



UNIVERSIDAD DE CUENCA

**Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas
Escuela de Derecho**

**“ANÁLISIS DE LA INEXISTENCIA DE LA DOBLE
INSTANCIA EN LA ACCIÓN CONTENCIOSA
TRIBUTARIA DEL ECUADOR”**

**Monografía previa a la obtención del
Título de Abogada de los Tribunales de Justicia de la República
del Ecuador y Licenciada en Ciencias Políticas y Sociales**

Autora: Diana Carolina Chica Sarmiento

Director: Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

Cuenca, Ecuador

Diciembre 2014



RESUMEN

Este trabajo abordará el estudio del proceso de impugnación tributaria en el Ecuador, iniciando con los conceptos y orígenes del mismo. Se señalarán los caracteres de competencia que se cumplen en materia tributaria, para pasar a la composición y estructura que debe tener un Tribunal encargado de la resolución de las causas contenciosas tributarias.

Dentro del procedimiento mismo de impugnación, se señalarán los derechos que debe contener un proceso en general y en particular el tributario. El agotamiento de la vía administrativa en esta rama del Derecho, será analizado según tres puntos de vista: del contribuyente, de la Administración Tributaria y de los magistrados que conforman el Tribunal Contencioso Tributario, tratando de abarcar de esta manera a las partes que intervienen en el proceso.

La doble instancia en este proceso tributario será estudiada desde sus ventajas y desventajas, para de esta manera proceder a analizar la legislación comparada con respecto a los Tribunales Administrativos con función jurisdiccional y la distribución de competencia.

Finalmente se abordarán los temas del control constitucional en el proceso tributario, el análisis de la actualidad ecuatoriana sobre los temas del presente trabajo y las respectivas conclusiones.

Palabras Claves: Proceso Tributario, Tribunal Contencioso, Control Constitucional, Doble Instancia, Administración Tributaria.



ABSTRACT

This paper addresses the study of the process of tax dispute in Ecuador, beginning with the concepts and origins of the same. Characters are true competition in tax, to move to the composition and structure should have a tribunal responsible for the resolution of tax contentious cases are highlighted.

Within the same challenge procedure, rights which must have a process in general and in particular the tax shall be indicated. The exhaustion of administrative remedies in this area of law will be analyzed according to three perspectives: the taxpayer, the tax authorities and judges who form the Tax Dispute Court, trying to cover in this way the parties involved in process.

The second hearing in the tax process will be studied from its advantages and disadvantages, to thereby proceed to analyze comparative legislation regarding administrative courts with judicial function and the distribution of competence.

Finally the issues of constitutional control will be addressed in the tax process, the Ecuadorian news analysis on the topics of this work and the respective conclusions.

Key words: Tax Process, Court Litigation, Constitutional Control, Double Instance, Tax Administration.



ÍNDICE DE CONTENIDOS

PORTADA.....	i
RESUMEN.....	2
ABSTRACT.....	3
CLÁUSULA DE DERECHOS DE AUTOR.....	6
CLÁUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL.....	7
DEDICATORIA.....	8
AGRADECIMIENTOS.....	9
INTRODUCCIÓN.....	10
CAPÍTULO PRIMERO.....	13
PROCESO DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.....	13
SECCIÓN I.- CONCEPTOS Y ORIGEN DEL PROCESO TRIBUTARIO.....	13
SECCIÓN II.- CARACTERES DE COMPETENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	22
SECCION III.- COMPOSICIÓN Y ESTRUCTURA DEL TRIBUNAL.....	30
SECCIÓN IV.- PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACIÓN JUDICIAL.....	35
CAPÍTULO SEGUNDO.....	48
ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA INEXISTENCIA DEL DOBLE CONFORME.....	48
SECCIÓN I.- DERECHOS QUE CONSAGRA EL PROCESO.....	48



SECCIÓN II.- ANÁLISIS DEL AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA...	56
SECCIÓN III.- DOBLE INSTANCIA EN EL PROCESO TRIBUTARIO:	
VENTAJAS	Y
DESVENTAJAS.....	64
CAPÍTULO TERCERO.....	72
LEGISLACIÓN COMPARADA: PROCESOS DE IMPUGNACIÓN CIERTOS PAÍSES DE AMÉRICA Y EUROPA EN CONTRASTE CON LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA.....	72
SECCIÓN I.- EXISTENCIA DE TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS CON FUNCIÓN JURISDICCIONAL.....	72
SECCIÓN II.- DISTRIBUCIÓN DE LA COMPETENCIA: VENTAJAS Y DESVENTAJAS.....	80
SECCIÓN III.- CONTROL CONSTITUCIONAL EN EL PROCESO TRIBUTARIO.....	86
SECCIÓN IV.- ANÁLISIS DE LA PRÁCTICA ECUATORIANA CON LOS TEMAS ESTUDIADOS.....	91
CONCLUSIONES.....	96
BIBLIOGRAFÍA.....	98



CLÁUSULA DE DERECHOS DE AUTOR

Yo, Diana Carolina Chica Sarmiento, autora de la monografía “ANÁLISIS DE LA INEXISTENCIA DE LA DOBLE INSTANCIA EN LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA DEL ECUADOR”, reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Artículo 5, literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de Abogada de los Tribunales de Justicia de la República y Licenciada en Ciencias Políticas y Sociales. El uso que la Universidad de Cuenca hiciera de este trabajo, no implicaría afectación alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autora.

Cuenca, Diciembre 2014.

A rectangular box containing a handwritten signature in blue ink that reads 'Diana Chica S.' and a typed name and identification number below it: 'DIANA CAROLINA CHICA SARMIENTO' and 'C.I. 0105110662.'

DIANA CAROLINA CHICA SARMIENTO
C.I. 0105110662.



CLÁUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL

Yo, Diana Carolina Chica Sarmiento, autora de la monografía “ANÁLISIS DE LA INEXISTENCIA DE LA DOBLE INSTANCIA EN LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA DEL ECUADOR”, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autora.

Cuenca, Diciembre 2014.

A rectangular box containing a handwritten signature in blue ink that reads 'Diana Chica S.' and a typed name and identification number below it: 'DIANA CAROLINA CHICA SARMIENTO' and 'C.I. 0105110662.'

DIANA CAROLINA CHICA SARMIENTO
C.I. 0105110662.



DEDICATORIA

Este trabajo lo dedico a mi familia Diego, Raquel, Ana Belén y Juan Diego, quienes son mis fuerzas y mis ganas de superación cada día... todos los días.

A todas esas personas que han sabido apoyarme y ayudarme a entender que en la vida los logros se consiguen con esfuerzo, constancia y mucho amor.



AGRADECIMIENTOS

Mis más sinceros agradecimientos a mi director de este trabajo, el Dr. Tiberio Torres, su valiosa ayuda y paciencia han provocado en mí una visión diferente del Derecho, encontrando esas ganas y empuje para ser una abogada mejor cada día.

A mis maestros y amigos quienes han tratado de impartirme sus conocimientos y formarme como una profesional preparada para los retos del futuro.

A mi querida Universidad de Cuenca, y en especial a la Facultad de Jurisprudencia, que despertaron en mi mente y corazón ese espíritu de preparación cada día.



INTRODUCCIÓN

El Derecho Tributario, siempre cambiante y complejo, es una rama del Derecho que está constituido por normas jurídicas, dedicadas a contribuir con el Estado en la recaudación de ingresos. Estos ingresos son destinados para el gasto público y consecuentemente la realización de los fines sociales y económicos de los ciudadanos.

Dentro del ordenamiento jurídico, existe un sector de los ingresos que son obtenidos mediante los denominados “tributos”, dada la importancia y la regularidad con la que son requeridos, han llevado a los legisladores ha encuadrarlos dentro procesos de determinación, recaudación y sanción distintos a los que se dan en otras materias.

Estos procesos variados en cuanto a su naturaleza, se desarrollan diariamente en la actividad tanto comercial como profesional, y son regulados por la institución administrativa creada para estos fines, el Servicio de Rentas Internas. Esta institución tiene la ardua tarea de recaudar los impuestos, que por mandato expreso de la Ley, deben ser proporcionales a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Pero la potestad atribuida a este ente regulador se ha visto limitada por los derechos y garantías que asisten a cada ciudadano, cuando se imponen en búsqueda del equilibrio tanto en la prosecución del interés colectivo que da seguridad jurídica, como en la libertad individual y derecho de propiedad de los cual gozan todos los ciudadanos.

El fin de la determinación y recaudación en la actualidad, está marcado por una tendencia legislativa y reglamentaria que pretende poner énfasis en la recaudación



como un objetivo primordial del Estado, que en su afán de cumplir con los presupuestos prometidos en el área política, deja a un lado los fines básicos de la tributación y minimiza la afección que el aumento o disminución de tributos causa en una sociedad como la nuestra.

Por estas razones surge el Proceso Judicial Tributario, como una garantía otorgada a los ciudadanos dentro de esta rama especializada que es el Derecho Tributario, que está guiado por los principios básicos universales del debido proceso, la seguridad jurídica y el principio de legal, que básicamente se resumen en lo siguiente: *“todo acto jurídico requiere de una norma que establezca las condiciones necesarias y suficientes de acuerdo con las cuales debe producirse, la acción procesal, por tanto, es objetiva y se conduce a través de ese orden normativo necesario para la validez y eficacia de los derechos que ella genera, así como para la absolución y solución de los conflictos que en su aplicación se presente”*.¹

Pero este proceso judicial tributario se ha desarrollado dentro de un ámbito especial, el poder litigar directamente con el Estado, cuando alguna de sus instituciones, específicamente en este análisis el Servicio de Rentas Internas, emite actos administrativos que pueden causar afección a los administrados, que para el parecer de los contribuyentes, no se acopla a la realidad o por lo menos, no en forma total.

Como en todo proceso existen dos partes en pugna, por un lado se encuentra el Estado, que para obtener los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus finalidades, aplica todo su poder de determinación y recaudación, es decir, trata de prevalecer el orden económico; y por otro lado está el contribuyente, que defiende su derecho a la propiedad y a su capacidad contributiva, evitando la imposición de

¹ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II*, página 6.



excedentes o multas, que a su criterio, no corresponden con el acto motivo de impugnación. Trata, de esta manera, de desencadenar toda acción judicial o administrativa para prevalecer sus derechos por sobre cualquier otra circunstancia.

El papel del Juez Tributario, dentro de esta problemática, debe apegarse en la mayor medida posible a la realización de la Justicia y el Derecho, encontrar el punto medio entre estas dos partes y de esa manera resolver, e incluso, prevenir futuros procesos basados en cuestiones similares. Debe tener la preparación necesaria para poder incurrir dentro del campo Tributario, complejo y especial como se ha presentado; y cubrir las necesidades y requerimientos que los interesados.

Este trabajo se va a centrar justamente a eso, a desentrañar este proceso tributario y las características que posee, sus efectos dentro de la tramitación judicial y las ventajas y desventajas que ha generado en la sociedad ecuatoriana, resaltando el papel preponderante de un juez especial con conocimientos mixtos, tanto jurídicos como tributarios.



CAPÍTULO I

PROCESO DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

SECCIÓN I.- CONCEPTOS BÁSICOS Y ORIGEN DEL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

El procedimiento contencioso tributario es entendido como el “*conjunto de medios o recursos que provee la Ley, para dar solución a los conflictos que surgen del conjunto de relaciones jurídicas tributarias (2), y que son planteados por los sujetos pasivos de esa relación, los contribuyentes, en defensa de sus derechos que han sido lesionados por la actuación del sujeto activo.*”²

El profesor César Montaña Galarza sostiene que el Proceso Tributario es el conjunto de normas que regulan las controversias surgidas entre los particulares y el fisco, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la forma en que el fisco desea efectivizarla, a la validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, a las infracciones que atribuye y a las sanciones que en su consecuencia aplica; inclusive a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la restitución de las cantidades indebidamente pagadas.³

De ahí que el proceso contencioso tributario se crea como consecuencia de la posibilidad de discordar con la manera en que la Administración Tributaria intenta aplicar las normas tributarias y de discutir la validez de los actos administrativos.

² Ver Art. Art. 217 y 220, *Código Tributario*.

³ MONTAÑO GALARZA César, *Programa de Derecho Tributario Vol. 1*, página 118.



De esta manera se cumple con la garantía de que el Estado debe satisfacer una de las necesidades públicas absolutas que es la de garantizar la vigencia y respeto de los derechos de los contribuyentes.

En base a las definiciones de derecho, derecho administrativo, derecho tributario y derecho procesal que conocemos; podríamos decir que el derecho tributario procesal es un conjunto de normas que regulan la relación de los contribuyentes y el Estado, tanto en el ámbito administrativo como en el ámbito procesal judicial; en el caso ecuatoriano no existe un código procesal tributario específico, sino que el desarrollo de este tipo de relaciones se produce con sustento en las disposiciones del Código Orgánico Tributario y como norma supletoria actúa el Código de Procedimiento Civil.

Pero dentro del análisis del procedimiento para la impugnación de una decisión de la Administración Tributaria, se debe diferenciar entre *acción* y *proceso*. El término acción proviene del vocablo latino “agüere”, que significa ejercer una facultad, realizar algo; el efecto o resultado de hacer o la posibilidad de ejecutar alguna cosa, por lo que, su concepto está vinculado con la actividad misma del hombre. En el campo jurídico y desde la época del Derecho Romano, la “actio”, estaba directamente vinculada con la potestad jurídica de realizar alguna cosa, especialmente de exigir, reclamar algo o defenderse de la pretensión de un tercero.⁴

El término proceso proviene del latín procesuss, que significa paso o transcurso del tiempo. Según la definición dada por Ugo Rocco, se conoce como proceso al *momento dinámico de cualquier fenómeno*, un proceso químico, fisiológico, etc., que sirven para representar un momento de la evolución de cualquier cosa.⁵

⁴ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II*, página 115.

⁵ CABRERA, Benigno Humberto, *Teoría General del Proceso*, página 41.



El jurista Eduardo J. Couture, sostiene que el proceso judicial, es una secuencia o serie de actos que se desenvuelven progresivamente, con el objeto de resolver, mediante un juicio de autoridad, el conflicto sometido a su decisión.

Por lo tanto, en Derecho Tributario Procesal, se utiliza el término procedimiento administrativo, para referirse con él, al conjunto de actos realizados ante la autoridad administrativa por parte del administrado, tendientes a obtener la corrección, enmienda o eliminación de los efectos producidos por un acto de ella emanado; lo que difiere a la idea de proceso contencioso, que se refiere al conjunto ordenado de actos emanados de las partes procesales (Estado y contribuyente) y de un órgano de la administración de justicia, por tanto imparcial e independiente de los entes en conflicto, cuyo fin ulterior se orienta a resolver la controversia que le ha sido sometida, a través de un dictamen o sentencia fundada y motivada en las normas legales, la que tendrá fuerza de cosa juzgada, revistiéndose así el proceso de auténtico carácter jurisdiccional.⁶

Los Arts. 217 y 220 del Código Tributario hacen mención a una figura dentro de nuestra legislación, que permite la revisión y verificación de los actos de la Administración Tributaria en cuanto a la determinación, y de las decisiones que han emitido sus diferentes funcionarios. Esta revisión está a cargo de un órgano independiente, autónomo y colegiado dentro de nuestra organización judicial, los llamados “Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario”, cuya potestad pública de administrar justicia se manifiesta a través de la resolución de controversias que se den entre los contribuyentes, responsables o terceros frente a la Administración Tributaria. Dichas acciones se ejercer a través del impulso de los interesados, que reclamando a decir de ellos sus derechos, pretenden una decisión judicial apegada a la Justicia y al Derecho, y así poder demostrar la

⁶ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II*, página 120.



realidad entre lo reclamado con lo manifestado por los encargados de la emisión de los actos impugnados.

Tanto la Ley, como la jurisprudencia y la doctrina sostienen que los derechos de contribuyentes, responsables e inclusive terceros se hacen efectivos mediante la tutela asignada a la Ley, con apego estricto al respeto de los derechos y deberes de cada parte, que se constituyen como una relación jurídica particular con intereses económicos contrapuestos.

La existencia de las normas y leyes que se han creado para el ejercicio de una acción jurisdiccional por parte del afectado de una decisión administrativa, es consecuencia de la necesidad de que los actos de la Administración Tributaria sean debidamente motivados, se sustenten en forma legal y conforme a la equidad natural del respeto al Derecho a la Propiedad, fundamento de los principios básicos de la recaudación tributaria.

La aparición de esta jurisdicción contenciosa tributaria se da por la eliminación del concepto de que el Estado tiene poder absoluto, estableciendo cierta limitación jurídica como defensa de los derechos subjetivos de los particulares, surgen normas objetivas que establecen la extensión de sus facultades y derechos públicos inmanentes a su soberanía y nace la necesidad de otorgar instrumentos legales para que el particular, o contribuyente en este caso, lesionado por actos de los funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones, abusando o desviando su poder, pudiera conseguir el resarcimiento adecuado. Surge de la misma manera, para suprimir la violación de la normativa legal en esos casos y restablecer el orden jurídico y paz social, aun con prescindencia de todo daño o lesión patrimonial, e incluso se da para la creación de un denominado *medio técnico-jurídico para el control de los órganos administrativos por el órgano jurisdiccional* y, de esta manera, conseguir la defensa frente a abusos o desviaciones,



conjuntamente con la solución de los conflictos surgidos entre los particulares y la Administración Tributaria, procurando la prestación del servicio de forma eficiente, como lo manifiesta la Constitución.⁷

Esta jurisdicción especial tiene la potestad pública de ejercer la revisión y control de la legalidad de los actos emanados por sus funcionarios, y resarcir, si fuere el caso, los daños que han causado las decisiones de la Administración Tributaria, suspendiendo en forma total o parcial los efectos que estos actos hayan provocado. Dentro de sus deberes primordiales se encuentra la solución de conflictos que se producen por un indebido ejercicio de la facultad tanto determinadora como sancionatoria, y que se evidencian en multas o imposiciones que afectan la capacidad contributiva de los ciudadanos, y violan el derecho de propiedad de cada uno.

