



**UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA ECOTEC**

**FACULTAD:**

**DERECHO Y GOBERNABILIDAD**

**TÍTULO:**

LA VULNERACIÓN DEL DERECHO A RECURRIR FALLOS SOBRE  
LAS DECISIONES DEL TRIBUNAL DISTRITAL CONTENCIOSO TRIBUTARIO  
SEDE GUAYAQUIL

**Líneas de investigación:**

GESTIÓN DE LAS RELACIONES JURÍDICAS

**Modalidad de investigación:**

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

**CARRERA:**

DERECHO

**TITULO A OBTENER:**

ABOGADO

**Autor:**

Michael Danilo Moreira Franco

**Tutor:**

Ab. Fabián Orellana

Samborondón – Ecuador

2023

## Índice de contenidos

<b>DEDICATORIA</b>	iv
<b>CERTIFICADO DE APROBACIÓN TUTOR METODOLÓGICO Y CIENTÍFICO</b>	v
<b>CERTIFICADO DE PORCENTAJE DE COINCIDENCIAS</b>	vi
<b>RESUMEN</b>	vii
<b>ABSTRACT</b>	viii
<b>INTRODUCCIÓN</b>	1
<b>ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN</b>	6
<b>CAPÍTULO 1</b>	8
<b>MARCO TEÓRICO</b>	8
<b>1.PRINCIPIO DE DOBLE INSTANCIA</b>	9
<b>1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS</b>	9
<b>1.2 CARACTERÍSTICAS DEL PRINCIPIO DE DOBLE INSTANCIA</b>	13
<b>1.3 PRINCIPIO DE DOBLE INSTANCIA Y EL RECURSO DE APELACIÓN</b>	16
<b>1.3.1 PRINCIPIO DE DOBLE INSTANCIA EN MATERIA TRIBUTARIA</b>	18
<b>1.4 MEDIOS DE IMPUGNACIÓN</b>	20
<b>1.5 RECURSOS APLICABLES EN MATERIA TRIBUTARIA</b>	24
<b>1.5.1 RECURSOS EN SEDE ADMINISTRATIVA</b>	24
<b>1.5.2 RECURSO DE REVISIÓN</b>	26
<b>1.5.3. RECURSO DE CASACIÓN</b>	29
<b>1.6. LEGISLACIÓN COMPARADA</b>	32
<b>CAPÍTULO II</b>	36
<b>METODOLOGÍA DEL PROCESO DE INVESTIGACIÓN</b>	36
<b>2.1 ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN</b>	37
<b>2.2 TIPO DE INVESTIGACIÓN</b>	37
<b>2.3 PERIODO Y LUGAR DONDE SE DESARROLLA LA INVESTIGACIÓN</b>	37
<b>2.4 UNIVERSO Y MUESTRA DE LA INVESTIGACIÓN</b>	37
<b>2.5 MÉTODOS EMPLEADOS</b>	38
<b>2.5.1 MÉTODO EMPÍRICO</b>	38
<b>2.6 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN</b>	39
<b>CAPÍTULO III</b>	40
<b>ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN</b>	40
<b>3.1 ANÁLISIS DE LAS ENTREVISTAS</b>	41
<b>3.2.1 Entrevista al Dr. Carlos Ferran</b>	41
<b>3.2.2 ENTREVISTA A LA DRA. LAURA GENOVEVA SABANDO ESPINALES</b>	44

<b>3.2.3 ENTREVISTA AL DR. KLEVER IZQUIERDO</b>	47
<b>CAPÍTULO IV</b>	52
<b>PROPUESTA</b>	52
<b>CONCLUSIONES</b>	54
<b>RECOMENDACIONES</b>	56
<b>Bibliografía</b>	57

## **DEDICATORIA**

Por brindarme la sabiduría, fortaleza y determinación de completar cada reto que me he propuesto dedico este trabajo a Dios, por todo lo que me ha bendecido. Por cada amanecida, y estar a mi lado en cada oportunidad que tuve para avanzar y concluir esta investigación a mi gata, por estar siempre junto a mí y a mi familia.

# CERTIFICADO DE APROBACIÓN TUTOR



ANEXO N°16

## CERTIFICADO DE APROBACIÓN DEL TUTOR PARA LA PRESENTACIÓN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN CON INCORPORACIÓN DE LAS OBSERVACIONES DE LOS MIEMBROS DEL TRIBUNAL

Samborondón, 03 de agosto de 2023

Magíster  
**Ab. Andrés Madero**  
Decano de la Facultad  
Derecho y Gobernabilidad  
Universidad Tecnológica ECOTEC

De mis consideraciones:

Por medio de la presente comunico a usted que el trabajo de titulación TITULADO: LA VULNERACIÓN DEL DERECHO A RECURRIR FALLOS SOBRE LAS DECISIONES DEL TRIBUNAL DISTRITAL CONTENCIOSO TRIBUTARIO SEDE GUAYAQUIL según su modalidad PROYECTO DE INVESTIGACIÓN, fue revisado y se deja constancia que el estudiante acogió e incorporó todas las observaciones realizadas por los miembros del tribunal de sustentación por lo que se autoriza a: **MICHAEL DANILO MOREIRA FRANCO** para que proceda a la presentación del trabajo de titulación para la revisión de los miembros del tribunal de sustentación y posterior sustentación.

**ATENTAMENTE,**

FABIAN  
ERNESTO  
ORELLANA  
BATALLAS  
**Mgtr Fabián Orellana**

Formado digitalmente por FABIAN ERNESTO ORELLANA BATALLAS  
Número de identificación: 0106  
+EC, en COPIA ORELLANA BATALLAS,  
Identificación: FABIAN ERNESTO ORELLANA BATALLAS  
+EC, en COPIA ORELLANA BATALLAS,  
Identificación: FABIAN ERNESTO ORELLANA BATALLAS  
Fecha: 2023.08.03 14:02:42 -05'00'

Tutor

# CERTIFICADO DE PORCENTAJE DE COINCIDENCIAS



## CERTIFICADO DEL PORCENTAJE DE COINCIDENCIAS

Habiendo sido nombrado el Ab. Fabián Orellana tutor del trabajo de titulación LA VULNERACIÓN DEL DERECHO A RECURRIR FALLOS SOBRE LAS DECISIONES DEL TRIBUNAL DISTRITAL CONTENCIOSO TRIBUTARIO SEDE GUAYAQUIL elaborado por MICHAEL DANILO MOREIRA FRANCO, con mi respectiva supervisión como requerimiento parcial para la obtención del título de ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR.

Se informa que el mismo ha resultado tener un porcentaje de coincidencias 2% mismo que se puede verificar en el siguiente link: [Compilatio](#). Adicional se adjunta print de pantalla de dicho resultado.

**CERTIFICADO DE ANÁLISIS**  
magister

### TESIS MICHAEL MOREIRA

2% Similitudes  
+ 1% Texto entre comillas  
+ 1% Texto entre comillas  
+ 1% Idioma no reconocido

Número de palabras: 14.584  
Número de caracteres: 96.900

Nombre del documento: TESIS MICHAEL MOREIRA.docx  
ID del documento: 736128548f956e8c0073196cc8f21b1d15409  
Tamaño del documento original: 114,18 KB

Depositante: FABIAN ERNESTO ORELLANA BATALLAS  
Fecha de depósito: 28/7/2023  
Tipo de carga: Interfaz  
Fecha de fin de análisis: 28/7/2023

Ubicación de las similitudes en el documento:

**Fuentes**  
Fuentes principales detectadas

N°	Descripciones	Similitudes	Ubicaciones	Datos adicionales
1	<a href="#">www.monista.com</a>   Recursos de reconsideración, de apelación y de repetición - EJ... <a href="https://www.monista.com/fuente/recursos-de-reconsideracion-de-apelacion-y-de-repeticion-20130527...">https://www.monista.com/fuente/recursos-de-reconsideracion-de-apelacion-y-de-repeticion-20130527...</a>	< 1%		Palabras idénticas: + 19 (48 palabras)
2	Documento de otro usuario El documento proviene de otro grupo 3 Fuentes similares	< 1%		Palabras idénticas: + 19 (48 palabras)
3	<a href="#">librery.ec</a>   10 principios del doble conforme en los procesos contenciosos tributarios... <a href="https://librery.ec/documentos/10-principios-del-doble-conforme-procesos-contenciosos-tributarios-ec...">https://librery.ec/documentos/10-principios-del-doble-conforme-procesos-contenciosos-tributarios-ec...</a> 5 Fuentes similares	< 1%		Palabras idénticas: + 19 (48 palabras)
4	<a href="#">repositorio.usfq.edu.ec</a>   Requisitos para demandar la acción extraordinaria de prot... <a href="https://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/230604011391/28297.pdf">https://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/230604011391/28297.pdf</a> 4 Fuentes similares	< 1%		Palabras idénticas: + 19 (35 palabras)
5	<a href="#">legalhost</a>   La aplicación de la tutela judicial efectiva producto del desbalance que exist... <a href="https://www.legalhost.com/bitstream/handle/1303/113780397/GC30-PCS-NE3DP-67.pdf">https://www.legalhost.com/bitstream/handle/1303/113780397/GC30-PCS-NE3DP-67.pdf</a> 27 Fuentes similares	< 1%		Palabras idénticas: + 19 (30 palabras)

**FABIAN ERNESTO ORELLANA BATALLAS**  
Firma digitalizada por Fabián Orellana Batallas  
Fecha de emisión: 28/07/2023  
Código de verificación: 736128548f956e8c0073196cc8f21b1d15409

**FIRMA DEL TUTOR**  
**AB. FABIÁN ORELLANA**

## **RESUMEN**

Esta investigación se basó en el análisis del derecho a recurrir fallos sobre las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario sede Guayaquil y como su falta de aplicación en la materia tributaria vulnera este derecho constitucional que también ha sido reconocido en instrumentos internacionales, dejando que los contribuyentes no puedan ejercer su derecho constitucional al doble conforme como si se establece en otras materias. A través de entrevistas a expertos en la materia, se logró interpretar que no se aplica el doble conforme en materia tributaria y que los únicos recursos que existen son de carácter extraordinario que no constituyen una doble instancia como la misma Corte Constitucional lo asevera.

**Palabras Claves:** Contencioso, constitucional, contribuyentes, recurrir, tributario, extraordinario

## **ABSTRACT**

This research was based on the analysis of the right to appeal rulings on the decisions of the District Tax Contentious Court based Guayaquil and how its lack of application in tax matters violates this constitutional right that has also been recognized in international instruments, leaving taxpayers can not exercise their constitutional right to double compliance as if it were established in other matters. Through interviews with experts in the field, it was possible to interpret that double compliance is not applied in tax matters and that the only resources that exist are of an extraordinary nature that do not constitute a double instance as the Constitutional Court itself asserts.

**Keywords:** Litigation, constitutional, taxpayers, appeal, tax, extraordinary



## INTRODUCCIÓN

El ser humano a lo largo de los años ha estudiado y adquirido cada vez más información, esto conllevó a considerar qué derechos tienen los seres humanos, discusiones respecto al tema, conllevaron a que las autoridades de muchos países se reunieran y discutieran sobre cuáles son los derechos humanos que todas las personas tienen. Debido a esto, se fueron estableciendo diferentes derechos y en uno de los cuerpos normativos internacionales más importantes, siendo así, la Convención Americana sobre Derechos humanos, donde se establecen los derechos que tienen todas las personas y uno de ellos es el derecho a recurrir fallos.

El derecho a recurrir fallos es un principio que también ha sido reconocido en la Constitución de la República del Ecuador que de ahora en adelante se llamará CRE siendo así que la mayoría de las materias establecen las dobles instancias para apelar los fallos dictados por los jueces. De esta manera que la ejemplificación perfecta del principio de doble instancia se da por medio del recurso de apelación, que permite a las partes recurrir las decisiones de los jueces, ya sea, para reformar, anular o en su debido caso los jueces decidan ratificarla.

La doble instancia permite que este recurso de apelación sea aplicable y en el Ecuador, el recurso de apelación existe en la mayoría de las materias, sin embargo, en materia tributaria, la figura jurídica de la apelación se ve establecida en partes específicas como la calificación de posturas, la selección y el orden de los bienes que se van a rematar. Estas limitantes producen que el principio de apelación no se base contra los fallos judiciales de los jueces, que en materia tributaria están conformados por tribunales distritales.

Siendo un tema que se ha estudiado anteriormente por diferentes autores, para evaluar la importancia del debido proceso y como este está contemplado en materia tributaria. Según Mejía (2009) los recursos existentes

en materia tributaria son recursos extraordinarios que por su finalidad no cumple con el principio de doble instancia. De esta manera, es claro mencionar que en esta investigación se recoge estas ideas de los diferentes autores y la normativa para establecer la importancia del derecho a recurrir fallos y como este se constituye a través del recurso de apelación.

El derecho a recurrir fallos comprende la facilidad que tienen las personas para solicitar que su caso judicial sea revisado por un tribunal superior debido a que la decisión judicial de primera instancia no cumple con las expectativas, o contiene fallas que, en segunda instancia, el interesado lo comprobará con nuevas pruebas y argumentos sobre los hechos nuevos que puedan existir y así conseguir un fallo a favor.

