

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

**Vulneración del derecho a recurrir el fallo en las acciones
objetivas de impugnación tributarias**

Felipe Mijail Guerra Mena

Dr. Javier Bustos. Director de Tesis.

Tesis de grado presentada como requisito para la obtención del título de
Abogado

Quito, diciembre de 2015

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

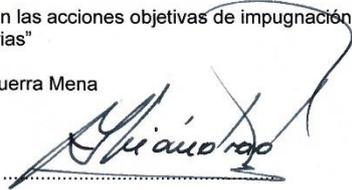
Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS

"Vulneración del derecho a recurrir el fallo en las acciones objetivas de impugnación tributarias"

Felipe Mijail Guerra Mena

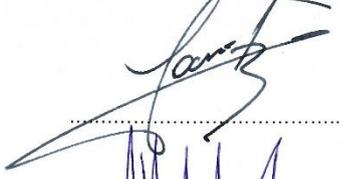
Dr. Fabian Andrade
Informante del ensayo jurídico



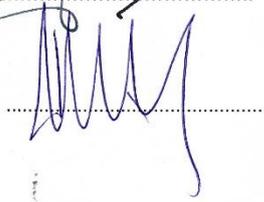
Máster Oswaldo Santos
Informante del ensayo jurídico



Dr. Javier Bustos
Presidente del tribunal



Dr. Farith Simon
Decano del Colegio de Jurisprudencia



Quito, diciembre del 2015

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

EVALUACION DE DIRECTOR / TRABAJO ESCRITO TESINA

TESINA/TITULO "Vulneración del derecho a recurrir el fallo en las acciones objetivas de impugnación tributarias"

ALUMNO Guerra Mijail

E VALUACIÓN:

a) Importancia del problema presentado.

El problema expuesto hace relación a la reforma efectuada por el Código Orgánico de la Función Judicial que modifica la competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario para conocer las acciones de impugnación contra actos normativos con efectos generales, para dejar una única instancia, que sería la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, y si la misma (la reforma) es acorde con la garantía constitucional, prevista en instrumentos internacionales de derechos humanos del doble conforme.

b) Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador.

A la luz de los principios de economía procesal y celeridad del Derecho Administrativo Procesal versus los principios de certeza, seguridad jurídica y recurribilidad de las sentencias, se analiza cuales principios han de primar en este tema, sobre la impugnación judicial actualmente regulada como de única instancia, sobre la cual está vedada la Casación.

c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados.

Son suficientes, utilizando sentencias dictadas por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, información importante en doctrina; así como en jurisprudencia internacional de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada).

Las observaciones formuladas como Director refieren a un énfasis y análisis sobre puntos que no estaban debidamente expuestos, y que el postulante en la presentación de la Tesis final indica que han sido recogidos y debidamente explicados, ello bajo la tesis que defiende, sobre los siguientes puntos, que serán valorados por los informantes y al momento de la defensa:

Todos los fallos son recurribles? En todos los casos debe existir 2da instancia?
Qué pasa con las competencias de única instancia previstas en el Art. 10 LJCA para los Tribunales Contenciosos
Existen múltiples casos en nuestra legislación que no consagra el doble conforme y están vigentes.

Podría proponerse un recurso de anulación contra un acto administrativo? Art. 3 LJCA
Es un problema de inconstitucionalidad o de interpretación?

Puede un juez dentro de la impugnación de un acto administrativo pronunciarse sobre la validez o no de un acto normativo en el que se fundamente el primero? Análisis.

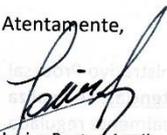
¿Por qué si o no se puede aplicar ahora la Ley de Casación en estas impugnaciones? El COFJ reformó tácita o expresamente la Ley de Casación, no lo hizo?. El problema es de interpretación o de inconstitucionalidad? En el COFJ o la Ley de Casación?

Como se pondera "seguridad y certeza" vs. Economía procesal y celeridad?

¿Se puede llegar al mismo resultado impugnando el acto administrativo que se origina en el acto normativo? ANALISIS

¿Si no hay afectación de derechos individuales, no serían de los casos que no se necesita tener otra instancia? Que dice la CIDH sobre este tema?

Atentamente,



Javier Bustos Aguilar

6 Nov 2015.

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma:

Nombre: FELIPE MIJAIL GUERRA MENA

C. C. 1715612006

Fecha: Quito, diciembre de 2015

A mi hija, por ser el motor de mi vida.

A mi esposa, por su apoyo incondicional.

A mis padres y hermana, por su confianza e impulso a lo largo de la carrera.

Resumen:

El derecho a recurrir el fallo que se expresa a través del recurso de casación, se encontraba garantizado en los procesos de acciones objetivas de anulación en materia tributaria, cuando la competencia para conocer estas acciones recaía sobre el Tribunal Distrital de lo Fiscal, en virtud del Art 220.2 del Código Tributario; brindando así a las partes, la posibilidad de corregir distintas infracciones legales presentes en las sentencias. Sin embargo, a partir de la entrada en vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial en el año 2009, la competencia para conocer dichas acciones en materia tributaria, pasó a manos de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional en virtud del Art. 185 párrafo segundo numeral 2, suprimiendo así la posibilidad de recurrir el fallo en dichas acciones, toda vez que el mencionado órgano judicial conoce estas acciones en primera y única instancia. Hecho que según esta investigación, resulta contrario al artículo 76 numeral 7 literal m) de la Constitución que garantiza el derecho a recurrir el fallo en los procesos que se decidan sobre derechos.

Abstract:

The right to appeal that is expressed through the cassation's resource, was already guaranteed in the annulment objective actions processes concerning tax matters when the competence to acknowledge these actions was still Tax District Court's concern, in virtue of Art. 220.2 of the Tax Code, giving the parties, the possibility to amend the diverse legal infractions present in the judgements. However, from the entry into vigour of the Organic Code of Judicial Function in 2009, the competence to know such actions referent to taxation matters, was passed to the Specialized Chamber for Contentious Tax of the National Court in righteousness of Art. 185 second paragraph numeral 2, suppressing in that way the possibility to appeal the judgement in such actions, every time that the mentioned judicial body acknowledges these actions at first and only instance. Fact that according to this investigation, results contradictory to the article 76 numeral 7 literal m) of the Constitution which guarantees the right to appeal the verdict in the processes that are decided concerning rights.

Tabla de contenido:

INTRODUCCIÓN:	11
1. CAPÍTULO 1. EL DERECHO A RECURRIR EL FALLO.	13
1.1. Impugnación y recursos	13
1.2. Fundamento	13
1.3. Antecedentes históricos	15
1.4. Concepto	17
1.5. Finalidad	18
1.6. Clasificación	19
1.7. Principios	20
1.8. Legislación nacional	21
1.8.1. Constitución de la Republica	21
1.8.1.1. Derecho a recurrir el fallo como derecho y garantía constitucional .22	
1.8.1.2. Derecho a recurrir como parte del derecho a la defensa y del debido proceso . 24	
1.9. Instrumentos Internacionales	25
1.10. Jurisprudencia	26
1.10.1. Nacional	26
1.10.2. Internacional	29
1.11. La casación como recurso	31
1.11.1. Antecedentes históricos	31
1.11.2. La casación en Ecuador	32
1.11.2.1. La casación tributaria	33
1.11.2.2. Naturaleza jurídica	34
1.11.2.3. Finalidad	36
1.11.2.4. Características	38
1.11.2.5. Causales	39
1.11.2.6. Sistemas de Casación	41
1.11.2.7. La casación y el derecho a recurrir del Art. 76 #7 literal m) de la Constitución	42
1.11.2.8. La Casación en el Código Orgánico General de Procesos	43
2. CAPÍTULO 2. ACCIONES OBJETIVAS EN MATERIA TRIBUTARIA	46

2.1	Actividad administrativa.....	46
2.1.1	Estado de derecho y Principio de legalidad.	47
2.2	Control judicial de la actividad administrativa.....	49
2.2.1	Proceso Contencioso Tributario.....	50
2.2.2	Antecedentes.....	51
2.2.3	Objeto.....	54
2.2.4	Finalidad.....	55
2.2.5	Diferencias con el procedimiento administrativo.....	56
2.2.6	Sistemas.....	57
2.2.7	Proceso contencioso tributario en Ecuador.....	59
2.3	Acciones objetivas de anulación en materia tributaria.....	60
2.3.1	Acciones o recursos.	60
2.3.2	Fundamento.....	62
2.3.3	Concepto.....	62
2.3.4	Características.....	63
2.3.5	Finalidad.....	64
2.3.6	Causas para interponer la acción.....	65
2.3.7	Diferencias con la acción subjetiva.....	67
2.3.8	Actos susceptibles de impugnación.....	67
2.3.9	Trámite de la acción.....	68
2.3.10	Comparación con la acción del artículo 220.1 del Código Tributario..	70
2.3.11	Competencia.....	72
2.3.11.1	Previa.....	72
2.3.11.2	Actual.....	73
2.3.11.3	Competencia en la legislación comparada.....	75
2.3.12	Jurisprudencia que muestra empíricamente la necesidad del derecho a recurrir en las acciones objetivas de materia tributaria.....	76
3.	CAPÍTULO 3. VULNERACIÓN DEL DERECHO A RECURRIR EL FALLO EN LAS ACCIONES OBJETIVAS DE ANULACIÓN TRIBUTARIAS.....	79
3.1	Limitaciones al derecho a recurrir el fallo en acciones objetivas.....	80
3.1.1	Principio de economía procesal y celeridad.....	80
3.1.2	Permanencia de la incertidumbre.....	81
3.1.3	Teoría del órgano límite.....	82
3.1.4	Decisión de derechos en el Artículo 76, 7, literal m, de la Constitución, como requisito para la interposición de un recurso.....	83

3.2 Cuestiones que habilitan el derecho a recurrir el fallo en las acciones objetivas.	84
3.2.1 Permite corregir errores de las sentencias.	85
3.2.2 Genera mayor seguridad y certeza en las resoluciones.	85
3.2.3 Brinda una mejor justicia en la medida de lo posible.	88
3.2.4 Constituye un medio de control de las resoluciones.	88
3.2.5 Constituye un derecho y la vez una garantía constitucional que protege el derecho a la defensa y al debido proceso.	89
3.2.6 Posibilidad de recurrir el fallo en las mismas acciones objetivas en materia contencioso administrativa.	91
3.2.7 Decisión de derechos subjetivos en los procesos de acciones objetivas de anulación.	92
4. CAPÍTULO 4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	94
5. BIBLIOGRAFÍA.	99
6. BIBLIOGRAFÍA ELECTRÓNICA.	101
7. PLEXO NORMATIVO.	101
8. JURISPRUDENCIA.	102

INTRODUCCIÓN:

Hasta el año 2009, el artículo 220 numeral 2 del Código Tributario, regulaba el “recurso” objetivo de materia tributaria, bajo el nombre de acciones de impugnación, las cuales tenían por objeto anular un acto normativo contrario a la ley. Hasta ese entonces, la competencia para conocer las acciones objetivas en materia tributaria, estaba a cargo de los Tribunales Distritales de lo Fiscal, por tanto existía la posibilidad de recurrir sus fallos mediante casación, lo cual se ajustaba al Art. 76 numeral 7 literal m) de la Constitución que garantiza el derecho a recurrir el fallo.

Posteriormente con la publicación del Código Orgánico de la Función Judicial en el año 2009, la competencia de los Tribunales Distritales de lo Fiscal cambió, ya que en virtud de su artículo 185 párrafo segundo numeral 2, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, pasó a conocer las impugnaciones normativas tributarias en primera y única instancia, sin permitir la posibilidad de que dicho fallo sea recurrible.

En consecuencia, al no poder recurrir las sentencias de la Sala Especializada de la Corte Nacional, toda vez que estas se publican automáticamente en el Registro Oficial, las partes se ven imposibilitadas de corregir las infracciones legales en las que puede incurrir el órgano judicial, y además resultan afectadas en su derecho a la defensa y al debido proceso que son conexos al derecho a recurrir.

Por tanto, frente a este problema jurídico de gran magnitud, la presente investigación, analizará si el mencionado artículo del Código Orgánico de la Función Judicial, vulnera el derecho a recurrir el fallo mediante casación en las acciones objetivas de anulación tributarias, tomando en cuenta la norma constitucional del artículo 76, numeral 7, literal m, que garantiza el derecho a recurrir el fallo en todos los procesos que se decidan sobre derechos.