En esa razón, corresponde a la jurisdicción contenciosa, ejercer el control de la legalidad y la justicia de las decisiones emanadas de la administración pública; y si fuere el caso otorgar al agraviado los medios o instrumentos para reparar el daño, o suspender total o parcialmente los efectos del acto que lo perjudica, cumpliendo así su finalidad social de solventar los conflictos producidos como consecuencia del indebido ejercicio de las facultades administrativas; a pesar de ser éste el objetivo más importante de un procedimiento contencioso y de ahí la importancia que creo cobra, en el ámbito tributario, llega a ser muy difícil que el objetivo de impartir justicia como la conocemos desde la época de Ulpiano⁷ se cumpla, pues el procedimiento contencioso como tal resulta largo y por tanto retarda la resolución del caso, siendo bastante certero el aforismo jurídico que establece que “justicia que tarda no es justicia”.

⁷ ECHANDÍA, Devis, *El Derecho Procesal como instrumento para la tutela de la dignidad y la libertad humanas*, páginas 163 a 168.



La normativa en materia tributaria es clara y sostiene que *“El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad **reglada**⁸ y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la Ley”*, es por esto, que se deben desarrollar al margen de la ley, encuadrando su accionar dentro de las atribuciones y actividades en aquellas que se encuentran permitidas; consecuentemente, si por algún motivo se producen fuera de la Ley o superando los límites permitidos, entrarían en un estado de ineficacia jurídica y nulidad.

El Código Tributario establece dos causales por las cuales la nulidad entraría a operar de modo inmediato y son:

“1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por Autoridad manifiestamente incompetente; y, 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la Ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.”⁹

De esta manera, la actuación de Administración Tributaria y de los contribuyentes, responsables o terceros que intervengan, deben estar en estricto apego a la normativa vigente, y en caso de no encuadrar en esta normativa, se afectarían de nulidad absoluta. La reclamación que plantea un contribuyente, responsable o tercero, cuando siente que sus derechos se encuentran violentados, debe cumplir los requisitos, que el Código Tributario, la Ley del Régimen Tributario Interno y demás leyes pertinentes han establecido para poder hacerla efectiva.

⁸ Ver. Art. 10, *Código Tributario*.

⁹ Ver Arts. 67 y 132, *Código Tributario*.



El Art. 301 de la Constitución ecuatoriana sostiene que *sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley*”, haciendo expresa mención a la obligación de reglamentar los actos de la Administración Tributaria.

El Derecho Tributario ecuatoriano basado en el Derecho Administrativo trata de establecer un equilibrio entre la potestad estatal para obtener recursos y exigir al administrado una contribución a través de los órganos administrativos y las garantías de aquellos que contribuyen respecto de la integridad de su patrimonio es decir, respetando su Derecho de Propiedad; este equilibrio es indispensable, ya que el poder estatal por sus propias características tiene una posición privilegiada con capacidad de exigir coactivamente contribuciones que muchas veces, y antes de la vigencia de normas tributarias y de la inclusión en el sistema jurídico del principio de legalidad tributaria, los fundamentos de la imposición y los modos de recaudación, se sustentaban en decisiones de orden político, sin consideración alguna de los derechos del contribuyente.

Con la vigencia del Código Tributario y la constitucionalización de los principios básicos, establecidos en el Pacto de San José de Costa Rica, como los de igualdad, generalidad, proporcionalidad y justicia tributaria, surge la necesidad de que el Estado provea de la tutela efectiva de esos derechos y dentro de ellos la creación de instrumentos legales que posibiliten el ejercicio real de esa tutela a través del derecho a la defensa frente a los actos emanados de los órganos de la administración pública que lesionen los intereses subjetivos de los particulares. En nuestro país se creó un sistema con dos procedimientos, que hace posible, que aquellos que se sientan afectados con las decisiones de los órganos



administrativos expresadas a través de actos o resoluciones, puedan impugnarlas en dos vías, una que se desarrolla en fase administrativa y ante la autoridad de la que emanó el acto, y otra, en vía contenciosa ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario.¹⁰

En el Ecuador, hasta 1963 no existía justicia tributaria, a pesar del reconocimiento que hacía la Constitución de 1948 sobre la necesidad de impugnar los actos públicos que trataban sobre tributos, todas las acciones eran conocidas por el denominado Consejo de Estado. En el año de 1975 se crea el Código Tributario, como resultado de la unificación de normativa existente con respecto a tributos, tasas y contribuciones que se encontraba dispersa en varias resoluciones y disposiciones secundarias; código que para la práctica diaria fue considerado como el precursor de la justicia tributaria. El Consejo de Estado fue reemplazado por el Tribunal Nacional, cuyo cuerpo normativo era el Código Fiscal; sin embargo este tribunal, con sede en la capital Quito, no llegó a conocer ninguna causa tributaria, ya que era multicompetente: llegaban acciones de variadas materia y conjuntamente con la falta de preparación de los magistrados que lo integraban, éstas se reunían en expedientes acumulados que no tuvieron resolución alguna.

En 1992 en vista de la necesidad de los contribuyentes de obtener repuestas de la Administración de Justicia sobre las causas puestas a su conocimiento, se crean los Tribunales Distritales Fiscales que tuvieron vigencia hasta emisión del Código Orgánico de la Función Judicial, que en su disposición reformativa octava, numeral. 1, del 09 de marzo de 2009 dispone que se los llame TRIBUNALES DISTRITALES DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO. Este tribunal es el órgano de la administración de justicia encargado de conocer las impugnaciones de los contribuyentes si se encuadran en las acciones que permite la Ley.

¹⁰ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II, página 61.



En un momento dado se habló de la posibilidad de convertir al procedimiento contencioso tributario en un procedimiento oral con características propias del derecho penal, por la instauración de la oralidad en el sistema contencioso, iniciativa que probablemente tenía la intención de agilizar el proceso, pero hubiese resultado un proyecto demasiado ambicioso pues una materia tan específica como la tributaria no podría ajustarse a un principio de oralidad absoluta; así como tampoco, se puede pretender que esté basada totalmente en los principios del derecho procesal civil.



SECCIÓN II.- COMPETENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA.

Al tratar este tema debemos diferenciar las tres partes que conforman el gran ámbito de la competencia tributaria. En primer lugar se encuentra el derecho que tiene un contribuyente para impugnar todos los actos o resoluciones que emite el poder público, específicamente en este caso de la Administración Tributaria; derecho que es ejercido en forma ilimitada y sin restricción alguna, ya que está respaldado por el ordenamiento jurídico en cuanto dispone que la administración tiene la obligación de atender cualquier duda, consulta o reclamación de los ciudadanos, emitiendo una resolución motivada y acorde a lo requerido.

En segundo lugar tenemos la potestad que la Ley otorga a la Administración Tributaria de ejercer las facultades de determinación, recaudación, resolución y sanción, según los límites legales. Haciendo un breve recuento de estas tenemos que la facultad de determinación es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración tributaria, tendientes a establecer, en cada caso, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

En cuanto a la facultad resolutoria nos dice que las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.



La facultad sancionadora permite que en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impongan las sanciones pertinentes en los casos y en las medidas previstas en la ley.

Y para concluir, la facultad recaudadora trata sobre la recaudación de los tributos, la cual se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.

Si bien el Servicio de Rentas Internas posee otras facultades también y emite actos acorde a éstas, no se las considera dentro de las competencias tributarias, sino dentro de la parte administrativa que como institución del sector público tiene que cumplir.

El tercer grupo y el que requiere mayor análisis dentro de este trabajo, según la práctica y la doctrina, trata de la competencia y jurisdicción de los jueces o magistrados que forman parte de un tribunal, y como en toda rama jurídica la jurisdicción de un funcionario judicial se adquiere desde que dicho funcionario obtiene la calidad de tal, es decir, recibe su nombramiento por parte del Consejo de la Judicatura y, en forma conjunta, se posesiona en su cargo.

Puede darse que el caso que, sin que se haya tomado posesión del cargo de juez, se ejerzan funciones del mismo; es decir, que exista nombramiento y ejercicio pero no posesión. Ante esta situación, la Ley y jurisprudencia han permitido que los actos que ejecuta dicho funcionario judicial sean válidos, pero queda sujeto a la responsabilidad que por ello corresponde.¹¹

De esta última aseveración se explica por qué los tribunales a más de resolver sobre la materia del litigio, deben actuar como entes controladores de la legalidad

¹¹ ECHANDÍA, Devis, *Tratado de Derecho Procesal*, páginas 307 y 308.



tanto de los antecedentes así como de los fundamentos de la resolución o actos que estén siendo impugnados.

La condición primordial que debe reunir el órgano encargado de la resolución de conflictos entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, es la **Independencia** en su actuación y **Especialización** en la materia de resolución. Tanto la primera como la segunda son de vital importancia dentro del proceso contencioso, pero la independencia de este Tribunal sobre el litigio puesto a su conocimiento constituye garantía de jurisdicción, y la especialidad de sus miembros puede ser prescindida sin minimizar la independencia de su actuar.

Son los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario¹² los que ejercen la jurisdicción contenciosa tributaria. Órganos de única y definitiva instancia creados para resolver las controversias que se produzcan entre los contribuyentes, responsables o terceros y la Administración Tributaria encargada de la acción impositiva. En sus inicios, los Tribunales Fiscales –así llamados hasta hace un tiempo atrás- estaban formados como órganos autónomos e independientes de la función judicial, los jueces que los conformaban encajaban en la jerarquía de Ministros de Corte Suprema.

En 1993 se dan algunas reformas al proceso tributario ecuatoriano con la creación de cuatro Tribunales Fiscales Regionales, que pasaron a formar parte de la función judicial como órganos descentralizados. La intención de esta transformación era dejar a un lado las desigualdades y privilegios que se venían dando en reclamaciones frente al Estado, y permitiendo que los contribuyentes puedan realizar sus impugnaciones en el propio domicilio.¹³

¹² Ver Art. 6 de la Resolución 094-2014, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial 268 de 16 de junio de 2014.

¹³ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II, página 84.



Desde su creación, se ha dicho que la competencia que poseen los Tribunales Contencioso Tributarios es originaria, es decir, abarca todas las controversias derivadas de la aplicación de la Ley sobre todos los tributos establecidos, sean internos, externos (de comercio exterior) o ya sean de ámbito nacional, seccional o de excepción. Su campo de actuación comprende las facultades que les confiere el Código Tributario: **Impugnación, Acciones directas y otros asuntos**; es decir, puede darse el agotamiento de la vía administrativa en forma previa a la impugnación judicial, con el propósito de que sea la misma Administración Tributaria la que intente solucionar los inconvenientes que pueden presentarse con los contribuyentes y de esta forma restablecer la legalidad de su actuar.

Pero esta posibilidad de impugnación en sede administrativa es una opción discrecional de los contribuyentes, que al sentirse afectados por una resolución de la Administración Tributaria, pueden impugnarla directamente ante sede judicial, así lo establece la Ley de Modernización del Estado ratificando el principio constitucional que permite impugnar todos los actos administrativos ante la Función Judicial.¹⁴

Los artículos 234, 235 y 236 del Código Tributario consagran una serie de acciones a las cuales pueden acceder los contribuyentes con el objetivo, en primer lugar, de impugnar los actos y resoluciones de la Administración Tributaria, actos que se manifiestan como una violación a la potestad atribuida a ella mediante Ley, provocando vulneración de los derechos.

El Art. 234 establece: **Acciones de Impugnación.-** *El Tribunal Distrital Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos:*

¹⁴ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II, página 86.



1. *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.*
2. *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 Organismos de la Administración Pública o Semipública, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos.*
3. *De las que se planteen contra resoluciones de las Administraciones Tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago.*
4. *De las que se formulen contra un acto administrativo, por denegación tácita o por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código.*
5. *De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en los recursos de reposición o de revisión, en su caso.*
6. *De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales.*



7. *De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la Administración Tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso.*
8. *De las demás que se establezcan en la Ley.*

Las Acciones Directas, por otro lugar, señalan la competencia de dichos tribunales para conocer pretensiones relacionadas con situaciones jurídicas o derechos preexistentes a favor del contribuyente por hechos establecidos en la Ley: transcurso del tiempo o inactividad de la Administración Tributaria; dichos hechos para que surtan efectos necesitan de la declaración judicial y son los siguientes:

1. Declaración de prescripción de créditos tributarios, intereses y multas.
2. Ineficacia de los actos producidos por la administración cuando ha caducado la facultad determinadora o revisora.
3. Acciones de pago por consignación de créditos tributarios, cuando la Administración Tributaria se niega a recibir la prestación, o conflictos de recaudación de un mismo tributo entre dos administraciones o más.
4. Nulidad del proceso coactivo por omisión de solemnidades sustanciales, también del remate y subasta¹⁵.

Y finalmente, existen otras situaciones jurídicas que afectan a los contribuyentes que no se relacionan con los actos administrativos: temas de competencia que tienen que ver con:

¹⁵ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II, página 88.



1. Medios de protección legal para evitar u oponerse al recaudo coactivo, mediante excepciones, tercerías excluyentes o de dominio, apelaciones a providencias de ejecución coactivas.
2. Recurso de nulidad por actos violatorios de la Ley en el proceso de ejecución coactiva, con omisión de solemnidades sustanciales. La nulidad se debe plantear junto con el de apelación del auto de calificación definitivo de posturas.
3. Conflictos de competencia entre las distintas Administraciones Tributarias.
4. Recurso de queja contra actos de autoridades tributarias que violen o impidan el debido proceso.

Dentro de este tipo de situaciones jurídicas, hasta antes de la publicación del Código Orgánico Integral Penal, se incluía la potestad de juzgar privativamente las infracciones de naturaleza tributaria, delitos aduaneros y tributarios; pero desde el 10 de febrero del 2014, día de publicación en el Registro Oficial del COIP, esta potestad es única y exclusiva de los Tribunales de Garantías Penales cuando se sigue un proceso penal.¹⁶

La Ley de Modernización del Estado hace mención que, a pesar de señalar las acciones que pueden ser tramitadas por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, su esfera de acción no se cierra a las enumeradas en los Art. 234, 235 y 236 del Código Tributario, sino que se presta para conocer todas las acciones que se plantean y se podrían llegar a plantear por actos, contratos o hechos de la Administración Tributaria, por lo que su campo de acción es extenso.

¹⁶ Ver Arts. 297 al 303, *Código Orgánico Integral Penal*.



SECCIÓN III.- COMPOSICIÓN Y ESTRUCTURA DEL TRIBUNAL.

El campo tributario comprende un conjunto de conocimientos especializados y diferentes, pues se interrelacionan ramas afines a los temas económicos, jurídicos y contables; es por esto que surge la necesidad que los magistrados que integran los Tribunales Contencioso Tributarios tengan el dominio de dichos temas, y estén prestos a la posibilidad y razonamiento de futuros y posibles conflictos que puedan darse dentro de su ámbito de competencia. Se los considera como órganos jurisdiccionales altamente especializados en técnicas tributarias.

Tener la calidad de Magistrado significa someterse a una serie de requisitos que el Código Tributario ha establecido para garantizar su actuación dentro de esta rama del Derecho, debe tener conocimientos vastos y una experiencia amplia. Dicha experiencia se puede demostrar a través de trabajos o investigaciones académicas o profesionales, incluso se puede acreditar con el ejercicio de la docencia universitaria en temas tributarios por un mínimo de ocho años.

Estos trabajos se complementan con la justificación de su formación profesional como abogado y doctor en Jurisprudencia, ya que según el Código Orgánico de la Función Judicial en su Art. 57 sólo se necesita tener la profesión de abogado o abogada con título de tercer nivel legalmente reconocido.

Un criterio universalmente aceptado dentro del campo del Derecho manifiesta que el Juez en su actuación es un Jurisperito, es decir, es un profesional con conocimientos especializados en el Derecho, conoce la técnica legislativa y la aplica a lo largo del proceso judicial. Pero existen temas que se escapan de sus conocimientos, materias que requieren un estudio pormenorizado y es por esto que existen auxiliares de la administración de justicia, que contribuyen con la pronta, ágil y correcta resolución de las causas.



A uno estos auxiliares se los conoce como Perito, que para el apoyo técnico y certero de los jueces, deben encuadrarse dentro de las características establecidas para el efecto. Requieren de un nivel académico o de especialidad como profesionales y actúan dentro del proceso contencioso tributario como auxilio de los jueces y magistrados. Aportan con información y conocimientos adicionales que permiten obtener una decisión completa y correspondiente al tema impugnado.

El perito es consciente que su participación dentro del proceso implica que éste emita criterio particular, criterio que no se va a someter a la posición que asuma el juez, y tampoco éste, está obligado en contra de su análisis y convicción a aceptar el contenido de los informes periciales, ya que actúa según las reglas de la sana crítica y persuasión racional y si tiene la duda sobre dicho informe, puede no acatarse al mismo, continuando con el análisis de la causa y pruebas con un criterio diferente.

