por el procedimiento administrativo, y la instancia jurisdiccional, para así determinar la imposibilidad de concebir a la sede administrativa como instancia jurisdiccional, y la necesidad imperante de implementar la doble instancia en materia tributaria cómo garantía jurisdiccional.

Dedicatoria

El presente trabajo investigativo lo dedico en primer lugar a Dios que es mi guía y fortaleza espiritual en cada paso y en cada decisión que he tomado en mi vida.

Con mucho amor a mis padres Mónica y Valentín, quienes ha sido mi apoyo incondicional y mi soporte en momentos de flaqueza, a mis hermanos Jesica, Estefany y David, quienes son la alegría de mi vida, con especial cariño a mi tío Oswaldo, mi guía de vida, con significativo cariño a mis queridos abuelos Enma, Rosa y Francisco.

Agradecimientos

*A la Universidad Andina Simón Bolívar Sede-Ecuador, a su rector Enrique Ayala,
al Dr. Cesar Montaña Galarza, Coordinador de Posgrado del Área de Derecho
un especial agradecimiento a la Dra. Carmen Amalia Simone Lasso, por sus enseñanzas y
consejos.*

TABLA DE CONTENIDOS

Introducción	9
CAPÍTULO I	13
1.1 La impugnación en sede administrativa.....	13
1.1.1 El control de los actos administrativos.	15
1.1.2 El reclamo	18
1.1.3 Los recursos en sede administrativa.	19
1.1.4 Recurso de reposición.....	21
1.1.5 Recurso de apelación.	24
1.1.6 Recurso extraordinario de revisión: sus limitaciones.....	27
1.2 La jurisdicción contenciosa tributaria.....	31
1.2.1 Acciones: de impugnación, directas y especiales.....	31
1.2.2 Recursos.	37
1.2.3 Casación.	39
1.2.4 Recurso de hecho.....	44
CAPÍTULO II	47
2.1 Antecedentes de la justicia tributaria	47
2.1.1 Decreto ley de emergencia de creación del Tribunal Fiscal.	47
2.1.2 Código Fiscal.....	49
2.1.3 Código Tributario	52
2.1.4 Código Orgánico General de Procesos.	57
2.2. La impugnación de actos administrativos tributarios en el derecho comparado.	61
CAPÍTULO III.....	88
3.1 La doble instancia como garantía constitucional: su reconocimiento en la Constitución y los tratados internacionales.	88
3.2 La imposibilidad de concebir al procedimiento administrativo como instancia jurisdiccional en ordenamiento jurídico vigente.	94
3.3 La apelación como garantía jurisdiccional.....	99

3.4	La naturaleza del recurso de apelación.	102
3.5	Problemas constitucionales del proceso contencioso tributario en el Ecuador.....	103
	Conclusiones	112
	Recomendaciones.....	113
	Bibliografía	114

Introducción

La administración de justicia constituye uno de los aspectos fundamentales para el desarrollo armónico de la sociedad; para atender las diferentes necesidades de la población, el Estado se organiza a través de diferentes instituciones. En el Ecuador ha sido tal la apuesta que en el 2008 con el nuevo marco constitucional se determina que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, ello implica que la protección de los derechos y la realización de la justicia es una de las prioridades del Estado; para ello se prevé los órganos de administración de justicia (Juzgados, Tribunales y Salas) para la atención de los diferentes requerimientos de la sociedad.

Al igual que la justicia la recaudación fiscal juega un rol de suma importancia para el desenvolvimiento integral del Estado, tal es su magnitud que en la actualidad sus ingresos superan a los petroleros. Como es sabido, el Estado a través de sus entes, ya sean; centrales (SRI), seccionales (Municipios y Consejos Provinciales) o de excepción, en virtud de las facultades que la ley les otorga (determinadora, resolutive, recaudadora, sancionatoria, y reglamentaria), desarrolla esta actividad, la cual como toda obra humana es propensa a fallar, lo cual ciertamente puede lesionar derechos, dando lugar a una contienda legal administración-contribuyente.

No existe duda que la administración tributaria como toda obra humana puede fallar lesionando derechos o intereses legítimos de los administrados, ante tal escenario los contribuyentes pueden levantarse ante tal injusticia y hacer efectivos sus derechos y garantías, este derecho a *impugnar* un acto o resolución administrativa se encuentra garantizado a nivel constitucional (art. 173 CRE) pudiéndose hacer efectivo ante la administración, y posteriormente ante órganos jurisdiccionales (juzgados, salas o tribunales) en el primer caso da origen una contienda (administración vs contribuyente), denominada “procedimiento administrativo”; y, en el segundo caso, al proceso jurisdiccional.

Frente a ello cabe la pregunta ¿Cuál es el proceso establecido para resolver estas controversias? De primera mano podemos afirmar que estamos frente a un régimen excepcional manifestamos esto debido a la forma establecida para la sustanciación; puesto que se establece al Tribunal de lo Contencioso Tributario como órgano de primera y única instancia.

Tal excepcionalidad presenta dos postulados; por un lado la teoría pro-estado, la cual, sus creadores y defensores argumentan que la justicia en materia tributaria debe desarrollarse en “*única instancia*” restringiendo el sistema recursivo suprimiendo el recurso de apelación y por ende se imposibilita el acceso a una segunda instancia, esto en razón de que se encuentran inmersos intereses económicos del Estado y por ello la respuesta debe ser celer, afirman que el que un sistema jurisdiccional con doble instancia traería consigo una justicia tributaria lenta y engorrosa; afirman que postulados como simplicidad y economía procesal son las ventajas asociadas a esta *excepcionalidad*; manifiestan que el debido proceso, la seguridad jurídica, el derecho a la defensa y sobre todo el derecho a recurrir se encuentran garantizados, pues se prevé con el recurso extraordinario de casación; como segundo aspecto pero no menos importante está relacionado con la posibilidad de impugnar el acto administrativo ante la propia administración, el cual se desarrolla mediante un *procedimiento administrativo*, si bien es cierto puede ser similar a una instancia jurisdiccional, pues se prevé algunas garantías básicas; incluso de presentar recursos ordinarios y extraordinarios. Sin embargo, la administración tributaria no tiene la calidad de *tercero imparcial* como sucede con los jueces que ejercen la *potestad* jurisdiccional lo cual es condicionamiento indispensable para la administración de justicia. Es así que los argumentos de algunos defensores de la *justicia especializada* en materia tributaria, afirmando que la sede administrativa puede ser equiparada como una primera instancia y la celeridad procesal en razón de que se encuentran inmersos los interés económicos del Estado, resultan vacíos e ilógicos.

En contra-tesis con un postulado garantista, acorde con el modelo Constitucional implantado con la constituyente de Montecristi de 2008, manifiesta que la doble instancia permite mayores posibilidades de corregir posibles errores o arbitrariedades, en razón de

que permite un campo amplio de control de las sentencias (hecho y derecho) no existe duda que en la repetición en grados permite un mayor control de accionar jurisdiccional, dando como resultado sentencias mucho más justas. Es así que desde toda lógica no es concebible aceptar sacrificar la justicia por la celeridad, en razón que a su naturaleza la hace propensa a cometer errores. La posibilidad de acceder a la doble instancia en el Ecuador se encuentra determinada en la Constitución en el Art. 86 numeral 3 inciso segundo. Téngase además en cuenta que como parte del derecho al debido proceso, el art. numeral 7 literal m) de la Constitución de la República reconoce el derecho a “Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos”.

De tal manera que el interponer el recurso de apelación y acceder a una segunda instancia, supone entonces el cumplimiento de las garantías jurisdiccionales dispuestas por la Constitución de la República; el debido proceso y el derecho a la defensa, tiene como elemento consustancial la interposición del recurso de apelación, que se encuentra relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva. Otro argumento en favor de un sistema procesal que consagre la doble instancia, viene dado por la ratificación del Ecuador de algunos instrumentos internacionales en materia de derechos humanos; entre los principales instrumentos que reconocen la apelación están el pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), la cual fue firmada por el Ecuador en el años de 1969 y ratificada en el año de 1977.

Con estos antecedentes formulo la siguiente pregunta de investigación, *¿Qué derechos constitucionales se encuentran vulnerados ante imposibilidad de recurrir las sentencias del tribunal contencioso tributario?*

En base a los objetivos académicos planteados la investigación será dogmático jurídica, toda vez que tiene como objetivo el estudio de las figuras jurídicas, como a doble instancia, el recurso de apelación, el recurso extraordinario de casación, lo contencioso

tributario, para lo cual se utilizarán fuentes de tipo normativa interna, jurisprudencial y doctrinario.

En el primer capítulo se desarrollara una aproximación doctrinaria de la justicia especialidad en materia tributaria, para lo cual iniciaremos con la sede administrativa, detallando cada uno de los recursos que se encuentran en ella previstos, de similar forma se desplegara un trabajo investigativo sobre la estructura de la instancia jurisdiccional y un análisis sobre las limitaciones del recurso extraordinario de casación.

En el segundo capítulo hemos realizado una recopilación histórica de la justicia en materia tributaria, pasando por hechos de suma importancia como el Decreto Ley de emergencia de creación del tribunal fiscal; el Código Fiscal; el Código Tributario, y finalizando con el Código Orgánico General de Procesos, éste último recientemente aprobado. Así mismo hemos destinado parte del segundo capítulo para el estudio comparado, con el propósito de determinar si en países como: España, Argentina, Colombia y Uruguay, se encuentra previsto un proceso excepcional de sustanciación de las controversias entre la administración tributaria y los contribuyentes.

Finalmente en el tercer capítulo se realizó un estudio dogmático sobre los problemas constituciones que atañen al proceso contencioso tributario, estableciéndose la importancia de la doble instancia en materia acorde al nuevo marco constitucional, como un mecanismo de control del yerro judicial.

CAPÍTULO I

LA IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

1.1 La impugnación en sede administrativa.

La administración tributaria a través de sus diferentes organismos, en el ejercicio de sus facultades, puede incurrir en errores o arbitrariedades que lesionan los derechos de los contribuyentes. Para corregir este tipo de situaciones, los Estados crean instituciones jurídicas que reconocen el derecho de los administrados a oponerse a las decisiones administrativas que afecten sus intereses, a fin de que la autoridad reexamine los casos y deje sin efecto aquellas decisiones contrarias al ordenamiento jurídico. Esta capacidad de contradicción, de réplica o de oposición a la decisión pública se denomina impugnación.¹

Herman Jaramillo manifiesta:

“La impugnación tiene por objeto restituir la legitimidad del obrar administrativo, a fin de restablecer la vigencia del derechos vulnerado. Se puede impugnar actos administrativos interlocutorios o de mero trámite o actos definitivos que haya o no causado estado. Cuando la impugnación se dirige en contra de un organismo público se utiliza la vía de los recursos administrativos.”²

Humberto Cabrera señala que la impugnación es una facultad o un derecho que el ordenamiento jurídico les concede a los contribuyentes, para de esta manera lograr la corrección de cualquier tipo de errores en lo que haya incurrido la administración,³ es así que la impugnación constituye un derecho general y amplio que posee el contribuyente, con

¹ Patricio Secaira Durango, Curso Breve de Derecho Administrativo (Quito: Editorial Universitaria, 2004), 231.

² Herman Jaramillo Ordoñez, La Justicia Administrativa, el Procedimiento y el Proceso Contencioso Administrativo (Loja: Offeset Grafimundo, 2003), 212.

³ Humberto Cabrera Acosta, Teoría General del Proceso y la Prueba, (Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 1996), 289.

la sola intención de que la administración reconsidere y rectifique un acto o resolución por considerarla errónea y lesiva para sus derechos e intereses.⁴

Dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, este derecho se encuentra consagrado en la Constitución de la República, en el literal m), del numeral 7, del artículo 76,⁵ norma que garantiza el derecho a la defensa, facultando a las personas a recurrir del fallo o resolución en la cual se decida sobre sus derechos.⁶ El art. 173 de la Carta Suprema, más concretamente manifiesta: “Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial”.

El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, por su parte, expresa:

Art. 69.- “Impugnación. Todos los actos administrativos expedidos por los órganos y entidades sometidos a este estatuto serán impugnables en sede administrativa o judicial. La impugnación en sede administrativa se hará de conformidad de este Estatuto. (...)”

Es evidente que el ordenamiento jurídico establece los mecanismos y garantiza a favor de los particulares el derecho a la impugnación cuando se decide sobre sus derechos. En virtud de esto la administración está obligada a enmendar cualquier tipo de errores en el ejercicio de sus funciones, que contraríen el ordenamiento jurídico,⁷ siendo un mecanismo de control de legalidad de las actuaciones de la administración; y por otra parte, también el principio de economía procesal tiene mucha relación con las impugnaciones en sede administrativa puesto que uno de los fines que las controversias suscitadas entre el

⁴ Álvaro Mejía Salazar, Los Recursos Administrativos, Naturaleza Jurídica y Aplicación en Materia Tributaria (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011), 7.

⁵ Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre de 2008

⁶ Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...)

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...)

m) Recurrir el fallo o resoluciones en los que se decida sobre sus derechos”

⁷ Ramón Martín Mateo, Manual de Derecho Administrativo (Madrid: Editorial Trivium, 2002), 409.

administrado y la administración puedan ser subsanadas en ésta misma sede, evitando gastos ulteriores y desperdicio de tiempo.⁸

1.1.1 El control de los actos administrativos.

No existe duda alguna en que el errar es una condición intrínseca del ser humano, los seres más sabios de nuestra especie no han estado libres de cometer errores y desaciertos.⁹ Por ende, la actividad pública como toda actividad humana, es falible, por ello, los errores en los que pueda incurrir la administración en el ejercicio de sus facultades deben ser subsanados,¹⁰ ya sea de oficio o mediante reclamos y/o recursos que la normativa vigente prevea para cada caso determinado.

Con miras a conservar legalidad de las actuaciones administrativas, nuestra legislación crea diferentes mecanismos a fin de que la administración pueda dejar sin efecto sus propios actos cuando estos sean contrarios a derecho ya sea de oficio o a petición de parte dejar sin efecto total o parcial un acto ilegítimo.¹¹

Previo a continuar con los siguientes temas, es necesario definir qué debe entenderse por derecho de acción y por recurso. En orden de ideas el derecho de acción nace con la necesidad de evitar el ejercicio de la justicia privada. Primitivamente el ejercicio de la fuerza física ejercida por los individuos que se creían asistidos de la verdad era la forma en la cual los conflictos de la sociedad se solucionaban, posteriormente esto cambió con la asunción por parte del Estado de la función jurisdiccional.¹²

“Si en un ordenamiento primitivo, en el que la defensa de los derechos individuales esté enteramente confiada a la fuerza privada del interesado, aquel que quiere hacer valer su derecho impugnado debe necesariamente ejercitar su fuerza física, esto es llevar a cabo una *acción material* en tutela del propio interés. Posteriormente, cuando la defensa de los

⁸ Álvaro Mejía Salazar, Los Recursos Administrativos ..., 11

⁹ Álvaro Mejía Salazar, EL Carácter Extraordinario del Recurso de Revisión, Quito: s.n., 2007, Monografía presentada a la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, para la obtención del título de Especialista Superior en Tributación, 1.

¹⁰ Carmen Simone Lasso, El control de Constitucionalidad de los Actos Administrativos en el Ecuador, Quito: 2005 Tesis presenta a la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, para la Obtención del título de Magister en Derecho mención Derecho Tributario, 72.

¹¹ *Ibíd.*, 75.

¹² Piero Calamandrei, Instituciones de derecho Procesal Civil (Bogotá: Leyer Editorial, 2005), 206.

derechos individuales es asumida por el Estado mediante la institución de jueces públicos, la palabra acción, originariamente empleada en el significado propio del ejercicio de la fuerza privada, pasa a significar, en sentido traslaticio, el recurso con el que el ciudadano invoca, en su propio favor, la fuerza pública del Estado: no ya la actividad encaminada a sujetar directamente al obligado, sino la actividad que se realiza para poner en movimiento, en defensa del propio derecho, el ejercicio del poder jurisdiccional.”¹³

Es así que *acción* se define como: “un derecho a obtener una providencia jurisdiccional concretamente favorable al reclamante. Como un derecho correspondiente a quien tiene razón contra quien no la tiene.”¹⁴ De igual forma Ferrer expresa que: “la acción como derecho, poder, facultativo o posibilidad de carácter abstracto, dirigida contra, frente o hacia el Estado, o el adversario, o ambos con el objeto de obtener una tutela jurisdiccional con un contenido determinado, es decir una sentencia favorable.”¹⁵ En mismo orden de ideas Chioventa manifiesta que: “la acción, como todos los derecho potestativos, es un poder puramente ideal, es decir, el poder de producir determinados efectos jurídicos. Este poder se ejercita mediante una declaración de la voluntad relativa a los efectos que se pretende, y no requiere ninguna acción física, si no aquella que es necesaria para manifestar durante el proceso la voluntad de que sea actuada la ley (demanda judicial).”¹⁶ En la mayoría de los casos cuando se produce la lesión de un derecho subjetivo por la acción u omisión de un acto, ya sea de un particular o un ente público, se da origen al derecho de acción debido a que “no cumplida la realización de una voluntad concreta de ley mediante la prestación del obligado, se obtiene la realización de aquella voluntad por otro camino, es decir mediante el proceso jurisdiccional.”¹⁷

Ahora pasaremos a definir qué debe entenderse por recurso, Álvaro Mejía manifiesta que el recurso es definido como: “un medio de impugnación de los actos administrativos y judiciales establecidos expresamente al efecto por disposición legal, que permite a quien se halle legitimado para interponerlo, el someter la actuación pública o determinados aspectos de ella, al mismo órgano o a uno superior en grado de la jerarquía, para que enmiende el

¹³ Piero Calamandrei, Instituciones de derecho..., 206.

¹⁴ *Ibidem*, 218.

¹⁵ Eduardo Ferrer, La Acción Constitucional de Amparo en México y España, Estudio de Derecho Comparado (México D.F. Editorial Porrúa, 2000), 148.

¹⁶ Giuseppe Chioventa, Instituciones del derecho Procesal Civil (México D.F: Cárdenas Editor y Distribuidor, 1989), 32.

¹⁷ Giuseppe Chioventa, Instituciones del derecho Procesal Civil..., 22.

error o el agravio que lo motiva.”¹⁸ En el mismo orden de ideas Julio Picastoste expresa: “el recurso es una categoría particular que forma parte de otra más general que denominamos *medios de impugnación*. En sentido amplio, se habla de medios de impugnación para referirse a los instrumentos legales puestos a disposición de las partes y destinados a atacar una resolución dictada sobre la dirección del proceso o sobre el objeto del mismo, para que sea declarada su nulidad, o sea anulada, o sea reformada en su contenido.”¹⁹ Así mismo, Orbaneja nos dice: “el recurso es el acto procesal de la parte que frente a una resolución judicial impugnabile y prejudicial (porque no le otorga la tutela jurídica, o no se la otorga suficientemente) pide la actuación de la ley en su favor.”²⁰

En virtud de lo anotado, entendemos al derecho de acción como una potestad discrecional de los individuos para acudir a un órgano administrativo o jurisdiccional solicitándole dirima una controversia entre particulares, o particular y Estado en aras de la justicia. Por otro lado, los recursos son concebidos como actos de rebeldía frente a una decisión tomada por una autoridad administrativa o un órgano jurisdiccional que los individuos consideren que es injusta, no apegada a la normativa vigente y que afecta derechos subjetivos e intereses legítimos.

En los siguientes acápites de la presente investigación y de una manera más detallada, iremos explicando y resaltado las características principales de cada uno de los medios impugnatorios que previsto por la doctrina y la legislación ecuatoriana que sirven como medio de control de los actos administrativos.

¹⁸ Álvaro Mejía, *Los Medios de Impugnación ante el Procedimiento Contemporáneo* (Quito: Ediciones Legales, 2013), 84.

¹⁹ Julio Picastoste, *Los Recursos y Otros Medios de Impugnación en la Ley de Enjuiciamiento Civil* (Barcelona: Bosch, 2009), 24.

²⁰ Julio Picastoste citando a Gómez Orbaneja, *Los Recursos y Otros Medios de Impugnación en la Ley de Enjuiciamiento Civil* (Barcelona: Bosch, 2009), 24

1.1.2 El reclamo

El reclamo es un procedimiento administrativo que ejerce el administrado que ha sido afectado en sus derechos subjetivos o sus intereses, como consecuencia de acciones u omisiones de la administración en ejercicio de sus funciones.²¹

Roberto Dromi manifiesta que: “Los recursos y las reclamaciones administrativas son una protección jurídica de los administrados en sede administrativa y tiene lugar por medio de la vía del procedimiento administrativo, participando los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad pública,”²² por lo tanto, las reclamaciones administrativas al igual que los recursos, son mecanismos de defensa que activa el administrado cuando se siente agraviado por la actuación de la administración, solicitándole a está que revoque, modifique o se deje declare la nulidad del acto administrativo, en la misma sede. Debe tenerse claro que su procedencia se encuentra limitada de conformidad a la normativa existente;²³ es así que según lo dispuesto por el artículo 172 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva,²⁴ en las reclamaciones los interesados podrán pedir o pretender:

- a) La formulación de observaciones, consideraciones y reservas de derechos, cuando se impugnen los actos de simple administración;
- b) La cesación del comportamiento, conducta o actividad; y,
- c) La enmienda, derogación, modificación o sustitución total o parcial de actos normativos o su inaplicabilidad al caso concreto.

En materia tributaria, el reclamo no se encuentra previsto solo para ciertos casos específicamente detallados en la ley, por lo que su alcance se puede considerar como

²¹ Herman Jaramillo Ordoñez, Manual de Derecho Administrativo (Loja: Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja, 1999), 335

²² José Roberto Dromi, Manual de Derecho Administrativo, 7ma ed. (Buenos Aires: Editorial Astrea, 1998), 839.

²³ Álvaro Mejía Salazar, Los Recursos Administrativos...,16.

²⁴ Art. 172.- Los reclamos administrativos.

En las reclamaciones los interesados podrán peticionar o pretender:

- a) La formulación de observaciones, consideraciones y reservas de derechos, cuando se impugnen los actos de simple administración;
- b) La cesación del comportamiento, conducta o actividad; y,
- c) La enmienda, derogación, modificación o sustitución total o parcial de actos normativos o su inaplicabilidad al caso concreto.

bastante amplio.²⁵ El artículo 115 del Código Tributario²⁶ faculta a los contribuyentes, responsables o terceros que se consideren afectados en todo o en parte, por un acto de determinación de una obligación tributaria, a presentar su reclamo ante la autoridad de la que emanó el acto.

Si bien es cierto el reclamo posee ciertas limitaciones debido a que su accionar se restringe a lo otorgado por la norma, no por ello se puede desmerecer su característica impugnatoria en la búsqueda de la corrección de la actuación de la administración cuanto un acto vulnera derechos subjetivos del administrado.²⁷

1.1.3 Los recursos en sede administrativa.

Producido un acto administrativo a través del procedimiento correspondiente, el ordenamiento jurídico reconoce a sus destinatarios la posibilidad de impugnarlos, bien ante la propia administración que emitió el acto, o a su vez ante un órgano jerárquico superior. Los recursos administrativos son una garantía para el contribuyente, y existen como medio de control a las actuaciones de la administración, puesto que mediante ellos se pide a la propia administración la revocatoria o reforma de un acto propio o de una disposición de carácter general que afecte o lesione derechos del contribuyente. La nota característica de los recursos es, por su finalidad impugnatoria, de actos o disposiciones preexistentes que se estiman contrarias a derecho.²⁸ Así Vásconez Rubio manifiesta al respecto que: “Los recursos administrativos tienen como finalidad impugnar un acto administrativo aplicando uno de los procedimientos administrativos determinados en la ley, para lo cual la administración tiene la obligación de revisar el acto o resolución dictada por ella misma y ratificarlo, revocarlo o reformarlo.”²⁹

²⁵ Álvaro Mejía Salazar, *Los Recursos Administrativos...*, 18.

²⁶ “Art. 115.- Reclamantes

Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva (...)

²⁷ Álvaro Mejía Salazar, *Los Recursos Administrativos...*, 21.

²⁸ Eduardo García de Enterría, *Curso de Derecho Administrativo II* (Madrid: Thomson Reuters, 2011), 534.

²⁹ Willam Vásconez Rubio, *Reajustes y Conflictos en los Contratos Públicos* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2001), 95.

En el mismo sentido Rafal Entrena manifiesta lo siguiente.

“El recurso administrativo como un acto con el que el sujeto legítimo pide a la administración que revise una resolución administrativa, o excepcionalmente, un acto trámite, dentro de los plazos y con arreglo a las formalidades legalmente establecidas. La esencia, pues del recurso administrativo radica en la petición de que la Administración anule o modifique un acto dictado por ella.”³⁰

Los recursos administrativos se conciben como medios de defensa de los que gozan los administrados ante cualquier arbitrariedad que puedan incurrir los órganos de la administración pública para de esta manera lograr la revocatoria o la modificación de la resolución administrativa que afecta sus derechos.³¹

En la misma línea Dromi define a los recursos como:

“[U]na Facultad o un derecho esencialmente que se ejercita como acto de impugnación y defensa de un derecho sustancial. Por lo tanto frente al recurso-derecho aparece el deber jurídico de la administración de revisar su propio acto, revocándolo o modificándolo, cuando haya vulnerado, desconocido o incumplido un derecho subjetivo o interés legítimo, por un lado y por otro, para establecer el imperio de legalidad transgredida por una conducta ilegítima de la misma administración.”³²

Patricio Secaira, citando a García de Enterría, afirma, que los recursos administrativos son un verdadero privilegio de la administración, pues obligan al particular a concurrir ante ella para que reexamine los casos y solo agotadas sus instancias pueda formular impugnaciones judiciales.³³ En el Ecuador el agotamiento de la vía administrativa no es un requisito obligatorio previo a acudir a sede jurisdiccional, es así que los contribuyentes que consideren lesionados sus derechos e intereses, por un acto de la administración tributaria, podrán interponer su acción ante el tribunal contencioso tributario del domicilio del actor.³⁴

³⁰ Rafael Entrena, Curso de Derecho Administrativo, (Madrid: Editorial Tecnos S.A. 1999), 274

³¹ Patricio Secaira Durango, Curso Breve de Derecho Administrativo (Quito: Editorial Universitaria, 2004), 232.

³² Roberto Dromi, El Procedimiento Administrativo, (Buenos Aires: Editorial Ciudad de Argentina, 1996), 128.

³³ Patricio Secaira Durango, Curso Breve de Derecho Administrativo... ,232.

³⁴ Ley de Modernización del Estado, Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993, última modificación 27 de febrero de 2009.- Art. 38.- Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y de lo Fiscal, dentro de la esfera de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de

En efecto, los recursos administrativos se interponen ante y se resuelven por la propia administración, en tal virtud en este caso esta investida de una doble condición: *juez y parte*.³⁵ Este dato es fundamental a la hora de valorar la vía administrativa y es preciso tenerlo siempre muy presente para evitar equivocaciones que pueden dar lugar a ambiguas afirmaciones que califican de cuasijurisdiccionales e incluso de jurisdiccionales los procedimientos que terminan en la resolución de un recurso que se presente ante la administración.³⁶

1.1.4 Recurso de reposición.

El recurso de reposición es un medio de impugnación; que se deduce ante la propia autoridad que ha dictado el acto administrativo o reglamento, con la finalidad de que lo revoque, derogue o modifique, según sea el caso.³⁷ Se trata de un recurso administrativo de carácter ordinario y optativo,³⁸ en virtud de que el administrado no está en la obligación de deducirlo para agotar la vía administrativa, ni es un presupuesto previo para la habilitación de otros recursos que se puedan presentar ante la administración.³⁹

Herman Jaramillo define al recurso de reposición como:

“[U]n procedimiento administrativo ordinario que interpone la parte agraviada, titular de un derecho subjetivo, ante el mismo órgano de la administración pública para que se deje sin efecto la resolución o el acto jurídico que impida la tramitación del expediente administrativo. El objeto de este recurso es el evitar dilaciones que pueden dar lugar a

actos, contratos, hechos administrativos y reglamentos expedidos, suscritos o producidos por las entidades del sector público. El administrado afectado presentará su demanda, o recurso ante el tribunal que ejerce jurisdicción en el lugar de su domicilio. El procedimiento será el previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa o el Código Tributario, en su caso. No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa. Empero, de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo el reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa

³⁵ Al referirnos a la condición de juez es pertinente dejar claro que no estamos haciendo referencia a un juez jurisdiccional, aclaramos que nos referimos a una expresión genérica en virtud de la condición decisoria de la que se encuentra investida la autoridad administrativa.

³⁶ Eduardo García de Enterría, Curso de Derecho Administrativo..., 535.

³⁷ Juan Carlos Casasgne, Derecho Administrativo Tomo II (Lima: Palestra Editores, 2010), 709.

³⁸ Jesús González Pérez, y Francisco González Navarro, Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Madrid: Editorial Civitas, 1997), 804.

³⁹ Juan Carlos Casasgne, Derecho Administrativo..., 709.

instancias superiores procediendo a corregir el vicio que afecta la resolución administrativa.”⁴⁰

Ignacio Blanco Ramos manifiesta que la razón de ser del recurso de reposición, radica en la conveniencia, tanto para la administración como para el administrado, con la finalidad de evitar conflictos entre ambos. En tal virtud permite que se la misma autoridad u órgano que haya dictado el acto materia de litis, la que se encargue de reconsiderarlo.⁴¹

Cesar Montaña Ortega al respecto manifiesta que el recurso de reposición “es aquel que puede plantearse ante la misma autoridad de la que emana el acto, para que lo revea o lo deje sin efecto, de tal suerte que las cosas vuelvan a su estado anterior.”⁴²

El recurso de reposición se encontraba regulado originalmente en el Código Tributario en el art. 134, el cual facultaba al contribuyente titular de un derecho subjetivo o a un tercero con interés directo a impugnar una resolución de la administración por considerarla nociva a sus intereses y contraria a derecho; El recurso de reposición era presentado en forma escrita, el cual contenía los argumentos de hecho y derecho de los cuales se creía asistido el recurrente e invocando las normas legales que se suponen violadas. La administración previa a resolver el recurso solicitaba un informe al asesor jurídico sobre la procedencia y legalidad del recurso. Presentado el informe previo o declarada la rebeldía de quien debió informar, la administración procederá a decidir, cuya decisión podrá invalidar, revocar, reformar, confirmar o sustituir el acto o la resolución recurrida art 136. Este recurso fue derogado por el literal b) del art. 1 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas 99-24, de Registro Oficial 181-S, 30 abril 1999.

El Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva determina en su art. 174: sobre el recurso de reposición: “los actos administrativos que no ponen fin a la vía administrativa podrán ser recurridos potestativamente, a elección del recurrente, en reposición ante el mismo órgano de la administración que lo hubiera dictado o ser

⁴⁰ Herman Jaramillo Ordoñez, La Justicia Administrativa, el Procedimiento y el Proceso Contencioso Administrativo (Loja: Offset Grafimundo, 2003), 334

⁴¹ Ignacio Blanco Ramos, Principios del Derecho Tributario, (Guadalajara: Editorial Ariel 1992), 183.

⁴² Cesar Montaña Ortega, Revista del Colegio de Abogados de Loja (Loja: Editorial Originales y Copias, 2006), 37

impugnados directamente en apelación ante los miembros de Estado o ante el máximo órgano de dicha administración. Son susceptibles de este recurso los actos administrativos que afecten derechos subjetivos directos del administrado.” Es así que el factor más característico del recurso de reposición según Garrido Falla “está en que se presenta ante misma autoridad que dictó la resolución impugnada y es a ésta a quien le compete su resolución. Y aquí está también la razón de que tanto la doctrina como la práctica jurídica subyacen el escaso valor que este recurso tiene por la rigurosa coincidencia que en el órgano decisor se da la circunstancia de ser (juez y parte).”⁴³

Si bien lo manifestado por el autor es muy relevante, no se puede restar importancia a este recurso, puesto que cuando el legislador introdujo este medio de impugnación a favor del administrado o tercero afectado, tenía la certeza que los funcionarios de la administración poseen la suficiente madurez y capacidad para enmendar los posibles errores en los que hubiera incurrido, sin que sea necesaria la intervención de un superior jerárquico o de un tercero juez, para enmendar los yerros cometidos.⁴⁴

La introducción de este recurso como un remedio a los posibles errores en los que pueda incurrir la administración tributaria, procuraría la solución de un error cualquiera, por el mismo órgano que lo cometió, de esta manera evitando a los litigantes los gastos y demoras que trae consigo un recurso de alzada.

Hugo Alsina, sostiene que: “mediante el recurso de reposición se evitan dilaciones y gastos de una segunda instancia tratándose de providencias dictadas en el curso del procedimiento para resolver cuestiones accesorias y respecto de las cuales no se requiere mayores alegaciones.”⁴⁵ El fundamento de este recurso yace en los principios de economía y celeridad procesal, es así, debido a que mediante este recurso se evita dilaciones procesales al ser resuelto por el mismo órgano que dictó la resolución u acto materia de

⁴³ Fernando Garrido Falla, Alberto Palomar Olmeda y otros, Tratado de Derecho Administrativo, volumen te III, La justicia Administrativa (Madrid: Editorial Tecnos, 2da edición, 2006), 93

⁴⁴ Álvaro Mejía Salazar, Los Recursos Administrativos..., 47.

⁴⁵ Hugo Alsina, Tratado Teórico y Práctico de Derecho Procesal Civil Tomo IV (Buenos Aires: Ediar Soc Anónima, 1961), 543.

controversia, caso contrario ocurriría al acudir a otra instancia para resolver la impugnación planteada

De lo manifestado por los autores en líneas anteriores debe tenerse claro que el recurso de reposición es facultativo; que se lo formula ante la misma administración que emitió el acto recurrido, con la finalidad de conseguir de una manera breve, que se revoque, reforme o sustituya un acto o resolución a cargo de la misma autoridad que la dictó sin la necesidad de paralizar o retardar el procedimiento y sin acudir a un órgano de jerarquía superior. Es pertinente dejar claro que solo podrán ser impugnados los actos que afecten derechos subjetivos de los administrados

1.1.5 Recurso de apelación.

Marco Moreles Tobar citando a Fernando Garrido Falla, manifiesta que el recurso de apelación es el *recurso administrativo por excelencia*, cuya naturaleza se asienta en su interposición ante el superior jerárquico, del organismo o funcionario de la que emana el acto impugnado.⁴⁶ En el mismo sentido, Álvaro Mejía manifiesta que: “la apelación es aquella vía de impugnación ordinaria por medio de la cual, una de las partes solicita al superior que revise la actuación del inferior o subordinado, pretendiendo su revocación, reforma o sustitución.”⁴⁷ La procedencia de este recurso depende de dos requisitos: primero que la resolución recurrida no ponga fin por sí misma a la vía administrativa; y segundo, que el recurso se interponga ante el jerárquico superior del órgano que lo dictó.⁴⁸

Herman Jaramillo manifiesta:

“Es un acto de carácter ordinario, por el cual una persona afectada en sus derechos subjetivos solicita a un órgano de mayor jerarquía de la propia administración, estudie, revise la resolución adoptada por el órgano inferior con el fin de que la reforme o revoque por ser lesivo a sus intereses. El recurso de apelación se fundamenta en el principio de la

⁴⁶ Marco Morales Tobar, Manual de derecho Procesal Administrativo (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011), 457.

⁴⁷ *Ibíd.*, 48.

⁴⁸ Eduardo García de Enterría, Curso de Derecho Administrativo II..., 558.

jerarquía administrativa que permite a los órganos superiores de la administración conocer y revisar los actos de los órganos inferiores.”⁴⁹

La apelación se concibe tradicionalmente dentro del lenguaje jurídico como un mecanismo jurídico que sirve para impugnar la decisión de un juez ante un tribunal superior con la finalidad de que revise el contenido de la sentencia, auto o resolución. Por ello se define como un: “recurso ordinario y vertical a través del cual una de las partes o ambas solicitan al tribunal de segundo grado (*tribunal ad quem*) realice un nuevo examen sobre una resolución dictada por un juez de primera instancia (*juez a quo*), con el objeto de que aquél la modifique o revoque.”⁵⁰

Bajo esa perspectiva la apelación se concibe como un recurso concedido al administrado que ha sufrido agravio por una resolución de la administración, para reclamar de ella y obtener su revocación por el jerárquico superior.⁵¹

El Código Tributario determina ciertos casos en los cuales se puede apelar las providencias de la administración; así tenemos en el procedimiento de ejecución, que el recurso de apelación procede contra la decisión del funcionario que determina la preferencia entre créditos tributarios y otros que no lo son, art.176. Como segundo caso, de igual manera se puede apelar la calificación de las posturas del remate o subasta, art. 191. Como tercer y último supuesto, en la entrega material de la cosa si se suscitare cualquier tipo de divergencia, será resuelta por el funcionario ejecutor, y la decisión adoptada por el funcionario podrá ser apelada ante el tribunal distrital de lo contencioso tributario.

En estos tres supuestos en los procedimientos de ejecución se prevé el recurso de apelación, pero vale anotar que no se trata en la esencia misma del derecho a apelar, (en el sentido que el recurso administrativo sea conocido y resuelto por una autoridad jerárquicamente superior dentro de la misma sede); en estos tres casos determinados por el

⁴⁹Herman Jaramillo Ordoñez, La Justicia Administrativa, el Procedimiento y el Proceso Contencioso Administrativo..., 333

⁵⁰ José Ovalle Fa Vela, Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I. (México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México. 1984).168

⁵¹ Eduardo Couture, Fundamentos del Derecho Procesal Civil. (Buenos Aires: Editorial Roque de Palma.1958), 123.

Código Tributario el recurso de apelación es conocido por un órgano jurisdiccional mas no una autoridad administrativa superior; desnaturalizando a este recurso administrativo, en virtud de ello no se puede asimilar al recurso apelación administrativo *per se*, sino más bien del ejercicio al derecho de acción.

El recurso de apelación algunos tratadistas lo denominan recurso jerárquico, en virtud de que es interpuesto por los administrados cuyos derechos han sido vulnerados por una resolución, para que un órgano de jerarquía superior a la entidad que lo emana, lo revoque, reforme la decisión del inferior.

El aspecto más trascendente del recurso de apelación es que permite la revisión de los hechos y el derecho aplicable al caso concreto, de manera que incluso es posible la adopción de una nueva decisión. La doctrina considera a este recurso como un remedio procesal, cuyo objetivo es lograr que un tribunal, jerárquicamente superior a aquél de cuya resolución y generalmente colegiado, revoque o modifique la resolución que se considera errónea, ya sea por la apreciación de los hechos o de la prueba, o por la interpretación o aplicación del derecho que se hace en la misma.

Para su procedencia no se requiere más que el cumplimiento de las formalidades ordenadas por la normativa y que principalmente tienen que ver con el tiempo que una parte tiene para interponerla. La apelación no debería requerir fundamentación alguna bastando con su interposición simple, puesto que la principal finalidad del este recurso es el salvaguardar el orden público, pues a través de él se verifica la correcta aplicación de las normas del ordenamiento social.⁵²

Como un dato histórico en el Código Tributario expedido mediante Decreto Supremo No. 106-A de 6 de diciembre de 1975, publicado en el Registro Oficial No.958 (S), de 23 de diciembre de 1975, en su normativa se preveía el recurso de apelación en materia tributaria aduanera, a través de este recurso ordinario se podía recurrir un acto o resolución ante el jerárquico superior quien era el Director Regional de Aduanas.

⁵² Álvaro Mejía Salazar, Los Recursos Administrativos..., 49.

Posteriormente al entrar en vigencia la Ley Orgánica de Aduanas en el Registro Oficial No. 396, de 10 de marzo de 1994, se derogó toda disposición legal en materia aduanera contenida en el Código Tributario, entre ellas el recurso de apelación.⁵³

La Ley Orgánica de Aduanas de 1994, no previó recurso alguno para que los administrados pudieran impugnar un acto o resolución del entonces Servicio de Aduanas. Este grave error fue corregido cuatro años más tarde cuando entró en vigencia la nueva Ley Orgánica de Aduanas, publicada en el Registro Oficial No. 359, de 13 de julio de 1998. En el art. 79 se preveía dos recursos, un ordinario de reposición y un extraordinario de revisión. Para lo referente a requisitos y procedencia la Ley de Aduanas realizaba un envío al Código Tributario.⁵⁴ Luego de unos años y al entrar en vigencia la Ley 99-24 derogó el recurso de reposición previsto para materia tributaria y para materia aduanera. Finalmente, el Registro Oficial No. 219 (S), de 26 de noviembre de 2003, se expidió la Ley Orgánica de Aduanas, en la cual, en su art. 76 consta el régimen legal del reclamo en materia aduanera y en el art. 79 se prevé el recurso extraordinario de revisión en materia aduanera, realizándose un envío expreso al Código Tributario para su procedencia y tramitación. La Ley Orgánica de Aduanas fue derogada por el Código de la Producción, Comercio e Inversiones, el cual en lo concerniente a los recursos no prevé modificaciones a lo que se encontraba vigente previamente.⁵⁵ “La materia fiscal aduanera adolece de la misma falencia de la materia fiscal común, en lo que tiene relación con el ejercicio pleno del *derecho a impugnar* del ciudadano en sede administrativa, al no existir medios ordinarios para recurrir los actos o resoluciones de la administración.”⁵⁶

1.1.6 Recurso extraordinario de revisión: sus limitaciones.

El recurso extraordinario de revisión se cataloga como un recurso de excepción, cuya procedencia a de interpretarse en caso de duda y de una manera restrictiva en aras de

⁵³ Álvaro Mejía Salazar, Los Recursos Administrativos..., 128.

⁵⁴ *Ibíd.*, 128.

⁵⁵ *Ibíd.*, 128 y 129.

⁵⁶ *Ibíd.*, 129.

la justicia.⁵⁷ “La interposición de este recurso está restringida aquellos casos en los cuales se justifique que los actos impugnados adolecen de evidentes errores jurídicos o facticos; esto es que no respondan a su verdad material y objetiva, cuando existan hechos supervenientes de tanta importancia que afecten su esencia.”⁵⁸ La excepcionalidad de este recurso radica en que se interpone en contra de actos firmes.⁵⁹ Por su parte Ramírez Gronda complementa manifestando que el recurso de revisión podría ser un atentado al principio de la irrevocabilidad de la cosa juzgada y así como también al principio de estabilidad de los actos administrativos en virtud de lo cual este recurso solo podrá ser interpuesto en caso muy específicos y restrictivamente señalados por la ley.⁶⁰

Así, el recurso de revisión es un procedimiento administrativo extraordinario, que ejerce el administrado por sentirse afectado en sus derechos subjetivos o en sus intereses legítimos como consecuencia de un error de hecho o de derecho.⁶¹ Cuando del recurso de revisión judicial se habla, Alessandri complementa la definiéndolo señalándolo que es un recurso extraordinario que se le concede al administrado para dejar sin efecto sentencias o resoluciones en firme, injustamente ganadas en los casos expresamente determinados por la ley.⁶²

El Código Tributario en su artículo. 143 determina las seis causales por las cuales el administrado podrá insinuar el recurso extraordinario:

1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite.

De primera mano podemos manifestar que es una de las causales más utilizadas esto en virtud de su amplitud, es así que los contribuyentes o terceros afectados pueden impugnar tanto errores *in procedendo o in judicando*, que pudiera tener un acto o resolución administrativa. La normativa tributaria como lo hemos citado dispone un

⁵⁷ Juan Carlos Casasgne, Derecho Administrativo..., 722.

⁵⁸ Patricio Secaira Durango, Curso Breve de Derecho Administrativo... ,236.

⁵⁹ Rafael Entrena Cuesta, Curso de Derecho administrativo..., 237.

⁶⁰ Jaime Ramírez Gronda, Diccionario Jurídico, (Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1986), 76.

⁶¹ Herman Jaramillo Ordoñez, La Justicia Administrativa, el Procedimiento y el Proceso Contencioso Administrativo..., 334.

⁶² Fernando Alessandri Rodríguez, Los Recursos Procesales, (Santiago de Chile: Imprenta Díaz, 1937), 76

informe jurídico previo, en el cual se deberá justificar y comprobar la existencia de un evidente error de hecho o derecho que haya sido insinuado por el recurrente. Es necesario aclarar que el informe jurídico previo es realizado por la administración tributaria a través de su departamento jurídico, el mismo se convierte en factor determinante para que la máxima autoridad decida si inicia o no el trámite al recurso extraordinario de revisión. Sobre este punto cabe expresar que pese a tener un informe previo en el cual el departamento jurídico de la misma administración expresa que existe un error, lo pertinente y lógico sería que se proceda a enmendar ese error. Ya en la práctica, en muchas ocasiones pese a existir un informe previo favorable para el contribuyente o tercero, el superior niega total o parcial el recurso, evidenciándose una contradicción de criterios respecto al acto o resolución impugnada.⁶³

2. “Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate”. Esta causal es una de las que de mejor manera da a lucir el carácter de extraordinario del recurso de revisión, recordemos que dentro de los recursos ordinarios, todo tipo de prueba debe ser presentada dentro de los términos establecidos y en la forma prescrita, caso contrario no será considerada al momento de emitir la resolución. Todo lo contrario sucede en el recurso extraordinario de revisión en donde “el control de legalidad y la justicia de los actos y resoluciones administrativas dejan a un lado postulados ortodoxos como la seguridad jurídica y la inamovilidad de la cosa juzgada, permitiendo que documentos trascendentales aparecidos con posterioridad a la emisión del acto o resolución puedan ser tomados en cuenta revisar dicho acto o resolución administrativa.”⁶⁴

3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada; 4). En

⁶³ Álvaro Mejía Salazar, EL Carácter Extraordinario del Recurso de Revisión, Quito: s.n., 2007, Monografía presentada a la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, para la obtención del título de Especialista Superior en Tributación, 17.

⁶⁴ *Ibidem*, 18.

igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 (163) del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad; 5) Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y, 6). Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución.

De las causales citadas, se puede afirmar que son sumamente justificables para calificar de excepcional y extraordinario al recurso revisión, en donde prima la existencia de un intereses superior “enmarcado en el control de legalidad, corrección y justicia de los actos y resoluciones administrativas, estos postulados justifica que circunstancia posteriores a la emisión del acto o resolución materia de controversia –declaratoria de nulidad o falsedad de documentos o testimonios, etc. Si bien estas causales traen consigo un requisito de prejudicialidad que viene ligado a una sentencia del juez competente, es así que existe la posibilidad de que la administración inicie un proceso de reconsideración y enmiende un acto o resolución dictado en base hecho o actos carentes de la verdad dejando de un lado el principio de la irrevocabilidad de la cosa juzgada y así como también al principio de estabilidad de los actos administrativos, recordando que la esencia de este recurso es el buscar la justicia administrativa.

Como recuso extraordinario, mediante la revisión se podrá impugnar resoluciones administrativas firmes y ejecutoriadas, las mismas que solo procederán de acuerdo a las causales establecidas en el art.143 del Código Tributario, y su resolución será de competencia de la máxima autoridad administrativa. Es pertinente mencionar que al administrado solo se le faculta insinuar,⁶⁵ la instauración de un proceso de revisión de un acto o resolución administrativa.

⁶⁵ Álvaro Mejía Salazar, EL Carácter Extraordinario del Recurso de Revisión..., 18.

Una vez que el contribuyente afectado ha insinuado el recurso de revisión ante la administración tributaria, a esta le compete verificar si el acto o resolución a incurrido en alguna de las causales citadas, para ello el trámite se direcciona al departamento jurídico de la entidad competente, el que emitirá un informe previo,⁶⁶ clave para la procedencia de dicho recurso, de tal manera que es potestad discrecional de la máxima autoridad administrativa instaurar del expediente sumario.⁶⁷

1.2 La jurisdicción contenciosa tributaria.

1.2.1 Acciones: de impugnación, directas y especiales.

En líneas anteriores mencionábamos que la impugnación es una facultad o un derecho que el ordenamiento jurídico les concede a los contribuyentes, para de esta manera acudir ante los organismos de justicia con el solo propósito de lograr la corrección de cualquier tipo de error en lo que haya incurrido la administración.⁶⁸

Para subsanar cualquier tipo de controversias que se pudieran suscitar entre la administración y los contribuyentes, se han creado los tribunales de lo contencioso tributario los cuales son los encargados de conocer y resolver estas discrepancias. Según los artículos 220, 221 y, 222 del Código Tributario, les corresponde conocer de las acciones impugnación, de las acciones directas y de otros asuntos.⁶⁹

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

⁶⁶ Art. 144.- Tramitación del recurso.- Cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales del artículo anterior, previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario, (...).

⁶⁷ Álvaro Mejía Salazar, Los Recursos Administrativos..., 81.

⁶⁸ Humberto Cabrera Acosta, Teoría General del Proceso y la Prueba, (Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 1996), 289.

⁶⁹ José Vicente Troya y Carmen Simone Lasso, Manual de Derecho Tributario (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2013), 311.

emitido por un órgano incompetente, por no haberse respetado las solemnidades del caso, por falta o una errónea motivación; o, porque lesiona derechos subjetivos e intereses legítimos del contribuyente, entre otros. “*Un acto nulo no debe producir efectos.*”⁷⁰

Dentro las acciones de impugnación en primer lugar tenemos las que se proponen contra reglamentos tributarios y otros actos de efectos erga omnes como las ordenanzas provinciales y municipales, y las resoluciones o circulares de carácter general. Este tipo de impugnaciones se encuentran previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 220 de Código Tributario.⁷¹

La Administración en sentido general con el afán de cumplir con sus facultades determinadora y recaudadora a cabalidad, necesita dictar reglamentos, resoluciones, ordenanzas, circulares según sea el caso, a través de las cuales puede incurrir en arbitrariedades o errores y lesionar derechos subjetivos e intereses legítimos. Lo que busca atacar esta acción de impugnación tipificada en el numeral 1 del art. 220, es evitar la aplicación de una norma reglamentaria a un caso específico. Es así, que el contribuyente afectado puede acudir ante el tribunal pidiendo se deje sin efecto total o parcial el acto administrativo de determinación o recaudación, sin necesidad de agotar previamente la vía administrativa, es decir no es un requisito indispensable el agotamiento de la sede administrativa para acudir al órgano jurisdiccional. De tal manera que la decisión a la que llegue el tribunal no es de carácter general, por lo tanto la norma impugnada sigue estando en vigencia.⁷²

En el segundo caso del art. 220, a diferencia del primero, su accionar va más allá de un interés particular, su objetivo principal es el “imperio de la juridicidad”. Lo que busca esta acción de impugnación es anular total o parcialmente la norma impugnada por

⁷⁰ José Vicente Troya y Carmen Simone Lasso, Manual de Derecho..., 312 y 313.

⁷¹ Art. 220.- Acciones de impugnación.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos:

- 1a. De las que formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes;
- 2a. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos; (...)

⁷² José Vicente Troya y Carmen Simone Lasso, Manual de Derecho..., 312 y 313.

considerar que lesiona y atenta contra los derechos objetivos de los contribuyentes. Esta acción no solo puede ser presentada por contribuyentes que tengan intereses directos, también se encuentran facultadas entidades privadas, profesionales, incluso estatales. Los argumentos en los cuales puede fundarse esta pretensión son dos: el primero va relacionado a que la norma impugnada no fue expedida por la autoridad competente o que las normas en cuestión adolece de vicios en cuanto a los pasos que debieron seguirse para su promulgación; y, segundo que la norma se encuentre en contradicción con normas de carácter superior. Es así que las resoluciones dictadas en este tipo de acciones de impugnación son de carácter general, pudiendo quedar la norma total o parcialmente anulada.⁷³

En el numeral 3 del artículo 220 del Código Tributario, se faculta a los contribuyentes que se consideren afectados por la negativa de solicitud de compensación de una deuda tributaria o cuando se les niegue la facilidad de pagos,⁷⁴ a acudir al tribunal para que examine la negativa, para que la confirme o la deje sin efecto según sea el caso. En el número cuarto consta la competencia del tribunal conocer y resolver las impugnaciones que tengan lugar por silencio administrativo, en virtud de reclamos o peticiones en los casos específicos; mientras que en el numeral 5 lo que se busca es impugnar la decisión tomada en el recurso de revisión por la Administración, en razón de que esta se encuentra viciada; es injusta; no apegada a derecho; y por lo tanto atenta contra los derechos e intereses del contribuyente.

En lo concerniente al numeral 6, cabe señalar que dentro de los deberes de los contribuyentes está el cumplimiento de las obligaciones formales, y que la administración tiene toda la potestad para sancionar el incumplimiento de los mismos. Estas sanciones se deben materializar mediante una resolución administrativa, en virtud de lo cual el “contribuyente perjudicado puede proponer una acción de impugnación en contra de tales resoluciones,”⁷⁵ siendo competencia del tribunal el conocer y resolver, en primer lugar si

⁷³ José Vicente Troya y Carmen Simone Lasso, Manual de Derecho..., 314.

⁷⁴ Art. 46.- Facilidades para el pago.- Las autoridades administrativas competentes, previa solicitud motivada del contribuyente o responsable, concederán facilidades para el pago de tributos, mediante resolución, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en este Código y en los términos que el mismo señale.

⁷⁵ José Vicente Troya y Carmen Simone Lasso, Manual de Derecho..., 317.

hubo o no la el incumplimiento de dichas formalidades; y de existirlas, si la sanción es la adecuada al caso en particular, para caso contrario dejar sin efecto la sanción impuesta.

El tribunal de lo contencioso tributario también es competente de conocer y resolver las acciones de directas estipuladas en el artículo 221 del Código Tributario.⁷⁶ Lo que las caracteriza y a su vez diferencia de las acciones de impugnación de actos y resoluciones de carácter administrativo, es que proceden sin la necesidad imperante de la existencia previa de dichos actos o resoluciones.

Las acciones directas se pueden proponer para: 1) solicitar la prescripción de las obligaciones tributarias, así como de sus intereses, si a contar de la fecha de que fueron exigibles han transcurrido 5 y 7 años; 2) si funcionario administración por voluntad propia o por orden de un superior, se negara a recibir el pago total o parcial de una obligación tributaria; el contribuyente podrá consignar los valores en la cuenta del Consejo de la Judicatura,⁷⁷ con la finalidad de que no se cobren intereses desde la fecha de la presentación de la demanda;⁷⁸ 3) El numeral 3 el contribuyente puede proponer una acción directa ante el tribunal contencioso tributario, cuando en el procedimiento coactivo se presenten nulidades, ya sean *in procedendu* o *in iudicando*; 4) En el caso cuarto se ataca a la nulidad del remate, cuando el mismo por diferentes factores, incurra en errores en los avisos previos al remate, cuando no se lo hubiera hecho en la forma adecuada; y, cuando haya confusión en el día y hora en la publicación del remate. Cuando el procedimiento coactivo adolezca

⁷⁶221.- Acciones directas.- Igualmente, el Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones directas que ante él se presenten:

1a. De las que se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas;

2a. De las de pago por consignación de créditos tributarios, en los casos establecidos en este Código o en leyes orgánicas y especiales;

3a. De las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, (...).

4a. De nulidad del remate o subasta en el caso 4 del artículo 207; y,

5a. De las de pago indebido o del pago en exceso, (...).

⁷⁷ Art. 290.- Procedencia.- Siempre que un recaudador tributario, por sí o por orden de autoridad administrativa superior, se negare a recibir del contribuyente o responsable o de un tercero, el pago del todo o parte de una obligación tributaria, en los casos de los artículos 49 y 50 de este Código, podrá el interesado depositar ese valor en el Banco Nacional de Fomento o sus sucursales o agencias, (...).

⁷⁸ Art. 297.- Cobro de intereses.- Sobre el valor de las obligaciones tributarias pagadas por consignación, no habrá lugar al cobro de intereses, desde la fecha de presentación de la demanda.

de nulidad declarado por el Tribunal competente, en virtud de las causales establecidas en el artículo 207 de Código Tributario.⁷⁹

El numeral 5, da a los contribuyentes la posibilidad de solicitar al tribunal el reconocimiento de que se ha producido un pago indebido o en exceso, cuando con este pago se ha realizado con posterioridad a la ejecutoria de la resolución que niega una reclamación en contra del acto de determinación o liquidación de la obligación tributaria. Esta acción es de conocimiento de la jueza o juez de lo contencioso tributario, cuando el pago se haya verificado, después de dictada la resolución administrativa y sin que haya fenecido el plazo para interponerla.

Además de las acciones de impugnación y las acciones directas que se trataron en párrafos anteriores al tribunal contencioso tributario también le compete el conocimiento de los siguientes de otro tipo de asuntos estipulados en el art. 222.⁸⁰ En el primer numeral le corresponde resolver cualquier tipo de excepciones al procedimiento de ejecución, que pueda presentar el contribuyente, ya sea por incompetencia del funcionario ejecutor, en virtud de esto el tribunal analizará y resolverá si el funcionario que está ejecutando el cobro se encuentra dotado de la competencia correspondiente, y así mismo verificará si se han respetado las solemnidades sustanciales determinadas para el procedimiento de ejecución prescritas en el art. 165.⁸¹

En el numeral dos del art. 222 se faculta a los tribunales distritales a resolver las tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en el procedimiento coactivo, para la procedencia de la tercería. El tercerista como requisito principal deberá adjuntar el título

⁷⁹ Art. 207.- Nulidad del remate.- El remate o la subasta serán nulos y el funcionario ejecutor responderá de los daños y perjuicios que se ocasionaren:

1. Cuando no se hubieren publicado los avisos previos al remate o subasta, en la forma establecida en los artículos 184 y 204 de este Código;
2. Cuando se hubiere verificado en día y hora distintos de los señalados para el efecto;
3. Cuando se hubiere verificado en procedimiento coactivo afectado de nulidad, (...).

⁸⁰ Art. 222.- Otros asuntos de su competencia.- Corresponde también al Tribunal Distrital de lo Fiscal el conocimiento de los siguientes asuntos:

- 1.- De las excepciones al procedimiento de ejecución, señaladas en el artículo 212;
- 2.- De las tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en coactivas por créditos tributarios;
- 3.- De los recursos de apelación de providencias dictadas en el procedimiento de ejecución, en los casos de los artículos 176, 191 y 209, (...).

⁸¹ Art. 165.- Solemnidades sustanciales.- Son solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución:

- 1.- Legal intervención del funcionario ejecutor;
- 2.- Legitimidad de personería del coactivado, (...).

que justifique la propiedad del bien o su vez el préstamo.⁸² Las tercerías excluyentes de dominio que se presenten con el título correspondiente causara la suspensión del procedimiento coactivo hasta que la jueza o juez de lo contencioso tributario la resuelva.⁸³ Si la jueza o juez rechaza la tercería excluyente, se condenara al tercerista al pago de costas; caso contrario si se acepta la tercería, el juez ordenara la cancelación del embargo y la restitución de los bienes aprendidos.⁸⁴ El numeral tercero le atribuye al tribunal de fiscal conocer y resolver los recursos de apelación, en los casos ya explicados en acápite anteriores.⁸⁵

Las administraciones tributarias ya sean central, seccionales o especiales, dentro de sus actividades y facultades pueden incurrir en un conflicto de competencias positivos y negativos entre ellas, para lo cual los tribunales distritales de lo contencioso tributario son competentes para conocer y resolver estos conflicto.

Dentro de las competencias de estos tribunales también se encuentra la de conocer y resolver el recurso de queja, así claramente lo expresa el Código Tributario en su artículo art. 216 cuando señala: Recurso de queja.- “Siempre que el ejecutor se negare a recibir un escrito de excepciones o retardare injustificadamente la remisión de las copias del proceso coactivo o de las excepciones, o que notificado no suspendiere el procedimiento de ejecución, el perjudicado podrá presentar queja al Tribunal Distrital de lo Fiscal, el que, según la gravedad de la falta, podrá imponer una multa de veinte y cuatrocientos dólares, sin perjuicio de ordenar la destitución del cargo del funcionario ejecutor en caso de reincidencia.” De lo citado es evidente que la administración tributaria puede caer en errores o arbitrariedades, en virtud de lo cual el legislador muy sabiamente ha previsto el recurso de queja para que el contribuyente o tercero responsable pueda poner a

⁸² Art. 177.- Tercerías excluyentes.- La tercería excluyente de dominio sólo podrá proponerse presentando título que justifique la propiedad o protestando, con juramento, hacerlo en un plazo no menor de diez días ni mayor de treinta, que el funcionario ejecutor concederá para el efecto.