Para esto entonces, el capítulo primero examina de manera general los principales aspectos del derecho a recurrir el fallo, tales como su finalidad, concepto y fundamento, para exponer como dicho derecho, constituye un medio fundamental de impugnación por el cual las partes pueden corregir errores judiciales y así satisfacer su aspiración de justicia y seguridad. Del mismo modo, se estudia su reconocimiento a nivel local e internacional, junto a jurisprudencias nacionales e internacionales, en donde se resalta entre otras cosas su carácter de derecho y a la vez garantía para hacer eficaces los derechos de defensa y el debido proceso. Posteriormente, y como expresión del derecho a recurrir, el trabajo se enfoca particularmente en el recurso de casación en materia tributaria, el cual se encontraba anteriormente garantizado en las

acciones objetivas tributarias, y por el cual se podían subsanar distintas violaciones a la ley en las sentencias.

De esta forma, estudiada la importancia del derecho a recurrir que se expresa en parte a través del recurso de casación, el capítulo segundo analiza igualmente de manera general a las acciones objetivas de anulación en materia tributaria. Explicando en base a la ley y a la doctrina sus características esenciales, para luego enfocarse concretamente en el cambio de competencia sufrido a raíz de la expedición del Código Orgánico de la Función Judicial, en donde el Art. 185 párrafo segundo numeral 2, suprimió inesperadamente la posibilidad de interponer recurso de casación, tras haber otorgado competencia a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional.

Por tanto, una vez analizado el derecho a recurrir mediante casación, y su repentina prohibición en las acciones objetivas de materia tributaria, el capítulo tercero está dedicado a determinar, si existe propiamente la vulneración del derecho a recurrir el fallo mediante casación en las acciones objetivas de impugnación tributarias. Mostrando primeramente las posibles limitaciones que pudiera tener este derecho, para finalmente desarrollar los argumentos por los cuales este derecho-garantía debería garantizarse en las acciones objetivas de materia tributaria.

Llegando finalmente a conclusión en el último capítulo, de que el Art. 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, es contrario al Art. 76 de la Constitución de la República, recomendando así que en la acción de inconstitucional No. 0061-12-IN, planteada ante la Corte Constitucional, el mencionado artículo sea declarado inconstitucional, toda vez que impide a los ciudadanos someter sus controversias a una segunda opinión de una autoridad judicial distinta, que revise lo actuado y otorgue certeza y seguridad sobre la actuación judicial

1. CAPÍTULO 1. EL DERECHO A RECURRIR EL FALLO.

1.1. Impugnación y recursos.

Para la doctrina, existe una relación cercana entre los términos de impugnación y recursos, de tal modo que se ha afirmado que “las impugnaciones en el proceso judicial son llamadas (...) con el nombre de recursos”.¹

En efecto, aunque a primera vista parece una relación de analogía, conviene aclarar que la relación es más bien de género-especie, siendo la impugnación el género y el recurso la especie.² De ahí que la mayoría de autores, entre ellos Couture, perciban a los recursos como medios de impugnación, en los siguientes términos: “Los recursos son, genéricamente hablando, medios de impugnación de los actos procesales”.³

En consecuencia, más allá de la pequeña diferenciación de términos es significativo resaltar que “para una concepción global de la teoría de la impugnación, la finalidad responde a una causa única. La sucesión de instancias, (...) en definitiva ocurren para llegar a la sentencia más segura, dotada del atributo reflejo de la cosa juzgada”.⁴

Así entonces, se puede afirmar que con la idea de alcanzar un mayor grado de seguridad y justicia en las resoluciones, los recursos surgen como derechos y medios de impugnación de los ciudadanos, para subsanar “errores que los funcionarios hayan incurrido en sus actuaciones”⁵ De tal modo, que su presencia resulta esencial en los distintos procesos judiciales, más aún en los que versan sobre acciones objetivas de impugnación tributarias, pues en estos se decide sobre la legalidad de un acto normativo que puede ser nocivo para los administrados en general.

1.2. Fundamento.

La mayoría de autores, sostiene que el fundamento de la impugnación o del recurso, está ligado a la aspiración de justicia. Por ejemplo, Oswaldo Gozaini, lo afirma de la siguiente forma: “Es cierto que el fundamento reside en la aspiración de justicia,

¹ Enrique Falcón y Juan Pedro Colerio. *Tratado de derecho procesal civil y comercial*. Tomo VIII. Buenos Aires: Rubinzal, 2009, p. 29.

² Oswaldo Gozaini. *Tratado de derecho procesal civil*. Tomo V recursos ejecuciones. Buenos Aires: La Ley, 2009, p. 2.

³ Eduardo Couture. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: De Palma, 1997, p. 339.

⁴ Oswaldo Gozaini. *Tratado de derecho procesal civil*. *Óp. cit.*, p. 11.

⁵ Humberto Cabrera. *Teoría general del proceso y de la prueba*. Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez, 1996, p. 289.

pero no es menos que este concepto importa una consideración subjetiva de acuerdo al fin que persigue quien pretende la revocación”.⁶

Por su parte, Aldo Bacre, manifiesta: “El fundamento de los recursos reside en una aspiración de justicia, porque el principio de inmutabilidad de la sentencia, (...) cede ante la posibilidad de una sentencia injusta”⁷.

Bajo esta idea, conviene resaltar que el afán de justicia, responde a la necesidad de reparar un error judicial que afecta a las partes y las inspira a impugnar la actuación judicial. De ahí, que resulta precisa la afirmación por la cual “El presupuesto que justifica los recursos es la posibilidad de la existencia de error”.⁸ Y esto tiene mucho sentido, pues la Función Judicial es ejercida por seres humanos, quienes por su propia naturaleza están sujetos a la contingencia del error y por tanto no son infalibles en sus resoluciones.

Así, por más que los jueces cuenten con los méritos y experiencia necesaria para ejercer el cargo, debemos recordar que la función jurisdiccional no es infalible, por tanto “si se quiere acceder al conocimiento de la actividad jurisdiccional y aceptar sus resultados sin prejuicios, debe admitirse la contingencia del error”.⁹

En consecuencia dado que en el ejercicio de la actividad jurisdiccional puede presentarse el error, “los recursos aparecen como el lógico correctivo para eliminar los vicios e irregularidades de los actos o resoluciones del juez, representando un modo de buscar su perfeccionamiento. Y en definitiva una mayor justicia”.¹⁰

De ahí que una nueva revisión al proceso de acciones objetivas de anulación tributarias, constituye una “forma de control jurídico ante la eventual falibilidad del primer juez, que como ser humano puede equivocarse.”¹¹ Control que en los casos resulta valioso para las partes y el Estado, pues ante el error y la inseguridad, el recurso proporciona un mayor grado de certeza y tiende “a lograr la eficacia del acto jurisdiccional.”¹²

⁶ Osvaldo Gozaini. *Tratado de derecho procesal civil. Óp. cit.*, p. 12.

⁷ Aldo Bacre. *Recursos ordinarios y extraordinarios*. Buenos Aires: La Rocca, 1999, p. 43.

⁸ Alfredo Di Iorio. *Temas de derecho procesal*. De palma, 1985, p.43. Citado en Víctor De santo. *Tratado de los recursos*. Buenos Aires: Editorial universidad, 1999, p. 101.

⁹ *Ibíd.*

¹⁰ Aldo Bacre. *Recursos ordinarios y extraordinarios. Óp. cit.*, p. 61.

¹¹ Enrique Falcón y Juan Pedro Colerio. *Tratado de derecho procesal civil y comercial. Óp. cit.*, p. 22.

¹² Osvaldo Gozaini. *Tratado de derecho procesal civil. Óp. cit.*, p. 12.

1.3. Antecedentes históricos

Aunque en la actualidad el derecho de impugnación y los recursos constituyen instituciones prácticamente indiscutibles debido a la contingencia del error en la actividad judicial, anteriormente existía otro criterio.

En épocas primitivas de la humanidad, “el gobernante (llámese rey, sumo sacerdote, asamblea del pueblo, jefe, cacique, etc.) pudo administrar justicia personalmente y en cada caso, los recursos no fueron indispensables”¹³. Es decir que en aquellas épocas la justicia era exenta de control, por cuanto se consideraba que las resoluciones de la autoridad eran de carácter absoluto, ya que al tener cierta tonalidad religiosa dichas decisiones eran consideradas infalibles.

La situación de ausencia de impugnación, incluso estuvo presente en la civilización romana. Por ejemplo en la Roma Monárquica no existía la doble instancia y durante la República “no existía forma directa de recurrir contra la sentencia, sino por vías extraordinarias y excepcionales como la *intercessio*, la *revocatio in duplum* y la *restitutio in integrum*”¹⁴

Así entonces, el desarrollo y fortalecimiento de la impugnación y de los recursos, surge recién a partir del Imperio Romano donde se “crea un medio corriente y normal para la revisión de los fallos: la apelación (*apellatio*)”¹⁵. Dicho recurso, marcó un paso trascendental en la historia, pues en palabras de Aldo Bacre, “permitía modificar las decisiones de un iudex y obtener un nuevo pronunciamiento”¹⁶ lo cual aseguró el anhelo de justicia de las partes y su vez generó mayor certeza en las resoluciones.

Cabe destacar que la apertura hacia la impugnación jurídica, y la delegación de la administración de justicia a funcionarios de menor jerarquía, fue en parte producto de “circunstancias como la conquista, el crecimiento de territorios y el consecuente incremento de conflictos”¹⁷, lo cual finalmente dejó por último el control definitivo en manos de la máxima autoridad como una forma de conservar el poder político.

Más adelante con la caída del Imperio Romano de occidente, y la introducción del derecho Germano, el tratamiento de la impugnación sufre cierta afectación, pues si bien “se reconoce la impronta del derecho romano en muchas instituciones, no fue así en materia procesal al mantener la organización y el esquema tradicional en sus

¹³ Víctor De Santo. *Tratado de los recursos*. Óp. cit., p. 104.

¹⁴ Osvaldo Gozaini. *Tratado de derecho procesal civil*. Óp. cit., p. 4.

¹⁵ *Ibíd.*

¹⁶ Aldo Bacre. *Recursos ordinarios y extraordinarios*. Óp. cit., p. 45.

¹⁷ Enrique Falcón y Juan Pedro Colerio. *Tratado de derecho procesal civil y comercial*. Óp. cit., p. 29.

costumbres”¹⁸. De hecho en el derecho germano, no existía la impugnación por cuanto las resoluciones de la asamblea venían de los llamados juicios de Dios, que no admitían impugnaciones. Solamente cuando se regionalizó la administración de justicia, se creó un tipo de apelación que consistía en reuniones populares de mayor jerarquía.¹⁹

Posteriormente, aunque en el derecho canónico si se admitían los recursos, el sistema de impugnaciones cobró realmente fuerzas con la aparición de los Estados nacionales en la Edad Moderna, ya que ahí “se motoriza la utilización de recursos, como una manera de reforzar el poder monárquico en desmedro del ejercicio jurisdiccional de los señores feudales”²⁰

Bajo esta idea, en el antiguo derecho español, las resoluciones eran fácilmente recurribles, pues existía un gran afán de justicia. En efecto como señala Couture, en el proceso antiguo español,

(...) la cosa juzgada era tan débil que siempre existía la posibilidad de un nuevo recurso. Su fórmula era próxima a la que rige actualmente en el juicio penal, en el que la aparición de un elemento de juicio decisivo permite la reapertura del proceso²¹

La accesibilidad a los recursos también se implantó en la época colonial, en donde debido a su organización política existían varias instancias resueltas por distintos encargados, entre ellos, alcaldes, gobernadores, virreyes o entidades como el consulado o Supremo Consejo de Indias.²² De igual manera, cabe destacar que durante la independencia “los recursos no se modifican, pero se sustituyen los órganos judiciales”²³, afirmándose así, la idea de fiscalizar la justicia y brindar mayor seguridad a las sentencias.

Finalmente, dentro de la evolución histórica conviene advertir que, en la actualidad la posibilidad de impugnar resoluciones ha sufrido cierta limitación debido a que el legislador está optando por la celeridad de los procesos en lugar de la seguridad de las decisiones. En efecto, según Couture “la tendencia de nuestro tiempo es la de aumentar los poderes del juez, y disminuir el número de recursos: es el triunfo de una justicia pronta y firme sobre la necesidad de una justicia buena pero lenta.”²⁴

¹⁸ Osvaldo Gozaini. *Tratado de derecho procesal civil. Óp. cit.*, p.7.