Muchos países de Latinoamérica comparten similitudes en las normas y figuras jurídicas ecuatorianas, sin embargo entre tantas características similares existen diferencias bien marcadas, en el Ecuador el recurso de apelación no está establecido para la parte judicial sino que en materia tributaria tiene causales limitadas en las que se puede diferenciar de lo que sucede en Chile en donde los reclamos presentados a la administración tributaria y sus decisiones, si son apelables y se puede discutir sobre todos los elementos que establecen este reclamo, a su vez, Argentina también amplia esto permitiendo que la apelación abarque a más elementos que los que el Ecuador establece en su legislación.

El principio de doble instancia es un principio constitucional que permite a los ecuatorianos poder apelar las decisiones de los jueces para que, por medio de un juez superior pueda revisar la sentencia y permitir un análisis externo sobre la situación jurídica en la que se dio la primera resolución judicial. Las decisiones judiciales deben estar motivadas cumpliendo con las estructuras que ha establecido la Corte Constitucional sobre los criterios de suficiencia, ya que, una motivación no es ni mala ni buena, sino que puede ser insuficiente, inexistente o aparente, y dentro de este último puede ser: inatención, incompresibilidad, incoherente, incongruente. De existir estos vicios motivacionales, es imperativo tener la opción de apelar.

Otra situación común que sucede dentro del proceso. Es la presentación, valoración y práctica de prueba. Siendo así, el Tribunal Distrital Contencioso Tributario encargado de la calificación de cada una de las pruebas, en el caso de rechazar una de estas pruebas y no permitir su práctica, esta decisión es inapelable y no hay una doble instancia como existe en procesos civiles donde se establece los diferentes tipos de apelaciones que existen como pueden ser: apelación con efecto suspensivo, apelación con efecto no suspensivo, apelación con efecto diferido como se establece en el artículo doscientos sesenta y uno del Código Orgánico General de Procesos.

La apelación tiene tres efectos que se pueden aplicar, como es el efecto suspensivo, el no suspensivo y el diferido, todos estos aplicables a criterio del juez y su sana crítica. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015)

El recurso de apelación o recurso de reexamen es un mecanismo de impugnación sobre decisiones de los jueces de primera instancia, en todas las materias normalmente existe este recurso para que los sujetos procesales que no estén de acuerdo con la decisión dictada apelen y se resuelva en una segunda instancia con un juez superior.

Según el español Pascal (2022) el recurso de apelación tiene un carácter de devolución, ya que, al apelar la decisión, ésta no queda en firme y es necesario que se envíe a un tribunal superior distinto para que revisen, analicen y resuelvan. De esta manera, el recurso de doble instancia es necesario para que las decisiones tengan un doble filtro y puedan ser revisadas a detalle para evitar la arbitrariedad.

En Chile su Código Tributario establece lo siguiente: el recurso de apelación se aplica en contra de las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario y Aduanero dividiéndolo en dos tribunales de alzada para los reclamos que interpusieron los contribuyentes en primera instancia y para esto, hace el que el tribunal de alzada tenga competencia y los divide en dos: un tribunal conocerá los reclamos de avalúo de bienes de primera serie y el otro tribunal sobre los bienes de segunda serie, siendo el primero los

provenientes de contribuyente como empresas comerciales, industrias y los segundos provenientes de rentas de trabajo. (Gobierno, 1974)

En el caso de Ecuador, el recurso de apelación existe en diferentes áreas, sin embargo, en materia tributaria está limitada para ciertas cosas específicas siendo temas como, son la calificación de las posturas, más bien existe la necesidad de que el recurso de apelación se pueda aplicar para las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario y así, permitir que los contribuyentes puedan utilizar a plenitud el derecho a recurrir fallos que forma parte del derecho del debido proceso establecido en el Art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador.

Con la llegada de Código Orgánico General de Procesos existieron grandes cambios en la normativa ecuatoriana, sobre el recurso de apelación se estableció en el artículo doscientos cincuenta seis:

“El recurso apelación es aplicable contra las sentencias y los autos interlocutorios dictadas por el juez de primer nivel” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015)

Esta determinación permite que cada materia tenga la posibilidad de tener el recurso de apelación, dejándolo a determinación del legislador, en materia tributaria la apelación está limitada a ciertos aspectos y la necesidad de este recurso se hace cada vez más existente en relación con la evolución del derecho y las necesidades de los contribuyentes. Cabe mencionar que, las leyes no sólo rigen las normas de convivencia y sino también responde a las necesidades de los ciudadanos y buscan el buen vivir. Es por esto por lo que, al no existir el recurso de apelación contra las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, los contribuyentes no han tenido un recurso idóneo para hacer valer su derecho a recurrir fallos.

El recurso de apelación es reconocido en el Código Tributario en su artículo doscientos noventa y ocho y estipula los tres casos que se aplica y los artículos 176, 191 y 209 donde está estipulado cada caso además de dejar la opción de que la ley permita otros casos, en base a la estructura estipulada en el Código Orgánico General de Procesos que de ahora en adelante se llamará COGEP. Siendo así que los casos en los que se permite el recurso de apelación son:

- Preferencia entre créditos tributarios.
- Calificación de posturas.
- La entrega material de los bienes rematados o subastados.
- Nulidad del remate.

A través del análisis de la norma, y de los casos que existen en que no se pueden apelar, los contribuyentes quedan en una situación de desfavorabilidad al impedimento de apelar sobre fallos judiciales y se ve vulnerado el derecho constitucional del debido proceso.

### **Objetivo general**

Fundamentar la falta de aplicación del recurso de doble instancia en las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario por medio del análisis de la legislación ecuatoriana para conocer cómo esta afecta el derecho al debido proceso en su numeral 7 literal M, el derecho a recurrir fallos en Guayaquil.

### **Objetivos específicos**

- Identificar la importancia del principio de doble instancia como garantía del debido proceso.
- Determinar los medios de impugnación del código tributario.
- Comparar el recurso de apelación en legislación extranjera en materia tributaria.

Por lo tanto, después de este análisis surge el siguiente planteamiento:

¿Cómo la falta del principio de doble instancia afecta el derecho del debido proceso en su numeral 7 literal m a los contribuyentes, el derecho a recurrir fallos sobre las decisiones del tribunal distrital contencioso tributario sede Guayaquil?

### **JUSTIFICACIÓN**

El principio de recurrir fallos judiciales se estipula dentro de la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 76 ,en el cual, se establece el derecho al debido proceso y las garantías que deben existir en torno al derecho a la defensa, siendo así, en el literal m el que establece el derecho a apelar fallos o resoluciones judiciales en todos los procesos que versen sobre derechos y siguiendo esta línea normativa, las resoluciones del

Tribunal Distrital Contencioso Tributario se plantean para decidir sobre situaciones jurídicas de los contribuyentes y sus derechos sobre el hecho que entra en litigio.

A lo largo de este tiempo, el Tribunal Distrital Contencioso Tributario ha dictado un sin número de resoluciones judiciales sobre diferentes temas que han sido inapelables. Los contribuyentes han tenido que limitarse con poder apelar sólo en cuestiones de posturas de bienes y remates en sede administrativa, debido a que los recursos que tiene acceso el contribuyente son el recurso de revisión, casación en la parte judicial que se establecen sobre causales específicas y no en apelar sobre el fondo además que la revisión se da en sede administrativa y la casación no se configura como otra instancia sino como un recurso extraordinario.

La presente investigación es viable debido a que se disponen de recursos, fuentes de información de diferentes autores, legislación ecuatoriana y extranjera que permitan determinar el problema y la afectación al derecho constitucional del debido proceso.

El principal beneficio de esta investigación es que los contribuyentes identifiquen la necesidad de aplicar su derecho constitucional a recurrir fallos y así conseguir que las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario sean más eficientes. Adicionalmente, amplía las facultades del recurso de apelación en materia tributaria permitiendo que tenga más usos y que la normativa ecuatoriana vaya de la mano con las necesidades actuales de los contribuyentes que necesitan una herramienta eficaz para evitar la paulatina vulneración de derechos.

Además, implementar este cambio, haría que la materia tributaria se vaya acompañando a las disposiciones a nivel internacional, que reconocen la apelación en diferentes áreas y no solo en la clasificación de posturas, remates, dando un tribunal fiscal que permite verificar el recurso y si es procedente o no.

## **ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN**

Este proyecto de investigación busca examinar la figura jurídica de la apelación en la materia tributaria, de esta manera, analizar la vulneración de derechos que puedan existir por las limitantes que existen a la hora de recurrir fallos o resoluciones en materia tributaria. Por medio, de un enfoque cualitativo, el tipo de investigación que se emplea es el descriptivo y explicativo, para que en este tipo de investigación la figura de la apelación pueda ser profundizada en las características, cualidades y funciones que tiene.

De esta manera, se busca plantear la propuesta de la reforma de esta figura jurídica, y así, ampliar su aplicabilidad en virtud de las necesidades actuales de los contribuyentes y el cumplimiento de las normas y leyes de la Constitución de la República del Ecuador.

**CAPÍTULO 1**  
**MARCO TEÓRICO**



## **1.PRINCIPIO DE DOBLE INSTANCIA**

### **1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS**

El principio de doble instancia se contempla en la Convención sobre los Derechos Humanos, en donde se establece el derecho a recurrir fallos, y de esta manera la figura jurídica del principio de doble instancia se ha generado, partiendo de ser una garantía judicial a ser un derecho ampliamente reconocido por diferentes países y que su aplicación a través de recursos verticales o de alzada, es de uso frecuente para aplicación de este principio.

Desde 1969 se estipula el principio de doble instancia en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, entrando en vigor en 1978, en donde los diferentes países del mundo tuvieron la oportunidad de ratificar la Convención Americana sobre Derechos Humanos, armonizarla a su ordenamiento jurídico en virtud de adecuarse con los artículos de este instrumento jurídico internacional. En el caso particular de Ecuador, la normativa ha ido cambiando progresivamente, siendo así, que el Ecuador consta de un número grande de constituciones y cada una ha establecido más derechos a las personas.

Mencionando la predecesora de la actual, en referencia a la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998, esta de aquí, establece los criterios del derecho de defensa, no obstante, no establece el principio de doble instancia como un pilar importante para las personas y elevarlo a derecho constitucional, sino que se tuvo que esperar hasta la Constitución de la República del Ecuador del 2008 para contener un texto constitucional que vaya acorde a lo ratificado en la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Debido a que la constitución anteriormente mencionada y que de ahora en adelante la actual se llamará CRE, establece este principio y lo eleva a nivel de derecho constitucional, en el artículo 76 numeral 7 literal m, permitiendo que las personas accedan al derecho a apelar las decisiones judiciales que versen sobre sus derechos.

Permitir a los ciudadanos el acceso a interponer recursos que permitan que se verifique las sentencias y resoluciones judiciales en su contra y así buscar un resultado diferente, fortalece la imparcialidad de los jueces y la verificación de los elementos de hecho y de derecho, debido a que un juez de

segundo nivel será el encargado de la revisión y escuchará a las partes nuevamente para la litigación de los hechos que motivaron llevar a segunda instancia la resolución judicial.

El principio de doble instancia en el Ecuador está reconocido como derecho constitucional eso implica diferentes cosas. Primero que el órgano encargado de materia constitucional también verificará que se cumpla con este derecho, por ende, la Corte Constitucional siendo el referente en materia constitucional, debido a que es la entidad que controla el cumplimiento de las disposiciones constitucionales. Segundo, que las leyes inferiores a la CRE deben armonizarse y velar por el cumplimiento de este derecho constitucional.

El principio de doble instancia, o doble conforme es uno de los principios que tiene una mayor importancia, ya que, es parte del derecho al debido proceso que se establece para todos los procedimientos y materias, de esta manera, afirma Izquierdo (2015) que este principio es una oportunidad de que un tribunal superior revise el caso y los temas de fondo del caso, en donde su concepción común es la revisión del caso para obtener un resultado distinto al primero (p. 88).

La Corte Constitucional en el caso No. 0002-09-SCN-CC analizó la consulta que tuvo el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo No. 3 de Cuenca en relación a la Disposición Transitoria Décima de la Ley de Propiedad Intelectual, que les brindaba a los jueces de este tribunal competencia para conocer los casos de propiedad intelectual, sin embargo, con la reforma que se planeaba implementar posteriormente por parte del Código Orgánico de la Función Judicial, para que los jueces del Tribunal Contencioso Administrativo conocieran los casos de apelación y la creación de salas especializadas para conocer las controversias en esta materia y así mejorar la eficiencia de los procesos. Sin embargo, esta idea no se llevó a cabo debido a la nueva reforma que se implementó en el 2013. Con todos estos antecedentes la Corte Constitucional consideró que hasta la creación de estos juzgados especializados el recurso de casación que no constituye una instancia como tal, es la herramienta provisional para prevalecer el derecho a la defensa.

Se menciona este antecedente constitucional debido a que es un análisis del principio de doble instancia en una de las materias que se estableció con una única instancia. Sin embargo, esta resolución solo brindaba una herramienta temporal, siendo que se establece de forma provisional que las personas pueden interponer el recurso de casación como una forma de garantizar el debido proceso, pero no profundizó en la estructura de la casación y las limitantes que existen para interponer este recurso.