Actualmente los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario están integrados por Salas, cada una con tres jueces. Los primeros días de enero se elige anualmente por votación mayoritaria y secreta al Presidente de la Sala, de entre los magistrados de la misma. Si existen más salas dentro de un mismo Tribunal, se elegirá un Presidente del Tribunal de entre los presidentes de cada sala.

Una vez cumplida esta designación, cada Sala debe designar (semanalmente) a un Juez de Sustanciación, que tiene las funciones de expedir todas las providencias de trámite, como: calificación de demandas, despacho de escritos oscuros o incompletos, o su archivo de ser procedente, calificación de contestación de demandas, suspensión del procedimiento coactivo, medidas



cautelares, justificación de hechos con un plazo para su cumplimiento. En general debe emitir todas las providencias que impulsen el proceso de oficio o a petición de parte. En caso de ausencia o licencia del magistrado de sustanciación le subrogará en sus funciones cualesquiera de los otros magistrados según sus nombramientos.

La Sala tiene conocimiento particular del proceso una vez que se haya cumplido con todas las diligencias tendientes a su finalización, y este momento dicta la resolución correspondiente. También emite criterio conjunto cuando las partes procesales imponen recurso de apelación ante providencias dictadas por los jueces de sustanciación.

La calidad de Juez está limitada por la prohibición del libre ejercicio de su profesión de abogado o doctor en Jurisprudencia, con ciertas excepciones, participación directa o indirecta en partidos políticos o actividades electorales. La docencia universitaria está permitida únicamente en temas tributarios o financieros.

En el caso que los Tribunales estén formados por dos salas o más, las causas serán sorteadas según su ingreso de entre las salas existentes, el primer día hábil de cada semana o por resolución del Presidente del Tribunal.

Como en todo proceso judicial, los jueces o magistrados del Tribunal deberán abstenerse de conocer y resolver un proceso puesto a su jurisdicción, cuando se presenten alguna de los impedimentos de Ley, esta figura es conocida como la Excusa o apartamiento voluntario del juez. La Recusación, por otro lado, tiende al apartamiento del juez que conoce un proceso por una de las partes procesales, acción con la que se pretende demostrar la falta de imparcialidad o capacidad del magistrado para la resolución de la causa. Como es una acción judicial y motivada



de petición de parte, surte efectos desde que la interesada presenta la solicitud de recusación y es aceptada por la Sala, caso contrario, sigue actuando el juez dentro de dicho proceso. Se presenta ante los jueces que no incurran, a su parecer, en las causales de recusación, y no se necesita de la actuación de los conjuces¹⁷, incluso la tramitación de la causa no se ve afectada hasta que esté lista para dictar sentencia, circunstancia que obliga a suspenderla hasta que se resuelva la recusación.

Sólo en caso de aceptar la recusación o excusa, el Presidente del Tribunal llamará a los conjuces para que resuelvan la causa. El Art. 240 del Código Tributario establece las causas de inhabilidad del juez para conocer una causa puesta a su conocimiento, y son:

- a. Ser cónyuge o pariente dentro del cuarto grado civil de consanguinidad o segundo de afinidad del funcionario que dictó la Resolución materia de impugnación o recurso, del demandante, recurrente o de los abogados de las partes que intervengan o hayan intervenido en la tramitación administrativa o contenciosa.*
- b. Haber dictado la Resolución impugnada o la sentencia recurrida, o haber dado consejo respecto de los puntos controvertidos.*
- c. Tener interés en la causa, por tratarse de su propio asunto o por existir otra similar pendiente de resolución en la misma Sala, en la que él, su cónyuge o sus parientes indicados en la primera causal de este artículo, sean parte.*
- d. Haber sido gerente, administrador o representante de la empresa actora, o ser condueño, socio, accionista o aportante de aquella.*

¹⁷ Ver Art. 877, Código de Procedimiento Civil.



- e. *Haber sido apoderado o defensor en la causa, tener amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las partes, sus representantes, apoderados o abogados.*

- f. *Tener juicio civil o penal pendiente con alguna de las partes, o ser acreedor o deudor de cualquiera de ellas. Para estos efectos no se considerará como tales deudores a los afiliados al IESS ni a los que mantuvieron cuentas corrientes en las Instituciones bancarias o en Asociaciones Mutualistas, o sean deudores de ellas.*

- g. *Estar en situación que pueda afectar su imparcialidad en forma análoga o más grave que las mencionadas.*

Causas que en su fondo tienen similitud a las establecidas en el Código de Procedimiento Civil para todos los jueces ordinarios, con algunas variaciones. Cabe señalar que según la Disposición Reformativa octava, numeral primero, del Código Orgánico de la Función Judicial, los Tribunales Distritales de lo Fiscal se convirtieron en salas especializadas de la Corte Provincial de Justicia, y su denominación cambia a “De lo Contencioso Tributario”¹⁸.

¹⁸ Ver Disposición reformativa octava, numeral 1, *Código Orgánico de la Función Judicial*.



SECCIÓN IV.- PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACIÓN JUDICIAL.

El procedimiento contencioso tributario inicia con una demanda propuesta por el contribuyente, responsable o tercero en contra de la Administración Tributaria, afirmando, por una parte, el principio universal de procedimiento civil que establece que ninguna acción se propondrá de oficio, sino siempre por impulso de parte (en este caso de la parte que ha sido vulnerada en sus derechos); y por otra parte existe la disposición legal que sostiene que los actos de la administración gozan de presunciones de legitimidad y ejecutoriedad¹⁹. Éste es un instrumento del cual gozan los contribuyentes, constituye la primera pretensión que plantea el actor ante el Tribunal y es el límite al cual deberán encaminarse todas las pruebas que se vayan a presentar dentro del proceso, incluso la resolución deberá basarse en lo alegado y efectivamente probado. Es decir, dependerá del contenido de la demanda para propender al éxito o fracaso de la impugnación.

La demanda ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario debe interponerse por escrito en veinte días desde la fecha de la notificación de la resolución administrativa que se pretende impugnar y si el contribuyente reside en el país, cuarenta días si el demandante reside en el exterior, y seis meses para las acciones en contra de resoluciones administrativas que nieguen todo o parte de la devolución de lo indebidamente pagado.

El Código Tributario en sus Art. 231, 232 y 233 determina los requisitos que debe contener la demanda para su presentación ante el Secretario del Tribunal del domicilio del demandante o actor, que no son otros sino los estudiados en una acción de procedimiento común, pero con ciertas formalidades especiales que lo caracterizan, se debe señalar específicamente los requisitos establecidos en el Art. 231. Cada parte procesal debe estar legitimada para actuar dentro del

¹⁹ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II, página 68.



proceso, y por disposición del ordenamiento jurídico la Procuraduría General del Estado comparecerá como aquella parte que prevalecerá los derechos del Estado, incluso la ley permite que terceros puedan comparecer dentro de la misma autoridad y el mismo acto sin que se confunda con las tercerías que existen dentro del proceso administrativo. Una vez presentado le corresponde al Juez de Sustanciación admitir la pretensión a trámite, haciendo un análisis sobre la competencia de la Sala y el cumplimiento de las condiciones de ley, él será el encargado de mandar a completar o aclarar los puntos de la demanda en los cinco días siguientes si ésta no está completa o clara, pero será la Sala quien decidirá el archivo de la misma si no cumple con los requisitos solicitados.

En aquellos casos en los cuales la Administración Tributaria persiga la determinación o recaudación de los tributos y sus recargos, intereses y multas, el actor interesado en la impugnación debe presentar al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario una caución equivalente al 10% de su cuantía; que puede ser depositada en numerario y entregada a la parte demandada. Esta figura constituye el Afianzamiento, sin éste el Tribunal no podrá calificar la demanda, se la tendrá por no presentada y el acto impugnado causará ejecutoria, es por esto que se le concede al acto el término de quince días para que cumpla con dicho afianzamiento como una garantía para precautelar los intereses del Estado.²⁰

Con la presentación de la demanda se rompe el principio antes mencionado sobre la legitimidad y ejecutoriedad de los actos de la Administración Tributaria, suspendiendo sus efectos hasta que la causa tenga una resolución, es decir, la Administración no podrá ejercer su acción de cobro por deudas tributarias mientras un proceso se encuentre sustanciando, ya que ésta facultad se encuentra suspendida. Pero la misma normativa legal concede una posibilidad en caso que exista peligro o riesgo de que una deuda se vuelva incobrable, la

²⁰ Ver Art. 233, agregado segundo, *Código Tributario*.



posibilidad de solicitar a la Sala una medida cautelar, sin la necesidad de prueba específica, sólo con la simple demostración de que éste peligro dificulte el cobro del crédito tributario. Así mismo, la Ley permite al acreedor que esta medida cautelar pueda ser sustituida por el afianzamiento de la deuda principal más intereses causados hasta el afianzamiento y más un diez por ciento.

Una vez cumplida la citación a la autoridad demandada, ya sea en forma personal, a través de tres boletas dejadas en las oficinas de la Administración Tributaria o con deprecatorio o comisión si fuera el caso; obliga a que ésta comparezca a juicio para ejercer su derecho a la defensa, dentro del término de quince días desde su citación. La figura de la rebeldía no existe dentro del proceso contencioso tributario, es por esto que la no comparecencia de la Administración significa la negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y derecho de la demanda en su contra o la ratificación de los fundamentos de la resolución que emitió en el proceso administrativo. Sin embargo, la Ley le faculta para que pueda comparecer a juicio en cualquier etapa procesal. La Administración Tributaria, en su contestación, debe remitir todo el expediente administrativo materia de impugnación en copia certificada.²¹

Como el proceso tributario es especial en cuanto a su forma, debe cumplir en esta etapa procesal con los requisitos establecidos en el Art. 244 del Código Tributario y así mismo, el Juez de Sustanciación deberá calificar dicha contestación, si fuere el caso mandará a completar o aclarar en el término de cinco días. La contestación a la demanda deberá defender ***“la legalidad y validez de las resoluciones que se controvertan y aportar con todos los elementos de juicio necesarios, para establecer y esclarecer el derecho de las partes.”***²² Las Administraciones Tributarias pueden intervenir en el proceso a través de un

²¹ Ver Art. 245, Código Tributario.

²² Ver Art. 103, numeral 7, Código Tributario.



Procurador Abogado, designado mediante oficio por la máxima autoridad tributaria, que sería la parte con legitimidad pasiva.

Dentro del proceso tributario, como en todo proceso ordinario, existen las figuras del **Cambio de acción y Reforma de la demanda**, entendida la primera como la variación total del litigio por cambio de causa, sujetos y otros elementos sustanciales, procede siempre y cuando no se haya dado la contestación a la demanda, pero en la práctica no produce luego de calificada la misma ya que sería realizar dejar sin efecto el análisis realizado por el Juez Sustanciador sobre los elementos y requisitos que admiten a trámite una causa.

La segunda, reforma de la demanda, procede siempre que se proponga antes de iniciar el término probatorio, y si se tratan de elementos puramente secundarios, como datos, valores, inclusión de otro demandado, acto, etc., ya que no debe incidir en la modificación total del proceso, dejando intacta la relación jurídica procesal que inicia cuando se traba la litis con la contestación.

Una vez calificada la demanda y contestada la misma, siempre que no se cambie la acción o se reforme la demanda, se abre el término probatorio a petición de parte o de oficio frente a la inactividad de las partes por un término de diez días.

Antes de continuar con la mención sobre la prueba, hay que destacar el hecho fundamental de que en el proceso tributario no existe Junta ni Audiencia de Conciliación, y esto se da porque tanto los tributos como su disminución nacen de la Ley, ésta es la única con facultad de determinar si se paga un impuesto o no, por eso que los derechos del Estado no son susceptibles de conciliación, ya que el interés general está en juego. Han existido cuestionamientos de por qué no se permite, por ejemplo, conciliar con la administración tributaria sobre el pago de un tributo y entregar algún bien o forma de pago, y la respuesta a estas cuestiones es



el hecho de que dichas negociaciones se ventilen en otros procesos distintos al judicial propiamente dicho, como en el caso de las facilidades de pago en la etapa administrativa, o el pago o dimisión de bienes en la etapa de ejecución de una sentencia.

Continuando con el análisis, la prueba no es más que un medio necesario e indispensable, a través de la cual las partes que litigan demuestran los sustentos objetivos y prácticos a las pretensiones planteadas por ellas en la demanda y a las excepciones de la contestación, son hechos que necesitan demostración, ya que en si se basan en fundamentos sólo de derecho, la Sala tiene el deber de elevar autos para su resolución; es por esto que la prueba debe ser aportada tanto por el actor como por el demandado, y en materia tributaria puede ser ordenada incluso de oficio, siempre que el Tribunal la considere indispensable para el esclarecimiento de la verdad y para actuar y resolver con real situación impositiva de los sujetos pasivos²³, incluso el Tribunal puede ordenar la práctica de diligencias con independencia de las afirmaciones de las partes procesales.

Puede ser presentada en el escrito inicial de demanda o en el término legal concedida para el efecto, es decir, dentro de la etapa probatoria luego de la contestación a la demanda; incluso la Ley faculta a las partes procesales a presentar pruebas en cualquier etapa antes que se dicte sentencia, y quedará a discreción del Tribunal aceptarlas o no, considerándolas extemporáneas.

Uno de los medios de prueba que provee el ordenamiento jurídico es la Presunción, que se la entiende como el razonamiento o lógica jurídica que permite tener como cierto un hecho a partir de la existencia de otro diferente, basándose en la probabilidad. El Código Civil en su Art. 32 manifiesta: *“Se llama presunción la consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias*

²³ Ver Art. 262, Código Tributario.



conocidas.” En el proceso contencioso tributario las presunciones no sólo invierten la carga de la prueba para el contribuyente y favoreciendo a la Administración Tributaria en cuanto a sus intereses, sino también sostienen los principios de legalidad, ejecutoriedad y veracidad de los actos emanados por los funcionarios de la administración, es decir, sus actos gozan de veracidad y eficacia por el hecho de estar reglados y por ser emanados por ellos, lo cual los exime de demostración. Pero el Código Tributario permite a los contribuyentes, afectados por una resolución administrativa, impugnarlos con pruebas suficientes que demuestren su error o vicio.

En cuanto a la carga de la prueba, corresponde a cada parte probar lo que haya alegado, es decir, los presupuestos de sus pretensiones o excepciones. Dentro de la materia tributaria como ya lo mencionamos, el contribuyente es el encargado de dismantelar el principio de legitimidad y ejecutoriedad de los actos públicos con pruebas suficientes que demuestren las violaciones en las que incurrió la Administración Tributaria al emitir dicho acto, por un lado; y por otro lado le corresponde a la misma administración la demostración de la veracidad del acto y cuantía del tributo, justificando las consecuencias de los actos del contribuyente que llevaron a la emisión de una resolución recaudatoria o sancionatoria. No podemos dejar de lado la facultad concedida al juez, que en ejercicio de sus funciones, con la necesidad de fallar con real conocimiento de causa y esclarecer los hechos, puede ordenar de oficio la práctica de ciertas diligencias que las considere indispensables dentro del proceso, con notificación a cada parte para que ejerzan su derecho a la contradicción.

A criterio del Dr. Rodrigo Patiño Ledesma la facultad oficiosa concedida a los jueces del Tribunal trata de equiparar las desigualdades que existen entre la Administración y los contribuyentes, que muchas veces no pueden acceder a las fuentes o bases de las que provienen los actos de determinación, por esto el



Tribunal trata de llegar a aquel equilibrio anhelado y solicita el respaldo de aquellas decisiones administrativas.

El Código Tributario en su Art. 260 señala cuales son los medios de prueba que pueden ser usados por los contribuyentes, y también la facultad de los jueces del Tribunal para rechazar aquellos medios probatorios que sean ajenos a la controversia, teniendo siempre presente los criterios de legalidad y pertinencia en el análisis que deben realizar los magistrados al momentos de admitir dichos medios para su práctica. Así tenemos los documentos privados, peritajes e inspecciones judiciales (pruebas directas), como los medios de prueba más utilizados dentro del sistema tributario y se podría llegar a decir que son los únicos utilizados en la práctica diaria. También tenemos la prueba circunstancial, que resulta del análisis lógico jurídico que realiza el juez cuando no tiene contacto directo con los hechos que se quieren probar, pero en nuestro caso casi nunca es utilizada, ya que los hechos impositivos de la Administración Tributaria necesitan ser probados imperativamente. En materia tributaria todas las pruebas deben cumplir un principio de formalidad, es por esto que deben ser escritas y cumpliendo con las solemnidades de cada caso; testimonios, confesiones judiciales y demás medios semejantes no se aceptan en este tipo de procesos, únicamente en casos excepcionales.

Como no existe una limitación a los medios de prueba que se pueden usar, se debe recurrir a aquellos permitidos por el Código de Procedimiento Civil, sin olvidar que el proceso tributario es especial, y en él solo caben los que tengan relación estrecha con las actividades económicas de los contribuyentes, responsables o terceros que hayan impugnado, y por lo tanto sirvan de base para la traba de la litis. La única restricción en cuanto al uso de medios supletorios de prueba como testimonios se da con las confesiones de funcionarios y empleados públicos, estas confesiones tienen expresa prohibición legal.



Como se había indicado anteriormente, tanto los documentos públicos como privados, peritajes e inspecciones judiciales son los medios más usados por las partes para probar sus pretensiones o excepciones según sea el caso, es por esto que considero necesario examinar ciertos rasgos de cada uno de estos medios probatorios.

