

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho Tributario

El principio dispositivo en el control de legalidad ejercido por los jueces del Contencioso Tributario

Andrea Stefany Tapia Villacrés

Tutor: Gustavo Guerra Bello

Quito, 2024



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Andrea Stefany Tapia Villacrés, autora de la tesis intitulada “El principio diapositivo en el control de legalidad ejercido por los jueces del Contencioso Tributario”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

19 de septiembre de 2024

Firma: _____

Resumen

El presente trabajo de investigación persigue el objetivo de realizar un estudio jurídico, crítico e integral de la normativa, doctrina y jurisprudencia especializada. Destinado a la conceptualización y comprensión del control de legalidad en materia tributaria y su incidencia en la vigencia del principio dispositivo. Se empleó el método fáctico partiendo de la observación, estudio y razonamiento de los diferentes objetos y temas jurídicos circulantes al presente tema de investigación. A través de la aplicación de métodos generales y particulares. Se aplicó el método deductivo, pues a partir de las premisas generales de la normativa sobre el Estado constitucional de derechos y justicia. Lógicamente se deducirán las conclusiones particulares sobre la correspondencia entre las condiciones constitucionales y los requisitos legales para el control de legalidad realizado por los jueces de lo contencioso tributario. Esto con la recopilación de criterios jurisprudenciales. La función del juez contencioso tributario implica una responsabilidad crucial en el control de legalidad de las actuaciones administrativas. Aunque el contribuyente posee libertad para ejercer su derecho de acción judicial, el juez comparte dicha responsabilidad con las partes durante el proceso. Asimismo, los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario conservan la facultad de ordenar pruebas adicionales para esclarecer la verdad procesal. Sin embargo, en Ecuador prevalece el interés por la realidad objetiva, otorgando al tribunal la libertad para investigar y establecer la verdad. Esta naturaleza investigativa del proceso desafía el principio dispositivo, ya que los jueces pueden solicitar pruebas de oficio, generando interrogantes sobre su imparcialidad.

Palabras clave: principios, derecho tributario, proceso contencioso tributario, proceso, procedimiento, acciones tributarias

Este trabajo de investigación lo dedico a papá y mamá, mi ancla a tierra y a todos quienes hacen de la escritura académica un placer para el ojo lector.

Agradecimientos

Agradezco a Dios por siempre llenar mi vida de bendiciones. En especial a mis padres, mi familia quienes están detrás de cada sueño cumplido y supieron comprender mis ausencias y largas horas de estudio. A mi tutor quien fue una guía insuperable por compartir su conocimiento y sus palabras de aliento en este camino de investigación.

Tabla de contenidos

Introducción.....	13
Capítulo primero El proceso tributario	17
1. El proceso tributario en Ecuador	17
1.1. Historia del proceso tributario en Ecuador.....	17
1.2. Características del procedimiento administrativo tributario.....	19
2. El Proceso Contencioso Tributario.....	26
2.1. Las acciones en el Proceso Contencioso Tributario	27
Capítulo segundo El principio dispositivo	37
1. Principios que rigen el proceso contencioso tributario.....	37
1.1. Principio de concentración	38
1.2. Principio de contradicción	38
1.3. Principio de supremacía constitucional	42
1.4. Principio de tutela judicial efectiva.....	43
1.5. Principio de verdad procesal.....	45
2. El principio dispositivo en el sistema tributario ecuatoriano.	46
Capítulo tercero El control de legalidad	51
1. Límites materiales y formales en el ejercicio del control de legalidad	51
1.1. El contraste entre el control de legalidad y el control de constitucionalidad.....	51
1.2. El control de legalidad en el Contencioso Tributario	59
2. Límites en el ejercicio del control de legalidad	62
3. El contraste entre el principio dispositivo y el control de legalidad	63
3.1. La primacía de la voluntad de las partes en el principio dispositivo.....	63
3.2. El rol del juez en el control de legalidad: Garantía de justicia y equilibrio procesal.....	65
4. Ejercicio regular o aparente conflicto en el rol de los jueces del contencioso tributario al aplicar el control de legalidad y sus implicaciones en los principios constitucionales	68
Conclusiones	71
Bibliografía	77

Introducción

Uno de los aspectos característicos del proceso contencioso tributario, es aquel en el que el juez realiza un control de legalidad de los actos de la administración tributaria. Esto se justifica en el actual estado de derechos y justicia para garantizar los derechos de los contribuyentes.¹

Es necesario considerar que la Constitución de la República del Ecuador establece que los procesos judiciales en todas las materias, instancias, etapas y diligencias se llevarán a cabo conforme con los principios de concentración, contradicción y dispositivo.² Esta norma no distingue procesos de derecho público o privado, es decir, rige para todos los procesos de forma general y en todas sus etapas.

En este sentido, el principio dispositivo otorga a las partes procesales la iniciativa de ejercer o el poder de renunciar al proceso. Esto incluye los diversos actos que lo componen. Este principio data del siglo XIX, previsto en el principio de igualdad formal, cuyo fundamento es que todas las personas son iguales ante la ley, por ende, ante el proceso. El juez está llamado a ser totalmente pasivo y carente de iniciativa.

No obstante, autores como Troya, señalan que incluso en el proceso civil algunas normas han morigerado al referido principio. Por ejemplo, la que faculta al juez para pedir pruebas de oficio.³

El Código Orgánico General de Proceso en su artículo 294 numeral 7 literal b, establece que “la o el juzgador podrá ordenar la práctica de la prueba de oficio, en los casos previstos en el código en mención”.⁴

A diferencia del proceso civil, el juez contencioso tributario presenta un papel más responsable al llevar a cabo el “control de legalidad.” A pesar de que el contribuyente puede disponer libremente de su derecho de acción al acudir o no a la justicia. A partir del momento de interposición de la demanda comparte dicha responsabilidad con la contraparte y con el juez durante el desarrollo del proceso.

¹ Katty Muñoz, *Manual de Derecho Procesal Tributario Ecuatoriano* (Quito: Ediciones legales, 2022), 6.

² Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 168.

³ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de derecho tributario* (Quito: CEP, 2014), 320.

⁴ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Registro Oficial 506, Suplemento, 21 de agosto del 2018, art. 294.

Es necesario señalar que el antiguo Código Tributario Ecuatoriano, actualmente derogado, en sentido análogo establecía disposiciones específicas sobre las pruebas para mejor resolver y las consideraba necesarias para esclarecer los hechos y circunstancias relevantes para una resolución justa. Establecía que estas pruebas pueden ser ordenadas por los jueces o solicitadas por el contribuyente. Aspectos que constituyen análisis en la presente investigación.

De la misma forma los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario en el actual Código Orgánico General de Procesos, han conservado su facultad de ordenar *pruebas para mejor resolver*.⁵ Así también, el Código Orgánico de la Función Judicial en el artículo 130 numeral 10, les confiere a los jueces la potestad de “ordenar de oficio con las salvedades señaladas en la ley, la práctica de las pruebas que juzguen necesarias para el esclarecimiento de la verdad”.⁶ Con el objetivo de coadyuvar a la búsqueda de la verdad procesal, al no ser suficientes las pruebas presentadas por las partes.

En este sentido, se admite la realización de pruebas de oficio y, en términos generales, se pueden disponer diligencias investigativas con el fin de esclarecer la verdad o determinar la situación fiscal real de los contribuyentes. Esto reafirma de manera indiscutible el carácter cuasi-oficioso e investigativo del proceso contencioso tributario.⁷

Por lo que cabe preguntarse si esta actuación realizada por el juez: ¿va en contra del principio dispositivo?, ¿corresponde a las partes probar todo aquello que han alegado durante el proceso?, ¿es necesario que los jueces resuelvan de acuerdo con la realidad procesal constante en el proceso?

Al respecto, debemos partir por el pronunciamiento del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario durante las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, que señala: “Siendo principio fundamental del proceso tributario el esclarecimiento de la verdad debe ser estructurado de tal manera que asegure la libre actuación del juez para la investigación de los hechos”.⁸

En igual sentido, se pronunció el Instituto en las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, cuando expresó: “Los Tribunales de lo Contencioso Tributario deben

⁵ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Registro Oficial 506, Suplemento, 21 de agosto del 2018, art. 168.

⁶ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, Registro Oficial 544, Suplemento, 22 de agosto del 2022, art. 130.

⁷ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de derecho tributario* (Quito: CEP, 2014), 320.

⁸ Instituto Latinoamericano de Derecho tributario, “Tema III La prueba en el proceso tributario”, en *IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Buenos Aires: ILADT, 1964), 288, <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/64-65/resoluciones-de-las-jornadas-latinoamericanas-de-derecho-tributario.pdf>.

estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y aprobado por las partes”.⁹

Entre estas vastas prerrogativas, que bien pueden considerarse como la más notable diferenciación en comparación con otros procedimientos, se encuentra el imperativo de los jueces tributarios de llevar a cabo un escrutinio minucioso de la legalidad en las acciones administrativas.¹⁰

Este escrutinio de legalidad surge con la finalidad de preservar el equilibrio inherente a las funciones estatales. Así, confiere a los jueces la responsabilidad de restringir las acciones de las autoridades administrativas mediante disposiciones normativas que, por mandato legal, están autorizadas a emitir.¹¹

De acuerdo con lo manifestado, una de las funciones que tiene el juez que es la de dictar una sentencia sobre los puntos controvertidos constantes en el proceso conforme a lo previsto en el principio de congruencia. Sin embargo, en el caso del tribunal contencioso tributario no solamente resolverá la controversia entre las partes, sino que también cumple una función de control de legalidad al revisar las actuaciones administrativas y judiciales.

Lo cual se evidencia al realizar actuaciones que conlleven a esclarecer los hechos como ordenar prueba nueva. No obstante, estaría cumpliendo funciones de defensa, por lo tanto, no estaríamos ante un juicio de carácter dispositivo. Situación que nos lleva a cuestionarnos si tal actuación se encuentra dentro de los límites constitucionales permitidos. Temas de análisis que serán abordados en la presente investigación en el desarrollo de tres capítulos.

En el primero se consideran los aspectos principales del proceso contencioso tributario, como historia, finalidad, características, y su presencia en Ecuador. En el segundo capítulo, se trata los principios que rigen el proceso contencioso tributario. Finalmente, en el tercer capítulo se presenta, el control de legalidad, límites formales y materiales, la aplicación de este por parte de los jueces del contencioso tributario en el

⁹ *Ibíd.*, 276.

¹⁰ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 300: “Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico-tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder”.

¹¹ Marco Albán, *Derecho Financiero y Derecho Tributario ensayo en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo* (Quito: IEDT, 2017), 458.

Ecuador en estricto respeto de los principios constitucionales, todo lo cual permitirá establecer las respectivas conclusiones y recomendaciones.

Capítulo primero

El proceso tributario

1. El proceso tributario en Ecuador

1.1. Historia del proceso tributario en Ecuador

Es preciso comenzar este análisis histórico señalando que, con la creación de la República del Ecuador en 1830, surgió la necesidad de definir cuáles serían las fuentes de ingresos del Estado y determinar sus montos correspondientes. Además, existían una serie de mecanismos y entidades autónomas y semiautónomas que recaudaban recursos.

Tiempo después en 1835 fue presentado el primer presupuesto general del Estado por el ministro de hacienda José Miguel Gonzales. De acuerdo con el cual, la contribución de indígenas equivalía a lo recaudado en impuestos de Aduanas actualmente.¹²

Desde la creación de la República, los presupuestos del Estado se sustentaron en ingresos derivados de rentas patrimoniales, servicios nacionales, aranceles e impuestos sobre productos específicos, junto con otras fuentes de ingresos diversos. Sin embargo, una parte fundamental provenía de los impuestos en su conjunto, clasificados en directos e indirectos.

Algo similar ocurre con las doce Cartas Políticas del siglo XIX, como las de 1830, 1835 y 1843, seguida de la denominada "marxista" de 1845, luego las de 1851 y 1852, y las conocidas como "garcianas" de 1861 y 1869. Posteriormente, se encuentran las de 1878 y 1884, hasta llegar a la primera Constitución Liberal de 1897 y la segunda de 1906, considerada la carta magna del liberalismo. Todas ellas reflejaron, en términos económicos, ciertos principios vinculados a los intereses del sistema oligárquico-terrateniente.¹³

Incluso, el sistema tributario en 1946 era regido por el art. 146 de la Carta Política. Posteriormente en el año 1948, se publicó el Reglamento de lo Contencioso Administrativo, el cual reconoció el ejercicio de la jurisdicción contencioso-

¹² Juan J. Paz y Miño Cepeda, *Historia de los impuestos en Ecuador* (Quito: SRI / PUCE / THE, 2015), 30.

¹³ *Ibíd.*, 84.

administrativa. Esto permitió que las acciones sean propuestas contra actos de la administración tanto nacional como seccional.

Debemos agregar, que el 19 de junio de 1959 se expide el Decreto Ley de Emergencia que contiene los principios básicos del contencioso tributario, la acción de repetición de lo pagado, la acción de pago indebido y lo más destacable se conforma el procedimiento contencioso tributario.

Además, se crea un Tribunal Fiscal, dando paso a un verdadero sistema tributario el cual se consolida el 24 de junio de 1963 con la expedición del Código Fiscal de la República. Norma aplicable a todo tipo de gravámenes sean estos fiscales o seccionales.

Podemos acotar que en 1964 el análisis de la ley del impuesto a la renta, ley de impuesto a las ventas, impuestos municipales y de los impuestos aduaneros, dio lugar a la creación de las primeras obras ecuatorianas sobre los principios de derecho tributario. Entre los más destacados, el Dr. José Vicente Troya Jaramillo con su obra Manual de Derecho Tributario.

Esta obra de innegable importancia agrupa los tributos existentes en Ecuador y crea un manual en el cual se analiza la naturaleza y clasificación de los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, así como las contribuciones parafiscales. Análisis que se llevó a cabo mediante un estudio comparado entre doctrina y principios contemplados en los Códigos Tributarios de varios países americanos y en la ley impositiva española.

Por otro lado, en el año 1973, la incidencia del “petrolerismo” en Ecuador tuvo una repercusión sobre el sistema tributario y las finanzas públicas.¹⁴ Lo que permitió sistematizar y organizar las dispersas normas impositivas. Dando paso a un hito fundamental en 1975, cuando se dictó el Código Tributario.

Cabe destacar que el 23 de diciembre de 1992, se publica la Ley 20 de reformas a la Constitución Política. Tras la Consulta Popular propicia e instaura un nuevo modelo de justicia tributaria, dejan de existir el tribunal fiscal, en su lugar, se establecen los tribunales distritales de lo fiscal y lo contencioso administrativo, con jurisdicción descentralizada, que se incorporan a la función judicial con un estatus comparable al de las actuales cortes provinciales.

Posteriormente, con la promulgación de la Constitución de la República en 2008, y, más adelante, es importante mencionar la creación de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario en el año 2015, como parte de una serie de reformas del sistema

¹⁴ *Ibíd.*, 155.

judicial ecuatoriano, con el objetivo de fortalecer la estructura y especialización de la justicia tributaria.

La expedición del Código Orgánico General de Procesos el 22 de mayo de 2016, los legisladores decidieron unificar los principios que gobiernan el proceso judicial. Este último establece la estandarización de las normas procesales en todas las materias no penales, consolidándolas en un único marco legal.

Sin embargo, el proceso tributario mantiene especificidades propias. Difiere del proceso civil al no ser aplicables todas las máximas constitucionales.

1.2. Características del procedimiento administrativo tributario

A fin de tener una idea clara sobre el procedimiento administrativo tributario debemos iniciar observando el art. 64 del Código Tributario. El mismo que establece que la actividad de la administración tributaria se encuentra bajo la dirección del Ejecutivo.¹⁵

En este contexto, Patiño, en su obra Sistema Tributario Ecuatoriano, señala que es responsabilidad de este tipo de administración la recaudación de los tributos conocidos como nacionales, los cuales constituyen la base fundamental para la elaboración del presupuesto general del Estado.¹⁶

Investigadores como Pin han analizado el sistema administrativo tributario ecuatoriano, especialmente el papel de las autoridades administrativas y la ejecución de las obligaciones tributarias como también su regulación. Destaca que en Ecuador la administración tributaria se caracteriza por la facultad de las autoridades de esta rama de emitir decisiones vinculantes, en ocasiones sin intervención directa de órganos judiciales a menos que sean impugnadas por los contribuyentes.¹⁷

En este sentido el autor menciona, que este sistema refleja una estructura híbrida en la que se cruzan tanto funciones ejecutivas como judiciales, especialmente en materia de recaudación de impuestos y resolución de disputas.¹⁸

¹⁵ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio del 2005, art. 64.

¹⁶ Rodrigo, Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, t. 1 (Quito: Editorial Universidad Técnica Particular de Loja, 2003), 23.

¹⁷ Javier Donoso, “Especialización de la justicia contencioso tributaria en el Ecuador” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2022), 52, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/8802/1/T3845-MDE-Donoso-Especializacion.pdf>

¹⁸ Diego Velasco, “Los actos administrativos tributarios como fundamentos suficientes de indicios de responsabilidad penal” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2012), 16, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3116/1/T1152-MDE-Velasco-Los%20actos.pdf>.

Asimismo, destaca la importancia de mantener un equilibrio entre el poder administrativo y la revisión judicial para evitar la arbitrariedad y garantizar la equidad jurídica en la aplicación de leyes tributarias.

Establece la necesidad de un conocimiento especializado en la gestión de disputas tributarias que pueden mejorar la eficiencia y la equidad en el manejo de casos tributarios completos.¹⁹

Al mismo tiempo, la doctrina diferencia dos conceptos importantes en el tema de análisis; estos conceptos son el proceso y el procedimiento tributario. El primero se refiere al conjunto de normas que regulan la actuación de la administración tributaria frente a los reclamos presentados por los contribuyentes, mientras que el segundo abarca las disposiciones que rigen la actuación de los órganos competentes en asuntos tributarios.

Siguiendo este argumento, debemos tomar en cuenta el criterio de del Padre Tomé, define al procedimiento administrativo tributario “tiene por finalidad preparar el acto de determinación, mediante el cual se formaliza la pretensión tributaria”. Mientras que el proceso “surge después de ser realizado el acto de determinación, en caso sea impugnado por el contribuyente”.²⁰

Ambos tienen en común el acto de determinación, sin embargo, su finalidad consiste en “aplicar las normas tributarias generales y abstractas siguiendo en dirección a la individualidad y concreción normativa”.²¹

En el mismo sentido, Estares establece en su libro *Tratado de procedimientos y procesos tributarios*, donde las disposiciones procesales se aplicarán al juicio contencioso tributario, mientras que las normativas procedimentales regirán los trámites administrativos tributarios internos a la administración. Esto es respondiendo respectivamente a los nombres de derecho procesal y derecho procedimental tributario.²²

Entendiendo que las normas procesales se aplican para la etapa de juicio y las normas procedimentales se aplican para la fase administrativa tributaria. El administrado tiende a lograr la rectificación, modificación o supresión de las consecuencias generadas por una acción emitida por esa entidad pública.