⁸³ Art. 178.- Efectos de la tercería excluyente.- La tercería excluyente presentada con título de dominio, suspende el procedimiento coactivo hasta que el Tribunal Distrital de lo Fiscal la resuelva, previo el trámite que este Código establece (...).

⁸⁴ Art. 179.- Rechazo o aceptación de la tercería excluyente.- Siempre que se deseche una tercería excluyente, se condenará al tercerista al pago de las costas que hubiere causado el incidente (...).

⁸⁵ Art. 176.- Decisión de preferencia.- Cuando se discuta preferencia entre créditos tributarios y otros que no lo sean, resolverá la controversia el funcionario ejecutor. De esta decisión podrá apelarse, dentro de tres días para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal. (...)

conocimiento a la justicia tributaria, cualquier tipo de injusticias, irregularidades que se puedan estar cometiendo en su contra, con la finalidad de que esta las analice y revise confirme o revoque.

1.2.2 Recursos.

El juez es uno de los sujetos del proceso de trascendental importancia ya que su función es la de administrar justicia, de tal manera que tiene que contraer sus decisiones a la voluntad abstracta contenida en la ley. La administración de justicia como toda tarea humana, está expuesta a errores. Frente a esta posible eventualidad y ante la imposibilidad de que el juez pueda corregir oficiosamente todos los yerros cometidos. Los ordenamientos procesales han creado los recursos para que los litigantes busquen mediante ellos la corrección de cualquier tipo de error a fin de precautelar sus derechos y sus intereses legítimos.⁸⁶

Específicamente los recursos son una limitación al poder de los jueces, quienes deben procurar justas resoluciones al estar expuestos a la permanente revisión de sus superiores; y al mismo tiempo un instrumento para que las partes reclamen esa justicia que se espera del órgano llamado a administrarla.⁸⁷

Se entiende por recursos judiciales a aquellos actos procesales en cuya virtud la parte que se crea afectada por una resolución judicial solicita, en el mismo proceso y dentro de determinados plazos establecidos para su interposición, ante el mismo órgano o uno jerárquicamente superior reforme, revoque, modifique, amplíe o lo anule.⁸⁸ La expresión recurso, señala Eduardo Couture, quiere decir literalmente regreso al punto de partida, es un re-correr de nuevo, el camino ya hecho. Jurídicamente, la palabra denota el recorrido que se hace nuevamente mediante otra instancia, como un medio de impugnación por el cual se re-

⁸⁶ Humberto Murcia Ballén, Recurso de Casación Civil (Santa Fe Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda. 1996),32

⁸⁷ Juan Carlos Muñoz, Recursos Jurisdiccionales (Santiago de Chile: Ediciones Jurídicas y técnicas S.A., 2004), 5.

⁸⁸ Lino Enrique Palacio, Los Recursos en el Proceso Penal (Buenos Aires: Abeledo - Perrot, 2001), 13.

corre el proceso.⁸⁹ Al respecto Galo Espinosa define al recurso como la “acción concedida por la ley al interesado en un juicio o cualquier procedimiento, para reclamar contra resoluciones, bien ante la misma autoridad que las dictó, bien ante otra de jerarquía superior.”⁹⁰ Dicho en otras palabras, mediante el recurso se tiene una segunda manifestación de la potestad pública administración de justicia. De Pina define al recurso como un medio de impugnación de los actos administrativos o judiciales establecidos expresamente al efecto por disposición legal, que le permite a quien se halle legitimado para interponerlo someter la cuestión resuelta ante el mismo órgano o a uno superior dentro de la jerarquía prescrita, para que de esta manera se realice un control de las actuaciones.⁹¹ Humberto Murcia define al recurso como el derecho subjetivo de los litigantes para impugnar una resolución judicial desfavorable, buscando así que las providencias se depuren de los vicios o desviaciones jurídicas en que se haya incurrido.⁹²

“El presupuesto que justifica a los recursos es la posibilidad de la existencia de error, debido a la falibilidad del juicio humano.”⁹³ Por ende, los recursos se convierten en un medio de impugnación y de control de las actuaciones públicas. Este sistema de control tiene dos propósitos, primero el precautelarse el interés público, en que el Estado de derecho y el imperio de la ley sean respetados, y segundo garantizar que los derechos de los particulares no sean conculcados por una actuación pública errónea.”⁹⁴

Es así, que los recursos son mecanismos conferidos por la ley a los administrados para que puedan ejercer su derecho a la defensa cuando se sientan afectados por una decisión ya sea en la misma instancia o en otras instancias jerárquica superiores, lo que conlleva un trascendental valor tanto objetivo cuanto subjetivo, pues a través de estos

⁸⁹ Eduardo Couture, Fundamentos del derecho Procesal Civil, 3ra edición (Buenos Aires: Editorial de Palma, 1958), 340.

⁹⁰ Galo Espinosa, La Más Práctica Enciclopedia Jurídica, volumen II, (Quito: Editado por Instituto de Informática legal, 1987), 616.

⁹¹ Rafael de Pina, Diccionario de Derecho (México D.F: Editorial Porrúa, S.A., 1975), 270.

⁹² Humberto Murcia Ballén, Recurso de Casación..., 32

⁹³ Héctor Lorences, Recursos en el Proceso Penal, 1era edición (Buenos Aires: Editorial Universidad S.R.L., 2007), 21.

⁹⁴ Álvaro Mejía Salazar, Los Recursos Administrativos..., 15.

recursos se realiza un control de constitucionalidad y legalidad de los actos de la administración de justicia.

1.2.3 Casación.

Iniciaremos este apartado realizando una breve distinción entre recursos ordinarios y extraordinarios. La doctrina clasifica los recursos en ordinarios y extraordinarios, esta distinción se debe a las características intrínsecas a su naturaleza jurídica, Chiovenda nos dice: Con los remedios ordinarios se puede denunciar cualquier vicio de la sentencia impugnada en cambio con los remedios extraordinarios las partes solo pueden denunciar determinados vicios de las sentencias.⁹⁵ De tal manera los recursos ordinarios son: “aquellos que se dan con cierto carácter de normalidad dentro del ordenamiento procesal como una respuesta normativa extensa al derecho general a impugnar. De este carácter de normalidad deriva la mayor facilidad con que esta clase de recursos son admitidos, así como el mayor poder y amplitud de decisión que posee la autoridad que lo resuelve.”⁹⁶ En el mismo sentido Lino Palacios expresa que; los recursos ordinarios dan una mayor facultad decisoria a los tribunales competentes de resolverlos, debido a que estos pueden pronunciar y corregir cualquier tipo de irregularidades ya sean *in procedendo* o *in iudicando*.⁹⁷

No existe duda alguna que los recursos ordinarios tienen un campo amplio de impugnación, atacando errores de hecho o de derecho, pese a esto, las “actuaciones públicas decisorias” aún después de haber sido revisadas y realizado un segundo examen por el tribunal de alzada, pueden adolecer de vicios y errores, lo cual derivaría en una injusticia o ilegalidad. Para evitar este tipo de irregularidades, la ciencia del derecho ha creado un medio de impugnación de carácter especial con singulares peculiaridades mediante el cual se puede corregir este tipo de yerros, “ponderando la justicia y el imperio del derecho sobre todo los postulados más ortodoxos de los principios de seguridad jurídica, estabilidad e

⁹⁵ Miguel Macías Hurtado, citando a Chiovenda en Lineamientos Generales de la Casación en La Casación (Quito: Corporación Editora Nacional 1994), 24.

⁹⁶ Álvaro Mejía Salazar. Los Medios de Impugnación ante el Proceso y Procedimiento Contemporáneo (Quito: Ediciones Legales, 2013), 38.

⁹⁷ Lino Enrique Palacios, Manual de Derecho Procesal Civil (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2000), 581.

inmutabilidad de los actos públicos. Esta clase de impugnación son los recursos extraordinarios.”⁹⁸

Por ser la casación al ser un recurso extraordinario, su procedencia es restrictiva, lo cual implica que su espectro de aplicación se limita para cierto tipo de “resoluciones judiciales”, sentencias o autos definitivos en los cuales no proceden recursos ordinarios o luego de agotados, y en los casos y escenarios previamente detallados en la ley.⁹⁹

Jaime Guasp señala:

“La casación se concibe como un recurso donde se plantean estrictamente *cuestiones de derecho*, y no cuestiones de hecho, es decir, que se trata de un proceso de impugnación destinado a rescindir un fallo judicial por razones estrictamente jurídicas, y no por razones fácticas, por lo que quedarían fuera de la casación todas aquellas motivaciones que pretendieran la eliminación, sustitución del fallo impugnado a base de su desajuste con los hechos. La casación se perfila así como una figura de significado netamente jurídico, porque solo las cuestiones jurídicas tendrían acceso a ella, lo cual limitaría, extraordinariamente y significativamente, su concepto.”¹⁰⁰

El carácter limitado de la casación está reconocido por la doctrina tradicional. Al respecto manifiesta Jacques Boré que: “esta vía de recurso extraordinario no le permite al juez conocer del conjunto del litigio, sino solamente de ciertos puntos determinados por la ley, y que dicho recurso, como extraordinario que es, solamente es procedente cuando los ordinarios se hayan agotado.”¹⁰¹

De igual manera Manuel de la Plaza explica que en la doctrina española, la casación es un recurso limitado “porque no es viable sin apurar previamente los recursos ordinarios y además, porque sólo se autoriza por motivos que constituyen un *numerus clausus* y limitado, en fin porque sólo excepcionalmente, y por un modo muy restrictivo, autoriza la censura de hechos.”¹⁰²

⁹⁸ Álvaro Mejía Salazar, *Los Recursos Administrativos...*, 68.

⁹⁹ Alejandro Espinosa Solís de Ovando, *Manual de Derecho Procesal Civil- Recursos Procesales* (Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1973), 16.

¹⁰⁰ Juan Lovato Vargas citando a Jaime Guasp en, *Programa Analítico del Derecho Procesal...*, 148.

¹⁰¹ Jacques Boré, *La Cassation en Matière Civil* (Paris: Edition Sirey, 1988), 103-104.

¹⁰² Manuel de la Plaza, *Derecho Procesal Civil* (Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1955), 803.

Gilberto Martínez Rave, dice que: “El recurso extraordinario de casación es el que se utiliza contra sentencia de segunda instancia que se consideren violatorias de la ley. No genera una tercera instancia debido a que no vuelve a debatir los hechos que ya han sido juzgados en las dos instancias. Simplemente se trata de un recurso mediante el cual se confronta la sentencia con ley para concluir si aquélla se ciñó a ésta y tiene validez jurídica.”¹⁰³

Esta situación ha sido confirmada por la propia Corte Constitucional del Ecuador, al manifestar que la casación “[...] se la considera un recurso no constitutivo de instancia, vale decir que el Tribunal puede pronunciarse solo sobre las cuestiones de derecho; dicho en otras palabras la revisión es más limitada, pudiendo basarse solo en una incorrecta interpretación de la Ley, por parte de los órganos inferiores y nunca revisar los hechos de la causa.”¹⁰⁴

De igual forma la Corte Constitucional Colombiana en sentencia C 668 de 2001 nos dice:

“El recurso de casación es un juicio técnico jurídico, de puro derecho sobre la legalidad de la sentencia (errores in iudicando), sobre el proceso en su totalidad o en diversos sectores del mismo (errores in procedendo), y excepcionalmente sobre las bases probatorias que sirvieron de sustentación para dictar la sentencia acusada. De ahí que la casación como un juicio sobre la sentencia que es, no puede entenderse como una instancia adicional, no como una potestad ilimitada para revisar el proceso en su totalidad, en sus diversos aspectos fácticos y normativos, sino como una fase extraordinaria, limitada y excepcional del mismo.”¹⁰⁵

Bajo esta concepción el recurso de casación es un medio impugnación extraordinario no constitutivo de instancia cuya finalidad es velar por la correcta aplicación e interpretación de las leyes en las sentencias, orientando su accionar hacia la unidad de interpretación del derecho, debido a su función unificadora, es decir proyectado como un mecanismo para la aplicación uniforme de las leyes.

¹⁰³ Gilberto Martínez Rave, Procedimiento Penal Colombiano (Santa Fe Bogotá: Editorial Temis, 1992), 457.

¹⁰⁴ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 003-10-SEP-CC. Bajo el argumento expuesto dejan sin efecto una sentencia de la Corte Nacional de Justicia por cuanto entro a analizar los hechos, es decir, la sentencia de casación estableció una valoración de la justicia de la sentencia del Tribunal recurrido, sin embargo, la Corte Constitucional estableció que el recurso de casación es eminentemente formalista y que por lo tanto no se podía realizar esas valoraciones.

¹⁰⁵ Corte Constitucional colombiana, sentencia C- 668 de 2001, véase en [<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-668-01.htm>], acceso 15 de septiembre de 2014.

En el mismo sentido Maritza Pérez expresa:

“La casación se diferencia de los demás recursos por la limitación de los motivos y la naturaleza de esa limitación. Con respecto a la apelación, los motivos por los que ésta procede son ilimitados, siendo únicamente limitables por el recurrente; la casación en cambio está limitada legalmente. En apelación, la ley contiene previsiones genéricas de injusticia, no individualizadas, que se concretan solo en el desenvolvimiento que haga la parte recurrente de sus agravios; precisamente en virtud de esa indeterminación de motivos la apelación conduce siempre a un nuevo juicio, en donde se examina ampliamente la cuestión en hecho y derecho dando lugar a un reexamen de la causa. La casación en cambio, está regulada a basa de previsiones específicas de injusticias y el nuevo juicio se limita al reconocimiento eventual a la rectificación del vicio previsto.”¹⁰⁶

El recurso de casación, está dirigido a romper o anular las sentencias venidas en grado a la Corte Nacional de Justicia, por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de las normas e incluso de los precedentes jurisprudenciales. Su finalidad de anular o casar, también busca la de defensa de derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia,¹⁰⁷ es por ello que el recurso de casación exige ser conocido y resuelto por el más alto tribunal (Corte Nacional), ante la necesidad de que sus pronunciamientos tengan validez general para obtener una interpretación de la ley exacta y uniforme.”¹⁰⁸

La casación si bien es un remedio procesal para cierto tipo de irregularidades que pudieron suscitarse en segunda instancia, es necesario dejar claro que no constituye una tercera instancia, pues su finalidad “radica en la necesidad pública de velar por la legalidad, corrección y justicia de las actuaciones judiciales, cuando existan circunstancias legalmente tasadas que ataquen tales intereses públicos.”¹⁰⁹

Es necesario anotar que el recurso de casación exige que los recurrentes necesitan más que el simple interés personal para poder activar este recurso extraordinario, “deben contar con una causal legalmente determinada es decir, con un motivo: el motivo de la

¹⁰⁶ Juan Lovato Vargas, Programa Analítico del Derecho Procesal..., 181.

¹⁰⁷ Maritza Tatiana Pérez, La Casación Tributaria en el Marco de la Constitución de la República del Ecuador en Justicia Tributaria: Pensamientos Doctrinales y Jurisprudenciales Sala Especializada de lo Contencioso Tributario (Quito: Imprenta de la Gaceta Judicial 2013), 22.

¹⁰⁸ Humberto Fernández Vega, El Recurso Extraordinario de Casación Penal, (Bogotá: Editorial Leyer, tercera edición, 2002), 25.

¹⁰⁹ *Ibíd.*, 154

casación precisamente; por su parte el órgano jurisdiccional, no puede conocer los problemas litigiosos con la misma amplitud de los jueces de primer y segunda instancia, su competencia se encuentra limitada a causales expresamente señaladas en la ley.”¹¹⁰

Es indudable que la limitación de la actividad jurisdiccional es uno de los factores más trascendentales y característicos de la casación. “Los jueces al decidir tienen que ceñirse a las lindes que, tanto causales invocadas, como aspectos jurídicos alegados como fundamento de la censura, esgrima el recurrente en su demanda, sin que le sea permisible, rebasar sus poderes jurisdiccionales, examinar de oficio los demás aspectos que, no obstante contenerlos la sentencia no han sido denunciado como motivo de ataque,”¹¹¹ en mismo sentido la Corte Suprema Colombiana al respecto manifiesta: “No puede [la Corte] examinar de oficio defectos de la sentencia que no hayan sido denunciados formalmente por el recurrente, y decidir la invalidación del fallo por errores no invocados en la demanda de casación,”¹¹² en virtud de lo anotado; “la limitación de los poderes del juez de casación se traduce, en suma, en que, a éste le está vedado revisar la sentencia recurrida por causales no invocadas, ni por fundamentos que la impugnación no trae, ni por errores que el recurrente no ha denunciado.”¹¹³

De lo manifestado, a diferencia de lo que se sucede con el recurso de apelación, en el recurso extraordinario de casación, los jueces no se encuentran facultados a realizar una nueva fiscalización de todo el proceso (hechos y derecho), además se restringe la posibilidad de presentar y solicitar pruebas; “debido a que en la casación no existe un término probatorio, pues se considera que el debate ha quedado cerrado o definido en segunda instancia, por lo cual este recurso extraordinario versa sobre la sentencia o resolución emitida por el tribunal”¹¹⁴ Sumado a esto el juez no puede modificar la sentencia al no existir errores previstos dentro de las causales y alegados por el recurrente. De tal

¹¹⁰ Humberto Murcia Ballén, *Recurso de Casación Civil* (Bogotá: Ediciones legales Gustavo Ibáñez, 1996), 52

¹¹¹ *Ibíd.*, 53.

¹¹² *Ibíd.*, 53.

¹¹³ *Ibíd.*, 53.

¹¹⁴ Juan Lovato Vargas, *Programa Analítico del Derecho Procesal...*, 139.

manera “el legislador establece dos limitaciones a la competencia a los jueces; en primer lugar señala las causales en virtud de las cuales puede revocar o modificar la sentencia por casación, y; segundo lugar prohíbe reformar y revisar puntos o aspectos no planteados por el recurrente, aun cuando pudieran corresponder a la causal invocada o a otra de las taxativamente autorizadas”¹¹⁵, en virtud de lo anotado podemos manifestar que: “las limitaciones de los poderes del órgano jurisdiccional y la necesidad de la existencia de motivos para las partes,”¹¹⁶ “hacen de la de la casación en esencia un recurso restrictivo, formalista y rigurosamente legalista en cuanto a su procedencia y tramitación.”¹¹⁷

1.2.4 Recurso de hecho

El error humano tiene muchas manifestaciones y matices, una de ellas se presenta cuando el juzgador por cuestiones ajenas a la razón cae en arbitrariedades limitando el derecho a recurrir un fallo al litigante agraviado. La doctrina y la mayoría de legislaciones para no dejar en la indefensión al litigante, han desarrollado un mecanismo para la corrección de este tipo de circunstancias, en virtud de lo cual han creado el recuso de hecho.¹¹⁸

El recurso de hecho ha sido definido por la doctrina como “el recurso mediante el cual el recurrente reclama al superior la concesión del recurso injustamente denegado,”¹¹⁹ no se impugna la resolución originaria del juez, sino de aquella por la que se rechazó un recurso interpuesto contra ella.¹²⁰ De una manera más amplia Argañaraz expresa: “Es el medio impugnatorio por el cual se solicita el examen de la denegatoria del recurso interpuesto ante el juez inferior (...), a fin de que conozca del mismo juez superior, para que éste lo conceda.”¹²¹ “La finalidad del recurso de hecho es que la impugnación principal cuya tramitación fue negada, sea remitida directamente al juez superior competente para

¹¹⁵ Juan Lovato Vargas, Programa Analítico del Derecho Procesal..., 139.

¹¹⁶ *Ibíd*em, 146.

¹¹⁷ Álvaro Mejía Salazar. Los Medios de Impugnación..., 38.

¹¹⁸ Álvaro Mejía Salazar, los Recursos Administrativos..., 83.

¹¹⁹ Manuel Ayán citando a Ferrer Adán en, Medios de Impugnación en el Proceso Penal (Buenos Aires: Alveroni Ediciones, 2007), 189.

¹²⁰ Jorge Moras, Manual de Derecho Procesal Penal (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997), 374.

¹²¹ *Ibíd*em, 189.

conocerla y resolverla de tal manera que le corresponde al juez superior determinar si la negativa del recurso principal emana por el inferior se apaga a derecho o no.”¹²² Este recurso plantea dos situaciones: la primera en la que juez competente de conocer el recurso de hecho, determina que la negativa habría sido arbitraria y fuera de derecho, en cuyo caso ordenará su devolución y dispondrá la tramitación del recurso principal promovido, que habría sido denegado,¹²³ y la segunda la cual corrobora que el recurso fue denegado en derecho, en la cual se confirmaría la legitimidad del rechazo.¹²⁴

En la legislación ecuatoriana, el recurso de hecho se encuentra previsto Código de Procedimiento Civil,¹²⁵ en el COIP,¹²⁶ y en la Ley de Casación.¹²⁷

De lo citado debemos resaltar ciertas particularidades del recurso de hecho; su interposición depende de la negativa previa de un recurso principal, su finalidad es poner en conocimiento la negativa del recurso ante un juez de jerarquía superior a fin de que este realice un examen y verifique si la negativa del recurso estuvo apegada a los hechos y al derecho. Este recurso busca atacar cualquier tipo de arbitrariedades en las que puede incurrir el juzgado de primer nivel.¹²⁸ Actúa como mecanismo de control de la tutela judicial efectiva y garantiza el derecho al acceso a los recursos que la ley otorga a los litigantes¹²⁹.

¹²² Álvaro Mejía Salazar, los Recursos Administrativos..., 83.

¹²³ Julio Picatoste bombillo, Los Recursos y otros Medios de Impugnación en la Ley de Enjuiciamiento Civil (Barcelona: Editorial Bosch, 2009), 616.

¹²⁴ Álvaro Mejía Salazar, los Recursos Administrativos..., 83.

¹²⁵ Art. 365.- Denegado por el juez o tribunal el recurso de apelación, podrá la parte, dentro del término de tres días, proponer ante el mismo juez o tribunal, el recurso de hecho.

¹²⁶ Art. 661, que dice: Procedencia y trámite.- El recurso de hecho se concederá cuando la o el juzgador o tribunal niegue los recursos oportunamente interpuestos y que se encuentren expresamente determinados en este Código, dentro los tres días posteriores a la notificación del auto que lo niegue de acuerdo con las siguientes reglas: 1. Interpuesto el recurso, la o el juzgador o tribunal, remitirá sin ningún trámite el proceso al superior, (...).

¹²⁷ Art. 9.- Recurso de Hecho.- Si se denegare el trámite del recurso, podrá la parte recurrente, en el término de tres días, interponer el recurso de hecho. Interpuesto ante el juez u órgano judicial respectivo, éste sin calificarlo elevará todo el expediente a la Corte Suprema de Justicia. 13, (...).

¹²⁸ Álvaro Mejía Salazar, los Recursos Administrativos..., 83.

¹²⁹ Julio Picatoste bombillo, Los Recursos y otros Medios de Impugnación..., 616.

De lo anotado en este primer capítulo, tenemos en orden de ideas, que las controversias tributarias son conocidas en primer lugar por el la administración tributaria en sus diferentes entes, para lo cual se ha previsto un procedimiento para su resolución que algunos de sus gestores lo ha llegado a considerar como una primera instancia o procedimiento *cuasijurisdiccional*.

Tal apuesta resulta arriesgada y a su vez de suma importancia discutirla y aclarar, ¿en base a qué argumentos se sustenta la misma? Ahora bien, en sede jurisdiccional la justicia tributaria en el Ecuador se desarrolla de una manera especial, manifestamos esto en virtud de los recursos que se han previsto para los litigantes, contado aquellos solo con el recurso extraordinario de casación, con sus limitaciones enunciadas, limitado la posibilidad de acceder a una segunda instancia.

Es conocido que la justicia tributaria se encuentra diseñada para desarrollarse en una sola instancia en aras de celeridad procesal, en virtud, de que al verse inmerso recursos e intereses del Estado, debe ser su respuesta más célere. Pero acaso, una justicia veloz no es más propensa a cometer errores? Si bien se cuenta con el recurso extraordinario de casación para recurrir sentencias o resoluciones que las partes consideren injustas, su espectro de conocimiento se encuentra limitado, como ya lo hemos expuesto.

Es así que la justicia tributaria por más de 50 años se ha venido sustanciándose en una sola instancia. Hemos consideramos necesario para una comprensión adecuada realizar un recuento histórico recopilando los aspectos más trascendentales, en los cuales se encuentran sustentados los argumentos de esta forma singular de desarrollar la justicia en materia tributaria. Así mismo realizaremos estudio comparado, a fin de determinar cómo se encuentra estructurada, que recursos se prevén en las diferentes legislaciones, ¿acaso también cuentan con una justicia más célere?, ¿se restringe la doble instancia?. Tales cuestionamientos son de trascendental importancia para establecer si es o no necesario la implementación de la doble instancia en materia tributaria, se garantiza o no se garantiza el derecho a la defensa, tutela judicial efectiva y sobre todo el derecho a recurrir.

CAPÍTULO II

EL DESARROLLO HISTÓRICO DEL SISTEMA DE JUSTICIA ESPECIALIZADA EN MATERIA TRIBUTARIA.

2.1 Antecedentes de la justicia tributaria

2.1.1 Decreto ley de emergencia de creación del Tribunal Fiscal.

El 19 de junio de 1959 se expidió el Decreto ley de emergencia de creación del Tribunal Fiscal. Como su nombre mismo lo indica, este Decreto-ley principalmente crea el Tribunal Fiscal, así como el procedimiento para sustentar las controversias entre la administración y el contribuyente, con lo cual el Ecuador da un gran paso en lo que hoy en día se conoce como justicia tributaria especializada. Sin embargo, cabe preguntarse ¿cuáles fueron principales motivos para la creación del Tribunal Fiscal? De primera mano, se puede manifestar que en esa época no existía un verdadero sistema de justicia tributaria, a la cual el contribuyente pudiera recurrir contra las posibles equivocaciones o arbitrariedades en las que el fisco podía incurrir en el ejercicio de sus funciones.

En esa época el Consejo de Estado era el facultado para “conocer y decidir sobre cuestiones contenciosas administrativas” esto según lo dispuesto en el art. 146 numeral 8 de la Carta Política de 1946. De este modo el Consejo de Estado, tenía la competencia para conocer sobre cuestiones contenciosas administrativas, y como forma anexa se incluyó conocer y resolver sobre cuestiones contenciosas tributarias.¹³⁰

De cierta manera existía un órgano competente en conocer y resolver las controversias pero, no se había instaurado un verdadero procedimiento. Eduardo Riofrío Villagómez, en oficio Nro. 2009, de 24 de marzo de 1959, dirigido al entonces Presidente de la República Camilo Ponce Enríquez, expresando la necesidad de la creación de un Tribunal Fiscal, manifestó lo siguiente: “En el Ecuador el Consejo de Estado conoce de lo contencioso tributario como parte de lo contencioso administrativo; pero nada se ha

¹³⁰ José Vicente Troya, Memorias de las 1as Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario (La Paz: Superintendencia Tributaria General, 2008), 77.

dispuesto para que dicho organismo opere como un tribunal adecuado como sucede en Francia, por ejemplo, y tampoco se regula el procedimiento, de manera que, por tales motivos, los pocos casos en que los contribuyentes han acudido al Consejo de Estado, no han podido obtener una resolución rápida, demorando a menudo algunos años.”¹³¹

Si bien existía la posibilidad de impugnar las resoluciones de la administración tributaria, esta posibilidad era más bien teórica que práctica, sobre todo teniendo en cuenta la forma en la que se encontraba conformado el Consejo de Estado, el mismo que era presidido por el Presidente de la Corte Suprema de Justicia, un diputado, un senador, dos ciudadanos elegidos por el Congreso Nacional, el Contralor General de la Nación, el Procurador General de la Nación, un representante del Consejo de Economía, el Presidente del Tribunal Supremo Electoral, un representante de las Fuerzas Armadas y el Presidente del Instituto Nacional de Previsión: Es fácil evidenciar la incapacidad de un organismo tan amplio y con una variedad de funcionarios para actuar como un tribunal fiscal. Su misma naturaleza le impedía desempeñar sus funciones de una manera adecuada, perjudicando gravemente los intereses del contribuyente como los del Estado.¹³²

De lo manifestado por el Riofrío Villagómez y según la manera en la que estaba conformado el Consejo de Estado, se puede manifestar tres aspectos claves: en primer lugar, el Consejo de Estado no era un órgano adecuado para conocer y resolver las controversias tributarias; segundo no existía un procedimiento preestablecido para la sustanciación; y como tercer punto, al no existir un procedimiento claro en el cual se establezcan términos, las causas podían demorar años. Como resultado de lo anotado la justicia tributaria en ese momento se encontraba en una total anarquía, donde el contribuyente quedaba maniatado ante cualquier tipo de injusticia o arbitrariedad cometida en su contra.¹³³

¹³¹ José Vicente Troya, Memorias de las 1as Jornadas Bolivianas..., 78.

¹³² *Ibidem*, 77.

¹³³ *Ibidem*, 78.

El Decreto-ley de emergencia, estaba compuesto por cuatro capítulos; primero, el que establece al Tribunal Fiscal; segundo el que determina su competencia; el tercero regula su procedimiento; y cuarto, que regula la acción de pago indebido.¹³⁴

Este Decreto tiene ciertas peculiaridades que lo definen: el Tribunal Fiscal, era un órgano jurisdiccional, aunque independiente de la administración tributaria, y de la Función Judicial, de tal manera que a la justicia ordinaria se le sustrae el conocimiento de lo contencioso tributario; el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema eran órganos totalmente independientes el uno de otro, en virtud de lo cual las sentencias emanadas del Tribunal Fiscal eran irrecurribles, funcionaba en única instancia, por lo tanto no podrán ser revisadas por ninguna autoridad; En lo concerniente a la competencia, se facultaba al Tribunal Fiscal para conocer y resolver en contra de actos y resoluciones tributarias, en las que el contribuyente se considerase perjudicado por la indebida actuación de la administración.

