



Revista de Derecho  
ISSN: 2313-6944  
ISSN: 2707-9651  
revistaderecho@unap.edu.pe  
Universidad Nacional del Altiplano  
Perú

# La inseguridad jurídica por la falta de la doble instancia en el proceso contencioso tributario en el Ecuador

**Aguirre Bermeo, Andrea Catalina; Arrobo Rodríguez, Silvia Karina; Ruiz Castillo, Santiago Vinicio; Puertas Monteros, Pedro Estuardo**

La inseguridad jurídica por la falta de la doble instancia en el proceso contencioso tributario en el Ecuador

Revista de Derecho, vol. 7, núm. 2, 2022

Universidad Nacional del Altiplano, Perú

**Disponible en:** <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=671871944002>

**DOI:** <https://doi.org/10.47712/rd.2022.v7i2.198>



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional.

## La inseguridad jurídica por la falta de la doble instancia en el proceso contencioso tributario en el Ecuador

Legal insecurity due to the lack of double instance in the contentious tax process in Ecuador

*Andrea Catalina Aguirre Bermeo*  
Universidad Técnica Particular de Loja, Ecuador  
acaguirre28@utpl.edu.ec

 <https://orcid.org/0000-0003-3993-1999>

DOI: <https://doi.org/10.47712/rd.2022.v7i2.198>

Redalyc: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=671871944002>

*Silvia Karina Arrobo Rodríguez*  
Universidad Técnica Particular de Loja, Ecuador  
skarrobo@utpl.edu.ec

 <https://orcid.org/0000-0003-4147-2664>

*Santiago Vinicio Ruiz Castillo*  
Universidad Técnica Particular de Loja, Ecuador  
svruiz@utpl.edu.ec

 <https://orcid.org/0000-0001-9203-6884>

*Pedro Estuardo Puertas Monteros*  
Universidad Técnica Particular de Loja, Ecuador  
pepuertas@utpl.edu.ec

 <https://orcid.org/0000-0001-8272-8078>

Recepción: 25 Mayo 2022  
Aprobación: 07 Junio 2022  
Publicación: 25 Agosto 2022

### RESUMEN:

Un principio sustancial del derecho procesal es el derecho a recurrir, el mismo que tiene como finalidad garantizar la seguridad jurídica y que las partes procesales, incluyendo al Estado, que sienten vulnerados sus derechos por una decisión judicial dictada por parte del juez de primera instancia, se encuentre en la posibilidad de ejercitar este derecho y acudir a un juez superior para que analice y conozca su inconformidad de acuerdo a lo establecido en el marco jurídico.

En lo que respecta a la materia administrativa y tributaria existe esta limitación que ocasiona una seria vulneración a esta garantía constitucional; por lo tanto, la misma debe ser tratada con la importancia del caso por parte de nuestro órgano legislativo con el objetivo de brindar seguridad jurídica y un medio de defensa necesario para las partes procesales; pues, resulta completamente lamentable la situación en la cual se encuentra el administrado y la administración pública al no poder contar con un control jerárquico al momento en que el Tribunal Contencioso Administrativo o Tributario dicte una sentencia en la que los intereses de una de las partes se puedan ver perjudicados; más aun tomando en consideración que la Constitución de la República no realiza ningún tipo de distinción de procedimientos en cuanto a la procedencia de la impugnación en las causas judiciales, entendiéndose que su cumplimiento debería ser obligatorio para todo proceso judicial.

**PALABRAS CLAVE:** Contencioso tributario, derecho a recurrir, doble instancia, tributario.

### ABSTRACT:

---

### NOTAS DE AUTOR

svruiz@utpl.edu.ec

A substantial principle of procedural law is the right to appeal, the same that has the purpose of guaranteeing legal certainty and that the procedural parties, including the State, who feel their rights have been violated by a judicial decision issued by the judge of first instance, is in the possibility of exercising this right and go to a superior judge to analyze and know their disagreement according to what is established in the legal framework.

With regard to administrative and tax matters, there is this limitation that causes a serious violation of this constitutional guarantee; therefore, it must be treated with the importance of the case by our legislative body in order to provide legal certainty and a necessary means of defense for the procedural parties; Therefore, the situation in which the company and the public administration find themselves in is completely unfortunate, since they cannot count on hierarchical control at the moment in which the Contentious Administrative or Tax Court issues a sentence in which the interests of one of the parties are they may be harmed; even more so taking into consideration that the Constitution of the Republic does not make any type of distinction of procedures regarding the origin of the challenge in judicial cases, understanding that compliance should be mandatory for all judicial proceedings.

**KEYWORDS:** Tax litigation, right to appeal, double instance, tax.

## INTRODUCCIÓN

La Constitución de la República del Ecuador (2008) establece que nuestro país “es un Estado constitucional de derechos y justicia” (Art.1), lo que deviene en la protección de los derechos de los ciudadanos y la aplicación de las garantías constitucionales para que prevalezca, entre otros derechos, el debido proceso, la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva al momento de acceder y activar los órganos jurisdiccionales.

La Constitución de la República ha determinado como garantía constitucional, la facultad que tienen las partes procesales para impugnar sentencias. El presente artículo está encaminado a establecer la importancia de la garantía de doble instancia que se encuentra establecida en la Constitución y la necesidad de que sea implementada, específicamente, en las acciones judiciales a plantearse ante los Tribunales Contencioso Administrativo y Tribunales Contencioso Tributario.

La apelación es la inconformidad debidamente fundamentada de las partes procesales ante la decisión adoptada por un juzgador de primera instancia y en la cual sus intereses se han visto perjudicados. Ante la interposición de este recurso, el Tribunal que se encuentre conformado por jueces de segunda instancia, podrán revisar lo resuelto en primera instancia para ratificar, reformar o revocar la sentencia del juez a-quo.

En este punto radica la importancia de la doble instancia, ya que la parte procesal afectada puede ejercer su derecho a impugnar, a fin de que las eventuales arbitrariedades o errores en los que incurrió el órgano jurisdiccional de primera instancia, sea conocido y resuelto por juzgadores ad-quem, de tal manera que el debido proceso y dentro de éste, el derecho a la defensa así como la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica en general no se vean vulnerados de manera alguna.

Resulta inadmisibles e inaudito que en la legislación ecuatoriana no exista la doble instancia que se encuentra garantizada en la Constitución. Si bien es cierto, el administrado en general o el contribuyente en particular pueden plantear acciones y recursos de tipo administrativo ante la administración pública, pero aquello de ninguna manera puede concebirse como una “primera instancia” para luego acceder a la justicia ordinaria, ya que notoriamente, la propia administración no ejerce la potestad jurisdiccional. Así entonces en nuestro país, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y el Tributario de lo Contencioso Tributario son órganos de primera y única instancia.

## 1. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE IMPUGNACIÓN ANTE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

El acto administrativo es esencial para que la administración pública pueda manifestarse a través de decisiones válidas y legales y que pueda ejecutar por su propia cuenta y de esta manera regular la relación jurídica existente

entre la administración – sujeto activo en el ámbito tributario – y el administrado – sujeto pasivo en el ámbito tributario-.