Los documentos públicos o privados son instrumentos utilizados en el ámbito probatorio con el objeto de aportar información relevante para un real conocimiento de causa, pueden ser registros contables, libros, escritos, etc., que se encuentren en manos de los contribuyentes y tienen la facilidad de incorporarlos en el proceso. Las resoluciones y actos de los funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones y que cumplan con las solemnidades de Ley, por gozar de legitimidad y autenticidad, son considerados como documentos públicos, diferenciándose de los documentos privados que son emitidos por los particulares y son muy limitados en el campo tributario. Facturas, comprobantes y notas de venta, comprobantes de retención, declaraciones de impuestos y otros documentos que constituyen crédito tributario son considerados asimismo documentos públicos. Se podría decir que si se presentan otros documentos, fuera de los descritos, no se podrían considerar como prueba en un proceso contencioso tributario.

En el caso de documentos que provengan de otros países, podrán ser utilizados como prueba siempre que cumplan con los requisitos de validez de los países en donde se hayan emitido y cuenten con la validación del Ministerio de Relaciones Exteriores del Ecuador en ese país (apostilla). Desde hace años atrás se implementaron cambios dentro del sistema normativo y legal ecuatoriano, que permiten utilizar medios electrónicos o magnéticos para realizar declaraciones, anexos y más obligaciones tributarias, facilitando de esta manera las operaciones



tributarias, por esta razón se los considera como medios probatorios idóneos, siempre que cumplan con las condiciones y requisitos del ordenamiento jurídico para el efecto.

Con respecto a la prueba pericial, se debe señalar que es uno de las pruebas más utilizadas dentro del ámbito tributario, ya que los peritos, al ser profesionales dentro de determinadas áreas técnicas, se convierten en auxiliares de la administración de justicia y particularmente del juez, su trabajo consiste en aportar sobre datos o exámenes técnicos que permitirán comprender de una mejor manera ciertos aspectos complejos dentro del ámbito contable que forman parte del proceso. De la misma manera, ayudan al juez a destinar sus conocimientos y tiempo a la labor de legislar, ya que por más de ser un experto en el área contable, necesita analizar el proceso puesto a su conocimiento con detenida calma para así dictar una resolución acorde a lo alegado y efectivamente probado. Deben ser personas independientes ajenas al proceso, con conocimientos especializados en ciencias económicas, financieras o contables.

El informe que emite el perito constituye criterio especializado de parte, es por esta razón que los jueces y tribunales no tienen la obligación de someterse a éste y podrían incluso, buscar otros medios que ayuden a sustentar sus decisiones. Este informe debe contener las conclusiones y observaciones a las que haya llegado, invocando los principios contables que se ha utilizado y todos los documentos soporte que sustenten su criterio, pues debe poner en conocimiento del juez las razones suficientes que le ayuden a resolver una causa con el mayor apego a la realidad. Con uso de los medios tecnológicos dentro de los procesos judiciales, el informe del perito debe complementar la información presentada a través de soportes digitales o magnéticos, que contengan el análisis realizado en la pericia, evitando de esta manera la manipulación de datos o información relevante dentro del proceso. La remuneración que recibe el perito por el trabajo



realizado estará a cargo de la parte que lo haya solicitado, y en caso de haber sido de oficio por el Tribunal, los gastos serán divididos para ambas partes.

Cuando las partes han hecho uso a su derecho a la defensa y contradicción, aportando los elementos probatorios que consideren suficientes para guiar al Juez en su resolución, estas pruebas son analizadas por él a través del criterio universalmente utilizado: la Sana Crítica o Persuasión Racional, que no es más que la operación lógica racional que hace el juez, con ponderación de derechos, y ayuda a valorar los documentos y pruebas según lo desarrollado dentro del proceso, justipreciando lo relevante y desechando aquellas que no esclarezcan la resolución. La Sana Crítica no debe confundirse con un libertina valoración, ya que el Juez actúa dentro de los límites que la Ley le impone, pero emitiendo su criterio según las pruebas aportadas y legalmente justificadas. Si bien es cierto que los auxiliares de la administración de justicia colaboran para que el juez tenga un conocimiento real de lo aportado por las partes en el proceso como facturas, diarios, sistemas contables, etc., el magistrado encargado de la resolución tiene la obligación de analizar el informe emitido por estos auxiliares y los puntos más controvertidos, ya que su fallo debe contener el análisis de lo que las partes reclaman en sus acciones. Siempre debe recordar que su función se basa en servir a la comunidad con la administración de justicia, por eso juzga y hace ejecutar lo juzga, sin sacrificar la Justicia ni el Derecho por la omisión de formalidades que no afectan el fondo del hecho.

Concluido el término probatorio a través del escrito correspondiente, el magistrado de sustanciación dicta una providencia en donde ordena que se eleven autos para resolver. El Tribunal tiene treinta días plazo para emitir la sentencia correspondiente, dentro del cual las partes pueden presentar sus alegatos o informes de derecho según se sientan asistidos. En la práctica este plazo de treinta días no se cumple, pudiendo estar procesos en etapa de resolución por



meses o incluso años; sin embargo debemos tomar en cuenta que al ser un proceso especial, la forma en como los jueces dictan sentencia es diferente a las de procesos ordinarios. La carga de trabajo y la especialidad de la impugnación presentada, obliga a los jueces a analizar punto por punto y glosa por glosa, considerándose a cada uno como una sentencia nueva que necesita del análisis y motivación correspondientes. Es por esto que el tiempo de resolución es proporcional a los puntos reclamados en la demanda.

Los procesos tributarios pueden concluir de tres formas: desistimiento, abandono o sentencia. Las formas secundarias de terminar un litigio son el Desistimiento y el Abandono. El primero entendido como la voluntad unilateral de la parte que ha impugnado la resolución administrativa de no continuar con el trámite de la causa. Debe cumplirse con las formalidades que exige la Ley, como es el reconocimiento de la firma y rúbrica y otros; deber ser presentada por el mismo actor o por su apoderado que tenga instrumento público que lo acredite. En el caso de existir terceros relacionados con el proceso tributario, éste continuará con quienes no hayan ejercido su derecho al desistimiento.

En cuanto al Abandono se lo debe entender como la falta de interés o inactividad de la parte que ha propuesto la demanda por más de sesenta días desde la última diligencia o petición, y como consecuencia de esto el Tribunal se ve obligado a declarar abandonada la acción de oficio o a petición de parte, según lo establecido en el Art. 267 del Código Tributario. Existe un fallo de triple reiteración de la Corte Suprema de Justicia que exige a los Tribunales Contencioso Tributarios impulsar las causas, aún de oficio, frente a la inactividad de las partes, es por esto que se podía decir que en el proceso tributario la figura del abandono no surte efectos, sin embargo la reforma al Art. 181 permitió que el abandono no sea imputable obligatoriamente al actor, por lo tanto esta figura aún tiene vigencia.



La sentencia es el medio común, pero no el único, de poner fin a una controversia surgida entre el contribuyente y la Administración Tributaria. Es la decisión a la que llega el Tribunal, después de haberse realizado un análisis y examen ponderado de las pruebas aportadas por las partes, siempre valorando la prueba según los criterios de la Sana Crítica o Persuasión Racional, que reconoce, modifica o extingue la situación jurídica en controversia. En esta sentencia el Juez tiene la obligación de cumplir con las exigencias formales que determina la Ley para su emisión, como el análisis de su competencia, las pretensiones y excepciones de las partes según corresponda, el recuento de los documentos aportados y las diligencias que se han llevado a cabo, entre otros. Uno de los puntos más importantes de esta resolución es la declaración de nulidad del acto administrativo impugnado, incluso de oficio, si el Tribunal considera que luego del análisis se debe dar paso a la demanda propuesta y si se ha violado la norma legal, causando perjuicio concreto al contribuyente. Si el Tribunal lo considera pertinente, ordenará el pago en costas al vencido de la acción, siempre que se haya determinado mala fe o temeridad manifiesta²⁴.

En cuanto a la Casación, el Código Tributario no hace más que remitirse a lo establecido en la Ley de Casación de 1993, es decir, si después de emitirse la sentencia por parte del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario el vencido en la misma considera que se incurrieron en una de las causas legales, puede interponer su recurso de Casación el en término de cinco días contados a partir de la notificación con la sentencia. Como bien sabemos, la Casación no es un tercer recurso que concede la ley, en el proceso tributario el segundo, sino es un instrumento del cual gozan los ciudadanos que tiene por objeto anular una sentencia judicial que contiene una incorrecta interpretación o aplicación de la Ley, o que ha sido dictada en un procedimiento que no ha cumplido con las solemnidades legales, ya sea un error *in iudicando* o *in procedendo*. Su resolución

²⁴ Ver Art. 276, Código Tributario.



le corresponde a la sala especializada de lo contencioso tributario de la Corte Nacional de Justicia.

Hay que mencionar que si bien la resolución del recurso de Casación no corresponde al Tribunal Distrital, su calificación y admisión a trámite sí, es por esto que el Magistrado encargado de dicha calificación debe analizar si el escrito presentado cumple con los requisitos de la Ley de Casación, ya que el éxito o fracaso del mismo depende del cumplimiento de esas solemnidades.

Las etapas descritas hasta este punto configuran lo que conocemos como el “Proceso de Impugnación en sede judicial”, proceso que como se ha podido evidenciar tiene características comunes al proceso ordinario, pero en algunos aspectos su especialización es evidente.



CAPÍTULO II

ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA INEXISTENCIA DEL DOBLE CONFORME

SECCIÓN I.- DERECHOS QUE CONSAGRA EL PROCESO.

La naturaleza jurídica del Derecho Procesal Tributario se sustenta en el Derecho Público Financiero y en el interés social de la prestación tributaria como medio de garantizar la existencia y cumplimiento de los fines del Estado.

Estos fines deben aproximarse en el mayor grado posible a las exigencias de la sociedad cambiante y dinámica, que acude a la tutela administrativa o judicial, según sea el caso, con el ánimo de encontrar protección a sus derechos violentados, atención oportuna y eficaz de sus requerimientos y seguridad jurídica en las decisiones que se tomen sobre éstos.

Lo que los administrados evitan es un sistema absolutista e incontrolado, que utilice su poder discrecional sin límite alguno, que evite toda clase de control tanto administrativo como jurisdiccional que podría llegar a afectar aún más la capacidad contributiva de los ciudadanos.

Tanto la Constitución como el Código Tributario y demás leyes afines, contienen una serie de garantías y derechos para precautelar esos intereses de los contribuyentes y del Estado, que se podría resumir en los siguientes:

El principal, y a mi parecer el más importante de los derechos, es el Derecho al debido proceso que manifiesta que todos los ciudadanos de un estado tienen la



facultad de resolver sus problemas a través del conjunto de normas y principios establecidos en la Ley, siguiendo para ellos las condiciones y formalidades que para cada caso se han determinado. El Debido Proceso permite una convivencia pacífica y segura por parte de los contribuyentes de que en sus impugnaciones seguirán los pasos que establece el ordenamiento jurídico para conseguir una resolución apegada al Derecho y Justicia.

Debe ser entendido como *“el conjunto de elementales garantías judiciales que hagan posible el ejercicio real de los derechos, su protección y reivindicación en caso de amenaza o violación, ya sea por parte del estado o particulares...”*²⁵, permitiendo a los ciudadanos ejercer su derecho a la defensa en forma adecuada ante cualquier acto o resolución que los afecte.

El Art. 76 de la Constitución establece las garantías del debido proceso, entendiéndose que no sólo en el ámbito judicial se han de cumplir, sino en todos los actos o decisiones de los funcionarios y poderes públicos. Es por esto que la falta de motivación en las sentencias o resoluciones públicas, la inexistencia de proporcionalidad en las penas, entre otras, vulneran este derecho y ponen al ciudadano en una situación de impugnación frente a los actos que dictan las distintas autoridades públicas que carecerían de efectos jurídicos legítimos.

Otra garantía que se debe analizar es el Derecho a la Igualdad y No Discriminación en todos los proceso judiciales, entendiéndose estos como la obligación que tienen todos los estados de respetar y garantizar el goce y pleno ejercicio de todos los ciudadanos, sin discriminación de ninguna índole. Se debe tener presente, en toda decisión administrativa y judicial, que todos los ciudadanos somos iguales y gozamos de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin discriminación alguna.

²⁵ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II, página 31.



Sirve de base para lograr el acceso gratuito a la justicia, a los servicios públicos, el contar con un abogado defensor particular o proveído por el estado, es decir, involucra a todas los funcionarios públicos para que no emitan resoluciones discriminatorias.

El Ecuador al ser un “*estado constitucional de derechos y justicia*” debe propender hacer que sus habitantes tengan la seguridad de proponer una acción ante la administración de justicia y que ésta acción sea atendida con la misma importancia como si fuera propuesta por cualquier persona.

La garantía del Acceso a la Justicia en forma gratuita se encuentra consagrada en nuestra Constitución en el Art. 75 y dice: *Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.* Esta garantía permite a los ciudadanos presentar sus reclamos o acciones frente a los órganos que el ordenamiento jurídico ha determinado para ello.

La indefensión está protegida dentro de este artículo, y permite a un ciudadano ejercer o no sus derechos, nadie puede ser obligado a hacer o no hacer algo en contra de su voluntad, es por esto que accede sin limitación alguna al sistema judicial, respetando su derecho a ser escuchado en el momento procesal oportuno y que se tramiten sus pretensiones ante los órganos competentes. Un proceso sin dilaciones y cumpliendo los términos en los cuales se concede, debe primar en toda instancia y acción. Además la independencia, competencia e imparcialidad de los juzgadores constituyen la condición fundamental para que las resoluciones que emitan estén exentas de toda influencia interna o externa.



La independencia de los tribunales y juzgados no debe verse afectada por presiones en el ámbito político, económico o social, dejándose influenciar por noticias públicas que podrían estar alteradas y provocar resoluciones sin real conocimiento de causa, es por eso que los principios tributarios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria constituyen parte fundamental dentro de las decisiones de los poderes públicos²⁶.

El Derecho a la Defensa tiene íntima conexión con el debido proceso y el derecho de petición, y consiste en la capacidad de los ciudadanos de presentar sus impugnaciones frente a los órganos competentes; en materia tributaria se lo debe entender como el derecho de los contribuyentes a oponerse a los actos de la administración tributaria, mediante la imposición de recursos o acciones, que rechaza las pretensiones recaudatorias en su contra.

Tanto la notificación como la citación son indispensables e imperativas dentro del proceso tributario, en sede administrativa y judicial, porque con ellos se cumplen con los principios universales del proceso judicial de la información oportuna; y por lo tanto, permiten preparar la defensa de esas pretensiones en el período que concede la Ley. Se complementa con la capacidad de los ciudadanos de impugnar las resoluciones emitidas por las autoridades públicas ante su inmediato superior, según el procedimiento establecido en el ordenamiento jurídico para cada caso. Esta posibilidad que se concede a los ciudadanos se da por el hecho de que los jueces pueden incurrir en errores ajenos a su voluntad, y estos errores afectan a la capacidad contributiva de los afectados por los mismos.

²⁶ Ver Art. 300, *Constitución Política del Estado*.



El Art. 220 Código Tributario determina la competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, y en ellas se encuadra las acciones de impugnación, detallando cada una de aquellas permitidas por la Ley y que los contribuyentes pueden proponerlas en caso de estar inconformes con las resoluciones que emita la administración tributaria.

El principio constitucional del Debido Proceso es otro de los derechos garantizados en la Constitución, que implica que ningún acto emanado de los órganos públicos del Estado tiene eficacia plena si no cumple los procedimientos legales previamente establecidos en la Ley, que dotan de solemnidad sustancial a los mismos. Es decir, cada proceso tiene su procedimiento correspondiente que debe ser respetado en cualquier instancia y ante cualquier autoridad.

A este principio se incluye la proporcionalidad de las penas con la infracción cometida, por lo que debe existir equilibrio entre el acto y el daño causado. La legalidad impide que los trámites y procesos que se sustancien en las distintas instancias, se promuevan conforme a la voluntad de los jueces, violentando el debido proceso.

La irretroactividad tiene la característica de que nadie puede ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que al momento de cometerse, no esté tipificada como infracción de cualquier naturaleza. Tampoco se aplicará una sanción que no esté prevista en la Ley anterior al hecho. Tanto la legalidad como la irretroactividad se relacionan con el principio "*NON BIS IN IDEM*" que elimina la posibilidad de juzgar a una persona más de una vez, por la misma causa.

Otro de los derechos que consagra nuestro ordenamiento jurídico es el de la Publicidad, y consiste en la garantía de los sujetos activos y pasivos de los procesos administrativos y judiciales de conocer los motivos de los que se les



imputa, los hechos de su acusación, la autoridad que tramita su causa, y en general todos los datos y actuaciones que se desarrollen dentro del proceso, a fin de que el ciudadano afectado pueda ejercer su derecho a la defensa y presente las pruebas necesarias a fin de demostrar o confirmar las pretensiones a su favor.

Este derecho en el ámbito tributario se relaciona con la obligación de la administración de informar a los contribuyentes sobre las acciones que se inicien en su contra, proporcionándoles todos los elementos necesarios para que prueben su actividad económica y justifiquen los ingresos y egresos que hayan mantenido en el ejercicio fiscal investigado. La garantía de la publicidad permite a los contribuyentes, en teoría, a todos los documentos que posea la administración tributaria y que sirven de base para los procesos que se llevan a cabo por ella.