De una manera un tanto desacertada, se incluye también el conocer sobre las resoluciones emitidas por Contraloría, esto en virtud de que en aquel tiempo no existía un órgano jurisdiccional que conozca y resuelva esas controversias. Este problema se solucionó más adelante con la posterior creación de un Tribunal de lo Contencioso Administrativo; No existía una diferencia entre acciones de impugnación, acciones directas y recursos, de competencia del Tribunal Fiscal; y por último se establece que la acción de pago indebido es de competencia de los jueces civiles,¹³⁵ de esta manera se desconoce su naturaleza tributaria.¹³⁶

2.1.2 Código Fiscal.

En el año de 1948 el doctor Eduardo Riofrío Villagómez, hizo un primer intento de creación de un Código Fiscal, el mismo que fue publicado en su obra “Estudios de Derecho Fiscal”. Dicho proyecto fue estudiado por el Procurador General de la Nación conjuntamente con el Dr. José Federico Ponce, luego de introducirse algunas

¹³⁴ José Vicente Troya, Memorias de las 1as Jornadas Bolivianas..., 78.

¹³⁵ Decreto ley de Emergencia de Creación de Tribunal Fiscal; Art. 31.- Acción de pago indebido.- la acción de pago indebido, se formulará ante los Jueces Civiles competentes (...).

¹³⁶ José Vicente Troya, Memorias de las 1as Jornadas Bolivianas..., 80.

modificaciones este proyecto de Código el Ministerio del Tesoro lo publico en folleto especial.¹³⁷

El Dr. Riofrío dada la importancia del Código decidió presentarlo a la Casa de la Cultura, y pidió que encomiende a la Sección de Ciencias Sociales y Jurídicas su revisión, en virtud de lo cual hubieron varias sesiones para discutir el proyecto de Código, en las cuales se invitó a participar a otros juristas muy reconocidos como a los Doctores Juan Genaro Jaramillo, José Federico Ponce, Pedro Núñez entre otros. Terminadas las sesiones el Comité encontró más factible el dictar un Decreto ley de creación de del Tribunal Fiscal, debido a que su estudio y aprobación era más fácil, entendiend que aprobado la ley, sería cuestión de orden la aprobación del Código Fiscal.¹³⁸

En el año de 1961 el Subcomité de Asesoría Fiscal se encargó del estudio y revisión del Proyecto presentado por el Dr. Riofrío, invitando a los doctores Lovato, Ponce y Rodas. En numerosas sesiones se examinó y se discutió artículo por artículo, haciendo a su vez un estudio comparado con los Códigos Fiscales de Alemania, México y el Anteproyecto Argentino.¹³⁹

En el mismo año de 1961 se presentó el Proyecto a la consideración del entonces Presidente de la República, quien lo remitió al H. Consejo de Economía. En 1962 el Ministro del Tesoro, Economista Manuel Naranjo, pidió al Dr. Juan Isaac Lovato que hiciera una nueva revisión del proyecto, el mencionado jurista hizo sus comentarios, la mayoría relacionados con la redacción mas no de fondo. Después de a ver pasado todos estos filtros y comisiones que intervinieron, se aprobó mediante Decreto Ley Nro. 29, el Código Fiscal de la República.¹⁴⁰

Es pertinente abordar los rasgos más característicos del Código Fisca que son los siguientes:

¹³⁷ Oficio Nro. 0528, enviado por el Ministro del Tesoro Nacional, Dr. Juan Sevilla, al entonces Presidente de la República Dr. Carlos Julio Arosemena, véase en José Vicente Troya, 50 años de la Justicia Especializada en Materia Tributaria (Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2010), 226.

¹³⁸ *Ibíd*em, 227.

¹³⁹ *Ibíd*em, 227.

¹⁴⁰ *Ibíd*em, 228.

Se trata de un verdadero Código, que de forma completa, ordenada y coherente engloba todo lo concerniente a derecho tributaria. Si bien en el Decreto ley de emergencia que crea el Tribunal Fiscal, ya se regula sobre su conformación, competencia y algunas normas de procedimiento, en el Código Fiscal se hace un esfuerzo mayor y se aborda nuevas temáticas fundamentales, entre las cuales tenemos: aplicación e interpretación de la ley tributaria, el domicilio tributario, la facultad reglamentaria, los créditos tributarios, la caducidad de la vía administrativa, la ejecución de los créditos tributarios, la vía contencioso tributaria, el pago de lo no debido.¹⁴¹

El Dr. Troya denomina al Código Fiscal como el “*Código de los Tributos*” y manifiesta esto debido a que rige y se aplica a todo tipo de gravámenes, ya sean estos nacionales o seccionales. Esto con el solo propósito de que se apliquen y se obtenga uniformidad de criterios con los principios del derecho tributario en la actuación de la administración, como la del Tribunal Fiscal.¹⁴²

En lo concerniente a la competencia del Tribunal, se confirma que este organismo sea el encargado de conocer a las impugnaciones a las resoluciones o actos administrativos de orden tributario en las que el contribuyente se considere afectado. A diferencia del Decreto de creación del Tribunal Fiscal, conforme al Código Fiscal, las acciones de pago indebido también pueden ser conocidas por el Tribunal Fiscal, dejando a discreción del contribuyente si impugnarlas ante la justicia ordinaria o ante el Tribunal Fiscal. Se incluye a su vez el conocer lo aduanero; se reitera la competencia para conocer las acciones en contra de las resoluciones de la Contraloría; sumado a esto se añade al Tribunal Fiscal la competencia de conocer las demandas en contra de las resoluciones que dicte el Ministro de Fomento y Minas en materia de impuestos, patentes y porcentajes mineros.

De tal manera que el campo de competencia del Tribunal Fiscal se amplía enormemente, aunque las dos últimas atribuciones no son muy acertadas, pues su

¹⁴¹ José Vicente Troya, Memorias de las 1as Jornadas Bolivianas..., 80.

¹⁴² *Ibíd*em, 80.

naturaleza no es enteramente tributaria, pero se atribuye esta competencia al Tribunal Fiscal, en virtud de que aún no existían los tribunales de lo contencioso administrativo.¹⁴³

Otra de las grandes innovaciones de la Código Fiscal, dentro de la administración de justicia en el Ecuador, es el concerniente al valor que se le da a la jurisprudencia, es decir que las sentencias emanadas por el Tribunal Fiscal, son de cumplimiento obligatorio para las partes contendientes, y, a su vez, se convierte en un precedente forzoso para futuros casos análogos y futuras decisiones de la administración.¹⁴⁴ Esta situación cambió al entrar en vigencia el nuevo Código Tributario de 1975 en el cual se incluye el recurso de casación en materia tributaria y a su vez la creación de la segunda Sala de lo Contencioso Tributario de la entonces Corte Suprema de Justicia (hoy en día Corte Nacional de Justicia).¹⁴⁵

2.1.3 Código Tributario

En el año de 1975 en el Gobierno del entonces Presidente de la República General Guillermo Rodríguez Lara, mediante Decreto Supremo Nro. 1016- A, expide el Código Tributario, siendo este un gran avance en materia tributaria, pues desde su mismo nombre se constata que se trata de un Código con mayor especialidad, al anterior llamado Código Fiscal, que era mucho más amplio, según lo establecido en su normativa, llegando a conocer cuestiones de finanzas públicas.

El denominado Código Tributario, como lo afirma José Vicente Troya, “es exclusivamente el Código de los Tributos”, por lo tanto todas sus disposiciones legales son de directa aplicación, de tal manera que “prevalecen y a su vez sustituyen todas las anteriores” siendo aplicables a cualquier tipo de tributos ya sean nacionales o seccionales, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales.¹⁴⁶

El Código Tributario tiene ciertas peculiaridades entre las que se encuentran las siguientes:

¹⁴³ José Vicente Troya, Memorias de las 1as Jornadas Bolivianas..., 81.

¹⁴⁴ *Ibidem*, 81.

¹⁴⁵ *Ibidem*, 81.

¹⁴⁶ *Ibidem*, 81.

Está integrado por cuatro libros; de lo sustantivo tributario; de los procedimientos tributarios; del procedimiento contencioso; y, del ilícito tributario;¹⁴⁷ lo concerniente al libro cuarto, quedo derogado a partir de la entrada en vigencia del nuevo Código Orgánico Integral Penal.

En la vía administrativa, antes de la expedición del Código Tributario se sustentaba en una sola instancia, pero con la emisión de esta norma, se pasó a implementarse dos recursos (que fueron reseñados anteriormente): el de reposición y de revisión, de cuales resoluciones también podían ser impugnadas en la vía contenciosa tributaria.¹⁴⁸

Como ya hemos mencionado, el recurso de reposición fue derogado por la Ley Nro. 99-24 que suprimió la Sección Segunda del Capítulo IV del Título II del Código Tributario. La sección abolida incluía los arts. 14 al 138 contenían disposiciones que permitían interponer el recurso de reposición, la supresión de este recurso incluía a todas las administraciones tributarias reconocidas en la ley, incluyendo la aduanera en virtud del art. 79 de la Ley Orgánica de Aduanas manifestaba que los recursos en aquella sede se rigen por las disposiciones generales del Código Tributario.¹⁴⁹

Las controversias entre la administración y el contribuyente en sede jurisdiccional se desarrollaban en una instancia en virtud de esto, en este nuevo Código se instaura el recurso de casación en contra de las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal. Recurso que tienen como único propósito la uniformidad en la aplicación e interpretación de las leyes tributarias.¹⁵⁰

Este recurso se encontraba regulado en el Libro III, Título III del Código Tributario, que comprendía los arts. 328 al 335. En los cuales se establecía el procedimiento por el cual se resolvería este recurso. Para la interposición del recurso de casación se establecían 5 causales determinadas en el art. 329 que son las siguientes:

¹⁴⁷ José Vicente Troya, Memorias de las 1as Jornadas Bolivianas..., 81.

¹⁴⁸ *Ibíd.*, 81.

¹⁴⁹ Rafael Brigante Guerra, Revista Jurídica online, Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Guayaquil, véase en http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=157&Itemid=57

¹⁵⁰ *Ibíd.*, 81.

Oportunidad y Casos.- El recurso podrá interponerse por cualquiera de las partes, dentro de diez días de notificada la sentencia, y sólo tendrá lugar por violación de Leyes Tributarias, en los siguientes casos:

- 1.- Cuando en la sentencia se imponga el pago de un tributo no establecido por la Ley o que no estuvo vigente en el ejercicio económico de que se trate;
- 2.- Cuando se exonere del pago de un impuesto vigente, sin que la exención esté prevista en la Ley;
- 3.- Cuando la sentencia se funde en una Ley no aplicable al caso;
- 4.- Cuando, para establecer la existencia de la obligación tributaria, no se hubieren considerado hechos determinantes de la misma o de su exención; y,
- 5.- Cuando se hubiere cometido algún error de derecho en la calificación de los hechos reconocidos en la sentencia, hechos que configuran la materia imponible o que sirven de base para determinar la exención.

Estas causales, su procedimiento y todo lo correspondiente al título tercero del Libro III, fueron derogadas al entrar en vigencia la Ley de Casación publicada en el Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993.¹⁵¹

En lo concerniente a la competencia del Tribunal Fiscal, se enmarca exclusivamente al conocimiento de asuntos tributarios según lo dispuesto en los arts., 234, 235, 236 del Código tributario. Le compete conocer las acciones de impugnación, acciones directas y otros asuntos de su competencia.¹⁵²

La acción de pago indebido de tributos, nacionales o seccionales, que anteriormente era competencia de los jueces civiles, en este nuevo Código Tributario, solo podrá interponérsela ante el Tribunal Fiscal y más no ante la justicia ordinaria, de tal manera se reconoce su carácter enteramente tributario.¹⁵³

En 1992, en el Suplemento del Registro Oficial 93 de 23 de diciembre de ese año, se publicó la Ley 20 de reformas a la Constitución Política de 1978, entonces vigente, la misma que trajo consigo cambios al modelo de organización de la administración de la justicia tributaria. Este nuevo modelo se encuentra vigente hasta la actualidad, con algunos

¹⁵¹Ley de Casación, No. 27. Registro Oficial 192 de 18 de Mayo de 1993.¹⁵¹Art. 21.- Derogatorias.- En forma expresa se derogan las normas contenidas en el Parágrafo 2o. de la Sección 10ma. Título I Libro Segundo; Parágrafo 3o. Sección 1a. Título II Libro Segundo del Código de Procedimiento Civil y en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario. Deróganse también todas las disposiciones legales que establecen el recurso de tercera instancia.

¹⁵² José Vicente Troya, Memorias de las 1as Jornadas Bolivianas..., 81.

¹⁵³ Ibídem, 82.

cambios posteriormente introducidos en reformas sucesivas que se han dado en materia procesal orgánica y entre sus principales características tenemos:¹⁵⁴

El Tribunal Fiscal y el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que en 1992 tenían jurisdicción nacional, y no formaban parte de la Función Judicial, y por lo tanto no estaban supeditados a la Corte Suprema, dejan de existir. En su lugar se crean los Tribunales Distritales de lo Fiscal (hoy en día de lo Contencioso Tributario) y de lo Contencioso Administrativo, los cuales pasaron a formar parte de la Función Judicial, con un rango similar al de las Cortes Superiores (hoy cortes provinciales). La Ley 20 creó 4 Tribunales Distritales de lo Fiscal, establecidos en las ciudades de Quito, Guayaquil, Cuenca y Portoviejo, posteriormente se creó el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Fiscal de Loja.

La entonces Corte Suprema de Justicia en el ejercicio de la Disposición Transitoria Décima de la Ley 20, mediante Resolución de 23 de octubre de 1993, procedió a determinar la jurisdicción de los tribunales distritales indicados, con la finalidad de una equitativa distribución de las causas entre los tribunales, y de la descentralización y desconcentración de la administración de la justicia tributaria.¹⁵⁵

Se estableció que la Corte Suprema de Justicia actuará como tribunal de casación en todas las materias, para lo cual todas las salas serán especializadas. Una de ellas era la Sala de lo Fiscal (hoy en día de lo Contencioso Tributario) a quien según la Transitoria Décima Sexta, le correspondía conocer los recursos de casación presentados con anterioridad.¹⁵⁶

Al entrar en vigencia la Constitución de 2008, la Corte Suprema de justicia sufrió algunos cambios; pasó a llamarse Corte Nacional de Justicia, si bien se ratifica su condición de órgano jurisdiccional de mayor jerarquía y de control de legalidad de la función judicial actuando como corte de casación. Algunos tratadistas manifiestan que con la creación de la Corte Constitucional como órgano independiente de la Función Judicial; la Corte Nacional como tal ha perdido carácter supremo que le eran intrínseca a su naturaleza;

¹⁵⁴ José Vicente Troya, Memorias de las 1as Jornadas Bolivianas..., 83.

¹⁵⁵ *Ibíd.*, 83.

¹⁵⁶ *Ibíd.*, 83.

manifiestan esto en virtud de que cualquier litigante que se crea perjudicado por la decisión de una de las salas pueden acudir a la Corte Constitucional con una acción extraordinaria de protección, pudiendo dejarse sin efecto la sentencia dictada por una de las salas.

En lo concerniente a la competencia y jurisdicción de la Corte Nacional, en forma genérica se encuentra en la Constitución; en el art. 183 referente a la jurisdicción expresa “ La Corte Nacional de Justicia tendrá jurisdicción en todo el territorio nacional y su sede estará en Quito” respecto a la competencia art. 184.- “Serán funciones de la Corte Nacional de Justicia, además de las determinadas en la ley, las siguientes: 1. Conocer los recursos de casación, de revisión y los demás que establezca la ley. 2. Desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración. 3. Conocer las causas que se inicien contra las servidoras y servidores públicos que gocen de fuero. 4. Presentar proyectos de ley relacionados con el sistema de administración de justicia.”

Ya en una forma más detallada y específica en el Código Orgánico de la Función Judicial, determina las salas por las que estará compuesta la Corte Nacional que son las siguientes: “1. De lo Contencioso Administrativo; 2. De lo Contencioso Tributario; 3. De lo Penal, Penal Militar, Penal Policial y Tránsito; 4. De lo Civil y Mercantil; 5. De lo Laboral; y, 6. De la Familia, Niñez, Adolescencia y Adolescentes Infractores.” art 183. Así mismo se establece las competencias que le corresponde para cada sala, en lo concerniente a la sala especializada de lo contencioso tributario se encuentran en el art. 185.

1. Los recursos de casación en las causas en materia tributaria incluso la aduanera;
2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial; y;
3. Los demás asuntos que establezca la ley.

En lo relacionado a la conformación de las Cortes Provinciales, el Código Orgánico de la Función Judicial le otorga la facultad al Consejo de la Judicatura para que realice un

estudio para determinar el número de juezas y jueces que se sean necesarios, tomando como principal indicador la población de cada provincia art. 206.

Posterior a la promulgación de la Constitución de 2008 y en virtud del nuevo marco constitucional vigente se inició una serie de reformas y creación de nuevas leyes entre las cuales tenemos el Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ), en el cual se presentó en su primer borrador la propuesta de creación de jueces unipersonales de primera instancia y de las salas de contencioso tributario a las que les correspondería conocer el recurso de apelación en contra de sentencias del tribunal contencioso tributario; garantizando así la doble instancia en materia tributaria. Esta propuesta fue rechazada por los legisladores, en el punto 2.1.6 realizamos un estudio más profundo de los motivos por los cuales no se implementó la doble instancia en materia tributaria.

2.1.4 Código Orgánico General de Procesos.

La Constitución vigente desde el año 2008, trae consigo no sólo grandes innovaciones sino también problemáticas y retos; pues al establecer al Ecuador como *Estado Constitucional de derechos y justicia* (art. 1) se concede un rol más protagónico al poder judicial.¹⁵⁷ En ese sentido, la Constitución al ser una norma jurídica de carácter suprema y fundamental (art. 424), debe ser aplicada directamente (art. 11.3); pero sobre todo impone una sujeción de todas las personas, autoridades e instituciones (art. 426) a sus contenidos; sujeción de la que, el legislador no puede estar exento, puesto que al adoptar las leyes correspondientes debe adecuarlas formal y materialmente a los derechos constitucionales, incluso a los reconocidos en instrumentos internacionales de derechos humanos (art. 84).

Es así que los legisladores se encuentran frente a un gran reto como es la adecuación de un ordenamiento jurídico eficaz, a fin de que permitan tutelar de una manera efectiva los principios derechos y garantías plasmados en la Constitución.

¹⁵⁷ Vanesa Aguirre Guzmán, “Líneas para un Proceso de Reforma a la Justicia Civil en el Ecuador” (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Paper Universitario, 2014), 2.

Frente a ello nace la propuesta de Código Orgánico General de Procesos, (en adelante COGP) con el afán de realizar cambios profundos y estructurales en la manera de sustentar los procedimientos (exceptuando los penales), por considerarlos obsoletos al nuevo marco constitucional, puesto que “el desarrollo integral de un país no puede prescindir de un sistema judicial acorde a los principios constitucionales,”¹⁵⁸ para lo cual el COGP, recoge principios constitucionales como el de celeridad, eficacia, economía procesal, entre otros, para lo cual la sustentación de los procesos se desarrollará a través de audiencias, teniendo así un proceso mayoritariamente oral y ágil, sin dejar de un lado la importancia de lo documental.

La implementación de la oralidad en los procesos judiciales responde a la necesidad de imprimir celeridad en cada una de las actuaciones de los jueces, favoreciendo la inmediación y acercando al juez a las partes intervinientes. Con ello se busca tener unos procesos más ágiles y eficaces, con el objetivo primordial de descongestionar la justicia, el cual constituye uno de los más graves problemas del país.¹⁵⁹

El de COGP está compuesto por cinco libros que tratan sobre: 1) Normas Generales; 2) Actividad Procesal; 3) Disposiciones comunes a todos los procesos; 4) de los Procesos y; 5) Ejecución.

El COGP propone tres tipos de procesos de conocimiento: proceso ordinario, el que es aplicable a todas las causas que no tengan una vía de sustentación previamente establecida; el proceso sumario, para ventilar causas mercantiles, derechos personales y deudas dinerarias de inferior cuantía para las cuales no se haya previsto otro proceso; y el proceso monitorio, a través del cual se litigan procesos de reducidas cuantías y que no están dentro de los títulos ejecutivos.

Se prevé procesos de ejecución para el cobro de títulos ejecutivos, a través de un trámite más expedito. En lo concerniente a lo Contencioso Tributario se encuentra regulado en el Libro IV “De los Procesos Capítulo II,” Sección II. Se establecidos dos procesos para

¹⁵⁸ Vanesa Aguirre Guzmán, “Líneas para un Proceso de Reforma a la Justicia Civil...”, 2.

¹⁵⁹ Sentencia de la Corte Constitucional Colombiana C-713 de 2008.

resolver las controversias entre administración y contribuyente; las acciones de impugnación y las acciones directas se tramitará en proceso “ordinario”, mientras que las acciones especiales y las de excepción a la coactiva se tramitaran en proceso sumario.

Respecto al trámite ordinario el COGEP lo estructura de la siguiente manera:

Presentada la demanda -calificada y aceptada a trámite, se procederá a citar al demandado, el cual tendrá 30 días para contestarla (art. 291). Se establece un término amplio para que el demandado conteste, esto se debe a que, al momento de contestarla, deberá pronunciarse puntualmente sobre cada una de las pretensiones de la parte actora, así mismo sobre la veracidad de los hechos y documentos sobre los que se encuentra fundada la demanda, sumado a esto deberá deducir las excepciones de hecho y derecho de las cuales se crea asistido, junto a el anuncio de prueba (art 309). Contestada o no la demanda, en el término de tres días posteriores al fenecimiento del término para contestar la demanda se fijara día y hora para la audiencia preliminar (art.292).

En la primera audiencia llamada *preliminar*, el juez, tendrá la oportunidad de sanear el proceso, esto es calificar la pertinencia y legalidad de la prueba anunciada y presentada, evitando el desarrollo de pruebas ajenas a la litis, centrando el debate probatorio y evitando posibles nulidades.¹⁶⁰ Para las pruebas que debido a su naturaleza deban practicarse antes de la audiencia de juicio, las partes y el juez se podrán de acuerdo en día y hora para realizarlas, de igual manera el juez podrá establecer, esclarecer y resolver sobre puntos en debate, así mismo resolverá la admisibilidad de las tercerías que se hubieran presentado.

De las resoluciones dictadas en la audiencia preliminar, solo podrá interponerse recursos horizontales (aclaración, apelación, revocatoria), mismos que deberán interponerse en la misma audiencia y el juez deberá resolverlas de forma inmediata. De la resolución que

¹⁶⁰ Fernando Arias García, “La Estructura del Proceso Contencioso Administrativo en la Ley 1437 de 2011 y la Descongestión de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa” (Bogotá: Revista Principia Iuris nro. 16, 2011), 13.

rechace las excepciones previas podrá ser apelado con efecto diferido, si la resolución resuelve cuestiones que pongan fin a la litis será apelable con efecto suspensivo.¹⁶¹

Terminada la audiencia preliminar, en un término no mayor a 30 días se desarrollará, la audiencia de juicio (art 297), en la cual se procederá a la lectura de la resolución de la audiencia preliminar, posteriormente se practicarán las pruebas admitidas, las partes presentarán y confrontarán la prueba. Las y los testigos y las y los peritos, solo podrán ingresar al lugar donde se realiza la audiencia cuando el juez lo disponga, y solo podrán permanecer en dicho sitio mientras presten su declaración, terminada la misma deberán retirarse, debiendo aguardar hasta la finalización de la audiencia.

Actuada la prueba la parte actora, la demandada y si lo hubieren terceristas, en ese orden, podrán presentar sus alegatos por un tiempo no mayor de 20 minutos, con derecho cada uno a una sola réplica de 5 minutos. Terminada la intervención de las partes, la jueza o el juez podrá suspender la audiencia, para analizar todo lo actuado, debiendo reanudarla el mismo para y posteriormente dictar su veredicto. Para los procesos de conocimiento se podrá interponer el recurso de apelación a las sentencias dictadas, lo cual dará lugar a la segunda instancia (art.298). El recurso de apelación procede en contra de las sentencias y los autos interlocutorios que pongan fin al proceso dictados en primera instancia (art. 256).

Conforme al COGEP, se podrá interponer el recurso de aclaración, ampliación y de apelación ante el tribunal de apelación, teniendo un proceso ordinario con dos instancias. De la redacción parecería que “*hipotéticamente*” estaríamos ante un cambio total de sustanciación de la justicia tributaria especializada, la cual ha venido desarrollándose por más de 50 años en única instancia, esto implicaría una reestructuración total de los órganos jurisdiccionales y una reforma al Código Orgánico de Función Judicial (COFJ).

Pero el Código establece que los órganos que ejercieran la jurisdicción contenciosa administrativa y tributaria serán los establecidos en el (COFJ); no hace mención de una

¹⁶¹ Código Orgánico General de Procesos.- art. 275 efectos.- la apelación se concede: 1. Sin efecto suspensivo, es decir se cumple lo ordenado en la resolución impugnada y se remite al tribunal de apelación las copias necesarias para el conocimiento y resolución del recurso. 2. Con efecto suspensivo, es decir no se continúa con la sustanciación del proceso del proceso hasta que la o el juzgador resuelva sobre la impugnación propuesta por el apelante.

reestructuración. De igual manera en el (art.281) expresamente dice que solo podrá interponerse recurso de casación en “contra de las sentencias de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo y Contencioso Tributario que resuelven en única instancia.” De tal manera que la sustanciación los procesos contencioso tributarios, no se gozará de todos los recursos establecidos en el procedimiento ordinario, puesto que no se encuentra previsto el recurso de apelación en materia tributaria, negando el acceso a una segunda instancia, y solo prescribiendo el recurso de casación el mismo que no es constitutivo de instancia como ya mencionamos en el Capítulo 1.

En líneas anteriores se mencionó que todos los procesos contencioso tributarios, se tramitaran median proceso “ordinario”, exceptuando las acciones especiales y los de excepciones a la coactiva los cuales se sustanciaran mediante *procedimiento sumario*, pasaremos hacer una breve descripción de la forma en la cual se desarrollan este tipo de proceso.

Para el desarrollo del procedimiento sumario se establecen ciertas reglas señalaremos las más trascendentales para la temática planteada; 1) no procede la reforma de la demanda; 2) para contestar la demanda y la reconvenición se tendrá un término de quince días; 4) se desarrollará en audiencia única, con dos fases; la primera de saneamiento, similar a la audiencia preliminar del proceso ordinario, en la cual el juez califica la pertinencia y legalidad de las pruebas anunciadas y presentadas, aceptando las que verdaderamente sean acordes a la litis y determinando los putos en conflicto y conciliación entre las partes si las hubiera; en la segunda fase se presentaran las pruebas y alegatos agotadas las diligencias en el juez procederá a resolver. Se prevé recurso de apelación

2.2. La impugnación de actos administrativos tributarios en el derecho comparado.

El caso Ecuatoriano.-

El derecho a impugnar un acto o resolución administrativa se encuentra garantizado a nivel constitucional (art.173 CRE) pudiéndose hacer efectivo en primer lugar ante la administración y posteriormente ante órganos jurisdiccionales (tribunales y salas), en el

primer caso da origen una contienda (administración vs contribuyente), denominada “procedimiento administrativo”; y, en el segundo caso, al proceso jurisdiccional.

Tanto como el procedimiento administrativo y el proceso jurisdiccional actualmente se encuentran regulados por el Código Orgánico Tributario, hasta que entre en vigencia del Código Orgánico General de Procesos el cual dentro de su ordenamiento incluye lo contencioso tributario, los cuales se encuentran detallados en el punto 2.1.4., del presente trabajo.

En orden de ideas, respecto al procedimiento administrativo, si bien se prevé algunas garantías básicas similares a las del proceso jurisdiccional, es así que se permite presentar solicitar y evacuar pruebas, alegar e incluso se encuentran previstos recursos administrativos ordinarios y extraordinarios. Por ello algunos doctrinarios ecuatorianos han llegado a considerar el procedimiento administrativo como una *primera instancia jurisdiccional*.

En sede administrativa la normativa ecuatoriana “prevé un único Recurso en contra de los contenidos de los actos o resoluciones administrativas –La Revisión- y un medio para denunciar la inacción de la Administración –La Queja-”,¹⁶² sumado a ello conviene mencionar que también se encuentra la posibilidad de apelar dentro del procedimiento de ejecución coactivo, pero dicho recurso ordinario por la forma en la que se encuentra regulado no puede ser considerado como un recurso administrativo propiamente dicho, ya que su conocimiento y resolución es competencia de los tribunales distritales de lo contencioso tributario.

Mediante el recurso de apelación el contribuyente, tercero o interesado puede recurrir ante los tribunales distritales de lo contencioso tributario a impugnar tres supuestos; 1) la preferencia entre créditos tributarios y otros que no lo son, (art.176),¹⁶³ como segundo caso, se puede apelar la calificación de las posturas del remate o

¹⁶² Álvaro Mejía Salazar, Los Recursos Administrativos..., 106.

¹⁶³ Art. 176.- Decisión de preferencia.- (...). De esta decisión podrá apelarse, dentro de tres días para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

subasta, (art. 191).¹⁶⁴ Como tercer y último supuesto, en la entrega material de la cosa si se suscitare cualquier tipo de divergencia, será resuelta por el funcionario ejecutor, y la decisión adoptada por el funcionario (art. 209).¹⁶⁵

Respecto al Recurso Administrativo de Queja, evidenciamos que no puede ser catalogado con un recurso administrativo *per se*, pues su configuración y la finalidad no es enteramente impugnatoria, no busca atacar un acto o resolución de carácter administrativa, puesto que su único objetivo es el denunciar la inactividad, negligencia o falta de celeridad de un funcionario público ante su superior jerárquico, solicitando se castigue su inactividad.

De lo anotado en los párrafos precedentes se ha podido evidenciar las razones lógicas y legales por las cuales hemos manifestado que en sede administrativa se cuenta únicamente con el recurso extraordinario de Revisión, siendo evidente que la desnaturalización del recurso de apelación y la naturaleza no impugnatoria del recurso de queja hace imposible concebirlos como recursos administrativos *per se*.