Debido a la forma que el derecho a recurrir fallos está establecido en la CRE no lo limita a ciertas causales como sucede con el recurso extraordinario casación, revisión, entre otros, sino que lo deja libre para recurrir fallos o resoluciones judiciales que tengan relación directa con los derechos de las partes. Esto permite que no exista una limitante tan restrictiva como en el caso de la casación, y que se pueda brindar esta seguridad jurídica, ya que un reexamen verificaría cada uno de los elementos de la sentencia de primera instancia.

En la Sentencia 017-10-SCN-CC (2010) la Corte Constitucional afirmó lo siguiente:

Que el derecho a recurrir fallos no es absoluto, ya que, analiza el principio de libertad de configuración del legislador, el cual, establece que el legislador tiene la libertad de legislar leyes y normas que considere adecuado. Y bajo este carácter, es la ley en donde se establece el recurso que pueden interponer los contribuyentes, siendo así, el legislador el encargado de configurar este recurso y determinar los puntos positivos y negativos. (p.7)

Interesante criterio propone la Corte Constitucional sobre la naturaleza sobre el derecho a recurrir fallos debido a que establece que no es absoluto, ya que, fundamenta esto en el principio de libertad de configuración del legislador, de que los recursos son creados por la ley y son los legisladores los encargados de establecer las leyes y procedimientos. Sin embargo, la CRE es la norma suprema en el Ecuador, y todas las normas deben ir acorde a lo que establece la carta magna, ya que, si son contrarias a la norma, se vuelven inconstitucionales, perdiendo cualquier tipo de validez jurídica.

Además, dentro de esta sentencia, la Corte Constitucional hace un ejercicio de derecho comparado, pero sin analizar los tratados y convenciones que el Ecuador ha ratificado, y esto último, lo que la Corte omite analizar la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y que como esta define el principio de recurrir fallos. La Corte dispone un criterio fundado en un análisis limitado y que les brinda facultades a los legisladores sobre las disposiciones de la CRE.

Dentro de esta sentencia se busca establecer una herramienta provisional para que los contribuyentes puedan interponer recursos en contra la decisión del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, de esta manera, se estableció de forma provisional al recurso extraordinario de casación. Sin embargo, cabe mencionar, que la misma Corte Constitucional ha establecido que la casación no constituye una instancia en sí, sino es un recurso extraordinario que se puede interponer únicamente si se efectúa una de las causales establecidas en la ley sobre la integridad y legalidad de la sentencia.

Según Carrasco (2022) el principio de doble instancia permite a las personas que la resolución sea valorada por un juez imparcial y que de más seguridad a la decisión que afecta sobre los derechos de las partes dentro del proceso y así cumplir con el debido proceso.

Por lo tanto, el principio de doble instancia, está normado de tal manera que tiene una importancia inmensa en el ordenamiento jurídico ecuatoriano y que su aplicabilidad toma forma en virtud de los recursos verticales, siendo el más importante el recurso de apelación, que permite la valoración de la sentencia o resolución con sus características de fondo y forma para brindar un ejercicio idóneo del derecho al debido proceso y de la tutela judicial efectiva.

## **1.2 CARACTERÍSTICAS DEL PRINCIPIO DE DOBLE INSTANCIA**

El principio de doble instancia no se limita solo a la revisión por un juez superior, sino que este análisis debe ser implementado de manera eficaz e íntegra a cada uno de los elementos que se encuentran en litigio, ya que, garantiza la evaluación y corrección de errores por parte de una autoridad (Yépez, 2017).

Este análisis integral que hace referencia el autor Yépez es una evaluación completa de los elementos que debatieron en la primera instancia y que sirven como fundamento para la decisión judicial final, dejando claro que la doble instancia tiene este carácter de fortalecer el debido proceso, debido, que revisa íntegramente el caso que se interpuso en primer nivel.

Según Ortiz (2015) el principio de doble instancia es aplicable a muchas ramas del derecho y que a partir del reconocimiento de este principio surge el recurso de apelación que permite la valoración ante un juez superior sobre una sentencia o resolución, que sea un órgano judicial competente con la facultad de rectificar o realizar modificaciones a la sentencia en virtud de cumplir con el derecho a recurrir fallos y al debido proceso (p. 44).

La segunda característica, es la generalidad que el principio de doble instancia tiene, debido a que es planteada para aplicarse a todas las materias contra las decisiones judiciales que versen sobre derechos, de conformidad como está establecida en la CRE y los instrumentos internacionales como es la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

La Corte Constitucional en la sentencia No. 001-11-SCN-CC (2011) afirma que "El concepto de recurrir se lo entiende como acudir otra vez ante un administrador de justicia distinto del anterior, con el propósito de que la decisión judicial primigenia, que ha sido contraria a los intereses del vencido"

Dándole una característica particular a este principio, ya que, se configura únicamente cuando se evalúa por un órgano administrador de justicia de primer nivel para luego pasar a uno de segundo nivel, dejando claro los parámetros en que se entiende este principio.

La Corte Constitucional ha dado su criterio reiterado sobre el recurso de recurrir fallos de esta manera dentro del CASO No. 8-19-IN y acumulado (2021) establece los puntos clave a considerar sobre el derecho a recurrir fallos siendo de esta manera que este recurso debe ser de carácter informal, que sea ordinario dando lugar al análisis de los elementos del proceso, ser amplio para que pueda proceder por diversos motivos, ser directo.

De esta manera establece puntos importantes que serán ampliados a continuación. Primero sobre el informalismo, este punto hace referencia que el recurso de recurrir fallos no debe tener formalidades excesivas que puedan obstaculizar el libre ejercicio del derecho constitucional, sino que tiene que estar orientado en la búsqueda de cumplir con sus fines siendo así el análisis integral del proceso que se recurre.

Segundo debe ser ordinario, esto se establece para que el recurso pueda ser interpuesto con la finalidad de analizar las diferentes partes del proceso, tal como, la parte de los hechos, pruebas, el aspecto jurídico, admisibilidad de pruebas, excepciones pruebas entre otras tantas, permitiendo que el contribuyente tenga la libertad y la certeza de saber que se va a revisar íntegramente todos los puntos del proceso.

Tercero, debe ser amplio, cada una de las causales que se establezcan para que sea procedente este recurso debe estar establecido de tal manera, que no exista rigidez para su interposición.

Cuarto, debe ser directo, lo que permite que dentro de su estructura no sea factible que se requiere de varias fases o partes de las audiencias, como sería una audiencia preliminar, sino que dentro de una sola audiencia poder cumplir con todos los puntos de la agenda y revisar el proceso, en búsqueda de cumplir con el derecho constitucional y fortalecer el debido proceso.

A su vez dentro de la misma sentencia se establece casos en donde se cumple doble conforme en materia penal y que es relevante mencionar para entender la importancia de este recurso, siendo así, que, si en primera instancia se dicta una sentencia condenatoria declarando culpable a la parte procesada y luego en apelación se ratifica su estado de inocencia, sin embargo, se avanza con un proceso de casación donde se vuelve a dictar la culpabilidad del procesado.

En este caso particular se estaría cumpliendo con el doble conforme porque un juez superior está revisando la integridad la sentencia para ratificar el estado de inocencia o declarar la culpabilidad del proceso y este ejemplo en materia penal se puede aplicar en materia tributaria, de tal forma, que los contribuyentes reciben una decisión judicial por parte del Tribunal Distrital Contencioso Tributario y deberían tener un recurso eficaz que pueda cumplir con el doble conforme.

Ya que, es un criterio constitucional por parte de la Corte Constitucional estableciendo que para aplicar el doble conforme no solo es necesario que se presente la posibilidad de impugnar una decisión judicial, sino de brindar un recurso que sea efectivo para evaluar los aspectos esenciales del proceso judicial.

Es así, como el principio de doble instancia se versa en la integridad de revisión de la sentencia, en permitir que un juez superior con la competencia necesaria para evaluar cada punto del litigio brinde un criterio jurídico que evite que existan errores en resoluciones o sentencias que afectan directamente a los derechos de las personas y fortaleciendo el derecho al debido proceso.

### **1.3 PRINCIPIO DE DOBLE INSTANCIA Y EL RECURSO DE APELACIÓN**

De esta manera, el recurso de doble instancia está interconectado con los recursos verticales siendo el recurso de apelación el ejemplo perfecto de su aplicación, ya que, permite apelar las decisiones de las sentencias, resoluciones de los jueces, es más dentro del Código Orgánico General de Procesos que de ahora en adelante se mencionara como COGEP en su artículo 256 describe la apelación de la siguiente manera:

“La procedencia de este recurso recae contra sentencias y autos interlocutorios establecidos en primera instancia” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015)

En concordancia con esto se ve la conexión del recurso de apelación y el principio de doble conforme, ya que, este principio está inmerso en todo este recurso. Siendo un principio reconocido internacionalmente como lo establece la Convención Americana Sobre Derechos Humanos.

En concordancia con el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, (1966) que establece que en caso de que se vulnere un derecho que fuera parte de este instrumento jurídico se permite la interposición de un recurso efectivo. Es así, como el recurso de apelación se convierte en una herramienta idónea para la revisión de la sentencia y cumplir con el principio de doble conforme, que se encuentra establecido en la Constitución de la República del Ecuador.

El recurso de apelación sería el idóneo para precautelar que no se vulneren los derechos de los contribuyentes dentro de los procesos judiciales en materia tributaria debido a que, en la actualidad una vez que se dicta la sentencia del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, los contribuyentes, tienen la posibilidad de interponer recursos horizontales y aparte de eso, la única herramienta jurídica que tienen es el recurso extraordinario de casación que no solo no se considera una instancia más sino que su finalidad es la revisión de la legalidad de la sentencia no de cada uno de los elementos del proceso judicial.



El doble conforme es un derecho constitucional que se aplica en el Ecuador y permite que los ecuatorianos puedan recurrir fallos, de esta manera diferentes conceptos y lineamientos se han dado para establecer esta figura. Dentro de la Resolución No. 04-2022, la Corte Nacional de Justicia establece parámetros para establecer el derecho de recurrir fallos en este caso particular en materia penal.

Sin que esto fuese último fuese un impedimento debido a que los criterios que se estipulan son propios de la esencia del derecho como tal. De esta manera, La Corte Nacional De Justicia (2022) establece que para el cumplir con el doble conforme el recurso aplicable va a brindar una revisión integral a todo el contenido de la sentencia, incluyendo tema de valoración de pruebas.

Por lo que, se deja claro que el derecho a recurrir fallos se establece sobre las sentencias judiciales que versen sobre los derechos de una de las partes, se establece como un recurso especial con características similares a la apelación, por su carácter de devolver todo el proceso a una revisión general de cada parte del proceso.

Esto debido a que se busca el cumplimiento ya que, no es suficiente crear un recurso que permite a los contribuyentes recurrir, sino que se debe plantear un recurso que cumpla con una finalidad, que sea eficaz y que permite como se ha establecido con anterioridad, una revisión integral de las partes del proceso. Siendo así que el recurso de apelación cumple con estas condiciones para apelar los puntos clave de los procesos.

### **1.3.1 PRINCIPIO DE DOBLE INSTANCIA EN MATERIA TRIBUTARIA**

Como se ha establecido anteriormente el recurso de apelación se deriva del principio de doble instancia y es la ejemplificación idónea de la aplicación de este derecho. Dentro del COGEP existe la apelación, sin embargo, esta no está contemplada en el código tributario como un recurso que se pueda implementar en la sede judicial, debido a que su aplicación está destinada a elementos tributarios que se pueden resolver en sede administrativa. Por lo tanto, la apelación está contemplada en sede administrativa sobre elementos tributarios, como pueden ser los casos de calificación de posturas, nulidad del remate y otros que establece la misma ley.

De esta manera se establece en qué situaciones es posible apelar, sin embargo, como se ha mencionado con anterioridad, el principio de doble instancia que está consagrado en la Constitución de la República del Ecuador como parte del derecho a la defensa y que permite recurrir fallos o resoluciones judiciales donde versen derechos, esto no se establece dentro del Código Tributario, al no existir la posibilidad de recurrir antes de las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario.

Uno de los autores ecuatorianos que más relevancia ha tenido ha sido el Doctor en Jurisprudencia Rodrigo Patiño que con su experiencia de juez del Tribunal Distrital Contencioso Tributario en su libro Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario establece Patiño (2022) lo siguiente: el derecho a recurrir fallos y el recurso de apelación son constitucionalmente aceptados y se entiende como el derecho a que un juez superior cuestione la sentencia del juez de inferior nivel y esto forma parte del debido proceso.

De esta manera se deja establecido, que la doble instancia no tiene limitación, ya que, desde su concepción en la CRE se estableció para todos los fallos judiciales que versen sobre derechos, sin establecer casos especiales y no se puede limitar un derecho constitucional que está reconocido y amparado en instrumentos internacionales, y más adelante establece:

"El no proporcionar recursos contra las decisiones judiciales de única instancia supone infracción al fundamento constitucional" (Patiño, 2022)

Los derechos no pueden no ser limitados o restringidos y cada una de la leyes y normas deben adecuarse a la carta magna y sus disposiciones por estar en un ordenamiento jurídico superior. El principio de doble instancia es reconocido por la CRE como un derecho constitucional que forma parte del derecho del debido proceso, siendo este un derecho muy amplio que abarca diferentes aspectos de los procesos judiciales y cuales son las garantías mínimas que deben tener estos.