Sus resoluciones por lo tanto, deberán ser motivadas y cumplir con todos los requisitos que establece la ley, esto es, realizando una ponderación de derechos y explicando en forma clara y precisa las razones por las cuales la autoridad que emite el fallo ha obrado de esa manera y no de otra. Al respecto el Art. 4 del Reglamento para el Control de la Discrecionalidad en los Actos de la Administración Pública dice lo siguiente: *“De la motivación.- Siempre que la administración dicte actos administrativos es requisito indispensable que motive su decisión, en los términos de la Constitución y este reglamento. La motivación no es un requisito de carácter meramente formal, sino que lo es de fondo e indispensable, porque sólo a través de los motivos pueden los interesados conocer las razones que justifican el acto, porque son necesarios para que pueda controlarse la actividad de la administración, y porque sólo expresándolos puede el interesado dirigir contra el acto las alegaciones y pruebas que correspondan según lo que resulte de dicha motivación que, si se omite, puede generar la arbitrariedad e indefensión prohibidas por la Constitución.*”



La motivación se constituye como la necesaria justificación de la discrecionalidad reglada administrativa, que opera en un contexto diferente al de la propia decisión. Aquella será atacable en materialidad a través de la desviación de poder o la falta de causa del acto administrativo, pero en el caso de los actos discrecionales encontrará su principal instrumento de control en la justificación, precisamente por la atenuación de la posible fiscalización sobre los otros elementos del acto administrativo.”, dándonos a entender que la motivación constituye el freno necesario y obligatorio en las resoluciones del poder público, y el mecanismos de defensa de los ciudadanos ante una discrecionalidad pública injustificada.

Al tratar el tema de la presunción de inocencia, debemos señalar que todas las personas gozan de un buen nombre, honra y dignidad, y que para poder establecer una pena o sanción en su contra, se debe contar con prueba fehaciente y real sobre su culpabilidad. Las presunciones en su contra deben ser resultado de un análisis exhaustivo por parte del juzgador, que sin tener otro medio probatorio más que el poco aportado, ha llegado a la conclusión de condenar a un ciudadano. Estas presunciones se encuentran limitadas por la existencia de la figura de la *DUDA RAZONABLE*, que será analizada más adelante.

Nuestro Art. 82 señala que el Derecho a la Seguridad Jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes. Si bien se lo ha separado de los otros derechos en la Constitución por fines de redacción, este derecho se relaciona con cada uno de los descritos anteriormente, porque no sólo garantiza un proceso previo y constante dentro del ordenamiento jurídico, sino a la vez proporciona a los ciudadanos y contribuyentes que sus actos tendrán una consecuencia, benigna o perjudicial, pero consecuencia al fin. Garantiza también que se les dará un trato igualitario si se encuadran dentro de alguna figura



tipificada en la ley como delito y conocerán todas las etapas que se producirían en caso de iniciar un proceso administrativo o judicial.

Es por esto que el proceso judicial debe ser aquel instrumento reglado y conocido por los ciudadanos que consagre todos sus derechos, que permita llegar a la tutela efectiva que está prevista en la Constitución, y que proporcione seguridad en los reclamos e impugnaciones que se presenten; no sólo en la parte lítica sino que tenga una práctica confiable y eficaz.



SECCIÓN II.- ANÁLISIS DEL AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA.

El tratadista Fiorini²⁷, manifiesta que tanto la etapa administrativa como la judicial se desarrollan en dos secuencias distintas. La primera (administrativa) pretende la aplicación del Derecho a la contienda, es decir, el proceso administrativo se realiza mediante un *procedimiento* ordenado y reglado, y constituye un medio de realización, más no un fin. La segunda etapa, que es la judicial, ejecuta la ley y constituye el enjuiciamiento de la administración tributaria ante un órgano independiente, con su correspondiente *procedimiento*. Por lo tanto, existen Dos Procesos y Dos Procedimientos.

Las facultades que se han atribuido a la Administración Tributaria deben ser ejercidas de una manera reglada, es decir, dentro de los límites permitidos por la Ley, y por más de tener dichas facultades, su actuar no puede ser contrario al orden público, ni arbitrario. Aquí surge la necesidad que los actos administrativos sean reglados, permitiendo que el contribuyente conozca las razones y motivos por los cuales inicia dicho proceso administrativo en su contra.

Por esta razón, el proceso contencioso-tributario, llamado como tal, inicia desde que las partes en conflicto acuden ante el órgano competente, y ejercen la acción que permite la Ley para la reclamación de sus derechos. Mal podría decirse que el proceso jurisdiccional inicia en forma *posterior* a la decisión administrativa definitiva, ya que existe la posibilidad de ejercer poder jurisdiccional en la instancia administrativa, a pesar que dicha aseveración resulte incongruente, puesto que sería la misma autoridad administrativa la que resuelva sobre el reclamo del contribuyente afectado por su decisión²⁸.

²⁷ FIORINI, Florencio, *Proceso Administrativo Y Proceso Contencioso-Administrativo*, página 115.

²⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, página 695.



Las características de Autonomía e Independencia que deben estar presentes en toda decisión, se verían afectadas, ya que si es el mismo órgano que emite una resolución el que va a decidir sobre su procedencia o no, en muchas ocasiones, sólo considerará aquellos aspectos que sean beneficiosos para respaldar su decisión, sin tomar en cuenta las aportaciones o reclamos que los contribuyentes puedan manifestar en ejercicio de su derecho a la defensa. Cabe la pena señalar que el reclamo administrativo se crea como aquella figura a la cual pueden recurrir los ciudadanos para que sea el mismo órgano el que reforme o revoque su decisión, y la resolución se dictará acorde al caso concreto, en algunos casos dando la razón al contribuyente y otras veces a la Administración.

La Corte Suprema Argentina expresa que la atribución de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos es la respuesta a una división de poderes que evoluciona con el tiempo. La creación de órganos y procedimientos especiales, cuando se tratan de actos de funcionarios públicos, permite que sea más rápida y ágil la tutela de los intereses públicos, ya que existe un crecimiento complejo de las funciones de la administración; por lo tanto el actuar de dicha administración debe encuadrarse en la limitación legal y en la posibilidad de revisión por parte de un control judicial posterior²⁹.

Los procesos judiciales ecuatorianos se han desarrollado siguiendo el mismo parámetro de formalidades durante un largo período de tiempo, sufriendo ciertos cambios que no ha afectado el fondo de los mismos. En sí, los pasos que se siguen desde que se plantea una demanda ante el Tribunal Contencioso Tributario referente a impugnaciones contra el Servicio de Rentas Internas, la Aduana del Ecuador y otras instituciones afines, hasta que el dicho tribunal emita sentencia, tienen relación y son semejantes con los procesos de primera instancia de otras

²⁹ FERNÁNDEZ ARIAS, C., *Fallos*, páginas 247 y 646.



materias que no tengan que ver con litigación con el Estado, como se ha descrito en el capítulo anterior.

La diferencia fundamental que existe en materia tributaria, y en general con los procesos contencioso-tributarios, es la tendencia cada vez más creciente y errada de considerar como primera instancia a la impugnación o reclamo que los contribuyentes plantean frente a la misma institución tributaria. Inicia con una petición dentro de los plazos para interponerla, se da un término para presentar pruebas, inspecciones, audiencias, etc., y finalmente termina con una resolución, que a decir de algunos autores, no contiene la imparcialidad que se necesita en todo tipo de fallos. Esta decisión es cuestionada, debido a que es la misma institución de la cual emanó el acto o resolución, la que recibe los reclamos e impugnaciones y pretende resolver el fondo de la controversia. No sólo los funcionarios, procedimiento, plazos, formalidades y demás, son diferentes a un proceso judicial sino que la misma consideración de instancia varía radicalmente de la etapa administrativa. Una instancia es considerada como *“cada uno de los grados JURISDICCIONALES que la ley establece para examinar y sentenciar causas”*.

Es decir, que la Ley concede ciertas etapas a los contribuyentes para poder plantear sus acciones y ejercer sus derechos en vía judicial, y sólo en esta vía se puede considerar como instancia, recordando que a la impugnación de actos o sentencias se la conoce como *recurso de alzada*. Por lo tanto, considerar a un reclamo o impugnación de actos o resoluciones de la Administración Tributaria en vía administrativa como instancia en estricto sentido, sería violentar la naturaleza jurídica de esta definición.

No se puede decir que todos los funcionarios o todas las resoluciones de los poderes públicos sufren este inconveniente, porque existen resoluciones



apegadas completamente a las condiciones y requisitos de la Ley y sirven de referente administrativo para otros casos análogos, pero no se puede negar que la discrecionalidad de la que gozan los funcionarios públicos muchas veces se ve ultrajada y elevada a la categoría de poder supremo, incluso comparado con la Ley. Sus decisiones, al gozar de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad permiten que se puedan hacer efectivas con sus propios medios y sin intervención de jueces ordinarios, convirtiéndose en ejecutables si el contribuyente no los impugna; por lo tanto deben cumplir con las condiciones de la Ley para que puedan ser consideradas como válidas.

Tal es el caso que según la opinión de varios profesionales en libre ejercicio y jueces en materia tributaria, los procesos en la etapa administrativa posibilitan a que la Administración Tributaria revise y corrija los errores en los que ha incurrido, hasta se podría hablar del 80% de las reclamaciones, y así emitir una resolución más apegada a la realidad, tanto favorable como desfavorable. Pocos son los casos que se ventilan en vía judicial y son aquellos que responden a controversias mayores que requieren de un tercero imparcial que analice la causa y ponga fin al litigio, basado en la Justicia y el Derecho.

Esta facultad de la que gozan los funcionarios públicos, debe ser utilizada para el fin que fue creada, es decir, para resolver las diferencias entre los tributos declarados por los contribuyentes y para garantizar el cumplimiento efectivo de las normas recaudatorias frente a toda clase de actividades. No pueden caer en la situación de ser aprovechadas y causar en los contribuyentes una disminución en su capacidad contributiva en forma excesiva y desproporcionada, sino deben procurar crear en la ciudadanía la conciencia necesaria para que se mantenga una cultura tributaria honesta, participativa, eficaz y sobre todo equilibrada.



El antecedente indispensable para poder plantear una acción ante la administración tributaria o ante el Tribunal es la existencia de un acto previo susceptible de impugnación, pero en el caso de que se desee continuar con el trámite común en vía administrativa se debe considerar que no se contarán completamente con las garantías de independencia ni autonomía.

Pongo a consideración uno de los procesos que realiza la administración tributaria, la emisión de las actas de determinación de tributos, atribuidas a ésta a través del Art. 262 de la Ley de Régimen Tributario Interno, entendida como el acto que comprende la verificación, complementación y enmienda de la declaración del sujeto pasivo y en ella deben consignarse tanto los resultados a favor del contribuyente, como los que resulten a favor de la administración. Si bien es cierto que la redacción final de dichas actas se realiza luego de analizarlas conjuntamente con el contribuyente vinculado y concederle un término para que pueda presentar pruebas de descargo, al final queda a criterio discrecional del funcionario que la esté realizando el considerar o no los documentos presentados en el acta final. La resolución que se emita cuenta con varios puntos que contienen la decisión a la que se haya llegado, en el caso que sea desfavorable para el contribuyente se establece el monto de diferencia encontrado luego del análisis, los respectivos intereses, multas y notificaciones.

El funcionario encargado del acta cuenta con las facultades concedidas en el ordenamiento jurídico, las cuales le permiten analizar y concluir el proceso, pero estas facultades se limitan a esos puntos, no gozan de la jurisdicción con la que cuentan los jueces ordinarios en el ejercicio de sus funciones. El Art. 1 del Código de Procedimiento Civil determina: *La jurisdicción, esto es, el poder de administrar justicia, consiste en la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada, potestad que corresponde a los tribunales y las juezas y jueces establecidos por las leyes.* Claramente limita la jurisdicción a los tribunales



y juezas y jueces de cada materia, calidad que la adquieren a través de nombramiento, luego del correspondiente concurso de méritos y oposición. Por esta razón no se puede confundir o extralimitar el campo de acción de los funcionarios administrativos, que como dice la Ley, tienen que sujetarse a un actuar expresamente reglado y no arrogarse prerrogativas que no les corresponden, permitiendo el desarrollo de un proceso que aún no ha caído en el campo de la judicialidad.

Exige pues, que se cumpla con lo establecido en el Art. 173 de la Constitución con respecto a la no obligatoriedad de tener como requisito base para llegar una instancia judicial, la impugnación de un acto o resolución en vía administrativa; vía que como hemos analizado cuenta con vacíos y errores en cuanto a la independencia y discrecionalidad que se maneja y que son decisivos para las causas que en ella se ventilan. Por ningún motivo el funcionario encargado de la resolución de una causa puede eximir las solemnidades que ha establecido la Ley como garantía de los derechos de los ciudadanos, sin embargo si se llega a instancia judicial y el Tribunal Distrital comprueba la existencia de vicios de fondo o forma tiene la obligación de declarar el acto emitido nulo y la correspondiente reparación al daño causado.

Este principio tiene relación directa con la posibilidad de impugnar todos los actos administrativos ante la Función Judicial y con el Derecho de Impugnación que consagra la Constitución, que consiste en la facultad de acceder a la administración de justicia de los ciudadanos de un Estado, siendo independiente, imparcial y equilibrada, y sin influencias de ningún tipo. Se la entiende también como la provisión legal de los mecanismos y procedimientos de Ley para que sean analizadas por los funcionarios competentes y revisadas en caso de que se hayan omitido formalidades o se haya violado derechos. Pero la duda que aparece en este punto es si la revisión que debe hacerse a los actos administrativos tiene que



realizarse obligatoriamente por una instancia judicial o se la puede plantear dentro del mismo órgano que emitió el acto. Nuestro ordenamiento jurídico defiende la idea de acudir al órgano que mejor convenga a los intereses del contribuyente.

No queda más que señalar que en una acción ante el Estado el punto de equilibrio está afectado por la arbitraria discrecionalidad que ejerce una parte frente a la capacidad contributiva vulnerada en ciertos casos y en otros no, de la otra. Corresponde a la Ley encontrar esa armonía que permita a los ciudadanos tener la seguridad jurídica de que sus reclamos serán resueltos conforme la equidad y justicia.

El sistema procesal, como se ha dicho, tiene como función trascendente la protección de los valores jurídicos basados en la equidad, defensa de la legalidad y la garantía contra la transgresión de la normas, lo que se aplica no sólo en beneficio del contribuyente frente al Estado “fuerte” sino también la defensa y las garantías jurídicas frente a los administrados, que en su momento, pueden llegar a utilizar los vacíos legales para perjudicar al fisco y por ende al mismo Estado; lo dicho, tiene mucha relación con un estudio realizado por el profesor José O. Casás, el cual se refiere a la importancia de la correcta reglamentación de la relación jurídico-tributaria entre el administrado y el ente administrador del tributo. José Casas O., *Derechos Humanos y Tributación*³⁰.

La secuencia ordenada de actos que se encuentran en las normas tributarias y procesales fue creada para garantizar a los ciudadanos que se cumplirán y respetarán sus derechos. El proceso judicial ordinario ha provocado una especie de confianza y a la vez disconformidad en los ciudadanos que sus causas deben obligatoriamente tener una instancia en la que se propone, otra que la revisa y una tercera, aunque en el ordenamiento jurídico no se considera como instancia, que

³⁰ *Revista Jurídica de Buenos Aires*, página. 16.



es analizada por el máximo órgano jurisdiccional, la Corte Nacional de Justicia. El tiempo de duración entre la proposición de una demanda en la justicia ordinaria hasta que se dicte resolución por parte de la sala especializada de la Corte Nacional de Justicia podría durar, e incluso ha durado, varios meses o años.

Esta clase de demoras son las que hacen que los ciudadanos del Estado pierdan las esperanzas en un sistema de justicia efectivo, imparcial y expedito, tal como lo consagra nuestra Constitución³¹. En lugar de eso, tratan de resolver sus controversias a través de la práctica de “acuerdos”, que en la mayoría de los casos también son irrespetados y obligados a ser demandados en sede judicial. Lo que busca el ordenamiento jurídico con la implementación de ciertos procesos especiales cuando se trate de litigación contra el Estado, y en nuestro caso con la Administración Tributaria, es permitir a los contribuyentes llegar a esa justicia ágil y eficiente tan anhelada, sin dilaciones ni violación de derechos injustificada.

Nuestro ordenamiento jurídico nos concede una alternativa administrativa no judicial: las acciones ante la Administración Tributaria. Esta vía, si es utilizada según los fines legales para los cuales fue creada, concede a los contribuyentes solución sus conflictos en forma ágil y sin llegar a instancias judiciales, que provocarían en pérdida de tiempo, medios y recursos innecesarios, y sólo en casos estrictamente necesarios se acudir a los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario para que sean los magistrados de justicia los que resuelvan las controversias entre el contribuyente y la administración.

³¹ Ver Art. 75, *Constitución Política del Estado*.



SECCIÓN III.- ANÁLISIS DE LA DOBLE INSTANCIA EN EL PROCESO TRIBUTARIO: VENTAJAS Y DESVENTAJAS.

A lo largo del presente trabajo se ha mostrado un proceso judicial de impugnación con características diferentes y especiales, como ya se ha dicho, que responde a las necesidades de la materia tributaria. Esta especialidad con la que cuenta se debe a que en esta rama del derecho la contraparte procesal, que generalmente es la parte demandada, tiene a su resguardo el interés general por sobre el particular, pero evitando la vulneración de derechos que por ley nos corresponde como ciudadanos.

En la práctica profesional diaria se pueden evidenciar ciertas particularidades del proceso tributario que llaman la atención y han provocado impacto en la sociedad; nos centraremos en evidenciar ciertos aspectos que no se dan en otros ámbitos judiciales y daremos a conocer tanto sus ventajas como desventajas.