¹⁹ Aldo Bacre. *Recursos ordinarios y extraordinarios. Óp. cit.*, p. 45.

²⁰ *Id.*, p. 46.

²¹ Eduardo Couture. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil. Óp. cit.*, p. 348.

²² Aldo Bacre. *Recursos ordinarios y extraordinarios. Óp. cit.*, p. 46.

²³ Osvaldo Gozaini. *Tratado de derecho procesal civil. Óp. cit.*, p. 8.

²⁴ Eduardo Couture. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil. Óp. cit.*, p. 349.

A pesar de esto, no se debe desestimar a la institución de la impugnación y los recursos, pues desde su aparición ha sido una herramienta eficaz de los ciudadanos para revisar las decisiones del poder público. Por el contrario, considero que este derecho subjetivo de los administrados debe siempre tenerse en cuenta en las acciones objetivas de anulación, por cuanto además de evitar el error y generar sentencias más seguras, sirve como un importante medio de control jurídico de los actos jurisdiccionales.

1.4. **Concepto.**

Sobre el concepto de recursos, varios autores de una u otra manera sugieren que el derecho de impugnar se lo ejerce a través de los recursos. Por ejemplo para Enrique Falcón, el recurso es un “medio de impugnación de una decisión o actuación emanada de órgano jurisdiccional”²⁵.

Asimismo para Couture “Recurso quiere decir, literalmente, regreso al punto de partida. Jurídicamente la palabra denota tanto el recorrido que se hace nuevamente mediante otra instancia, como el medio de impugnación por virtud del cual se re-corre el proceso”.²⁶

Bajo esta misma línea, Gernaert Willmart, define al recurso como “medio técnico de impugnación y subsanación de los errores que eventualmente puede adolecer una resolución judicial”²⁷

Por otra parte existen autores que al definir los recursos se enfocan más en los efectos que producen sobre las resoluciones. Por ejemplo Espinosa Solís, caracteriza a los recursos como “medios que la ley concede a la parte -administrado- que se crea perjudicada por una resolución judicial-acto o resolución administrativa- para obtener que ella sea modificada o dejada sin efecto”²⁸, mientras que Lino Palacio, los considera actos procesales “en cuya virtud la parte que se considera agraviada por una resolución judicial pide su reforma o anulación total o parcial, sea al mismo juez (...) o a un jerárquicamente superior”.²⁹

Igualmente Echandía los define como peticiones de las partes “para que el mismo juez que dictó una providencia o su superior la revise, a fin de corregir los errores de

²⁵ Enrique, Falcón. *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, anotado, concordado y comentado*. Buenos Aires: Rubinzal, 1984, p.361.

²⁶ Eduardo Couture. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Óp. cit., p.340.

²⁷ Lucio Gernaert. *Manual de los recursos*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1958, p. 28. Citado en Víctor De Santo. *Tratado de los recursos*. Óp. cit., p. 103.

²⁸ Alejandro Espinosa. *Manual de procedimiento Civil-Recursos Procesales*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1973, p.19.

²⁹ Lino Palacio. *Manual de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1998, p. 579.

juicio o de procedimiento (in iudicando o in procedendo) que en ella se hayan cometido.”³⁰

De los conceptos expuestos, se puede afirmar primeramente, que los recursos constituyen medios de impugnación que la ley otorga a las partes procesales, para corregir, modificar subsanar o dejar sin efecto distintos errores presentes en una actuación o decisión de un órgano judicial.

Del mismo modo, se concluye que la corrección o modificación de las resoluciones judiciales, es realizada generalmente por un órgano superior, de mayor instancia, que revisa las actuaciones del inferior y por tanto controla el ejercicio de la actividad jurisdiccional para alcanzar la máxima justicia en la medida de lo posible.

Finalmente, se deduce que además del interés estatal en perfeccionar la función jurisdiccional, los recursos constituyen verdaderos derechos y garantías de los administrados, que al ser otorgados por los ordenamientos jurídicos, deben respetarse para satisfacer la aspiración de justicia y seguridad de las partes.

1.5. **Finalidad.**

En términos generales el objeto de la impugnación, y particularmente de los recursos, se basa en la idea de justicia, mediante la corrección de errores producidos en las resoluciones judiciales. Efectivamente, ante la contingencia de un error que perjudique los intereses de las partes, los legisladores se vieron en la obligación de implantar recursos judiciales con el fin de subsanar dichos errores y por ende garantizar una mejor justicia y seguridad al caso en concreto.

Sin embargo, además de su finalidad principal, los recursos también cuentan con objetos accesorios de carácter individual e institucional. Por ejemplo respecto al fin individual o privado, basta recordar que en su búsqueda de justicia y seguridad, los recursos satisfacen principalmente intereses y expectativas individuales de cada caso en concreto. Del mismo modo sobre su objeto institucional que se traduce en “el mantenimiento del orden jurídico”,³¹ conviene resaltar que fiscalizar las resoluciones judiciales para alcanzar un mayor grado de justicia, resulta igualmente beneficioso para el Estado, pues aquello permite la correcta aplicación normativa que fortalece el imperio de la ley y el Estado de derecho.

³⁰ Hernando Devis Echandía. *Teoría general del proceso*. Buenos Aires: Universidad, 1985, p.631. Citado en Aldo Bacre. *Recursos ordinarios y extraordinarios*. *Óp. cit.*, p. 51

³¹ Osvaldo Gozaini. *Tratado de derecho procesal civil*. *Óp. cit.*, p. 36.

En consecuencia si bien el fin ulterior de los recursos radica en la obtención de justicia mediante la corrección de errores, desde otras perspectivas los recursos también cuentan con fines privados y públicos, por cuanto sirven para satisfacer aspiraciones individuales de las partes y objetivos del Estado.

1.6. **Clasificación.**

Aunque la doctrina no proporciona una clasificación unánime de los recursos, la mayoría de autores coincide en las siguientes categorizaciones a) remedios y recursos; b) recursos negativos y positivos; y c) recursos ordinarios y extraordinarios

En cuanto a la primera clasificación de remedios y recursos, se puede decir que los primeros “se dan por vía de acción o pretensión, ya sea contra actos aislados del proceso o contra el mismo proceso”³² mientras que los recursos “se confieren siempre contra un acto procesal-resolución judicial (...) en el mismo proceso en el que se dictó la resolución”,³³ lo cual implica que dentro de los recursos propiamente está la aclaración, apelación, nulidad, pues se utilizan para corregir errores en resoluciones judiciales del mismo proceso.

Por otra parte la clasificación de recursos negativos y positivos radica en la finalidad de los mismos ya que los negativos “buscan la anulación destrucción o desaparición de lo resuelto”³⁴, en cambio los recursos positivos están encaminados a “modificar, completar o sustituir la resolución que se impugna”³⁵, lo que quiere decir que los recursos positivos remplazan la decisión recurrida por otra, a diferencia de los negativos que las dejan sin efecto. En consecuencia como señala De Santo, dentro de los negativos están “los de nulidad, inconstitucionalidad y casación, y en los positivos, los de reposición, aclaratoria y apelación”³⁶.

Por último, la tercera clasificación que divide a los recursos en ordinarios y extraordinarios, es sin lugar a dudas la clasificación por excelencia dentro de la doctrina y la legislación procesal. Su distinción principal consiste en que los recursos ordinarios son concedidos “en situaciones normales durante la tramitación del proceso”³⁷ y generalmente tienen por objeto “reparar cualquier irregularidad procesal

³² Alfredo Di Iorio. *Temas de derecho procesal*. De palma, 1985, p.43. Citado en Victor De santo. *Tratado de los recursos*. Óp. cit., p.113.

³³ Víctor De Santo. *Tratado de los recursos*. Óp. cit., p. 114.

³⁴ Aldo Bacre. *Recursos ordinarios y extraordinarios*. Óp. cit., p. 69.

³⁵ *Id.*, p. 70.

³⁶ Víctor De Santo. *Tratado de los recursos*. Óp. cit., p. 114.

³⁷ Hugo Alsina. *Tratado teórico práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*. Buenos Aires: Ediar Editores, 1961, p. 129.

(error in procedendo) o error en juicio (error in iudicando)³⁸, lo cual comprende los recursos de nulidad, apelación, aclaratoria, etc. Por su parte se entiende por recursos extraordinarios “aquellos cuya admisibilidad se halla supeditada a la concurrencia de motivos o causales específicamente establecidas en la ley”³⁹ A esto se añade que su interposición “debe transitar por una serie de formalidades, destinadas exclusivamente a resolver su admisibilidad”⁴⁰ lo cual muestra su carácter excepcional, no común, que se presenta principalmente en los recursos de casación y revisión.

Efectivamente, la tercera clasificación de los recursos resulta fundamental en el presente trabajo, toda vez que involucra al Recurso de Casación, el cual fue repentinamente suprimido en los procesos objetivos de anulación tributarios, a partir de la expedición del Código Orgánico de la Función Judicial.

1.7. Principios

Como toda institución, los recursos también cuentan con principios esenciales que inspiran y moldean la mencionada figura procesal. Ciertamente, a través de lineamientos, pautas, o reglas de carácter abstracto, los principios van formando la institución del recurso, dotándola de características esenciales que los distinguen de otras instituciones.

Entre los más relevantes que gobiernan la materia se encuentran principalmente los siguientes: principio dispositivo, principio de legalidad, principio de formalismo, y principio de congruencia.

Sobre el primero, Enrique Vescovi, expresa que el principio dispositivo “es el que asigna a las partes, y no al juez, la iniciativa del proceso, el ejercicio y el poder de renunciar a los actos del proceso.”⁴¹ En consecuencia dentro de este ámbito, el mencionado principio sugiere que las propias partes agraviadas, sean quienes impulsen los procesos a través de recursos interpuestos por su propia iniciativa y no la del órgano judicial.

Por otro lado, en esta materia el principio de legalidad procura una regulación normativa de los medios de impugnación y recursos, pues según Bacre “las constituciones establecen el principio de que el orden y las formalidades de los juicios

³⁸ Lino Palacio. *Manual de Derecho Procesal Civil. Óp. cit.*, p. 581.

³⁹ Lino Palacio. *Derecho Procesal Civil. Tomo V Actos Procesales*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999, p. 36.

⁴⁰ Enrique Falcón y Juan Pedro Colerio. *Tratado de derecho procesal civil y comercial. Óp. cit.*, p. 49

⁴¹ Enrique Vescovi. *Teoría general del proceso*. Temis: Bogotá, 2006 p. 44.

deben ser fijados por la ley”.⁴² De ahí que tanto Constituciones y leyes necesariamente resulten fuentes reguladoras de los distintos recursos, tal como sucede en el artículo 76 numeral 7 literal m) de la Constitución Nacional, que garantiza el derecho a recurrir el fallo en los procesos que se discutan derechos.

Por su parte sobre el principio de formalismo se puede decir que este implica el acatamiento de pautas o formas legales las cuales deben ser necesariamente respetadas por las partes procesales, a propósito de dar eficacia al acto judicial. De ahí que como señala De Santo, las partes no “gozan de libertad para acordar las formas para instruir y decidir los litigios; ni el tribunal está autorizado para prescindir de las reglas establecidas por las leyes.”⁴³ En consecuencia, aquello implica que si al ejercer el derecho a recurrir, las partes omiten ciertas pautas esenciales, como por ejemplo el no ejercerlo dentro del plazo previsto, el derecho a recurrir devendría en ineficaz.

Finalmente, el principio de congruencia consiste en “la relación inmediata necesaria que debe existir entre las pretensiones de las partes y lo resuelto por el juez”⁴⁴ Es decir que, lo solicitado por las partes en primera instancia debe guardar correlación con la petición de la impugnación. Del mismo modo el pronunciamiento del juez superior, debe guardar relación con lo peticionado en la demanda e impugnación, ya que al referirse en su sentencia sobre el objeto y la causa del litigio o apelación, la resolución se aleja de la arbitrariedad.

Por lo expuesto, se observa que los mencionados principios son valiosos para esta institución, en el sentido de que a través de sus pautas, van forjando y distinguiendo esta figura que asegura el derecho a la defensa y el debido proceso.