¹⁹ Andrea Aguirre, “El control de legalidad en el proceso contencioso administrativo tributario en el Ecuador”. *Sur Academi* (2015): ISSN: 1390-9245.

²⁰ Fabiana, del Padre Tomé, *La prueba en el Derecho Tributario* (Lima: ARA Editores, 2011), 17.

²¹ *Ibíd.*, 17.

²² Daniel Irwin, Yacolca Estares, *Tratado de procedimientos y procesos tributario* (Lima: Gijley, 2008), 4.

No obstante, Altamirano identifica la diferencia entre proceso y procedimiento considerando la manera de llevar a cabo la resolución del desacuerdo entre la administración tributaria y el contribuyente, las normativas procedimentales serían las que regulan la fase de negociación entre ambas partes. En cambio, las disposiciones procesales corresponden al lenguaje característico del litigio judicial: “el contencioso tributario es la etapa ya no de diálogo, sino de combate procesal entre la Administración y el contribuyente”.²³

Fabo también sostiene que el trámite llevado a cabo ante la administración se denomina procedimiento, mientras que el que se realiza ante la autoridad judicial se conoce como proceso. El primero sigue las normas del principio inquisitivo, mientras que el segundo se rige por el principio dispositivo.²⁴

Sin embargo, en la estructura administrativa ecuatoriana se utiliza casi de manera indistinta la expresión procedimiento se utiliza tanto para referirse al que se lleva a cabo ante la administración tributaria como para aquel que se desarrolla ante el juez.

Algo semejante ocurre en el Código Orgánico Tributario que, por una parte, regula los procedimientos administrativos que se llevan a cabo ante la administración tributaria, y al mismo tiempo regula el procedimiento contencioso que se desarrolla ante la jurisdicción contencioso-tributaria.²⁵ Gran parte de este marco normativo ha sido derogado, y su regulación actual se encuentra en el Código Orgánico General de Procesos, bajo la misma denominación de “procedimiento contencioso tributario”.

Hay que considerar que, lo que distingue al procedimiento contencioso tributario de los demás, independientemente de cualquier otro factor adicional, es la naturaleza de la relación jurídica que se establece entre la administración y el contribuyente.²⁶

El objeto de dicha relación es la obligación tributaria, que nace como resultado de dos funciones clave que desempeña la administración tributaria. Por un lado, la

²³ Alejandro Altamirano, “El contencioso tributario (Desde el contexto de las prerrogativas del Estado y los derechos del contribuyente)”, en Cesar García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coord., *El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI* (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 1833.

²⁴ Diego Marín-Barnuevo Fabo, “La distribución de la carga de la prueba en Derecho Tributario”, *Cívitas: Revista Española de Derecho Financiero* (1997): 185-98.

²⁵ En su Libro Tercero, artículos 217-308, en su mayoría derogados por la Disposición Derogatoria Quinta del COGEP.

²⁶ Pablo, Egas Reyes, “La interpretación en materia tributaria”, *FORO: Revista de Derecho*, n.º 3 (2004): 131.

determinación del monto de los tributos adeudados y su recaudación, y por otro, la resolución de los reclamos que surgen a partir de dichas actuaciones.²⁷

Para comprender mejor la naturaleza y las características del proceso contencioso tributario, es fundamental identificar sus diferencias con el proceso civil y el penal. El proceso civil está regido por el principio dispositivo, o el impulso de las partes, aunque los jueces, cuando lo consideren necesario, pueden de manera oficiosa disponer y ordenar diligencias procesales o probatorias.²⁸

Mientras que el proceso penal, en su mayoría, se caracteriza por ser de acción pública. Está dominado con el principio contradictorio, es oficioso e inquisitivo y se encuentra bajo el impulso procesal de fiscalía. Si bien las partes pueden impulsarlo, es el juez quien dirige el proceso y le corresponde establecer la existencia o no de responsabilidad de los procesados.

En este sentido el procedimiento tributario presenta características intermedias, ya que comienza con la demanda presentada por el particular contra la administración, lo que lo asemeja al procedimiento civil. Al igual que en el ámbito civil, no es posible que un proceso tributario se inicie de oficio, dado que los actos de la administración gozan de presunción de legitimidad y ejecutoriedad.²⁹

Al mismo tiempo el proceso tributario es semejante al proceso penal. Pues su prosecución puede llevarse a cabo por impulso de las partes o de manera oficiosa por parte del juez.

Volviendo al enfoque central de esta investigación, es importante resaltar que el carácter investigativo del proceso contencioso tributario radica en que el conflicto tiene un interés público. Además, los tributos y su recaudación desempeñan un papel primordial de naturaleza social, siendo herramientas clave para alcanzar el llamado bienestar común.

Esto trasciende el ámbito de lo privado. Por lo tanto, las contribuciones fiscales se sustentan en el ejercicio de las funciones estatales y en el principio de solidaridad. Esto habilita al Estado a proporcionar de manera eficiente los servicios públicos, de modo que

²⁷ COT: “Artículo 72. Gestión tributaria. Las funciones de la administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: La determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten”.

²⁸ *Ibíd.*, 19.

²⁹ *Ibíd.*, 20.

la actividad tributaria adquiere un carácter instrumental, permitiendo así la implementación de políticas económicas y el progreso social.³⁰

En el contexto de un proceso tributario como instrumento del Estado. El autor Jarach afirma que “la vía contenciosa se caracteriza por ser un sistema procesal con amplias atribuciones del juez para llegar a determinar las reales situaciones sustantivas. Esto es, las obligaciones tributarias y las prestaciones correspondientes del fisco, aún más allá de las alegaciones y probanzas de las partes”.³¹

Algo similar sucede con la estructura administrativa en materia tributaria en Ecuador, desde sus inicios, ha estado bajo la dirección de la Dirección General de Rentas. Este organismo fue establecido mediante la Ley de Hacienda de 1928, con la responsabilidad de controlar, determinar y recaudar los tributos internos, así como gestionar los asuntos que pudieran surgir de dicha relación Estado - Contribuyente.³²

Setenta años más tarde, se sustituye esta antigua estructura por una “entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio, fondos propios y jurisdicción nacional”. Este organismo fue denominado Servicio de Rentas Internas (*en adelante, SRI*), creado mediante la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. En la actualidad, es la encargada de ejecutar la política tributaria aprobada por la presidencia de la República.³³

El Servicio de Rentas Internas (SRI) está dirigido por el Director General, quien tiene la responsabilidad de llevar a cabo las funciones asignadas por la ley, tales como la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado. Gestión que se lleva a cabo con la ayuda de entes descentralizados como son las Direcciones Zonales, en un ámbito territorial determinado.

La función primordial de la administración es asegurar la recaudación oportuna de los tributos. La ley ha otorgado facultades específicas a diferentes organismos y entidades de carácter público. Entre estas facultades se incluyen las siguientes: 1) Facultad Reglamentaria; 2) Facultad Determinadora; 3) Facultad Resolutiva; 4) Facultad

³⁰ Rodrigo Vicente Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II* (LOJA: Universidad Particular de Loja, 2005), 68.

³¹ Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, t. 1 (Buenos Aires: Editorial Cima, 1969).

³² Ecuador Tribunal de Cuentas, *Ley Orgánica de Hacienda*, Ley Reformatoria de 18 de agosto de 1890.

³³ Ecuador, *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*, Registro Oficial 206, Suplemento, 2 de diciembre de 1997, art. 1.

Sancionadora; y 5) Facultad Recaudadora. A continuación, procederemos a analizar cada una de ellas.³⁴

Facultad Reglamentaria: Se refiere a la facultad para emitir reglamentos que faciliten la aplicación efectiva de las leyes. Esta competencia recae exclusivamente en el presidente de la República, lo que restringe la capacidad de las autoridades de menor rango jerárquico para ejercer dicha función.³⁵

Facultad Sancionadora: La Administración Tributaria posee la facultad de aplicar sanciones a los contribuyentes que hayan incurrido en alguna infracción establecida en la ley conforme establece el Código Tributario.³⁶

Inclusive, Toscano menciona en su libro *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, que “cuando la administración verifica la existencia de una infracción debe adoptar las medidas sancionatorias si se trata de contravenciones o faltas reglamentarias. Así como, iniciar las acciones para que los jueces competentes impongan las sanciones que correspondan a través del proceso respectivo”.³⁷

Sin embargo, no todas las sanciones en Ecuador requieren previa resolución administrativa o judicial. Es el caso de las multas auto calculadas y auto impuestas por el contribuyente. Por ejemplo; la falta de declaración.

Facultad Resolutiva: La Constitución de la República del Ecuador, reconoce al ciudadano el “derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o repuestas motivadas”.³⁸

Para su ejercicio, el Código Tributario, norma la posibilidad de ejercer reclamaciones y acciones de índoles administrativo. Reconociendo al contribuyente la oportunidad de impugnar los actos que pudiesen acarrear un perjuicio.³⁹

Facultad Determinadora: Una de las principales finalidades del Estado es obtener los recursos necesarios para satisfacer necesidades de sus ciudadanos. Es decir, para el cumplimiento de sus fines a través de la administración tributaria cuya potestad impositiva le permite aplicar la ley y recaudar tributos.

³⁴ María Alexandra Macías Cedeño, “El procedimiento administrativo tributario y el proceso contencioso tributario en el Ecuador” (tesis de grado, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, 2011), <http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/506>.

³⁵ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 111, Suplemento, 14 de junio del 2005, art. 7.

³⁶ *Ibíd.*, art. 70.

³⁷ Luis Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria* (Ecuador: Pudeleco Editores S.A, 2006), 50.

³⁸ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, 2008, art. 66.

³⁹ *Ibíd.*, art. 69.

En este sentido, antes de proceder con la recaudación correspondiente, es fundamental que la administración conozca el monto exacto de la obligación que se busca recaudar. Para ello, debe utilizar un mecanismo denominado determinación tributaria.⁴⁰

Cabe destacar, que, para comprender el funcionamiento de la recaudación tributaria, es necesario definir el acto administrativo de determinación tributaria. Tomando en cuenta el criterio de los autores Villegas y Benalcázar quienes lo denominan como un “conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria. Además de quién es el obligado a pagar el tributo al fisco y cuál es el importe de la deuda”.⁴¹

Nuestra legislación, por su parte, ha sido explícita al establecer que la determinación tributaria “es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía del tributo”.⁴²

Con lo descrito en líneas anteriores, se puede concluir que la determinación tributaria puede emanar del sujeto pasivo o de la administración tributaria en base a la información proporcionada por el contribuyente o de modo mixto. Por cuanto, la determinación tributaria no constituye un acto administrativo.⁴³

Facultad Recaudadora: De acuerdo con el autor ecuatoriano Rodas, “la fase recaudadora es la fase final de la secuencia lógica que sigue el sistema tributario. Desde el nacimiento de la obligación tributaria, pasando por la fase de determinación que vuelve líquida la obligación y la recaudación que culmina el proceso”.⁴⁴

Es menester mencionar que la facultad determinadora y la facultad recaudadora son dos facultades características de la Administración Tributaria. Por lo tanto, es preciso describir que este ente tributario presenta dos formas de recaudación. La primera es el pago que debe llevarse a cabo de manera voluntaria y dentro de los plazos establecidos por la ley para tal fin. La segunda opción es la posibilidad de que se proceda con la ejecución forzosa de los tributos.

⁴⁰ María Alexandra Macías Cedeño, “El procedimiento administrativo tributario y el proceso contencioso tributario en el Ecuador” (tesis de grado, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, 2011), <http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/506>.

⁴¹ Juan Carlos Benalcázar, *El Acto Administrativo en Materia Tributaria* (Quito: Ediciones Legales Corporación Myl, 2006), 84.

⁴² Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 111, Suplemento, 14 de junio del 2005, art. 87.

⁴³ *Ibíd.*, art. 88.

⁴⁴ Wilson Manolo Rodas, “La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el Ecuador”, (tesis de maestría, Universidad de Cuenca, Sede Ecuador, 2006), 88, <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/21767/3/Tesis.pdf.txt>.

Una vez he descrito el funcionamiento del proceso contencioso tributario en Ecuador, se ha reconocido que el mismo cuenta con un fin que será analizado minuciosamente en líneas posteriores.

2. El Proceso Contencioso Tributario

El proceso contencioso tributario nace de la necesidad de solucionar los conflictos que surgen entre el fisco y los contribuyentes. Originados en el desenvolvimiento de la relación jurídico-tributaria, cuya finalidad de recaudación debe ser discutida y dirimida en un procedimiento con características especiales que garantice la correcta y justa aplicación de las normativas tributarias.

De acuerdo con el ordenamiento tributario ecuatoriano, la impugnación de las determinaciones de la obligación tributaria se desarrolla en un procedimiento de dos fases. La primera es a nivel administrativo, se inicia mediante la interposición de la reclamación, pretendiendo que la administración deje sin efecto su propio acto y en caso de confirmación se pueda recurrir como segunda fase ante un tribunal fiscal cuya resolución pondrá fin a la sede judicial.

Es evidente que esta situación de cobro de tributos por parte del Estado a los contribuyentes es una necesidad que el sistema tributario debe solucionar mediante procesos coactivos. A fin de lograr la ejecución de estos actos administrativos, sin menoscabar los derechos de los recurrentes.

En este sentido el Código Tributario, establece que las obligaciones fiscales surgen de la necesidad de contribuir mediante el pago de tributos o impuestos, los cuales están destinados a sostener las funciones del Estado. El incumplimiento de estas obligaciones acarreará la imposición de sanciones tributarias por parte del Estado como sujeto activo de esta obligación es el competente para reclamar dicho pago en estricto respeto a la capacidad económica del contribuyente.⁴⁵

Siguiendo este argumento, se debe definir los elementos de la obligación tributaria, los cuales se componen de *sujeto activo* (quien reclama el pago de los tributos), *sujeto pasivo* (obligado al pago del tributo), *contribuyente* (individuo natural o entidad legal a quien la normativa asigna una obligación fiscal por haberse consumado el acto generador), *hecho imponible* (situaciones que originan la obligación de satisfacer un

⁴⁵ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 242, Suplemento, 29 de diciembre del 2007, art. 18.

tributo), *base imponible* (cantidad sobre la cual se determina el impuesto), *tipo de gravamen* (porcentaje aplicado a la base fiscal para calcular la cuota fiscal), *cuota tributaria* (importe que debe abonar el contribuyente para el pago de un tributo).

Es posible indicar que las obligaciones fiscales están sujetas a los actos legales ejecutados por la administración impositiva y sus procedimientos. En este contexto, el proceso contencioso se comprende como un conjunto de mecanismos que la normativa ofrece para resolver las disputas que emergen de las relaciones jurídicas tributarias y que son planteadas por los sujetos pasivos de dicha relación. En este caso, los contribuyentes en defensa de sus derechos que consideran han sido vulnerados por la actuación del sujeto activo.

Una situación análoga se presenta con el régimen contencioso, que en nuestra legislación constituye un medio habitual para la revisión de los actos de liquidación tributaria y de las resoluciones adoptadas por las diversas administraciones fiscales. Esta revisión es asignada a un órgano colegiado independiente y autónomo de la administración pública: los Tribunales Distritales de lo Fiscal, los cuales poseen la potestad pública para conocer y resolver las disputas que surjan entre la administración y los contribuyentes.⁴⁶

Esa revisión es factible mediante procedimientos y recursos que los contribuyentes interponen, ejerciendo su prerrogativa de resistir el cumplimiento y la ejecución de dichos actos que alegan han vulnerado sus derechos. Por ende, analizaremos tales medidas.⁴⁷

2.1. Las acciones en el Proceso Contencioso Tributario

La doctrina ha definido la acción como el poder de reclamar ante la jurisdicción un determinado derecho.⁴⁸ Es decir, aquella que nos permite acceder a la justicia. Constitucionalmente la acción ha sido definida como un componente de la tutela judicial efectiva, que se materializa con la presentación de la demanda.⁴⁹

⁴⁶ Suad Anahid Moreira Abraham, “El procedimiento contencioso tributario y su seguridad jurídica en el Ecuador” (proyecto de investigación, Universidad Autónoma de los Andes, 2019), 18, <https://dspace.uniandes.edu.ec/bitstream/123456789/10354/1/TUBEXCOMAB023-2019.pdf>

⁴⁷ *Ibíd.*, 19.

⁴⁸ Enrique Vescovi, *Teoría General del Proceso* (Bogotá: Editorial Temis, 2005), 63.

⁴⁹ Ecuador Corte Constitucional 2021, 21.

En este sentido, las acciones contencioso-tributarias, pueden ser definidas como vehículos jurídicos que nos permiten acceder a la justicia contencioso tributaria. Así como el procedimiento tributario conforme al artículo 319 del Código Orgánico General de Procesos, estipula que se tramitarán las acciones de impugnación, acciones directas y acciones especiales cada una con presupuestos limitados y definidos. Los mismos que serán analizados en comunión con la pretensión en la demanda y que juntos dan paso al proceso judicial.⁵⁰

2.1.1. Acciones de impugnación

A fin de definir cada una de las acciones de impugnación debemos tomar en cuenta que la Constitución de la República del Ecuador reconoce el derecho de impugnación frente a las actuaciones de la administración pública ante la vía administrativa y judicial.⁵¹ La norma procesal, reconoce dentro de las acciones contencioso-tributarias a las de impugnación. Las cuales tienen como finalidad que el actor se oponga a los actos emanados ante la administración tributaria sin necesidad de agotar la vía administrativa para hacerlo.⁵²

De modo idéntico el *artículo 320* del Código Orgánico General de Procesos, establece las acciones que se presentan ante los Tribunales del Contencioso Tributario, que contradicen a los actos emanados por la administración tributaria.

Iniciaremos este análisis por el *numeral 1* del artículo en mención, el cual norma la posibilidad de *impugnar reglamentos, ordenanzas, resoluciones, o circulares de carácter general, es decir actos normativos que han lesionado derechos subjetivos del actor.*⁵³

Entendemos el acto normativo como el emanado por la administración tributaria en ejercicio de la facultad reglamentaria, la cual puede emitir por regla general los establecidos en los artículos 7 y 8 del Código Tributario.⁵⁴

⁵⁰ *Ibíd.*,17.