Partamos señalando que el derecho de impugnación tributaria, según el Dr. Rodrigo Patiño Ledesma se entiende como *“una condición relativa al derecho de carácter general y público que permite a los asociados el libre acceso a la administración de justicia. Es la expresión del poder de disposición de los ciudadanos sobre la defensa de sus intereses respecto a derechos subjetivos o materiales cuya protección se pretende ante la función judicial. Implica el ejercicio legal que hace posible la prevención, investigación o sanción de las violaciones a esos derechos, como también la provisión legal de mecanismos procesales que actúen en procura de su restablecimiento, y la facultad del sujeto procesal vencido por la decisión del juez para recurrir ante un tribunal jerárquicamente superior exigiendo la revisión y control de la legalidad de esa decisión, y de ser el caso, la reparación de los daños producidos por la violación judicial o resolución contraria a ley. Incluye además, el derecho de los particulares a no ser demandados ni*



procesados por la misma causa por la cual fue condenado o absuelto mediante sentencia firme.”³²

Si analizamos la definición citada, podemos encontrar varias garantías ahí consagradas. En primer lugar se entiende que el derecho de impugnación permite que todos los ciudadanos, que consideren que una decisión ha violentado sus derechos, puedan acceder al sistema judicial y de esta manera conseguir la reparación del daño causado. Pero en la práctica se puede evidenciar que este acceso a la justicia sin dilaciones ni trabas se ve limitado por unas figuras, que en derecho se conocen como Afianzamiento y Caución. Si bien cada una tiene un fondo diferente y fue creada para diferentes procedimientos de impugnación (afianzamiento en acción ante el Tribunal Distrital y caución ante la Sala de la Corte Nacional), su esencia es la misma porque constituyen requisitos indispensables para poder litigar contra el Estado, y su incumplimiento desecha la acción interpuesta ante el tribunal distrital o la sala de la Corte Nacional.

El Código Tributario manifiesta: Art.- Afianzamiento.- (Agregado por el Art. 7 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada.

La caución se cancelará por el Tribunal Distrital de lo Fiscal o Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, la que en caso de ser en numerario generará a favor del contribuyente

³² PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II, páginas 41 y 42.



intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo. En caso de aceptación parcial el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación tributaria; si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la Administración Tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria.

Esta caución es independiente de la que corresponda fijarse por la interposición del recurso de casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares y se sujetará a las normas sobre afianzamiento establecidas en este código.

El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.

Por lo que se puede advertir, tanto la caución como el afianzamiento se crean como figuras que sirven como garantía que la parte que intenta una acción debe consignar ante una entidad bancaria, con el fin de asegurar el pago del monto reclamado en la acción con los intereses correspondientes, si la demanda es aceptada totalmente; en caso que se niegue la demanda esa caución o afianzamiento consignados son destinados a las cuentas de la parte que salió vencedora en la demanda propuesta. En el sistema anterior el cincuenta por ciento del monto consignado iba destinado a los fondos de la Función Judicial.

Sin embargo, y a pesar de la intensión de los legisladores de garantizar que el Estado no resulte perjudicado frente a una acción propuesta por los contribuyentes, se puede evidenciar que el acceso a la justicia en forma gratuita



se encuentra vulnerado y limitado, incluso la Corte Constitucional coincide con este criterio y ha determinado que este requisito es inconstitucional y atentatorio a los principios consagrados en la Constitución.

El contribuyente que ha sufrido violación a su derecho a la propiedad y su capacidad contributiva se encuentra disminuida inicia un proceso de impugnación porque tiene la convicción de que los valores deducidos por la administración tributaria no son correctos o están alejados a la realidad, y el hecho de obligarle a depositar un monto por concepto de garantía que reduzca aún más sus ingresos, significa privarle de un acceso a la administración de justicia en forma efectiva, justicia que podría encasillarse en atentatoria a la gratuidad garantizada en todo el ordenamiento jurídico. Pero a pesar del criterio de la Corte Constitucional sobre este tema, el procedimiento tributario sigue siendo igual y se deben cumplir todos los requisitos consagrados en la ley para poder continuar una causa ante los organismos correspondientes.

Continuando con la definición inicial, el derecho de impugnación abarca también el derecho a la defensa, que en un concepto general consiste en la facultad que tiene un ciudadano de usar todos los medios y procedimientos que concede el ordenamiento jurídico, con el fin de ejercer su defensa frente a actos o resoluciones que se hayan emitido en su contra, no sólo en vía judicial sino en todas las etapas o instancias en las que se sustancie el proceso.

Con el fin de cumplir este precepto, la ley ha dotado a los ciudadanos de varias acciones que pueden interponer con el fin de resarcir el daño que se haya causado con una resolución de un órgano público, es por esto que los contribuyentes pueden interponer sus acciones ante la vía administrativa (reclamo) o ante la vía judicial (demanda). Pero no todos los organismos involucrados entienden esta facultad que la ley concede a los contribuyentes, es más, en varias



ocasiones se intenta confundir y ejercer una especie de presión a los afectados por una resolución administrativa a que planteen en primera instancia y en forma obligatoria sus acciones ante la administración tributaria. No obstante, la ley a manera de previsión de estos hechos, dota a los ciudadanos de la garantía establecida en el Art. 173 de la Constitución que menciona lo siguiente: “**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**”. Es decir, que se garantiza la defensa ante un acto o resolución de un órgano de cualquier tipo, tanto en vía administrativa como judicial, sin la necesidad de intentar la una en subsidio de la otra, sino las dos ante la misma posibilidad.

El derecho a la defensa también abarca la posibilidad que tienen los contribuyentes de conocer los hechos que se le imputan y presentar todos los documentos, pruebas o medios de descargo, a fin de llegar a la verdad de los hechos y eliminar dichos cargos en su contra. Esta posibilidad se ve coartada cuando, una vez que se ha dictado un acto o resolución de un órgano público, éste emite nuevos o adicionales criterios sobre el mismo tema, privando al ciudadano de ejercer su defensa en el tiempo de ley. Esta situación es muy común en la práctica diaria, por ejemplo cuando se emite un acta borrador de determinación con valores ahí constantes y al elaborar el acta final constan montos diferentes. O cuando por errores de buena o mala fe se dictan liquidaciones con valores repetidos o inexactos.

Estos casos lo que hacen es mostrar que el derecho a la defensa se ejerce en todas las instancias y en todas las materias, sin impedir que los contribuyentes usen todos los medios a su cargo para desvirtuar cualquier imputación en su contra. Señalemos también que es deber primordial del Estado garantizar la



efectiva tutela de los derechos y está a su cargo el ejercicio de las acciones para evitar vulneraciones de cualquier tipo.

En cuanto a la motivación de los actos administrativos, el ordenamiento jurídico obliga a que todas las resoluciones de los poderes públicos deban ser motivadas. Dice también que no habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la *pertinencia* de su aplicación. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos, y las servidoras o servidores responsables serán sancionados. Una debida motivación implica que se darán a conocer todos los datos y el nexo causal en el que incurran para así establecer la relación que tengan los hechos con el derecho. Este requisito, cuando se traten de actos o resoluciones de poderes públicos, debería garantizar aún más su vigencia, ya que son estos órganos los que están al servicio de los ciudadanos y son los primeros en resguardar los derechos.

Varios juristas y doctrinarios se han pronunciado al respecto de la debida motivación y señalan que la resolución de las acciones presentadas por los ciudadanos debe apegarse en estricto sentido al debido proceso, ya que este no puede sacrificarse esta garantía por la violación de derechos. Una resolución que contenga lo requisitos que establece la ley debe estar apegada a la Justicia y al Derecho; contener el análisis respectivo sobre las pretensiones de las partes, los hechos ocurridos a lo largo del proceso, las pruebas aportadas y las conclusiones a las que se llegan luego de culminada la etapa probatoria.

En muchas ocasiones se confunde a la *DISCRECIONALIDAD* de la que gozan los funcionarios públicos al emitir resoluciones, con la *ARBITRARIEDAD* en la que caen cuando hacen un uso excesivo y abusivo de las facultades que les otorga la ley. El punto de equilibrio de la balanza es la **debida motivación** que se le dé al



acto, motivación que es indispensable para conocer los puntos en los que se basan los juzgadores para dictar resolución. No se debe olvidar que la discrecionalidad de la que habla la ley es reglada, es decir, que la misma ley es la que determina los parámetros y límites en los que debe incurrir dicha facultad para que pueda ser ejercida por un funcionario público. El imperio del Estado para crear tributos y exigir la prestación tributaria, incluyendo los medios de los que dispone para el efecto, debe eliminar en lo posible todo rasgo de arbitrariedad o discrecionalidad, pues se requiere que dicha creación o exigencia estén totalmente sometidos a las normas jurídicas que las motivan; de tal manera que, cualquier violación de esas garantías causadas tanto por extralimitaciones en las funciones del órgano recaudador del tributo, como también por la omisión en la aplicación de los principios que dirigen su gestión, debe ser reparada, sea en la misma esfera administrativa, o en su defecto en la vía contenciosa ante los jueces competentes, solo así se podrá evitar que las normas y principios jurídicos resulten desvirtuados al momento de aplicarles al hecho concreto³³.

El autor García de Enterría explica la discrecionalidad de la siguiente manera: “Es esencialmente una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, o, si se prefiere, entre indiferentes jurídicos, porque la decisión se fundamenta en criterio extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.), no incluidos en la ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración. Por el contrario, la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados es un caso de aplicación de la Ley, puesto que se trata de subsumir en una categoría legal (configurada, no obstante su imprecisión de límites con la intención de agotar un supuesto concreto) unas circunstancias reales determinadas; justamente por ello es un proceso reglado, que se agota en el proceso intelectual de comprensión de una realidad en el sentido de que el concepto legal indeterminado ha pretendido, proceso en el que

³³ TOSCANO SORIA, Luis Aníbal, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, páginas 220 a 241.



no interfiere ninguna decisión de voluntad del aplicador, como es lo propio de quien ejercita una potestad discrecional.”

Es por esto, que la facultad otorgada por la ley para analizar un caso puesto a conocimiento del funcionario público encargado de su resolución, debe cumplir imperativamente las normas y reglas determinadas, y de esa manera eliminar cualquier arbitrariedad o duda que podría surgir. Sin embargo, en la actualidad los análisis realizados por los magistrados en la resolución de una demanda o de los funcionarios encargados de un trámite administrativo contienen argumentos de duda y por eso se emiten fallos alejados de la certeza con la que deben contar. Si en un proceso los elementos aportados por las que han considerado necesarios para mostrar la realidad de los hechos no son suficientes para conocer el proceso en su totalidad, y a pesar de la actividad oficiosa del juzgador para encontrar esta realidad no ha dado resultado, es indudable que el fallo debería esperar hasta que las partes o el juez aporten otros aspectos que sirven para fallar conforme a Derecho y Justicia, sin caer en dilaciones innecesarias. No se debería apresurar una resolución si la duda razonable aparece en el proceso, porque ante este hecho el encargado de la resolución lo que debe hacer es detener su prosecución y realizar una consulta al órgano superior encargado y de esta manera fallar correctamente.

El proceso contencioso tanto judicial como administrativo tiene aciertos y desaciertos, como se ha podido analizar, pero corresponde a los ciudadanos ejercer los derechos que le concede la ley para evitar perjuicios en su contra y a los encargados de las resoluciones el adecuar su actuar a lo determinado por la ley, sólo así conseguiremos un debido proceso reglado y acorde a la realidad de los hechos.



CAPÍTULO TERCERO

LEGISLACIÓN COMPARADA: PROCESOS DE IMPUGNACIÓN CIERTOS PAÍSES DE AMÉRICA Y EUROPA EN CONTRASTE CON LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

SECCIÓN I.- EXISTENCIA DE TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS CON FUNCIÓN JURISDICCIONAL.

El Dr. César Montaña Galarza en su obra: *“Programa de Derecho Tributario, vol. II”* realiza un análisis de lo constituye el proceso tributario en la República Argentina, y es justamente la especialidad de dicho proceso lo que ha generado ciertas dudas y diferencias con el proceso en el Ecuador.

En nuestro país, como ya se ha señalado, sólo los jueces y tribunales reconocidos por la Ley como tales pueden juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, es decir, poseen jurisdicción dentro de su ámbito de competencia. Y esta tendencia jurisdiccional se ha propagado por varios países de América y Europa, pero otros han creado un sistema similar en muchas cosas y diferente en otras, como por ejemplo el otorgamiento de potestades jurisdiccionales a organismos administrativos que dependen de un poder ejecutivo.

En el caso argentino, que es el que servirá de referencia en nuestro estudio, se otorgan amplias atribuciones a los jueces con el fin de determinar las reales situaciones en las que se producen las controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Estos jueces tienen la potestad de impulsar de oficio el proceso, a fin de que los derechos de los ciudadanos no se vulneren por



falta de aplicación del principio de celeridad, logrando de esta manera una justicia rápida y efectiva para las partes en conflicto.

Pero los jueces de los que trata la legislación en Argentina se subsumen dentro de un tema más profundo: ¿Cuál es el comienzo del verdadero proceso tributario? Existen desacuerdos sobre si el procedimiento de determinación de la Administración Tributaria es jurisdiccional o administrativo.

El jurista Jarach manifiesta que la primera etapa administrativa debe asimilarse a la segunda etapa contenciosa para que ambas constituyan la unidad fundamental del proceso tributario³⁴, es decir, desecha que todo lo concerniente a la determinación tributaria es de carácter estrictamente administrativo y no jurisdiccional, sin dejar de considerar que el proceso tributario jurisdiccional comienza con posterioridad a todo lo referente a la vía administrativa.

Varios doctrinarios se unen a la idea de este autor, pero otros manifiestan sus discrepancias. Giuliani Fonrouge sostiene que el proceso contencioso tributario comienza con la interposición del recurso de reconsideración que plantea el contribuyente contra el funcionario que emitió el acto o resolución administrativa. Considera de esta manera, que podría existir cierta potestad jurisdiccional en la Administración Tributaria, reconociendo que podrán surgir inquietudes sobre el recurso planteado, pero manifiesta que no es un nuevo recurso jerárquico propuesto ante la misma autoridad o el superior administrativo, sino que con este recurso se inicia la actividad jurisdiccional en el proceso de impugnación tributaria³⁵.

³⁴ JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario tomo 1*, página 436.

³⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero tomo 1*, página 506.



En la otra cara se encuentran los juristas Valdés Costa y Francisco Martínez quienes no comparten estas ideas. El primero sostiene que el proceso contencioso tributario propiamente dicho se abre en forma posterior a la decisión administrativa definitiva, es decir, cuando se agota toda vía administrativa con los recursos previstos en el respectivo ordenamiento jurídico, que en el caso ecuatoriano no es obligatorio³⁶.

Por su parte Francisco Martínez señala que el proceso jurisdiccional tributario no se desarrolla en vía administrativa con la emisión de un acta de determinación, ya que este proceso carece de naturaleza jurisdiccional. Si bien es cierto que la administración tributaria juzga y manda, pero no debemos olvidar que se trata de un juicio y mandato de parte, y no un juicio y mandato imparcial. Es de parte porque este organismo es uno de los sujetos que se encuentran en conflicto. En cambio la autoridad jurisdiccional se encuentra en el medio, frente o sobre los sujetos en conflictos, en teoría. El autor llega a la conclusión de que la actividad jurisdiccional, para que sea considerada como tal, debe ser llevada por un tercero imparcial en el conflicto planteado, que no tenga influencia ni relación alguna con las partes que se encuentran ahí discutiendo. Es por esto que ningún acto emanado de la Administración Tributaria puede ser considerado como acto jurisdiccional y no se los considera dentro del derecho procesal tributario³⁷.

A este último pensamiento es al que nos adherimos, ya que todos los actos y procesos emanados por la Administración Tributaria son procesos que se llevan ante la misma autoridad que es parte dentro de un conflicto de intereses; incluso el propio ordenamiento jurídico separa en su parte normativa, todo lo referente a *órganos administrativos* con lo determinado para *órganos jurisdiccionales*, entendidos los últimos como los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario

³⁶ VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones De Derecho Tributario*, página 13.

³⁷ MARTINEZ, Francisco, *El Proceso Tributario*, página 58.



y la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional. El principio establecido en el Art. 173 de la Constitución permite la impugnación tanto en vía administrativa como en vía judicial, es por eso que todo acto o resolución de un funcionario público puede ser revisado por los órganos jurisdiccionales correspondientes.

Sin embargo, la estructura que poseen los órganos que intervienen en un proceso tributario tanto administrativo como judicial argentino varía en cuanto a la forma del proceso ecuatoriano. El órgano que subsume la administración tributaria en el Ecuador es el Servicio de Rentas Internas, cuya cabeza es el Director Nacional, de él se desprenden (cinco) Direcciones Regionales que ejercen sus potestades dentro del ámbito de competencia otorgado por la ley.

Los directores regionales son la máxima autoridad dentro de la región que emite los actos o resoluciones para los contribuyentes, y son ellos mismos quienes forman la otra parte dentro de un litigio, así una demanda de impugnación ante el Tribunal Contencioso Tributario se debe dirigir al Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, por tomar como ejemplo la región austro. Las facultades que poseen los directores son de revisión y verificación de aquellos actos emanados por los funcionarios a su cargo y que han sido objeto de algún recurso en la vía administrativa; sin embargo estas funciones se limitan a resolver conforme los contribuyentes hayan impugnado ante la propia administración, facultando a los mismos ciudadanos de acogerse a la resolución administrativa o plantear una demanda ante el órgano jurisdiccional correspondiente. Es decir, ejercen las facultades determinadora, sancionatoria, recaudatoria, como también la organización interna, la reglamentación, etc., dentro de la vía administrativa, dictando un resolución que no podría ser considerada como cosa juzgada, porque como bien se conoce la cosa juzgada existe cuando una decisión ha causado ejecutoria y no se puede volver a decidir sobre ese tema en un proceso judicial. Se



define claramente entonces que el director regional es un funcionario público con potestades administrativas.