Ahora bien, agotada o no la vía administrativa, el contribuyente, responsable o tercero puede acudir ante los tribunales distritales de lo contencioso tributario para impugnar un acto o resolución administrativa que considere injusta o nociva a sus derechos e intereses legítimos, en ese escenario el Código Tributario establece un proceso de sustanciación “excepcional”, como ya lo hemos manifestado en reiteradas ocasiones dentro de este trabajo investigativo. Tal excepcionalidad viene dada por dos lineamientos; 1) la imposibilidad de apelar las sentencias de los tribunales de instancia restringiendo el acceso a una segunda instancia jurisdiccional; 2) la concepción de instancia jurisdiccional al se le

¹⁶⁴ Art. 191.- Calificación definitiva y recursos.- El ejecutor, dentro de los tres días siguientes a la presentación de la postura única, o del día señalado para la subasta, en el caso del artículo anterior, resolverá cual es la mejor postura, prefiriendo la que satisfaga de contado el crédito del coactivante, y establecerá el orden de preferencia de las demás. De esta providencia se concederá recurso para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, si fuere interpuesto dentro de tres días, sea por el coactivado, los terceristas coadyuvantes o los postores calificados, (...)

¹⁶⁵ Art. 209.- Entrega material.- (...), Cualquier divergencia que surgiere en la entrega será resuelta por el funcionario ejecutor y de la decisión de éste se podrá apelar para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de tres días, contados desde la notificación.

otorga al procedimiento administrativo.

Ante tales postulados las controversias (administración-contribuyente) sustanciadas en sede judicial se encuentran estructurado para desarrollarse en única instancia, existiendo solo la posibilidad de interponer el recurso extraordinario de Casación, y ante la negativa de éste se prevé el recurso de hecho.

En los siguientes párrafos se realizará un estudio comparado, a fin de determinar cuáles son los procedimientos administrativos y procesos jurisdiccionales prescritos en la legislación española, colombiana, argentina y uruguaya, por los cuales se sustancian las controversias (administración-contribuyente), desde ese ámbito se analizará si la materia contenciosa tributaria en es estos países tiene un tratamiento diferenciado “*especial*”; con ello se verificará si postulados como celeridad economía procesal son asociados a éste tipo de procesos, de igual forma se detallará cada uno de los recursos jurisdiccionales previstos en estos ordenamientos jurídicos, para así lograr analizar qué tan viable resulta restringir el acceso a una segunda instancia, y por otra parte que beneficios trae consigo el desarrollo en única instancia.

Sede administrativa.-

España.-

La legislación española respecto a la impugnación de los actos administrativos de carácter tributario se encuentra regulada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (Ley General Tributaria), y en forma supletoria se remitirá a lo prescrito en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

La impugnación de los actos promulgados por las autoridades tributarias puede efectuarse en tres niveles distintos: a) frente la propia sede de la administración mediante los recursos de revisión y reposición; b) Ante los órganos económicos–administrativos;¹⁶⁶

¹⁶⁶ Ley General Tributaria.- art. 213. Medios de revisión.

1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

a) Los procedimientos especiales de revisión.

y, c) en la jurisdicción contenciosa administrativa. Por lo que bajo esta perspectiva, los procedimientos existentes para impugnar las decisiones de la administración tributaria, permiten un amplio ejercicio del derecho a la defensa, más aún determinan la posibilidad del pronunciamiento de diferentes organismos, a través de varios recursos existentes ante cada uno de ellos.

El recurso de revisión prevé cinco procedimientos especiales de impugnación de los actos dictados por la administración tributaria, que son los siguientes: a) Revisión de actos nulos de pleno derecho; b) Declaración de lesividad de actos anulables; c) Revocación; d) Rectificación de errores; y, e) Devolución de ingresos indebidos.¹⁶⁷ El recurso de reposición será interpuesto ante la misma autoridad que emana el acto recurrido, la cual no podrá abstenerse de resolverlo, contará con 30 días plazo para resolverlo. Transcurrido el plazo determinado y sin a existir resolución alguna, se considerara desestimado el recurso, facultándose recurrir ante el Órgano Económico Administrativo.¹⁶⁸

El recurso de reposición, solo podrá ser interpuesto en contra actos que sean susceptibles de reclamaciones económico-administrativas, y será indispensable la resolución del recurso de reposición, como requisito previo para recurrir ante los órganos económicos administrativos.¹⁶⁹

b) El recurso de reposición.

c) Las reclamaciones económico-administrativas.

2. Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, (...).

¹⁶⁷ Ley General Tributaria 58/2003.- art. 216. Clases de procedimientos especiales de revisión.

Son procedimientos especiales de revisión los de:

a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.

b) Declaración de lesividad de actos anulables.

c) Revocación.

d) Rectificación de errores.

e) Devolución de ingresos indebidos.

¹⁶⁸ Ley General Tributaria 58/2003.- art. 225 Resolución del recurso de reposición.

1. Será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido.

Tratándose de actos dictados por delegación y salvo que en ésta se diga otra cosa, el recurso de reposición se resolverá por el órgano delegado, (...).

¹⁶⁹ Ley General tributaria 58/2003.- artículo 222. Objeto y naturaleza del recurso de reposición.

1. Los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición, con arreglo a lo dispuesto en este capítulo.

Agotado el recurso de reposición, y ante la negativa de la Administración, el contribuyente, tercero o responsable, podrá impugnar el acto administrativo materia de controversia, ante el Órgano Económico-Administrativo, el que se encuentra integrado por el Tribunal Económico-Administrativo Central; y los tribunales económico-administrativos regionales y locales.¹⁷⁰

Los tribunales económico-administrativos regionales y locales conocerán en única instancia las reclamaciones en contra de actos de la administración tributaria, cuando la cuantía no supere o sea igual al mínimo establecido mediante reglamento en cada región. Los mismos tribunales regionales y locales podrán actuar en primera instancia, ante las reclamaciones en contra de actos de la administración, siempre que la cuantía sea mayor a lo determinado reglamentariamente en cada región. El Tribunal Económico-Administrativo Central, conocerá en única instancia contra las resoluciones de la Agencia Central Estatal de la Administración Tributaria y de sus entidades periféricas vinculadas a ella;¹⁷¹ actuará también en segunda instancia, conociendo y resolviendo el recurso de alzada ordinario, interpuesto en contra de las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales.¹⁷²

2. El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa.

¹⁷⁰ Ley General tributaria 58/2003.- artículo 228. Órganos económico-administrativos.

1. El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá con exclusividad a los órganos económico-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias.

2. En el ámbito de competencias del Estado, son órganos económico-administrativos:

a) El Tribunal Económico-Administrativo Central.

b) Los tribunales económico-administrativos regionales y locales.

3. También tendrá la consideración de órgano económico-administrativo la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, (...).

¹⁷¹ Ley General tributaria 58/2003.- art. 229. Competencias de los órganos económico-administrativos.

1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

a) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros departamentos ministeriales, (...).

b) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (...), c) En segunda instancia, de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, (...)

¹⁷² Ley General tributaria 58/2003.- art. 241. Recurso de alzada ordinario.

De las resoluciones emitidas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, los contribuyentes, terceros o responsables, que consideren que esta, no se apega a derecho y atenta contra sus legítimos intereses, tienen el recurso extraordinario de unificación de doctrina, el cual será conocido y resuelto por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina. La Sala tendrá un plazo no mayor a seis meses para resolverlo. La decisión de la Sala será vinculante para casos análogos que tuvieren que resolver los tribunales económico administrativos.¹⁷³

La Ley General Tributaria 58/2003, prevé también como recurso extraordinario el de revisión, el cual podrá ser interpuesto en contra de resoluciones firmes de la Administración tributaria y de los órganos económico-administrativos, en los siguientes casos: a) que aparezcan nuevos documentos de valor esencial, posterior a la resolución; b) cuando al dictar la resolución hayan influenciado documentos o testimonios falsos, declarados falsos en sentencia judicial firme; y c) que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricado, cohecho, violencia, u otra conducta ilegal. El Tribunal Económico-Administrativo Central será el competente de resolver el recurso de revisión.¹⁷⁴

Argentina.-

Por su parte la legislación argentina de manera similar a la ecuatoriana establece dos vías por las cuales podrán ser subsanadas las controversias (administración- contribuyente); primer lugar se cuenta con la sede administrativa, y; segundo sede jurisdiccional. El contribuyente, tercero o responsable, tiene el derecho de acudir tanto a sede administrativa

1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, (...).

¹⁷³ Ley General tributaria.- artículo. 243. Recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

1. Contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central podrá interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina,(...)

¹⁷⁴ Ley General Tributaria 58/2003.- art. 244. Recurso extraordinario de revisión.

1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: (...).

o jurisdiccional a fin de solicitar se deje sin efecto un acto administrativo, por considerar que el mismo es ilegítimo, lesionando sus derechos e intereses.¹⁷⁵

A través de la Ley 15.256 el Congreso Nacional creó el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual es el encargado de conocer y resolver las controversias que se den entre la administración y el contribuyente en sede administrativa. Posteriormente fue ampliada su competencia a cuestiones aduaneras mediante decreto ley 6692/63.¹⁷⁶

El Tribunal Fiscal de la Nación es un “órgano jurisdiccional”, enmarcado en el Poder Ejecutivo, pero independiente de la administración activa, encargado de dirimir las controversias entre el Estado y los contribuyentes en materia tributaria, tienen como principal objetivo el velar por los derechos del contribuyente y la correcta actuación de la Administración Tributaria.¹⁷⁷

La Ley de Procedimiento Tributario Ley 11.683, en su (art 76), establece que contra las resoluciones sancionatorias y determinativas ya sea de forma cierta o presuntiva, o dictadas en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el (art. 81), los contribuyentes o responsables podrán interponer los siguientes recursos:¹⁷⁸

- a) Recurso de reconsideración, que se interpondrá ante la misma autoridad que emite el acto administrativo materia de litis; y
- b) Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, siempre y cuando las resoluciones determinativas o sancionatorias impugnadas superen los montos establecidos en el art. 159 de la Ley 11.683.¹⁷⁹ El recurso deberá ser interpuesto dentro de los 15 días hábiles a partir de notificada la resolución.

¹⁷⁵ Carlos María Folco, *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura* (Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni Editores 2000), 399.

¹⁷⁶ Marcelo A. Bruno Dos Santos, *Una Mirada Desde el Fuero Contencioso Administrativo Federal Sobre el Derecho Procesal Administrativo* (Buenos Aires: Fundación de derecho Administrativo, 2012), 180.

¹⁷⁷ Carlos María Folco, *Procedimiento Tributario...*, 414.

¹⁷⁸ Ley 11.683 *Procedimientos Fiscales.- art.- 76* — Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los quince (15) días de notificados, los siguientes recursos: (...).

¹⁷⁹ Ley 11.683 *Procedimientos Fiscales.-Art.159* El Tribunal Fiscal De La Nación será competente para conocer:

a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a pesos veinticinco mil (\$ 25.000) o pesos cincuenta mil (\$ 50.000), respectivamente. (Montos sustituidos por art. 74 de la Ley N° 26.784 B.O. 05/11/2012), (...).

El Tribunal Fiscal de la Nacional se encuentra conformado por 21 vocales y se divide en 7 salas, cuatro de ellas competentes en materia impositiva, integradas por dos abogados y un contador, las tres restantes se ocupan de materia aduanera y están constituidas por tres abogados, en materia de recursos es competente para conocer los que se interpongan contra actos administrativos determinativos y sancionatorios emitidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). De igual manera está facultado para conocer el recurso de amparo cuando un la administración tributaria, tarde de manera excesiva e injustificada un trámite, conforme a lo previsto en los (arts. 182 y 183) de la Ley 11.683.¹⁸⁰ Del mismo modo le compete conocer los recursos en contra de resoluciones emitidas por la Dirección Nacional de Aduanas dependencia de la AFIP, en la forma y condiciones establecidas en los art 5 al 9 del Decreto ley 6692/63.¹⁸¹

Las competencias del Tribunal Fiscal de la Nación se encuentran contempladas en el (art. 159) de la Ley 11. 683 de Procedimiento Tributario, así será competente de conocer:

- a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a (\$ 2.500) o (\$ 7.000), pesos respectivamente.
- b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a (\$ 2.500) pesos, o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.
- c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a (\$ 2.500) pesos.
- d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81.
- e) Del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183.
- f) En materia aduanera, el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones — excepto en las causas de contrabando—; del recurso de amparo de los contribuyentes

¹⁸⁰ Carlos María Folco, Procedimiento Tributario..., 416.

¹⁸¹ *Ibídem*, 416.

y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados, como también de los recursos a que ellos den lugar.

De las sentencias emitidas por el Tribunal Fiscal de la Nación procede en primer lugar el recurso de aclaración, el cual deberá ser presentando en un término no mayor a 5 días de notificada la sentencia, se puede solicitar; a) se aclare ciertos conceptos oscuros; b) se subsane errores materiales y; c) se resuelvan puntos incluidos en el litigio y omitidos en la sentencia.¹⁸²

Contra sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación, Se prevé también el recurso de revisión y apelación limitada, el cual se interpondrá ante la Cámara Nacional competente, tendrá 30 días a partir de notificado con la sentencia para su interposición, la Cámara competente será aquella en cuya jurisdicción funcione la sede o una delegación permanente o móvil.¹⁸³

El (art 197) de la Ley 11.683,¹⁸⁴ dispone la aplicación supletoria en los casos no previstos en ese título y en el Reglamento procesal del Tribunal Fiscal de la Nación, del Código Civil y Comercial de la Nación, por ende resulta de aplicación supletoria el (art. 282) del Código Procesal Civil y de Comercio de la Nación,¹⁸⁵ que prevé el recurso de queja ante la negativa del recurso de apelación por el Tribunal Fiscal de la Nación. El plazo para interponerlo será de 5 días.¹⁸⁶

Colombia.-

¹⁸² Ley 11.683 Procedimientos Fiscales.- art.- 191 Notificada la sentencia, las partes podrán solicitar, dentro de los cinco (5) días, que se aclaren ciertos conceptos oscuros, se subsanen errores materiales, o se resuelvan puntos incluidos en el litigio y omitidos en la sentencia.

¹⁸³ Ley 11.683 Procedimientos Fiscales. art.- 192.- Los responsables o infractores podrán interponer el recurso de revisión y de apelación limitada a que se refiere el artículo 86, para ante la Cámara Nacional competente, dentro de treinta (30) días de notificárseles la sentencia del tribunal, (...).

¹⁸⁴ Ley 11.683 Procedimientos Fiscales.- Art.- 197 — Será de aplicación supletoria en los casos no previstos en este Título y en el Reglamento Procesal del Tribunal Fiscal, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación.

¹⁸⁵ Código Procesal Civil y Comercio de la Nación Publicada.- en el Boletín Oficial del 07-nov-1967 Número: 21308.- art. 282. - Si el juez denegare la apelación, la parte que se considere agraviada podrá recurrir directamente en queja ante la cámara, pidiendo que se le otorgue el recurso denegado y se ordene la remisión del expediente, (...).

¹⁸⁶ Carlos María Folco, Procedimiento Tributario..., 440.

La legislación colombiana ha previsto dos mecanismos de solución para los conflictos tributarios, sin duda similares a las legislaciones ya citadas, es así que se cuenta con (sede administrativa y las instancias jurisdiccionales). En ese orden de ideas iniciaremos por la sede administrativa, en donde el contribuyente acude ante la administración tributaria para impugnar un acto que le considere injusto, nocivo o fuera de derecho.

Como regla general el (art. 74) de la Ley 1437 de 2011,¹⁸⁷ determina los recursos que proceden contra actos administrativos, son: reposición, apelación y queja. De la norma citada, se observa que los tres recursos son aplicables de manera general, pero existen casos especiales como ocurre en materia tributaria. Al respecto el (art. 720) del Estatuto Tributario dispone: “[...] liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales”,¹⁸⁸ ante las cuales procederá el recurso de reconsideración, mismo que será conocido por el Comité de Recursos Jurídicos, el cual se encargará de admitir o rechazar el recurso, solicitar pruebas, sustanciar el proceso y finalmente resolver el recurso.¹⁸⁹ Como segundo caso se prevé que si el acto impugnado fue emitido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso se lo interpondrá ante el mismo funcionario. Cuando la administración inadmite el recurso de reconsideración, el

¹⁸⁷ Ley 1437/2011.- art.- 74. Recursos contra los actos administrativos. Por regla general, contra los actos definitivos procederán los siguientes recursos:

1. El de reposición, ante quien expidió la decisión para que la aclare, modifique, adicione o revoque.
2. El de apelación, para ante el inmediato superior administrativo o funcional con el mismo propósito. No habrá apelación de las decisiones de los Ministros, Directores de Departamento Administrativo, superintendentes y representantes legales, (...).
3. El de queja, cuando se rechace el de apelación, (...).

¹⁸⁸ Estatuto Tributario Nacional.- art.- 720. Recursos contra los actos de la administración tributaria Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración, (...).

¹⁸⁹ Estatuto Tributario Nacional.- art.- 721 Competencia funcional de discusión.- Corresponde al Jefe de la Unidad de Recursos Tributarios, fallar los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario, (...).

contribuyente podrá interponer el recurso de reconsideración al auto de inadmisión, el mismo que será resuelto dentro de los diez días de la su presentación.¹⁹⁰

Agotada la sede administrativa, y ante la negativa de la administración, el contribuyente puede recurrir a la sede jurisdiccional, para lo cual se han creado los organismos competentes para la sustanciación de este tipo de litigios.

Uruguay.-

Por su parte el procedimiento administrativo uruguayo a diferencia de la mayoría de países se encuentra regulado mediante *reglamento*. En 1966 mediante Decreto Nro. 575/966, se hace un primer esfuerzo en la regulación del procedimiento administrativo; posteriormente, el Decreto Nro. 640/973 de 8 de agosto de 1973 perfecciona el régimen anterior; este decreto fue sustituido por el hoy vigente 500/991 de 27 de septiembre de 1991,¹⁹¹ el cual contiene una regulación del procedimiento administrativo “común”, poniendo énfasis en los principios del procedimiento administrativo.

El procedimiento administrativo puede iniciarse de oficio por la administración o podrá ser promovido por parte de un interesado. En el primer caso “la autoridad competente puede actuar por disposición de un superior, por propia iniciativa o por denuncia.”¹⁹² En cambio, cuando el procedimiento es impulsado por un particular interesado y legítimo de hacerlo, la petición se efectúa por escrito, en hoja simple, pudiendo utilizar también formularios que la administración proporcione para casos determinados.¹⁹³ Las peticiones contendrán la identificación del peticionario, la exposición de los hechos y fundamentos en

¹⁹⁰ Estatuto Tributario Nacional.- artículo.- 728. Recurso contra el auto inadmisorio.

Contra el auto que no admite el recurso, podrá interponerse únicamente recurso de reposición dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación. La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del artículo 722, podrán sanearse dentro del término de interposición, (...).

¹⁹¹ Alberto Ramón Real, “La Regulación del Procedimiento Administrativo en el Uruguay”, en Revista, La Justicia Uruguaya, tomo 66, 3 y 4.

¹⁹² Decreto Nro. 500/991, Reglamento de Procedimiento Administrativo.- art.- 14.- El procedimiento administrativo podrá iniciarse a petición de persona interesada o de oficio, (...).

¹⁹³ Decreto Nro. 500/991, Reglamento de Procedimiento Administrativo.- art.- 18.- Toda petición o exposición que se formule ante cualquier órgano administrativo, se efectuará por escrito, de acuerdo con las especificaciones contenidas en el artículo 43, (...).

derecho en el que se apoya, y la solicitud concreta de lo que pide.¹⁹⁴ Se formula un expediente solo en los casos que sustancia de manera escrita el procedimiento administrativo.¹⁹⁵ Respecto a la prueba, los interesados podrán utilizar cualquier medio probatorio, siempre y cuando este no transgreda la ley.¹⁹⁶

Terminado el termino probatorio y realizadas todas las diligencias solicitadas dentro de termino, la administración resolverá el expediente;¹⁹⁷ y los interesados podrán recurrir a la decisión mediante el recurso de revocación, el cual será resuelto por el mismo funcionario que emitió la resolución recurrida. Podrá interponerse el recurso jerárquico siempre y cuando el acto haya sido emitido la resolución administrativa, por un órgano que esté sometido jerárquicamente a otro.¹⁹⁸

Hasta aquí hemos visto de manera general la forma en la cual se encuentra estructurada la justicia tributaria en sede administrativa en (España, Argentina, Colombia y Uruguay), corresponde ahora realizar ciertas puntualizaciones.

Es claro que los legisladores de estos países al igual que en el Ecuador han previsto mínimo dos mecanismos ante los cuales los contribuyente pueden acudir para subsanar los conflictos de carácter tributario (sede administrativa- instancia jurisdiccional), exceptuando el caso español el cual prescribe se incluye los órganos económicos-administrativos.

En el Ecuador existe un posicionamiento doctrinario fuerte que respecto al procedimiento administrativo afirman puede ser equiparado a una “*primera instancia jurisdiccional*”, la razón de ello es que se establecen cierto tipo de garantías básicas de un

¹⁹⁴ Decreto Nro. 500/991, Reglamento de Procedimiento Administrativo.- art.- 130.- La petición debe presentarse ante la autoridad competente para decidir o proponer una decisión sobre lo pedido.

Esa petición debe contener: (...).

¹⁹⁵ Decreto Nro. 500/991, Reglamento de Procedimiento Administrativo.- art.- 33. Se formará expediente con aquellos asuntos que se documentan por escrito siempre que sea necesario mantener reunidas todas las actuaciones para resolver, (...).

¹⁹⁶ Decreto Nro. 500/991, Reglamento de Procedimiento Administrativo.- art.- 65. Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba legalmente admitido.

¹⁹⁷ Decreto Nro. 500/991, Reglamento de Procedimiento Administrativo.- art.-74. Una vez concluida la sustanciación del expediente, la autoridad competente deberá dictar resolución, (...).

¹⁹⁸ Decreto Nro. 500/991, Reglamento de Procedimiento Administrativo.- art. 112. Los actos administrativos, expresos o tácitos, podrán ser impugnados con el recurso de revocación, ante el mismo órgano, (...).

proceso jurisdiccional, así; existe la posibilidad de solicitar y evacuar pruebas, alegar e incluso se prevé recursos ordinarios y extraordinarios ante las resoluciones dadas por la administración tributaria, pero ¿es posible equiparar el procedimiento administrativo con una instancia jurisdiccional aun cuando no cuenta con la condición de tercero imparcial para juzgar?.

Conviene por lo tanto referir la legislación argentina presenta un escenario especial, quizás digno de imitar, debido a que dentro de su legislación se ha creado el Tribunal Fiscal de la Nación, que ya mencionamos en líneas anteriores, es un órgano independiente y autónomo de la administración tributaria, con potestades jurisdiccionales, encargado de conocer y resolver las controversias en sede administrativa. La importancia de la creación de este órgano jurisdiccional radica que a diferencia de lo que ocurre en Ecuador, los legisladores argentinos con la creación Tribunal Fiscal de la Nación, un órgano jurisdiccional pero independiente de la administración tributaria y ajeno a la administración de justicia ordinaria, se busca así garantizar que las contiendas administración - contribuyente en sede administrativa se desarrollen en un ámbito más justo e imparcial si se me permite la expresión.

En esa línea es preciso referirnos a la legislación española, como lo hemos anotado, cuenta con tres medios impugnatorios, (sede administrativa, tribunales de lo económico-administrativo y la instancia judicial), es así que de similar forma al ordenamiento argentino la intención de los legisladores siempre ha sido la vigencia de la imparcialidad e independencia de los órganos de sustanciación de las controversias en sede administrativa.

Cabe hacer una distinción categórica, puesto que estos organismos el uno con características cuasijurisdiccionales (tribunales económico-administrativos) y el otro con potestad jurisdiccionales (Tribunal Fiscal de la Nación), ambos independiente de la administración tributaria y su estructura de sustanciación cuenta con las garantías mínimas de un proceso jurisdiccional similar al de la justicia ordinaria, pero pese a ello la legislación argentina, como la española no los consideran como una primera instancia jurisdiccional a diferencia de lo que ocurre en Ecuador.

Sumado a ello, de las legislaciones citada podemos concluir que se establece un procedimiento administrativo con características de un proceso jurisdiccional, puesto que al igual que en lo prescrito en la legislación ecuatoriana la contienda administrativa – contribuyente se desarrolla en un escenario análogo a un proceso de carácter jurisdiccional, se cuenta con una autoridad dirimente, existe un término probatorio y recursos de carácter ordinarios y extraordinarios, pero aún con ello, la intención del legislador ha sido siempre la de considerar que las resoluciones dadas dentro de un procedimiento administrativo no son consideradas como decisiones jurisdiccionales, sino constituyen simplemente actos administrativos impugnables en sede jurisdiccionales.

Analizada la sede administrativa corresponde remitirnos a la sede jurisdiccional prevista para impugnar un acto o resolución administrativa establecidos en normativa Española, Argentina, Colombiana y Uruguayana.

Sede jurisdiccional.-

España.-

De conformidad con la Ley 29/1998 de 13 de julio reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, en materia contenciosa administrativa se determina la existencia de los Juzgados de lo Contencioso Administrativo y los Juzgados Centrales como órganos jurisdiccionales de primera instancia; las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia y las Salas de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional como órganos jurisdiccionales de segunda instancia y las Salas de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo Español que operan como Salas de Casación.¹⁹⁹

¹⁹⁹ Ley 29/1988, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.- art-. 6 El orden jurisdiccional contencioso-administrativo se halla integrado por los siguientes órganos:

- a) Juzgados de lo Contencioso-administrativo.
- b) Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo.
- c) Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia.
- d) Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.
- e) Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

Conforme lo dispuesto por el (art. 81) de la Ley reguladora de la jurisdicción Contenciosa – Administrativa,²⁰⁰ las sentencias de los Juzgados de lo Contencioso – Administrativo y de los Juzgados Centrales de lo Contencioso – Administrativo, serán susceptibles de recurso de apelación en aquellos casos que la cuantía no supere los 30.000 Euros. El recurso se interpondrá por escrito, dentro de los 15 días a partir de su notificación ante el juez que dictó la sentencia apelada; y solo podrá ser interpuesto por quienes se hallen legitimados. Admitido el recurso, se lo elevará a la Sala de lo Contencioso-Administrativo correspondiente, la cual revisará el proceso y determinará si es pertinente la apertura, o la práctica de alguna prueba; caso contrario, las partes solicitaran que se declare concluso el pleito y se proceda a dictar sentencia, para lo cual la Sala contará con un plazo de diez días para dictar sentencia, contados desde declarado el pleito concluido.

La Ley 29/1998 de 13 de julio, establece la posibilidad de plantear el recurso de Casación en contra de las sentencias dictadas en única instancia por la Sala Contencioso-Administrativa de la Audiencia Nacional y por las Salas de los Contencioso-Administrativo de los tribunales superiores de justicia, el recurso se lo formulará ante la Sala que dictó la sentencia o resolución recurrida. Dentro de un plazo no mayor a diez días contados desde su notificación, el recurso deberá cumplirse con los requisitos de forma exigidos²⁰¹ y fundamentárselo en las causales establecidas en el (art. 88) de la mencionada Ley.²⁰²

Si el recurso de casación cumple con los requisitos establecidos para su procedencia y la sentencia es susceptible de dicho recurso, el secretario judicial pasará el expediente al

²⁰⁰ Ley 29/1988, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.- artículo 81

1. Las sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo y de los Juzgados Centrales de lo Contencioso administrativo serán susceptibles de recurso de apelación, (...).

²⁰¹ Ley 29/1988, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.- art.- 89.

1. El recurso de casación se preparará ante la Sala que hubiere dictado la resolución recurrida en el plazo de diez días, (...).

²⁰² Ley 29/1988, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.- artículo.- 88.

1. El recurso de casación habrá de fundarse en alguno o algunos de los siguientes motivos:

a) Abuso, exceso o defecto en el ejercicio de la jurisdicción.

b) Incompetencia o inadecuación del procedimiento.

c) Quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, siempre que, en este último caso, se haya producido indefensión para la parte.

d) Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, (...).

Magistrado ponente de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, para que resuelva sobre su admisión o inadmisión.²⁰³

Admitido el recurso, se notificará a las partes para que formulen su escrito de oposición en un plazo de 30 días, presentados o no escritos de oposición el secretario judicial señalara día y hora para que se lleve a cabo la celebración de la vista, caso contrario se declara concluido el pleito, y se procederá a dictar sentencia en el plazo no mayor a diez días.

Argentina.-

En sede jurisdiccional el contribuyente, tercero o responsable, puede acudir y demandar en primera instancia ante el Juez Nacional²⁰⁴ a la Administración Tributaria o a cualquiera de sus dependencias adscritas siempre y cuando la cuantía, supere el monto mínimo de Doscientos Pesos Argentinos (\$200) establecido en el (art 82) de la Ley 11.683 en los siguientes casos:²⁰⁵

- a) Contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas.
- b) Contra las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones.
- c) En el supuesto de no dictarse resolución administrativa, dentro de los plazos señalados en los artículos 80 y 81 en caso de sumarios instruidos o reclamaciones por repetición de tributos.

En los supuestos de los incisos a) y b) la demanda deberá presentarse en el perentorio término de quince (15) días a contar de la notificación de la resolución administrativa.

²⁰³Ley 29/1988, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.- art.- 90. Si el escrito de preparación cumple los requisitos previstos en el artículo anterior, y se refiere a una resolución susceptible de casación, el Secretario judicial tendrá por preparado el recurso. En otro caso, dará cuenta a la Sala para que resuelva lo que proceda, (...).

²⁰⁴ Ley 48.- art. 2.- Los jueces nacionales de sección conocerán en primera instancia de las causas siguientes (...).

²⁰⁵ Carlos María Folco, Procedimiento Tributario...,447.