⁵¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre del 2008, art. 173.

⁵² *Ibíd.*, 18.

⁵³ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo del 2015, art. 320.

⁵⁴ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio del 2005, art. 7.

En este orden de ideas en esta acción de impugnación el legislador ha establecido la posibilidad de que el actor impugne un acto normativo. Delimitando el derecho de acción a la lesión o vulneración en uno o varios derechos del reclamante, de manera directa por parte de la norma emitida por la administración tributaria.⁵⁵

Es decir, esta acción busca que se aplique a un contribuyente en específico, se deja sin efecto una norma específica. Por ejemplo; un acto normativo que regula derechos de televisión en materia tributaria, pero no afecta a servicios de la compañía de telefonía móvil. Solo tiene efecto al contribuyente X, la legitimación activa corresponde al sujeto titular de derechos subjetivos agravados o afectados.

La competencia para conocer esta acción, conforme lo establece el Código Orgánico de la Función Judicial, en su artículo 219 numeral 1, recae en los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario.⁵⁶

El *numeral 2*, respecto a los actos normativos en los que se persiga la *anulación total o parcial del acto*. Otorga la posibilidad de impugnar estos actos como reglamentos, resoluciones y circulares emitidos dentro del ámbito tributario con la finalidad de la anulación total o parcial de dichos actos.

Esta acción es también denominada “objetiva”. Persigue la juricidad de una norma infralegal, cuya resolución tendrá efectos generales, según lo establece la Corte Nacional de Justicia. La finalidad de esta acción es la salvaguardia del ordenamiento jurídico, con el propósito de que la norma impugnada, si se corrobora el defecto, carezca de validez por contravenir preceptos superiores del derecho.⁵⁷

La legitimación activa en esta acción recae en aquel vulnerado inmediatamente por el acto, como también entidades públicas y privadas. Por otro lado, existe controversia sobre quién tiene competencia para conocer esta acción. El Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 185 establece que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conocerá aquellas acciones de impugnación de actos normativos que persigan la anulación total o parcial.⁵⁸ En este sentido se ha pronunciado también la Corte Nacional de Justicia, mediante resolución 02-2020

⁵⁵ Katty Muñoz, *Manual de Derecho Procesal Tributario Ecuatoriano* (Quito: Ediciones legales, 2022), 19.

⁵⁶ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, Registro Oficial 544, Suplemento, 9 de marzo del 2009, art. 219.

⁵⁷ Ecuador Corte Nacional de Justicia del Ecuador 2021, 12.

⁵⁸ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 185.

estableciendo de manera clara que es la sala en mención la competente para conocer esta acción de impugnación.

El numeral 3, se presenta *contra actos administrativos de determinación tributaria*. Es decir, el presentar oposición a una declaración unilateral de voluntad de la administración tributaria en ejercicio de la facultad determinadora, produce efectos jurídicos respecto del sujeto pasivo.

Por consiguiente, es necesario definir el acto de determinación como una resolución emanada de la autoridad fiscal, en la cual se reconoce la existencia de un hecho generador en sus diversas facetas. Entre estos se encuentran los elementos objetivos, la imputación subjetiva, la relación y el pronunciamiento de la autoridad competente que evalúa el pago de la obligación tributaria que surge en virtud de la ley por las circunstancias fácticas mencionadas.⁵⁹

Por otro lado, el Código Tributario, en su artículo 68, norma que es la administración tributaria quien goza de la facultad determinadora y es así como en goce de dicha facultad determinará la obligación tributaria de manera directa o presuntiva.⁶⁰

Conforme lo establece nuestra legislación los actos de determinación emitidos por la administración tributaria central, seccional o de excepción son el resultado de procesos de control y verificación. Estos son emitidos en forma de actas de determinación, liquidaciones de pago por diferencias, actas de control posterior, entre otros.⁶¹

Es decir, esta tercera acción de impugnación obedece a la potestad de controlar y verificar el cumplimiento de la normativa tributaria al momento de la declaración y liquidación de tributos. Procesos que se llevan a cabo a partir del ejercicio del control de legalidad del acto administrativo impugnado.

De modo similar con esta acción, existe la posibilidad de que el contribuyente en calidad de actor no impugne de manera total el acto de determinación. Es decir, se pueden impugnar ciertas glosas y las no impugnadas se entienden como que han adquirido acto de firmeza. De dichas glosas se puede solicitar a la administración tributaria que liquide el impuesto a pagar a fin de evitar intereses futuros.

⁵⁹ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (Buenos Aires: Editorial Abaledo, 1996), 135.

⁶⁰ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 68.

⁶¹ *Ibíd.*, 23.

Sin embargo, en doctrina se menciona que la administración tributaria no puede perseguir el cobro de las diferencias no impugnadas, por cuanto, el acto que las contiene no está firme y la obligación tributaria no es divisible.

Así mismo el *numeral 4* del artículo 320 del COGEP establece *las acciones de impugnación en contra de los actos administrativos por silencio administrativo*. De lo cual podemos desglosar, que el silencio administrativo es la interpretación de la voluntad de la administración cuando existe omisión de un pronunciamiento expreso.⁶²

Podemos agregar que el Código Tributario, en sus artículos 104 y 134, regulan el silencio administrativo como la aceptación tácita de la reclamación presentada por el contribuyente a falta de pronunciamiento de la autoridad tributaria dentro del plazo permitido por la ley.⁶³

No obstante, esta aceptación tácita ha sido limitada jurisprudencialmente en el marco que no es suficiente solo el transcurso del tiempo para que su efecto sea positivo, si no también, deben cumplirse otros elementos legales dependiendo de la institución tributaria. Es decir, tiene un efecto positivo siempre que se encuentre dentro del marco legal de una petición o reclamo administrativo.

Además, en este tipo de acción es imperante el pronunciamiento de los Jueces del Contencioso Tributario, a fin de declarar si ha operado o no el silencio administrativo y además su pronunciamiento respecto a la pretensión inicial.

El *numeral 5* por otro lado norma las acciones de impugnación *contra resoluciones de recurso de revisión*. En este sentido se debe mencionar que es la máxima autoridad tributaria quien tiene la potestad de revisar un acto administrativo en firme y ejecutoriado que se encuentre viciado de errores de hecho o de derecho.

Tal es el caso que el Código Tributario en su artículo 143 establece las causales para presentar un *recurso de revisión* como medio extraordinario que otorga el legislador al recurrente sea esta administración tributaria o el contribuyente a fin de remediar posibles errores presentes en un acto administrativo.⁶⁴

Es decir, que en esta acción extraordinaria es necesario que el actor evidencie la configuración de la causal alegada en la insinuación del recurso, previo a analizar el acto administrativo firme y ejecutoriado objeto de este.⁶⁵

⁶² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, agosto del 2018, art. 320.

⁶³ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 104.

⁶⁴ *Ibíd.*, art. 143.

⁶⁵ *Ibíd.*, 29.

Siguiendo esta línea argumentativa, analizaremos el *numeral 6*, sobre las acciones de impugnación en *contra de las resoluciones administrativas sancionatorias*. Para aquellos actos administrativos emitidos por la administración tributaria en ejercicio de su facultad sancionadora.

Esto quiere decir que en este tipo de acciones nos sumergimos a la esfera penal administrativa, la motivación, la tipicidad de la falta, la proporcionalidad de aquella, el respeto al debido proceso y el derecho a la defensa. Los mismos que tienen suma importancia al momento de fundamentar este numeral, con el objetivo de solicitar al tribunal se deje sin efecto la resolución sancionadora.⁶⁶

El numeral 7 del artículo 320 contante en el Código Orgánico General de Procesos, contra resoluciones que nieguen *reclamos de pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado*.

Para lo cual, debemos definir el pago indebido de acuerdo con Código Tributario en su artículo 122,⁶⁷ como aquel realizado por un tributo no establecido legalmente o que exista exención, sin que se haya configurado el hecho generador. Por lo tanto, que no haya nacido la obligación tributaria y que aquel se haya satisfecho mediante un pago ilegal o fuera de la medida legal.

Significa que esta acción puede ser presentada cuando han negado en sede administrativa un reclamo de pago indebido en todo o en parte. Por lo tanto, se debe probar la existencia de dicho pago y por qué este es indebido y se debe proceder a su devolución.

Por otra parte, el pago en exceso es entendido por aquel realizado en demasía conjuntamente con el valor que correspondía pagar conforme lo establece el artículo 123 del Código Tributario. En este sentido, se considera que nació la obligación tributaria, sin embargo, el pago fue realizado en mayor cuantía a la tarifa y la base imponible establecida legalmente.⁶⁸

En otras palabras, el actor debe demostrar en estrados el pago realizado en demasía, solicitar a los jueces que lo declaren pago en exceso y se ordene a la administración tributaria correspondiente su devolución.

Paralelamente, lo debidamente pagado es aquel valor que ha sido cancelado dentro de la medida legal y cumpliendo un presupuesto normativo establecido. Al cual, se tiene

⁶⁶ *Ibíd.*, 32.

⁶⁷ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 122.

⁶⁸ *Ibíd.*, art. 123.

derecho a la devolución por condiciones establecidas en la legislación vigente. Por cuanto se debe solicitar al tribunal que se declare la devolución pedida en virtud de cumplimiento de norma vigente y expresa.

De igual manera, el *numeral 8 sobre excepciones a la coactiva que se deben proponer conforme el numeral 10 del artículo 316 del COGEP* a sustanciarse mediante procedimiento ordinario. Se debe analizar de entrada la naturaleza de dichas excepciones, así como también normas especiales que rigen estas acciones.⁶⁹

Es importante mencionar, que esta acción de impugnación procede cuando en el auto de pago o el procedimiento de ejecución tienen como origen un título de crédito falsificado que vulnere normas de emisión o que a su vez adolezca de un requisito legal tanto para el procedimiento coactivo como para el título.

Finalmente, en el relato de estas acciones de impugnación el *numeral 9 norma contra resoluciones administrativas que nieguen total o parcialmente reclamos o peticiones de compensación o facilidades de pago.*

En este orden de ideas, dividiremos este numeral en dos partes. La primera sobre aquellos actos administrativos emanados por la administración tributaria como ejercicio de su facultad resolutoria dentro de un procedimiento administrativo, *reclamo administrativo.*

Lo que significa que un contribuyente o tercero al no estar de acuerdo con un acta de determinación o liquidación de pago puede interponer un reclamo administrativo. A fin de que se deje sin efecto este acto emanado por la administración tributaria total o parcialmente. Una vez ejercido este derecho y al no encontrarse de acuerdo con la resolución de este órgano administrativo puede acudir a la vía contencioso-tributaria mediante esta acción de impugnación.

Así como en la segunda parte, encontramos la impugnación de aquellas resoluciones administrativas originadas dentro de una petición de facilidades de pago o compensación. Al respecto, se encuentra legislado en los artículos 46 y 152 del Código Tributario,⁷⁰ el derecho del contribuyente de solicitar a la administración tributaria facilidades de pago de los tributos o compensación de estos. Dicha solicitud puede ser negada por la administración tributaria. Por lo que este numeral prevee la posibilidad de interponer esta acción en contra de la negativa emitida.⁷¹

⁶⁹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 316.

⁷⁰ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 45, 152.

⁷¹ *Ibíd.*, art. 34.

2.1.2. Acciones directas

Estas acciones directas son entendidas como aquellas que se plantean sin que medie una actuación administrativa. Están reguladas en artículo 321 del Código Orgánico General de Procesos.⁷² El cual, establece que se pueden interponer por pago indebido, en exceso o de lo debidamente pagado.

Su distinción en lo que respecta a las acciones de impugnación, es que esta acción se plantea cuando el acto determinativo fuente de pago realizado ya se encuentra ejecutoriado y que el pago se haga posterior a la ejecutoría. Estas acciones se tramitan mediante el procedimiento ordinario.

Se puede señalar que estas acciones directas caben cuando se hizo el pago antes o durante la tramitación del reclamo y al final obtuvimos una resolución contraria a nuestros intereses. Se utilizan para obtener devolución de tributos. Las acciones de impugnación por el contrario tienen el fin de oponerse a lo actuado por la administración.

Es imprescindible tomar en cuenta la temporalidad para interponer esta acción directa. Conforme lo establece el Código Tributario se puede interponer acciones directas en el plazo de tres años. Al contrario de las acciones de impugnación que tienen un plazo de apenas sesenta días.

Se puede señalar que en esta acción directa encontramos una peculiaridad, es la conversión de la acción de impugnación. De acuerdo con la norma aquellas acciones contra una resolución de reclamo o actos de determinación se pueden convertir en pago indebido cuando durante el trámite se pague el monto de la obligación tributaria. Esta conversión debe ser solicitada y aceptada por el tribunal contencioso tributario previa acreditación del pago. Su naturaleza cambiará y los jueces no solo deben dejar sin efecto el acto, si no también ordenar la devolución del pago.⁷³

2.1.3. Acciones especiales

Estas acciones especiales se encuentran tipificadas en el artículo 322 del Código Orgánico General de Procesos.⁷⁴ Se tramitarán mediante procedimiento sumario y debido

⁷² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 321.

⁷³ *Ibíd.*, 37.

⁷⁴ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 322.

a sus características exclusivas en cada caso las mencionaremos a continuación, pues son las más usuales en la justicia contencioso-tributaria;

1. Las excepciones de la coactiva, con excepción de las previstas en el número 10 del artículo 316.
 Estas acciones se encuentran previstas en el artículo 316⁷⁵ del Código Orgánico General de Procesos y en el artículo 212⁷⁶ del Código Tributario y se pueden alegar indistintamente una o varias de estas excepciones, la demanda se puede presentarse indistintamente ante el funcionario ejecutor o directamente ante el tribunal contencioso tributario, aún sin existencia de negativa previa del funcionario ejecutor. Las administraciones tributarias poseen una potestad coactiva y en ciertos casos dicha potestad persigue el cobro de las obligaciones tributarias firmes y ejecutoriada contenidas en los actos administrativos o títulos de crédito legalmente emitidos, a través de funcionarios ejecutores de los órganos del poder público.
 Al respecto se comenta que el procedimiento coactivo inicia con la emisión del auto de pago, ordenando que el deudor, garantes o responsables de la obligación tributaria paguen la misma o dimitan bienes; frente este acto el contribuyente puede interponer excepciones a la coactiva entendidas como oposiciones el procedimiento de ejecución.
 Para que el procedimiento de ejecución a la coactiva se suspenda el actor debe consignar el 10% de la cantidad a la que asciende la obligación tributaria, intereses y costas, de no contar con esta consignación el funcionario ejecutor podrá continuar con el procedimiento coactivo mientras se sustancia el juicio de excepciones.⁷⁷
 El fin de estas excepciones a la coactiva dentro de un procedimiento contencioso tributario es dejar sin efecto el proceso coactivo por alguna vulneración de derechos omisión más, sin embargo, no se discute el fondo de la obligación tributaria que ella debe encontrarse en firme.
2. Para obtener la declaración de la prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas.
3. La tercería excluyente de dominio que se deduzca en el coactivas por créditos tributarios.
4. La impugnación de las providencias dictadas en procedimiento de ejecución, en casos de decisiones de preferencia, posturas y de la entrega material de los bienes embargados o subastados previstos en la ley de la materia.
5. La nulidad de los casos de los numerales 1, 2 y 3 del artículo 207 del código orgánico tributario que sólo podrá reclamarse junto con el recurso de apelación del auto de calificación definitivo, conforme al artículo 191 del mismo código.
6. Los conflictos de competencia suscitados entre autoridades de distintas administraciones tributarias conforme con la ley.
7. El recurso de queja.
8. Las de pago por consignación de créditos tributarios, en los casos previstos en la ley.
9. Las de nulidad del procedimiento coactivo por los créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzca en unidad, según la ley cuya violación se denuncie. No habrá lugar a esta acción, después de pagado el tributo exigido o de efectuada la consignación total por el postor declarado preferente en el remate o subasta, o de satisfecho el precio en el caso de venta directa, dejando a salvo las acciones civiles que correspondan al tercero perjudicado ante la justicia ordinaria.
10. La nulidad del remate o subasta cuando el rey amatista es una de las personas prohibidas intervenir en el remate, conforme con la ley de la materia.

⁷⁵ *Ibíd.*, art. 316

⁷⁶ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 212.

⁷⁷ *Ibíd.*, 42.

11. Las acciones que se pongan contra las registradoras y los registradores de la propiedad y mercantiles de su jurisdicción, por haberse negado, por razones tributarias, a inscribir cualquier acto o contrato, y las acciones subsiguientes contratarles funcionarias y funcionarios para liquidar daños y perjuicios causados por la ilegal negativa.
12. Las previstas en las leyes correspondientes.

Como se puede evidenciar todos estos medios jurídicos tienen una finalidad independiente adecuada para cada caso. No obstante, estamos inmersos en un marco de estado constitucional de derechos y justicia, lo que se persigue obtener es el respeto de los derechos del contribuyente. Esto a través de procedimientos que cumplan con el orden constitucional y legal mediante principios que efectivicen los mismos. Uno de estos principios es orden de estudio y es el principio dispositivo.

Capítulo segundo

El principio dispositivo

1. Principios que rigen el proceso contencioso tributario

El derecho tributario plantea establecer un equilibrio entre los fines y atribuciones de la Administración Tributaria con la finalidad de obtener recursos y requerir del administrado una contribución mediante órganos administrativos, respetando las garantías que ostenta el contribuyente.

Este equilibrio es necesario, pues el poder estatal tiene una posición privilegiada con capacidad de exigir coactivamente contribuciones que en el pasado solían sustentarse en decisiones de orden político, sin consideración alguna de los derechos del administrado.

Algo similar sucede con la vigencia del Código Orgánico Tributario y la incorporación constitucional de los principios fundamentales, establecidos en el denominado Pacto de San José,⁷⁸ como son los de equidad, universalidad, proporcionalidad y justicia fiscal.

De ello se desprende la necesidad de que el Estado otorgue una protección efectiva a esos derechos y, dentro de ellos, la elaboración de mecanismos legales que faciliten el ejercicio real de dicha tutela. Esto a través del derecho a la defensa, frente a los actos emanados de los órganos de la administración pública, que vulneren los intereses subjetivos de los particulares.⁷⁹

En el supuesto de que estos principios no se respeten, los ciudadanos disponen de la posibilidad de interponer una reclamación ante la autoridad administrativa fiscal o ejercer su derecho a una tutela judicial efectiva, para que sus derechos sean garantizados

⁷⁸ Pacto San José, *Convención Americana de Derechos Humanos*, 11 de febrero de 1978, art. 5.