Conforme lo establece el Código Orgánico Administrativo y la doctrina, se entiende que el acto administrativo es una actuación administrativa que es emanada de la administración pública y produce efectos creando, modificando o extinguiendo situaciones jurídicas respecto de una persona o de un grupo de personas. Es decir, los actos administrativos surgen por la declaración de voluntad unilateral de los organismos que conforman el sector público y cuya actuación se encuentra sometida al derecho administrativo.

Tratadistas definen al acto administrativo como: “Acto administrativo sería la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la reglamentaria” (García y Fernández, 2008, p. 526). Por otro lado, Fernández (2016) señala que es “la declaración unilateral de la voluntad de un órgano del poder público en ejercicio de la función administrativa, con efectos jurídicos directos respecto de casos individuales específicos” (p. 127).

A su vez, es indispensable hacer referencia a una de las garantías constitucionales del debido proceso que es la motivación de los actos administrativos, resoluciones o fallos, so pena de nulidad. De tal manera que los actos administrativos deben estar estructurados con lógica, comprensibilidad y razonabilidad para que sean considerados como motivados. He aquí la importancia que la Constitución de la República regule y garantice los derechos de los administrados y que la normativa interna, sujeta a la misma, establezca disposiciones que sean instrumentos de ataque ante irregularidades que se presenten por parte de la administración.

Es relevante hacer hincapié a la presunción de legitimidad ya que el acto administrativo se considera legítimo desde su expedición ya que se presume que fue dado por la autoridad administrativa competente conforme a lo que dispone nuestra normativa, por lo que este principio es considerado como un privilegio, ya que no es necesario que sea declarada su legitimidad ni por otra autoridad administrativa ni por autoridad judicial.

Ahora bien, en el caso de los actos administrativos que adolezcan de vicios que afecten su legitimidad, deberá ser resuelto por autoridad competente ante el planteamiento de un procedimiento administrativo o jurisdiccional incoado por el administrado.

Por otro lado, la administración pública tiene la capacidad de tutelar por ella misma las situaciones jurídicas que se derivan de la relación administración y administrado, entre las cuales está ejecutar sus propios actos administrativos, principio que es conocido como la auto-tutela administrativa. En síntesis, los actos expedidos por el órgano administrativo, son ejecutables por el mismo, sin que sea necesario recurrir a otra autoridad administrativa o jurisdiccional para cumplir con tal objetivo y al caracterizar al acto administrativo como ejecutivo, se colige que el mismo debe de cumplirse. Lo que conlleva a blindar y proteger los actos administrativos para que sean ejecutables y que incluso lo sea de manera coercitiva, es decir forzar al administrado a que cumpla con dichos actos.

Doctrinariamente, se ha conceptualizado al procedimiento administrativo, para lo cual Parada (2003), acertadamente, sostiene que:

El término procedimiento quería significar una serie cronológica de actos o actuaciones dirigidos a un resultado, por lo que la actividad administrativa se desenvuelve mediante diversos procedimientos hasta el punto de que la actuación a través de un procedimiento es un principio del Derecho Administrativo Contemporáneo. Por ello el procedimiento administrativo constituye la forma propia de la función administrativa, de la misma manera que el proceso lo es de la función judicial y el procedimiento parlamentario de la función legislativa (p. 208).

Además, es menester señalar que el procedimiento administrativo se encuentra regulado por normas jurídicas y que conforme lo dispone nuestra Constitución, existe el debido proceso y dentro de él el derecho a la defensa, en observancia del principio de legalidad, para lo cual, existe competencia, capacidad y legitimación de los sujetos interesados, la debida notificación, los plazos y términos que deben cumplirse, la apertura de prueba, el derecho a ser escuchado en audiencia, entre otros.

Es importante indicar que en el COA, de manera general, se estableció el procedimiento administrativo en cuanto al debido proceso que se debe seguir en los casos de controversias originadas entre el administrado y la administración; y, que puede ser iniciado de oficio por el órgano administrativo o a petición de parte por el interesado para evitar el arbitrio discrecional de los funcionarios públicos.

## 1.1. RECURSOS EN MATERIA TRIBUTARIA

### Reclamo administrativo y recurso de revisión

De lo manifestado, se colige que el ordenamiento jurídico ecuatoriano ampara al contribuyente para presentar una acción ante la administración tributaria cuando considere que sus derechos han sido vulnerados y lo cual bajo ningún concepto podría llegar a constituir una primera instancia, y no solo por el hecho que la administración tributaria no es un órgano jurisdiccional, sino también porque todos tenemos derechos a ser juzgados por una autoridad judicial imparcial.

Dentro de los recursos que se puede presentar en vía administrativa está el reclamo administrativo que constituye en una petición que es presentada por el sujeto pasivo ante la autoridad administrativa que dictó un acto determinativo con el que se ve perjudicado en sus intereses, con la finalidad que, conforme a ley, sea anulado o modificado.

Desde el momento en que se presenta el reclamo se activa la vía administrativa y se debe garantizar el debido proceso dentro de este procedimiento en cuanto a cada uno de los pasos que debe seguir la administración tributaria en aras de precautelar el derecho a la defensa y los derechos del sujeto pasivo. Es preciso señalar que la resolución dictada ante un reclamo administrativo es susceptible de impugnación en vía judicial.<sup>x</sup>

De lo manifestado, se concluye que entre las características del reclamo administrativo están:

Es una petición del administrado ante su inconformidad por un acto administrativo que le ha sido notificado y que le causa perjuicio a sus derechos subjetivos y legítimos.

El reclamo es presentado ante la misma autoridad administrativa que dictó el acto administrativo, el cual debe ser conocido y resuelto por la máxima autoridad administrativa.

Es considerado como un medio de impugnación en sede administrativa.

Como consecuencia jurídica de la presentación del reclamo, el sujeto pasivo pretende que el acto administrativo sea revocado, anulado o modificado.

Por otro lado, el contribuyente también está facultado para presentar en vía administrativa el recurso de revisión, el cual al ser un recurso extraordinario, está revestido de una característica peculiar y es que los actos administrativos que sean materia del mismo, deben estar firmes o ejecutoriados y por tanto el acto administrativo materia del recurso de revisión ya es ejecutable por parte de la administración tributaria.

El conocimiento de este recurso es de exclusiva competencia de la máxima autoridad de la administración tributaria, quien además tiene la potestad facultativa extraordinaria de iniciar ya sea de oficio o a petición de parte un proceso de revisión, en cuanto sustancialmente a la existencia de errores de hecho o de derecho del acto impugnado.

Al respecto García y Fernández (2008) señalan que: “Configurado con carácter extraordinario, en la medida en que solo procede en los concretos supuestos previstos por la ley y con fundamento en motivos igualmente tasados por ella” (p. 538). Siendo así que, a través del recurso de revisión, la administración tributaria puede revisar y corregir, en caso de considerarlo, un acto que ha sido dictado por sí mismo y que ha constituido un perjuicio de los derechos subjetivos del contribuyente.