Presentada la demanda, el Juez solicitará los antecedentes administrativos a la AFIP, mediante oficio, agregada la documentación requerida al expediente judicial, se correrá traslado al Procurador Fiscal Nacional, el cual se pronunciará sobre la procedencia de la demanda y de la competencia del Juez.²⁰⁶

Aceptada la demanda, se correrá traslado con el auto de aceptación, al Procurador Fiscal Nacional o al representante designado por la AFIP, para que dentro del término de 30 conteste, exponiendo todos sus argumentos de hecho y derecho.²⁰⁷

Agotado el término probatorio y realizadas todas las diligencias solicitadas, el Juez procederá a dictar sentencia, ante la mismo procederá el recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones Contenciosa Administrativo, que este en la circunscripción del Tribunal Fiscal será la competente para conocer las demandas que superen el monto de \$3.000 pesos argentinos en los siguientes casos:

- a) En las apelaciones que se interpusieran contra las sentencias de los jueces de primera instancia, dictadas en materia de repetición de gravámenes y aplicación de sanciones;
- b) En los recursos de revisión y apelación limitadas contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones;
- c) En las apelaciones que se interpusieran contra las decisiones adoptadas por el Tribunal Fiscal, en los recursos de amparo de los arts. 164 y 165, sin limitación de monto;
- d) En los recursos por retardo de justicia del Tribunal Fiscal.

La tramitación se regirá por las normas establecidas en el Código de Procedimiento Civil de la Nación.

De las sentencias dictadas por la Cámara de Apelaciones Contencioso Administrativo, podrá interponerse recurso extraordinario de apelación ante la Corte Suprema de Justicia, siempre que el valor que este en discusión supere los doscientos millones de pesos Argentinos (\$ 200.000,000) equivalente en dólares americanos a

²⁰⁶ Carlos María Folco, Procedimiento Tributario...,449

²⁰⁷ Ley 11.683 Procedimientos Fiscales.- art.- 85. Admitido el curso de la demanda, se correrá traslado de la misma al Procurador Fiscal Nacional, o por cédula, al representante designado por la Administración Federal De Ingresos Públicos en su caso, para que la conteste dentro del término de treinta (30) días y oponga todas las defensas y excepciones que tuviera, (...).

(\$22.780,000), así mismo conocerá del recurso de queja, por la negativa de la Cámara de Apelaciones.

Colombia.-

Agotada la sede administrativa, y ante la negativa de la administración, el contribuyente puede recurrir a la sede jurisdiccional, para lo cual se han creado los organismos competentes para la sustanciación de este tipo de litigios.

Es pertinente manifestar, que la administración de justicia de carácter tributaria en Colombia se concibe como parte de lo contencioso administrativo, en tal razón no existen jueces especializados en materia tributaria a diferencia de lo que ocurre en Ecuador, por ende los encargados en conocer estas controversias tributarias son los jueces contenciosos administrativos.

La sustanciación de este tipo de controversias se encuentra regulada en el Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo,²⁰⁸ el cual determina las competencias de los jueces administrativos, tribunales y salas, así como los recursos procedentes para cada caso determinado.

Otra gran diferencia en relación a la justicia tributaria ecuatoriana, va enmarcada en que la posibilidad de demandar ante la sede jurisdiccional está condicionada al agotamiento de la vía gubernamental o en su defecto si la administración o hubiese dado las facilidades para presentar el recurso pertinente al caso, podrán el contribuyente acudir directamente a la sede jurisdiccional.²⁰⁹

“El agotamiento de la vía gubernativa como requisito de procedimiento establecido por el legislador, permite que el afectado con una decisión que considera vulneratoria de sus derechos, acuda ante la misma entidad que la ha proferido para que ésta tenga la oportunidad de revisar sus propios actos, de suerte que pueda, en el evento en que sea procedente, revisar, modificar, aclarar e inclusive revocar el pronunciamiento inicial,

²⁰⁸ Diario Oficial No. 47.956 de 18 de enero de 2011, Ley 1437 de 2011.

²⁰⁹ Ley 1437/2011.- art.-135. Posibilidad de demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo contra actos particulares. La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo, y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo, (...).

dándole así la oportunidad de enmendar sus errores y proceder al restablecimiento de los derechos del afectado.²¹⁰

Se puede manifestar que el agotamiento de la vía gubernativa, le otorga a la administración la facultad de un autoexamen de su actuación, dándole la posibilidad de corregir, reformar, o confirmar sus actos; y al contribuyente, la oportunidad de recurrir ante la administración para que revierta un acto administrativo perjudicial para sus derechos.

La determinación de la competencia de los jueces para conocer las controversias en materia tributaria, se encuentra supeditada a dos factores: el territorial y la cuantía, lo cual a la postre determina el procedimiento que se deberá seguir para cada caso.

Determinación por razón de territorio:

- A. Nulidad.- Contra los actos de carácter general la competencia del territorio está determinada por el lugar donde se expidió el acto, siendo competencia de los Jueces administrativos en primera instancia los actos administrativos de orden municipal y distrital;²¹¹ y de los tribunales los actos emanados por autoridades departamentales.
- B. Nulidad y restablecimiento del derecho - impuestos, tasas y contribuciones.

La competencia será determinada por el lugar donde se expidió el acto, o por el domicilio del demandante, siempre y cuando la administración tenga oficina en dicho lugar.²¹² Pero esta regla viene condicionada en virtud del numeral 7 de mismo artículo, pues cuando se discute el monto de distribución o asignaciones de impuestos, tasas y contribuciones nacionales, departamentales, municipales o distritales,²¹³ la competencia por razón de territorio en estos casos tiene subreglas: el lugar donde se presentó o debió

²¹⁰Corte Constitucional Colombiana, Sentencia Nro. C-319-02 de 2 de mayo de 2002, Magistrado Ponente Dr. Alfredo Beltrán Sierra.

²¹¹Ley 1437/2011.- art.- 155. Competencia de los jueces administrativos en primera instancia. Los jueces administrativos conocerán en primera instancia de los siguientes asuntos:

1. De los de nulidad de los actos administrativos proferidos por funcionarios u organismos del orden distrital y municipal, o por las personas privadas sujetas a este régimen del mismo orden cuando cumplan funciones administrativas. (...)

²¹² Ley 1437/2011.- art.- 156. Competencia por razón del territorio. Para la determinación de la competencia por razón del territorio se observarán las siguientes reglas:

2. En los de nulidad y restablecimiento se determinará por el lugar donde se expidió el acto, o por el del domicilio del demandante, siempre y cuando la entidad demandada tenga oficina en dicho lugar.

²¹³ Ley 1437/2011.- art.- 156. Numeral 7. En los que se promuevan sobre el monto, distribución o asignación de impuestos, tasas y contribuciones nacionales, departamentales, municipales o distritales, (...).

presentarse la declaración tributaria, cuando procede; y, en los demás casos, en el lugar donde se practicó la liquidación, es decir cuando no procede la presentación de declaración, independientemente de si se cumple o no con el deber legal.

Determinación de la competencia por razón de la cuantía:

Para los asuntos en lo que este en discusión el monto de las tasas, impuestos y contribuciones, la cuantía será determinada por la diferencia entre el valor determinado en la liquidación por parte de la administración y el valor determinado en la liquidación privada por el contribuyente. Los intereses, multas y perjuicios pueden hacer parte de la cuantía, pero solo los que se generen hasta la fecha de la presentación de la demanda.²¹⁴

En virtud de los artículos citados de la Ley 1347 de 2011, es fundamental tener en cuenta los factores territorio y cuantía, al momento de presentar la demanda, pues en base a estos se establece el juez o tribunal competente en conocer la causa, el trámite para la misma y los recursos.

Es así que los jueces administrativos son competentes para conocer en primera instancia los conflictos tributarios de nulidad de los actos emanados por funcionarios de orden distrital y municipal son de igual manera competentes para conocer las acciones de nulidad y restablecimiento de derecho cuando la cuantía no sea mayor a 300 salarios mínimos mensuales; equivalente a (\$73.500,00) dólares americanos; y en los procesos de distribución o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales o distritales, cuando la cuantía no sea superior a los 100 salarios mínimos mensuales equivalente a (\$24.500.00) dólares americanos²¹⁵.

²¹⁴ Ley 1437/2011.- art.- 157. Competencia por razón de la cuantía. Para efectos de competencia, cuando sea del caso, la cuantía se determinará por el valor de la multa impuesta o de los perjuicios causados, (...).

²¹⁵ Ley 1437/2011.- art.- 155. competencia de los jueces administrativos en primera instancia. Los jueces administrativos conocerán en primera instancia de los siguientes asuntos:

1. De los de nulidad de los actos administrativos proferidos por funcionarios u organismos del orden distrital y municipal, o por las personas privadas sujetas a este régimen del mismo orden cuando cumplan funciones administrativas.
2. De los de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter laboral, que no provengan de un contrato de trabajo, en los cuales se controvertan actos administrativos de cualquier autoridad, cuando la cuantía no exceda de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, (...).

Las sentencias y ciertos autos de los jueces administrativos, son apelables,²¹⁶ ante los tribunales administrativos, quienes conocerán en segunda instancia²¹⁷ las acciones tributarias que no excedan los montos de las cuantías determinadas en el (art. 155) de la Ley 1347 2011. A su vez serán competentes para conocer del recurso de queja ante la negativa de la apelación. De acuerdo con el (art. 247) de la Ley 1437/2011, el recurso de apelación debe interponerse y sustentarse dentro de los 10 días siguientes a su notificación ante el *a quo*, y se dispone remitir el expediente al superior. Admitido el recurso por el superior, y vencido el término probatorio de 10 días,²¹⁸ cuando las partes lo hayan solicitado, el juez señalara día y hora para la audiencia de alegaciones y juzgamiento dentro de un término no mayor a 20 días, pero si el magistrado ponente considera innecesaria la celebración de la audiencia, el juez ordenara la presentación de los alegatos por escrito y dictara sentencia dentro de los 20 días siguientes.²¹⁹

Según lo estipulado en el art. 152 de la Ley 1437/2011, los tribunales contencioso administrativos, también pueden actuar en primera instancia en los siguientes casos: acciones de nulidad de los actos administrativos proferidos por funcionarios u organismos del orden departamental.; nulidad y restablecimiento del derecho en que se controviertan actos administrativos de cualquier autoridad, cuando la cuantía exceda de trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes, equivalente a (\$73.500,00) dólares americanos ; los que se promuevan sobre el monto, distribución o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales o distritales, cuando la

²¹⁶ Ley 1437/2011.- art.- 243. Apelación. Son apelables las sentencias de primera instancia de los Tribunales y de los Jueces. También serán apelables los siguientes autos proferidos en la misma instancia por los jueces administrativos:

1. El que rechace la demanda.
2. El que decrete una medida cautelar y el que resuelva los incidentes de responsabilidad y desacato en ese mismo trámite.
3. El que ponga fin al proceso, (...).

²¹⁷ Ley 1437/2011.- art.153.- Los tribunales administrativos conocerán en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los jueces administrativos y de las apelaciones de autos susceptibles de este medio de impugnación, así como de los recursos de queja cuando no se conceda el de apelación o se conceda en un efecto distinto del que corresponda

²¹⁸ Ley 1437.- art.- 212. Para que sean apreciadas por el juez las pruebas deberán solicitarse, practicarse e incorporarse al proceso dentro de los términos y oportunidades señalados en este Código. (...).

²¹⁹ Martha Teresa Briceño de Valencia, El procedimiento contencioso administrativo tributario en la Ley 1437 de 2011(Bogotá: 2012), 411.

cuantía sea superior a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes, equivalente a (24.500.00) dólares americanos. Se evidencia el carácter predominante de la cuantía a fin de establecer la competencia del tribunal, es así que en virtud de esta puede actuar como tribunal de segunda instancia resolviendo apelaciones y a su vez como tribunal de primera instancia en los casos determinados en el art. 152 de la Ley 1437/2011.

Las sentencias dictadas por el tribunal administrativo en los casos prescritos en el art. 152 de la Ley 1437/2011, pueden ser apeladas ante el Consejo de Estado, dicho organismo, cuenta con una Sala de lo Contencioso Administrativo, la cual será competente en conocer, resolver el recurso de apelación.²²⁰ Agotado este recurso la legislación colombiana a su vez prevé como recurso extraordinario el de revisión, el mismo que busca atacar sentencias ejecutoriadas emanadas por las Secciones y subsecciones de la Sala Contenciosa Administrativa.²²¹ La Sala Plena de lo Contencioso Administrativo será la competente en conocer, y resolver el recurso extraordinario de revisión. En caso de las sentencias dictadas por los jueces administrativos, serán los Tribunales Administrativos los competentes para conocer y resolver este recurso.²²²

Uruguay.-

El régimen uruguayo se caracteriza por la creación constitucional de un órgano jurisdiccional denominado Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) que es totalmente independiente, que no forma parte del poder Ejecutivo, Legislativo, ni Judicial, el mismo que fue creado en el año 1952.²²³ De acuerdo al (art. 309) de la Constitución Uruguaya es competente para conocer "de las demandas de nulidad de actos

²²⁰ Ley 1437/2011.- art. 150. El Consejo de Estado, en Sala de lo Contencioso Administrativo conocerá en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los tribunales administrativos y de las apelaciones de autos susceptibles de este medio de impugnación, así como de los recursos de queja, (...).

²²¹ Ley 1437/2011.- art.- 248. PROCEDENCIA. El recurso extraordinario de revisión procede contra las sentencias ejecutoriadas dictadas por las secciones y subsecciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, por los Tribunales Administrativos y por los jueces administrativos

²²² Ley 1437/2011.- art.- 249 Competencia.- De los recursos de revisión contra las sentencias dictadas por las secciones o subsecciones del Consejo de Estado conocerá la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo sin exclusión de la sección que profirió la decisión, (...).

²²³ Rubén Flores Dapkevicius, El Contencioso Administrativo y la Acción de nulidad en Uruguay, en Aportes para un Estado Eficiente, Ponencias del V Congreso Nacional de Derecho Administrativo, (Lima: Palestra Editores 2012), 207.

administrativos definitivos, cumplidos por la Administración, en el ejercicio de sus funciones, contrarios a una regla de derecho o con desviación de poder". Esta acción procederá cuando se haya agotada la vía administrativa, mediante la interposición de todos los recursos administrativos que la ley le faculte administrado y con el pronunciamiento definitivo de la administración.²²⁴

De manera general se instauró en el ordenamiento jurídico el proceso contencioso de anulación, el cual, "es un proceso jurisdiccional >pero no judicial< de carácter contencioso, que tiene por objeto el juzgamiento de la juridicidad de los actos administrativos definitivos dictados por el Estado (en su sentido amplio), en el cual el administrado busca anular un acto administrativo, y la administración su confirmación".²²⁵ La acción de nulidad de nulidad se desarrolla en una instancia única.²²⁶

Agotado el término probatorio, y evacuadas todas las diligencias previstas, se procederá a los alegatos; un aspecto curioso que la Constitución prevé es la integración al Tribunal Administrativo, del Procurador del Estado, mismo que será oído en último término, y que emitirá un dictamen, con posterioridad a lo cual el Tribunal dictara sentencia.²²⁷

Contra las sentencias definitivas, o autos interlocutorios con fuerza de definitivas, se prevé el recurso de revisión que solo podrá ser interpuesto cuando se presenten nuevos elementos de juicio que, por su naturaleza, puedan modificar la sentencia y de los cuales no hubiese podido hacer uso el recurrente durante el proceso. El recurso de revisión podrá interponerse dentro de los 20 días siguientes a la notificación de la sentencia.²²⁸ "El

²²⁴ Rubén Flores Dapkevicius, El Contencioso Administrativo y la Acción de nulidad en Uruguay..., 208.

²²⁵ Jaime Greif, El Proceso Contencioso administrativo en Uruguay en La Ciencia del Derecho Constitucional Tomo XII, (México D. F: Universidad Autónoma Nacional de México, 2008), 275.

²²⁶ Rubén Flores Dapkevicius, El Contencioso Administrativo y la Acción de nulidad en Uruguay..., 210.

²²⁷ Constitución Uruguaya.- art 314.- Habrá un Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, nombrado por el Poder Ejecutivo, (...).

²²⁸ Jaime Greif, El Proceso Contencioso administrativo en Uruguay..., 265.

conocimiento de recurso de revisión corresponde a la Suprema Corte de Justicia, cualquiera fuere el grado del tribunal en que hubiere quedado firme la resolución recurrida.”²²⁹

De lo anotado en los párrafos precedentes, la justicia tributaria sin duda alguna trae consigo grandes debates doctrinarios, como hemos evidenciado de las normativas citadas, se colige que cada uno tiene sus variantes específicas y otras similar a teóricas clásicas como el caso colombiano.

El Ecuador no ha sido la excepción, la materia tributaria durante décadas ha pasado por varios procesos de codificación, como ya lo expusimos en párrafos precedentes, en orden cronológico tenemos el Decreto Ley De Emergencia De Creación Del Tribunal Fiscal; el Código Fiscal, el Código Tributario y en estos últimos días el nuevo Código General de Procesos en el que también se incluye la materia tributaria, y ratificando su forma *especial* de sustanciarse al mantenerse la imposibilidad de apelar y por ende una restricción a una segunda instancia.

No cabe duda que la materia tributaria daba su naturaleza jurídica y su importancia de carácter económico para el Estado, genera grandes conflictos doctrinarios, debido a ello hemos visto en las legislaciones citadas una variedad de sistemas procesales para subsanar los conflictos (administración – contribuyente). En el Ecuador uno de ellos, quizá el más trascendental ha sido incluir o no el recurso de apelación dando lugar a una segunda instancia jurisdiccional. La posición de los legisladores ecuatorianos siempre ha sido mantener el régimen procesal en única instancia, existiendo solo la posibilidad de interponer el recurso extraordinario de casación. Tal configuración procesal va dada en aras de la celeridad procesal, con el principal argumento que al verse inmersos recursos e intereses del Estado su resolución debe ser pronta.

Como se ha evidenciado en el recuento histórico la teoría pro Estado ha prevalecido, tanto es así que en el nuevo Código Orgánico General de Procesos, en lo referente a los recursos previstos para los litigantes, se ha mantenido de similar forma, es así que la

²²⁹ Ley 15.982 Código General de Procesos.- art. 282.- El conocimiento de recurso de revisión corresponde a la Suprema Corte de Justicia, (...).

justicia en materia tributaria seguirá desarrollándose en única instancia, limitando el acceso a una segunda instancia.

Tal es la complejidad de justicia tributaria con el objetivo de obtener una visión amplia de la concepción de la problemática en debate, nos permitimos investigar cómo se encuentra regulada la justicia tributaria en España, Colombia, Argentina y Uruguay, es así que emanado el acto administrativo materia de controversia, estos cuatro países al igual que en el Ecuador, cuentan con la sede administrativa para la solución de este conflicto, cada una con sus variantes pero no muy alejadas de la realidad ecuatoriana.

Vale la pena recalcar el caso Español, en el cual, la legislación de ese país establece además de la de sede administrativa y la judicial, cuenta con la vía económico-administrativa, la cual es totalmente independiente de la administración tributaria. Aún al contar con este órgano de solución de conflictos independiente e imparcial, la legislación Española no lo considera como una instancia jurisdiccional, es tal la intención del legislador por precautelar la justicia, el debido proceso y la tutela judicial efectiva, que prevé dos instancias en sede jurisdiccional y como recurso extraordinario el de casación, el cual se diferencia al ecuatoriano en virtud que su campo de aplicabilidad es mucho más amplio.

En similar forma La legislación Argentina, como ya lo expusimos, en sede administrativa cuenta con (Tribunal Fiscal de la Nación) órgano con potestad jurisdiccional, enmarcado en la órbita Ejecutiva, el cual es independiente de la administración activa, pese a tener tales características muy distintas a la realidad ecuatoriana la legislación Argentina al igual que la española, no lo consideran como una primera instancia, es por ello que en sede jurisdiccional los contribuyente, terceros o responsables podrán acudir ante el Juez Nacional, si la sentencia le es contradictoria a sus intereses, cuenta con el recurso de apelación ante la Cámara de Apelaciones y como recurso extraordinario el de casación ante la Suprema Corte.

Un escenario distinto se presenta en la legislación Uruguay, quizás equiparable al ecuatoriano, puesto que cuenta la justicia administrativa y tributaria se desarrolla en única

instancia, existiendo la posibilidad de interponer el recurso extraordinario de *Revisión*. Sin duda un sistema procesal mucho más limitado.

Cabe recalcar que si bien la normativa tributaria en el Ecuador cuenta con ciertas limitaciones en materia de recursos procesales desarrollándose en única instancia, por otra parte aporta a la ciencia del derecho tributario un tratamiento *especializado* en materia tributaria; afirmamos esto en razón de que en el Ecuador se cuenta con 5 tribunales especializados de lo contencioso tributario distribuidos en todo el país los cuales conocen en primera y única instancia las contiendas administración- contribuyente, sumado a ello se ha creado la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario en la Corte Nacional de Justicia, la cual conoce y resuelve los recursos de casación interpuesto en contra de las sentencias dadas por los tribunales distritales.

Finalmente en los ordenamientos jurídicos de España, Argentina, Colombia la intención del legislador siempre ha sido precautelar sobre todo el debido proceso, el legítimo derecho a la defensa, la tutela judicial efectiva y sobre todo el derecho a recurrir, es decir la posibilidad de acceder a una segunda instancia jurisdiccional. Es por ello que los argumentos de algunos defensores de la Justicia especializada en materia tributaria, respecto a concebir a la sede administrativa como una primera instancia y la celeridad procesal en razón de que se encuentran inmersos los intereses económicos del Estado, resultan vacíos e ilógicos. Es necesario aclarar que la intención de este trabajo investigativo no pretende otorgar un beneficio procesal al contribuyente ni al Estado, ni mucho menos estamos de acuerdo en una justicia lenta y engorrosa, lo que aquí se pretende es que la justicia tributaria se enmarque y se desarrolló en un campo más garantista acorde al nuevo ordenamiento constitucional vigente.

Consideramos que si bien apoyamos una justicia expedita, especializada, célere, pronta y oportuna, no creemos que la solución correcta sea limitar el sistema recurso con la eliminación del recurso ordinario de apelación, restringiendo el acceso a una segunda instancia, consideramos que la solución está en crear en procesos más ágiles, menos burocráticos y engorrosos, lo que se necesita es inmediatez y celeridad no restricción del

sistema recursivo. Es por ello que en el siguiente capítulo nos referiremos al recurso de apelación como garantía jurisdiccional, y a la imposibilidad de concebir a la sede administrativa como una instancia jurisdiccional, los cuales son temas fundamentales para este trabajo académico.

CAPÍTULO III

LA DOBLE INSTANCIA COMO GARANTÍA CONSTITUCIONAL.

3.1 La doble instancia como garantía constitucional: su reconocimiento en la Constitución y los tratados internacionales.

Para objeto del estudio de la temática planteada es necesario definir qué debe entenderse como instancia. Según nos dice Couture, “instancia es la denominación que se da a cada una de la etapas o grados del proceso, y que va desde la promoción del juicio hasta la primera sentencia definitiva o desde la interposición del recurso de apelación hasta la sentencia que sobre él se dicte.”²³⁰

La doble instancia y el recurso de apelación, como bien se sabe están estrechamente relacionados, implicando la doble instancia la posibilidad de que un nuevo tribunal de categoría superior revise la sentencia o el acto interlocutorio que puso fin a la primera instancia, con el objeto de que lo revoque, reforme o confirme.²³¹

De Oliva sostiene que: “aunque la segunda instancia comprende y supone evidentemente posibles actos de revisión de lo resultado en primera instancia, su finalidad no es ni exclusiva ni primordialmente revisoría. No se busca sobre todo comprobar si se ha cometido errores jurídicos o de hecho, sino ofrecer una nueva respuesta a unas concretas

²³⁰ Eduardo Couture, Fundamentos del Derecho Procesal Civil, (Buenos Aire, Depalma 4ta edición, 1958), 139.

²³¹ Diego Palomo Vélez, Apelación, Doble Instancia y Proceso Civil Oral, en Derecho Procesal Contemporáneo, (Santiago de Chile, Editorial Puntotext S.A. 2010), 1227.

pretensiones de tutela jurisdiccional.”²³²

El recurso de apelación se concibe tradicionalmente dentro del lenguaje jurídico como un mecanismo procesal que sirve para impugnar la decisión de un Juez ante un Tribunal superior con la finalidad de que revise el contenido de la sentencia, auto o resolución. Por ello se define como un: “(...), recurso ordinario y vertical a través del cual una de las partes o ambas solicitan al tribunal de segundo grado (*tribunal ad quem*) realice un nuevo examen sobre una resolución dictada por un juez de primera instancia (*juez a quo*), con el objeto de que aquél la modifique o revoque.”²³³ Este recurso supone la existencia de la doble instancia judicial, la cual no significa la apertura de un nuevo proceso sino la posibilidad de revisión de la resolución judicial emitida por el inferior, sobre la base de las actuaciones que contiene la primera instancia.

De manera similar el Código de Procedimiento Civil, se refiere al recurso de apelación en los siguientes términos: “la reclamación que alguno de los litigantes u otro interesado hace al juez o tribunal superior, para que revoque o reforme un decreto, auto o sentencia inferior.”²³⁴ Así el recurso de apelación constituye un mecanismo jurídico que permite también controlar la aplicación del derecho y la valoración de la prueba en la decisión del juez. Hay que tener en cuenta que el recurso de apelación es también parte del derecho a la defensa, ya que a través de este recurso se posibilita el pronunciamiento del juez superior respecto de un determinado caso.

En contradicción, la tesis de restringir el sistema recursivo, suprimiendo la doble instancia a través de la eliminación del recurso de apelación, se sustenta en la necesidad, de obtener una respuesta más rápida y sencilla, que alivie la carga de trabajo a la justicia; *brevedad, simplicidad y economía*, son las ventajas que se le suele asociar a esta

²³² De la Oliva Santos, Introducción al Derecho Procesal, (Madrid, Editorial Universitaria Ramón Areces 2004) p. 490.

²³³ José Ovalle Fa Vela, Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I. (México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, 1984), 168.

²³⁴ Código de Procedimiento Civil. Ecuatoriano. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito– Ecuador. 2005.

propuesta.²³⁵ La necesidad de garantizar una correcta administración de justicia sin vulnerar principalmente el derecho al debido proceso, tutela judicial efectiva y la necesaria uniformidad de la jurisprudencia se considera que pueden quedar satisfechas mediante los recursos extraordinarios que prevén la impugnación de sentencias que se considere que adolecen de determinados vicios.²³⁶

Tal posicionamiento puede ciertamente ser acertado pero únicamente desde una perspectiva restrictiva y puramente legal. Pues si consideramos el derecho genérico a recurrir se debe tener presente que en la repetición de grados, en el aumento del número que deciden las contiendas, se busca un término medio de las cualidades de una buena obra judicial, aporta mayores probabilidades de corregir yerros y sobre todo de un resultado justo del proceso. Si bien es cierto, el principal objetivo de restringir la posibilidad de acceder a una segunda instancia es imprimirle celeridad y economía procesal a la justicia obteniendo una resolución más pronta, de tal forma se sostiene que las razones de economía son suficientes para restringir el sistema recursivo. Sin embargo, desde toda lógica no es concebible aceptar la tesis de una justicia rápida, en razón que a su naturaleza es más propensa a cometer errores.²³⁷

Es así que las dos tendencias doctrinales que prevalecen en la actualidad son contradictorias entre sí. Por un lado una de las tendencias justifica la eliminación de la doble instancia, con la supresión del recurso de apelación, la razón poderosa que motiva esta tendencia, sería la celeridad y la economía procesal, para lo cual se prevé el desarrollo del proceso en una única instancia; por otra parte, una tendencia que podría catalogarse de garantista – y por ende más coherente con el tenor de la constitución- defiende la doble instancia, pues el recurso de apelación da una mayor apertura a la corrección de los errores, lo que facilita la realización de la justicia.

Ahora bien, un régimen procesal de única instancia resulta bastante criticable, si

²³⁵ Francisco Beceña, “Sobre la Instancia Única o Doble en el Proceso Civil”, en Revista de Derecho Privado, 1993, Nro .234, 66.

²³⁶ Diego Palomo Vélez, *Apelación, Doble Instancia y Proceso Civil*, en *Derecho Procesal Contemporáneo*, (Santiago: Puntotex. S.A. 2010), 1227

²³⁷ *Ibidem*, 1228.

consideramos que el COGEP (recientemente aprobado) para materializar la oralidad dispone que la sentencia se dicte al terminar la audiencia, lo cual parece incurrir en una excesiva formalización del proceso en detrimento de los derechos de los justiciables. Menos aceptable resulta la posición que defiende la única instancia si consideramos que el (art. 169 de CRE.), contiene un conjunto de principios, todos ellos aplicables sin que este autorizado priorizar uno sobre otro, y más bien la parte final de ese artículo prohíba sacrificar la justicia, por la omisión de formalidades, lo cual implica que menos se pueden sacrificar los derechos sustanciales.

La posibilidad de acceder a la doble instancia en el Ecuador se encuentra determinada en la Constitución en el (art. 86 numeral 3 inciso segundo) que señala “Las sentencias de primera instancia podrán ser apeladas ante la Corte Provincial.”²³⁸ La Constitución de la República tiene esta norma dentro de las garantías jurisdiccionales, es decir como parte del ejercicio de la función jurisdiccional. Téngase además en cuenta que como parte del derecho al debido proceso, el art. 76 numeral 7 literal m) de la Constitución de la República reconoce el derecho a “Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.”

De tal manera que el interponer el recurso de apelación y acceder a una segunda instancia, supone entonces el cumplimiento de las garantías jurisdiccionales dispuestas por la Constitución de la República; el debido proceso y el derecho a la defensa, tiene como elemento consustancial la interposición del recurso de apelación, que se encuentra relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva.

Otro argumento en favor de un sistema procesal que consagre la doble instancia, viene dado por la ratificación del Ecuador de algunos instrumentos internacionales en materia de derechos humanos; pero aun si tales instrumentos no hubiesen sido ratificados son de aplicación en nuestro país por las disposiciones constitucionales contenidas en los artículos 11.3 y 426 de la CRE. Entre los principales instrumentos que reconocen la apelación están el pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención

Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), la cual fue firmada por el Ecuador en el años de 1969 y ratificada en el año de 1977.