En el apartado del debido proceso sobre el derecho a la defensa, se establece que el derecho a recurrir fallos, mismo que abarca tanto para las sentencias como a los fallos judiciales que traten sobre derechos, son estas disposiciones que permiten entender cómo el derecho a recurrir fallos está incluido en cada uno de los procesos judiciales, y que la no aplicación no solo vulnera el derecho al debido proceso sino a la seguridad jurídica que establece respeto a la CRE y con ella a cada uno de los derechos que contiene.

## 1.4 MEDIOS DE IMPUGNACIÓN

Los contribuyentes tienen el derecho a reclamar sobre aspectos que se sientan inconformes en relación a las disposiciones de las administraciones tributarias, y estas inconformidades se las entiende como impugnaciones de los actos administrativos en materia tributaria que afecta los derechos de los contribuyentes y para esto las personas puedan elegir entre dos caminos, la sede administrativa y la sede judicial.

Los temas que se pueden impugnar están regulados y establecidos explícitamente en el libro tercero del código tributario actual, pero para llegar a este punto ocurrió un camino de varios cambios normativos, desde su creación hasta la actualidad. Siendo así que, en 1959 por primera vez se dio un decreto de emergencia para la creación de un instrumento legal que estableciera los parámetros de las relaciones de los contribuyentes con las administraciones tributarias siendo así llamado Ley del Tribunal Fiscal.

Siendo este el resultado de varias leyes que se fueron dando en años anteriores, como la ley sobre el impuesto a la herencia de 1920, la ley del impuesto a la renta y la ley orgánica de hacienda de 1927, ley del impuesto a las sucesiones de 1928 o la ley de imposiciones y recaudaciones a la renta de 1941. De esta manera estaba naciendo la necesidad de crear un código o una ley que añadiera estas diferentes leyes que estaban regadas.

Para Andrade (2013) el jurista más importante de esta época es sin duda el Dr. Eduardo Riofrio Villagómez debido a que formula el primer proyecto del Código Fiscal para reunir las diferentes leyes que estaban repartidas y regular las normas jurídicas y las relaciones entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

Sin embargo, como afirma Cevallos Izquierdo (2015) el sistema normativo en que se rigen las relaciones jurídicas, normas, sanciones no existía, en virtud de esto, la justicia tributaria como se conoce en la actualidad era también inexistente. Por lo tanto, aunque el decreto de ley que creó el Tribunal Fiscal dio el primer paso a la creación de normativa en materia tributaria, el camino era largo.

El Tribunal Fiscal aunque siendo en primera instancia el órgano que tiene que conocer, su creación, implementación y estructura estaba en desarrollo, dejando que los casos tributarios siguieran en virtud del Consejo de Estado, pero este mismo no tenía tampoco ni la competencia debido que fue asignada al Tribunal ni el procedimiento a seguir sobre estas cuestiones.

Haciendo que los casos que surgían en materia tributaria no tuvieran reglas claras establecidas que permitieran su sustentación y el término de conclusión, ya que, los procesos podrían alargarse años, dilatarse el proceso por temas de mera formalidades, la inadmisibilidad de elementos procesales, sin la motivación adecuado, existiendo un verdadero caos.

Y en el proceso de revisión, modificaciones, reestructuraciones que los organismos del Estado dictaban a este primer proyecto de ley, no fue hasta 1963 que finalmente se dio luz verde para que publique el borrador final del Código Fiscal en el Registro Oficial, siendo un gran paso para los ecuatorianos en materia tributaria y permitiendo que se tengan las reglas más claras a la hora de interponer demandas ante el Tribunal y sobre los tributos y sus sanciones.

En 1975 el presidente Guillermo Rodríguez Lara mediante decreto Nro. 1016 se dicta el Código Tributario siendo así un cambio en la normativa que contiene las bases de su antecesor pero se vuelve más específico sobre los aspectos tributarios.

Sobre el tema de las instancias, este código mantiene una única instancia e incluye el recurso extraordinario de casación en sus articulados para que se pueda interponer en contra de las sentencias del Tribunal Fiscal, teniendo causales diferentes a las conocidas en la actualidad.

Según Cevallos Izquierdo, 2015 las causales de casación eran: el pago de un tributo que no estuvo establecido por la ley o en el periodo fiscal incorrecto, cuando existan exenciones no permitidas por la ley, cuando en sentencia se verse en leyes no aplicables a la causa, cuando se omita la inclusión de determinados elemento para estipular la obligación tributaria, errores de hecho en la calificación fáctica.

Como lo establece este autor las causales del recurso de casación son diferentes a las que se conoce actualmente, siendo así que estas estuvieron

vigentes por un tiempo hasta, que posteriormente se dictó la ley de casación de 1993 que derogó las causales que tenía este código tributario y le brindó bases sólidas a este recurso extraordinario.

De esta manera, los articulados de este código fueron evolucionando, algunas siendo derogadas y otras actualizándose hasta que se dictó otro código tributario, siendo que ya desde el cuerpo normativo de 2005 estaba no solo con un estructura mucho mejor, sino que ya iba de la mano con los otros órganos jurisdiccionales, siendo así que el código de la función judicial establece el número de jueces que tendrían cada una de las salas especializadas, creando un relación directa con el código tributario y sus procedimientos.

El Tribunal Distrital Contencioso Tributario está conformado por 3 jueces en las 3 salas que existen en sede Guayaquil que tienen la competencia para conocer y resolver sobre las discrepancias que existen entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, siempre y cuando se versen sobre elementos u obligaciones de materia tributaria siendo el objeto del conflicto.

Los contribuyentes tienen la facilidad para interponer acciones de impugnaciones como el establece el artículo 220 del Código Tributario

Interponer acciones sobre reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general todas están que sean sobre el área tributaria y que se encuentren involucrado derechos constitucionales de los reclamantes, sobre los actos que se mencionaron con anterioridad para buscar la anulación parcial o total de estos actos, sobre las resolución de las administraciones tributarias en donde se niegue en parte o en su totalidad un reclamo que fue presentado por los contribuyentes, sobre las que se generen por el silencio administrativo en relación con los reclamos presentados por los contribuyentes, de las decisiones administrativas que fueron dictadas por medio del recurso extraordinario de revisión, sobre las resoluciones administrativas que sean sobre las imposición de sanciones por el incumplimiento de deberes formales, sobre las decisiones de las administraciones tributarias que nieguen en parte o en su totalidad los reclamos del pago indebido o pago en exceso, y de las otras causales que fueran establecidas en la ley. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2005)

Los siete primeros casos que presenta este código permite tener con claridad los casos que se pueden presentar ante el Tribunal Distrital Contencioso Tributario y como estos serían revisados, analizados, y resueltos por primera vez en una sede judicial, con la característica que, dentro de la materia tributaria, existe solo una instancia, es decir, no permite interponer recurso de alzada ante las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario.

En relación con el caso ocho deja el panorama abierto para estipular nuevos casos en donde el Tribunal sea competencia para conocer y resolver y es así como más adelante en el Código Tributario, menciona la competencia que tienen estos jueces para conocer las acciones directas que pueden interponer los contribuyentes, como la prescripción de obligación de créditos tributarios, intereses y multas.

De esta manera el Tribunal va siendo competente para más elementos llegando así a resolver sobre casos de competencia entre autoridades distintas administraciones tributarias, sobre tercería excluyentes de dominio que tenga créditos tributarios, recurso de quejas entre más casos que la misma ley va estipulando.

Las decisiones del Tribunal como se ha mencionado son inapelables debido a que la ley no permite este recurso para este punto, sin embargo, sí permite los recursos horizontales como son los de aclaración, ampliación para esclarecer o ampliar ciertos puntos que han quedado en el aire según la perspectiva del contribuyente.

## **1.5 RECURSOS APLICABLES EN MATERIA TRIBUTARIA**

### **1.5.1 RECURSOS EN SEDE ADMINISTRATIVA**

Dentro del código tributario existen diversos recursos y herramientas jurídicas que se aplican, tanto es así, que existen situaciones jurídicas que se resuelven en vía administrativa y otros que se siguen en la vía judicial tributaria, pero todos en relación con las obligaciones y elementos tributarios.

Es así como los contribuyentes tienen la sede administrativa, para realizar las quejas, solicitudes, reclamos que consideren oportunos para velar por sus derechos, y estos mismos deberán ser resueltos por la entidad que se está interponiendo, siendo atendido en un tiempo de 30 días término sino este puede caer en silencio administrativo por parte de la entidad.

Estos reclamos se interponen bajo las reglas y normas del Código Orgánico Administrativo que de ahora en adelante se mencionará como COA, para su estructura, según Aguirre, (2007) afirma que son actos que son interpuestos por el contribuyente para impugnar una resolución que transgrede los derechos de parte demandante.

De esta manera, los contribuyentes pueden reclamar sobre actos administrativos en tema de obligaciones tributarias y al mencionar acto administrativo, sus elementos son los que se estipulan en el COA y en su artículo 99 establece la importancia de la existencia de estos elementos como son: objeto, competencia, procedimiento, capacidad y motivación.

Por la inexistencia de cualquiera de estos elementos, el acto administrativo se vuelve nulo. Además, de esto se permiten las consultas, donde los contribuyentes pueden plantear las interrogantes que tienen ante la administración tributaria, siendo vinculante la absolución.

En sede administrativa una vez atendida las solicitudes, reclamos y escritos interpuestas por los contribuyentes, si estos no están conformes con la decisión dictada por la entidad, pueden interponer el recurso de apelación o impugnación a este acto administrativo diez días contados desde la notificación del acto administrativo.



Y de esta manera, empezar un proceso administrativo de impugnación en donde se puede presentar documentos nuevos que no estén en el expediente original siempre y cuando se justifique el motivo de existencia en esta altura del proceso. Dentro de este recurso de impugnación se puede alegar la nulidad del acto administrativo o del procedimiento.

Debido a que si dentro del tiempo para resolver el recurso de impugnación, la misma administración identifica que existe causas que vician el procedimiento ya se de oficio o por petición de alguna de partes debería analizar este elemento y declarar la nulidad para que los efectos del acto administrativos desaparezcan y así volver al estado inicial antes de la notificación del acto administración en conflicto, sin embargo si no es procedente la apelación y una dictada la resolución el único recurso existente es el recurso extraordinario de revisión en vía administrativa

Los contribuyentes tienen la oportunidad de interponer estos recursos antes de ir a la sede judicial si consideran que es lo más idóneo. Siendo esta la primera vez que los jueces revisarán el caso y en materia tributaria como es de única instancia, solo se revisaría en esa ocasión, siendo así que el Código Orgánico de la Función Judicial ha dispuesto las salas, siendo en Guayaquil, la sala del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, ubicado en la Corte Provincial del Guayas.

## 1.5.2 RECURSO DE REVISIÓN

El recurso de revisión es un recurso extraordinario que se interpone cuando recae en una de las causales establecidas por la ley, buscando así la revisión de la sentencia o resolución, debido a que uno o varios de sus puntos, depende de la causal, requieren ser revisados por la administración a la que se le está presentando el caso.

Como afirma Bueno (2008) el recurso de revisión es una herramienta jurídica que se interpone de manera extraordinaria por situaciones especiales que tiene que estar interpuesto ante la máxima autoridad administrativa tributaria. (p. 9)

El recurso de revisión tiene ciertos particulares, no solo debe ser interpuesta a las máximas autoridades tributarias como el director general del Servicio de Rentas Internas por mencionar un ejemplo, sino que tienen que suscitar ciertos casos en los que cuales la ley permita que se pueda presentar por ejemplo interponer este recurso sobre el acto administrativo que se encuentre en firme su decisión.

Esta particularidad que presenta el recurso de extraordinario de revisión, de que la administración que establece el acto administrativo tenga que ser la misma que evalúe el recurso de revisión y tome la decisión, deja a las personas en una situación complicada, siendo así un recurso extraordinario que no se resuelve ante un juez sino ante la misma administración.

Según afirma Garcia de Enterría & Fernandez (2004) el recurso extraordinario de revisión es una medicina para los casos excepcionales en donde se encuentre actos en firme pero que su legalidad se encuentre en tela de duda debido a diferentes razones como pueden ser documentos nuevos o hechos que no fueron considerados.

El recurso de revisión tiene esta característica de ser un recurso rígido, debido que solo se puede implementar si encaja con alguna de las causales establecidas, como puede ser el error de hecho o derecho dentro la expedición de la resolución pero no obstante aunque la primera parte de esta causal parece bastante abierto, es de mencionar, que la ley requiere un informe jurídico previo para que justifique esta causal, convirtiendo esta causal en una

compuesta por dos parte, con una variable que depende de la otra para configurarse como válida.

Los contribuyentes suelen aplicar la causal segunda, la aparición de documentos de gran valor que no se tenían al momento de la resolución, sin embargo, la trascendencia, importancia, relevancia, la determina la misma administración, dejando en un espacio grande de debate si la información que presente el contribuyente es digna de considerarse trascendental, debido a que, si no lo considera de esta manera, y rechaza el recurso, el contribuyente no podría apelar esta decisión.