## 1.2. RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Las personas naturales que forman parte de la administración pública y que legalmente tienen la capacidad jurídica para expedir actos administrativos dentro de una controversia existente entre el Estado y el administrado, al ser seres humanos son susceptibles de equivocarse y cometer errores, lo que notoriamente acarrearía un perjuicio al administrado y una aberración jurídica que debe ser subsanada.

La Constitución de la República establece que: 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. (Art. 173).

En el mismo sentido Fernández (2016) conceptualiza al recurso administrativo, dotándole de algunas características peculiares:

El recurso administrativo es el requerimiento de la aplicación de una medida correctiva de la actuación de la administración pública concretada en un acto administrativo, promovida por el particular afectado ante un órgano administrativo – generalmente el superior del órgano que llevó a cabo el acto recurrido-, que conlleva el propósito de control de la legalidad en aras del interés legítimo vulnerado por el acto administrativo correspondiente. (p.158)

Así mismo, considero muy importante y comparto el criterio de Fix-Zamudio (1983) en cuanto a dos puntuales aspectos: los recursos administrativos forman parte del procedimiento administrativo y que la resolución que emitan resolviendo el recurso también es un acto administrativo y no un fallo jurisdiccional (p.66).

El Art. 219 del COA establece que los recursos administrativos son la apelación y el extraordinario de revisión.

## 1.3. APELACIÓN

Mejía (2011) define a la apelación como: “Aquella vía de impugnación ordinaria por medio de la cual, una parte solicita que el superior revise la actuación del inferior o subordinado, pretendiendo su revocación, reforma o sustitución” (p.49).

Es menester señalar que el acto administrativo causa estado en vía administrativa cuando concurren las siguientes circunstancias:

1. Producto de la interposición de un recurso de apelación, se ha emitido un acto administrativo resolviendo el mismo.
2. Cuando ha precluido el término de 10 días para presentar el recurso de apelación y no ha sido interpuesto por parte del administrativo, perdiendo así este derecho a impugnar en vía administrativa.
3. Cuando se ha planteado una demanda judicial en sede contenciosa administrativa respecto del acto materia de la litis.

## 1.4. RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN

Un importante criterio es el aportado por García y Fernández (2008) en cuanto al recurso extraordinario de revisión:

Configurado con carácter extraordinario, en la medida en que solo procede en los concretos supuestos previstos por la ley y con fundamento en motivos igualmente tasados por ella, constituye, en principio, más que un recurso propiamente dicho, un remedio excepcional frente a ciertos actos que han ganado firmeza. (p. 538)

El COA dispone que para que proceda el recurso extraordinario de revisión el acto administrativo tuvo que haber causado estado y encontrarse dentro de las siguientes circunstancias.

Es decir que la normativa ha previsto dos principales características para la interposición y sustanciación del recurso extraordinario de revisión: 1) El acto administrativo haya causado estado, conforme lo establece el Art. 218 del Código Orgánico Administrativo; y, 2). Debe encontrarse dentro de una de las cinco causales anteriormente referidas. En caso que no se cumpla con la causal que ha sido invocada y que es materia del recurso, el mismo será inadmitido a trámite por la autoridad competente.

## 2. EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Es importante iniciar refiriéndonos al proceso judicial de forma general, para lo cual Prieto (2003) manifiesta que:

Se trata, entonces, de una actividad encaminada a producir una providencia —sentencia—, por medio de la cual concretiza un derecho particular. Implica, su devenir, una serie de actos que son conexos y sucesivos, que desarrollan las partes de la relación jurídica-procesal —juez, partes de la relación jurídica sustancial en el litigio— para lograr la debida providencia. (p.813).

Es decir, el proceso judicial constituye el conjunto de actos procesales que se encuentran enlazados entre sí, de manera lógica, organizada y sistemática, en la cual intervienen los sujetos activo y pasivo teniendo como finalidad la resolución de los conflictos existentes entre las partes con la aplicación de la normativa pertinente en cada caso.

En este punto, resulta importante señalar que el proceso nace con la interposición de la demanda y con la contestación a la misma surge una relación jurídico procesal entre las partes intervinientes: accionante y accionado, activando así la vía judicial.

Adicional, las partes procesales gozan del derecho a impugnar que se encuentra dirigido a sustituir o modificar una decisión judicial; su ejercicio no se está condicionado necesariamente a la existencia de un error por parte del juzgador, sino que surge cuando el actor o demandado consideran que sus derechos han sido vulnerados con la resolución expedida.

Palacios (2017) indica que:

La teoría general de la impugnación trata respecto de la denuncia presentada ante la presencia de actos procesales imperfectos o ineficaces, así como se encarga de estudiar los medios y procedimientos que el derecho procesal considera con el objeto de rectificar los mismos, considerándose, en tales circunstancias como los recursos horizontales y verticales. (p. 693)

Con base a lo señalado, los sujetos procesales gozan del derecho o acción a recurrir de las sentencias o resoluciones permitiendo así que un tribunal de alzada conozca y resuelve el recurso planteado; y, de esta forma se garantiza la subsanación de posibles errores o apreciaciones jurídicas equivocadas que se hayan cometido en primera instancia.

Respecto a este aspecto, es importante analizar ¿qué ocurriría si no se hiciera efectiva esta garantía constitucional de la doble instancia en los procesos judiciales en nuestro país?. Definitivamente nos encontraríamos frente a una situación inconstitucional, caótica y violatoria de derechos; pues, los sujetos procesales se encontrarían sometidos exclusivamente a las sentencias o resoluciones emitidas por jueces, originándose así inseguridad jurídica y falta del debido proceso; adicional, nos encontraríamos imposibilitados de revertir o corregir acciones y situaciones irregulares que causen agravio a una de las partes procesales afectadas. Por ello, la única manera de terminar con estos obstáculos es la existencia de dos instancias jurisdiccionales.

Debido a su importancia, la normativa prevé varios recursos judiciales, como son:

## 2.1. LA ACLARACIÓN Y AMPLIACIÓN

Constituye recursos horizontales que se plantean a petición de la parte procesal que se sienta perjudicada con el auto, resolución o sentencia, siendo competente para resolver estos recursos el mismo Juez o Tribunal que los dictó. Es muy común confundir estos recursos; por ello, consideramos relevante comprender la diferencia sustancial de cada uno de ellos. Palacio (1998) define a la aclaración como: “el remedio que se concede a las partes para obtener que el mismo juez o tribunal que dictó una resolución subsane las deficiencias materiales o conceptuales que contenga, o la integre de conformidad con las peticiones oportunamente formuladas” (p. 583). Este recurso tiene como objetivo suplir cualquier omisión en la que haya incurrido al juzgador al momento de dictar la sentencia y dará paso al mismo cuando a su criterio considere que existe algún tipo de duda respecto a la decisión a la que arribó o si la misma es oscura.