1.8. Legislación nacional.

1.8.1. Constitución de la Republica.

En la legislación ecuatoriana, el derecho a recurrir el fallo se encuentra garantizado en la cúspide del ordenamiento nacional al estar reconocido en el artículo 76 numeral 7 literal m) de la Constitución de la República del año 2008. Por esto, a efectos de comprender el carácter y cualidades que le brinda la norma constitucional, resulta pertinente analizar el mencionado artículo que señala:

⁴² Aldo Bacre. *Recursos ordinarios y extraordinarios*. Óp. cit., p. 76.

⁴³ Víctor De santo. *Tratado de los recursos*. Óp. cit., p. 160.

⁴⁴ Enrique, Falcón. *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, anotado, concordado y comentado*. Óp. cit., p.143

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos⁴⁵

De la revisión del texto se desprenden ciertas cualidades y características que se pueden resumir en lo siguiente. En primer lugar, lo que trae a colación el presente artículo es que el derecho a recurrir el fallo además de ser un derecho, constituye una garantía constitucional que permite hacer efectivos derechos constitucionales. Del mismo modo, se concluye que el derecho a recurrir, se encuentra íntimamente ligado o incluido al derecho del debido proceso, pues forma parte del derecho a la defensa. Finalmente, se entiende que para acceder a este derecho garantía es requisito que la resolución o el fallo impugnado decida sobre los derechos del recurrente.

Por lo expuesto, se puede afirmar que para el ordenamiento local, el derecho a recurrir constituye una valiosa institución que necesariamente debe respetarse en los distintos procesos judiciales, incluyendo el tributario, ya que ante una eventual vulneración del mismo, también se estarían violando los derechos constitucionales de defensa y debido proceso, debido a su carácter de garantía constitucional, que se verá a continuación.

1.8.1.1. **Derecho a recurrir el fallo como derecho y garantía constitucional.**

Desde una primera perspectiva, los recursos son derechos otorgados por la ley a los administrados para corregir errores que se presenten en el ejercicio de la actividad jurisdiccional, por tanto constituyen propiamente derechos de carácter subjetivo, que se traducen en facultades de los sujetos, “para exigir de otro u otros determinada conducta,”⁴⁶

Ejemplo de esta perspectiva se aprecia claramente en el artículo 8. 2. h) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que si bien guarda mayor relación con el derecho penal, se refiere al derecho de impugnación como un derecho subjetivo propiamente. Textualmente el artículo menciona “h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior”.⁴⁷

En el caso en concreto, antes de la entrada en vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial, el derecho a recurrir se concretaba en la facultad del recurrente de acudir a la Corte Nacional e impugnar la resolución viciada. De ahí, que mediante este

⁴⁵ Constitución de la República. Artículo 76. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

⁴⁶ Luis Recaséns. *Introducción al estudio del derecho*. Mexico: Editorial Porrúa, 1997, p. 140.

⁴⁷ Convención Americana sobre Derechos Humanos (1969) Ratificada por Ecuador el 21 de Octubre de 1977. Artículo 8.

derecho subjetivo, el administrado lograba satisfacer su aspiración de justicia y por otro lado la sociedad se veía beneficiada por la existencia de un control en la actuación judicial.

Por otra parte, la segunda perspectiva que muestra el artículo 76 de la Constitución, respecto al derecho a recurrir el fallo, tiene que ver con las garantías constitucionales (jurisdiccionales). En efecto según el mencionado artículo, el derecho de impugnación adicionalmente constituye una garantía de rango constitucional.

Según Juan Zarini las garantías son “instituciones y procedimientos de seguridad, creados a favor de los habitantes, para que cuenten con medios de amparo, tutela o protección, a fin de hacer efectivos los derechos subjetivos.”⁴⁸ Para Guillermo Cabanellas las garantías son “el conjunto de declaraciones, medios y recursos con que los textos constitucionales aseguran a todos los individuos o ciudadanos el disfrute o ejercicio de los derechos públicos o privados fundamentales que se les reconocen”⁴⁹. Por su parte según Gregorio Badeni, las garantías constitucionales, son instrumentos otorgados por el ordenamiento “al individuo para que, por su intermedio, pueda hacer efectivo cualquiera de los derechos que esa misma ley le reconoce.”⁵⁰ Así entonces, se entiende por garantías constitucionales, aquellos instrumentos o medios otorgados por la ley fundamental, para proteger y dar eficacia a los derechos fundamentales.

Por consiguiente su importancia radica en que al ser protectoras de los derechos fundamentales, las garantías se convierten en custodios del sistema constitucional, tal como lo expresa el artículo 16 de la Declaración de los Derechos del Hombre y de los Ciudadanos de 1789 que señala “Artículo 16. Toda la sociedad en la cual la garantía de los derechos no está asegurada ni la separación de poderes establecida, no tiene Constitución.”⁵¹ Indudablemente, de no existir garantías, difícilmente los derechos serían eficaces y exigibles, quedando simplemente como meras declaraciones que se oponen el sistema constitucional al no brindar la tutela y protección necesaria de sus valores y derechos más importantes.

Así en definitiva, conforme lo prescribe la carta magna, el derecho a recurrir cuenta con una doble faceta, pues además de ser un derecho de los administrados, constituye una garantía de rango constitucional, que brinda protección y eficacia al

⁴⁸ Juan Zarini. *Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1999, p. 419.

⁴⁹ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1979, p. 154.

⁵⁰ Gregorio Badeni. *Instituciones de Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Ad hoc, 1998, p. 637.

⁵¹ Declaración de los Derechos del Hombre y de los Ciudadanos (1789) Artículo 16.

derecho a la defensa y consecuentemente al debido proceso, convirtiéndose en una institución indispensable dentro del Estado de Derecho.

1.8.1.2. **Derecho a recurrir como parte del derecho a la defensa y del debido proceso.**

Además de brindarle el carácter de derecho- garantía, la Constitución ecuatoriana vincula estrechamente el derecho a recurrir en el fallo con los derechos de la defensa y el debido proceso.

Basta con observar el artículo 76, para notar que el derecho de impugnación se encuentra primeramente inmerso dentro del derecho a la defensa, pasando a ser una dimensión de este. En efecto, el derecho a recurrir se incorpora al derecho a la defensa, debido a que este último es capaz de expresarse a través de varias maneras, entre ellas al recurrir las resoluciones. Así lo comparte la Corte Constitucional colombiana, que mira al derecho de defensa como la aptitud dentro de un proceso “de ser oída, de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en contra (...), así como de ejercitar los recursos que la ley otorga.”⁵²

Bajo esta idea, si en una acción objetiva de anulación, el afectado se ve limitado en su derecho a impugnar, automáticamente se afectaría su derecho a la defensa, lo cual atentaría el sistema constitucional, por cuanto el individuo no podría hacer valer sus argumentos y razones, y por tanto su derecho vendría a ser ineficaz. Del mismo modo al ser una garantía del derecho de defensa, y este a su vez una garantía del debido proceso, el derecho a recurrir debe garantizarse en todos los procesos que se discutan derechos para preservar los derechos constitucionales y orden constitucional.

Justamente, la segunda vinculación que muestra el texto constitucional respecto al derecho a recurrir, tiene que ver con el derecho al debido proceso que básicamente implica “una categoría genérica que abarca diversas garantías procesales específicas destinadas a suministrar a los individuos el amparo necesario para la salvaguarda de sus derechos con motivo del ejercicio del poder jurisdiccional del Estado”.⁵³

Aunque el derecho al debido proceso cuenta con 2 dimensiones (adjetiva y sustantiva), la que interesa en el caso concreto es la dimensión adjetiva, pues en palabras de Jorge Zavala Egas, “el debido proceso, desde su dimensión adjetiva,

⁵² Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-025-2009.

⁵³ Gregorio Badeni. *Instituciones de Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Ad hoc, 1998, p. 657

asegura el cumplimiento de todas las garantías específicas previstas en el artículo 76⁵⁴ Mencionar el artículo 76 de la Constitución implica que bajo esta dimensión del debido proceso, se encuentra la garantía de la defensa que a su vez contiene la garantía de recurrir el fallo. Además del nexo con las mencionadas garantías, el texto nos recuerda la necesidad de su fiel cumplimiento para administrar justicia conforme los lineamientos constitucionales.

En definitiva, del texto constitucional, se desprende que el derecho a recurrir el fallo es de vital importancia para el ordenamiento local, toda vez que además de tener un rango constitucional, dicho derecho cuenta con una doble faceta, que lo convierte en garantía del derecho a la defensa y por ende del debido proceso. Por consiguiente, en aras de hacer eficaces los derechos constitucionales, el derecho a recurrir debería siempre garantizarse en las acciones objetivas tributarias, ya que constituye una facultad del individuo que le permite subsanar errores judiciales y así asegurar una mejor justicia en el caso en concreto.

1.9. Instrumentos Internacionales.

Además de estar garantizado a nivel interno, el derecho a recurrir también se encuentra consagrado en el ámbito internacional. Debido a la importancia de este derecho- garantía tanto para los Estados como para los individuos, y a fin de brindar eficacia a los derechos y dar mayor seguridad a las resoluciones judiciales, algunos tratados internacionales ratificados por el Ecuador, han reconocido este derecho- garantía en los siguientes términos.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, por ejemplo, reconoce el derecho a recurrir dentro de las garantías judiciales en su artículo 8, numeral 2, literal h que señala:

Artículo 8. Garantías Judiciales 2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.⁵⁵

Del mismo modo, el artículo 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que es muy similar al artículo 8.2.h de la Convención Americana, establece:

⁵⁴ Jorge Zavala. *Teoría y práctica procesal constitucional*. Guayaquil: Edilex S.A., 2011, p. 271.

⁵⁵ Convención Americana sobre Derechos Humanos (1969) Ratificada por Ecuador el 21 de Octubre de 1977. Artículo 8.

“Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley”.⁵⁶

De los instrumentos mencionados, conviene aclarar que aunque estos se refieran al derecho a recurrir el fallo en relación al proceso penal, aquello no quiere decir que este derecho debe limitarse en los procesos tributarios de acciones objetivas de anulación. Por el contrario, el estar garantizado en dichos convenios, reafirma su esencia y jerarquía como derecho, ya que definitivamente en el proceso penal es donde se requiere mayor seguridad y certeza en las resoluciones, para eludir la posible contingencia del error y así llegar a una sentencia más justa en la medida de lo posible.

En consecuencia, garantizar la impugnación a nivel internacional (aunque se refiera al proceso penal), reafirma su importancia y necesidad para el individuo y el Estado, en el sentido que mediante este derecho las partes satisfacen su aspiración de justicia, mediante la fiscalización de resoluciones judiciales.

Así, para una mayor aproximación al derecho de impugnación, conviene observar en primer lugar la jurisprudencia nacional y posteriormente la internacional de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que ilustran mucho sobre este derecho y permiten comprender mejor sus aspectos, tal como se verá a continuación.

1.10. **Jurisprudencia.**

1.10.1. **Nacional.**

Para precisar el sentido de las normas que tratan sobre el derecho a recurrir, tanto tribunales locales como internacionales han emitido valiosas sentencias que resaltan cualidades esenciales de este derecho.

Por ejemplo, en cuanto a la jurisprudencia nacional, los casos más relevantes donde se ha discutido sobre el derecho a recurrir el fallo son los siguientes:

Primero, el caso, Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia No. 003-10-SCN-CC Registro Oficial Suplemento 159 de 26 de marzo de 2010, que trata de una consulta de constitucional, propuesta por la Sala de lo Penal de la Corte Provincial de Justicia de Chimborazo, en la cual se solicita determinar si el artículo 889 del Código de Procedimiento Civil, que no permite interponer recursos en el juicio de recusación,

⁵⁶ Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1966) Artículo 14 numeral 5.

es contrario al artículo 76, numeral 7, literal m de la Constitución de la República, que se refiere al derecho a recurrir.

Al tratar esta cuestión, la Corte Constitucional, determina que no se infringe el derecho a recurrir el fallo, aduciendo que en el juicio de recusación no se deciden derechos de las partes, si no se garantiza la probidad de los administradores de justicia. En consecuencia señala que “en aras de precautelar la celeridad en la administración de justicia, la Corte Constitucional considera que no existe contradicción entre las mencionadas normas”⁵⁷ No obstante para llegar a esta conclusión, realiza varias reflexiones sobre el derecho a recurrir.