El recurso de revisión establece la necesidad de sentencia judicial sobre la validez de los documentos o el testimonio judicial, para su poder interposición, siendo un elemento bastante desfavorable para los contribuyentes que tienen que esperar meses, años para que se concluya el juicio y la sentencia se ejecute, y ahí recién poder establecer este recurso.

Es decir, el recurso revisión necesita de requisitos complejos para su interposición desde sentencia judiciales hasta informes previos para su aplicación, lo que deja a los contribuyentes sin muchas opciones debido que no solo tiene que configurarse su situación a una de estas causales sino que la misma administración será que evalúa su recurso, si es procedente o no, y posteriormente, la misma administración será la encargada de decidir, dejando un procedimiento administrativo complejo para el contribuyente.

Estas causales con específicas y no permiten revisar todos los elementos de fondo de la sentencia, siendo el primer punto, errores de hecho o de derecho, que suele ser el mecanismo más interpuesto por los contribuyentes, sin embargo, este punto debe ser justificado por un informe de jurídico previo, que sirve como condición para efectuarse esa causal.

Las siguientes causales, establecen casos excepcionales en donde, aparezcan documentos que no se tenían en su debido momento, cuando los documentos que fueron la base la resolución fueran declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada, que estos documentos estén con errores evidentes, o en su defecto que los testigos tengan una sentencia judicial ejecutoriada por perjurio por el testimonio en el proceso que se pretende interponer el recurso de revisión. De esta manera, el recurso revisión no solo

es una herramienta que se tiene para interponer ante la máxima autoridad de una administración tributaria y no ante una unidad judicial, sino que los casos que establecen son bastante específicos, que limitan el acceso a interponer este recurso.

El recurso de revisión es la última herramienta que se presenta en sede administrativa, ya que dentro de sus características es que se interpone ante la máxima autoridad, se fundamenta sobre un acto en firme que dictó la administración pública y será procedente sobre las causales que establezca la ley. De esta manera el recurso de revisión es una herramienta extraordinaria que no configura otra instancia para muchos autores, sino una revisión detallada de los errores de hecho o derechos que se suscitaron en la resolución ejecutoria o acto en firme.

### **1.5.3. RECURSO DE CASACIÓN**

El recurso de casación es uno de los medios de protección que existen en cada una de las materias, este recurso es una evaluación sobre aspectos de legalidad que contienen las sentencias judiciales. Este recurso se interpone ante la Corte Nacional de Justicia, el órgano jurisdiccional competente para conocer este tipo de recurso.

Para Soriano (2018) es un recurso bastante complejo debido que cuestiona los elementos de legalidad con la norma aplicada, solo se versa en las cuestiones jurídicas de las materias para determinar si existe o no una infracción, esto cambia el objeto del juicio que se va a dar, ya que, normalmente se evalúa el fondo de la sentencia más no los aspectos jurídicos que se acompañan en todo el proceso.

Ante las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, no existe el recurso de apelación debido a que este tribunal es de única instancia, y las resoluciones que se dicten entran en proceso de ejecutoria directa, a menos que se interpongan recursos horizontales, como los de ampliación y aclaración entre otros para explicar ciertos puntos de la sentencia.

Es por esto, que los contribuyentes tienen ajustar a la decisión del Tribunal Distrital Contencioso Tributario y verificar si sus casos entran las causales de casación para interponer este recurso, y de esta manera, hacer que la sentencia sea verificada por un juez de alzada, sin embargo, el recurso de casación es un recurso más técnico que no se versa sobre temas de fondo sino sobre los aspectos legales y técnicos de la sentencia, dejando aspectos como admisibilidad de pruebas fuera del análisis.

La casación no analiza los hechos ni las pruebas de las sentencias que se pretende llevar a casación dejando estos elementos fuera de análisis, pero estos elementos mencionados pueden ser objetos de debate y que se verifique la sentencia por cometer irregularidades en la interpretación, análisis y evaluación de estos. En materia tributaria al solo existir una segunda instancia, y permitir el recurso de casación, deja de lado los elementos que pueden afectar los derechos de los contribuyentes.

Según Nuñez (2012) la casación comprende una revisión técnica que limita el juzgamiento de los jueces a puntos específicos a los derechos creando un riesgo por no revisar el elemento material que afecta derechos constitucionales de legalidad.

Es claro que los contribuyentes tienen un mecanismo bastante complejo y que deja fuera muchas cuestiones que se pueden dar dentro de los reclamos ante el Tribunal Distrital Contencioso Tributario. Debido a que este recurso es de características limitadas, sobre la correcta aplicación, ausente o incorrecta interpretación tanto de normas de derecho, procesales, como de preceptos jurídicos en que se vea la decisión judicial, además de establecerse cuando no se responde a los puntos relevantes del litigio o existiera contradicción. Es claro que estos puntos son de legalidad sobre los puntos clave de la sentencia y como esta fue dictada, su motivación y todos los fundamentos que fueron implementados.

Es por esto que el recurso de casación es restringido y no se puede interponer contra la fundamentación fáctica y las pruebas, cabe destacar en la mayoría de procesos existen recursos verticales que permiten apelar estos aspectos, no obstante, en materia tributaria no es posible esto, por ser una sola instancia, dejando a los contribuyentes sin la posibilidad de recurrir a este fallo judicial en la amplitud de los puntos que se suscitaron, sino centrarse en aspectos específicos.

Dentro de los criterios de la Corte Constitucional en la Sentencia N.º 251-15-SEP-CC (2015) ha establecido que el recurso de casación no constituye una instancia en sí, sino que es un recurso extraordinario que puede ser interpuesto por las partes si se da alguna de las causales, ya que, la casación es para controlar y verificar la legalidad de la sentencia.

Este criterio de la Corte Constitucional, deja en claro que la casación no es una segunda instancia, no es el reemplazo del recurso de apelación, sino que es un recurso que tiene su propia finalidad y que está presente en todas las materias, lo que deja a la materia tributaria, con una única instancia y sin opción a poder apelar sobre cuestiones de fondo de la sentencia judicial, ya que, como se ha establecido anteriormente, el doble conforme se entiende como la segunda revisión de la sentencia por parte de un juez.

De esta manera se configura que el recurso extraordinario de casación tiene causales bien delimitadas destinadas a la verificar la legalidad de la sentencia, más en aspectos de fondo de la sentencias, no en analizar sobre la evaluación, admisibilidad de hechos y pruebas que se dieron en la primera instancia ante el Tribunal Distrital Contencioso Tributario.

Ni mucho sobre las excepciones previas que pudieron ser presentadas por una de las partes procesales y que el tribunal en en cumplimiento de su competencia tiene la atribución de disponer si estas excepciones previas son admisibles o no, siendo así que esta decisión no contempla el recurso extraordinario de casación.

## 1.6. LEGISLACIÓN COMPARADA

Los diferentes países que componen el continente latinoamericano tienen raíces comunes que le permiten que muchas de sus figuras jurídicas se parezcan o compartan grandes similitudes, como se puede mencionar, que el Código Civil Ecuatoriano es una adaptación del Código Civil Chileno. No obstante, cada norma que se crea responde a una problemática social y busca satisfacer las necesidades actuales de los ciudadanos.

En cuanto a la materia tributaria, cada país de Latinoamérica ha establecido su propia legislación y es importante mencionar las figuras que estas legislaciones han aceptado y aplican dentro de su normativa. De esta manera, la legislación argentina, que ratificó la Convención Americana sobre Derechos Humanos en 1984, ha trabajado para armonizar su legislación con esta Convención.

En materia tributaria, establece diferentes instancias para que los derechos de los contribuyentes prevalezcan y de esta manera, conseguir que las resoluciones judiciales del Tribunal Fiscal de la Nación sean lo más eficientes posibles. Las similitudes entre la legislación ecuatoriana y argentina son bastantes, siendo así que el contribuyente en ambos países puede interponer acciones judiciales antes las resoluciones de la autoridad tributaria que ha dictado una resolución sobre los reclamos de elementos tributarios.

Una vez transcurrido esto y que la acción es conocida en vía judicial por el Tribunal Distrital Contencioso Tributario en Ecuador y por el Tribunal Fiscal se procede con la etapa de juicio, sin embargo, en esta última existe una diferencia, debido a que Ley de Procedimiento Tributario establece lo siguiente en el artículo 81:

“Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.” (Argentina, 1978)

Desde este momento procesal que permite a los contribuyentes dos opciones para interponer esta acción, se visualiza la primera diferencia relevante, siguiendo con la línea del procedimiento, este cuerpo normativo



permite en sede administración un recurso de reconsideración ante la autoridad máxima administrativa, pero a su vez divide el recurso de apelación en dos etapas:

1. Apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación
2. Apelar ante el director general cuando no exista un procedimiento más idóneo

Sin embargo, existen grandes cambios en la estructuración de las instancias, debido a que en Buenos Aires existe la primera instancia, en donde, son competentes los juzgados nacionales de primera instancia en el resto de las provincias los juzgados federales, siendo el primer proceso judicial en donde se litiga en los siguientes casos:

1. Contra resoluciones que se dieran por el recurso de reconsideración
2. Por resoluciones en tema de tributos y reconsideraciones
3. Por falta de resolución del recurso de reconsideración
4. Por falta de resolución en reclamo de repetición de tributos que fueran pagados de manera espontánea

Además de esto, permite una segunda instancia en donde la competencia será de la Cámara Nacional de Apelaciones y serán competentes de conocer casos de apelaciones contra las sentencias de jueces de primera instancia, recursos de revisión y apelación limitada dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación, apelación en temas de amparo y sobre recursos por retardo de la justicia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Esta segunda instancia es un claro ejemplo, de la búsqueda de fortalecer los procesos judiciales y las sentencias de los jueces, la Legislación Argentina plantea la posibilidad de tener tribunales de segunda instancia en materia tributaria para fortalecer el derecho al doble conforme y el debido proceso.

Una clara diferencia a la situación del Ecuador que a pesar de ratificar la misma Convención no armoniza su ordenamiento jurídico a las disposiciones del instrumento internacional siendo contradictorio debido que la misma Constitución de la República del Ecuador permite el recurrir fallos a las sentencias judiciales y no establece ningún limitante a este derecho.

Dentro del estudio el recurso de apelación en esta legislación, existen autores que han debatido y analizado este recurso y como es aplicado en favor de los contribuyentes, es así que Cogliati & Landoni (2012) afirman que la cámara nacional de las apelaciones es un organismo que permite a los contribuyentes interponer el recurso de apelación ante las sentencias de los jueces de primera instancia cuando sea tema de repetición de gravámenes y aplicación de sanciones, y apelación limitada contra las sentencias del Tribunal en materia tributos o sanciones.

Este criterio menciona el territorio jurídico que tienen los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones, además que presenta esta figura que los contribuyentes pueden apelar las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP cuando el monto supere los \$2500 o \$7000 respectivamente, ya que, para interposición de este recurso se tiene el tiempo de 15 días una vez notificado las partes procesales.

Además de esto presenta la figura de la apelación limitada que es una figura que se aplica para que los contribuyentes únicamente puedan presentar este recurso cuando se cumpla con los siguientes parámetros:

- Que sea contra las decisiones judiciales de primera instancia del Tribunal Fiscal de la Nación.
- Que versen sobre materia de tributos, sanciones
- Que la decisión sea sobre recurso de amparo y recursos de retardo de justicia

De esta manera, se identifican los casos en que la Cámara de Apelaciones puede considerar admisible las demandas de apelación para que los contribuyentes tengan una segunda revisión de su sentencia por un juez superior.

Otra legislación que contempla la apelación en materia tributaria es Chile, dentro de uno de sus cuerpos más normativos más antiguos, siendo su Código Tributario, presenta grandes similitudes con el Código Tributario Ecuatoriano, en relación con la competencia que tiene el Tribunal Distrital Contencioso Tributario sobre los casos que pueden conocer.

Sin embargo, el Código Tributario Chileno establece en el artículo 120 lo siguiente: "Corresponde a las Cortes de Apelaciones conocer en segunda

instancia de los recursos de apelación y casación en la forma que se deduzcan contra las resoluciones del Tribunal Tributario y Aduanero, en los casos en que ellos sean procedentes de conformidad a este Código. ” (Gobierno, 1974)

Esta es una gran diferencia que tiene esa legislación, porque permite una segunda instancia a los contribuyentes, tanto que la misma ley contempla la existencia de dos tribunales de apelación uno con competencia para reclamos para los bienes raíces de primera serie y otro que conozca sobre los bienes raíces de segunda serie. Además, permite presentar apelación ante las sentencias definitivas del Tribunal cuando rechace parcial o totalmente un reclamo, y faculta ya sea de oficio o petición de parte, que presente ante el Servicio de Tesorerías para suspender parcial o totalmente el cobro del impuesto, que es objeto del litigio.

La legislación chilena fomenta la doble instancia para sus contribuyentes de manera que puedan ejercer la apelación sobre las sentencias dictadas por el Tribunal, para fortalecer el debido proceso y la seguridad jurídica, debido que un tribunal superior, compuesto por jueces de mayor conocimiento analizará la sentencia y los hechos, permitiendo una decisión completa sobre las partes elementales del litigio.