⁷⁹ Isabel Cristina Patiño Sánchez, “Análisis del sistema Contencioso Tributario Ecuatoriano vigente comparado con los países miembros de la Comunidad Andina” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010), 17, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2766/1/T0896-MDE-Pati%2b%20o-Analisis%20del%20sistema.pdf>.

por el órgano jurisdiccional tributario. El cual tiene como objetivo velar por el equilibrio de la relación entre el Estado y los contribuyentes.⁸⁰

En este orden de ideas, la Constitución Ecuatoriana en su artículo 168,⁸¹ establece que la sustanciación de los procesos se realizará de acuerdo con los principios de concentración, contradicción y dispositivo, mismo que se describen a continuación:

1.1. Principio de concentración

Este principio obliga al juez agrupar actos procesales, a fin de simplificar diligencias necesarias para poner fin al proceso.

Así mismo, se ha pronunciado *Couture* “se denomina principio de concentración aquel que pugna por aproximar los actos procesales unos a otros, concentrando en breve espacio de tiempo la realización de ellos”.⁸² De este modo, se procura que las diligencias no se fragmenten y que el magistrado obtenga una percepción inmediata y diáfana de la totalidad de lo realizado durante el litigio.⁸³

De igual manera los autores proponen que sea un solo juez quien tenga una visión clara de los juicios derivados de un mismo acto o actos consecutivos. A fin de garantizar resoluciones en plazos razonables.

1.2. Principio de contradicción

En la doctrina, se le denomina el principio que sintetiza el “conocer y reaccionar”. Esto significa involucrarse en el procedimiento e influir en él. Es una nueva dimensión que propone no solo conocer el proceso, sino también participar en él mediante actos propositivos.

Este principio tiene como finalidad impedir la indefensión de las partes procesales y terceros interesados respecto a la vía jurisdiccional y de acuerdo con el profesor José María Asencio se concreta en dos manifestaciones. La primera se fundamenta en la

⁸⁰ María Alexandra Macías Cedeño, “El procedimiento administrativo tributario y el proceso contencioso tributario en el Ecuador” (tesis de grado, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, 2011), <http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/506>.

⁸¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 300.

⁸² Eduardo Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal civil* (Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1958), 199.

⁸³ Mejía Salazar, *Oralidad y los principios del procedimiento* (Quito: Iuris et Historia, 2018), 59.

necesidad de notificar al demandado sobre la existencia del proceso y, por otro lado, eliminar todo impedimento irrazonable que obstaculice dicho acceso.⁸⁴

De lo anteriormente señalado, no es suficiente ingresar al proceso si en él no se confiere a las partes la oportunidad de actuar. Evitando cualquier tipo de sentencia sin audiencia previa o, sencillamente, erigiendo obstáculos para que en la elaboración de las resoluciones no participen quienes están interesados por el grado de afectación de las mismas.⁸⁵

De acuerdo con lo expuesto, el principio de contradicción se pone de manifiesto cuando se concede el derecho de audiencia a cualquier persona que requiera recurrir al ámbito jurisdiccional, garantizando su acceso a este y la posibilidad de participar de manera completa en el procedimiento. Solo de esta manera, según sostiene el autor, es viable asegurar una protección judicial adecuada sin que ocurra una situación de indefensión y se aseguren todas las garantías procesales.⁸⁶

Azula, de manera análoga al abordar el Principio de Contradicción, afirma que este se observa cuando la parte involucrada en el proceso dispone de la posibilidad de plantear oposición “a un acto realizado a instancia de la contraparte y con el objeto de verificar su regularidad”. Este autor sostiene, además, que el principio de contradicción “es propio de la estructura bilateral del proceso. Esto es que sólo tiene aplicación en los de tipo contencioso, donde existe la presencia de las dos partes: demandante y demandado”.⁸⁷

De este modo, Vescovi, aborda la contradicción, al sostener que “la igualdad supone la bilateralidad y la contradicción. El proceso se desarrolla, aunque bajo la dirección del Juez entre las dos partes, con idénticas oportunidades de ser oídas y admitida la contestación de una a lo afirmado por la otra, en forma de buscar, de esa manera, la verdad. El juez, al sentenciar, conoce los argumentos de ambas partes”.⁸⁸

De aquello podemos determinar que el principio de libertad probatoria es un principio que integra el de contradicción. Es así como el maestro Echandía, sostiene que

⁸⁴ José María Asencio Mellado, *Introducción al Derecho Procesal*, 3.^a ed. (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2004), 198.

⁸⁵ *Ibíd.*, 2004.

⁸⁶ Alfonso Granizo Gavidia, “El principio Dispositivo y la prueba ordenada de oficio en el procedimiento laboral oral” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2007), 42, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1103/6/T0581-MDP-GranizoPrincipio%20dispositivo%20y%20prueba%20ordenada%20de%20oficio.pdf>.

⁸⁷ Jaime Azula Camacho, *Curso de Teoría General del Proceso*, 3^a Edición (Bogotá: Librería Jurídica Wilches, 1986), 86.

⁸⁸ Enrique Vescovi, *Teoría General del Proceso* (Bogotá: Editorial Tamis S.A., 1999), 54.

“la parte contra quien se opone la prueba debe gozar de la oportunidad procesal de conocerla y discutirla. Así mismo, el principio analizado se relaciona íntimamente con el de igualdad de oportunidad para la prueba, lo que significa que las partes pueden disponer de idénticas oportunidades para presentar o pedir práctica de pruebas y para contradecir las aducidas, por el contrario.”⁸⁹

De manera similar, De Santo indica que este principio implica que el litigante al que se le presente una prueba en su contra debe contar con la oportunidad procesal de conocerla, debatirla y refutarla mediante la presentación de otras pruebas, permitiendo así que estas se integren al litigio con pleno conocimiento y participación de todas las partes involucradas.⁹⁰

Algo similar ocurre sobre los principios que rigen el proceso contencioso tributario. Cabe destacar que los principios en el debido proceso juegan un papel fundamental debido a que proporcionan un marco ético, legal y organizativo que guían a los jueces y a las partes involucradas. Si bien no son reglas, su satisfacción debe alcanzarse en la mayor medida posible siempre en combinación unos con otros.

En la actualidad, el art. 300 de la Constitución del Ecuador dispone que el sistema tributario estará regulado por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, no retroactividad, equidad, transparencia y suficiencia en la recaudación.⁹¹

De la misma manera el Código Orgánico General de Procesos, si bien no contempla de manera directa el principio de concentración, se ve reflejado en diversos de sus artículos. Entre ellos el art. 169 sobre la carga de la prueba, “es obligación de la parte actora probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la parte demandada en su contestación”.⁹²

La Corte Nacional de Justicia se ha pronunciado al respecto en una absolución de consultas, indicando que la parte demandada no está obligada a presentar pruebas si su respuesta es simple o completamente negativa. Sin embargo, deberá hacerlo en caso de que su contestación incluya afirmaciones explícitas o implícitas sobre hechos o derechos que tengan la fuerza de cosa juzgada.⁹³

⁸⁹ Hernando Devis Echandía, *Compendio de Derecho Procesal*, t. II (Bogotá: Temis, 2012), 19.

⁹⁰ Víctor de Santo, *La prueba Judicial* (Buenos Aires: Editorial Universidad, 2005), 72.

⁹¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 300.

⁹² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 169.

⁹³ Ecuador, Corte Nacional de Justicia, *Absolución de Consulta: FJA-PCPA-28-2020* (Quito: Corte Nacional, 2020), 2.

En este contexto, el juez o la jueza instruirá a las partes para que, con la debida antelación, pongan a disposición de la contraparte las pruebas que posean o deban tener en su poder. Además, podrá imponer medidas correctivas en caso de que se presenten de forma incompleta.

En el sistema oral por audiencia establecido en el COGEP, la práctica de las pruebas admitidas se lleva a cabo dentro de la audiencia de juicio o de la audiencia única, en presencia del juez o jueza. En este marco, corresponde al juzgador supervisar que la práctica de la prueba documental se realice correctamente, dado que el documento forma parte del proceso. La parte que presentó la solicitud para dicha prueba solicita acceso al documento, lo muestra al juez y a la contraparte, y procede a leer aquellos fragmentos que considera útiles como prueba. Por lo tanto, es el juzgador quien debe vigilar que se cumpla con este principio de contradicción.⁹⁴

De manera similar, el artículo 162, tercer inciso del COGEP, establece las reglas generales sobre el principio de la carga de la prueba. Además, hace referencia a los principios de publicidad y contradicción de la prueba. Cada parte tiene el derecho de conocer con la debida anticipación las pruebas que se presentarán en su contra, para que pueda objetarlas, impugnarlas o presentar pruebas que las contrarresten. Por esta razón, la norma dispone que el juez instruya a las partes para que pongan a disposición de la otra, con suficiente antelación, las pruebas que planean presentar.⁹⁵

Así mismo, Muñoz en su libro *Manual de Derecho Tributario*, menciona que el Código Orgánico de la Función Judicial en su capítulo II, título I, enumera una serie de principios rectores de común aplicación para todos los jueces de las diferentes materias, incluida el contencioso tributario. A lo cual destaca cuatro principios entre los más importantes; el de supremacía constitucional, dispositivo, tutela judicial efectiva y verdad procesal. Pues aquellos rigen y se enmarca en el desarrollo del proceso a los que deberán sujetarse a las partes y el juzgador.⁹⁶

⁹⁴ *Ibíd.*,3.

⁹⁵ *Ibíd.*,3.

⁹⁶ Katty Muñoz, *Manual de Derecho Procesal Tributario Ecuatoriano* (Quito: Ediciones legales, 2022), 12.

1.3. Principio de supremacía constitucional

El control concreto de constitucionalidad es un mecanismo destinado a asegurar que la aplicación de las disposiciones jurídicas en los procesos judiciales se ajuste a la Constitución, conforme a lo establecido en el artículo 141 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

La Corte Constitucional, en virtud de su mandato constitucional, está facultada para ejercer el control concreto de constitucionalidad en los casos que le sean sometidos. Esto se debe a su rol como el máximo órgano de control, interpretación constitucional y administración de justicia en este ámbito.⁹⁷

De este modo, mediante esta figura se refuerza el principio de supremacía constitucional, el cual establece que la Constitución es la norma fundamental que tiene primacía sobre cualquier otra disposición del ordenamiento jurídico.⁹⁸

En consonancia con lo anterior, el artículo 426 de la Constitución de la República decreta que los magistrados y magistradas, las autoridades administrativas y los servidores y servidoras públicas implementarán de manera directa las normativas constitucionales y las contenidas en los instrumentos internacionales de derechos humanos. Esto es aplicable siempre que sean más beneficiosas que las estipuladas en la Constitución, incluso si las partes no las mencionan explícitamente. Bajo esta premisa, los magistrados y magistradas en la sustanciación de los procesos deben aplicar las normativas que integran el ordenamiento jurídico, respetando la preeminencia constitucional.⁹⁹

El Código Orgánico de la Función Judicial en el art. 4, norma que los jueces y demás funcionarios judiciales tienen el compromiso de aplicar las disposiciones constitucionales sin requerir que estén elaboradas en normas de jerarquía inferior.¹⁰⁰

De lo que se puede establecer que el principio de supremacía constitucional es relevante para el proceso tributario pues tiene relación directa con el de seguridad jurídica. Esencial tanto en sede administrativa como judicial, pues sobre todo a través del control de legalidad los jueces tributarios son llamados, entre otras tareas, a verificar que la

⁹⁷ Ecuador Corte Nacional de Justicia, “Sentencia”, en *Juicio n.º:041-13-SCN-CC*, 10 de julio de 2013, 1.

⁹⁸ *Ibíd.*, 1.

⁹⁹ *Ibíd.*, 2.

¹⁰⁰ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, Registro Oficial 544, Suplemento, 9 de marzo del 2009, art. 4.

administración tributaria haya aplicado las normas conforme el orden jerárquico de las fuentes de derecho.¹⁰¹

En virtud de este principio de supremacía constitucional se debe entender que el juez tributario está obligado a respetar y aplicar el principio dispositivo. Su actuación deberá ser tendiente a interferir en la menor medida en el proceso contencioso tributario dentro de los matices del control de legalidad.

De igual manera, en respeto a este principio el juez tiene la obligación de velar que las normas inferiores a rango constitucional se enmarquen a los límites fijados por la Constitución, garantizando la plena vigencia del ordenamiento jurídico.

1.4. Principio de tutela judicial efectiva.

Entendiendo que el derecho a la tutela judicial efectiva se encuentra normado en el art. 75 de la Constitución de la República del Ecuador.¹⁰² Desde el punto de vista procesal tributario “se estima que hunde sus raíces en los aspectos procesales en relación con al fisco-contribuyente”.¹⁰³

Se puede señalar que el principio de tutela judicial efectiva surge como un principio dentro de la esfera procesal. Es conocido por su rango constitucional e incluso se le considera como un derecho humano.¹⁰⁴

De lo que se podría deducir que este derecho se entiende como el de acudir a un órgano jurisdiccional. A fin de obtener una respuesta fundada en derecho como respuesta a una pretensión determinada, posteriormente a la realización de un proceso judicial en el que se haya observado el debido proceso.

Es relevante señalar que el art. 23 del Código Orgánico de la Función Judicial estipula que los jueces tienen la obligación de ofrecer una tutela judicial efectiva de los derechos constitucionales y legales de las partes procesales, sin distinción de materia. Lo que tiene directa relación con el contencioso-tributario.¹⁰⁵

¹⁰¹ *Ibíd.*, 12.

¹⁰² Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 75.

¹⁰³ Alejandro Altamirano, *Derecho Tributario: Teoría General* (Buenos Aires: Marcial Pons, 2012), 144.

¹⁰⁴ *Ibíd.*, 14.

¹⁰⁵ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 23.

Consecuentemente, podemos considerar a la tutela judicial efectiva como elemento fundamental en la impartición de justicia. En el contexto contencioso administrativo y tributario, cobra mayor significación, puesto que se activa cuando el ciudadano se enfrenta al Estado. Por lo tanto, compartimos la opinión de Valdés Costa, quien afirma “el único principio inmovible que debe mantenerse como piedra fundamental de nuestro ordenamiento institucional, es que no puede haber pronunciamiento administrativo en materia tributaria que no sea revisable por la justicia”.¹⁰⁶

Por ende, Aguirre menciona que “la tutela judicial efectiva como derecho fundamental, incorpora ciertos contenidos mínimos que se resumen en acceso a la justicia, defensa en el proceso, resolución motivada y congruente, así como efectividad en las decisiones jurisdiccionales”.¹⁰⁷

En tal sentido, en materia contencioso-tributaria la tutela judicial inicia con la posibilidad de acceso a la justicia, continuando con el desarrollo de la causa hasta la sentencia como respuesta a la solicitud del demandante, es posible inferir que un juez proactivo en el procedimiento se ajustaría más al principio de oficiosidad y, en consecuencia, al derecho a una tutela judicial efectiva. Sin embargo, este derecho no debe exceder los límites del principio dispositivo, sino al contrario, la tutela judicial efectiva tratará de armonizar estos dos principios.¹⁰⁸

Dado que se evidencia con mayor claridad la relevancia del juzgador tributario en cuanto a la tutela judicial efectiva de los derechos de quienes se enfrentan al aparato estatal, a fin de hacer valer los derechos de los que se sienten asistidos. Hecho que fortalece la facultad que le otorga el COGEP al juzgador como director del proceso en pleno ejercicio de este principio. De ahí que las actuaciones arbitrarias del juez tributario pueden devenir en graves afectaciones a las partes procesales y sus derechos.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1996), 286.

¹⁰⁷ Vanesa Aguirre Guzmán, *Tutela jurisdiccional del crédito en el Ecuador* (Quito: Ediciones Legales, 2012), 93.

¹⁰⁸ Juan Carlos Recalde Real, “El principio dispositivo y de oficiosidad frente al proceso contencioso tributario ecuatoriano” (tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2015), 48, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4795/1/T1806-MDE-Recalde-EI%20principio.pdf>.

¹⁰⁹ *Ibíd.*, 15.

1.5. Principio de verdad procesal

En materia contencioso-tributaria, se persigue la verdad material sobre la verdad procesal o formal. Pues esta última se considera doctrinariamente que se asocia al procedimiento administrativo tributario.

En este sentido, entendemos la verdad material como la verdad de los hechos y la verdad procesal se entiende como aquella que emana de lo que está contenido en los autos, es decir, de los elementos que las partes procesales han presentado en el expediente judicial, conforme al principio dispositivo.

Así, en el ámbito tributario se resalta la búsqueda de la verdad material, también conocida por algunos autores como *verdad jurídica objetiva*.¹¹⁰ En este contexto, el juez puede apartarse de lo que las partes han presentado como su interés procesal y probatorio, y establecer sus propios objetivos orientados a alcanzar su convicción.¹¹¹

Por otro lado, la doctrina y la norma han establecido que decisión judicial se fundará en los medios probatorios aportados por las partes en el proceso, pero también en aquellos que él ha buscado de oficio, es decir, los que permiten que “el juez llegue al conocimiento directo de los hechos por su iniciativa probatoria”,¹¹² colocando al juez en un escenario de desarrollo probatorio.

No obstante, el art. 27 del Código Orgánico de la Función Judicial,¹¹³ dispone que los jueces deben resolver atendiendo únicamente los elementos aportados por las partes. Lo que en primera instancia limitaría la facultad oficiosa de los jueces tributarios de solicitar la práctica de pruebas. Toda vez que no serían medios solicitados por las partes. Así como tampoco estaría habilitados para observar documentos constantes en el expediente administrativo remitido por la administración tributaria, que no fueron actuados en la audiencia por no haber sido denunciados ni controvertidos.¹¹⁴

De ello se infiere que el juez tributario, en su búsqueda de la verdad material, se basará tanto en lo que las partes aporten al proceso como en lo que él mismo descubra de

¹¹⁰ José Osvaldo Casas, “El marco constitucional del procedimiento y el proceso tributario”, en Alejandro C. Altamirano, coord., *El procedimiento tributario* (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998), 68.

¹¹¹ *Ibíd.*, 32.

¹¹² Devis Echeandía, *Compendio de la prueba, Tomo I* (Bogotá: Rubinzal- Culzoni Editores, 1981), 32.

¹¹³ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, Registro Oficial 544, Suplemento, 9 de marzo del 2009, art. 27.