Empieza manifestando el valor de este derecho como límite del poder en la actuación judicial y como garante de la tutela judicial efectiva en los siguientes términos,

Este derecho...se ha incorporado dentro de los textos constitucionales para limitar el poder que asume el juez dentro de una determinada causa, puesto que aquel es susceptible de cometer errores, ante lo cual, la tutela judicial debe estar garantizada por un juez o tribunal superior que determine si la actuación del juez de primera instancia es acorde con la Constitución y las leyes⁵⁸

Igualmente, destaca la vinculación e inclusión del derecho de impugnación con el derecho a la defensa al señalar:

El núcleo duro del derecho supuestamente vulnerado es el derecho a la defensa, y respecto a aquel nos encontraremos con una serie de derechos subsidiarios que se derivan del mismo; es así como nos encontramos con el derecho a la doble instancia, como un elemento que gira alrededor de este derecho principal⁵⁹

Del mismo modo, al hablar sobre la contingencia del error en la actuación judicial, la Corte, realza su carácter de garantía para asegurar el derecho al debido proceso en el siguiente contexto: “Los operadores judiciales son (...) susceptibles de cometer errores; es por ello que el derecho a recurrir una resolución por parte de las partes procesales es una garantía que configura su derecho constitucional a un proceso justo”⁶⁰

En definitiva, aunque la Corte resuelve que la norma del artículo 889 del Código de Procedimiento Civil, no vulnera el artículo 76, numeral 7, literal m de la Constitución, por cuanto considera que “la interposición de recursos es relativo

⁵⁷ Corte Constitucional. Sentencia No. 003-10-SCN-CC, 25 febrero de 2010. Registro Oficial Suplemento 159 de 26 de marzo del 2010.

⁵⁸ Corte Constitucional. Sentencia No. 003-10-SCN-CC, 25 febrero de 2010. Registro Oficial Suplemento 159 de 26 de marzo del 2010.

⁵⁹ Corte Constitucional. Sentencia No. 003-10-SCN-CC, 25 febrero de 2010. Registro Oficial Suplemento 159 de 26 de marzo del 2010.

⁶⁰ Corte Constitucional. Sentencia No. 003-10-SCN-CC, 25 febrero de 2010. Registro Oficial Suplemento 159 de 26 de marzo del 2010.

respecto a determinados casos”⁶¹; la sentencia continúa siendo valiosa por cuanto resalta cualidades importantes del derecho de impugnación, como por ejemplo su capacidad para limitar el poder judicial y su cualidad de garante del derecho a la defensa, debido proceso y en definitiva de la tutela judicial efectiva.

Por otra parte, también existe el caso Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia No. 071-13-SEP-CC Registro Oficial Suplemento 93 de 2 de octubre de 2013, que se refiere a una acción extraordinaria de protección presentada por el señor Luis Leopoldo Minga Chávez en contra del auto emitido por el juez cuarto de la niñez y adolescencia de Cuenca, dentro de la acción de acceso a la información pública No. 5362012, el cual supuestamente “vulnera el derecho a recurrir el fallo o resolución y el derecho a la seguridad jurídica, establecidos en los artículos 76 numeral 7 literal m y 82 de la Constitución de la República, respectivamente”.⁶²

A diferencia del caso anterior, en este la Corte constitucional, declaró vulnerado el derecho constitucional a recurrir previsto en el artículo 76 numeral 7 literal m de la Constitución, por cuanto el juez de primer nivel no concedió la apelación del auto que archivó la causa, cuando en realidad quienes debieron pronunciarse sobre esto eran los jueces de la Corte Provincial del Azuay.

Para tomar esta postura la Corte consideró que en el proceso de acción de acceso a la información pública, se discutían derechos del actor, por tanto además del artículo 76 de la Constitución, tomó en cuenta el artículo 4 numeral 8 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional que también garantiza el derecho de impugnar las resoluciones en los procesos constitucionales.

Asimismo, sobre el derecho a recurrir, manifestó la pauta general de esta institución y adicionalmente destacó su conexión con los derechos de impugnación y contradicción en el siguiente contexto: “La regla es la concesión de recursos o que el proceso tenga dos instancias y la excepción tiene que ser expresamente determinada en la ley”⁶³

Por su parte, respecto al nexo con los derechos de impugnación y contradicción expresó:

Del principio de doble instancia se justifican los derechos de impugnación y contradicción; es decir, del primero la posibilidad de rebatir la decisión emitida por la

⁶¹ Corte Constitucional. Sentencia No. 003-10-SCN-CC, 25 febrero de 2010. Registro Oficial Suplemento 159 de 26 de marzo del 2010.

⁶² Corte Constitucional. Sentencia No. 071-13-SEP-CC, 13 septiembre de 2013. Registro Oficial Suplemento 93 de 2 de octubre de 2013.

⁶³ Corte Constitucional. Sentencia No. 071-13-SEP-CC, 13 septiembre de 2013. Registro Oficial Suplemento 93 de 2 de octubre de 2013.

autoridad pública y del segundo la posibilidad del demandado de contradecir las pretensiones al actor y este las excepciones de aquel.⁶⁴

Por lo expuesto, al igual que la sentencia anterior, la presente, también muestra importantes reflexiones sobre el derecho a recurrir, en el sentido que le da un carácter general, que solo puede excepcionalmente limitarse mediante ley expresa que afirme lo contrario. Igualmente ilustra la dependencia de los derechos de impugnación y contradicción respecto a este, de modo tal que ante limitación del mismo, difícilmente se podría refutar una decisión judicial, afectando automáticamente el derecho de las partes de objetar y rebatir sus argumentos y pretensiones.

En consecuencia, se aprecia que la jurisprudencia nacional constituye un gran aporte para esta materia, ya que de sus criterios y reflexiones, se pueden resaltar características esenciales de este derecho, como por ejemplo su objeto público y privado, su capacidad para impedir el exceso de poder judicial, y principalmente su cualidad de garante del derecho a la defensa, debido proceso y tutela judicial efectiva, que lo convierte en un medio indispensable para la vigencia de esos derechos. Del mismo modo, se advierte que en ambos casos, el tema de la discusión de derechos como requisito para la procedencia del derecho a recurrir, resulta esencial para la Corte, razón por la cual se lo tomará muy en cuenta a la hora de analizar este supuesto en las acciones objetivas de anulación tributarias.

1.10.2. **Internacional**

A nivel internacional, probablemente donde más se ha discutido sobre el derecho a recurrir es en la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ya que dicho órgano se encarga de aplicar e interpretar los distintos tratados de derechos humanos, y en especial Convención Americana sobre Derechos Humanos, en los casos donde se alegue la vulneración de un derecho humano por parte del Estado.

Efectivamente sobre este derecho, la Corte Interamericana de Derechos Humanos se ha pronunciado principalmente en los casos Herrera Ulloa vs. Costa Rica, Barreto Leiva vs. Venezuela, y Mohamed vs. Argentina, los cuales aunque sean de materia penal, brindan relevantes conclusiones y criterios de aplicación general sobre este derecho.

Por ejemplo, en el caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica, que se refiere a “la responsabilidad internacional del Estado por la imposición de una condena por difamación en perjuicio de Mauricio Herrera Ulloa y la falta de un recurso adecuado y

⁶⁴ Corte Constitucional. Sentencia No. 071-13-SEP-CC, 13 septiembre de 2013. Registro Oficial Suplemento 93 de 2 de octubre de 2013

efectivo para cuestionar dicha medida”,⁶⁵ la Corte Interamericana, declaró que además de violar la libertad de pensamiento y de expresión, el Estado costarricense violó el derecho a recurrir el fallo del señor Mauricio Herrera Ulloa consagrado en el artículo 8.2.h. de la Convención Americana. En consecuencia, emitió un valioso criterio sobre la relación del derecho a recurrir con otros derechos al manifestar:

(...) el derecho de recurrir del fallo es una garantía primordial que se debe respetar en el marco del debido proceso legal, en aras de permitir que una sentencia adversa pueda ser revisada por un juez o tribunal distinto y de superior jerarquía orgánica. El derecho de interponer un recurso contra el fallo debe ser garantizado antes de que la sentencia adquiera calidad de cosa juzgada. Se busca proteger el derecho de defensa otorgando durante el proceso la posibilidad de interponer un recurso para evitar que quede firme una decisión que fue adoptada con vicios y que contiene errores que ocasionarán un perjuicio indebido a los intereses de una persona.⁶⁶

Del presente párrafo se desprende que de manera similar a la jurisprudencia local y a la Constitución de la República, la Corte considera que el derecho a recurrir es una garantía esencial estrechamente ligada al derecho a la defensa y al debido proceso, la cual debe ser necesariamente respetada para evitar que una persona se vea afectada en sus derechos por los vicios de una resolución.

Por otro lado, en el caso *Barreto Leiva vs. Venezuela*, que se “refiere a la responsabilidad internacional del Estado por la detención arbitraria de Enrique Barreto Leiva así como por la de falta de diligencia en el debido proceso...”⁶⁷, incluyéndose dentro de este, la violación del derecho a recurrir, la Corte, declaró entre otras cosas que el Estado venezolano “violó el derecho a recurrir del fallo, consagrado en el artículo 8.2.h de la Convención, en perjuicio del señor Barreto Leiva”⁶⁸, por tanto sobre este derecho, reiteró la importancia y vinculación con el derecho a la defensa en el mismo sentido que el párrafo 158 del caso *Herrera Ulloa*, no obstante en el párrafo 89 agregó sobre la importancia de este derecho tanto para el Estado como para el individuo en los siguientes términos:

La doble conformidad judicial, expresada mediante la íntegra revisión del fallo condenatorio, confirma el fundamento y otorga mayor credibilidad al acto jurisdiccional del Estado, y al mismo tiempo brinda mayor seguridad y tutela a los derechos del condenado.⁶⁹

⁶⁵ Corte IDH. *Caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica.*, Ficha técnica. www.bjdh.org.mx/interamericano/doc?ficha=89.pdf (acceso: 20/2/2015)

⁶⁶ Corte IDH. *Caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica.* Sentencia del 2 de Julio de 2004, párrafo. 158.

⁶⁷ Corte Interamericana de Derechos Humanos. *Caso Barreto Leiva vs. Venezuela.* Ficha técnica. <http://www.bjdh.org.mx/interamericano/doc?ficha=25.pdf> (acceso 20/2/2015)

⁶⁸ Corte IDH. *Caso Barreto Leiva vs. Venezuela.* Sentencia del 17 de noviembre de 2009, párrafo. 160.6.

⁶⁹ Corte IDH. *Caso Barreto Leiva vs. Venezuela.* Sentencia del 17 de noviembre de 2009, párrafo. 89.

Finalmente, el caso Mohamed vs. Argentina, que se refiere específicamente a “la responsabilidad internacional del Estado por la imposibilidad de Oscar Alberto Mohamed de recurrir un fallo condenatorio en un proceso penal seguido en su contra”,⁷⁰ la Corte, al igual que en los otros casos, declaró que el Estado argentino era “responsable por la violación del derecho a recurrir del fallo, consagrado en el artículo 8.2.h de la Convención Americana (...) en perjuicio del señor Oscar Alberto Mohamed”⁷¹, enfatizando nuevamente la importancia y relación del derecho a recurrir el fallo con el derecho a la defensa, tal como en los anteriores fallos. Sin embargo la sentencia también expresa sobre la eficacia de los recursos señalando que “la eficacia del recurso implica que debe procurar resultados o respuestas al fin para el cual fue concebido”⁷².

En consecuencia, aunque los casos mencionados se refieran a materia penal, el criterio de la Corte no deja de ser esencial por cuanto manifiesta ideas y razonamientos de aplicación general sobre este derecho. Por ejemplo su carácter de garantía primordial que debe ser respetada para dar eficacia a los derechos de defensa y debido proceso, coincide con el criterio de la Corte Constitucional ecuatoriana y con la propia Constitución, razón por la cual también resulta aplicable al proceso contencioso tributario. Del mismo modo, la Corte, comparte la idea de la jurisprudencia local de que este derecho resulta beneficioso tanto para el Estado como para el individuo, lo cual es gran aporte junto al resto de criterios, ya que gracias a los mismos, se reafirma la jerarquía de este derecho y se logra precisar el sentido de las normas que lo garantizan.

1.11. **La casación como recurso.**

1.11.1. **Antecedentes históricos.**

Para ciertos autores, el origen de la casación se encuentra en el derecho romano, pero no “como medio de impugnación para las sentencias, cuando estas tenían algún vicio de fondo o forma, sino en situaciones de peligro constitucional, político para la legislación imperial”⁷³

Sin embargo, para la mayoría de autores, el verdadero origen de la casación está en el derecho francés.