**CAPÍTULO II**  
**METODOLOGÍA DEL PROCESO DE INVESTIGACIÓN**

## **2.1 ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN**

En el presente trabajo de investigación se usa un enfoque cualitativo, para estudiar las causas y efectos del tema de investigación, con el propósito de comprender la situación a través de estudio de conceptos, normativa, jurisprudencia y legislación comparada, permitiendo un análisis inductivo que permita la comprensión del tema y sus componentes. En concordancia con Sánchez Flores (2019) este autor de metodología de la investigación afirma que:

El enfoque cualitativo se basa en la recolección de información que sirva de evidencia de la hipótesis que se plantea, para buscar la descripción y cualidades del objeto de estudio, y de esta manera conseguir una comprensión y a su vez, poder explicar esto por medio de herramientas y técnicas

## **2.2 TIPO DE INVESTIGACIÓN**

- **Exploratorio:** con la utilización de este método es posible estudiar los elementos que no han sido explorados, permitiendo conocer la realidad actual en que versa el tema de investigación y añadiendo más información que complementa la problemática.
- **Descriptivo:** la presente investigación también es descriptiva debido que, a través del proceso de estudio, se describen las propiedades de cada uno de los temas, así como características y cada uno de sus elementos.

## **2.3 PERIODO Y LUGAR DONDE SE DESARROLLA LA INVESTIGACIÓN**

La investigación se desarrolla en la ciudad de Guayaquil, estudiando la aplicación del principio de doble instancia en el Tribunal Distrital Contencioso Tributario de esta ciudad. A su vez se busca implementar el periodo de 2020 a 2023

## **2.4 UNIVERSO Y MUESTRA DE LA INVESTIGACIÓN**

En esta investigación se basó en la población o universo de la ciudad de Guayaquil, siendo así que la muestra seleccionada son jueces del Tribunal Distrital Contencioso Tributario y expertos en el Derecho tributario los cuales son:

- Dr. Carlos Ferran De La Torre, Juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en sede Guayaquil, Doctorado en la Universidad de Salamanca, Máster en Legislación Tributaria de la Universidad Católica de Guayaquil, Docente de la materia de derecho tributario en diferentes universidades, profesor de maestrías de derecho tributario.
- Dra. Laura Genoveva Sabando Espinales, Jueza del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en sede Guayaquil, amplia experiencia en materia tributaria tanto como jueza como en su tiempo abogada en libre ejercicio.
- Dr. Klever Izquierdo, Profesor de Derecho Tributario en la Universidad Ecotec, Máster en Asesoría Fiscal por la Universidad de Navarra, Abogado Externo socio del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y del Banco del Pacífico en gestiones de coactiva y cobranza extrajudicial respectivamente, Procurador judicial de distintas compañías a nivel nacional, Socio del Estudio Jurídico Izquierdo & Castro dedicado al derecho tributario, administrativo, mercantil y societario.

## **2.5 MÉTODOS EMPLEADOS**

### **2.5.1 MÉTODO EMPÍRICO**

En el siguiente proyecto se implementa el método empírico, debido a que este instrumento permite obtener los datos de manera empírica, teniendo uno de los métodos que mejor se ajusta a la necesidad de este tipo de investigación. Debido que, dentro de los métodos empíricos, se encuentra la entrevista, esta ha sido la razón de su selección, por lo idóneo que es esta técnica para cumplir con los objetivos de la investigación.

Es así, que el procedimiento de recolección de datos que se implementa en esta investigación es la entrevista a los expertos que fueron parte de la muestra para analizar sus pensamientos y concepciones sobre este tema de investigación. De esta manera, las preguntas empleadas fueron:

1. ¿Cuál es su opinión al derecho de recurrir fallos?
2. ¿Cuál recurso considera usted que es más eficaz tanto en la sede administrativa como en la sede judicial en materia tributaria?

3. ¿Considera usted que el recurso de apelación sería factible implementar ante las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario?
4. Algunos autores establecen que la sede administrativa es la primera instancia para luego pasar a interponer la demanda ante el Tribunal Distrital Contencioso Tributario, ¿Cuál es su opinión al respecto?
5. ¿Por qué considera usted que la asamblea nacional del Ecuador no ha considerado presentar un proyecto de ley para legislar el recurso de apelación en materia tributaria?

## **2.6 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN**

La técnica de recolección de datos que se ajusta mejor a los objetivos de esta investigación es la entrevista, debido a esto, se eligió el método empírico, debido a que la entrevista es la herramienta más idónea, para cumplir con los objetivos específicos y el objeto generada. De esta manera, las preguntas se determinan partiendo de los general a lo más específico, en virtud, de conocer las opiniones de los entrevistados sobre diversos puntos.

Las entrevistas se las realizará de manera individual a cada uno de los invitados, utilizando la misma cantidad de preguntas, para analizar las similitudes y diferencias entre los criterios de los expertos en la materia tributaria en cada una de las preguntas. Por lo tanto, una vez recolectada estos criterios, se procede con el análisis de esta información de manera individualizada.

**CAPÍTULO III**  
**ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS**  
**DE LA INVESTIGACIÓN**



### **3.1 ANÁLISIS DE LAS ENTREVISTAS**

#### **3.2.1 Entrevista al Dr. Carlos Ferran**

**Persona entrevista:** Dr. Carlos Ferran De La Torre, Juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en sede Guayaquil, Doctorado en la Universidad de Salamanca, Máster en Legislación Tributaria de la Universidad Católica de Guayaquil, Docente de la materia de derecho tributario en diferentes universidades, profesor de maestrías de derecho tributario.

#### **Preguntas:**

##### **1. ¿Cuál es su opinión al derecho de recurrir fallos?**

El derecho a recurrir fallos es una garantía constitucional del debido proceso, que dentro de una controversia existan dos niveles judiciales que se pronuncien sobre una causa y que en la jurisdicción administrativa y tributaria, es un caso excepcional ya que desde sus orígenes se ha previsto como una instancia única, y que son tribunales distritales que abarcan varias provincias, como en el caso del Tribunal Distrital Contencioso Tributario sede Guayaquil tiene competencia territorial en las provincias de Guayas los Ríos Santa Elena y Galápagos pero que manejan una materia con excepciones en algunos tribunales que tienen la materia tributaria y administrativa y que solo cabe el recurso de casación que no constituye una segunda instancia por ser un recurso extraordinario y es como se concibió y se ha ido trabajando y cada vez hay voces mayores de que no se está cumpliendo con el principio de doble conforme pero en el Ecuador no se ha planteado el tema.

**Análisis:** El recurso de doble conforme no se está cumpliendo, en materia tributaria están los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario que son competentes para varias provincias, y desde su concepción se ha planteado de esta manera. Sin embargo, cada vez hay más autores que han notado esta particularidad y reconocen la falta de aplicación de este principio.

**2. ¿Cuál recurso considera usted que es más eficaz tanto en la sede administrativa como en la sede judicial en materia tributaria?**

El recurso de casación es el que existe en sede judicial pero es un recurso extraordinario y cumple con la finalidad que se planteó pero por su naturaleza jurídico verifica la legalidad de la sentencia que se emitió, no tiene la misma amplitud de cuestionamiento como la tienes en otras materias cuando tienes el recurso de apelación y su papel ha sido de modulador sobre los diversos temas que el tribunal debe conocer, por otro lado, el recurso de revisión es el que se interpone en sede administrativa, y que se ajustado a los fines de su concepción pero al ser también un recurso extraordinario existe rigidez en los casos que se aplica, en mi experiencia no he visto muchos casos en la misma administración corrija y acepte su error.

**Análisis:** los recursos en ambas sedes son recursos extraordinarios que están definidos bajo ciertas causales, por una parte, el recurso extraordinario de casación no tiene la amplitud que tiene el recurso de apelación en otras materias, sino que verifica únicamente los elementos de legalidad de la sentencia, similar situación con el recurso extraordinario de revisión que tiene limitantes ante su procedencia.

**3. ¿Considera usted que el recurso de apelación sería factible implementar ante las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario?**

Puede ser deseable que se implemente el recurso de apelación en materia tributaria, pero hay que evaluar las diferentes cuestiones para su implementación, es una toda una planificación que se debe hacer para poder cumplir con este fin, con los recursos monetarios, el personal, infraestructura, que necesita de un debate amplio y son estas cuestiones las que no se han consideraron o ralentizan la implementación de este recurso.

**Análisis:** el recurso de apelación es posible de conseguir con la debida planificación de cada uno de los elementos que lo componen, ya que, implica un gran cambio con bastantes variables a considerar.

**4. Algunos autores establecen que la sede administrativa es la primera instancia para luego pasar a interponer la demanda ante el Tribunal Distrital Contencioso Tributario, ¿Cuál es su opinión al respecto?**

Como ya había mencionado antes hay todo un procedimiento para no llamarlo primera instancia, de cuestionamiento y de articulación y de presentación de pruebas por arte de los ciudadanos por cualquier acto de la administración pública y esa impugnación está sometido a aún procedimiento, en el reclamo se pueden presentar diferentes medios de pruebas y finalidad la administración emite una decisión que está obligada a estar motivada y que más que hablar de una instancia, se contempla como un procedimiento y que ahora no es obligatorio agotar la etapa administrativa para ir a la sede judicial pero no se podría hablar de una instancia porque no es algo judicial.

**Análisis:** la sede administrativa no se constituye como una instancia, ya que, no dictada ni revisada por un juez, se concibe mejor como un procedimiento en sede administrativa que tiene sus propios efectos.

**5. ¿Por qué considera usted que la asamblea nacional del Ecuador no ha considerado presentar un proyecto de ley para legislar el recurso de apelación en materia tributaria?**

Tal vez porque ha funcionado bastante bien el sistema de justicia con una única instancia en donde solo cabe el recurso extraordinario de casación y eso ha llevado a seguir con el mismo camino, y segundo el cambio sería un cambio a gran escala y se tendría que planificar ampliamente para evaluar el tema de costo y su efectividad.

**Análisis:** no se planteado porque el sistema judicial ha continuado dando buenos resultados, por los cambios que conllevarían de una gran planificación para su implementación

### **3.2.2 ENTREVISTA A LA DRA. LAURA GENOVEVA SABANDO ESPINALES**

- **Persona entrevista:** Dra. Laura Genoveva Sabando Espinales, Jueza del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en sede Guayaquil, amplia experiencia en materia tributaria tanto como jueza como en su tiempo abogada en libre ejercicio.

#### **Preguntas:**

##### **1. ¿Cuál es su opinión al derecho de recurrir fallos?**

El derecho a recurrir fallos es primordial porque está relacionado con el acceso judicial, todas las decisiones pueden ser recurridas desde las administraciones hasta las judiciales tal como lo establece la Constitución. En relación con nuestra materia existen los recursos horizontales como son: los recursos de ampliación, aclaración, revocatoria, reforma que están establecidos en el Código Orgánico General de Procesos, no solo su determinación sino también el procedimiento a seguir de cada uno de ellos.

**Análisis:** La entrevistada reconoce el derecho a recurrir fallos como un parte importante de debido proceso, ya que, recalca su necesidad para el acceso judicial, y que establece en todas las materias, reconocimiento su rango constitucional en relación con las demás leyes. Además, brinda herramientas jurídicas que pueden usar los contribuyentes como son los recursos horizontales.

##### **2. ¿Cuál recurso considera usted que es más eficaz tanto en la sede administrativa como en la sede judicial en materia tributaria?**

En la sede administrativa, el recurso más usado por los contribuyentes es el recurso de revisión, contemplado como un recurso extraordinario, en temas relacionados con el Servicio de Rentas Internas, se utiliza el recurso de revisión como el último estamento que tienen los contribuyentes para interponer.

En la sede judicial, no está contemplado el recurso de apelación y el más usado por los contribuyentes es el recurso extraordinario de casación, siendo este el más eficaz. Además, que los contribuyentes tienen posibilidad de que antes de que se encuentre la sentencia ejecutoriada, interponer los recursos horizontales, tales como, el recurso de ampliación, aclaración, entre otros, y si ya está ejecutoriada en ese caso interponer el recurso extraordinario de casación.

**Análisis:** Según la entrevistada en la sede administrativa el recurso que se considera más eficaz es el de revisión, siendo este recurso el último que se puede interponer ante algunas administraciones públicas, a su vez en la sede judicial, el recurso de casación es el más usado y que brinda resultados eficaces para los contribuyentes, sin antes mencionar la importancia de la interposición de recursos horizontales en tal caso, no se esté conforme con la decisión del tribunal.

### **3. ¿Considera usted que el recurso de apelación sería factible implementar ante las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario?**

Siempre existe la posibilidad de implementarlo, sin embargo, esto es un tema que muchos abogados hasta la presente fecha confunde, no existe el recurso de apelación en materia tributaria para la sede judicial, es algo que no está completado, por las características que tiene el tribunal distrital contencioso tributario, de tener únicamente una instancia, en sede administrativa si está contemplado la apelación para temas como nulidad, remate entre otros, pero es una gran diferencia que muchos abogados no conocen.

**Análisis:** la entrevista afirma que la posibilidad de implementar el recurso de apelación es posible, no obstante, existe mucha confusión e ignorancia por parte de los abogados en pensar que el recurso de apelación se establece en la sede judicial en materia Tributaria, cuando la realidad es otra. Además, recalca las características que tiene el Tribunal Distrital Contencioso Tributaria.