¹¹⁴ *Ibíd.*, 14.

oficio. Como garante de los derechos, está obligado a verificar la veracidad de los hechos relacionados con el interés, las obligaciones o los derechos del contribuyente.¹¹⁵

En este punto, se debe mencionar la imposibilidad del juez contencioso tributario a dictar sentencia por falta de prueba resulta improcedente cuando del proceso emergen datos o indicios que apuntan a la existencia de medios probatorios que podrían alinear la verdad material con la verdad procesal y que no han sido aportados por las partes procesales.¹¹⁶

Al respecto es necesario preguntarse si afectaría el principio de imparcialidad que el juzgador cuente con esta iniciativa. Sin embargo, cabe destacar que la imparcialidad no se opone al descubrimiento de la verdad como finalidad del procedimiento tributario, al que le es propia esta iniciativa probatoria de oficio, aunque contrarreste con el principio dispositivo.

Es menester en este punto tomar en cuenta el criterio de Taruffo, quien considera que el principio dispositivo debe ser analizado en relación con la búsqueda de la verdad procesal dentro del proceso judicial. Aunque las partes tienen un papel activo en determinar los elementos del caso, el juez no debe quedar completamente pasivo. Sostiene que, “el juez tiene un deber de colaboración en búsqueda de la verdad material, lo cual implica un equilibrio entre la actividad de las partes y la función del juez”.¹¹⁷

2. El principio dispositivo en el sistema tributario ecuatoriano.

En calidad de tema central de la presente investigación, es importante proceder al estudio del principio dispositivo que bajo el mismo nombre suele coexistir con el principio inquisitivo en medidas diferentes en algunos sistemas procesales vigentes en la actualidad.¹¹⁸

Siguiendo este análisis, para el autor Echandía, el principio dispositivo se basa en que "la iniciativa corresponde exclusivamente a las partes, y el juez debe limitarse a la actuación de estas, sin poder tomar iniciativas dirigidas a iniciar el proceso ni a determinar la verdad para establecer cuál de ellas tiene la razón en la afirmación de los hechos".¹¹⁹

¹¹⁵ *Ibíd.*, 33.

¹¹⁶ Santiago Andrade Uvidía, “La Constitución Política y la Administración de Justicia” en Roberto Vizcaino, ed., *Estudios sobre la Constitución ecuatoriana de 1998* (Valencia: CEPS, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2005), 328.

¹¹⁷ Michele Taruffo, *Simplemente la Verdad: El juez y la Construcción de los Hechos* (Barcelona: SIGLO XXI Editores, 2010), 74.

¹¹⁸ *Ibíd.*, 41.

¹¹⁹ Devis Echandía Hernán, *Compendio de derecho procesal* (Bogotá: Edit. ABC, 1985), 188.

En este contexto, la Constitución de la República del Ecuador de 2008, en su artículo 168, numeral 6, dispone que los procesos en todas las materias, instancias, etapas y diligencias se desarrollarán de acuerdo con los principios de concentración, contradicción y *dispositivo*, norma que *no distingue procesos de derecho público o privado*. Es decir, rige para todos los procesos judiciales de forma general y en todas sus etapas.¹²⁰

Ahora bien, el principio dispositivo otorga a las partes procesales la iniciativa de ejercer o el poder de renunciar al proceso lo que incluye los diversos actos que lo componen. Este principio data del siglo XIX, previsto en el principio de igualdad formal, cuyo fundamento es que todas las personas son iguales ante la ley, por ende, ante el proceso. El juez está llamado a ser totalmente pasivo y carente de iniciativa.

En el siglo XX se empieza a distinguir el principio dispositivo. Haciendo referencia a la titularidad de derechos que tienen las partes sobre las pretensiones controvertidas en un proceso.

En este sentido Albán, en su obra manifiesta que el principio dispositivo tiene tres expresiones diferentes. En primer lugar, la disponibilidad se manifiesta en cuanto a la actividad jurisdiccional. Es decir, sólo puede iniciarse a petición del interesado. Si el derecho o interés jurídico controvertido es de dominio absoluto de las partes procesales, no cabe la menor duda que nadie puede obligarlas a que ejerciten su derecho de acción y acudan ante la justicia para obtener la tutela judicial efectiva.¹²¹

En consecuencia, no puede haber proceso sin el ejercicio del derecho de acción por parte del interesado (*nemo index sine actore*). Esta primera manifestación del principio dispositivo permite separar a las partes procesales del juez a fin de conseguir la neutralidad del juzgador.

Una segunda manifestación del principio dispositivo se traduce en que corresponde a las partes definir la pretensión por parte del actor, y la excepción por parte del demandado. Mismas que delimitan el ámbito respecto del cual el juez está autorizado a emitir su decisión.

En este aspecto, el principio dispositivo se encuentra estrechamente vinculado con el principio de congruencia. Este último, demarca al juez cuál es el camino que debe seguir para llegar a la sentencia, y fija límites a su discrecionalidad. Supone que exista

¹²⁰ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 126.

¹²¹ Albán Marco, *Derecho Financiero y Derecho Tributario ensayo en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo* (Quito: IEDT, 2017), 459.

una adecuación entre lo pedido por las partes y la fundamentación de la decisión judicial contenida en la sentencia.

Finalmente, la tercera manifestación del principio dispositivo supone que las partes sean las únicas que pueden poner término al proceso antes de que exista una sentencia. Disponiendo de los derechos e intereses cuya satisfacción o tutela se demanda del órgano jurisdiccional.

Es decir, las partes están habilitadas para disponer de su derecho al momento de decidir si acuden o no ante la justicia. No cabe duda de que están facultadas para conducir el proceso a través de una serie de actos procesales, como son el allanamiento, la renuncia, la transacción, el desistimiento, e incluso, la prescripción. Instituciones que provocan la terminación extraordinaria del procedimiento, antes de obtener de parte del órgano judicial un pronunciamiento o sentencia definitivo.

Couture, hace énfasis en la necesidad de equilibrio entre la libertad de las partes y el control judicial. El principio dispositivo no puede permitir ajustes que perjudiquen a la justicia o el funcionamiento de cuado del sistema judicial. En este sentido el autor admite que “en ciertos casos de estrés debe tener una participación activa para evitar que el proceso se convierta en un instrumento de injusticia”.¹²²

Troya, señala que incluso en el proceso civil algunas normas han morigerado al referido principio. Por ejemplo, la que faculta el juez para pedir pruebas de oficio.

Dicho esto, en el presente estudio es imprescindible analizar la prueba de oficio. Aunque sus características teóricas han sido ampliamente desarrolladas desde diversas perspectivas por la doctrina procesalista, su configuración técnica específica varía en función de los distintos ordenamientos jurídicos particulares.¹²³

En este contexto, se puede señalar que el sistema procesal es un conjunto de fundamentos y disposiciones que, dentro de un marco legal, establecen los derechos y deberes de las partes involucradas en un procedimiento judicial. Asimismo, define el rol del juez en relación con las atribuciones que tiene para guiar el desarrollo del proceso.¹²⁴

¹²² Eduardo Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal civil* (Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1993), 278.

¹²³ Humberto Briseño Sierra, *Compendio de Derecho procesal* (México: Humanitas, Centro de Investigación y Posgrado, 1989), 144.

¹²⁴ Jeremy Bentham, *Tratado de las pruebas judiciales capítulo III* (París: Fondo de Biblioteca Pública del Estado de Nuevo León, 1825), 32.

Es decir, las partes dentro de este sistema procesal son las que tienen el derecho y la obligación respectivamente de presentar medios de prueba para fundamentar sus pretensiones y excepciones.

No obstante, es fundamental tener presente que, antes de la implementación del COGEP, la facultad de decretar u ordenar pruebas de oficio era una prerrogativa común y discrecional de los jueces. El propósito de dicha medida podía variar dependiendo del área del derecho en cuestión.

Además, no se contemplaba de manera explícita un mecanismo para supervisar el uso de dicha facultad. Tampoco existía la posibilidad de que las partes aportaran nuevas pruebas o refutaran las ordenadas de oficio. Esto dejaba en manos del juez una herramienta que podía emplear correctamente (siguiendo los objetivos y requisitos de procedencia) o de manera inadecuada, favoreciendo a una de las partes.¹²⁵

Como resultado, es relevante destacar dos aspectos específicos de todas estas disposiciones. Primero, en ninguno de los casos se requería de manera explícita que el juez explicara, en la resolución que ordenaba la prueba de oficio, las razones por las cuales tomaba esa decisión, ya que no existía una obligación formal de justificación.

En segundo lugar, tampoco se establecía como requisito legal que las partes, en aplicación del principio de contradicción, pudieran impugnar la prueba de oficio o presentar contrapruebas cuando esta les resultara desfavorable. Esto, en cierta medida, refleja una característica propia del sistema inquisitivo, donde se otorgan poderes al juez en aspectos que, en un sistema dispositivo actual, corresponden exclusivamente a las partes, como es la facultad de tomar la iniciativa en la presentación de pruebas.¹²⁶

Es importante señalar que, en relación con la regulación de la prueba de oficio aplicable en los procedimientos contencioso-tributarios del Código General de Procesos, aunque el juez tiene la potestad de ordenar pruebas de oficio dentro de sus atribuciones, está obligado a justificar claramente las razones por las cuales toma dicha decisión.

A diferencia de normativas cercanas como la de Uruguay, el juez ecuatoriano no otorga a las partes la facultad de solicitar diligencias adicionales como contrapruebas a las establecidas por el tribunal. Dichas solicitudes deben ser resueltas por el tribunal sin necesidad de un procedimiento adicional dentro del mismo proceso.

¹²⁵ Vanesa Aguirre Guzmán, “Un análisis sobre las características del modelo procesal “obsoleto e ineficiente” antes de la vigencia del COGEP: Líneas para un proceso de reforma a la justicia civil en Ecuador”, *Juris Dictio* 15 (2013): 113-30.

¹²⁶ Izurieta Alaña, “La prueba de oficio en el procedimiento contencioso tributario ecuatoriano”.

Asimismo, en la mencionada legislación uruguaya no se les otorga a las partes el derecho de impugnar la prueba ordenada de oficio mediante una apelación diferida, en caso de que consideren que se han vulnerado los principios de contradicción o su derecho a la defensa durante la instancia.

El Código Ecuatoriano Procesal se separa del Código Uruguayo, en virtud de que mantuvo la reforma y la normativa del Código Orgánico de la Función Judicial. Esto es del artículo 130 del referido código, el cual establece la prueba de oficio.

En este punto de análisis cabe señalar que el Código Orgánico General de Procesos, no es una copia directa del Código General de Procesos de Uruguay, pero si fue influenciado por las reformas procesales Uruguayas, así como también por los principios del derecho procesal que se han implementado en varios países de América Latina.

Debemos mencionar que los redactores del COGEP, revisaron varios modelos de códigos procesales, incluyendo el uruguayo pero también se inspiraron en reformas de otros países como Chile y Colombia. En busca de la finalidad de adaptar principios exitosos al contexto legal y social ecuatoriano.

La idea fue modernizar y unificar las normativas procesales simplificando procedimientos y promoviendo una mayor oralidad de los procesos judiciales.

Es destacable que la legislación ecuatoriana vela por el cumplimiento del principio de motivación y demás principios garantizados en la Constitución. Esto a través del ejercicio del control de legalidad parte fundamental y motivo de nuestro análisis.

Capítulo tercero

El control de legalidad

1. Límites materiales y formales en el ejercicio del control de legalidad

1.1. El contraste entre el control de legalidad y el control de constitucionalidad

En Ecuador, el control de legalidad respecto a la actuación administrativa se presenta ante la administración pública. Esto mediante recursos administrativos, el control en vía jurisdiccional a través del Tribunal Contencioso Tributario o Administrativo y, por último, en Control de Constitucionalidad ejercido por la Corte Constitucional como órgano especializado. Este último, facultado por el artículo 172 de la Constitución de la República del Ecuador.

En consecuencia, es necesario comenzar diferenciando entre el control de constitucionalidad y el control de legalidad. El control de constitucionalidad se aplica cuando hay una discordancia con una norma constitucional, mientras que el control de legalidad se refiere a una discrepancia con una norma legal.

Este panorama nos invita a considerar el enfoque de Simone. En su obra sobre el control de constitucionalidad de los actos administrativos en Ecuador, señala que esta distinción es compleja, dado que tanto la ley como la Constitución forman parte de un mismo sistema jurídico. Toda norma legal debe fundamentarse, ya sea de manera directa o indirecta, en un precepto constitucional. Por lo tanto, podemos concluir que cualquier ilegalidad que afecte un acto administrativo también implica, de manera inherente, una inconstitucionalidad.¹²⁷

Sin embargo, pueden surgir situaciones en las que un acto administrativo sea susceptible de impugnación tanto a través de la vía contenciosa mediante un recurso contencioso, como ante la jurisdicción constitucional mediante una acción de inconstitucionalidad. Esto sucede cuando dicho acto presenta vicios de ilegalidad que

¹²⁷ Carmen Simone Lasso, “El control de constitucionalidad de los actos administrativos en el Ecuador” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2005), 76, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2423/1/T0353-MDE-Simone-El%20control.pdf>.

afectan derechos subjetivos del administrado y que al mismo tiempo son derechos fundamentales contemplados en la Constitución.¹²⁸

Por este motivo, se ha señalado que el criterio a seguir para establecer la procedencia del recurso contencioso tributario o administrativo, o de otras vías de control de constitucionalidad, debe ser la inmediatez de la violación del principio constitucional. Solo cuando el acto contraviene de manera inmediata y directa dicho principio a la Constitución procede la acción de inconstitucionalidad. Caso contrario, si contradice de forma mediata la carta magna y adolece vicios de forma, estaríamos ante vicios de ilegalidad por lo tanto procede el recurso contencioso.¹²⁹

En este sentido, el antiguo Tribunal Constitucional Ecuatoriano se ha pronunciado al respecto. La ilegalidad en ocasiones se denomina violaciones indirectas a la Constitución a aquellos casos en los que la afectación se dirige, en realidad, contra la legislación secundaria que emana de la norma fundamental.¹³⁰

Por lo tanto, solo las transgresiones directas a los preceptos constitucionales justifican la presentación de procesos constitucionales. No obstante, no toda violación de la Constitución puede ser demandada a través de estos procesos. Existen casos en los que las demandas deben ser dirigidas a otras instancias del sistema jurídico, con el fin de salvaguardar la ley y, por ende, la Constitución.

Resulta lógico que corresponda al propio órgano en donde se presente la acción o el recurso respectivamente, valorar la inmediatez o mediatez de la violación del derecho. Así mismo es el administrado quien deberá esperar a su pronunciamiento en la resolución del órgano para establecer si es inconstitucional o ilegal.

Simone sostiene que la presentación simultánea de otras acciones que impugnen los mismos actos no invalida ninguno de los dos procesos, ya sean contenciosos o constitucionales. Así, si se ha presentado un recurso contencioso-administrativo junto con una demanda de inconstitucionalidad, ambas acciones pueden seguir su curso sin afectarse mutuamente. Esto debido a que el objeto es distinto, el control de legalidad primero y el segundo de constitucionalidad.¹³¹

¹²⁸ Janet Magdalena Guamán Solano, “El control de legalidad de los actos Administrativos” (tesis de grado, Universidad de Cuenca, 2016), 65, <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/23994/1/tesis.pdf>.

¹²⁹ *Ibíd.*, 77.

¹³⁰ *Ibíd.*, 66.

¹³¹ Carmen Simone Lasso, “El control de constitucionalidad de los actos administrativos en el Ecuador” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2005), 80, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2423/1/T0353-MDE-Simone-El%20control.pdf>.

Por lo tanto, no existe litispendencia entre el recurso contencioso-administrativo y la acción de inconstitucionalidad. El primero se orienta hacia la actuación de la autoridad pública, mientras que el segundo se enfoca en el acto en sí mismo. Además, los objetivos de ambos procesos son distintos.¹³²

En concreto, la acción contenciosa se enfoca en el órgano que emitió el acto, mientras que la acción de inconstitucionalidad se centra en el acto en sí mismo. Al mismo tiempo si tomamos en cuenta el objeto de estas acciones, en la de inconstitucionalidad es la suspensión en cuanto a los efectos de un acto que contraviene la Constitución, en el recurso contencioso, el objetivo es anular un acto que perjudique los derechos del administrado y promover la adopción de medidas correctivas, a fin de evitar o remediar las consecuencias que han provocado tal violación.

Sin embargo, hay que tomar en cuenta desde el punto de vista del principio de economía procesal lo que significa que un administrado recurra a dos vías al mismo tiempo. Lo que generaría desgaste en el sistema judicial. Además, cabe señalar, que la visión de la justicia constitucional es de carácter residual. Es decir, se acude a ella cuando se han agotado las demás vías (*de última ratio*), se tenga una necesidad inmediata de precautelar un derecho o cuando se busque un efecto *erga omnes* que tenga como resultado declarar inconstitucional una norma o regla de derecho general.

Luego de examinar la simultaneidad de estas acciones, procederemos a analizar lo que sucede cuando el fallo del tribunal constitucional y la sentencia de la jurisdicción contencioso-administrativa son contradictorios.¹³³

Es decir, cuando el tribunal constitucional determine que ha habido una violación grave e inminente de un derecho fundamental, suspendiendo los efectos del acto, mientras que el tribunal contencioso-administrativo o fiscal considere que dicho acto es legal y no vulnera ningún derecho, manteniéndolo con validez jurídica. En este escenario, según lo plantea Zavala, debemos entender que,¹³⁴ este es uno de los escenarios más complejos que puede presentarse al enfrentar el control de constitucionalidad con el control de legalidad. El resultado sería que, aunque el acto se siga considerando legal, carecerá de efectos, ya que el fallo constitucional así lo ha determinado.

¹³² *Ibíd.*, 80.

¹³³ *Ibíd.*

¹³⁴ Jorge Zavala Egas, *Los actos administrativos en el amparo, Guía de Litigio Constitucional, Tomo II* (Quito: Corporación Latinoamericana para el Desarrollo CLD, 2001), 134.