Por su parte, el tratadista ecuatoriano Alvear (1993) al referirse a la ampliación señala que: “por la vía de la providencia ampliatoria o complementaria, los Jueces y Tribunales pueden completar sus providencias, actuando ex-officio o atendiendo los pedidos de las partes, tendientes a obtener el pronunciamiento no considerado en las providencias incompletas” (pág. 19). Coligiéndose así que este recurso procede cuando el órgano jurisdiccional ha omitido pronunciarse respecto de algún punto controvertido o no se ha pronunciado respecto de frutos, intereses o costas; es decir, el juzgador al aceptar la ampliación, completará lo faltante o subsanará lo omitido.

Tanto los recursos de aclaración y ampliación no constituyen herramientas para alterar o modificar el fondo de la decisión judicial, sino que el recurso debe ser concedido en base a la decisión ya tomada por el juzgador. Y, por otro lado, la aclaración y ampliación puede ser a petición de parte en primera y en segunda instancia, teniendo así que el juez o tribunal resolver motivadamente si aceptan o rechazan estos recursos.

Con base al sistema oral dispuesto en la Constitución de la República del Ecuador, el Código Orgánico General de Procesos (COGEP, 2015) como aspecto trascendental en materia procesal, implementó la facultad que otorga a los sujetos procesales para que interpongan de manera clara y precisa estos recursos en la audiencia o en la diligencia en la que se dicte la resolución.

## 2.2. REFORMA Y REVOCATORIA

Palacio (1998) refiriéndose a la revocatoria señala que: “constituye el remedio procesal tendiente a que el mismo juez o tribunal que dictó una resolución subsane, “por contrario imperio”, los agravios que aquella haya inferido a alguna de las partes” (p. 585).

Por su parte, el Código Orgánico General de Procesos (COGEP, 2015) establece que por la revocatoria se pretende que el mismo órgano jurisdiccional que pronunció un auto de sustanciación lo deje sin efecto y dicte otro en sustitución. También será admisible la reforma, en cuyo caso se enmendará la providencia en la parte que corresponda. (Art. 254).

Estos recursos horizontales son interpuestos, en el caso de la revocatoria, en contra de un auto de sustanciación y la reforma es admisible también para las providencias, diferenciándose así de la aclaración y ampliación que procede en contra de la sentencia.

### Apelación

Constituye un recurso que hace referencia al derecho que tienen las partes procesales para recurrir y que los juzgadores de una instancia superior conozcan y resuelvan respecto del agravio que les causó una sentencia o un auto interlocutorio; es decir, comprende una impugnación en contra de los errores cometidos por un juez de primera instancia, el mismo que si bien es interpuesto ante el juez de primera instancia, será conocido y resuelto por un tribunal de instancia superior. Con la interposición de este recurso, se pretende que se



realice un nuevo examen o revisión por parte de los jueces de una instancia superior conforme la pretensión planteada por el recurrente y la contestación de la parte contraria.

En estricto sentido jurídico Montero (2003) haciendo alusión al doble grado o de doble instancia se refiere a un sistema que consiste en organizar el proceso con el objetivo de que órganos jurisdiccionales distintos realicen dos sucesivos exámenes y decisiones sobre el tema de fondo planteado, prevaleciendo la segunda decisión sobre el primero. Este recurso permite dos pronunciamientos sobre el objeto del proceso y sobre el objeto del debate (p. 415)

El sujeto procesal que presenta una apelación debe motivadamente exponer las razones y argumentos haciendo constar los errores de hecho y de derecho en los que incurrió el juez de primera instancia, así como la naturaleza del agravio provocado con la decisión judicial emitida, el sustento jurídico para la apelación y la solicitud expuesta de manera clara y concisa. En cuanto al agravio es preciso señalar que el mismo debe entenderse como la insatisfacción ya sea total o parcial de las pretensiones o excepciones planteadas en el proceso, atacando de manera directa la parte resolutive de la sentencia.

De acuerdo al sistema oral que rige en nuestro país, durante la sustanciación de este recurso, el Tribunal debe convocar a una audiencia para que la parte recurrente fundamente de manera oral su apelación y, en caso que exista contestación a la misma, la contra parte pueda también exponer su oposición. Finalizado el debate, los juzgadores darán a conocer su resolución, respecto de la cual procede plantear el recurso de ampliación y aclaración, y el recurso extraordinario de casación.

### 2.3. CASACIÓN

Vicuña y Chávez (2016) señalan que: “El recurso extraordinario de casación, se mantiene inalterado, en aspectos como su formalidad; los requisitos para su fundamentación; y, los casos previstos para su procedencia. La nueva legislación procura armonizar las disposiciones del recurso al marco constitucional, y actualizar la terminología, en concordancia con los cambios orgánicos de la Corte Nacional de Justicia”. (p. 95).

Al respecto, el Código Orgánico General de Procesos (COGEP, 2015) establece que: “El recurso de casación procederá contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento (...) Igualmente procederá respecto de las providencias expedidas por dichas cortes o tribunales en la fase de ejecución de las sentencias dictadas en procesos de conocimiento, si tales providencias resuelven puntos esenciales no controvertidos en el proceso ni decididos en el fallo o contradicen lo ejecutoriado”. (Art. 266). De lo cual se colige que, en los procedimientos ejecutivos, monitorio, sumario, aquellos referente a la homologación de sentencias, y demás que expresamente señale el COGEP no procede recurso de casación.

Casación significa anular o romper una sentencia, con el objetivo de que se emita una nueva; por ello, constituye un recurso extraordinario en contra de la sentencia dictada por juzgadores de Corte Provincial de Justicia y de los Tribunales Contencioso Tributario y Contencioso Administrativo.

Este recurso es resuelto por los magistrados de la Corte Nacional de Justicia y bajo ningún concepto y por su propia naturaleza puede ser considerado como una tercera instancia, ya que en virtud de lo que hemos señalado el proceso judicial tiene dos instancias. Adicional, resulta importante señalar que las Salas que conozcan el mismo no revisan cuestiones de hecho y de derecho que hayan sido planteados por las partes procesales; pues, el sujeto procesal que presente este recurso debe remitirse a las cinco causales dispuestas en el COGEP, caso contrario no podrá prosperar.

Respecto de la finalidad del mismo Vicuña y Chávez (2016) manifiestan que: “El recurso de casación previsto en el COGEP tiene por finalidad el control de legalidad de autos y sentencias, así como, la reparación de los agravios inferidos por el recurrente de la sentencia impugnada.” (pp.95 y 96).