### **4. Algunos autores establecen que la sede administrativa es la primera instancia para luego pasar a interponer la demanda**

**ante el Tribunal Distrital Contencioso Tributario, ¿Cuál es su opinión al respecto?**

En definitiva, pasa por la sede administrativa, siendo esto algo bastante peculiar en nuestra materia, debido que a diferencia de las demás materias que las personas demandan y van ante el juez de primer nivel, en nuestra materia, primero se agotan los recursos en sede administrativa, ya sea, los reclamos, solicitudes por diversos temas como pueden ser pago en exceso, pago de lo no debido por citar unos ejemplos.

Esto permite que cuando el Tribunal Distrital Contencioso Tributario conoce de la causa, ya se tenga el conocimiento del acto administrativo y la resolución de la administración pública, que dispuso en sede administrativa.

**Análisis:** Según la entrevistada, la sede administrativa se convierte en el primer filtro de revisión que tienen los contribuyentes antes de llegar a la sede judicial ante el tribunal, destacando las particularidades que se deben agotar los recursos en materia administrativa para poder interponer una demanda ante el Tribunal Distrital Contencioso Tributario y que ellos sean competentes de conocerlo.

**5. ¿Por qué considera usted que la asamblea nacional del Ecuador no ha considerado presentar un proyecto de ley para legislar el recurso de apelación en materia tributaria?**

No se ha considerado por los recursos que existen como el recurso de casación es un recurso extraordinario que ha funcionado correctamente para los contribuyentes, sin embargo, existen aspectos dentro del juicio como son la admisibilidad de pruebas, que sería interesante que la asamblea analizará este aspecto, si se dispone a interponer un recurso de apelación.

**Análisis:** la entrevistada considera que la eficacia del recurso de casación ha complicado que trascienda la idea de cuestionar si es necesario o no el recurso de apelación en la sede judicial para la materia

tributaria. Sin embargo, reconoce que hay ciertos aspectos que no son posibles recurrir utilizando el recurso de casación.

### **3.2.3 ENTREVISTA AL DR. KLEVER IZQUIERDO**

- **Persona entrevistada:** Dr. Klever Izquierdo, Profesor de Derecho Tributario en la Universidad Ecotec, Máster en Asesoría Fiscal por la Universidad de Navarra, Abogado Externo socio del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y del Banco del Pacífico en gestiones de coactiva y cobranza extrajudicial respectivamente, Procurador judicial de distintas compañías a nivel nacional, Socio del Estudio Jurídico Izquierdo & Castro dedicado al derecho tributario, administrativo, mercantil y societario.

#### **Preguntas:**

##### **1. ¿Cuál es su opinión al derecho de recurrir fallos?**

El principio a recurrir fallos es reconocido en la Constitución del Ecuador, como parte del derecho al debido proceso, reiterado por la Corte Constitucional que se encuentra en todas las materias, brindando certeza a las personas que en casos de que las resoluciones judiciales, no sean del agrado de ellos, se tiene el derecho a recurrir estos fallos.

Permitiendo de esta manera, un sistema judicial más eficiente que vaya acorde a un sistema jurídico más justo, ya que, si un juez en un mal día tomará una decisión que sea contraria a derecho o no sea acorde lo que se está debatiendo, no habría la posibilidad ni el derecho de recurrir a esta sentencia y hacer prevalecer nuestros derechos.

Por lo tanto, el principio de recurrir fallos brinda certeza al sistema judicial, además de verificar y controlar el debido proceso.

**Análisis:** El entrevistado reconoce el derecho al debido proceso y a uno de sus componentes como es el derecho a recurrir fallos, mencionado que proporciona certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes. Permitiendo que el sistema judicial sea más eficaz y se cumplan con los derechos constitucionales.

**2. ¿Cuál recurso considera usted que es más eficaz tanto en la sede administrativa como en la sede judicial en materia tributaria?**

Lamentablemente, el recurso de apelación está super restringido, es por esto, que el recurso extraordinario de revisión es el más usado por los contribuyentes en sede administrativa, sin embargo, por su misma característica de ser un recurso extraordinario, sólo es procedente bajo ciertas causales siendo así, que algunas son bastante rígidas.

Por otra parte, en la sede judicial, el más usado es el recurso extraordinario de casación, que como se mencionó con el recurso de revisión tiene la misma característica de estipularse bajo causales específicas, pero este último tiene la particularidad que solo evalúa la legalidad de la sentencia, más no el fondo como tal, dejando de lado el tema de las pruebas y las excepciones previas.

Ambos recursos que son los recursos que los contribuyentes tienen son bastante restringidos, ya que, si no se justifica de debida forma la causal, el juez puede determinar que es improcedente el recurso y no abría la posibilidad de recurrir.

**Análisis:** Según el entrevistado, el recurso de apelación sería el más el eficaz en materia tributaria sino estuviera tan limitado, ya que en sede judicial es inexistente, de esta manera reconoce el recurso extraordinario de revisión en la sede administrativa y el recurso extraordinario de casación en la sede administrativa como los más usado por los contribuyentes.

Sin embargo, en relación con su eficacia, menciona los limitantes que ambos recursos tienen, y como estos no son aplicables para todos los elementos de las sentencias, tanto así que cada uno tiene causales bien específicas y en el caso de la casación se evalúa la legalidad de la sentencia más no su fondo.



**3. ¿Considera usted que el recurso de apelación sería factible implementar ante las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario?**

Lo ideal sería implementar el recurso de apelación para la sentencias judiciales en materia tributaria y para otros aspectos como son los autos que se dan en medio del procesos judicial, siendo así, las excepciones previas y la admisibilidad de pruebas, cuestiones primordiales para el correcto funcionamiento de un juicio, debido a que si no se admiten las pruebas no hay forma de establecer un argumento jurídico de peso, o en su defecto las pruebas más importantes son inadmitidas, el argumento se debilita, y para estos autos no existe un recurso de apelación.

Para estos autos, el recurso de casación no es procedente debido a que el recurso extraordinario de casación evalúa los parámetros de legalidad de sentencia, más no su fondo, por estos motivos, la apelación debería plantearse para las excepciones previas, admisibilidad de pruebas y para las decisiones judiciales.

**Análisis:** el entrevistado menciona que el recurso de apelación si fuera una buena idea para la sede judicial en materia tributaria, y agrega que no solo debería darse en contra de las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario sino sobre los autos que estos jueces emiten, como son los de la admisibilidad de las pruebas y las excepciones previas que no cuentan con un recurso judicial que permite recurrir estos puntos.

**4. Algunos autores establecen que la sede administrativa es la primera instancia para luego pasar a interponer la demanda ante el Tribunal Distrital Contencioso Tributario, ¿Cuál es su opinión al respecto?**

Estoy en desacuerdo con esta postura porque en la sede administrativa es la misma administración que juzga el caso, no hay una imparcialidad completa, no digo que, en todos los casos, la administración va a fallar en favor de ellos, pero si es cierto, que no

puede existir una objetividad cuando el conflicto lo resuelve la misma administración, ya que, en temas de criterios, la administración siempre va a velar por sus propios intereses.

**Análisis:** según el entrevistado no se debería considerar la sede administrativa como la primera instancia debido a que es la misma administración, la que juzga el reclamo que se presentó contra el acto administrativo de la misma administración, es porque que no habría una imparcialidad real, y que en el momento pasa a la sede judicial ante el tribunal sería la primera instancia, debido a que por primera vez una autoridad judicial como son los jueces, conocerán del tema y podrían dar un resolución judicial en relación con el caso.

**5. ¿Por qué considera usted que la asamblea nacional del Ecuador no ha considerado presentar un proyecto de ley para legislar el recurso de apelación en materia tributaria?**

Porque en la materia tributaria los procesos tributarios se resuelven con bastante rapidez en comparación con procesos en otras materias. Debido a que se trabaja de oficio y de esta manera, se impulsan las partes, y según mi perspectiva el Estado quiere que los procesos sean resueltos rápidos, por tratarse de tributos.

Esta presunción la sustentó con la idea de que, si el Estado crea una segunda instancia, se podría alargar el proceso un año más, que sería un año más sin cobrar el tributo que se disputa, o en su defecto un año de intereses para la administración.

También es cierto que existen temas críticos como la admisibilidad de pruebas y las excepciones previas que no tienen ese respaldo jurídico, dejando al final a disposición de los jueces, por la falta de un recurso que pueda ser eficaz en los casos que no estos puntos críticos se vean afectados.

**Análisis:** el entrevista analiza las dos variables que según existirían, como son el tiempo de resolución de procesos tributarios y la necesidad del Estado por querer terminar el proceso tributario y así cobrar el tributo o no permitir que los intereses aumenten para la administración tributaria, sin embargo estos aspectos no deberían ser más importantes

que los derechos constitucionales de los ciudadanos, y si existen vacíos que no se encuentran normados, debería considerarse en debate para cumplir con el derecho al debido proceso y los instrumentos internacionales.

En relación con la pregunta 1 los entrevistados han establecido la importancia de este derecho que se establece dentro de la Constitución de la República del Ecuador como parte del debido proceso y que su aplicación se da por medio de dos instancias judiciales. De conformidad con la pregunta 2, los recursos de revisión y casación que se usan en la sede administrativa y judicial respectivamente cumplen con su finalidad, pero no constituyen una instancia judicial.

En relación con la pregunta 3 todos concuerdan que sería bueno implementar el recurso de apelación para cumplir con el derecho a recurrir fallos pero cada uno brinda una perspectiva diferente sobre los temas a discusión, el Dr. Ferrin establece el costo y la planificación que conlleva, la Dra. Sabando sobre la actualidad de la apelación en la materia tributaria y el Dr. Izquierdo sobre los temas de admisibilidad de pruebas y excepciones previas que deberían estar considerarse si se quiere establecer un recurso de apelación.

Sobre la pregunta 4 los entrevistados concuerdan que no es correcto considerar como primera instancia la sede administrativa. En la pregunta 5, se concluye con los criterios de los 5 que no se ha planteado el recurso de apelación debido a que el sistema judicial en materia tributaria se ha ido concibiendo de la misma manera desde su origen, sin embargo, esto no estaría cumpliendo con el principio de recurrir fallos judiciales.

## **CAPÍTULO IV**

### **PROPUESTA**

En la presente investigación en relación con cumplir con el principio de doble instancia sobre las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario se presenta la siguiente propuesta comprendida en los siguientes puntos, siendo esta la reforma de ley para que el recurso de apelación sea aplicable en sede judicial.

Primero, reformar el Código Tributario en el artículo 298 ampliando los casos en que el recurso de apelación se puede interponer e incluir además que sea apelable los elementos de la admisibilidad de pruebas y excepciones previas. El recurso de apelación es el idóneo para esta materia, ya que, permite que la revisión de la sentencia con una gran amplitud de opciones lo cual tiene una relación directa al principio de doble conforme esto en búsqueda de cumplir con este derecho y proporcionar una certeza e imparcialidad a las decisiones de los jueces

Segundo, crear una corte de apelaciones distritales para resolver los casos que se apelen después de haber pasado por los jueces de primer nivel y que su sentencia aún no se encuentre ejecutoriada. Se plantea esto debido a que los jueces actuales del Tribunal están comprendidos en distritos, es decir, sus competencias abarcan a diferentes provincias, de esta manera también los jueces que deban conocer las apelaciones funcionaran de esta manera para gozar de la misma competencia.

Tercero, reformar el código de la función judicial para incluir esta corte de apelaciones distritales, la función judicial definirá el número de salas, y el número de jueces de cada sala, dejando claro que el código tributario establecerá los casos en que se puede apelar y que seguiría la estructura establecida en el COGEP para la apelación, así como sus diferentes tipos que existen cuando se interpone una apelación.

Cuarto, modificar las características de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario para que no sean de una sola instancia, sino que de ahora en adelante sean la primera instancia en donde el contribuyente tiene para presentar su demanda y luego apelar la decisión a un juez superior si hace lo considere pertinente.

## **CONCLUSIONES**

En virtud de la investigación realizada para analizar el vulneración del derecho a recurrir fallos sobre las decisiones del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, se concluye que a través de la revisión de la normativa nacional e internacional y los mecanismos de recolección de datos, siendo en este caso, la entrevista, existe una vulneración del debido proceso en su numeral m, el derecho a recurrir fallos debido a que no existe recurso en sede judicial que permite el libre ejercicio y cumplimiento de este derecho constitucional.

El principio de doble instancia para el cumplimiento del derecho al recurrir fallos es de suma importancia, debido que permite que exista certeza en los procesos judiciales, y que se cumplan las garantías mínimas establecidas en la Constitución de la República del Ecuador, dentro de la carta magna se establece este derecho para los contribuyentes además que en instrumentos internacionales como la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, reconoce la importancia de este derecho en cada uno de los procesos judiciales.

En el caso de los contribuyentes en materia tributaria, existen diversas opciones, como se presentó en la presente investigación, sin embargo, los recursos en la sede administrativa siendo este el recurso de revisión es un extraordinario igual que en la sede judicial, existiendo la casación, que de igual forma es un recurso extraordinario, estos recursos por su naturaleza no constituye un doble instancia en concordancia a lo establecido en la sentencia No: 048-16-SEP-CC de la Corte Constitucional, y en el caso del recurso extraordinario de casación, este recurso solo analiza la legalidad de la sentencia no analiza los puntos del proceso judicial, como la admisibilidad de pruebas y las excepciones previas.