En el caso opuesto, si el Tribunal no admite la acción de amparo al no identificar un daño inminente y grave a un derecho fundamental, mientras que el tribunal contencioso anula el acto, no se genera ningún conflicto.¹³⁵

Si la resolución del Tribunal Constitucional se emite primero y la del tribunal contencioso después, el acto simplemente dejará de existir tras el fallo constitucional. En el caso de que se obtenga primero una sentencia del contencioso, sería posible desistir de la acción de amparo, ya que el acto habrá dejado de tener efecto.¹³⁶

Por esta razón, el tribunal constitucional se ha pronunciado mediante un fallo de triple reiteración sobre la ilegalidad e inconstitucionalidad. Sosteniendo que es competencia exclusiva del Tribunal Constitucional tratar los casos relacionados con la inconstitucionalidad de normas y actos administrativos (art. 276, numerales 1 y 2 de la Constitución).¹³⁷

Por su parte, en el ámbito tributario, es competencia de los tribunales distritales de lo fiscal conocer los casos relacionados con la ilegalidad de reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general (art. 234, numerales 1 y 2 del Código Tributario).¹³⁸

No obstante, es importante señalar que, en algunos casos, la ilegalidad está acompañada por la inconstitucionalidad de las normas, lo que implica que la competencia para resolver la impugnación recae en el Tribunal Constitucional.

Siguiendo esta línea de razonamiento, la Resolución 004 debe tomarse como ejemplo, ya que se considera tanto inconstitucional como ilegal. Esto se evidencia en los puntos primero y segundo que se detallan en ella, según consta en las páginas 2 vuelta a 4 de los autos. “Esta acumulación es improcedente por cuanto la inconstitucionalidad puede ser reconocida exclusivamente por el Tribunal Constitucional”,¹³⁹ conforme lo manifestado anteriormente.

De este modo, se puede interpretar que cuando se plantea la inconstitucionalidad de una norma tributaria, la competencia para abordarla recae exclusivamente en el

¹³⁵ *Ibíd.*, 135.

¹³⁶ Jorge Zavala Egas, *Los actos administrativos en el amparo: Guía de Litigio Constitucional, Tomo II* (Quito: Corporación Latinoamericana para el Desarrollo CLD, 2001), 134.

¹³⁷ *Ibíd.*, 134.

¹³⁸ Carmen Simone Lasso, “El control de constitucionalidad de los actos administrativos en el Ecuador” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2005), 81, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2423/1/T0353-MDE-Simone-El%20control.pdf>,

¹³⁹ Ecuador Corte Suprema de Justicia, *Recurso n.º 124-2001*, Registro Oficial 435, Suplemento 5 de octubre del 2004.

Tribunal Constitucional. En el caso de que se presente a la vez ilegalidad e inconstitucionalidad, la competencia también radica en el mismo tribunal.

No obstante, a pesar de que las consideraciones del tribunal son acertadas y se menoraría la carga procesal al sistema judicial contencioso tributario. Al estar en un sistema garantista. Los jueces de todas las materias son competentes para conocer temas de carácter constitucional, pues esa facultad le ha otorgado la Constitución de la República del Ecuador. Por ello, considero que independientemente de que confluyan la ilegalidad e inconstitucional en el mismo acto. El tribunal ante el que se haga conocer tales violaciones a la norma, estaría en la capacidad y competencia de resolver y reparar un acto ilegal con violaciones constitucionales.

Diferente sería que el actor persiga una declaratoria de inconstitucionalidad. En cuyo caso el juez contencioso tiene la obligación de inadmitir la demanda por incompetencia.

En este contexto, es importante señalar que la actuación de la administración tributaria se fundamenta en el principio de legalidad, sobre el cual emite sus actos administrativos que son sujetos a control de legalidad ejercido por los tribunales. Dándoles amplia libertad para determinar que es más importante la realidad objetiva o lo que las partes puedan argumentar dentro de un proceso.

A fin de entender aquello es indispensable definir la relación que tiene el principio de legalidad con el control de legalidad. Empecemos manifestando que este principio implica que la ley que crea el tributo debe especificar los elementos y circunstancias de la obligación tributaria, incluyendo los hechos imposables, los sujetos pasivos de dicha obligación, así como el objeto y el monto de la prestación.

Es conveniente en este punto de análisis, referir que el Modelo de Código Tributario para América Latina establece con relación al principio de legalidad que “solo la ley puede crear modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, indicar el sujeto pasivo. Esto último sin perjuicio de las facultades delegadas a la administración tributaria en los términos del código en mención. A fin de designar a agentes de retención o percepción de los tributos, fijar la base de cálculo y alícuota o el límite máximo y mínimo de esta y establecer el devengo”.¹⁴⁰

Así como también entre otros numerales del artículo cuatro del código mencionado en líneas anteriores. Establece, “otorgar extensiones, reducciones o

¹⁴⁰ Salcedo Yunes, *Modelo de Código Tributario para América Latina* (Bogotá: Editorial de la Universidad Nacional del Rosario, 2010), 3.

beneficios, establecer los procedimientos jurisdiccionales, tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones, establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios, regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos de pago, condonar o remitir el pago de los tributos".¹⁴¹

Sin embargo, se ha observado una cierta "flexibilización" de este principio en las legislaciones latinoamericanas. Estas contemplan la posibilidad de que, en lo que respecta a la fijación de alícuotas tributarias y la designación de agentes de retención o percepción, siga siendo competencia exclusiva de la ley formal establecer los límites de dichas alícuotas y las condiciones para nombrar a los agentes de retención o percepción. No obstante, no existen tales restricciones o condiciones legalmente impuestas al poder ejecutivo o a la administración, que mediante normativas generales determinan los niveles de alícuotas o designan a los agentes de retención o percepción, respectivamente.¹⁴²

En este contexto, es evidente que se ha adoptado una cierta flexibilización, similar a la que ya se observa en el derecho positivo de varios países de la región. Esto es particularmente notable en lo referente a la determinación de las alícuotas tributarias y la designación de agentes de retención o percepción.¹⁴³

De manera similar, Troya afirma que el principio de legalidad es una forma de regular el ejercicio de la potestad tributaria.¹⁴⁴ Así mismo el artículo 120 de la Constitución de la República del Ecuador en su numeral siete, se indica que la Asamblea Nacional estará facultada para crear, modificar o eliminar tributos a través de una ley, sin perjuicio de las competencias otorgadas a los gobiernos autónomos descentralizados. Los cuales en este caso se encargan de las tasas y las contribuciones especiales.

Aquello significa que además del principio de legalidad se debe aplicar de manera conjunta el principio de reserva de ley estipulado el artículo 305 de la Constitución establece que la creación de aranceles y la determinación de sus niveles son atribuciones exclusivas del presidente de la república.¹⁴⁵

De acuerdo con Troya, en tiempos recientes el principio de legalidad ha perdido rigidez, ya que en la práctica el antiguo axioma de "no hay tributo sin ley" ya no es

¹⁴¹ *Ibíd.*, 3.

¹⁴² *Ibíd.*, 4.

¹⁴³ *Ibíd.*

¹⁴⁴ José Vicente Troya Jaramillo, *Control de las Leyes tributarias y sus efectos de declaración de invalidez* (Ciudad de México: Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, 2006), 19.

¹⁴⁵ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 305.

suficiente. Lo que se puede evidenciar en las amplias facultades que se les otorgan a los Gobiernos Autónomos descentralizados para crear tributos.¹⁴⁶

Es crucial comprender el principio de reserva de ley no solo desde un enfoque formal. Esto se debe a que, si se limitara a permitir al legislador crear una norma sobre un tema reservado, pero su contenido fuera superficial y simplemente delegara al ejecutivo la regulación de dicha materia a través de actos administrativos, se estaría desvirtuando el propósito original. Por ello, también debe analizarse desde su dimensión material para asegurar que se cumpla con el mandato constitucional inherente a una reserva de ley específica. De lo contrario, se vaciaría de contenido el principio democrático que fundamenta dichas reservas.¹⁴⁷

Es decir que el principio de legalidad está limitado por el principio de reserva de ley en la esfera de cumplir su función principal de poner límite a la potestad tributaria normativa del Estado. Aquello lo evidenciamos cuando el principio en mención impide que la administración tributaria dicte disposiciones que afecte el derecho de tutela judicial efectiva de los ciudadanos y demás garantías estipuladas en la ley. De esta forma se controla que no sean regulados a medida discrecional de la autoridad administrativa.

Simultáneamente, el principio de legalidad exige que los actos emitidos por la administración tributaria se ajusten a las disposiciones legales. De lo contrario, se estaría frente a un error jurídico, lo que implicaría que el acto administrativo estaría viciado.

De lo expuesto en líneas anteriores podemos vislumbrar a breves rasgos la importancia del principio de legalidad. Debido a su relevancia en el proceso contencioso tributario, continuaremos con el análisis de uno de los mecanismos más importantes que otorga la ley para determinar si se efectúa el control de los actos emitidos por la administración, el recurso de revisión.

El mencionado recurso se puede presentar en materia tributaria contra resoluciones que agoten la vía administrativa. Los plazos para su presentación son dentro de veinte días hábiles contados a partir de la notificación de la resolución del acto impugnado. En caso de que se presente fuera de término se inadmitirá el recurso por extemporáneo. Debe presentarse por escrito ante la autoridad que emitió la resolución

¹⁴⁶ *Ibíd.*, 20.

¹⁴⁷ Aguirre Bermeo, A., Sánchez Armijos, M. E., Chamba Villavicencio, D.T., Riofrio Mora, J.A., "El control de legalidad en el proceso contencioso administrativo tributario en el Ecuador", *Sur Academia: Revista Colectiva Académica Investigativa de la Facultad Jurídica, Social y Administrativa* (2017), <https://revistas.unl.edu.ec/index.php/suracademia/article/view/122>.

impugnada y debe contener los fundamentos de hecho y derecho en que se basa, junto con la documentación que lo sustente.

De cualquier forma, es necesario remitirnos a la legislación ecuatoriana que norma este recurso en el artículo 143 del Código Tributario Ecuatoriano.¹⁴⁸ Establece que, “tendrán la potestad facultativa extraordinaria de iniciar de oficio por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica que se sienta afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones de hechos de derecho”.¹⁴⁹

De acuerdo con lo que se deriva de este artículo, el recurso de revisión puede presentarse cuando el acto administrativo sea completamente ejecutable, es decir, cuando genere efectos comparables a los de la cosa juzgada. Para poder interponerlo se deberá cumplir una de las seis causales establecidas en los numerales del artículo citado anteriormente.¹⁵⁰

Estas causales se refieren a errores tanto de hecho como de derecho. Además, requieren que la Administración Tributaria emita un informe jurídico previo, asegurando que sus resoluciones estén debidamente fundamentadas conforme a la normativa constitucional.

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

2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;

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

4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;

5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,

6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución”.

¹⁴⁹ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 143.

¹⁵⁰ *Ibíd.*, 10.

Es preciso señalar también los casos¹⁵¹ en los que no procede este recurso. Los mismos que se encuentran estipulados en el artículo 145 del Código Tributario.¹⁵² En el último numeral de este artículo se puede confundir el recurso de revisión con la acción de lesividad. Para ello, es fundamental diferenciar que ambos buscan satisfacer la necesidad de la Administración de corregir un acto emitido por ella misma.

Sin embargo, el recurso de revisión puede ser presentado tanto por la administración como por cualquier persona natural o jurídica que se sienta perjudicada por una resolución o acto administrativo. Este recurso debe interponerse en un plazo no mayor a tres años y en base a las causales establecidas por la ley. En cambio, la otra acción solo puede ser iniciada por la administración en el ejercicio de sus facultades, sin que la ley establezca un límite de tiempo. Además, la administración debe demostrar, mediante la presentación de pruebas, que el acto en cuestión afecta el interés público.¹⁵³

1.2. El control de legalidad en el Contencioso Tributario

A fin de explicar cómo se produce el control de legalidad en sede contenciosa es menester referirnos al artículo 76, literal 1.¹⁵⁴ El cual, norma que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. En las mismas, se debe explicar la pertinencia de la norma incluida junto a los antecedentes de hecho.

Se entiende que motivar implica explicar cómo se aplican las normas jurídicas a los hechos discutidos y establecidos en la controversia del proceso, una vez que estos han sido comprobados sobre la base de las pruebas actuadas de manera adecuada y legal.

Bajo este contexto, los actos administrativos al ser emitidos por autoridad pública conforme a la mencionada norma constitucional deben ser motivados. Es más, se

¹⁵¹ “1. Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración;

2. Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, en los casos de los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143;

3. Cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del mismo artículo, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto de que se trate;

4. Cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido; y,

5. Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva”.

¹⁵² *Ibid.*, art. 145.

¹⁵³ *Ibid.*, 11.

¹⁵⁴ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76.

presumen legítimos y una de las consecuencias de esta presunción es que el administrado pueda impugnarlos.

A fin de impugnar tales actos, el contribuyente tiene la posibilidad de hacerlo ante los Tribunales de lo Contencioso Administrativo.¹⁵⁵ La norma establece qué acciones de impugnación se pueden ejercer mediante vía judicial. Entre ellas el numeral primero y segundo del artículo 220 del Código Tributario.¹⁵⁶ En donde podemos evidenciar se produce el control de legalidad.

Cuando se presenta la primera acción de impugnación, se está ejerciendo un control de legalidad. Esto ocurre cuando el administrado, al considerar que el acto administrativo emitido por la administración vulnera sus derechos subjetivos, decide acudir a los tribunales para que estos determinen si dicho acto se ajusta o no a la ley. En caso de obtener una resolución, esta solo será aplicable al individuo que presentó la impugnación.¹⁵⁷

Por otro lado, el segundo numeral, evidencia un control de legalidad al manifestar que quienes tengan interés directo. Podrán interponer la acción de impugnación cuando busquen la anulación total o parcial de dichos actos con efectos generales, debido a que contravienen la ley.

Es importante considerar que, para iniciar una demanda de impugnación ante la sede judicial, se debe buscar que se realice un control de legalidad sobre los actos administrativos emitidos por la administración que afectan los intereses de los particulares, *no es necesario que exista un pronunciamiento previo en vía administrativa.*

De manera similar, de acuerdo con la normativa tributaria de Ecuador, los tribunales cuentan con amplias facultades para resolver las controversias que se les presenten y determinar la veracidad de los hechos aportados por las partes involucradas. Esta potestad permite al tribunal revisar las acciones de la administración y reconsiderar tanto cuestiones de hecho como de derecho basadas en la impugnación. Además, les confiere la capacidad de presentar y producir nuevas pruebas distintas a las ofrecidas en la fase administrativa.

Es así que, el tribunal tiene la facultad para ordenar la práctica de pruebas, aunque haya clausurado el término previsto que se tenía para ello. La normativa arguye que todo esto en búsqueda de la verdad. El tribunal a falta de prueba plena decidirá inclusive que

¹⁵⁵ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 220.

¹⁵⁶ *Ibíd.*

¹⁵⁷ *Ibíd.*, 12.

aquellas se presenten extemporáneamente. Siempre y cuando se puedan esclarecer los hechos. Esto con el fin de que los miembros del tribunal puedan fijar los hechos materiales del proceso, convencerse o determinar su certeza objetiva.

Según algunos autores, es fundamental que exista esta facultad, ya que en muchas ocasiones las partes no proporcionan los elementos necesarios para alcanzar los objetivos que se buscan con la práctica de la prueba. Además, gracias a esta facultad, los tribunales pueden realizar un control de legalidad solicitando diligencias que contribuyan a esclarecer la verdad.

Sin embargo, considero que el control de legalidad deja en el olvido las demás normas legales y constitucionales que a su vez están limitadas por principios. Entre ellos, el principio dispositivo que autoriza únicamente en las partes, a quienes corresponde el impulso procesal. Lo que produce extralimitación de los jueces en el ejercicio de sus respectivas funciones.

Por ende, estaría vulnerando la normativa procesal y principios constitucionales amparados en un control de legalidad, el cual busca una verdad. Sin tomar en cuenta que la verdad procesal se encuentra inmersa dentro del expediente judicial y el proceso llevado a cabo por las partes procesales y lo actuado por las mismas. Ignorando la mala actuación de las defensas técnicas dentro del proceso judicial y realizando trabajo que no corresponde al tribunal conocedor de estas acciones.

Por esta razón, en la práctica no debe interpretarse que la responsabilidad de la prueba recae sobre el tribunal en este proceso. Más bien, lo que ocurre es una reducción de la carga probatoria para las partes. Esto implica que no pueden simplemente respaldar la legitimidad del acto, sino que deben dar prioridad a su papel en la presentación de pruebas.

En consecuencia, el tribunal, en el ejercicio de sus amplias facultades, no puede decidir sobre asuntos que no estén incluidos en el acto administrativo impugnado, ni exceder lo solicitado por las partes. De hacerlo, estaría asumiendo funciones que no le han sido conferidas por la ley.

Después de analizar que toda normativa que ampara la potestad procesal de la autoridad pública está limitada por principios y garantías jurisdiccionales. Podemos afirmar que entre ellas se establecen los límites formales y materiales al momento de realizar este control de legalidad.

De todos modos, si bien conocemos que el control de legalidad es un mecanismo fundamental en el derecho tributario que busca garantizar la actuación de la

administración pública y se perfecciona conforme la ley. Este control tiene ciertos límites materiales y formales que deben ser observados para asegurar su correcta aplicación.

2. Límites en el ejercicio del control de legalidad

Resulta pertinente recordar que el control de legalidad, como bien lo señala Aguirre, esto genera las siguientes consecuencias: restringe el ámbito en el que la ley y las normas deben aplicarse en un caso específico sometido a control. Asimismo, reafirma la jerarquía de las normas subordinadas y establece límites a los poderes que la normativa otorga a la Administración al emitir un acto administrativo.¹⁵⁸

En este orden argumentativo, de acuerdo con la normativa legal y las construcciones doctrinarias evaluadas. Se desprende que los límites materiales en el ejercicio de control de legalidad que se deben observar son:

Competencia y jurisdicción: las autoridades encargadas de ejercer este control deben actuar dentro del ámbito de su competencia. Lo que implica que los jueces integrantes de un tribunal sólo pueden revisar actos administrativos dentro de los límites de la jurisdicción que les ha sido conferida por la ley.

Materias excluidas del control judicial: hay ciertas materias, que por su naturaleza están excluidos del control judicial. Entre ellas las decisiones políticas, actos de gobierno y cuestiones de seguridad nacional. Estas áreas son competencia exclusiva del poder ejecutivo y no son susceptibles a revisión judicial.

Criterios de oportunidad, mérito y conveniencia: el control de legalidad se limita a verificar los actos administrativos dentro de un marco jurídico sin valorar aspectos de oportunidad, mérito o conveniencia que sean propios de la discrecionalidad administrativa.

Proporcionalidad y razonabilidad: los tribunales deben asegurar que los actos administrativos sean proporcionales y razonables. Sin sustituir el criterio de la administración por el suyo propio, sino solamente verificar el acto para que no sea arbitrario y desproporcionado.