De acuerdo a lo expuesto nuestro ordenamiento jurídico y constitucional, se ha dispuesto la existencia de dos instancias judiciales en un proceso y el derecho a recurrir que tienen las partes procesales que se han

sentido agraviadas con la sentencia de primera instancia, cuya consecuencia jurídica es que un tribunal de alzada conozca y resuelva de la apelación interpuesta y al ser el recurso de apelación una segunda instancia, el Tribunal realiza una revisión de todo el proceso, desde su inicio, incluso para verificar una posible nulidad que se haya dado durante su trámite. Además, en segunda instancia procede anunciar prueba nueva, resolver la apelación en efecto diferido de la inadmisión de prueba y del rechazo de excepciones previas y la que el Tribunal conozca y resuelva la fundamentación de fondo interpuesta por el recurrente. Inclusive, el COGEP (2015) brinda la posibilidad que la parte procesal que no apeló, se adhiera a la misma. Con lo cual, la parte procesal agraviada se encuentra debidamente amparada bajo los principios del derecho a la defensa, a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica, por lo que no cabría que exista una tercera instancia en la que nuevamente se tomen en cuenta estos aspectos jurídicos.

Realizando un análisis más profundo, el legislador no se ha quedado únicamente en las dos instancias para garantizar el debido proceso, sino que ha previsto de un recurso extraordinario que atañe a rectificar posibles yerros y omisiones cometidos por el Tribunal de segunda instancia, con lo cual, si bien las características de la casación se encuentran ya establecidas, existe el mecanismo para que la persona que se ha sentido agraviada con la sentencia de segunda instancia, pueda activar este recurso si su causa está enmarcada en lo previsto en la normativa procesal. Además, no está por demás hacer referencia a la acción extraordinaria de protección que puede ser interpuesta ante la Corte Constitucional cuando en un proceso judicial ha existido la vulneración de derechos constitucionales.

### 2.3. DE HECHO

Flor (2015) al referirse a este recurso horizontal manifiesta que:

Al fin de conjurar eventualidades, tales como que el juez que dictó la sentencia considere justa su decisión, y no acepte la apelación, el ordenamiento procesal prevé un recurso denominado de queja, directo o, de hecho, que puede deducirse y que tiene por objeto, que, mediante una revisión de admisibilidad formulada por el tribunal superior, revoque la resolución denegatoria del recurso, lo declare, admisible y disponga sustanciarlo. (p. 43)

De lo expuesto se entiende que el recurso de hecho es aquel interpuesto ante el juzgador de primera instancia, pero que debe ser conocido y resuelto por los juzgadores de segunda instancia procediendo contra las providencias que niegan un recurso de apelación o de casación.

Es menester indicar que el mismo Tribunal de alzada que conozca el recurso de hecho y resuelva admitirlo, deberá tramitar el recurso que ha sido denegado; el mismo cabe en los casos dispuestos en el artículo 279 del Código Orgánico General de Procesos (2015).

Entre las principales características de este recurso se pueden señalar las siguientes: a. Es un recurso vertical ya que es conocido por un órgano jurisdiccional de instancia superior; b. Es un recurso directo que debe ser interpuesto ante el juzgador que dictó la providencia denegando la apelación o casación, c. Es un recurso subsidiario ya que previo a interponerlo, debe necesariamente existir la negativa de los recursos verticales antes mencionados., y, d. Es un recurso positivo, ya que, en caso de ser admitido por el Tribunal de alzada, se procederá de manera inmediata con el trámite del recurso que ha sido negado (apelación o casación).

Concluyendo, el presente recurso constituye un medio mediante el cual el ordenamiento jurídico otorga a la parte procesal que ha interpuesto un recurso de apelación o casación y que ha sido negado por el juez de primera instancia, con la finalidad de garantizar el derecho a la defensa y a esta posibilidad de recurrir ante una decisión de la que no esté conforme el recurrente.

## 2.4. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL PROCESO JUDICIAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO

El COGEP (2015) establece las disposiciones comunes para los procedimientos contencioso administrativo y contencioso tributario, por lo que al referirse a la competencia dispone que: “Competencia. En las controversias en las que el Estado o las instituciones que comprenden el sector público determinadas por la Constitución, sea el demandado, la competencia se radicará en el órgano jurisdiccional del lugar del domicilio de la o del actor. Si es actor, la competencia se fijará en el lugar del domicilio del demandado.” (Art. 299). Con ello nos permite identificar la competencia según el territorio para proceder con una demanda.

2.5.

Merino (2015) la define como: “La competencia es un concepto procesal general y presupuesto del proceso de carácter improrrogable y puede definirse como el conjunto de pretensiones sobre las que los órganos jurisdiccionales pueden ejercer válidamente su jurisdicción con exclusión de los demás” (p. 141).

Finalmente, el Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) establece la competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Tributario, con las atribuciones y deberes que corresponden a los juzgadores que integren los mismos.

Adicional, de acuerdo a lo dispone el Código Orgánico General de Procesos (COGEP, 2015), son tres los objetos de las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa:

- Tutelar los derechos de las personas.
- Realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público, que estén sujetos al derecho tributario o administrativo.
- Conocer y resolver los aspectos de la relación jurídico tributaria o administrativa. (Art. 300).

Siendo uno de los aspectos más controvertidos en el ámbito jurídico administrativo y tributario el control de legalidad que ejerce el órgano jurisdiccional del acto administrativo impugnado y sus antecedentes. Es decir, el Tribunal que conozca de la causa realiza, de oficio, el control de legalidad del acto impugnado pudiendo verificar aspectos que no han sido alegados por las partes procesales. Sin embargo, esta facultad tiene un límite y es que los juzgadores no pueden invocar el control de legalidad para determinar asuntos procedimentales del juicio que han sido inobservados por los sujetos procesales, es decir deben remitirse única y exclusivamente al análisis y revisión del acto administrativo impugnado.

Respecto a la oportunidad para presentar la demanda, el actor que presente una demanda en contra de la administración pública ya sea ante el Tribunal Contencioso Administrativo o el Contencioso Tributario, debe cumplir con los términos dispuestos en el Art. 306 COGEP (2015), caso contrario, si la demanda fuese interpuesta fuera del término legal pueden ocurrir dos escenarios: el primero es que el demandado se oponga alegando la excepción previa de caducidad que se encuentra establecida en el Art. Art. 153.7 COGEP; y, el segundo es que el Tribunal de oficio verifique la caducidad y sea declarada de oficio, es decir sin petición de parte.

En caso que el accionante presente fuera de término su demanda podría resultar un hecho fatal debido a que caducaría su derecho a deducir la acción en contra de la Administración Tributaria, sin contar con otra vía para poder impugnar el acto administrativo. La caducidad produce efectos irreversibles, es decir el accionante pierde su derecho a impugnar en vía judicial el acto administrativo - resolución administrativa - emitida por la Administración Pública.

En relación a este aspecto, la Corte Nacional de Justicia mediante Resolución Nro. 012-2017, publicada en el Registro Oficial Suplemento Nro. 21 del 23 de junio del 2017, al referirse a las excepciones previas establecidas en el Art. 153 COGEP (2015), indica: La caducidad implica la extinción de un derecho por el transcurso del tiempo concedido para su ejercicio; de manera que opera cuando no se ha ejercitado dentro del término previsto para tal efecto. La caducidad es una institución particularmente relevante en el ámbito de la jurisdicción contencioso administrativa y tributaria.