⁷⁰ Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Mohamed vs. Argentina. Ficha técnica. <http://www.bjdh.org.mx/interamericano/doc?ficha=172.pdf> (acceso 20/2/2015).

⁷¹ Corte IDH. *Caso Mohamed vs. Argentina*. Sentencia del 23 noviembre del 2012. Párrafo 188.2.

⁷² Corte IDH. *Caso Mohamed vs. Argentina*. Sentencia del 23 noviembre del 2012. Párrafo 99.

⁷³ Miguel Macías. “Lineamientos generales de la casación”. *La Casación, estudios sobre la Ley No. 27*. Ernesto Albán *et al.* Quito: Corporación Editora Nacional, 1994, p.25.

Primeramente, “como un recurso instituido por el rey con el fin de someter a su control las decisiones de los parlamentos”⁷⁴. En efecto, el antiguo Conseil des parties, (anterior tribunal de casación) era un órgano de justicia que correspondía al Rey, el cual “actuaba frente a la violación de ordenanzas reales por tribunales judiciales”⁷⁵

Posteriormente, con la revolución francesa existía “la creencia en la omnipotencia de la ley y la desconfianza de los jueces”⁷⁶, razón por la cual el 1 de diciembre de 1790, se crea propiamente el Tribunal de Casación, no como órgano jurisdiccional, sino como órgano “del poder legislativo con la finalidad de anular los procedimientos en los cuales las formas hubieren sido violadas y los fallos que contuvieran una contravención expresa al texto de la ley”⁷⁷

Más adelante, en 1837, el recurso de casación evolucionó al adquirir independencia, pues pasó de ser un órgano político (legislativo) a uno jurisdiccional, que, “controla la observancia del texto, pero también lo interpreta, buscando su finalidad para luego fiscalizar la actividad del juez y su respeto a las normas de sustanciación.”⁷⁸

En consecuencia, desde aquella época, la casación se instauró como un recurso similar al actual por el cual se defiende el derecho objetivo y además se unifica la jurisprudencia, a través de la interpretación de la ley.

1.11.2. La casación en Ecuador.

En el Ecuador, los antecedentes de la casación se remontan al año 1915 donde “existió un proyecto de la academia de Abogados de Quito, elaborado por el Dr. Manuel E. Escudero”⁷⁹, el cual a pesar de estar bien estructurado, no fue acogido por el resto de juristas.

Posteriormente, en el campo penal el recurso de casación “se introdujo en 1928, en virtud de las reformas al Código de Enjuiciamiento en Materia Criminal constantes en el Decreto N. 256”⁸⁰

Más adelante, en 1975, surge la casación en el campo tributario “gracias al Código Tributario que, en sus artículos 328 a 335 lo reguló prolijamente”⁸¹ Hecho que

⁷⁴ José García. *Manual teórico practico en materia de casación civil*. Quito: 1993, p. 21

⁷⁵ Miguel Macías. “Lineamientos generales de la casación”. *Óp. cit.*, p.25.

⁷⁶ Gladis Estigarribia. *La casación control del “juicio de hecho”*. Buenos Aires: Rubinzal, 2001, p. 39

⁷⁷ Miguel Macías. “Lineamientos generales de la casación”. *Óp. cit.*, p.25.

⁷⁸ *Ibíd.*

⁷⁹ José García. *Manual teórico practico en materia de casación civil*. *Óp. cit.*, p. 22.

⁸⁰ Santiago Andrade. *La casación civil en el Ecuador*. Quito: Andrade & asociados fondo editorial, 2005, p. 26.

resultó trascendente en la investigación, toda vez que a raíz de su implementación, las acciones objetivas de anulación podían ser nuevamente revisadas por el tribunal de casación, lo cual generó mayor seguridad a las partes y a la vez brindó mayor eficacia al acto jurisdiccional.

Del mismo modo, tanto la Ley de Minería, como la Ley de Licitaciones y Concurso de Ofertas de 1985, contaban con el recurso de casación como medio de impugnación ⁸²

Finalmente, en la década de los noventa, el recurso de casación se consolidó en el país. Primeramente con la reforma constitucional de 1992, que concedió al recurso un rango constitucional y a su vez convirtió a la Corte Suprema de Justicia en corte de casación. ⁸³En segundo lugar, gracias a la promulgación de la Ley de Casación en el R.O. N. 192 de 18 mayo de 1993, la cual

(...) introdujo el recurso extraordinario y supremo en los campos civil, mercantil, laboral y administrativo y sustituyó el que hasta entonces había estado vigente en materia fiscal en virtud de lo que disponía el CT título III del libro III, artículos 328 a 335 ⁸⁴

En consecuencia, se observa que debido de las reformas constitucionales de 1992, se eliminó la tercera instancia, y como resultado la Corte Suprema pasó a ser Tribunal de Casación respecto de todas las materias. Asimismo en virtud de la Ley de Casación 1993, se creó un solo cuerpo normativo de carácter general que regula el recurso en todas las materias con excepción del ámbito penal.

Finalmente, conviene señalar que aunque dicha ley ha tenido algunas reformas, como la de 1997, en la actualidad rige la codificación publicada en el R.O 299 de 24 de marzo de 2004, ⁸⁵ la cual reafirma la existencia de un control jerárquico, ejercido por las Salas Especializadas de la Corte Nacional.

1.11.2.1. La casación tributaria

Como se expuso antes, la casación en materia tributaria surgió en el año 1975 gracias a la expedición del Código Tributario.

Según Troya, quien a su vez se basó en la exposición de motivos del Código Tributario, las razones para su instauración fueron “alcanzar la máxima seguridad y

⁸¹ *Id.*, p. 27.

⁸² José García. *Manual teórico práctico en materia de casación civil. Óp. cit.*, p. 23.

⁸³ Andrade, Santiago. *La casación civil en el Ecuador. Óp. cit.*, p. 17.

⁸⁴ *Ibíd.*

⁸⁵ *Id.*, p. 30.

certeza en la administración de la justicia contencioso tributaria.”⁸⁶ Aquello, en virtud de que hasta el año 1975, solo existía una instancia en materia tributaria, la cual resultaba inconveniente desde todo punto de vista.⁸⁷ En efecto, bajo aquella modalidad, las sentencias del Tribunal Fiscal eran mucho más propensas de padecer errores, por tanto los administrados permanecían en una sensación de inseguridad e incertidumbre.

Fue así como en virtud de estas necesidades, el Código Tributario reguló en sus artículos 328 a 335 el recurso de casación, como un remedio al problema de la instancia única, y además como una herramienta esencial para defender la legalidad tributaria.

Sin embargo, acorde a lo expuesto, dicha regulación solo estuvo vigente hasta la década del 90, pues a partir de la reforma constitucional de 1992, se implementó verdaderamente un sistema de control jerárquico a cargo de las Salas Especializadas de la Corte Nacional, el cual difiere mucho de la modalidad antigua, en donde las dos salas restantes del Tribunal Fiscal, se constituían como Tribunal de Casación.⁸⁸ Del mismo, gracias a promulgación de la Ley de Casación en 1993, se creó un solo cuerpo normativo de carácter general que regula el recurso en todas las materias con excepción del ámbito penal.

Por tanto en razón del Art. 21 de la nueva ley, el título III del libro III del Código Tributario (Art. 328 a 335) que regulaba el mencionado recurso, fue derogado, sometiéndolo así a la casación tributaria a sus disposiciones legales.

Ahora bien, a efectos de esta investigación, conviene recordar que en el año 2009, el recurso de casación fue suprimido en las acciones objetivas de anulación tributarias, en virtud de la expedición del Código Orgánico de la Función Judicial, que en su Art 185 párrafo segundo numeral 2, establece que dichas acciones serán competencia de las Salas Especializadas de la Corte Nacional y por ende sus resoluciones se publicarán en el Registro Oficial⁸⁹, privando al administrado de su derecho a impugnar las actuaciones judiciales.

1.11.2.2. Naturaleza jurídica.

⁸⁶ José Troya. Derecho Internacional Tributario. Quito: Corporación Editora nacional, 1990, p.181

⁸⁷ *Id.*, p. 182.

⁸⁸ José Troya. “El recurso de casación en materia tributaria”. *La Casación, estudios sobre la Ley No. 27*. Ernesto Albán *et al.* Quito: Corporación Editora Nacional, 1994, p.104.

⁸⁹ Código Orgánico de la función judicial. Artículo 185. Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 octubre de 2009.

Sobre la naturaleza jurídica de la casación, la doctrina sostiene dos tesis distintas. La primera que afirma que la casación es propiamente un recurso de carácter extraordinario, y la segunda que sostiene que la casación es una acción impugnativa.

Respecto a la tesis que afirma que la casación es un recurso de carácter extraordinario, esta se basa en la clasificación de los recursos en ordinarios y extraordinarios, cuya distinción principal la señalamos anteriormente de la siguiente manera: los recursos ordinarios son concedidos “en situaciones normales durante la tramitación del proceso”⁹⁰ lo cual comprende los recursos de nulidad, apelación, aclaratoria, etc. Por su parte se entiende por recursos extraordinarios “aquellos cuya admisibilidad se halla supeditada a la concurrencia de motivos o causales específicamente establecidas en la ley”⁹¹ A esto se añade que su interposición “debe transitar por una serie de formalidades, destinadas exclusivamente a resolver su admisibilidad”⁹² lo cual muestra su carácter excepcional, no común, que se presenta principalmente en los recursos de casación y revisión.

Bajo este supuesto, y tomando en cuenta la normativa nacional, la casación se adecúa al concepto de recurso extraordinario, pues solamente puede interponerse por las causales precisadas en el Art. 3 y acorde a los requisitos formales exigidos en el Art. 6 de la ley. Del mismo modo, se adecua a la figura del recurso, ya que constituye un medio de impugnación para corregir y subsanar los errores o vicios que pueda adolecer la sentencia.

Por otra parte, la segunda corriente afirma que, la casación no es un recurso, sino más bien una acción impugnativa caracterizada por “romper la unidad del proceso con el proceso recurrido, y por dar lugar a una nueva tramitación que no afecta tanto a la firmeza de la resolución, sino a su autoridad de cosa juzgada material”.⁹³

Es decir que bajo esta segunda concepción, la casación constituye una verdadera acción impugnatoria autónoma contra la sentencia, la cual inicia un nuevo proceso mediante demanda y por tanto rompe la unidad del proceso.

Ahora bien, aunque ambas corrientes cuentan con argumentos interesantes, en mi opinión, considero que la casación constituye un recurso de carácter extraordinario, el cual debería garantizarse en las acciones objetivas tributarias, en virtud del Art 76 de la Constitución.

⁹⁰ Hugo Alsina. *Tratado teórico práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*. Óp. cit., p. 129.

⁹¹ Lino Palacio. *Derecho Procesal Civil. Tomo V Actos Procesales*. Óp. cit., p. 36.

⁹² Enrique Falcón y Juan Pedro Colerio. *Tratado de derecho procesal civil y comercial*. Óp. cit., p. 49.