Este último instrumento de derechos humanos, dentro de las garantías judiciales reconoce el "derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior" (art. 8. H) apartado 2). Ciertamente tal precepto convencional pareciera estar redactado en sentido restringido a los procesos que se impulsen para la determinación de responsabilidades penales, pero no debe olvidarse que, en general, la parte inicial del artículo 8 habla de “garantías judiciales”; es así que la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, amplió el uso de esta garantía jurisdiccional para todos los casos en los cuales se decidan sobre derechos o interés legítimos de las personas, de tal manera el espectro de la doble instancia se extiende a todas las ramas que abarca el derecho.

De igual forma, en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su art.14 inciso 5to se prevé el derecho de quien ha sido declarado culpable de delito "a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley".

De tal manera que el reconocimiento de la posibilidad de recurrir ante un juez de jerarquía superior a fin de que este revise la decisión tomada por el inferior, trajo consigo la regla del doble conforme, denominada el *juicio sobre el juicio*.²³⁹ La Corte Interamericana en reiteradas ocasiones ha manifestado que derecho de recurrir del fallo es una garantía primordial del derecho a la defensa y del debido proceso, que tiene por objetivo permitir que una sentencia adversa pueda ser revisada tanto en hecho como el derecho, por un juez o tribunal distinto y de superior jerarquía orgánica. De tal manera “se busca proteger el derecho de defensa otorgando durante el proceso la posibilidad de interponer un recurso

²³⁹ Alfredo Chirino Sánchez, *Derecho al Recurso del Imputado: Doble Conforme y Recurso del Fiscal en Sistema Interamericano de Protección de los derechos Humanos y Derecho Penal Internacional* (Montevideo: Fundación Konrad Adenauer, 2011), 177.

para evitar que quede firme una decisión que fue adoptada con vicios y que contiene errores que ocasionarán un perjuicio indebido a los intereses de una persona.”²⁴⁰

La Corte ha manifestado el rol protagónico que deben tener “los Estados, pues son estos los llamados a consagrar dentro de su normativa y de asegurar la debida aplicación de los recursos efectivos y las garantías del debido proceso, ante las autoridades competentes, que amparen a todas las personas bajo su jurisdicción contra actos que violen sus derechos fundamentales o que conlleven a la determinación de los derechos y obligaciones de éstas.”²⁴¹ En el mismo orden de ideas la Corte manifiesta que para que existan verdaderamente las garantías judiciales contenidas en el art. 8 de la CIDH, es necesario que “[...] se observen todos los requisitos que “sirvan para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho”, es decir, las “condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial.”²⁴²

De lo anotado se desprende que el aspecto más trascendente del recurso de apelación es que permite la revisión de los hechos y el derecho aplicable al caso concreto, de manera que incluso es posible la adopción de una nueva decisión. La doctrina considera a este recurso como un remedio procesal, cuyo objetivo es lograr que un tribunal, jerárquicamente superior a aquél de cuya resolución y generalmente colegiado, revoque o modifique la resolución judicial que se considera errónea, ya sea por la apreciación de los hechos o de la prueba, o por la interpretación o aplicación del derecho que se hace en la misma, de esta manera garantizándose el debido proceso, el derecho a la defensa y la tutela judicial efectiva.

²⁴⁰ Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Herrera Ulloa Vs. Costa Rica Sentencia de 2 de julio de 2004. Serie C No. 107, párr. 158.

²⁴¹ Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Baena Ricardo y otros. Competencia. Sentencia de 28 de noviembre de 2003. Serie C No. 104, párr. 79; Caso Cantos. Sentencia de 28 de noviembre de 2002. Serie C No. 97, párr. 59; y Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tingni. Sentencia de 31 de agosto de 2001. Serie C No. 79, párr. 135.

²⁴² Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Herrera Ulloa Vs. Costa Rica Sentencia de 2 de julio de 2004. Serie C No. 107, párr. 147.

3.2 La imposibilidad de concebir al procedimiento administrativo como instancia jurisdiccional en ordenamiento jurídico vigente.

La administración tributaria ciertamente puede lesionar derechos o interés de los contribuyentes, es aquí donde éstos pueden hacer efectivas sus garantías, y levantarse contra cualquier tipo de arbitrariedades o discrecionalidades, el derecho a impugnar un acto o resolución administrativa se encuentra garantizado a nivel constitucional (art. 173 CRE) pudiéndose hacer efectivo ante la administración, y posteriormente ante órganos jurisdiccionales (juzgados, salas o tribunales) en el primer caso da origen una contienda (administración vs contribuyente), denominada “procedimiento administrativo”; y, en el segundo caso, al proceso jurisdiccional, de los cuales nos ocuparemos en los siguientes párrafos, analizando su naturaleza jurídica. Así mismo, realizaremos una comparación entre ellos, con la finalidad de establecer si posible o no, concebir al procedimiento administrativo como una instancia jurisdiccional.

Determinar las diferencias entre procedimiento administrativo y proceso jurisdiccional ha sido una discusión que a lo largo de los años en la ciencia del Derecho, ha traído confusiones y debates. Esa confusión se ha presentado incluso en el ámbito de la legislación, cuyo ejemplo por excelencia (art. 171) de la derogada Ley de Orgánica de Régimen Municipal,²⁴³ que prescribía lo siguiente: “la actividad municipal se desarrollara de acuerdo a una planeación sistemática y teniendo en cuenta el siguiente proceso administrativo: [...]”, como se puede evidenciar el legislador habla de proceso administrativo, cuando en realidad se refiere a un procedimiento, pues la naturaleza de una y otra cuestión está bastante definida por la doctrina procesal, como veremos más adelante.

El (art. 167) de la Constitución de la República establece: “la potestad de administrar justicia emana del pueblo y es ejercida por los órganos que conforman la Función judicial, y por los demás órganos y funciones establecidas en la Constitución” en

²⁴³ Ley Orgánica de Régimen Municipal, publicada en el Suplemento del Registro Oficial Nro. 331 de 15 de octubre de 1971.

el mismo sentido el (art. 7) del Código Orgánico de la Función Judicial manifiesta: “solo podrán ejercer la potestad jurisdiccional las juezas y jueces nombrados de conformidad con sus preceptos” (el art. 31) del mismo cuerpo normativo, es más específico al manifestar: “Las resoluciones dictadas dentro de un procedimiento administrativo por otras autoridades e instituciones del Estado, distintas de las expedidas por quienes ejercen jurisdicción, en que se reconozcan, declaren, establezcan, restrinjan o supriman derechos, no son decisiones jurisdiccionales; constituyen actos de la Administración Pública o Tributaria, impugnables en sede jurisdiccional”. De las normas citadas se evidencia la restricción de carácter constitucional al ejercicio jurisdiccional, siendo otorgada exclusivamente a la Función Judicial (juzgados, tribunales, salas) y expresando tácitamente que las resoluciones dadas dentro de procedimiento administrativo, en la cual se establezcan, supriman o restrinja derechos se los considera actos impugnables ante los órganos jurisdiccionales.

Es preciso establecer qué se debe entender por procedimiento administrativo, para lo cual traeremos acotación algunas definiciones dadas por estudios del derecho; Zavala Egas expresa, que: “El procedimiento administrativo es la sucesión ordenada de los actos constitutivos del cauce a través del cual se cumple la actividad de la administración pública dirigida derechamente a producir consecuencias en el mundo del derecho.”²⁴⁴

Por su parte el profesor García de Enterría, manifiesta que:

“El procedimiento administrativo no es un acto complejo sino un complejo de actos del administrado y de la administración de diverso valor todos ellos, aunque con sustantividad jurídica propia sin perjuicio de su carácter instrumental respecto de la resolución final.- {...} El procedimiento no se resume en un acto de naturaleza compleja- resolución- en el que vendrían a fundirse perdiendo su propia identidad, todos los anteriores a él, ni tampoco consiste en un mero agregado de actos heterogéneos por su origen y contenido carentes de toda relación estructural entre sí.- se trata más bien de una cadena, cuyos distintos eslabones aparecen articulados a través de un vínculo común sin mera individualidad propia, en orden a un fin único a cuya consecución coadyuvan.”²⁴⁵

Jaime Santofimio Gamboa, manifiesta que:

“El Procedimiento administrativo se caracteriza por ser unitario pero con etapas perfectamente delimitadas en el ordenamiento positivo.- Etapas que podríamos de acuerdo

²⁴⁴ Jorge Zavala Egas, Derecho Administrativo (Guayaquil: Editorial Edino, 2005), 205.

²⁴⁵ Eduardo García de Enterría y Tomas Ramón Fernández, Tratado de Derecho Administrativo Tomo II(Madrid: editorial Civitas, 2011), 461

con la naturaleza de su objeto, denominarlas de formación del acto o procedimiento de legalidad, y una etapa posterior, también de carácter administrativo pero que no se refiere propiamente a la conjugación de elementos para el nacimiento del acto de carácter posterior y tendiente a la eficacia del acto decisión adoptada por la administración.”²⁴⁶

Por su parte Roberto Dromi, sostiene que: “El procedimiento administrativo indica formalidades y trámites que deben cumplir la administración (en ejercicio de la función administrativa) y los administrados (en su gestión de tutela individual con participación colaborativa en el ejercicio de la función administrativa).”²⁴⁷

Juan Carlos Cassagne afirma: “El procedimiento administrativo que se desarrolla en el ámbito de la administración pública asume distintas modalidades, pero en todos los casos se realiza a través del procedimiento administrativo, es decir a través de una serie de actos orientados a la realización del control de legitimidad y de oportunidad, mérito o conveniencia y que sirven, al propio tiempo de garantía de los administrados.”²⁴⁸

De lo citado, se puede definir al procedimiento administrativo como: el conjunto de reglas preestablecidas de carácter jurídico que regulan la actuación de la administración, mediante las cuales expresa su voluntad, que se consolida mediante la emisión de un acto o resolución. Así mismo opera como garantía para los administrados, debido que la administración obligatoriamente deberá regir su actividad con estricto apego a la normativa pertinente para cada caso, evitando posibles arbitrariedades y discrecionalidades. Todo procedimiento administrativo por esencia es “bilateral (administración y contribuyente), existiendo una relación jurídico-administrativa, una parte tiene el poder y la otra el deber”²⁴⁹. Una de las principales particularidades que podemos advertir del procedimiento administrativo, va encaminada a que se desarrolla, es resuelto por y ante el órgano de la administración tributaria que emitió el acto administrativo materia de controversia, dándole

²⁴⁶ Jaime Santofimio Gamboa, Tratado de Derecho Administrativo (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003), 183.

²⁴⁷ José Roberto Dromi, El Procedimiento Administrativo (Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1986), 31.

²⁴⁸ Juan Carlos Cassagne, Derecho Administrativo Tomo II (Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot), 305.

²⁴⁹ Herman Jaramillo Ordóñez, Manual de Derecho Administrativo (Loja: Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja, 1999), 330

la oportunidad de enmendar posibles yerros cometidos, actuando como un mecanismo de autocontrol.

Definido el procedimiento administrativo pasaremos a conceptualizar al proceso judicial, al cual se lo entiende como el: “{...} medio adecuado que tiene el Estado para resolver el conflicto reglado por el derecho procesal que establece el orden de los actos (procedimiento) para una correcta (legal prestación de la actividad jurisdiccional).- Que recordemos se pone en marcha normalmente, cuando una de las partes ejerce su derecho (poder de acción).”²⁵⁰ En el mismo orden de ideas, Folco expresa que: “El proceso jurisdiccional se entiende como el conjunto de actos recíprocamente coordinados entre sí, conforme a reglas preestablecidas, que tienen por fin decidir una controversia entre partes (litigio), por una autoridad imparcial e independiente (juez) y con fuerza legal (cosa juzgada).”²⁵¹

Se debe tener presente que el proceso jurisdiccional siempre se iniciara a petición de parte, es decir cuando el contribuyente proponga una demanda en contra de la administración tributaria,²⁵² demanda que será conocida y resuelta por una autoridad imparcial (juez, dada la naturaleza de la función del juez) a diferencia del procedimiento administrativo, que conforme al Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva puede ser iniciado de oficio o a petición de parte (art. 135), pero que sustancia por la misma administración tributaria.

De tal manera que sí el contribuyente acude a la sede jurisdiccional a impugnar la resolución o el acto administrativo, por considerar que es nocivo a sus derechos subjetivos o a sus intereses legítimos, la materia contencioso administrativa y la tributaria se encuentran estructuradas sobre la premisa de una contienda de carácter legal entre administración y contribuyente, ocasionada por el ente público; en virtud de que la jurisdicción contenciosa tributaria opera como un mecanismo de control, de cierta manera

²⁵⁰ Enrique Vezcovi, Teoría General del Proceso (Bogotá: Editorial Temis, 1999), 88.

²⁵¹ Carlos María Folco, Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2000), 25.

²⁵² Código de Procedimiento Civil.- art. 66 del: “Demanda es el acto en que el demandante deduce su acción o formula la solicitud o reclamación que ha de ser materia principal del fallo”

fiscaliza las actuaciones de la Administración, pudiendo ratificar la validez de sus actos o extinguirlos con fuerza de cosa juzgada.

Se puede establecer diferencias entre proceso jurisdiccional y procedimiento administrativo desde el punto de vista de vista que persigue, cada uno de ellos, es así que el primero resuelve controversias surgidas entre la Administración y contribuyente en sede administrativa; mientras que el proceso tiene como finalidad el control de la función administrativa.²⁵³

Otra de las diferencias, y quizá la más importante, entre procedimiento administrativo y proceso jurisdiccional, se encuentra en la autoridad encargada conocer y resolver la controversia. En el primer caso es un funcionario que pertenece a la propia Administración, que cuenta con una amplia discrecionalidad, poniéndose en tela de duda su imparcialidad; mientras que en el proceso judicial, como es bastante conocido, es resuelto por un tercero imparcial (juez), cuya competencia conforme a lo establecido en los arts. 216 y 217 del Código Orgánico de la Función Judicial corresponde a los jueces que integran los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y Tributario, siendo solo posible presentar el recurso de casación ante las Salas de la Corte Nacional.

De lo anotado se colige que si bien el procedimiento administrativo tiene la apariencia de un proceso entre administración y el contribuyente, donde se prevén algunas garantías: se presenta una petición que la administración tributaria está obligada a tramitar, existe la posibilidad de presentar pruebas, o alegar; de manera que bien puede decirse que existen algunos actos que pueden equipararse a actos jurisdiccionales, e incluso se prevén recursos para impugnar superior jerárquico.

No obstante, no sólo en estricto rigor procesal sino más abstractamente desde una consideración jurídica, uno y otro escenario son completamente diferentes: no sólo que la

²⁵³ Verónica Jaramillo Huilcapi, “Los principios del Procedimiento Administrativo”, tesis previa a la obtención del Título de magister en derecho mención Derecho Administrativo, Universidad Andina Simón Bolívar, 2012, 29

administración tributaria no tiene la calidad de tercero imparcial como sucede con los jueces que ejercen la *potestad* jurisdiccional (el proceso judicial es el método heterocompositivo por excelencia); sino que esa administración debe privilegiar el mantenimiento de sus propios actos por el interés general, por el contrario los jueces *deben* administrar justicia (art. 167 CRE) con sujeción a la Constitución los instrumentos internacionales de derechos humanos y a la ley (art. 172 CRE), lo que implica, que los jueces deben decidir con sujeción estricta al derecho. Ello ha de entenderse así, sobre todo, si consideramos que el principio de unidad jurisdiccional (art. 168-3) radica la potestad de administrar justicia única y exclusivamente en los órganos jurisdiccionales de la Función Judicial.

En esa perspectiva, las actuaciones administrativas, aún en el marco de un procedimiento, están lejos de ser una actuación jurisdiccional y, por lo tanto, mal pueden concebirse como una “primera instancia” de la justicia ordinaria. Más bien, se trata de decisiones de la administración –como lo es administración tributaria–; aunque provenientes de un órgano específico y con sujeción a unas normas especiales, pero órgano administrativo al fin y al cabo, por lo que mal puede fundarse una especie de inmunidad al control judicial regular y ordinario.

Por lo demás y en la práctica, resulta cuanto menos difícil que la propia administración tributaria sea custodia de la legalidad en perjuicio de sus propias decisiones; o que esa misma administración pueda calificarse como un ente imparcial, con capacidad suficiente para llevar adelante el proceso de control. Por manera que, en muchas ocasiones ni el control es efectivo, ni la garantía de los derechos expedita, como manda nuestra Constitución (art. 75CRE); configurándose una restricción, que aunque dada por el legislador, está lejos de ser respetuosa de la supremacía de la Constitución y, por ende de los derechos que tenemos ciudadanas y ciudadanos en el marco de un Estado constitucional.

3.3 La apelación como garantía jurisdiccional

Se define a la garantía como la “*seguridad o protección frente a un peligro o contra un riesgo.*”²⁵⁴ Bajo este concepto se entiende que la garantía constituye el afianzamiento, seguridad o protección contra algo. Dentro de la lenguaje jurídico y muy particularmente en el derecho Constitucional se determina que ese «algo» son derechos fundamentales de la persona.

Es posible señalar que las garantías jurisdiccionales se establecen como: “instrumentos para la defensa de los derechos de los individuos frente a su eventual agresión por parte de otros individuos y sobre todo por parte del poder estatal; lo que tiene lugar mediante el establecimiento de límites y vínculos al poder a fin de maximizar la realización de esos derechos y de minimizar sus amenazas.”²⁵⁵

Hoy en día es indiscutible que la Constitución como norma fundamental del ordenamiento jurídico establece a favor de las personas, no solo los derechos sino con hacerlos efectivos, es decir, mecanismos para asegurar su vigencia.

Los planteamientos filosóficos que sirven de base para la institucionalización de las garantías jurisdiccionales tienen como base la implementación de los derechos fundamentales en el sistema jurídico. Se ha dicho con mucha razón que el amparo o protección de los derechos son un asunto complejo que permite lograr la eficacia en la de las normas constitucionales que los reconocen; de ahí que las garantías están dadas en función de una acción judicial, de manera que se define como “una institución creada para la defensa de la Constitución, en los casos particulares en que resulta afectada la vigencia y también la supremacía de la constitución.”²⁵⁶

De manera general las garantías jurisdiccionales son mecanismos jurídicos establecidos por el legislador con la finalidad de proteger los derechos reconocidos en la Constitución y tratados internacionales, y demandar su protección; pero no basta con el reconocimiento constitucional, el Estado debe dotar al ordenamiento jurídico de los medios e instituciones adecuadas, entendiéndose en este sentido, (la creación de órgano

²⁵⁴Guillermo Cabanellas, Diccionario Jurídico Elemental (Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L., 2003), 345.

²⁵⁵Marina Gascón Abellán, La Teoría General del Garantismo, (España: Editorial Trotta, 2005) Pág. 21.

²⁵⁶Henry Guillen Sosa y otros, Garantías Constitucionales, (Lima: Programa de Maestría en Derecho Procesal y Administración de Justicia. Escuela de Postgrado de la Universidad Católica de Santa María, 2005), 234.

jurisdiccional competente para su conocimiento, un procedimiento adecuado y dotándolo de recursos efectivos), de tal manera que se pueda hacer efectivo tales derechos, y no solo se queden en meros enunciados, es así que las garantías jurisdiccionales atienden a la preocupación de alcanzar un nivel adecuado de protección de los derechos a través del sistema de impartición de justicia.

Definida la concepción doctrinaria de las garantías jurisdiccionales ahora pasaremos a analizar el recurso de apelación y su alcance como garantía jurisdiccional.

El recurso de apelación y en general todos los recursos, obedecen al afán de quien ha visto desestimada su pretensión o su demanda de obtener justicia que creen merecer; es la apelación una manifestación de inconformidad con la decisión a la que un juez o tribunal ha llegado, de cierta manera lleva intrínseco el deseo de protesta frente a la decisión judicial desfavorable a fin de que ésta sea revisada.²⁵⁷ En esa línea, Couture manifiesta que la apelación es un acto de protesta, “que el instinto de desobediencia por parte del perdedor, se sustituye en el derecho procesal por un instrumento técnico que recoge esa misma protesta. *El alzarse por sublevarse se sustituye por la alzada por apelar*. La justicia por mano propia se sustituye por la justicia de un juez mayor.”²⁵⁸ Por su parte Alberto Hinostroza expresa que la apelación es “[...] aquel recurso ordinario vertical o de alzada formulado por quien se considerada agraviada con una resolución judicial (auto o sentencia) que adolece de vicio o error y encaminada a lograr que el órgano jurisdiccional superior en grado al que la emitió la revise, realizando un nuevo examen de los hecho y del derecho, proceda a anularla o revocarla, ya sea total o parcialmente, dictando otra en su lugar u ordenando al juez a quo, que expida una nueva resolución de acuerdo a los considerandos de la decisión emanada del órgano revisor.”²⁵⁹

De tal manera el recurso de apelación constituye un acto de rebeldía de quien se siente perjudicado por decisión a la que ha llegado el juez, solicitando que la misma sea elevada y se ponga en conocimiento a un tribunal de mayor grado, para que éste la fiscalice,

²⁵⁷ Julio Picatoste Bobillo, *Los Recursos y Otros Medios de Impugnación en la Ley de Enjuiciamiento Civil* (Barcelona: Editorial Bosch S.A. 2009), 123.

²⁵⁸ *Ibíd.*, 123.

²⁵⁹ Alberto Hinostroza, *Medios Impugnatorios* (Lima: Editorial Gaceta Jurídica, 1ra edición, 1999), 105.

realizando un examen de los hechos y el derecho en los cuales se funda la sentencia, en virtud de los cuales proceda a revocarla, modificarla, dictar otra en su lugar o en su defecto confirmarla.

3.4 La naturaleza del recurso de apelación.

En lo referente a la naturaleza jurídica del recurso de apelación debe entenderse, “como un recurso ordinario, es decir, que se admite ante la denuncia de cualquier vicio de la resolución recurrida, sin que la ley prevea motivos determinados para su procedencia y que cuya inexistencia produciría la inadmisión. En apelación pueden alegarse tanto vicios formales en que haya incurrido la sentencia recurrida (*vicios in procedendo*), como vicios cometidos en el análisis de fondo de la cuestión litigiosa (*vicios in indicando*).”²⁶⁰ En el mismo sentido Agustín Costa manifiesta en relación al recurso de apelación lo siguiente:

“... remedio procesal que tiene por objeto el control de la función judicial y se funda en una aspiración de mejor justicia, remedio por el cual se faculta al litigante agraviado por una sentencia o interlocutoria, a requerir un nuevo pronunciamiento de un tribunal jerárquicamente superior para que, con el material reunido en primera instancia y el que restringidamente se aporte en la alzada examine en todo o en parte la decisión impugnada como erróneamente por falsa apreciación de los hechos o equivocada aplicación o interpretación del derecho y la reforme o revoque en la medida de lo solicitado.”²⁶¹

En virtud de lo manifestado, la apelación es un recurso ordinario, vertical, que tiene por objeto impugnar la sentencia auto o resolución que puso fin a la primera instancia, por considerar que la misma adolece de vicios, para lo cual le solicita al juez (*a quo*) elevar la contienda legal a un tribunal jerárquicamente superior, colegiado, para que esté fiscalice la decisión, dando lugar a una segunda instancia, en la cual se examinando si se realizó una correcta valoración de los hechos y una debida aplicación e interpretación del derecho, y proceda a revocarla, reformarla o en su defecto confirmarla. Es así que la esencia misma del recurso de apelación busca la corrección de errores ya sean de hecho o derecho, en las

²⁶⁰ Fairen Guillen, El Razonamiento de los Tribunales de Apelación, en Pensamientos Jurídicos (Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1990), 41 y 42.

²⁶¹ Guido Tawil citando a Agustín Acosta en Recurso Ordinario de Apelación ante la Corte Suprema de Justicia (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1990), 40.

que pudo a ver incurrido el juez de primer nivel, si se quiere es un control de actuación de los jueces en busca de una correcta impartición de justicia.

3.5 Problemas constitucionales del proceso contencioso tributario en el Ecuador.

Hemos visto hasta aquí, como al recurso de apelación se le atribuye un carácter ordinario lo que implica, por decir lo menos, una amplia naturaleza; en esa perspectiva, se ha analizado también por qué las actuaciones administrativas no pueden considerarse una “*instancia*” en el sentido del accionar jurisdiccional. Tales aspectos lejos de reducirse a una manifestación del ámbito específico del procedimiento, están directamente relacionados con cuestiones constitucionales: la tutela judicial efectiva, la seguridad jurídica; la defensa o recurrir como garantías instrumentales del debido proceso se ven involucradas; también la igualdad ante la ley. Incluso, la propia supremacía de la Constitución (sobre todo cuando, esa Constitución es garantista) puede estar en entredicho.

Sabido es que, una de las manifestaciones más importantes de la seguridad jurídica es la confianza legítima que debe generar el ordenamiento jurídico en la sociedad. Ello parece ser evidente en nuestra norma constitucional: leyes previas, claras, públicas; pero sobre todo, el *respeto* a la Constitución. Desde tal perspectiva, la seguridad jurídica implica una interdicción de la arbitrariedad, a través de dos mandatos: uno para la administración en cuanto sus actuaciones han de ser regladas por una norma con rango de ley; y, otro para la ley en cuanto a la calidad con la que norma las actuaciones. Por lo demás, el principio de supremacía del que goza la Constitución (art. 424 a 426) establece una exigencia de concordancia, no sólo formal sino también material, de las leyes.

La Constitución de la República, al establecer el modelo de Estado, determina que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, ello implica que la protección de los derechos y la realización de la justicia es una prioridad del Estado; los órganos de administración de justicia (Juzgados, Tribunales y Salas) deben orientarse hacia tal finalidad. Para ello se instituye la administración de justicia, pues a través de los entes jurisdiccionales se controla la arbitrariedad, se evita la impunidad y se tutela de los derechos. Pero, como la administración de justicia no puede fundarse en el

arbitrario de quien ejerce la jurisdicción (juezas y jueces), sino que se instrumentaliza mediante normas de carácter objetivo y procedimental.

La recaudación fiscal en el país es de trascendental importancia para las finanzas públicas del Estado, teniendo en consideración que esta actividad representa un gran importe para el presupuesto general del estado, superando incluso a los ingresos petroleros. El Estado a través de sus entes, ya sean; centrales (SRI), seccionales (Municipios y Consejos Provinciales) o de excepción, y en virtud de las facultades que la ley les otorga (determinadora, recaudadora, sancionatoria, coactiva y reglamentaria), pueden incurrir en errores o arbitrariedades que afecten o lesionen derechos o interés legítimos de los contribuyentes o terceros, dando lugar a una contienda administración contribuyente. Cabe la pregunta ¿Cuál es el proceso establecido para resolver estas controversias? Tratándose de la “justicia tributaria” el legislador ha establecido normas específicas para regular los aspectos objetivos como los procedimentales.

Es el régimen procesal el que puede calificarse de excepcional. Ello puede evidenciarse de una revisión al revisar el Código Tributario, en particular el Libro III que contiene las normas que regulan el “El Procedimiento Contencioso” al que deben someterse las controversias tributarias. Estas normas determinan el desarrollo del proceso contencioso tributario, el cual es de singulares características, debido a la forma establecida para la sustanciación; puesto que se establece al Tribunal de lo Contencioso Tributario como órgano de primera y única instancia.

Si bien es cierto el régimen instaurado para la resolución de las controversias tributarias, catalogado de *especial* en razón de que cuenta con principios propios de carácter constitucional y legal, así como la existencia de un código adjetivo a la materia. Los defensores argumentan también que al verse inmersos intereses económicos del Estado, la solución de este tipo de litigios debe desarrollarse de una manera más pronta, celer; para ello, la propuesta ha sido suprimir el recurso ordinario de apelación limitado el acceso a la segunda instancia, lo cual garantiza simplicidad y economía procesal. Sumado a ello afirman que no existe vulneración de la garantía jurisdiccional de recurrir, pues se

prevé un recurso extraordinario de casación para impugnar las sentencias o autos que pongan fin al proceso dictados por el tribunal *a quo*.

Sin embargo, no se trata, como podría pensarse, de una excepcionalidad material (o práctica como dirían algunos) sino de una condición sistemática, que desde hace muchos años viene determinada por la letra del legislador y secundada por uno que otro “doctrinario”; todo ello bajo el argumento de la “*especialidad*”. Desde esa doctrina se dice que “en el sistema de justicia especializada el trámite de las acciones contenciosas tributarias, es la ley adjetiva propia de la materia que regula los detalles de las diferentes etapas del proceso, desde el por qué, cómo, cuándo, dónde y ante quien se proponen la acciones, y lo relativo a la prueba y hasta sentencia y su ejecución.”²⁶²

No se trata de negar aquella “*especialidad*”. Pero apelar a que la especialidad es tal porque así lo regula una ley es un argumento vacío; una expresión que se usa más para justificar que para argumentar; es más un simbolismo que, siquiera, una cuestión de práctica o materialidad. Desde tal perspectiva se entiende que lo especial viene determinado por la ley, no porque la naturaleza de la materia así lo exija.

Así, el régimen de garantías (en sentido amplio) que rigen el proceso contencioso tributario resulta considerablemente distinto respecto de otros procedimientos que se sustancian ante los órganos de administración de justicia ordinaria. Las normas aplicables al régimen procesal se establecen, no sólo una diferencia notable sino se instituye un régimen de excepción; tal “diferencia” se escuda en la especialidad, pero está lejos de ser justificada, peor aún legítima.