Por lo indicado, para que se sustancie un procedimiento tributario, es imprescindible que la demanda sea presentada dentro del término legal concedido para el efecto, caso contrario, conforme lo dispone el COGEP, el Tribunal debe inadmitir a trámite la misma, cuyo efecto será el archivo y no ejercitar el derecho a la impugnación.

La demanda interpuesta, adicional a reunir los requisitos dispuestos en los Arts. 142 y 143 COGEP (2015), el accionante deberá adjuntar también copia de la resolución, acto administrativo, del contrato o disposición impugnados con la respectiva razón de notificación.

En cuanto a la contestación a la demanda, la administración pública debe hacerlo conforme los Arts. 151 y siguientes del referido cuerpo normativo y deberá adjuntar copias certificadas de la resolución o acto impugnado, y el expediente original que fue el antecedente para emitir el acto impugnado.

Posterior a que se culmine con la sustanciación del proceso en cuanto a las audiencias respectivas según la acción planteada (audiencia única o audiencia preliminar y de juicio), el Tribunal deberá dictar sentencia resolviendo el objeto de la litis, la cual deberá contar con los requisitos dispuestos en el Art. 95 COGEP; y, en caso de existir inconformidad por parte del administrado o de la administración pública, el COGEP (2015) no tiene contemplada la procedencia del recurso apelación.

### 3. LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA, AL DEBIDO PROCESO Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA

La Constitución de la República (2008) dispone que: “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” (Art. 75).

De lo citado se puede señalar que la tutela judicial efectiva consiste en el derecho básico que garantiza el acceso a la justicia; es decir, que cualquier persona que se sienta perjudicada puede incoar una demanda, para lo cual es imprescindible que el Estado garantice este derecho constitucional. El órgano jurisdiccional deberá resolver conforme a ley dictando el fallo correspondiente según las pretensiones y excepciones alegadas, el cual no debe estar en contraposición de las garantías y derechos constitucionales.

De acuerdo a lo señalado por Martín (2019) el derecho a la tutela judicial efectiva se encuentra ligado con el ideal de justicia; es decir, se trata de la atribución de lo que legítimamente le corresponde a cada uno en el caso de los derechos e intereses que se encuentren en conflicto. (p. 19). Por lo tanto, todo proceso judicial deberá sujetarse a las disposiciones del ordenamiento jurídico, garantizando el acceso a la justicia y el fiel cumplimiento de las garantías procesales, evitando así que exista la indefensión de las partes procesales.

Es importante traer a colación que la Corte Constitucional ya se ha pronunciado respecto a la tutela judicial efectiva en la sentencia Nro. 021-13-SEP-CC del caso Nro. 0960-10-EP de fecha 4 de junio del 2013 en cuanto a que: “En doctrina, el derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de los derechos de las personas tiene relación con el derecho de acceso a los órganos jurisdiccionales para, luego de un proceso que observe las garantías mínimas establecidas en la Constitución y en la ley, hacer justicia”; es decir, hace referencia a que se cumple con este derecho si previo a dictar sentencia, el juzgador ha observado y garantizado el debido proceso y seguridad jurídica de las partes procesales. Por lo expuesto, debe ser garantizado por el Estado refiriéndose a la igualdad de oportunidades que tienen las personas para plantear una acción judicial.

Es menester indicar que la tutela judicial efectiva se encuentra vinculada con el derecho al debido proceso ya que al momento de activar la vía judicial – derecho de tutela que como derecho genérico es perfectamente aplicable a la sede administrativa- el procedimiento a seguir debe regirse por garantías constitucionales y normas procesales que permitirán establecer los requisitos, límites y condiciones para que los sujetos procesales puedan ejercer el derecho a la defensa.

Para García y Contreras (2013): “Se puede definir el derecho al debido proceso como aquel que, franqueado el acceso a la jurisdicción, permite que el proceso se desarrolle con todas las garantías esenciales, racionales y justas que contribuyan a un procedimiento equitativo y no arbitrario” (p.257).

El derecho al debido proceso se encuentra contemplado en el Art. 76 de la Constitución de la República (2008) y hace alusión a las garantías básicas constitucionales que deben aplicarse en los procesos judiciales. Tomando en consideración el precitado artículo y en lo que respecta a los procesos contenciosos tributarios y administrativos resulta importante destacar que el debido proceso debe garantizarse en sede administrativa y judicial; es decir, los recursos que se planteen ante la administración pública como las demandas a ser presentadas en vía judicial, deberán regirse a estas garantías constitucionales.

Otro elemento relevante es el relacionado con la prueba; pues, la misma no puede contravenir o violentar las disposiciones constitucionales o legales, caso contrario carecería de validez atentándose el derecho a la defensa de las partes. Para García y Contreras (2013) la indefensión se encuentra relacionada con la limitación de los medios de defensa en un proceso ya sea por una incorrecta actuación del juzgador o por una aplicación que no es equitativa del principio a contradecir y de igualdad. Esta privación se origina por el actuar de los órganos jurisdiccionales ya sea de manera negligente o directa; es decir, no ha sido provocada por los sujetos procesos (p. 262). La indefensión se encuentra relacionada a todos los estados del proceso; es decir, no existe únicamente con el planteamiento de la demanda y ejercer el derecho a la defensa en ese momento procesal o a la contestación a la demanda.

Recapitulando, el debido proceso consiste en aquel derecho que tiene toda persona a una administración de justicia sin dilaciones injustificadas que retarden su sustanciación y resolución, debiendo garantizarse la protección del ejercicio de los derechos de las partes y a que no se los deje en indefensión.

Otro aspecto relevante consiste en la seguridad y certeza jurídica que debe brindar un ordenamiento jurídico; entendiéndose que esta seguridad debe ser el ideal que persigue la administración pública en el ejercicio de sus funciones o facultades en general y en particular; es decir, la administración de justicia debe ser confiable, certera y estable para los ciudadanos en el ámbito jurídico. Sin embargo, no estamos únicamente ante la existencia de disposiciones jurídicas que deben preexistir al hecho, sino también ante su aplicación efectiva a través de la ejecución de las sentencias.

Arrázola (2014) en cuanto a la seguridad jurídica en sus dos medulares aspectos señala:

En conclusión, puede afirmarse: (i) que el concepto de seguridad jurídica contiene tres dimensiones desde las cuales debe ser entendido: como la certeza de la actuación del Estado y de sus agentes, al igual que la de los ciudadanos; como la certeza y estabilidad del derecho mismo, independientemente del contenido material de las normas que integran el ordenamiento; y como la seguridad que resulta del derecho, que deviene de las normas bien dispuestas, y que resulta en una seguridad específica con respecto a algunos o varios bienes jurídicos protegidos; (ii) que la seguridad jurídica es un elemento fundamental de cualquier ordenamiento jurídico, y que su relación con el derecho es esencialmente legitimadora y garantista, pues es a través de la seguridad jurídica que los demás principios del derecho se materializan y son garantizados, logrando así un armónico funcionamiento de cualquier sistema legal. (pp. 9 - 10).