En el caso argentino en cambio, el Director General de la Dirección General Impositiva depende de la Secretaría de Estado de Hacienda de Argentina y cumple funciones similares a los directores regionales ecuatorianos, sin embargo la diferencia sustancial radica en la prerrogativa adicional a él atribuida: *cumplir funciones de JUEZ ADMINISTRATIVO*, ya sea por sí mismo o por intermedio de los funcionarios que según la ley pueden sustituirlo. Las funciones a él encomendadas son:

- a. Practicar el procedimiento de determinación de oficio en la forma estipulada por la ley.
- b. Resolver la aplicación de pena con motivo de la comisión de infracciones fiscales, siguiendo el procedimiento establecido.
- c. Intervenir en los reclamos por repetición.
- d. Resolver los recursos de reconsideración.

De lo que podemos apreciar, sus facultades no difieren de manera considerable con aquellas encargadas a los directores regionales del Ecuador, por lo que podríamos decir que la calidad de *JUEZ* no es considerada en sentido estricto, sino como una denominación que trata de dar más realce al cargo que ocupan. Así se asemeja el ordenamiento jurídico colombiano, que en el Art. 11 del Estatuto de la Administración de Justicia dice: *“La Rama Judicial del Poder Público está constituida por los órganos que integran las distintas jurisdicciones:*

a) *De la Jurisdicción Ordinaria:*

1. *Corte Suprema de Justicia.*



2. *Tribunales Superiores de Distrito Judicial.*

3. *Juzgados civiles, laborales, penales, agrarios, de familia, de ejecución de penas, y los demás especializados y promiscuos que se creen conforme a la ley;*

b) *De la jurisdicción de lo contencioso administrativo:*

1. *Consejo de Estado.*

2. *Tribunales Administrativos.*

3. JUZGADOS ADMINISTRATIVOS...”

Es decir, habla de juzgados administrativos en el sentido de funcionarios dependientes de la administración pública que tienen competencia pero no jurisdicción, característica indispensable para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado dentro de una causa.

Sin embargo la facultad de resolver la aplicación de una pena por una infracción fiscal está alejada a la realidad ecuatoriana, ya que esta potestad está a cargo de los jueces y tribunales penales que la juzgan según la legislación correspondiente, apartándose de la materia tributaria.

García de Enterría y Tomás Fernández en su obra “Curso de Derecho Administrativo” sostienen que *hay que evitar los equívocos a que pueden dar lugar las ambiguas afirmaciones que con alguna frecuencia aparecen en algún sector de la doctrina, que, con la mejor voluntad, pero con evidente incorrección técnica, califica de jurisdiccionales o cuasi jurisdiccionales los poderes que la Administración pone en juego al resolver los recurso que interponen ante ella y la actividad procedimental a que da lugar su interposición.*



El jurista Héctor Matral dice que el calificar de jurisdiccional a un acto administrativo lo eleva a un rango que no merece. Con ello se concluye reduciendo el control judicial sobre este tipo de actos, ya que si ya ha habido “jurisdicción” en sede administrativa, parece permisible disminuir la intensidad de la intervención judicial³⁸.

En conclusión podríamos añadir que al tratarse de actos producidos en ejercicio de una actividad jurisdiccional, contra los cuales estén previstos recursos o acciones ante la justicia o ante órganos administrativos especiales con facultades también jurisdiccionales, el deber del superior (Tribunales de lo Contencioso Tributario) de controlar la juridicidad de tales actos, se limitará a resolver la arbitrariedad, grave error o alguna violación de derechos que se podría dar. Pero deberán abstenerse de intervenir y de resolver cuando el administrado hubiere consentido el acto o promovido la intervención de la justicia o de los órganos administrativos especiales. El contribuyente tiene siempre derecho a requerir la intervención de un órgano judicial en sentido estricto, imparcial e independiente, para la defensa de su persona y sus derechos. Toda norma que pretenda excluir la necesaria revisión judicial suficiente y adecuada es inconstitucional en forma indudable. Como el agotamiento de la vía administrativa no es obligatorio en nuestro país, es conveniente acudir directamente a la vía judicial cuando se crea conveniente, así lo ratifica el Art. 31 del Código Orgánico de la Función Judicial: *Principio de impugnabilidad en sede judicial de los actos administrativos.- Las resoluciones dictadas dentro de un procedimiento 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.*

³⁸ DEPALMA, Ediciones, *Control Judicial De La Administración Pública Tomo 1.*



La influencia creciente del derecho comparado y la experiencia que se ha tenido hasta el momento, han provocado la vivificación de la idea de crear tribunales administrativos imparciales e independientes en sentido estricto, que dicten actos administrativos sujetos a control judicial suficiente y adecuado.



SECCIÓN II.- DISTRIBUCIÓN DE LA COMPETENCIA: VENTAJAS Y DESVENTAJAS.

La competencia, como ya se lo conoce, es la capacidad o aptitud que la ley reconoce a un juez o tribunal para ejercer sus funciones con respecto a una determinada categoría de asuntos, diferenciándose de la jurisdicción que consiste en la *potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada, potestad que corresponde a los tribunales y jueces establecidos por las leyes*³⁹.

Es por lo tanto, la asignación que hace la Ley con respecto al órgano encargado de conocer y resolver una controversia puesta a su conocimiento, incluye la atribución de facultades otorgadas por el Estado para distribuir el campo de acción de los jueces, con el objeto de llegar a una justicia igualitaria e imparcial que respete la asignación que por sorteo ha recaído sobre ellos.

Con el objeto de comprender la competencia tributaria, la doctrina ha establecido varios criterios que ayudan a entender el límite de competencia a los jueces, hecho por el legislador. Existen por lo tanto, el **Criterio Objetivo** que permite responder de forma eficiente a las exigencias particulares de los ciudadanos, que lo que hacen es buscar la tutela jurídica del Estado frente a la violación de sus derechos, permite tener jueces especializados en distintas materias y según las causas y personas que se vinculan, por eso clasifican la competencia en *territorio, materia y valor o cuantía de la acción*⁴⁰.

³⁹ Ver Art. 1, Código de Procedimiento Civil.

⁴⁰ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II*, página 82.



- *Territorio*: entendido como la demarcación geográfica de la Ley para el cumplimiento de las actividades asignadas a cada órgano judicial, permitiendo que se cumplan con los principios constitucionales de celeridad, oportunidad, economía procesal y el derecho de ser demandado en el domicilio del imputado.
- *Materia*: que se refiere a la especialización de los jueces para cada área determinada y que tengan relación con la naturaleza jurídica en la causa que intervienen, evitando de esta manera conflictos por falta de conocimiento. Se necesita por lo tanto, capacitación a los encargados de administrar justicia, en donde se incluye a sus auxiliares. Esta especialización no se refiere únicamente a la clase de conflicto del que se trate, sino que también a la clase de órgano judicial que conoce el conflicto, así tenemos la justicia ordinaria, los centros de mediación y arbitraje, etc.
- *Valor*: tiene relación con la cuantía de la causa que se pretende reclamar, que en el caso de los procesos tributarios, constituye el pilar fundamental de la impugnación: la capacidad contributiva se ha visto afectada y el derecho de propiedad de los ciudadanos se ha vulnerado. En la doctrina existe el criterio de que todas las causas son cuantificables en dinero y por eso los jueces de cada clase son competentes para resolver las mismas. En la actualidad este criterio ha perdido eficacia en nuestro ordenamiento jurídico, y se privilegia a la especialidad de los jueces, por lo tanto la cuantía no se considera una rama de diferenciación de la competencia.

Por otro lado tenemos el **Criterio Funcional** que tiene como base la distribución del actuar judicial según la clase de resolución que se ponga a su conocimiento, y se destacan:



- *Territorio*: este criterio posibilita a los ciudadanos plantear sus acciones ante los funcionarios de sus localidades, procurando mayor eficacia en el desarrollo del proceso y evitando dilataciones por centralizaciones innecesarias. Permite además contar con la seguridad de que las causas serán sustanciadas por jueces fijos y con actuar delimitado, ejerciendo jurisdicción únicamente en los lugares por Ley asignados.
- *Fuero*: que se divide en Fuero General y Fuero Especial. El primero atribuye a los jueces la resolución de toda clase de controversias, sobre todas las materias y todas las personas, no tiene distinción alguna. Su único límite son aquellos casos asignados por Ley a Fueros Especiales, que como su nombre lo indica, trata en forma particular a ciertas causas especiales según las características que posean.
- *Grado*: permite la impugnación de las decisiones de los órganos judiciales inferiores, o los llamados juzgados de primera instancia. Permite dividir el proceso judicial en varias etapas y es conocido en cada una, por el juez especializado correspondiente. Se hacen efectivos los principios doctrinarios de *juez aquo* y *juez quem* que sostienen que a cada juez de primera instancia le corresponde un juez superior que revise su actuación. No se la debe considerar como el sometimiento que un inferior a un superior, sino más bien la revisión y control de legalidad de las resoluciones que emiten los distintos jueces concedores de una causa. Sin embargo la ampliación, aclaración, reforma y revocatoria de actos o providencias se deben proponer ante el juez de primera instancia.

Fonrouge nos dice que el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cual se denomina “competencia



tributaria”, pero esta aseveración tiene que ver con el poder con el que cuentan los funcionarios en sede administrativa. Esta competencia lo que hace es permitir a los mismos funcionarios de órgano no judicial que revisen sus actos y rectifique los mismos, de ser necesario. Permite contar, en teoría, con un proceso más rápido y garantista de principios como la economía procesal y la eficiencia, porque evita que las controversias sean ventiladas siempre ante jueces y cortes que provocan en los contribuyentes un malestar y la pérdida de credibilidad en los órganos judiciales. No se puede permitir tampoco que la competencia dada a los funcionarios administrativos deba ser ilimitada y absoluta, porque eso sería vulnerar el principio de discrecionalidad a ellos atribuidos, sino debe encontrarse un balance entre la obligación de preservar el interés público con la recaudación de tributos, y respetar el derecho de propiedad y capacidad contributiva del ciudadano que consagra nuestra Constitución.

La competencia tributaria se debe ejercer con verdadero compromiso e imparcialidad, para que cumpla los fines para los cuales fue creada, esto es, crear una conciencia tributaria y de cumplimiento en la ciudadanía sobre el pago de los impuestos que por Ley les corresponde. Si se maneja un sistema parcializado de ventajas, sus actuaciones deberán ser sujetas siempre a control por parte del órgano de justicia ordinaria encargado de la revisión, se gastarán recursos, tiempo y conocimientos que podrían ser usados en los casos que estrictamente se necesiten. Por esto el personal de la administración tributaria debe tener los conocimientos suficientes para poder rendir de la mejor manera posible.

En materia tributaria los principios referidos deben encuadrarse en un proceso especial que inicia en sede administrativa, y aunque los funcionarios encargados del proceso en dicha sede no se constituyan efectivamente con la categoría de jueces como determina la Ley, cumplen funciones de jurisdicción y competencia simuladas. Es por esto que aunque especial en forma, el proceso tributario cuenta



con las mismas etapas que un proceso ordinario. En estos casos el *juez aquem* sería el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, que conoce la impugnación de un contribuyente una vez que se ha agotado la vía administrativa, aunque no en forma obligatoria.

Ahora bien, si analizamos la distribución de competencia que poseen los magistrados del Tribunal distrital podemos advertir que es especialísima, así como lo es el proceso en sí, porque dicha competencia debe obedecer a criterios tan particulares para poder resolver las causas que llegan a su conocimiento. Son jueces que cuentan con estudios tanto de derecho como de técnicas contables, auditorías, financieras, etc.; no se puede generalizar la idea equivocada que por relacionarse con temas tributarios dichos jueces deben ser expertos en estos, pero la práctica y experiencia con la que cuentan les permiten realizar análisis de niveles elevados. Para muchos que no tenemos la práctica adecuada en temas tributarios, podrían considerarse análisis complejos y de lectura pesada, pero según sea el caso se analizan formalidades, requisitos y condiciones que las leyes tributarias exigen en los actos de sus instituciones.

Esta competencia judicial debe contar con los auxiliares necesarios para que se cumpla eficazmente, auxiliares, que como se ha manifestado en capítulos anteriores, deben proporcionar a los juzgadores todos los elementos necesarios para que sus resoluciones sean ajustadas al derecho y a la justicia. Sin embargo el criterio del juez debe ser resultado de su análisis y percepción de las pruebas debidamente aportadas por las partes; y aunque el proceso contencioso tributario puede ser impulsado de oficio, esto no exime a las partes de presentar los documentos de cargo y descargo con los que se justifique sus aseveraciones.

En sí, la competencia tanto de los funcionarios administrativos como de los judiciales debe propender dar a los ciudadanos esa seguridad de que sus causas



serán sustanciadas conforme a las normas del debido proceso y a la equidad, dejando a un lado criterios dependientes de otros órganos y parcializados que vician las resoluciones por ellos emitidas.



SECCIÓN III.- CONTROL CONSTITUCIONAL EN EL PROCESO TRIBUTARIO.

Como ya se ha manifestado en otros temas, el Art. 1 del Código de Procedimiento Civil define a la jurisdicción como la *potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada*, es decir sólo los jueces y tribunales en estricto sentido tienen la facultad de administrar justicia. En materia tributaria esta facultad está concedida a los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, cuyo fin fundamental es la ponderación de la Justicia como principio superior, respetando las garantías que se encuentran en la Constitución. El juez tiene la responsabilidad de administrar justicia encontrando el equilibrio necesario entre los fines de los ciudadanos y los del interés público, basándose en los principios de seguridad jurídica, libertad y proporcionalidad.

Por otro lado, la Corte Constitucional está definida, según el Art. 429, como el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en esta materia, es decir que está facultada para conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado⁴¹. Esta declaratoria de inconstitucionalidad lo que hace es invalidar el acto normativo impugnado.

Estos dos órganos se consideran como autónomos e independientes, cada uno con sus características y ámbito de actuación propio; sin embargo el fin que persiguen conjuntamente es el aseguramiento de la vigencia de los derechos y libertades fundamentales y absolutas de las personas.

⁴¹ Ver Art. 436, numeral 2, *Constitución Política del Estado*.



El juez que sustancia un proceso tributario se encarga de conocer y resolver las acciones que tanto contribuyentes, responsables o terceros formulan ante las resoluciones, ordenanzas, reglamentos y otros actos que emite la Administración Tributaria, y declara, en primer lugar, la nulidad total o parcial de los actos mencionados; en segundo lugar busca eliminar los daños causados que las disposiciones emitidas provocan en los derechos del contribuyente: capacidad contributiva y derecho de propiedad.

Nuestro ordenamiento jurídico asegura la tutela efectiva y eficaz de los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos, haciendo frente a cualquier amenaza de violación o restricción de los derechos subjetivos por un posible ejercicio de potestades legislativas secundarias que la Ley otorga a la Administración Tributaria. Dicho en otras palabras, las administraciones públicas poseen ciertas facultades legislativas o de emisión de resoluciones que pueden afectar los derechos de los ciudadanos, si no se ejercen dentro de los límites y condiciones que la Ley les establece, impidiendo que exijan más de lo que deben. Se garantiza también que la alegación de falta de ley, en cuanto violación de derechos, no cabe en un estado constitucional como el nuestro.

El conflicto se genera entre la facultad de los Tribunales Contenciosos de declarar la nulidad e ineficacia de las normas secundarias de efecto general utilizadas por la administración tributaria en sus resoluciones, con la competencia de la Corte Constitucional que posee la facultad de conocer única y exclusivamente las acciones en contra de leyes, decretos y resoluciones, es decir, actos de carácter general y que afectan a todos los ciudadanos y que se alegue su inconstitucionalidad, tanto en la forma como en el fondo, logrando de esta manera la pérdida de su vigencia. Por lo tanto, estos órganos tendrían, aparentemente, jurisdicción sobre la misma materia: el poder anular los efectos y validez de



aquellos actos o resoluciones que se los considere inconstitucionales por la forma o por el fondo y que afecten a la colectividad.

Al estudiar el origen de la prerrogativa atribuida a la Corte Constitucional de declarar la nulidad de un acto por considerarse inconstitucional, debemos señalar que el entonces Tribunal Constitucional surgió por la necesidad de hacer frente a la excesiva discrecionalidad de la administración tributaria en legislación secundaria, que en aquella época aún no se había desarrollado; el control de legalidad de estos actos fueron otorgados al Tribunal Distrital.

Actualmente el Tribunal Contencioso Tributario tiene una limitación sobre este tema: no puede resolver demandas de impugnación que pretendan anular total o parcialmente los actos o resoluciones de carácter general, es decir, disposiciones que afectan a todos los ciudadanos por su sola emisión. En cambio, la Corte Constitucional posee la facultad suprema de controlar la constitucionalidad de actos, decretos, ordenanzas o cualquier resolución que emita un órgano público, por esto se lo considera independiente de las demás funciones del Estado. Esta prerrogativa deroga, aunque de manera tácita, la facultad atribuida a los Tribunales Tributarios de pronunciarse sobre tales actos de carácter general.