Esta situación crea una situación en donde los contribuyentes no gozan de herramientas jurídicas que permitan cumplir con su derecho a recurrir fallos, siendo así, que las dobles instancias se encuentran en la mayoría de materia, sin embargo, en materia tributaria no se establece este principio.

En esta investigación se analizó dos legislaciones extranjeras, la normativa tributaria chilena y la normativa argentina para analizar cómo tenían contemplado el recurso de apelación en materia tributaria, y ambos tenían similares en la creación de un tribunal de alzada o corte de apelaciones que conocerá el recurso de apelación que se presentan los contribuyentes.

De esta manera, se establece que existen otras legislaciones que contemplan el principio de doble instancia en materia tributaria y que han realizado las gestiones necesarias para permitir que los contribuyentes ejerzan este derecho y así darles seguridad a las decisiones judiciales por una revisión de un órgano superior.

Por lo tanto, es claro que el principio de doble instancia es importante para que los procesos judiciales sean más certeros y eficientes y así cumplir con el debido proceso, brindándole seguridad jurídica a los contribuyentes que la decisión judicial es correcta y cumple con las garantías mínimas que se deben dar dentro de un proceso judicial.

Por otra parte, actualmente no se contempla un recurso que sea eficiente para cumplir con el derecho a recurrir fallos en materia tributaria, debido que únicamente se establece recursos extraordinarios para suplir parcialmente esta situación que se encuentra contemplada y que no se ha establecido las medidas jurídicas necesarias para el cumplimiento de la disposición constitucional y de la convención internacional.

## **RECOMENDACIONES**

Mejorar el sistema jurídico tributario ecuatoriano para que su estructura vaya en función de la Constitución de la República del Ecuador y la Convención Americana Sobre los Derechos Humanos, siendo así la reforma de ley al código tributario para permitir el recurso de apelación sobre las decisiones de Tribunales Distrital Contencioso Tributario y contemplar de esta manera la creación de una doble instancia.

No estancarse en el sistema jurídico actual, debido que las situaciones van cambiando, es así como las necesidades lo hacen y las personas también y no porque un sistema funcionaba hace bastantes años significa que se encuentra bien y que no tiene cosas que mejorar, siempre se puede mejorar y más aún que el mundo va a cambiando, y es importante analizar estos aspectos para recoger las ideas más importantes y mejorar.

No cambiar la finalidad de los recursos extraordinarios que fueron concebidos y legislados de una manera excepcional no como remedio para sustituir los vacíos legales que los legisladores han dejado y que no se preocupan por llenar.



## Bibliografía

- Asamblea Nacional del Ecuador. (2005). *Código Tributario*. Registro oficial 38 de 14-jun.-2005.
- Asamblea Nacional Del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449 de 20-oct-2008.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2017). *Código Orgánico Administrativo*. Registro oficial No. SAN 2017-0403.
- Acaro, C. (2014). *El Recurso de Revisión y la Acción Extraordinaria*. Obtenido de dspace.uce.edu.ec:  
<http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/3092/1/T-UCE-0013-Ab-66.pdf>
- Aguirre, M. (2007). *Derecho Procesal Civil*. Obtenido de <https://es.scribd.com/document/497429644/Libro-Procesal-Civil-Tomo-I-Mario-Aguirre-Godoy#>
- Andrade, L. (2013). *Reseña Histórica del Procedimiento Contencioso Tributario*. Obtenido de DerechoEcuador:  
<https://derechoecuador.com/resena-historica-del-procedimiento-contencioso-tributario/>
- Argentina, C. d. (1978). *Ley de Procedimiento Tributario*. Registro Oficial.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2015). *Código Orgánico General de Procesos*. Registro oficial 506 de 22 de mayo 2015. Obtenido de [https://www.defensa.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2021/01/COGEP\\_act\\_dic-2020.pdf](https://www.defensa.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2021/01/COGEP_act_dic-2020.pdf)
- Benavides, J. (2013). *Manual de justicia constitucional ecuatoriana*. Centro de Estudios y difusión del derecho constitucional.
- Bueno, E. (2008). *Naturaleza Del Recurso Tributario*. Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/464/1/T618-MDE-Bueno-Naturaleza%20del%20recurso%20tributario%20de%20revisi%3b%20en%20el%20derecho%20tributario%20ecuatoriano.pdf>
- Cabanellas, G. (1979). *Diccionario Jurídico Elemental*. Obtenido de <https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2015/01/doctrina34261.pdf>
- Carrasco, C. (2022). *El recurso especial de doble conforme*. Obtenido de Maythaler & Zambrano:  
<https://www.meythalerzambranoabogados.com/post/conozca-sobre-el-recurso-especial-de-doble-conforme-en-materia-penal#:~:text=El%20derecho%20al%20doble%20conforme,confirmada%20en%20dos%20instancias%20judiciales.>
- Caso Del Tribunal Constitucional Vs Perú, 030-2000 (Corte Interamericana De Derechos Humanos 31 DE ENERO De 2001).
- Caso No. 8-19-IN y acumulado, 8-19 (Corte Constitucional 2021).
- Cevallos Izquierdo, D. F. (2015). *La doble instancia como garantía constitucional del contribuyente*. Obtenido de repositorio.usab,.edu.ec:

<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4750/1/T1767-MDE-Cevallos-La%20doble.pdf>

Cucci, J. B. (2017). *Fundamentos de derecho tributario*. crea libros.

EP- Acción Extraordinaria De Protección, 210-16-SEP-CC (Corte Constitucional Del Ecuador 29 de Junio de 2016).

Gaitan, C. (2009). *El Recurso De Revisión En Materia Tributaria*. Obtenido de udl.edu.ec:  
<https://dspace.udla.edu.ec/bitstream/33000/536/1/UDLA-EC-TAB-2009-07.pdf>

Galarza, R. (2020). *Los alcances de una investigación*. Obtenido de Dialnet:  
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7746475>

García de Enterría & Fernández. (2004). *Curso de Derecho Administrativo*. Obtenido de Scribd:  
<https://es.scribd.com/document/391732985/Curso-D-administrativo-Tomo-II-Eduardo-Garcia-de-Enterria>

Gobierno, J. d. (1974). *Código Tributario*. Decreto de ley 1974.

Granda, D. (2019). *La rigidez del recurso de casación*. Obtenido de  
<http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/13212>

Justicia, C. N. (2022). *Resolución NO. 04-2022*. Obtenido de cortenacional-gob..ec:  
<https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/resoluciones/2021/2022-04-Regulacion-del-recurso-especial-de-doble-conforme.pdf>

Landoni, N. C. (2012). *Apelación Ante El Tribunal Fiscal De La Nación O Demanda Contenciosa*. Obtenido de Gordillo: [https://www.gordillo.com/pdf\\_unamirada/08cogliatilandoni.pdf](https://www.gordillo.com/pdf_unamirada/08cogliatilandoni.pdf)

Luis, G. d. (1990). *Código Tributario De La Provincia*. Boletín Oficial 1990.

Marín, K. (2018). *Los Actos Administrativos Tributarios, El Recurso De Revisión*. Obtenido de dspace:  
<https://dspace.uniandes.edu.ec/bitstream/123456789/8443/1/PIUBAB009-2018.pdf>

Mejía, D. (2013). *Naturaleza jurídica y ámbito de aplicación del recurso tributario de revisión en la legislación tributaria ecuatoriana*. Obtenido de udl.edu.ec:  
<https://dspace.udla.edu.ec/handle/33000/151>

Mejía, K. (2020). *La prueba en el recurso de revisión*. Obtenido de uasb.edu.ec:  
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/7578/1/T3291-MDA-Mej%c3%ada-La%20prueba.pdf>

Montaño, C. (2009). *Naturaleza Jurídica De Los Recursos Administrativos En Materia Tributaria*. Obtenido de repositorio.uasb.edu.ec:  
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/696/1/T758-MDE-Mej%c3%ada-Naturaleza%20jur%c3%addica%20de%20los%20recursos%20administrativos.pdf>

Morales, F. (2002). *Principios Jurídicos Y Sistemas Normativos*. Obtenido de  
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18275>

Muñoz, K. (2015). *El recurso de casación en materia civil*. Obtenido de usab.edu.ec:  
T1671-MDP-Muñoz-El recurso.pdf (uasb.edu.ec)

- Muñoz, K. M. (2007). *Análisis De La Actuación De La Administración Tributaria Central En El Ecuador*. Obtenido de repositorio.usab.edu.ec:  
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/775/1/T513-MDE-An%c3%a1lisis%20de%20la%20actuaci%3%b3n%20de%20la%20administraci%3%b3n%20tributaria%20en%20el%20recurso%20de....pdf>
- Navarro Fallas, R. (1998). *Los Principios Jurídicos. Estructura, Caracteres Y Aplicación En El Derecho Costarricense*. Obtenido de ucipfg:  
<https://www.ucipfg.com/Repositorio/MCSH/MCSH-03/BLOQUE-ACADEMICO/Unidad-2/lecturas/2.pdf>
- Núñez, D. (2012). *La Casación En El Estado Constitucional Del Ecuador*. Obtenido de pucp.edu.pe:  
[https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/1465/NUNEZ\\_SANTAMARIA\\_DIEGO\\_CASACION\\_ECUADOR.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/1465/NUNEZ_SANTAMARIA_DIEGO_CASACION_ECUADOR.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Ortega, J. (2019). *El recurso de revisión en materia civil*. Obtenido de usab.edu.ec:  
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/7224/1/T3121-MDP-Ortega-El%20recurso.pdf>
- Ortiz Custodio, A. (2015). *El Principio Del Doble Conforme En Los Procesos Contenciosos*. Obtenido de  
<http://repositorio.puce.edu.ec/bitstream/handle/22000/10203/EL%20PRINCIPIO%20DEL%20DOBLE%20CONFORME%20EN%20LOS%20PROCESOS%20CONTENCIOSOS.pdf>
- Pascal, A. (2022). *El recurso de apelación*. Obtenido de Dexiaabogados:  
[www.dexiaabogados.com/blog/recurso-de-apelacion/](http://www.dexiaabogados.com/blog/recurso-de-apelacion/)
- Patiño, R. (2022). *Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario*. ONI.
- Pinza, A., & Piedad, N. (2014). *Necesidad de establecer el recurso de revisión en el proceso civil ecuatoriano*. Obtenido de dspace.utpl.edu.ec:  
[https://dspace.utpl.edu.ec/bitstream/20.500.11962/21562/1/Apolo\\_Pinza\\_Nuvia\\_Piedad.pdf](https://dspace.utpl.edu.ec/bitstream/20.500.11962/21562/1/Apolo_Pinza_Nuvia_Piedad.pdf)
- Romero, M. A. (1993). *Teoría General Del Derecho Administrativo*. Obtenido de Gordillo.com:  
[https://www.gordillo.com/pdf\\_tomo8/tomo8.pdf](https://www.gordillo.com/pdf_tomo8/tomo8.pdf)
- Sánchez Flores, F. A. (2019). *Fundamentos Epistémico de la investigación cualitativa y cuantitativa*. Obtenido de Scielo: <https://doi.org/10.19083/ridu.2019.644>
- Sentencia 017-10-SCN-CC, CASO N.o 0016-10-CN (Corte Constitucional 05 de agosto de 2010).
- Sentencia N.º 048-16-SEP-CC, CASO N.º 0125-15-EP (Corte Constitucional del Ecuador 17 de Febrero de 2016).
- Sentencia N.º 251-15-SEP-CC, CASO N.º 0315-14-EP (CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR 2015).
- Sentencia No. 001-11-SCN, 001-11 (Corte Constitucional 11 de enero de 2011).
- Soria, L. T. (2016). *Los Procedimientos Contencioso Tributarios En El Código Orgánico General De Procesos*. Obtenido de uasb.edu.ec:

<https://www.uasb.edu.ec/wp-content/uploads/2021/04/EL-PROCESO-CONTENCIOSO-T RIBUTARIO.pdf>

Soriano, M. (2018). *La Admisibilidad Del Recurso De Casación: Análisis Desde El Enfoque Constitucional*. Obtenido de USFQ LAW REVIEW:

<https://revistas.usfq.edu.ec/index.php/lawreview/article/download/1223/1237/3379>

Suarez, J. L. (2014). *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*. Obtenido de BIBLIOTECA DIGITAL UCE:

<https://bibliotecadigital.uce.edu.ec/s/L-D/item/871#?c=&m=&s=&cv=>

Trujillo, E. (2022). *Principios generales del derecho*. Obtenido de economipedia:

<https://economipedia.com/definiciones/principios-generales-del-derecho.html>

Unidad, N. (1969). *Convencion Americana Sobre Derechos Humanos*. Obtenido de

<https://www.cidh.oas.org/PRIVADAS/convencionamericana.htm>

Unidas, O. d. (1966). *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*. Obtenido de

<https://www.ohchr.org/es/instruments-mechanisms/instruments/international-covenant-civil-and-political-rights>

## **ANEXOS**