Respeto de los derechos fundamentales: el control de legalidad debe garantizar que los actos administrativos se encuentren inmersos en el marco constitucional de

¹⁵⁸ Andrea Aguirre, *El control de legalidad en materia tributaria* (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2008), 53.

garantías y derechos fundamentales. No obstante, los jueces deberán balancear estos derechos con los intereses públicos que motivan la actuación administrativa.

Por otro lado, se identifican los límites formales en el ejercicio del control de legalidad entre ellos los siguientes;

Procedimiento adecuado: el control de legalidad debe llevarse a cabo de acuerdo con la norma procedimental establecida por la ley. En observancia de plazos, la correcta notificación de las partes procesales, el respeto al derecho a la defensa y el debido proceso.

Motivación de las decisiones: Conforme a la normativa constitucional que se expresa en capítulos anteriores las resoluciones judiciales que resulten del control de legalidad deben estar debidamente motivadas. Deben contener además las razones por las cuales se considera que un acto administrativo es conforme o no a la ley.

Publicidad y transparencia: las resoluciones derivadas del control de legalidad deberán ser públicas y transparentes. Permitiendo así el escrutinio público y asegurando la rendición de cuentas.

No retroactividad: en el control de legalidad se debe tomar en cuenta el principio de no retroactividad. Lo que significa que no se puede aplicar una norma de forma retroactiva para invalidar actos administrativos que fueron válidos al momento de su emisión.

Presunción de legalidad de los actos administrativos: los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad y eficacia hasta que una autoridad competente determine lo contrario. Lo que implica que la carga de la prueba requerida recae en quien impugna el acto.

Una vez se ha establecido los límites dentro de los cuales los jueces del contencioso tributario deberán regirse al momento de resolver las respectivas litis aplicando el control de legalidad. Ahora es necesario analizar cómo se desempeña en la práctica este, en su estricto respeto a los principios constitucionales.

3. El contraste entre el principio dispositivo y el control de legalidad

3.1. La primacía de la voluntad de las partes en el principio dispositivo

A fin de iniciar el análisis del principio dispositivo es indispensable tomar en consideración el criterio de Alvarado. Es importante recordar que el sistema dispositivo

en el ámbito civil y el sistema acusatorio penal han mostrado, históricamente, características similares.

El proceso, sostiene el referido autor, “sólo puede ser iniciado por el particular interesado nunca por el propio juez tanto en el sistema dispositivo o acusatorio. Su desarrollo es público, existe paridad absoluta de derechos e igualdad de instancias entre actor y demandado en el proceso dispositivo y en el acusatorio. El juez es un tercero que, como tal, es imparcial no parte procesal, imparcial no interesado personalmente en el resultado del litigio e independiente de cada uno de los contradictores. Nunca por el juez”.¹⁵⁹

Couture, a través de sus investigaciones afirma que el principio dispositivo es una expresión de la autonomía de la voluntad de las partes en el proceso civil. Según él, el proceso no pertenece al juez sino de las partes, quienes tienen el poder de iniciar y dar impulso al procedimiento. Además de delimitar el objeto de litigio mediante sus alegaciones y pruebas.¹⁶⁰

En el tiempo diferentes autores han diferenciado el *sistema penal inquisitivo* y aquello que pueda considerarse como *inquisitivo en materia no penal*. Cuyas diferencias son tan significativas que lo correcto es referir a dos principios que forman parte de un sistema procesal en el cual existe el principio inquisitivo, en contraposición con el principio dispositivo.

Así, por ejemplo, Giuseppe Chiovenda se refiere a la distinción entre el principio inquisitorio o también llamado inquisitivo y el principio dispositivo. En el primero “se puede concebir al juez como investido de todos los poderes necesarios para descubrir la verdad”. Mientras en el segundo, se puede presumir que se llevará a cabo “como constantemente el juez sujeto a la iniciativa de las partes”.¹⁶¹

En este contexto, Alcalá-Zamora sostiene que “en cuanto a la promoción del proceso, se contraponen los principios dispositivos y de oficialidad: el primero interviene cuando se procede en virtud de una pretensión particular de tutela jurídica dirigida al Estado”. Mientras el segundo “se manifiesta a su vez, cuando la acusación penal se promueve en virtud de propia determinación por el Estado mediante los órganos que tenga

¹⁵⁹ Adolfo Alvarado Belloso, *Teoría General del Proceso*. Lección 5, Aula Virtual Iberoamericana de Derecho y de Altos Estudios Judiciales, 2017.

¹⁶⁰ Eduardo J. Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil* (Buenos Aires: Editorial B de F, 2010), 123-125.

¹⁶¹ Giuseppe Chiovenda, *Instituciones de derecho procesal civil*, t. 3 (México: Editorial Jurídica Universitaria, 2002), 181.

establecidos al efecto”.¹⁶² De lo que podemos dilucidar que el principio dispositivo no forma parte de un proceso penal. Así mismo, el principio inquisitivo no se involucra como parte del proceso no penal.

No obstante, el papel del Estado en ambos procesos puede interpretarse, según lo citado por el autor, en el sentido de que el impulso procesal es exclusiva y únicamente responsabilidad de las partes en cualquiera de los dos sistemas procesales.

Por el contrario, Alvarado los examina como dos sistemas actuales, coexistentes pero incompatibles entre sí, desde una perspectiva diferente. A este respecto, lleva a cabo una “comparación paralela” y establece como criterios la manera en que se inicia el proceso que se lleva a cabo únicamente por acción del demandante en el sistema dispositivo, mientras que en el sistema inquisitivo se realiza de oficio.

El impulso procesal les corresponde a las partes en el caso del dispositivo y por el interesado ya sea el afectado o el Estado en el sistema inquisitivo, el demandado desconoce al demandante hasta la audiencia de formulación de cargos, mientras que, en el sistema dispositivo, el demandado sabe desde el inicio quién lo demanda y por qué.

En cuanto al conocimiento de la identidad del juez, en el dispositivo se conoce antes de las audiencias respectivas, mientras que en el inquisitivo el demandado lo ignora. Además, el carácter predominante del proceso en el sistema dispositivo es público, mientras que en el sistema inquisitivo puede ser secreto en ciertos casos¹⁶³.

3.2. El rol del juez en el control de legalidad: Garantía de justicia y equilibrio procesal.

Luego de analizar estas notables características de ambos sistemas, se puede concluir que una variable clave para diferenciarlos radica en determinar si la iniciativa probatoria y la práctica de pruebas recaen en las partes o en el juzgador. Asimismo, es esencial examinar en qué grado esto ocurre y cuáles podrían ser las implicaciones teóricas y prácticas en cada caso.¹⁶⁴

¹⁶² Niceto Alcalá-Zamora y Castillo, *Estudio de Teoría General e Historia del Proceso* (Ciudad de México: UNAM, 1992), 106.

¹⁶³ *Ibid.*, 66.

¹⁶⁴ Ligia Izurieta, “La prueba de oficio en el procedimiento contencioso tributario ecuatoriano y su compatibilidad con el principio dispositivo” (tesis de maestría Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2022), 44, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/9570/1/TD199-DDE-Izurieta-La%20prueba-.pdf>.

La actividad probatoria, en lo que respecta al juzgador, tiene la función de conocer los medios de prueba que cada una de las partes presenta antes de su práctica, evacuación o producción en la audiencia. Esto permite que el juez adopte una decisión fundamentada en la que se declare comprobada tanto la verdad material como la procesal, poniendo así fin al conflicto.

A pesar de que Couture defiende firmemente el principio dispositivo, reconoce que el juez tiene un rol indispensable en calidad de garante del debido proceso y de la justicia. Manifiesta, “el juez no puede ser completamente indiferente a las pruebas y a las cuestiones sustanciales del caso, debe asegurar que se respeten los principios fundamentales como el derecho a la defensa y la igualdad procesal”.¹⁶⁵

Sin embargo, el desafío principal en este análisis se presenta cuando el juez no logra alcanzar un grado adecuado de certeza, incluso tras haber examinado en la audiencia todos los medios de prueba aportados por las partes. A pesar de esta falta de convicción, el juez debe emitir una resolución en el plazo establecido, resolviendo el conflicto bajo su jurisdicción.

En ese instante, surge el dilema al que el juez debe enfrentarse y tomar una postura. Debe optar entre emitir una decisión aun con un material probatorio insuficiente o decretar la práctica de pruebas de oficio que le permitan fortalecer su grado de convicción.¹⁶⁶

En sus obras Taruffo, aboga por una cierta flexibilidad en la aplicación del principio dispositivo. Argumenta que el juez debe tener cierto margen para intervenir en el proceso probatorio, especialmente cuando las pruebas ofrecidas por las partes son insuficientes para descubrir la verdad o cuando las partes abusan de su derecho al procedimiento.¹⁶⁷

Si decide ordenar pruebas de oficio estaríamos ante un sistema inquisitivo. De lo contrario, estaría más apegado al sistema procesal dispositivo que le exige tomar una decisión y poner fin al proceso en base a los elementos de convicción aportados por las partes procesales.

En este sentido autores como Taruffo, critican un enfoque excesivamente formalista del principio dispositivo, en el cual el juez se limita a aceptar lo que las partes

¹⁶⁵ Eduardo Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal civil* (Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1993), 272.

¹⁶⁶ *Ibid.*, 142.

¹⁶⁷ Michele Taruffo, *Ensayos sobre la Justicia Civil* (Madrid: Editorial Palestra, 2004), 23.

presentan sin intervenir para aclarar o verificar la verdad de los hechos. El autor dice que este tipo de formalismo puede ser un obstáculo para la justicia.¹⁶⁸

En la justicia contencioso tributaria ecuatoriana, podemos evidenciar un cierto grado de flexibilización al aplicar el control de legalidad, pues al momento de contar con elementos insuficientes para determinar la aportación real del contribuyente. El juez amparando en normativa legal vigente, ejecuta actos como ordenar pruebas para mejor resolver. Cumpliendo un rol de investigador. No solo dirigiendo la audiencia y controlando el accionar de las partes procesales.

Es por ello que considero nos encontramos en un sistema tributario híbrido y no completamente dispositivo. Al realizar tal acción y cumplir funciones de impulso procesal esta dejando de lado el principio dispositivo. El mismo que estudiada su relevancia, limita el accionar del juez dentro del proceso.

Sin embargo, se puede evidenciar en el día día del sistema tributario que los señores jueces también ejercen correctamente el control de legalidad. Esto se evidencia en la verificación de la adecuación de los actos administrativos a la ley y la Constitución, más que en la iniciación del proceso.

Es decir, el juez verifica que los actos administrativos cumplan con los principios de legalidad y no se vulnere derechos de los ciudadanos como el debido proceso y el derecho a la defensa. Además de corregir abusos de poder al revisar la conformidad de los actos con la ley, puede anular o modificar decisiones administrativas ilegales o injustas.

En la mayoría de los casos, el juez actúa como un árbitro independiente que evalúa las pruebas y argumentos presentados por ambas partes. En estos casos estaríamos frente a un control de legalidad que respeta el principio dispositivo en su ejecución.

El control de legalidad ejercido por el juez tributario debe considerarse como una función correctiva, orientada a garantizar la aplicación de la ley en los actos administrativos. Sin que esto implique que el juez inicie el proceso o actúe de oficio en la disputa sobre los hechos.

En este orden de ideas, el juez debe cumplir una función más de verificación y protección de los derechos de los contribuyentes, y no de intervención directa en la parte dispositiva del proceso.

¹⁶⁸ *Ibíd.*, 24.

Por cuanto, no solo actúa como garante de justicia, si no como un elemento central para mantener el equilibrio entre los intereses públicos y privados. Reforzando de esta manera la confianza en el sistema jurídico y administrativo.

4. Ejercicio regular o aparente conflicto en el rol de los jueces del contencioso tributario al aplicar el control de legalidad y sus implicaciones en los principios constitucionales

En el marco de la práctica del control de legalidad es necesario analizar las resoluciones emitidas por los jueces ecuatorianos al respecto.

La resolución de la Corte Nacional de Justicia sobre el Recurso No. 411-212,¹⁶⁹ establece que el control de legalidad en materia tributaria opera respecto de los puntos sobre los que se trabó la litis, como se analiza:

De acuerdo con la Constitución de la República, publicada en el Registro Oficial N.º 449 el 20 de octubre de 2008, vigente al momento de dictar la sentencia, se establece en la parte correspondiente:

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones en cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.¹⁷⁰

El artículo 273 del Código Tributario establece:

Art. 273.- Sentencia. - Concluida la tramitación en tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. Antes de sentencia, las partes podrán presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, con igual finalidad.- La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.¹⁷¹

¹⁶⁹ Ecuador, Corte Nacional de Justicia, “Sentencia”, en *Recurso de Casación n.º: 411-2012*, 19 de diciembre del 2014, 10.

¹⁷⁰ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76; énfasis en el original.

¹⁷¹ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 273; énfasis en el original.

Por su parte el artículo 274 del Código de Procedimiento Civil, que dispone que:

Artículo 274.- Fundamentación de sentencias y autos. - En las sentencias y en los autos se decidirán con claridad los puntos que fueren materia de la resolución, fundándose en la Ley y en los méritos del proceso; a falta de Ley, en precedentes jurisprudenciales obligatorios, y en los principios de la justicia universal.¹⁷²

Es evidente que la motivación es uno de los requisitos fundamentales que deben cumplir las decisiones de los órganos públicos, tanto en el ámbito administrativo como judicial. Motivar implica explicar cómo se aplican las normas jurídicas a los hechos discutidos y establecidos en la disputa del proceso, una vez que estos han sido comprobados sobre la base de pruebas debida y legalmente presentadas.¹⁷³

Troya se pronuncia al respecto, que la ley de casación en su artículo tercero refiere sobre los puntos de la litis en la sentencia y esta no puede ser entendida de forma absoluta en materia tributaria. Debido a que nos encontramos ante una naturaleza cuasi oficiosa del proceso. Esto resulta cuestionable y revelador, ya que se ignora lo que es inherente al derecho público tributario. En este contexto, no es tan relevante si en un momento específico está dentro o fuera de la controversia, o si los actos administrativos que determinan los tributos se estructuran correctamente y las recaudaciones se llevan a cabo conforme a lo estipulado en la ley.

A partir de este análisis, se establece que en materia tributaria rige el principio según el cual el juez solo debe pronunciarse sobre los puntos en los que se centró la controversia. Sin embargo, está particularmente limitado a referirse a aspectos conexos que guarden una relación directa con lo debatido, siempre que esto implique llevar a cabo un control de legalidad. Este es el único supuesto en el que el juez tiene la autorización para abordar cuestiones que no forman parte explícita de la controversia.

Asimismo, la Sala de lo Contencioso Tributario considera, a partir del análisis de las normas mencionadas, que su regulación tiene como objetivo principal evitar que los jueces se pronuncien en sentencia sobre cuestiones ajenas a la materia litigiosa. La responsabilidad del juez es dictar sentencia sobre los temas principales del juicio.

En un proceso contencioso tributario, la controversia se plantea a través de las pretensiones expuestas en la demanda y las afirmaciones presentadas en la contestación. Esto significa que el juez solo conoce la versión de los hechos que las partes le han

¹⁷² Ecuador, *Código de Procedimiento Civil*, Registro Oficial Suplemento 58, 12 de julio del 2005, art. 274.

proporcionado. Por ello, cualquier incongruencia en este contexto se considera un error inadmisibles, lo que lleva a una decisión *extra petita*.¹⁷⁴

En línea con lo señalado por la Corte Suprema, se puede constatar que los tribunales distritales de lo fiscal cumplen con lo establecido en el segundo inciso del artículo 273 del Código Tributario.¹⁷⁵ En lo que refiere a la obligación de efectuar un control de legalidad. Lo efectúan ya sea supliendo las omisiones de derecho en las que han incurrido las partes procesales o únicamente sobre los puntos en el que se centró la controversia, con el propósito de validar el acto administrativo o la resolución que dio origen al proceso.

Finalmente podemos evidenciar que el aplicar este control ocasiona que estos organismos se conviertan en veedores de la aplicación de normas jurídicas en la forma de expedición de los actos administrativos o resoluciones impugnadas.

Se puede concluir que varias de las sentencias emitidas por los jueces tributarios han decidido ejercer su atribución de control de legalidad a fin de suplir errores y determinar equivocaciones que no inciden en el fondo del asunto. Causando así que estas autoridades jurisdiccionales sobrepasen los límites de este control. En consecuencia, se está vulnerando principios, garantías y derechos constitucionales.

¹⁷⁴ Ecuador Corte Nacional de Justicia, “Sentencia”, en *Recurso de Casación n.º: 411-2012*, 19 de diciembre del 2014, 12.

¹⁷⁵ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 273.

Conclusiones

El derecho tributario plantea establecer un equilibrio entre los fines y atribuciones de la Administración Tributaria para recaudar fondos y requerir al administrado una contribución mediante órganos administrativos, respetando las garantías del contribuyente.

En la administración ecuatoriana, se emplea casi indistintamente el término "procedimiento" tanto para referirse al que se lleva a cabo ante la administración tributaria como al que se desarrolla ante el juez.

La facultad recaudadora es una facultad característica de la Administración Tributaria que además persigue uno de sus fines, la recaudación de impuestos para la satisfacción de necesidades del Estado. La misma presenta dos formas de recaudación. La primera opción es el cumplimiento del pago de forma voluntaria dentro de los plazos establecidos por la ley, y la segunda es la posibilidad de proceder con la ejecución forzosa de los tributos.

El proceso tributario mantiene especificidades propias, pues difiere del proceso civil al no ser aplicables todas las máximas constitucionales.

El proceso tributario es semejante al proceso penal debido a que la prosecución puede llevarse a cabo por impulso de las partes o de manera oficiosa por parte del juez.

Se inicia con la demanda presentada por el particular contra la administración, lo que lo asemeja al procedimiento civil. Al igual que en los casos civiles, no es posible que un proceso tributario se inicie de oficio, ya que los actos de la administración gozan de presunción de legitimidad y ejecutoriedad.

En este contexto, el procedimiento tributario presenta características intermedias entre el proceso civil y penal.

El proceso contencioso tributario nace de la necesidad de solucionar los conflictos que surgen entre el fisco y los contribuyentes. Originados en el desenvolvimiento de la relación jurídico-tributaria. Cuya finalidad de recaudación debe ser discutida y dirimida en un procedimiento con características especiales que garantice la correcta y justa aplicación de las normativas tributarias.