⁹³ Jaime Guasp. *Derecho Procesal Civil*. Tomo I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1968, p. 712. Citado en Santiago Andrade. *La casación civil en el Ecuador*. Óp. cit., p. 39

En primer lugar, debido a que los recursos constituyen medios de impugnación, para corregir, modificar o dejar sin efecto errores presentes en una decisión judicial, concepto que se adecua muy bien a las características de la casación. De ahí que el jurista Zavala Egas afirma, “Pero lo que si se deja en claro, en el Art, 1, es que se trata de un recurso, vale decir, de un medio de impugnación por el que se combate una sentencia o auto judicial ejecutoriado que ponga fin al proceso.”⁹⁴

En segundo lugar considero que la casación es un recurso de carácter extraordinario, ya que como señale anteriormente, solo puede interponerse por causales precisas y acorde a los requisitos formales exigidos. Criterio además acogido por el jurista José García Falconí, quien en esta línea señala: “Es un recurso de carácter extraordinario, porque procede en contra de determinadas resoluciones y autos; y, por las causales que establece el Art 3 de la Ley de Casación”⁹⁵

Por último, y reforzando esta postura, conviene resaltar que, la tesis de la casación como recurso extraordinario, ha sido acogida por la Corte Nacional, pues como indica Andrade Ubidia,

Nuestra Corte Suprema de Justicia discutió el tema, con ocasión de dirimir la contradicción de fallos con respecto a la necesidad de que suscriba o no el recurrente el escrito de fundamentación, ya que unas salas sostenían que, por ser una verdadera acción impugnativa, debía suscribirlo el recurrente, por si o por medio de representante, no siendo suficiente que lo haga su abogado patrocinador(...)otras salas en cambio consideraron que se trata de un recurso más, si bien extraordinario, pero que no precisa de la intervención directa del recurrente, sino que lo puede interponer el abogado patrocinador que haya intervenido con tal calidad a lo largo del proceso (...).⁹⁶

Tras discutir el asunto, triunfó la última tesis de la casación como recurso, razón por la cual la Corte Suprema dictó la Resolución obligatoria publicada en el R.O 243 de 26 de enero de 1998, que señala:

Que es admisible al trámite el escrito contentivo del Recurso de Casación, presentado con la sola firma del abogado defensor del recurrente, siempre que en el mismo escrito constare que lo hace a ruego de la parte que recurre y que hubiere venido actuando como defensor de la misma parte debidamente autorizado.⁹⁷

1.11.2.3. Finalidad

Sobre la finalidad del Recurso de Casación, la doctrina concuerda que este recurso cuenta con objetivos de naturaleza pública y privada.

⁹⁴ Jorge Zavala. “La Ley de Casación: principales postulados”. *La Casación, estudios sobre la Ley No. 27*. Ernesto Albán *et al.* Quito: Corporación Editora Nacional, 1994, p.36

⁹⁵ José García. *Manual teórico practico en materia de casación civil*. *Óp. cit.*, p. 28.

⁹⁶ Andrade, Santiago. *La casación civil en el Ecuador*. *Óp. cit.*, p. 30.

⁹⁷ Corte Suprema de Justicia. Resolución obligatoria. Registro Oficial 243 de 26 enero de 1998.

Así, entre los fines de naturaleza pública, se encuentran en primer lugar, la defensa del derecho objetivo (Art. 3) y en segundo lugar, la unificación de la jurisprudencia (Art. 19 Ley de Casación)

Sobre la defensa del derecho objetivo, el jurista Miguel Macías, señala que con ella se “persigue la correcta aplicación de la ley en las sentencias.”⁹⁸

Por su parte, y bajo esta misma línea, Galo García Feraud, agrega “esa defensa del derecho objetivo ha sido llamada por algunos tratadistas como nomofilaquia, que naturalmente se refiere a eso, a la defensa de la norma jurídica objetivamente considerada”⁹⁹ Es decir que bajo esta finalidad, al defender el derecho objetivo, mediante la correcta aplicación normativa, el recurso de casación precautela finalmente la seguridad jurídica.

Por otra parte, la unificación de la jurisprudencia, procura “la uniformidad jurídica en el territorio de un estado, pero no significa inmovilidad en el tiempo; ella ataría al Tribunal de Casación a sus fallos precedentes y el derecho tiene que evolucionar para poder regular los cambios sociales”.¹⁰⁰

Al respecto, García Feraud manifiesta que en nuestra legislación dicha finalidad, se encuentra en el artículo 19 de la Ley “cuando habla de la triple reiteración de un fallo de casación, que se convierte en un precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes”¹⁰¹ Por consiguiente, sobre la uniformidad de la jurisprudencia, se desprende que esta permite que la norma sea entendida y aplicada por los jueces del mismo modo.

Por otro lado, sobre el objeto de naturaleza privada del recurso de casación, Andrade Ubidia señala que este, se traduce en “la reparación de los agravios inferidos a las partes por el fallo recurrido.”¹⁰² O dicho de otro modo, implica la satisfacción del interés privado, de reparar los perjuicios causados por la infracción a la ley.

Por tanto, en razón de estas ideas, la casación no solo debe satisfacer sus fines públicos, sino también su objeto de naturaleza privada, pues este último constituye el motor para que el tribunal realice el control de legalidad y la unificación de la jurisprudencia.¹⁰³ En efecto, el deseo del administrado de corregir un perjuicio causado

⁹⁸ Miguel Macías. “Lineamientos generales de la casación”. *Óp. cit.*, p.25.

⁹⁹ Galo García. “La Casación en materia civil”. *La Casación, estudios sobre la Ley No. 27*. Ernesto Albán *et al.* Quito: Corporación Editora Nacional, 1994, p.45.

¹⁰⁰ Miguel Macías. “Lineamientos generales de la casación”. *Óp. cit.*, p.25.

¹⁰¹ Galo García. “La Casación en materia civil”. *Óp. cit.*, p.45.

¹⁰² Andrade, Santiago. *La casación civil en el Ecuador*. *Óp. cit.*, p. 35.

¹⁰³ *Ibid.*

por la infracción a la ley, dentro del proceso contencioso tributario, constituye el impulso necesario para que el Tribunal de Casación realice la correspondiente defensa del derecho objetivo.

1.11.2.4. **Características.**

Entre las características más importantes del recurso de casación, se encuentran las siguientes:

1) La casación tiene carácter de recurso extraordinario, ya que solo puede interponerse por las causales limitadas del artículo 3 de la ley de Casación. De ahí que, la misma Corte Nacional, que señala: “La casación y la revisión no constituyen instancia ni grado de los procesos, sino recursos extraordinarios de control de la legalidad y del error judicial en los fallos de instancias”¹⁰⁴

2) Dicho recurso, se concede “para invalidar una sentencia pronunciada con infracción de la ley, si dicha infracción influye sustancialmente en lo dispositivo del fallo”¹⁰⁵

3) Siguiendo a García, la casación es considerada como un recurso “de derecho estricto, pues en su interposición se deben cumplir los requisitos señalados en el Art. 6 de la Ley de Casación, de lo contrario es declarado inadmisibles”¹⁰⁶

4) La competencia para conocer este recurso, recae sobre las salas especializadas de la Corte Nacional, conforme lo prescribe el Art. 1 de la Ley de Casación.

5) Se interpone “contra fallos finales y definitivos que se hallan ejecutoriados dictados dentro de los juicios de conocimiento y que tienen, por lo tanto, eficacia de cosa juzgada material”¹⁰⁷ Además de esto, en virtud del Art. 2 de la Ley de Casación, procede contra sentencias “dictados por las cortes superiores, por los tribunales distritales de lo fiscal y de lo contencioso administrativo”¹⁰⁸

6) En virtud del Art. 4 de la Ley de Casación, solo puede ser interpuesto por la parte agraviada y además no admite adhesión.

¹⁰⁴ Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Causa No. 17751-2013-0333, de 20 mayo de 2015

¹⁰⁵ José García. *Manual teórico práctico en materia de casación civil*. Óp. cit., p. 28.

¹⁰⁶ *Ibíd.*

¹⁰⁷ Andrade, Santiago. *La casación civil en el Ecuador*. Óp. cit., p. 41.

¹⁰⁸ Ley de Casación. Artículo 2. Registro Oficial No. 299 de 24 de mar de 2004.

7) Según manifiesta Andrade Ubidia, las resoluciones en casación “constituyen precedentes invocables, y de ser tres o más sobre un mismo punto de derecho, se convierten en precedentes obligatorios y vinculantes para los juzgadores de instancia”¹⁰⁹ Todo esto en virtud de lo prescrito en el Art. 19 de la ley de la materia.

8) Como última característica relevante, la casación busca principalmente proteger el derecho objetivo y unificar la jurisprudencia, según se desprende de los Art. 3 y 19 respectivamente.

1.11.2.5. Causales.

En palabras de Galo García Feraud, las causales significan los “motivos o hipótesis de carácter general, por las cuales podemos interponer, en un momento dado, este recurso que permite el mejor esclarecimiento del derecho objetivo”¹¹⁰

En nuestra legislación, dichas razones o motivos por las cuales se puede interponer este recurso, se encuentran en el Art. 3 de la Ley de Casación, que señala:

Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales:

1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva;

2da. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente;

3ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto;

4ta. Resolución, en la sentencia o auto, de lo que no fuera materia del litigio u omisión de resolver en ella todos los puntos de la litis; y,

5ta. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.¹¹¹

Lo que nos trae a colación el presente artículo es que en primer lugar y como señalamos anteriormente, la casación tiene carácter de recurso extraordinario, pues el propio artículo señala que solo puede interponerse el recurso en virtud de las casuales establecidas en el artículo 3.

En segundo lugar, se desprende que estas causales por las cuales se puede interponer el recurso, son producto de dos tipos de errores que puede incurrir el juzgador, los primeros conocidos como errores o vicios in judicando (infracción contra

¹⁰⁹ Andrade, Santiago. *La casación civil en el Ecuador*. Óp. cit., p. 43.

¹¹⁰ Galo García. “La Casación en materia civil”. Óp. cit., p.46.

¹¹¹ Ley de Casación. Artículo 3. Registro Oficial No. 299 de 24 de mar de 2004.

normas materiales) los cuales no afectan la validez formal de la sentencia, que puede ser perfecta, sino a su propia justicia o el fondo; y los segundos, conocidos como errores in procedendo o de actividad (infracción contra normas procesales) los cuales afectan la forma de la sentencia ya que se alejan de los medios señalados en el derecho procesal, disminuyendo las garantías y defensa de la partes.¹¹²

Tomando en cuenta esta división, las causales 1 y 3 del Art. 3, se enmarcan dentro de los típicos errores de juicio, pues en ambos casos el juez en la sentencia, aplica indebidamente, deja de aplicar o interpreta erróneamente el sentido, tanto de normas de derecho (numeral 1) como de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba (numeral 3). Cometiendo en suma infracciones contra normas materiales o sustantivas. Por tanto, para una mejor comprensión, ejemplos de la causal 1, serían: aplicar una norma no vigente en el tiempo o espacio (aplicación indebida); no aplicar la norma correspondiente (falta de aplicación); o como señala Zavala Egas “cuando el juez selecciona correctamente la norma en cuanto a su vigencia temporal y espacial, pero le da a su significado uno distinto del que le corresponde”¹¹³(errónea interpretación). Por su parte ejemplos de la causal tercera, se darían cuando el juez valora una prueba que la ley prohíbe o cuando valora pruebas, sin cumplir requisitos legales, como por ejemplo que sea interpuesta fuera del término de prueba.¹¹⁴

En contra partida, dentro de los errores in procedendo o de actividad, se encuentran en cambio las causales 2, 4 y 5 del Art 3.

Respecto a la causal segunda, claramente se aprecia que esta constituye un error in procedendo o defecto en el proceso, toda vez que resulta de una infracción contra las normas procesales, la cual generó una nulidad insanable que influyó en la decisión.

Por su parte sobre la casual cuarta, Zavala manifiesta que

(...) se trata del típico exceso o defecto parcial de poder a que se refería el profesor Manuel de la Plaza cuando analizaba las sentencias que concedían lo que no era objeto de las pretensiones (extra petita y ultra petita) y las eran demostración de defecto de poder, esto es cuando dejaban de resolver lo que sí era materia de la Litis (mínima petita)¹¹⁵

¹¹² Eduardo Couture. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. . *Óp. cit.*, p. 345.

¹¹³ Jorge Zavala. “La Ley de Casación: principales postulados”. *Óp. cit.*, p.39.

¹¹⁴ *Ibid.*

¹¹⁵ *Id.*, p.42.

Del mismo modo, sobre la quinta causal, el mencionado jurista afirma que “sin discusión la primera hipótesis de la norma es un error in procedendo, vale decir, incumplimiento de normas de actividad procesal”¹¹⁶

Finalmente, como última conclusión del Art. 3 se puede decir que técnicamente todas estas causales del Art 3 se pueden sintetizar en infracciones a la ley, no obstante a criterio de los autores del proyecto de ley, fue más conveniente explicar detalladamente en el texto las distintas formas de infracción legal.¹¹⁷ En consecuencia, ante la eventual infracción de normas materiales o procesales dentro del proceso contencioso tributario, el recurso de casación constituye el medio eficaz para corregir dichos errores y consecuentemente alcanzar mayor seguridad y certeza en la administración de justicia.

1.11.2.6. **Sistemas de Casación.**

Doctrinariamente se han diferenciado 3 sistemas principales de casación.