En un Estado constitucional como el nuestro la Constitución es norma suprema, ley de leyes, y debe primar sobre cualquier otro cuerpo normativo que verse sobre el mismo tema, sin caer en incongruencias normativas que lo único que provocarían sería inseguridad jurídica en los ciudadanos. En caso de encontrarse incompatibilidad entre dos normas de igual jerarquía que tengan contenidos diferentes, es la Corte Constitucional la encargada de emitir su criterio sobre este tema, y se volverá obligatorio no sólo para la parte que solicito su criterio, sino para todos los casos que se den o se podrían dar en controversias similares.



Por lo tanto, el control de la constitucionalidad de los actos o resoluciones de la administración pública, y en este caso de la tributaria, será potestad de la Corte Constitucional; pero esto no implica que se limite la facultad de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario de ejercer el control de normas o preceptos legales que en algún punto afecten a los principios constitucionales. Pueden incluso declarar la inaplicabilidad de alguna disposición que contravenga el orden jurídico, tratados internacionales y demás normas de mayor jerarquía, pero esta resolución del Tribunal Tributario tiene fuerza obligatoria sólo para las partes que intervienen en el litigio y únicamente sobre la causa que se encuentran ventilando.

Si algún contribuyente, responsable o tercero involucrado denuncia en la acción que propone que existe violación de sus derechos subjetivos por la aplicación de normas contrarias a las establecidas en la Constitución o demás leyes supremas, los Tribunales Tributarios tienen la obligación de declarar tales normas inaplicables. Se remitirá a la Corte Constitucional junto con un informe, para que dicho organismo público emita su pronunciamiento y éste tendrá el carácter de general y obligatorio⁴².

Debemos tener siempre presente lo establecido la Constitución que manifiesta que todos los jueces y tribunales, a más de actuar en el campo de su materia, deben tener conocimientos profundos sobre constitucionalidad; el juez se vuelve en el principal guardián del cumplimiento de la Constitución por sobre cualquier otro cuerpo normativo y debe tratar de encontrar el equilibrio exacto en donde prevalezcan los derechos y garantías de los ciudadanos por sobre cualquier circunstancia. Por eso se lo considera en doctrina como el Director Jurídico del proceso, aquel que se encarga de velar no sólo del cumplimiento de formalidades, sino por el respeto de las garantías de cualquier persona que busque en la administración de justicia la forma más eficiente de poder reclamar sus derechos.

⁴² PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II, página 93.



El juez tributario por lo tanto, debe crear una conexión entre sus conocimientos de Derecho, tributación, finanzas, contabilidad y otros, con los principios constitucionales existentes, para así actuar con apego estricto a la Constitución, velando cada vez en mayor grado por el respeto tan anhelado por los contribuyentes y ciudadanos en general de que sus derechos serán respetados ante cualquier instancia. Debe proponerse eliminar ese criterio generalizado de que la confrontación ante un contrario que posea facultades especiales y se encuentre en supuestas condiciones ventajosas, como lo es la Administración Tributaria, siempre obtendrá resultados a su favor, por más injusta que sea la resolución. Por eso tendrá que analizar la causa sometida a su conocimiento con el mayor detenimiento posible, juzgando con apego a la verdad las pretensiones y excepciones que aleguen las partes y poniendo a los principios de Igualdad y Seguridad Jurídica como bases de su actuar.



SECCIÓN IV.- ANÁLISIS DE LA PRÁCTICA ECUATORIANA CON LOS TEMAS ANALIZADOS.

A lo largo del presente trabajo se ha mostrado un proceso judicial especial y diferente a los otros existentes. Proceso que trata, por un lado sobre los derechos de propiedad y la capacidad contributiva de los ciudadanos, y por otro sobre los intereses generales que persigue el estado en su afán recaudatorio. Y debido a esta especialidad tan marcada en materia tributaria es que se han adecuando las características y necesidades para su pronta resolución, apegada al Derecho pero sobre todo a la Justicia.

Desde la conformación misma del tribunal, los requisitos para ser magistrado, la capacidad jurídica para intervenir en las causas que llegan a su conocimiento, etc., han permitido desarrollar una secuencia de actos que responden a las necesidades diarias de los ciudadanos impugnantes, y tratan de apegarse en la mayor medida posible a los principios del debido proceso, seguridad jurídica y eficacia normativa.

Sin embargo, la continuidad de este proceso especial dentro del ámbito tributario en el Ecuador se podría ver afectado, e incluso eliminado, por la vigencia de un proyecto de ley que pretende cambiar la escena procesal de nuestro ordenamiento jurídico: el proyecto del Código Procesal Unificado.

Dicho proyecto contempla los principios de uniformidad, simplificación y oralidad en los procesos no penales, conforme lo disponen los Art. 168, numeral 6, y 169 de la Constitución de la República. Está destinado a regular todos los procesos judiciales, con excepción de los de carácter penal; de este modo pretende ofrecer un conjunto de propuestas que permiten unificar los procedimientos judiciales no



penales, en un modelo procesal homogéneo aplicable a todas las materias: civiles, comerciales, laborales, familiares, **tributarias**, contencioso administrativas, etc.

Este nuevo proyecto de modelo procesal si bien intenta permitir el acceso a la justicia de todos los sectores de la población que han enfrentado mayores dificultades para acceder al sistema judicial debido, por el alto costo, la complejidad, el ritualismo y la duración de los procesos; tiene algunas desventajas que producirán incongruencia y contradicción entre las normas procesales de las materias especiales, como la tributaria. No se puede permitir que se unifiquen las normas del Derecho Público con las del Derecho Privado, porque en el Derecho Público prevalecen los intereses generales sobre los particulares y se defiende el patrimonio de los ciudadanos, que muchas veces se ve afectado por actos de la administración pública.

El Código Procesal Unificado propone que se ventile, por ejemplo, en una audiencia pública y oral todos los puntos de la litis, obligando a los magistrados del tribunal a resolver una vez que haya concluido dicha audiencia sobre las pruebas presentadas y lo alegado por las partes durante la diligencia, sin considerar siquiera que el proceso tributario es especial en todo sentido y que lo impugnado por la parte afectada trata sobre puntos o glosas que pueden llegar a ser extensas. En las sentencias que se emiten en la actualidad, cada glosa es tratada como un proceso separado y necesita de resolución particular según lo alegado, efectivamente probado y la realidad a la que se sujetan. Si por el contrario, no se realiza este análisis tan pormenorizado por parte de los jueces encargados de su resolución, los derechos de seguridad jurídica y debido proceso se verían vulnerados por una resolución que no se ajuste a la realidad y por un juez que no tenga real conocimiento de causa.



Esta sentencia carecería del criterio de valoración que se usa en nuestra administración de justicia, como la Sana Crítica, se eliminaría la ponderación de derechos acorde a la causa y más bien se resolvería contra el tiempo y ejerciendo presión en la capacidad de análisis de los magistrados. Se daría un criterio global y generalizado sobre el proceso puesto a su conocimiento, olvidando las características básicas que debe tener una resolución que trata sobre los derechos de propiedad de los ciudadanos y su capacidad contributiva. Si bien se trata de lograr mayor eficacia y celeridad en las sentencias, se estaría sacrificando otros principios como el debido proceso que incluye la correcta motivación de las decisiones de los funcionarios públicos, en este caso de los jueces.

Y no se trata de emitir un criterio en contra del proceso unificado, sino más bien hacer hincapié que la materia tributaria es especial, y debe darse el tratamiento que corresponde. Uno de los puntos que se vería gravemente modificado es el tiempo que toman los magistrados del tribunal contencioso tributario en emitir una sentencia, como ya se ha hecho mención, y desde una mirada desde afuera ese tiempo de uno, dos o tres años en el peor de los casos que demora una resolución atenta gravemente los principios de celeridad, seguridad jurídica y debido proceso, ya que la ley le concede al tribunal el término de treinta días para sentenciar⁴³.

Sin embargo, según la práctica de jueces y profesionales de derecho en libre ejercicio se ha demostrado que los puntos que se plantean tanto en la demanda como en su contestación, deben ser analizados cuidadosamente por el juez encargado de emitir el borrador que se pondrá en conocimiento de la sala para su resolución. Hay trámites que se ventilan más rápido que otros, no por el hecho de carecer del análisis correspondiente, sino porque las partes impugnadas por los sujetos en conflicto no son tan extensas como otras, o no necesitan de una gran carga de prueba. Cabe señalar que cada causa es resuelta conforme se haya

⁴³ Ver Art. 273, *Código Tributario*.



solicitado que se eleven autos a la sala para resolver, es por esto que no se permiten preferencias o excepciones de ningún tipo.

Nuestro ordenamiento jurídico es muy claro con respecto con la prueba que es admitida en materia tributaria, y sólo permite aquellos documentos e informes periciales que se relacionen directamente con lo alegado por las partes e inspecciones judiciales que sean plenamente justificables. Aludimos, por ejemplo, a la prohibición que existe sobre los testimonios o declaraciones de los funcionarios públicos, es por esto que admitir alguna clase de declaración de dichos funcionarios contradice lo establecido en la norma de Derecho Público, y así podríamos ir enumerando algunas contradicciones extras en la que incurriría el proceso unificado con el proceso tributario.

El ordenamiento jurídico en materia tributaria es amplio y en innumerables ocasiones se ha resaltado la idea de unificar y codificar tanto legislación primaria como secundaria, para así contar con un solo cuerpo normativo al cual se pueda recurrir con ocasión de la presentación de alguna controversia. Y no sólo por el hecho de tener un código que contemple toda la regulación tributaria, sino para unificar resoluciones y evitar contradicciones de normas, ya que la legislación secundaria en materia tributaria puede confundir a los contribuyentes sobre el proceso que se debe seguir al impugnar un acto o simplemente desarrollar una acción. Nuestro derecho debe cumplir con la dinámica y evolución necesaria acorde a las necesidades de los ciudadanos, pero sin perder la esencia y especialidad que lo caracteriza en el ámbito tributario.

Otro punto que ha llamado la atención a lo largo de la práctica diaria y la comparación con otros sistemas legislativos en América y Europa es la existencia de tribunales integrados no sólo por jueces, sino también por técnicos en materias



contables y tributarias⁴⁴. Esta nueva propuesta de conformación de tribunales trae inevitablemente la idea de modificación en las facultades que posee un juez y el ámbito de su jurisdicción.

Si se aceptara que profesionales que no están revestidos de jurisdicción, en sentido estricto, puedan conformar un órgano jurisdiccional caeríamos en el aspecto ya analizado de jueces administrativos. La ley es clara en este sentido, y únicamente jueces y tribunales tienen la potestad de administrar justicia, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado según el debido proceso. Sería también desmerecer la labor que cumplen los auxiliares de la administración de justicia, como los peritos, que colaboran con los magistrados y emiten su análisis según los documentos y pruebas que constan en los expedientes judiciales. Actúan conforme se los solicite en el proceso, no de manera permanente en todas las causas, ya que existen ciertas controversias que pueden resolverse con la prescindencia de un auxiliar contable, un ingeniero comercial o un economista. Podría incurrirse incluso, en gastos innecesarios para la administración de justicia y para los contribuyentes o ciudadanos, porque es de conocimiento público que los tributos que se pagan contribuyen para el mantenimiento de la función pública.

Peritos especializados en ciertas áreas que requieren mayores conocimientos y preparación, no de manera general sino pormenorizada, podrían garantizar resoluciones con mayor grado de acierto con la realidad. El incentivo de los órganos encargados del control y regulación de los auxiliares de la administración de justicia en cuanto a preparación profesional, especialización, entre otros, podrían ser beneficiosos para dichos auxiliares y su desempeño se vería reflejado en el trabajo realizado.

⁴⁴ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II, página 106.



CONCLUSIONES

Elegir un tema de monografía como el que he escogido se podría considerar una contraposición, no sólo por el hecho de haber realizado las prácticas pre profesionales en el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de esta ciudad de Cuenca y conocer un poco más el desarrollo de los procesos dentro del mismo, sino porque en la actualidad el campo en el cual intentó aprender y desarrollar mi carrera se centra en el libre ejercicio del Derecho Tributario.

Un proceso tan particular como este necesitaba un análisis no sólo de forma sino también de fondo, análisis que se ha centrado de identificar las vías o caminos que posee un ciudadano cuando intenta ejercer sus derechos ante una Administración Tributaria vista como un ente supremo, y que muchas veces ejercer una especie de presión para evitar la manifestación de inconformidades hacia sus actos o resoluciones.

Por otro lado se encuentra el interés supremo y general de los ciudadanos, que es precautelado por el único organismo encargado de la recaudación de tributos y que busca crear en los contribuyentes una cultura tributaria tendiente a respetar leyes, plazos, condiciones, formalidades y demás, que permitan recaudar los montos necesarios para el desarrollo de planes y proyectos constantes en el presupuesto general del Estado.

Se ha tratado de desentrañar un proceso que tiene ventajas y desventajas, como se evidencia, que incluso sufrirá cambios drásticos en su esencia por la vigencia de un nuevo sistema procesal en nuestro país, pero que aun así deberá conservar los rasgos característicos que le permiten defender los derechos de los ciudadanos y de la Administración Tributaria.



El *doble conforme*, como se ha planteado desde el inicio de esta investigación, debe ser el instrumento de protección y seguridad de los ciudadanos para pronunciarse sobre actos o resoluciones en su contra, teniendo la confianza de que sus impugnaciones van a ser escuchadas por las autoridades pertinentes. Sólo así se conseguirá justicia imparcial que en muchas ocasiones ha sido dejada de lado.

En nuestros días, el proceso tributario no sólo ha creado un camino diferente y especial de impugnación, sino combina y analiza las distintas materias profesionales, dada la complejidad de los actos que son su antecedente directo. Es por esto que la preparación de los abogados debe ser esencial y pormenorizada para contribuir con la administración de justicia en cuanto a la resolución de causas apegadas al Derecho, pero sobre todo a la Justicia.

Considero que la actualización del proceso tributario, que ha estado en vigencia en nuestro país durante varios años, debe darse, pero siempre procurando entender y ajustar estas novedades a los requisitos y formalidades pertinentes. Es decir, que si la dinámica del Derecho provoca cambios en cuanto a su forma, provocará también en su fondo; pero la misión de abogados, jueces, procuradores administrativos y demás, debe centrarse en ponderar los derechos violentados de los contribuyentes y respetar las solemnidades que existen, por más que algunos juristas las consideren innecesarias.

Un proceso justo, eficaz, ágil y constitucional debe ser la prioridad de ciudadanos y funcionarios públicos, para de esta manera poder hacer efectivos los derechos que consagra nuestro ordenamiento jurídico, y si el proceso cambia debe ser para lograr eficiencia y eficacia en su desarrollo.



BIBLIOGRAFÍA

Patiño Ledesma, R., 2005. *Sistema Tributario Ecuatoriano Volumen II: Derecho Procesal Tributario*. Loja: Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja.

Montaño Galarza, C., 1999. *Programa de Derecho Tributario Volumen II*. Loja: Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja.

Soler, O., 2001. *Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco*. Argentina: Fondo Editorial de Derecho y Economía.

Devis Echandía, H., 1997. *Teoría General del Proceso*. Buenos Aires: Editorial Universidad S.R.L.

Devis Echandía, H., 1979. *El Derecho Procesal como instrumento para la tutela de la dignidad y la libertad humanas: Revolución del Derecho Procesal Iberoamericana*.

Devis Echandía, H., 1961. *Tratado de Derecho Procesal, Tomo I*, Bogotá: Editorial del Pacífico.

Carnelutti, F., 2002. *Sistema del Derecho Civil y Penal*. México DF: ED. Oxford.

Cabanellas, G., s.f. *Diccionario de Derecho Usual, Aforismos Latinos*. Repertorio Jurídico. Editorial Heliasta.

Founruge, G., s.f. *Derecho Financiero Tomo I*. Argentina: Editorial De Palma.

Kelsen, H., s.f. *Teoría Pura del Derecho*. Buenos Aires: EUDEBA.



Mayer, O., 1982. *Derecho Administrativo Alemán*. Buenos Aires: Editorial De Palma.

Troya, J. V., 1990. *Derecho Internacional Tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional.

Cabrera, B. H., 1986. *Teoría General del Proceso y de la Prueba*. Bogotá: Editorial Marder.

Fiorini, F., s.f. *Proceso Administrativo Y Proceso Contencioso-Administrativo*, s.l.

Giuliani Fonrouge, C., 2011. *Derecho Financiero*, Buenos Aires: Editorial La Ley.

Toscano Soria, L. A., 2006. *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Quito: Editorial Pudeleco.

Jarach, D., 2010. *Curso Superior de Derecho Tributario tomo 1*, Bogotá: Liceo Profesional Cima.

Valdés Costa, R., 2013. *Instituciones De Derecho Tributario*, Buenos Aires: Editorial B de F.

Constitución Política del Ecuador.

Código Tributario Ecuatoriano.

Código Orgánico Integral Penal.



Código de Procedimiento Civil.

Código Orgánico de la Función Judicial.

Ley del Régimen Tributario Interno.

Ley de Control Constitucional.

Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Judicatura.

Ley de Modernización del Estado. Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993.

Real Academia Española, 2014. *Diccionario de la lengua española, 23.^a ed.* Madrid: Espasa.

Modelo Código Tributario para América Latina. Programa Conjunto de Tributación OEA BID.

Estatuto Jurídico de la Función Ejecutiva. Decreto Ejecutivo 2428, Registro Oficial 536, 18 de marzo de 2002.

Resolución 094-2014, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial 268 de 16 de junio de 2014.