Es evidente que esta situación de cobro de tributos por parte del Estado a los contribuyentes es una necesidad que el sistema tributario. La misma que en su mayoría

debe solucionar mediante procesos coactivos para lograr la ejecución de estos actos administrativos, sin menoscabar los derechos de los recurrentes.

Las acciones de impugnación como medios jurídicos tienen por sí, una finalidad independiente adecuada para cada caso. No obstante, estamos inmersos en un marco de estado constitucional de derechos y justicia. Lo que se debe perseguir conjuntamente es obtener el respeto de los derechos del contribuyente a través de procedimientos que cumplan con el orden constitucional y legal. Mediante principios que efectivicen los mismos, uno de estos principios es el dispositivo.

El principio dispositivo tiene tres expresiones diferentes. En primer lugar, la disponibilidad se manifiesta en cuanto a la actividad jurisdiccional. Es decir, sólo puede iniciarse a petición del interesado. Lo que permite separar a las partes procesales del juez a fin de conseguir la neutralidad del juzgador.

Una segunda manifestación del principio dispositivo se traduce en que corresponde a las partes definir la pretensión por parte del actor, y la excepción por parte del demandado. Mismas que delimitan el ámbito respecto del cual el juez está circunscrito a emitir su decisión.

La tercera manifestación del principio dispositivo supone que las partes sean las únicas que pueden poner término al proceso antes de que exista una sentencia. Disponiendo de los derechos e intereses cuya satisfacción o tutela se demanda del órgano jurisdiccional.

Es trascendental que en el proceso contencioso tributario la actuación de los jueces tributarios independientes y conocedores de la materia procuren la tutela de los derechos de las partes procesales. Propendiendo a su igualdad dentro todas las etapas y sobre todo en la facultad de control de legalidad sin extralimitarse en el principio dispositivo.

A partir del análisis, se puede afirmar que, en Ecuador, más allá de los argumentos presentados por las partes, lo que realmente importa es la realidad objetiva. Por ello, se concede al tribunal una gran libertad para determinar esa realidad y para interpretar su relevancia.

Sin embargo, considero que el control de legalidad muchas veces deja en el olvido las demás normas legales y constitucionales que a su vez están limitadas por principios. Entre ellos el principio dispositivo, que autoriza únicamente en las partes a quienes corresponde el impulso procesal, extralimitando la función de los jueces en su ejercicio.

El juez no puede ser completamente indiferente a las pruebas y las cuestiones sustanciales del caso; debe asegurar que se respeten los principios fundamentales, como el derecho de defensa y la igualdad procesal.

Es necesario recordar que no existe primacía entre principios pues estos garantizan un equilibrio en la norma en función de respeto de derechos de quienes acceden al sistema de justicia.

El sistema tributario debe ser totalmente dispositivo y respetar que los principios limiten a la norma y como consecuencia al accionar de los jueces.

El principio conocido como legalidad está limitado por el principio de reserva de ley en la esfera de cumplir su función principal de poner límite a la potestad tributaria normativa del Estado. Esto lo evidenciamos cuando el principio en mención impide que la administración tributaria dicte disposiciones que afecte el derecho de tutela judicial efectiva de los ciudadanos y demás garantías estipuladas en la ley, de forma que no sean regulados a medida discrecional de la autoridad administrativa.

Del análisis de los principios que regulan el proceso contencioso tributario, se puede observar que para presentar una demanda de impugnación en sede judicial con el objetivo de que se realice un control de legalidad sobre los actos administrativos de la administración que afectan los intereses de los particulares, no es requisito tener un pronunciamiento previo en la vía administrativa.

Conforme se ha analizado el principio dispositivo e inquisitivo. Se puede destacar que el principio dispositivo no es absoluto, es un sistema híbrido pues a diferencia de otros Códigos Procesales, el nuestro conserva la facultad de los jueces de ordenar pruebas de oficio.

Es indispensable mantener un equilibrio entre el poder administrativo y el examen judicial para evitar la injusticia y garantizar la equidad jurídica en la aplicación de leyes tributarias.

Es responsabilidad de las partes procesales contar con una defensa técnica de altura que conozca solventemente la jurisprudencia y la norma procesal tributaria.

Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, de acuerdo con el Código Orgánico General de Procesos, deben mantener su potestad de ordenar la práctica de pruebas con el fin de contribuir a la búsqueda de la verdad procesal y mejorar la resolución del caso. Siempre y cuando no sean suficientes las pruebas presentadas por las partes y en estricto respeto de los principios constitucionales.

El control de legalidad ejercido por los jueces del contencioso tributario debe examinar principalmente el cumplimiento de los principios y normas respecto a la emisión del acto de determinación, sus requisitos formales como temporalidad, motivación del acto, el tipo de determinación y la relación a la aplicación e interpretación de la normativa vigente respecto de los elementos de tributo sujetos a verificación.

Las partes procesales deben considerar que el control de legalidad genera varias consecuencias. Restringe el ámbito en el que la ley y las normas deben aplicarse en un caso específico bajo este control, reafirma la jerarquía de las normas subordinadas y, por último, evalúa los poderes que la normativa otorga a la Administración al emitir un acto administrativo.

El juez tributario, en su búsqueda de la verdad material, debe basarse en las pruebas presentadas por las partes y las complementará con lo que haya descubierto de oficio. Como protector de derechos, tiene la obligación de verificar la veracidad de los hechos relacionados con los intereses, obligaciones o derechos del contribuyente.

Al solicitar prueba por parte de los miembros del tribunal se estaría generando falta de imparcialidad e incluso, estarían realizando el trabajo que le corresponde a los abogados como defensa de las partes procesales.

Por lo tanto, es importante entender que en el proceso contencioso tributario la carga de la prueba no recae en el tribunal. En lugar de eso, se produce una reducción en la carga probatoria para las partes. Así, la parte no debe limitarse a simplemente afirmar la legitimidad del acto, sino que, por el contrario, debe proporcionar un principio de prueba.

Es fundamental que el proceso tributario se enfoque en el esclarecimiento de la verdad y se diseñe de manera que garantice la libertad del juez para investigar los hechos de forma completa.

No obstante, el juez en la actualidad debe contar con amplias facultades para verificar el hecho imponible y determinar el monto de la obligación tributaria, incluso en situaciones donde los litigantes no actúen activamente durante el desarrollo del proceso.

Sin embargo, el tribunal, al ejercer esta amplia autoridad, no debe resolver asuntos que no estén relacionados con el acto administrativo impugnado ni ir más allá de lo solicitado por las partes. Si lo hiciera, estaría asumiendo competencias que la ley no le ha conferido.

Es crucial que se tenga la facultad de ordenar pruebas de oficio, ya que con frecuencia las partes no proporcionan los elementos necesarios para lograr los objetivos

de la prueba. Esta capacidad permite a los tribunales realizar un control de legalidad al solicitar diligencias adicionales que ayuden a esclarecer la verdad.

El control de legalidad ejercido por el juez tributario debe considerarse como una función correctiva, orientada a garantizar la aplicación de la ley en los actos administrativos. Sin que esto implique que el juez inicie el proceso o actúe de oficio en la disputa sobre los hechos.

Si bien conocemos que el control de legalidad es un mecanismo fundamental en el derecho tributario que busca garantizar que la actuación de la administración pública y se perfecciona conforme la ley. Este control debe tener ciertos límites materiales y formales que deben ser observados para asegurar su correcta aplicación.

Estos límites materiales y formales del control de legalidad deben ser analizados y determinados de manera urgente en un precedente jurisprudencial obligatorio. Además, es recomendable analizar el contenido normativo tributario sobre el control de legalidad a fin de que se presenten nuevas reformas que establezcan límites en su ejercicio.

Aunque el principio dispositivo limita la intervención del juez en la producción de pruebas, la práctica demuestra que, en casos de insuficiencia probatoria, el juez puede y debe intervenir para garantizar justicia, lo que lleva un sistema híbrido que combina elementos de principio dispositivo y el inquisitivo.

El juez tributario no sólo actúa como árbitro independiente, sino también como garante del debido proceso, verificando que los actos administrativos cumplan con la legalidad, protegiendo derechos fundamentales como la defensa y corrigiendo abusos de poder.

El control de legalidad ejercido por el juez asegura que las decisiones se basan en una revisión adecuada de hechos y pruebas. Esto no implica la iniciación del proceso por parte del juez, pero sí su facultad para ordenar pruebas adicionales y son necesarias para resolver el conflicto de manera justa.

La justicia tributaria en Ecuador, adopta un enfoque flexible. Aunque el sistema procesal está fundado en el principio dispositivo, los jueces pueden ejercer funciones de impulso procesal para aclarar los hechos cuando las pruebas presentadas por las partes son insuficientes.

El juez, al verificar la legalidad de los actos administrativos y garantizar que no vulneren derechos ciudadanos, refuerza la confianza en el sistema jurídico y contribuir al equilibrio entre los intereses del Estado y los contribuyentes.

La intervención judicial no debe percibirse como una vulneración del principio siete dispositivo, sino como un mecanismo necesario para alcanzar decisiones fundamentadas, garantizar justicia y evitar formalismos excesivos que podían obstaculizar la verdad la equidad.

En resumen, el sistema tributario ecuatoriano refleja un modelo híbrido en el que el juez combina la neutralidad del principio dispositivo como un rol activo cuando las circunstancias lo exigen, asegurando un balance entre la verdad procesal inmaterial y promoviendo un sistema legal justo y eficiente.

Bibliografía

- Aguirre Bermeo, Andrea Catalina, Mario Enrique Sánchez Armijos, Diósgrafo Tulio Chamba Villavicencio, y José Alberto Riofrío Mora, J.A. “El control de legalidad en el proceso contencioso administrativo tributario en el Ecuador”. *Sur Academia: Revista Colectiva Académica Investigativa de la Facultad Jurídica, Social y Administrativa* 2, n.º 4 (2015): 7-14.
<https://revistas.unl.edu.ec/index.php/suracademia/article/view/122>.
- Aguirre, Andrea. “El control de legalidad en el proceso contencioso administrativo tributario en el Ecuador”. *Sur Academi* (2015): ISSN: 1390-9245.
- Alcalá Zamora y Castillo, Niceto. *Estudios de teoría general e historia del proceso*. México: UNAM, 1992.
- Altamirano, Alejandro, *Derecho Tributario: Teoría General*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2012.
- Alvarado Velloso, Adolfo. *Teoría General del Proceso. Lección 5*. Aula Virtual Iberoamericana de Derecho y de Altos Estudios Judiciales, 2017.
- Andrade Uvidia, Santiago. “La Constitución Política y la Administración de Justicia”. En *Estudios sobre la Constitución ecuatoriana de 1998*, editado por Roberto Vizcaino. Valencia: CEPS / Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2005.
- Asencio Mellado, José María. *Introducción al Derecho Procesal*, 3.ª ed. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2004.
- Azula Camacho, Jaime. *Curso de Teoría General del Proceso*, 3.ª ed. Bogotá: Librería Jurídica Wilches, 1986.
- Benalcázar, Juan Carlos. *El Acto Administrativo en Materia Tributaria*. Quito: Ediciones Legales Corporación Myl, 2006.
- Bentham, Jeremy. *Tratados de legislación civil y penal*. Madrid: Editora Nacional, 1981.
- Briseño Sierra, Humberto. *Compendio de Derecho procesal*. Ciudad de México: Humanitas, Centro de Investigación y Posgrado, 1989.
- Casas, José Osvaldo. “El marco constitucional del procedimiento y el proceso tributario”, en *El procedimiento tributario* coordinador por Alejandro C. Altamirano. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.

- Chiovenda, Giuseppe. *Instituciones de derecho procesal civil*, t. 3. México: Editorial Jurídica Universitaria, 2002.
- Convención Americana de Derechos Humanos. *Pacto San José*. 11 de febrero de 1978.
- Couture, Eduardo. *Fundamentos del Derecho procesal Civil*, 3.^a ed. Buenos Aires: Roque De Palma, 1958.
- Couture, Eduardo. *Fundamentos del Derecho Procesal civil*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1958.
- Couture, Eduardo J. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Editorial B de F, 2010.
- De Santo, Víctor. *La prueba Judicial*. Buenos Aires: Editorial Universidad, 2005.
- Donoso, Javier. “Especialización de la justicia contencioso tributaria en el Ecuador”. Tesis de maestría. Universidad Andina Simon Bolivar, Sede Ecuador, 2022. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/8802/1/T3845-MDE-Donoso-Especializacion.pdf>.
- Echandía, Devis. *Compendio de Derecho Procesal*, t. 2. Bogotá: Temis, 2012.
- Echeandía, Devis. *Compendio de la prueba*, t. 1. Bogotá: Rubinzal-Culzoni Editores, 1981.
- Ecuador. *Código Orgánico de la Función Judicial*. Registro Oficial 544, Suplemento, 9 de marzo de 2009.
- Ecuador. *Código Orgánico General de Procesos*. Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015.
- Ecuador. *Código Orgánico Tributario*. Registro Oficial Suplemento 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- Ecuador. *Código Tributario*. Registro Oficial 111, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- Ecuador. *Código Tributario*. Registro Oficial 242, Suplemento, 29 de diciembre de 2007.
- Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, Suplemento, 20 de octubre de 2008.
- Ecuador. Corte Constitucional del Ecuador, 2021 “Sentencia”. En *Juicio* n.º 946-19-EP/21. 24 de marzo de 2021.
- Ecuador. Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario 2021, “Sentencia”. En *Juicio* n.º: 17751-2020-00003, 6 de mayo.

- Ecuador. Corte Nacional de Justicia, “Sentencia”. En *Juicio n.º:041-13-SCN-CC*, 10 de julio de 2013.
- Ecuador. Corte Nacional de Justicia. “Sentencia”. En *Recurso de Casación n.º: 411-2012*. 19 de diciembre del 2014.
- Ecuador. Corte Nacional de Justicia. *Absolución de Consulta: FJA-PCPA-28-2020*. Quito: Corte Nacional, 2020.
- Ecuador. Corte Suprema de Justicia. *Recurso n.º. 124-2001*. Registro Oficial 435, Suplemento, 5 de octubre del 2004.
- Ecuador. *Ley de Creación del servicio de Rentas Internas*. Registro Oficial 206, Suplemento, 2 de diciembre de 1997.
- Ecuador. Tribunal de Cuentas, *Ley Orgánica de Hacienda, Ley Reformatoria* de 18 de agosto de 1890.
- Egas Reyes, Pablo. “La interpretación en materia tributaria”. *FORO: Revista de Derecho*, n.º 3 (2004).
- Granizo Gavidia, Alfonso, “El principio Dispositivo y la prueba ordenada de oficio en el procedimiento laboral oral”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2007.
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1103/6/T0581-MDP-Granizo-Principio%20dispositivo%20y%20prueba%20ordenada%20de%20oficio.pdf>.
- Guamán Solano, Janet Magdalena. “El control de legalidad de los actos Administrativos”. Tesis de grado, Universidad de Cuenca, 2016.
<http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/23994/1/tesis.pdf>.
- Izurieta, Ligia. “La prueba de oficio en el procedimiento contencioso tributario ecuatoriano y su compatibilidad con el principio dispositivo”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2022.
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/9570/1/TD199-DDE-Izurieta-La%20prueba-.pdf>.
- Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, t. 1. Buenos Aires: Editorial Cima, 1969.
- Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Editorial Abaledo, 1996.
- Macías Cedeño, María Alexandra. “El procedimiento administrativo tributario y el proceso contencioso tributario en el Ecuador”. Tesis de grado, Universidad

- Católica de Santiago de Guayaquil, 2011.
<http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/506>.
- Mejía Salazar, Álvaro R. “La prueba en el proceso contencioso ecuatoriano”. *Revista ICDT*, n.º 67 (2012): 75-88.
- Mejía Salazar, Álvaro. *Oralidad y los principios del procedimiento*. Quito: Iuris et Historia, 2018.
- Moreira Abraham, Suad Anahid. “El procedimiento contencioso tributario y su seguridad jurídica en el Ecuador”. Proyecto de investigación, Universidad Autónoma de los Andes, 2019.
<https://dspace.uniandes.edu.ec/bitstream/123456789/10354/1/TUBEXCOMAB023-2019.pdf>.
- Muñoz, Katty. *Manual de Derecho Procesal Tributario Ecuatoriano*. Quito: Ediciones legales, 2022.
- Patiño Ledesma, Rodrigo Vicente. *Sistema Tributario Ecuatoriano*, t. 2. Loja: Universidad Particular de Loja, 2005.
- Patiño Sánchez, Isabel Cristina, “Análisis del sistema Contencioso Tributario Ecuatoriano vigente comparado con los países miembros de la Comunidad Andina”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2766/1/T0896-MDE-Pati%20o-Analisis%20del%20sistema.pdf>.
- Recalde Real, Juan Carlos. “El principio dispositivo y de oficiosidad frente al proceso contencioso tributario ecuatoriano”. Tesis maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2015.
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4795/1/T1806-MDE-Recalde-El%20principio.pdf>.
- Rodas, Wilson Manolo. “La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el Ecuador”. Tesis de maestría, Universidad de Cuenca, Sede Ecuador, 2006.
<http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/21767/3/Tesis.pdf.txt>.
- Salcedo, Yunes. *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Bogotá: Editorial de la Universidad Nacional del Rosario, 2010.
- Simone Lasso, Carmen Amelia. “El control de constitucionalidad de los actos administrativos en el Ecuador”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2005.

<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2423/1/T0353-MDE-Simone-El%20control.pdf>.

Taruffo, Michele. *Simplemente la Verdad: El juez y la Construcción de los Hechos*. Barcelona: SIGLO XXI Editores, 2010.

Taruffo, Michele. *Ensayos sobre la Justicia Civil*. Madrid: Editorial Palestra, 2004.

Toscano Soria, Luis. *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*. Ecuador: Pudeleco Editores S.A, 2006.

Troya Jaramillo, José Vicente. *Control de las Leyes tributarias y sus efectos de declaración de invalidez*. Ciudad de México: Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, 2006.

Vescovi, Enrique. *Teoría General del Proceso*. Bogotá: Editorial Temis, 2005.

Velasco, Diego. “Los actos administrativos tributarios como fundamentos suficientes de indicios de responsabilidad penal”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simon Bolivar, Sede Ecuador, 2012. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3116/1/T1152-MDE-Velasco-Los%20actos.pdf>.

Zavala Egas, Jorge. *Los actos administrativos en el amparo, Guía de Litigio Constitucional*, t. 2. Quito: Corporación Latinoamericana para el Desarrollo CLD, 2001.