Con base a lo expuesto, llegamos a la conclusión que la tutela judicial efectiva, el derecho al debido proceso y la seguridad jurídica son los pilares fundamentales de un proceso judicial ya que a través de su cumplimiento se garantizará que el procedimiento a seguir sea justo, equitativo y que se lo lleve a cabo de conformidad a las normas procesales para cada caso.

### 3.1.EL DERECHO CONSTITUCIONAL, EN PARTICULAR, A RECURRIR LAS SENTENCIAS Y FALLOS

El derecho constitucional a recurrir es la facultad inherente a las partes procesales y surge con la expedición de la sentencia emitida por el juez de primer nivel, la cual puede presentar errores, estar viciada, o causar perjuicios a la o las partes que intervienen en la contienda legal. La idea principal de este derecho radica en

no dejar en la indefensión a la parte procesal que se ha sentido vulnerada con dicha sentencia. Para Picatoste (2009) este derecho, en concepto general vía apelación y en general todos los recursos legales, tienen como finalidad desestimar una pretensión o su demanda con el propósito de obtener la justicia que creen merecer; es decir, la apelación constituye una manifestación de inconformidad con la decisión a la que un juez o tribunal ha llegado; y, el derecho para que la misma sea revisada. (p.123).

Este derecho se debe respetar conforme el debido proceso, cuya finalidad es que juzgadores diferentes (al de primera instancia) y de jerarquía superior revisen la sentencia materia de la apelación. Adicional; otro aspecto relevante es que permitirá la revisión integral del fallo ofreciendo una mayor seguridad y certeza jurídica. Inclusive, la importancia del derecho a recurrir es considerado como un remedio procesal ya que, según el caso, la Sala o el Tribunal cuenta con la facultad de revocar o modificar la resolución judicial con el objetivo de velar por el derecho a la defensa y el debido proceso.

Por lo expuesto, resulta inconcebible que este derecho no se encuentre garantizado para todos los procedimientos judiciales existentes, más aún tomando en consideración que se encuentra contemplado en la Constitución de la República, la cual claramente menciona que no hace distinciones ni excluye a ciertos procedimientos en los que no cabe el derecho de doble instancia, cristalizándose a través de la apelación. La eliminación o restricción de acceso a este recurso trae consigo inseguridad jurídica; pues, nos encontraríamos con sentencias en firme que pueden incluso violentar derechos constitucionales y que no tendrían, en la vía ordinaria, posibilidad de reparo alguno.

En nuestro país el derecho a acceder a la doble instancia se encuentra contemplado en la Constitución de la República (2008) que establece la posibilidad de: “Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos” (Art. 76.7.m) y adicional, en cuanto a las garantías jurisdiccionales, señala que: “Las sentencias de primera instancia podrán ser apeladas ante la corte provincial” (Art. 86.3). La Constitución prevalece sobre todo el ordenamiento jurídico ecuatoriano, lo que deviene en que este derecho a recurrir debe ser de estricto cumplimiento en aras de garantizar la tutela judicial efectiva, el debido proceso y la seguridad jurídica. Lo cual es concordante con la disposición constitucional establecida en el Art. 426 que indica que los jueces, autoridades administrativas y servidores públicos aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en instrumentos internacionales. Además, enfatiza a que los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación (Constitución de la República, 2008, Art. 426).

En lo que respecta a los tratados internacionales, es importante traer a colación a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto San José (1969), que en su Art. 8 denominado Garantías Judiciales, en su número 2, letra h) dispone que, para todo proceso, entre las garantías mínimas que tienen las personas está el derecho a recurrir del fallo ante el juez o tribunal superior (Art. 8.2.h).

Y, respecto a la normativa procesal contemplada en el COGEP, el Art. 251 establece que entre los recursos previstos se encuentra el de apelación, y a partir del Art. 256 *ibídem* se encuentra delimitado el proceder de este recurso.

A pesar de lo señalado en párrafos anteriores, en nuestro país nos encontramos en un sistema cerrado de apelación; pues nuestra legislación impide interponer recurso de apelación en todos los escenarios posibles pudiendo ello acarrear en una supuesta violación constitucional o legal de una de las partes procesales que intervienen en el proceso judicial.

De lo analizado y revisado se colige la importancia del derecho a recurrir con sus múltiples ventajas constitucionales y jurídicas; ahora, centrándonos en materia administrativa y tributaria, el Código Orgánico de la Función Judicial (2009) establece que: “Existirán tribunales de lo contencioso administrativo en los distritos que determine el Consejo de la Judicatura, el cual establecerá el número de salas, la sede y espacio territorial en que ejerzan su competencia” (Art. 216), y a su vez dispone que: “Existirán tribunales de lo contencioso tributario en los distritos que determine el Consejo de la Judicatura, el cual establecerá el número de salas, la sede y espacio territorial en que ejerzan su competencia” (Art. 218). Por su parte, en los Arts. 217

y 219 *ibídem* se encuentran establecidas las atribuciones y deberes para cada Tribunal. De igual manera, el COGEP (2015) regula el procedimiento de las causas judiciales administrativas y tributarias, con sus debidas particularidades que lo diferencian de otros procesos.

De acuerdo a la normativa los Tribunales de lo Contencioso Administrativo y Tribunales de lo Contencioso Tributario constituyen una única instancia en el proceso judicial, contraviniendo así claramente las disposiciones de la Constitución en cuanto a la doble instancia y el consecuente derecho a recurrir las sentencias y fallos. Claramente se demuestra que no existiría una primera instancia en los juicios que se ventilan en esta materia; es decir, nos encontraríamos que ante la emisión de un acto administrativo expedido por una Administración Tributaria, el administrado o sujeto pasivo que considere que sus intereses y derechos han sido afectados, se encuentra ante dos escenarios: primero la facultad de activar la vía administrativa presentado un recurso conforme lo previsto en la normativa respectiva o interponer una demanda en vía judicial para ser resuelta por el Tribunal de lo Contencioso competente; y, en el caso de la segunda opción la parte afectada no cuenta con la posibilidad de interponer recurso de apelación de la sentencia dictada por ese Tribunal para que sea resuelta por un Tribunal de jerarquía superior.

Otro aspecto que causa vulneración al derecho constitucional a recurrir, es que conforme lo dispuesto en el Art. 262.3 COGEP (2015), cuando el juzgador inadmite la práctica de una prueba o deniegue la procedencia de excepciones previas son susceptibles de apelación con efecto diferido. Sin embargo, en los procesos contencioso administrativos y contencioso tributarios no existe este recurso, lo que evidentemente vulnera el derecho a la defensa; pues, no existiría mecanismo alguno que permita que un órgano jurisdiccional de superior jerarquía tenga conocimiento de la inconformidad de los sujetos procesales.