Visto el tema desde la óptica constitucional, existe una contradicción incluso con el principio de igualdad, que determina una “obligación [para] las ramas y órganos del poder público, obligación consistente en tratar de igual forma a cuantos se encuentren en iguales

²⁶² Teodoro Pozo ILLingworth en Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador (Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos 2010), 92.

situaciones de hecho, así pues deben ofrecer un tratamiento similar a todos cuantos se encuentran en similares condiciones.”²⁶³

Ante la realidad del procedimiento contencioso tributario, oportuno resulta preguntarse ¿Que validez –en el sentido de compatibilidad entre normas legales y constitucionales– tiene la justicia especializada en materia tributaria? Una sugerente respuesta a esta interrogante puede encontrarse en la jurisprudencia constitucional colombiana, que dice:

La validez de una norma se refiere a su conformidad, tanto en los aspectos formales como en los sustanciales, con las normas superiores que rigen dentro del ordenamiento, sean éstas anteriores o posteriores a la norma en cuestión. Desde el punto de vista formal, algunos de los requisitos de validez de las normas se identifican con los requisitos necesarios para su existencia. Por regla general, las disposiciones que regulan la validez formal de las normas – legales u otras- establecen condiciones mucho más detalladas que éstas deben cumplir, relativas a la competencia del órgano que las dicta, y al procedimiento específico que se debe seguir para su expedición. Así, por ejemplo, la validez de las leyes ordinarias presupone que se hayan cumplido requisitos tales como la iniciación de su trámite en una determinada cámara legislativa, el transcurso de un determinado lapso de tiempo entre debates, su aprobación en menos de dos legislaturas, el cumplimiento de las normas sobre iniciativa legislativa o el respeto por la regla de unidad de materia. Adicionalmente, como se dijo, la validez hace relación al cumplimiento de ciertos requisitos sustanciales o de fondo impuestos por el ordenamiento; así, por ejemplo, una ley determinada no podrá desconocer los derechos fundamentales de las personas.²⁶⁴

La teoría general del derecho, también ofrece argumentos esclarecedores al respecto: “(...) una norma es válida cuando puede ser identificada como perteneciente a un sistema jurídico porque cumple con las condiciones prescritas para ese tipo de normas, dado que las normas de un sistema complejo no son todas de una sola clase y las condiciones pueden ser de hecho son distintas para cada una de ellas.”²⁶⁵

De su parte, Kelsen decía que “solo puede concebir una norma valida dentro de un sistema de normas valido,”²⁶⁶ se exige para su validez un conjunto de criterios; en primer

²⁶³ Sentencia de la Corte Constitucional Colombiana, T-547 de 1993, M, P, Alfonso Martínez Caballero. Véase en <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/T-547-93.htm>

²⁶⁴ Sentencia de la Corte Constitucional de Colombia, C-873-03, M, P Alfredo Beltrán Sierra. Véase en <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-873-03.htm>

²⁶⁵ Luis Prieto Sanchís, *Apuntes de Teoría del Derecho*, (Madrid: Editorial, Trotta, 2005), 74.

²⁶⁶ Hans Kelsen, *La Teoría Pura del Derecho* (Buenos Aires: 4ta Edición, traducida, Editorial Eudeba, 2009), 29.

lugar, para que una norma se la considere válida, debe existir y permanecer a un sistema jurídico; en segundo lugar, la validez depende fundamentalmente de un criterio formal, (procedimiento de la creación); y, en tercer lugar, la validez de un sistema jurídico significa que se está sujeto a los órdenes y mandatos de normas superiores de ese sistema.²⁶⁷ Así, para que una norma tenga validez jurídica, debe respetar y en ningún sentido vulnerar o afectar los derechos de las personas; aplicado al ámbito del procedimiento tributario implica que no se pueda establecer uno de carácter excepcional, proscribiendo al contribuyente a recurrir a una segunda instancia.

Claro que aquí no daremos cuenta de las condiciones formales para la validez de una norma, o “de que la norma haya sido creada por el órgano competente,”²⁶⁸ tampoco de analizar las exigencias de carácter procedimental, “en el que haya sido observado el procedimiento establecido para la creación [de un] tipo [específico] de normas.”²⁶⁹ Se trata de evidenciar el vicio de carácter material que presenta una norma; cuestión que se lleva a cabo mediante una comparación, es decir, “para saber si una norma es contradictoria con lo establecido en una norma superior, es preciso hacer no una, sino dos interpretaciones: de la norma superior y de la norma inferior.”²⁷⁰ A través de ese análisis interpretativo puede determinarse “la infracción de esta exigencia [material, que] supone la invalidez de la norma inferior por vicio sustantivo o de contenido.”²⁷¹

La Constitución reconoce que “recurrir el fallo o decisión en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos” es una de las garantías que integran el debido proceso. En una perspectiva similar, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), reconoce el doble conforme en su (art. 8 inc. 2), derecho sobre el cual la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido que no se circunscribe exclusivamente a la materia penal, sino que se extiende

²⁶⁷ Ambrosio L. Gioja, Validez, Eficacia y la Norma Hipotética Fundamental en el Pensamiento de Hans Kelsen, (Buenos Aires: Revista Electrónica del Instituto de investigaciones, Universidad de Buenos Aires 2011), 3.

²⁶⁸ Hans Kelsen, *La Teoría Pura del Derecho...*, 76.

²⁶⁹ *Ibidem*, 76.

²⁷⁰ *Ibidem*, 78.

²⁷¹ *Ibidem*, 78.

a materias extra-penales, (civiles, laborales, fiscales o de cualquier otro carácter). Tanto las normas de instrumentos internacionales de derechos humanos, como su jurisprudencia resultan de aplicación en el Ecuador de lo previsto en los artículos 11.3 y 426 de la Constitución.²⁷² Incluso, algún instrumento internacional establece que el derecho a los recursos se hará conforme a la legislación del Estado, lo que no significa que el legislador sea libre para establecer o prescindir de un régimen de recursos, sino que la previsión del recurso es obligatoria existiendo libertad de configuración del legislador en la configuración del procedimiento; es decir, se trata del derecho al recurso efectivo legalmente previsto.²⁷³

El debate en esta materia es amplio. Por ejemplo, en el Caso Berreto Leiva vs Venezuela, el Estado venezolano manifestó que: “el Comité de Derechos Humanos de las Naciones Unidas había señalado en el caso nro. 64 de 1979 contra de Colombia, que para la determinación del derecho a la doble instancia debe tenerse en cuenta el procedimiento establecido en las leyes y no en el derecho mismo a apelar.”²⁷⁴

Frente a este argumento la Corte IDH expresó que, si bien el Estado Venezolano hace referencia al caso Consuelo Salgar de Montejo contra Colombia, resuelto por el Comité de las Naciones Unidas (en Adelante Comité) órgano que se refería al art. 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos,²⁷⁵ (cuyo texto es similar al art. 8.2.h de la Convención Americana); en dicho caso el Comité resolvió: “el Comité considera que la expresión conforme a lo prescrito en la ley que figura en el párrafo 5 del art. 14 del Pacto no tiene por objeto dejar a discreción de los Estados, la existencia misma del derecho a apelar, porque los derechos son los reconocidos en el Pacto y no únicamente en la

²⁷² Arístides Horacio Corti, Doble Instancia Judicial Ordinaria en las Materias Tributaria y Penal Tributaria, (Revista Judicial Argentina Tomo II editorial la Ley, Buenos Aires, 2010), 507.

²⁷³ Joan Picó I Junoy, Las Garantías Constitucionales del Proceso (Barcelona: Editorial Bosch, 1997), 40.

²⁷⁴ Corte Interamericana de Derechos Humanos caso Berreto Leiva vs Venezuela, sentencia de 17 de noviembre de 2009, serie C Nro. 206, párrafo 84.

²⁷⁵ Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP).- art. 14.5: Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley.

legislación interna. Más bien, lo que ha de determinarse conforme a lo prescrito por la ley es el procedimiento que se ha de aplicar para la apelación.”²⁷⁶

En fin, es preciso anotar que, la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos exige que el ordenamiento nacional prevea recursos efectivos, lo que resulta cuanto menos difícil con el recurso de casación, dadas las limitaciones dogmáticas que caracterizan la naturaleza del recurso, de las previsiones legales y de la realidad material. Debe tenerse en cuenta que la efectividad de la tutela judicial no sólo es cuestión que compete a los jueces; pues éstos necesitan de un ordenamiento jurídico idóneo para ello y de recursos permanentes que permitan hacer realidad su rol institucional.

El sistema procesal debe velar por la efectividad de los derechos: en el ámbito procesal, la presentación de pruebas y su réplica, la contradicción; la respuesta oportuna y eficaz, no sólo de conformidad con la legislación vigente sino con sujeción al ordenamiento constitucional.²⁷⁷ Hay que tenerse claro que si bien los legisladores de cada país gozan de libertad de configuración, también forman parte del sistema jurídico los derechos reconocidos en los instrumentos internacionales; así el legislador tiene límites, en virtud de que no le es permitido negar un derecho o una garantía que reconoce la Constitución.

Pero, no solo las normas sobre derechos pueden servir de fundamento para cuestionar la especialidad de la justicia tributaria como fundamento del régimen de excepción que le caracteriza; pues conviene aquí recordar que el (art.169) de la Constitución establece el principio de uniformidad procesal, el mismo que es reiterado en el (art.18) del Código Orgánico de la Función Judicial. Además, debe tenerse en cuenta que todas las ramas del derecho tienen un ley adjetiva acorde a sus necesidades, basta pasar una mirada al ámbito civil o laboral cuyos procedimientos se han unificado; incluso, en el art. 86 numeral 3 inciso segundo, dentro de las garantías jurisdiccionales determina que “Las sentencias de primera instancia podrán ser apeladas ante la corte provincial”.

²⁷⁶ Comité de Derechos Humanos, Caso Nro. 64 /1979, Consuelo Salgar de Montejo contra Colombia, 24 de marzo de 1982, párrafo 10.4.

²⁷⁷ Vanesa Aguirre Guzmán, La tutela Judicial Efectiva como Derecho Humano: una Aproximación a su Concepción y Situación en el Ecuador, en Estado Constitucional de Derechos (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Ediciones Abya-Yala, 2010), 14.

Puede decirse que estos derechos son afectados en forma directa; no obstante, existen otros derechos cuya afectación se produce de forma indirecta. Es el caso de la tutela judicial efectiva, el cual “consiste en tener libre acceso a los Tribunales para solicitar de éstos la tutela de un derecho subjetivo o de un interés legítimo y obtener una resolución de fondo fundada en Derecho, sea favorable o desfavorable, siempre que se cumplan los requisitos procesales,”²⁷⁸ que se dirige a través de una demanda.

El derecho a la tutela judicial efectiva es claramente un derecho fundamental contenido complejo y extenso. “Esta complejidad va dada en razón del amplio número de vertientes o facetas que abarca (derecho de acceso a la jurisdicción, derecho a una resolución de fondo, derecho a una resolución fundada en derecho, *derecho a los recursos*, derecho a la ejecución, derecho a la invariabilidad e integridad de los pronunciamientos y derecho a la tutela cautelar).²⁷⁹ “Por el cual la tutela judicial efectiva actúa como un paraguas que refuerza la protección a otras garantías de naturaleza procesal.”²⁸⁰

Como se evidencia de alcance de la tutela judicial efectiva es muy extenso y complejo, pero lo que aquí principalmente interesa es la faceta de acceso a los recursos como manifestación específica del acceso a la justicia. Si se dice que la tutela judicial comprende el “*derecho a la jurisdicción*, que se conceptúa como aquel que asiste a toda persona para requerir del Estado la prestación del servicio público - administración de justicia-, para tutelar un derecho vulnerado.”²⁸¹

En esa perspectiva, como ya lo hemos manifestado, tomando como referencia la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, son los Estados los llamados a precautelar y garantizar los derechos y garantías de las personas, lo cual se traduce en dotar al sistema procesal de recursos efectivos, con ello otorgando seguridad jurídica a los litigantes.

²⁷⁸ Ignacio Díez-Picazo Giménez, “Reflexiones sobre algunas facetas del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva” (Barcelona: Universidad de San Pablo CEU, s.a.), 26.

²⁷⁹ *Ibíd.*, 26.

²⁸⁰ Vanesa Aguirre, “El derecho a la tutela judicial efectiva: una aproximación a su aplicación por los tribunales ecuatorianos”, *Revista Foro* No. 14 Quito, 2010, 15.

²⁸¹ Vanesa Aguirre Guzmán, *La tutela Judicial Efectiva como Derecho Humano...*, 13.

Se debe considerar que en el caso ecuatoriano, en lo concerniente a materia contenciosa tributaria y contenciosa administrativa, nos encontramos en un caso *excepcional* en materia de recursos, debido a que a nivel constitucional se garantiza el derecho recurrir una sentencia, y que esta sea revisada por un tribunal de jerarquía superior, dando lugar a una segunda instancia.

Sin embargo, este precepto en la práctica no puede ser aplicado, esto en virtud de que este tipo de procesos se resuelven en *única instancia*; esta posición puede ser entendida y a su vez defendida desde la libertad de configuración de la que gozan los legisladores, entiéndase en la facultad para determinar los la configuración de los recursos, “los supuestos en los que procede y los requisitos que han de cumplirse en su formalización.”²⁸² Tal posición como ya lo hemos manifestado viene patrocinada por la especialidad de la materia contenciosa tributaria, en virtud de que en este tipo de controversias están inmersos intereses económicos del Estado. Pero debemos manifestar que este trabajo investigativo no pretende desvirtuar, ni mucho menos atacar la *especialidad* de la materia tributaria, lo que aquí esta se busca es armonizar la normativa tributaria con los preceptos constitucionales, es así que nuestra propuesta no es favorecer al contribuyente ni muchos menos al Estado, lo que aquí interesa es un contar con un proceso más justo, más garantista, para ambas partes, en aras del debido proceso, la tutela judicial efectiva, el derecho a la defensa.

²⁸² Vanesa Aguirre Guzmán, La tutela Judicial Efectiva como Derecho Humano..., 15.

Conclusiones

- Las actuaciones *cuasijudiciales* sí se quiere llamarlas así, desarrolladas por la administración tributaria, mediante el procedimiento administrativo, están lejos de ser una actuación jurisdicción y por ello mal haríamos en catalogarlos como una primera instancia, puesto que por su naturaleza y por la prohibición expresa de la Constitución de la República del Ecuador y del Código Orgánico de la Función Judicial no puede ser considerado como una instancia jurisdiccional.
- En la normativa Argentina para resolver las controversias en sede administrativa se cuenta con el Tribunal Fiscal de la Nación, órgano independiente de la administración tributaria, con potestad jurisdiccional, pese a ello, los legisladores argentinos no lo consideran como una instancia jurisdiccional.
- En el ordenamiento jurídico de España, Argentina y Colombia, ha sido evidente la intensión del legislador en otorgar mayores garantías jurisdiccionales, puesto que dentro de los procesos contenciosos tributarios se encuentran configurados recursos ordinarios y extraordinarios, otorgando mayores posibilidades de corregir los yerros cometidos por los tribunales de instancia.
- El Código Tributario Ecuatoriano al establecer un proceso de sustanciación jurisdiccional excepcional al desarrollarse en única instancia, contándose solo con el recurso extraordinario de casación, se encuentra en contradicción a la Constitución y a los tratados internacionales vulnerando el derecho a la defensa, al debido proceso, a la tutela judicial efectiva y el derecho a recurrir.
- El Ecuador crea un nuevo paradigma, un aporte valioso a la ciencia del derecho en materia tributaria, puesto que con la creación de tribunales de lo contencioso tributario al igual que Sala Especializada de Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, otorga un tratamiento especializado a los litigios en materia

tributaria, a diferencia de lo que ocurre en Argentina, España, Colombia y Uruguay.

- La doble instancia permite mayores posibilidades de corregir posibles errores o arbitrariedades, en las que pudiera haber incurrido el tribunal de instancia, es sabido que la repetición en grados permite un mayor control de accionar jurisdiccional, dando como resultado sentencias mucho más justas. Por lo dicho, desde toda lógica no es concebible aceptar sacrificar la justicia por la celeridad, en razón que a su naturaleza la hace propensa a cometer errores.

Recomendaciones

- La implementación del recurso ordinario de apelación dando acceso a una doble instancia jurisdiccional, no con el fin de retardar la justicia, ni mucho menos tener un proceso más engorroso, tampoco se busca otorgar un beneficio procesal a una de las partes procesales, lo que se pretende es otorgar mayores garantías a los litigantes, pues mediante la doble instancia se puede realizar un control amplio de las actuaciones de los jueces de primer nivel.
- Establecer un proceso jurisdiccional más expedito, célere, menos trabado y mucho más ágil, debido a que la solución no está en restringir recursos e instancias sino en un proceso eficaz.
- La creación de un órgano de resolución de controversias en sede administrativa con características similares a las del Tribunal Fiscal de la Nación Argentino, esto es independiente, imparcial y autónomo de la administración tributaria.

Bibliografía

Aguirre Guzmán, Vanesa. “*La tutela Judicial Efectiva como Derecho Humano*”: una Aproximación a su Concepción y Situación en el Ecuador, en Estado Constitucional de Derechos, Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Ediciones Abya-Yala, 2010.

----- . “*Líneas para un Proceso de Reforma a la Justicia Civil en el Ecuador*”, Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Paper Universitario, 2014

Alessandri Rodríguez Fernando, “*Los Recursos Procesales*”, Santiago de Chile: Imprenta Díaz, 1937.

Alsina, Hugo. “*Tratado Teórico y Práctico de Derecho Procesal Civil Tomo IV*”, Buenos Aires: Ediar Soc Anónima, 1961.

Arias García, Fernando. “*La Estructura del Proceso Contencioso Administrativo en la Ley 1437 de 2011 y la Descongestión de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa*”, Bogotá: Revista Principia Iuris nro. 16, 2011.

Ayán, Manuel. “*Medios de Impugnación en el Proceso Penal*”, Buenos Aires: Alveroni Ediciones, 2007.

Beceña, Francisco. “*Sobre la Instancia Única o Doble en el Proceso Civil*”, en Revista de Derecho Privado, 1993, Nro .234.

Blanco Ramos, Ignacio. “*Principios del Derecho Tributario*”, Guadalajara: Editorial Ariel 1992.

Boré, Jacques. “*La Cassation en Matière Civil*”, Paris: Edition Sirey, 1988.

Brigante Guerra, Rafael. “*Revista Jurídica online*”, Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Guayaquil, véase en

http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=157&Itemid=57

Bruno Dos Santos, Marcelo A. “*Una Mirada Desde el Fuero Contencioso Administrativo Federal Sobre el Derecho Procesal Administrativo*”, Buenos Aires; Fundación de derecho Administrativo, 2012.

Cabanellas, Guillermo. “*Diccionario Jurídico Elemental*”, Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L.2003.

Cabrera Acosta, Humberto. “*Teoría General del Proceso y la Prueba*”, Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 1996.

Calamandrei, Piero. “*Instituciones de Derecho Procesal Civil*”, Bogotá: Leyer Editorial, 2005.

Casasgne, Juan Carlos. “*Derecho Administrativo Tomo II*”, Lima: Palestra Editores, 2010.

Chiovenda, Giuseppe. “*Instituciones del derecho Procesal Civil*”, México D.F: Cárdenas Editor y Distribuidor, 1989.

Chirino Sánchez, Alfredo. “*Derecho al Recurso del Imputado*”: *Doble Conforme y Recurso del Fiscal en Sistema Interamericano de Protección de los derechos Humanos y Derecho Penal Internaciona*”l, Montevideo: Fundación Konrad Adenauer, 2011

Couture, Eduardo. “*Fundamentos del Derecho Procesal Civil*”, Buenos Aire, Depalma 4ta edición, 1958.

Corti Arístides, Horacio. “*Doble Instancia Judicial Ordinaria en las Materias Tributaria y Penal Tributaria*”, Revista Judicial Argentina Tomo II editorial la Ley, Buenos Aires, 2010.

De la Plaza, Manuel. “*Derecho Procesal Civil, Madrid*”: Editorial Revista de Derecho Privado, 1955.

- De Pina, Rafael. “Diccionario de Derecho”, México D.F: Editorial Porrúa, S.A., 1975.
- De la Oliva, Santos. “*Introducción al Derecho Procesal*”, Madrid, Editorial Universitaria Ramón Areces 2004
- Dromi, Roberto. “*Manual de Derecho Administrativo, 7ma ed.*”, Buenos Aires: Editorial Astrea.
- “*El Procedimiento Administrativo*”, Buenos Aires: Editorial Ciudad de Argentina, 1996.
- “*El Procedimiento Administrativo*”, Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1986.
- Entrena, Rafael. “*Curso de Derecho Administrativo*”, Madrid: Editorial Tecnos S.A. 1999.
- Espinosa, Galo. “*La Más Práctica Enciclopedia Jurídica, volumen II*”, Quito: Editado por Instituto de Informática legal, 1987.
- Espinosa Solís, de Ovando Alejandro. “*Manual de Derecho Procesal Civil-Recursos Procesales*”, Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1973.
- Fernández Vega, Humberto. “*El Recurso Extraordinario de Casación Penal*”, Bogotá: Editorial Leyer, tercera edición, 2002.
- Ferrer, Eduardo. “*La Acción Constitucional de Amparo en México y España*”, Estudio de Derecho Comparado, México D.F. Editorial Porrúa, 2000.
- Folco, Carlos María. “*Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*”, Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni Editores 2000.
- Flores Dapkevicius, Rubén. “*El Contencioso Administrativo y la Acción de nulidad en Uruguay*”, en Aportes para un Estado Eficiente, Ponencias del V Congreso Nacional de Derecho Administrativo, Lima: Palestra Editores 2012.

- García de Enterría, Eduardo. *“Curso de Derecho Administrativo II”*, Madrid: Thomson Reuters, 2011.
- Eduardo y Tomas Ramón Fernández. *“Tratado de Derecho Administrativo Tomo II”*, Madrid: editorial Civitas, 2011.
- Garrido Falla, Fernando y otros. *“Tratado de Derecho Administrativo, volumen III”*, La justicia Administrativa, Madrid: Editorial Tecnos, 2da edición, 2006.
- Gascón Abellán, Marina. *“La Teoría General del Garantismo”*, España: Editorial Trotta, 2005.
- Gioja, Ambrosio L. *“Validez, Eficacia y la Norma Hipotética Fundamental en el Pensamiento de Hans Kelsen”*, Buenos Aires: Revista Electrónica del Instituto de investigaciones, Universidad de Buenos Aires 2011.
- Guillen, Fairen. *“El Razonamiento de los Tribunales de Apelación”*, en Pensamientos Jurídicos, Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1990.
- Guillen Sosa, Henry y otros. *“Garantías Constitucionales”*, Programa de Maestría en Derecho Procesal y Administración de Justicia, Escuela de Postgrado de la Universidad Católica de Santa María, Perú 2005.
- González Pérez, Jesús, y Francisco González Navarro. *“Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común”*, Madrid: Editorial Civitas, 1997.
- Greif, Jaime. *“El Proceso Contencioso administrativo en Uruguay en La Ciencia del Derecho Constitucional Tomo XII”*, México D. F: Universidad Autónoma Nacional de México, 2008.
- Hurtado, Miguel Macías. *“Lineamientos Generales de la Casación”* en La Casación, Quito: Corporación Editora Nacional 1994.

- Hinostroza, Alberto. “*Medios Impugnatorios*”, Lima: Editorial Gaceta Jurídica, 1ra edición, 1999.
- Jaramillo Huilcapi, Verónica. “*Los principios del Procedimiento Administrativo*”, tesis previa a la obtención del Título de magister en derecho mención Derecho Administrativo, Quito- Universidad Andina Simón Bolívar, 2012.
- Jaramillo Ordoñez, Herman. “*La Justicia Administrativa, el Procedimiento y el Proceso Contencioso Administrativo*”, Loja: Offeset Grafimundo, 2003.
- Herman. “*Manual de Derecho Administrativo*”, Loja: Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja, 1999.
- Junoy Joan, Picó I. “*Las Garantías Constitucionales del Proceso*”, Barcelona: Editorial Bosch, 1997.
- Kelsen, Hans. “*La Teoría Pura del Derecho*”, Buenos Aires: 4ta Edición, traducida, Editorial Eudeba, 2009.
- Lorences, Héctor. “*Recursos en el Proceso Penal, 1era edición*”, Buenos Aires: Editorial Universidad S.R.L. s/a.
- Lovato Vargas, Juan. “*Programa Analítico del Derecho Procesal*” Quito: Corporación Editora Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, 2002.
- Martínez Rave, Gilberto. “*Procedimiento Penal Colombiano*”, Santa Fe Bogotá: Editorial Temis, 1992.
- Mejía Salazar, Álvaro. “*El Carácter Extraordinario del Recurso de Revisión*”, Quito: s.n., 2007, Monografía presentada a la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, para la obtención del título de Especialista Superior en Tributación.
- “*Los Medios de Impugnación ante el Proceso y Procedimiento Contemporáneo*”, Quito: Ediciones Legales, 2013.

- “*Los Recursos Administrativos, Naturaleza Jurídica y Aplicación en Materia Tributaria*”, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011.
- Montaño Ortega, Cesar. “*Revista del Colegio de Abogados de Loja*”, Loja: Editorial Originales y Copias, 2006.
- Morales Tobar, Marco. “*Manual de derecho Procesal Administrativo*”, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011.
- Moras Jorge. “*Manual de Derecho Procesal Penal*”, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997.
- Muñoz Juan Carlos. “*Recursos Jurisdiccionales*”, Santiago de Chile: Ediciones Jurídicas y técnicas S.A., 2004.
- Murcia Ballén, Humberto. “*Recurso de Casación Civil*”, Santa Fe Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda. 1996.
- Ovalle Fa Vela, José. “*Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I*”, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México. 1984.
- Palacio Lino, Enrique. “*Los Recursos en el Proceso Penal*”, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2001.
- Palacio Lino, Enrique. “*Manual de Derecho Procesal Civil*”, Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2000.
- Palomo Vélez, Diego. “*Apelación, Doble Instancia y Proceso Civil Oral*”, en Derecho Procesal Contemporáneo, Santiago de Chile, Editorial Puntotext S.A. 2010
- Pérez Maritza Tatiana. “*La Casación Tributaria en el Marco de la Constitución de la República del Ecuador en Justicia Tributaria*”: Pensamientos Doctrinales y Jurisprudenciales Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Quito: Imprenta de la Gaceta Judicial 2013Picatoste Julio, Los Recursos y Otros Medios de Impugnación en la Ley de Enjuiciamiento Civil, Barcelona: Bosch, 2009.

- Picatoste bombillo, Julio. *“Los Recursos y otros Medios de Impugnación en la Ley de Enjuiciamiento Civil”*, Barcelona: Editorial Bosch, 2009.
- Pozo ILLingworth, Teodoro. *“Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador”*, Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos 2010.
- Prieto Sanchís, Luis. *“Apuntes de Teoría del Derecho”*, Madrid: Editorial, Trotta, 2005.
- Ramón Martín Mateo. *“Manual de Derecho Administrativo”*, Madrid: Editorial Trivium, 2002.
- Ramón Real Alberto. *“La Regulación del Procedimiento Administrativo en el Uruguay”*, Revista, La Justicia Uruguaya, tomo 66
- Ramírez Gronda, Jaime. *“Diccionario Jurídico”*, Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1986.
- Santofimio Gamboa, Jaime. *“Tratado de Derecho Administrativo”*, Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.
- Secaira Durango Patricio. *“Curso Breve de Derecho Administrativo”*, Quito: Editorial Universitaria, 2004.
- Simone Lasso Carmen. *“El control de Constitucionalidad de los Actos Administrativos en el Ecuador”*, Quito: 2005 Tesis presenta a la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, para la Obtención del título de Magister en Derecho mención Derecho Tributario.
- Tawil, Guido. *“Recurso Ordinario de Apelación ante la Corte Suprema de Justicia”*, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1990.
- Troya, José Vicente y Simone Lasso Carmen. *“Manual de Derecho Tributario”*, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2013.

----- “*Memorias de las Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*”, La Paz: Superintendencia Tributaria General, 2008.

Vásconez Rubio, Willam. “*Reajustes y Conflictos en los Contratos Públicos*”, Quito: Corporación Editora Nacional, 2001.

Vezcovi, Enrique. “*Teoría General del Proceso*”, Bogotá: Editorial Temis, 1999

Zavala Egas, Jorge. “*Derecho Administrativo*”, Guayaquil: Editorial Edino, 2005.

NORMAS UTILIZADA:

Argentina, Código Procesal Civil y Comercio de la Nación Publicada.- en el Boletín Oficial del 07-nov-1967 Número: 21308

Argentina, Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, Diario Oficial No. 47.956 de 18 de enero de 2011, Ley 1437 de 2011.

Argentina, Estatuto Tributario Nacional

Argentina, Ley 11.683 Procedimientos Fiscales.

Argentina, Ley 1437/2011.

Argentina Reglamento de Procedimiento Administrativo, Decreto Nro. 500/991.

Colombia, Estatuto Tributario Nacional.

Colombia, Ley 1437/2011.

Ecuador, Código de Procedimiento Civil

Ecuador, Código Orgánico Integral Penal.

Ecuador, Código Orgánico General de Procesos

Ecuador, Código Tributario.

Ecuador, Decreto ley de Emergencia de Creación de Tribunal Fiscal, en Ecuador

Ecuador, Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva

Ecuador Ley de Casación, No. 27. Registro Oficial 192 de 18 de Mayo de 1993.

Ecuador, Ley de Modernización del Estado, Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993, última modificación 27 de febrero de 2009.

Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Municipal, publicada en el Suplemento del Registro Oficial Nro. 331 de 15 de octubre de 1971.

España, Ley 29/1988, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

España, Ley General Tributaria 58/2003,

Uruguay, Código General de Procesos

Uruguay, Constitución

Uruguay, Decreto Nro. 500/991, Reglamento de Procedimiento Administrativo

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP)

JURISPRUDENCIA

Colombia, Corte Constitucional sentencia No. C- 668 de 2001,

Colombia, Corte Constitucional sentencia No. C-713 de 2008.

Colombia, Corte Constitucional, sentencia Nro. C-319-02.

Colombia, Corte Constitucional sentencia No. T-547 de 1993,

Colombia, Corte Constitucional sentencia No. C-873-03.

Ecuador, Corte Constitucional del, sentencia No. 003-10-SEP-CC.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Herrera Ulloa Vs. Costa Rica Sentencia de 2 de julio de 2004. Serie C No. 107.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Baena Ricardo y otros. Competencia. Sentencia de 28 de noviembre de 2003. Serie C No. 104, párr. 79; Caso Cantos. Sentencia de 28 de noviembre de 2002. Serie C No. 97, párr. 59; y Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tingni. Sentencia de 31 de agosto de 2001. Serie C No. 79.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Herrera Ulloa Vs. Costa Rica Sentencia de 2 de julio de 2004. Serie C No. 107.

Corte Interamericana de Derechos Humanos caso Berreto Leiva vs Venezuela, sentencia de 17 de noviembre de 2009, serie C Nro. 206.

Comité de Derechos Humanos, Caso Nro. 64 /1979, Consuelo Salgar de Montejo contra Colombia, 24 de marzo de 1982.