En este punto, resulta importante analizar si la posibilidad que tiene el sujeto pasivo de presentar un reclamo administrativo que es conocido y resuelto por la propia administración tributaria que expidió el acto materia de la impugnación podría constituir una primera instancia; este tema, ha sido debatido ampliamente, arribándose a la conclusión que no puede ni debe constituirse como una primera instancia judicial, pues el mismo se tramita en vía administrativa; adicional,

se contravendría el principio de imparcialidad ya que la propia administración pública, que es quien dicta el acto administrativo impugnado, es competente para resolver respecto del recurso presentado por el contribuyente o administrado. Otro fundamento relevante es que la administración tributaria forma parte de la Función Ejecutiva, no de la Función Judicial; por lo tanto, los servidores públicos carecen de jurisdicción; además, que debe existir independencia absoluta entre cada una de las cinco funciones del Estado.

Ahora bien, corresponde analizar si el recurso de casación que se puede plantear en procesos contenciosos tributarios y contenciones administrativos supliría el recurso de apelación en estos procesos; en atención a ello la respuesta es negativa; pues es importante señalar que la casación no constituye una instancia, ya que se trata de un recurso extraordinario, formalista, riguroso, independiente, especial y de excepción, a más de contar con una alta técnica jurídica, remitiéndose a cinco casuales expresas y restrictivas para su procedencia conforme lo dispone el Art. 268 COGEP (2015).

Finalmente, en el año 2018, se presentó a la Presidencia de la Asamblea Nacional del Ecuador el PROYECTO DE LEY REFORMATORIA AL CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL SOBRE LOS TRIBUNALES DISTRITALES DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO, que en lo principal pretendía la necesidad de reformar el Código Orgánico de la Función Judicial para establecer la existencia de una segunda instancia en materia tributaria y administrativa, buscando así la conformación de tribunales de apelación.

Lamentablemente este ideal no fue materializado y en los considerandos del referido Proyecto se exponían los motivos que impulsan su creación reforzándose el criterio de la necesidad que exista el derecho a recurrir en procesos judiciales contencioso administrativo y tributario. Esta tesis contaba con dos aspectos esenciales, en primer lugar, que conforme lo hemos señalado el recurso de casación no es instancia y por tanto no garantiza

el doble conforme; y, como segundo aspecto la necesidad de la creación de Tribunales de Apelación dentro de los Tribunales Contencioso Administrativo y Tributario para así garantizar el derecho al doble conforme.

Si se hubiese dado paso a esta reforma nos encontraríamos ante una verdadera tutela judicial efectiva en materia contenciosa tributaria y judicial, existiendo igualdad de condiciones con el resto de procesos judiciales regulados por el Código Orgánico General de Procesos respecto de los cuales, conforme el mandato constitucional, sí procede el derecho a recurrir.

## CONCLUSIONES

· El derecho a recurrir constituye una garantía constitucional; y, por lo tanto, no deben existir distinciones en cuanto a los procedimientos judiciales que permite su aplicación, debiendo el Estado a través de los órganos jurisdiccionales velar por su cumplimiento.

· En sede judicial es de trascendental importancia el recurso de apelación pues su objetivo es alcanzar el ideal de justicia a través de los órganos jurisdiccionales corrigiendo los errores judiciales o arbitrariedades cometidos en primera instancia.

· La imposibilidad de impugnar las sentencias emitidas por los Tribunales especializados en materia contenciosa tributaria y administrativa, constituyen una evidente vulneración a la tutela judicial efectiva, debido proceso y seguridad jurídica.

· Los recursos administrativos establecidos por el ordenamiento jurídico ecuatoriano como mecanismos de impugnación en sede administrativa no constituyen una primera instancia judicial; pues, la administración pública no forma parte de la Función Judicial.

· El recurso de casación es extraordinario y no se asemeja o produce los mismos efectos jurídicos que el recurso de apelación; por lo tanto, no puede ser considerado un mecanismo para garantizar el derecho a recurrir en el ámbito contencioso tributario y administrativo.

## CONTRIBUCIÓN DE AUTORES

Andrea Catalina Aguirre Bermeo, Silvia Karina Arrobo Rodríguez, Santiago Vinicio Ruiz Castillo y Pedro Estuardo Puertas Monteros.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alvear, M. J. (1993). Estudio de los Recursos en el Proceso Civil. Editorial Edino.

Arrázola Jaramillo, F (enero – junio 2014). El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho. *Revista de Derecho Público*, (32), 5-27.

Asamblea Nacional República del Ecuador. (2009, 9 de marzo). Código Orgánico de la Función Judicial. *Registro Oficial Suplemento N. 544*.

Asamblea Nacional República del Ecuador. (2015, 22 de mayo). Código Orgánico General de Procesos. *Registro Oficial Suplemento N. 506*.

Asamblea Nacional República del Ecuador. (2018, 18 de octubre). Proyecto de Ley Reformatoria al Código Orgánico de la Función Judicial sobre los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y Tributario.

Constitución de la República del Ecuador [Const.]. *Artículo 75*. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 (Ecuador).

Constitución de la República del Ecuador [Const.]. *Artículo 76*. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 (Ecuador).



- Constitución de la República del Ecuador [Const.]. *Artículo 86*. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 (Ecuador).
- Constitución de la República del Ecuador [Const.]. *Artículo 426*. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 (Ecuador).
- Corte Nacional de Justicia. (2017, 23 de junio). Aplicación de normas que regulan excepciones previas en el proceso. *Registro Oficial Suplemento N. 21*.
- Flor Rubianes, J. (2015). *Teoría General de los Recursos Procesales*. Corporación de estudios y publicaciones.
- García de Enterría, E., y Ramón Fernández, T. (2008). *Curso de Derecho Administrativo*. Editorial Temis S.A.
- García Pino, G., y Contreras Vásquez, P (2013). El Derecho a la Tutela Judicial y al Debido Proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Chileno. *Estudios Constitucionales*. 11(2). 229-281. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=82029345007>
- Gómez Frode, C., y García Carrillo, M. E. (2016). *Nuevos paradigmas del Derecho Procesal*. Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Merino Jara, I. (2015). *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*. Bosch.
- Montero Aroca, J., Gómez Colomer, J.L., (2003), Montón Redondo, A., Barona Vilar, S. (2003) *Derecho Jurisdiccional*. Tirant lo Blanch.
- Organización de los Estados Americanos (s.f). *Convención Americana sobre Derechos Humanos suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos (B-32)*. [https://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_b-32\\_convencion\\_americana\\_sobre\\_derechos\\_humanos.htm](https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm)
- Palacio, L.E (1998). *Manual de Derecho Procesal Civil*.
- Palacios Soria, J. (2017). *Generalidades del Código Orgánico General de Procesos*. Editorial Graficorp.
- Picatoste Bombillo, J. (2009). *Los Recursos y otros Medios de Impugnación en la Ley de Enjuiciamiento Civil*. Editorial Bosch.
- Prieto Monroy, C.A (diciembre 2003 ). El proceso y el debido proceso. *Red de revistas científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal*.(106), 811-823. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=82510622>
- Vicuña Domínguez, J., y Chávez Pareja, L. (2016). *Manual del Código Orgánico General de Procesos*. Corporación de estudios y publicaciones.