El primero conocido como reenvió (francés), en el cual el tribunal de casación al admitir el recurso anula la resolución y, por regla general, devuelve (reenvía) el proceso al tribunal de instancia, para que vuelva a sustanciar si existe error in procedendo, o para que dicte una nueva sentencia en caso de vicio in iudicando¹¹⁸

El segundo que se lo podría denominar de no reenvió (español), por el cual el tribunal solo puede casar los fallos basados en error de juicio, pues para los vicios de procedimiento existe el recurso extraordinario por infracción procesal. En este supuesto, de admitirse el recurso por error de juicio, es el mismo tribunal quien dicta la resolución de fondo, evitando así la figura del reenvió.¹¹⁹

Finalmente, existe un tercer sistema denominado “mixto”, el cual en palabras de Andrade Ubidia,

(...) suprime el reenvió cuando se casa por razones de fondo, por lo que el tribunal de casación a más de casar la resolución impugnada dicta el fallo de instancia, mientras que mantiene el reenvió cuando se casa una sentencia por vicios de procedimiento que provocan nulidad insanable¹²⁰

Bajo estas ideas, conviene destacar que en el caso ecuatoriano nuestra Ley de Casación, se adecua al sistema mixto en virtud de que al casar una sentencia, el

¹¹⁶ *Id.*, p.43.

¹¹⁷ Cesar Coronel. “La Ley de Casación: estudio introductorio”. *La Casación, estudios sobre la Ley* No. 27. Ernesto Albán *et al.* Quito: Corporación Editora Nacional, 1994, p.19.

¹¹⁸ Andrade, Santiago. *La casación civil en el Ecuador. Óp. cit.*, p. 44.

¹¹⁹ *Id.*, p.45.

¹²⁰ *Ibid.*

tribunal de casación puede dictar el fallo correspondiente (en caso de error de juicio) o reenviarlo al juez de instancia, (en caso de error de procedimiento) para que conozca la causa desde el punto en que se produjo la nulidad, en virtud del Art. 16 de la Ley de Casación.¹²¹

1.11.2.7. **La casación y el derecho a recurrir del Art. 76 #7 literal m) de la Constitución.**

Un tema esencial en esta investigación, es determinar si el recurso de casación equivale o satisface el derecho a recurrir el fallo señalado en el Art. 76 #7 m) de la Constitución de la República.

Por tanto, a efectos de resolver esta interrogante, me remitiré a la Sentencia No. 0002-09-SCN-CC Registro Oficial Suplemento 651 de 7 de Agosto de 2009 dictada por la Corte Constitucional del Ecuador, la cual trata de una consulta de constitucional propuesta por jueces del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Cuenca, ante la Corte Constitucional, en la cual solicitan se determine “si la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Propiedad Intelectual es contraria a la norma contenida en el artículo 76, numeral 7, literal m de la Constitución de la República, que garantiza el derecho de las personas a recurrir el fallo”.¹²²

Al tratar esta cuestión, la Corte Constitucional, determinó que en este caso no se vulneró el derecho a recurrir por cuanto se puede proponer el recurso de casación. Textualmente la sentencia expresa:

c) Si bien la Casación no constituye instancia ni grado de los procesos, conforme lo señalado en el art. 10 del Código Orgánico de la Función Judicial, sí constituye un "recurso extraordinario de control de la legalidad de los fallos de instancia" como expresamente lo indica la invocada norma jurídica; de ahí que, quien se considere afectado por un eventual fallo que se dicte por parte del tribunal de lo contencioso administrativo (temporalmente en una sola instancia), puede proponer el correspondiente recurso extraordinario de casación o revisión ante el órgano judicial superior. Por tanto, no se advierte vulneración del derecho consagrado en el art. 76, numeral 7, literal m de la Constitución de la República.¹²³

En consecuencia del mencionado texto se desprende que, para la Corte Constitucional, el recurso de casación satisface o equivale al derecho a recurrir el fallo señalado en la Constitución, toda vez que su sola presencia, impide la trasgresión del Art. 76 numeral 7 literal m de la Constitución. Por tanto, ante una eventual ausencia de este en las acciones objetivas de anulación tributarias, se estaría violando la normativa

¹²¹ Ley de Casación. Artículo 16. Registro Oficial No. 299 de 24 de mar de 2004.

¹²² Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 0002-09-SCN-CC, 7 de julio de 2009. Registro Oficial Suplemento 651 de 7 de Agosto de 2009.

¹²³ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 0002-09-SCN-CC, 7 de julio de 2009. Registro Oficial Suplemento 651 de 7 de Agosto de 2009.

constitucional, y causando un doble perjuicio, pues por un lado las partes no podrían satisfacer su aspiración de justicia y por otro el Estado no podría alcanzar la correcta aplicación normativa.

Del mismo modo, tal como expresa la sentencia, y según lo mencioné en este capítulo, la casación en el Ecuador, constituye propiamente un recurso de carácter extraordinario. Es decir, un medio de impugnación que solo puede interponerse en virtud de las causales limitadas del Art. 3 y por el cual se corrigen los posibles vicios de la sentencia para proteger tanto el derecho objetivo como los intereses privados de las partes.

1.11.2.8. **La Casación en el Código Orgánico General de Procesos.**

Si bien el nuevo Código Orgánico General de Procesos deroga la Ley de Casación, conviene recordar que dicho cuerpo legal, recién entrará en vigencia a partir de junio del 2016, en virtud de la disposición final segunda.

Razón por la cual, a manera de resumen, comentaré brevemente las principales innovaciones que presenta el nuevo cuerpo legal respecto a la todavía vigente Ley de Casación.

Así entonces como primera innovación que agrega el nuevo código, es que reserva un capítulo entero para regular el recurso extraordinario de casación, a diferencia de la Ley de Casación que le destinaba todo un cuerpo legal.

Sobre la procedencia del recurso, el nuevo código no realiza ningún cambio, sin embargo en el inciso final de dicho artículo amplía el término para su interposición de 5 (anterior Art 5) a 10 días “posteriores a la ejecutoria del auto o sentencia o del auto que niegue o acepte su ampliación o aclaración.”¹²⁴ Adicionalmente, en el nuevo código no se menciona sobre el término de interposición del recurso para los organismos y entidades del sector público.

La fundamentación o requisitos del recurso, regulada anteriormente en el Art. 6, tampoco sufrieron cambios. Simplemente se redactaron los requisitos 1 y 4 con mayores detalles como por ejemplo individualizar el juzgador que dictó la sentencia o la fecha en que se notificó la sentencia.¹²⁵

¹²⁴ Código Orgánico General de Procesos. Artículo 266. Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015.

¹²⁵ Código Orgánico General de Procesos. Artículo 267. Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015.

Del mismo modo las causales del Art 3 de la ley, no sufrieron cambios sustanciales, sino más bien de orden. Por ejemplo la anterior causal 2 por infracción a normas procesales ahora es la causal 1, mientras que la anterior causal 1 por infracción a normas de derecho, está ahora regulada en la causal 5 del nuevo código.

Sobre el procedimiento de calificación de 3 días por parte de la Corte Provincial (anterior Art 7), este, fue retirado en el nuevo código. Sin embargo, se mantiene el término de 15 días para que la Corte Nacional decida sobre su admisibilidad.

Respecto a la caución para suspender la ejecución del fallo y su respectiva devolución (anteriores Arts. 11 y 12) el nuevo código en su Art 271, aumenta el término para su consignación de 3 días (anterior Art 11) a 10 días “posteriores a la notificación del auto de calificación del recurso(...)”¹²⁶

Por su parte el término para solicitar la audiencia en estrados (anterior Art 14) sufre una ampliación de 3 a 30 días conforme lo señala el nuevo Art 272.

En cuanto a la sentencia regulada anteriormente Art 16, el nuevo código explica más detalladamente en qué casos reenvía el proceso y en cuales expide la resolución correspondiente. Del mismo modo, en el caso de la causal de infracción de normas procesales que genera nulidad, el Art 273 amplía igualmente el término de traslado de 5 (anterior Art 16) a 30 días, “al órgano judicial al cual corresponda conocerlo en caso de recusación de quien pronunció la providencia casada, a fin de que conozca el proceso desde el punto en que se produjo la nulidad, sustanciándola con arreglo a derecho.”¹²⁷

Los efectos del recurso (anterior Art. 10) no sufren ninguna modificación en el Art 274, por tanto se mantiene que, salvo que el proceso verse sobre el estado civil de las personas, la “admisión del recurso no impedirá que la sentencia o auto se cumpla (...)”¹²⁸

Igualmente, la legitimación para proponer el recurso no sufrió modificación, es decir se mantiene en que solo podrá interponerlo la parte agraviada por la sentencia. Esto al igual que la adhesión al recurso, que continúa negada en virtud del Art 277 del código.

¹²⁶ Código Orgánico General de Procesos. Artículo 271. Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015.

¹²⁷ Código Orgánico General de Procesos. Artículo 273. Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015.

¹²⁸ Código Orgánico General de Procesos. Artículo 274. Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015.

Sobre el recurso de hecho, que procede ante la negativa de la casación, se observa que este ha sido separado del capítulo de la casación, a diferencia de la Ley de Casación que lo regulaba en el Art. 9.

Finalmente, conviene mencionar que tanto el Art 17 que trata del término para despachar el recurso, como el Art 19 que versa sobre la publicación de las sentencias y el precedente de triple reiteración, han sido eliminados en el nuevo cuerpo normativo.

Por tanto a manera de síntesis, se puede decir que el nuevo Código Orgánico General de Procesos, no introduce mayores a cambios al recurso extraordinario de casación.

Por el contrario, lo que modifica de cierta forma el nuevo cuerpo normativo, tiene que ver en con la ampliación de los términos de tramitación del recurso y la eliminación del artículo que trata sobre la publicación de las sentencias y los precedentes jurisprudenciales de triple reiteración. Del mismo modo, resulta relevante el vacío que deja el nuevo código, respecto al término de interposición del recurso para los organismos y entidades del sector público.

Por lo demás, pienso que el nuevo código conserva la esencia de la Ley de Casación, por tanto a mi criterio, sus pequeñas diferencias de orden o de escritura respecto a la ley, fueron creadas para facilitar su lectura y entendimiento general.

2. CAPÍTULO 2. ACCIONES OBJETIVAS EN MATERIA TRIBUTARIA.

2.1 Actividad administrativa.

Antes de hablar de las acciones objetivas de anulación, las cuales como veremos fueron privadas del derecho a recurrir a raíz del Código Orgánico de la Función Judicial, conviene primeramente revisar como cuestiones preliminares sobre la actividad administrativa y su respectivo control a través del proceso contencioso tributario.

Así entonces, empezaré mencionando que la actividad administrativa, es un concepto estrechamente ligado a la función administrativa, puesto que a decir de Roberto Dromi, la función administrativa, es una “actividad que en forma directiva y directa tiene por objeto la gestión y el servicio en función del interés público, para la ejecución concreta y práctica de los cometidos estatales, mediante la realización de actos de administración.”¹²⁹ Aquel criterio, también es, compartido por Linares, quien al respecto agrega: “La actividad administrativa, es el ejercicio de la función administrativa (...) se presenta de un modo harto complejo a través de actos y hechos jurídicos (...)”¹³⁰

Adicionalmente, la actividad administrativa, también se encuentra vinculada a la Administración Pública, en el sentido de que esta última, además de ser considerada una persona jurídica u organización, también es vista como una actividad del Estado, la cual es ejercida por el sujeto administración. Actividad que según Rodolfo Barra, se

¹²⁹ Roberto Dromi. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2004, p. 261.

¹³⁰ Francisco Linares. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Astera, 1986, p. 253.

la puede definir como “concreta, continua y normalmente espontanea que tiene por objeto la satisfacción de manera directa e inmediata de fines de interés general”¹³¹

De lo expuesto, se desprende en primer lugar que, además se sus vinculaciones con los mencionados conceptos, la actividad administrativa, pretende satisfacer necesidades en función del interés público o general, y no en función de algún interés privado o estatal. De ahí que se la puede considerar como garantía y amenaza de la libertad; garantía ya que al prestar servicios se da vida digna, lo cual genera libertad y amenaza ya que la multitud de servicios administrativos puede ahogar la iniciativa privada del hombre libre.¹³²

Del mismo modo, se desprende que la actividad administrativa se materializa en actos y hechos jurídicos, entendiéndose los primeros como toda declaración de voluntad, conocimiento u opinión de la administración, destinada a producir efectos jurídicos; mientras que los segundos abarcan actuaciones materiales de la administración las cuales igualmente son productoras de efectos jurídicos.¹³³

Finalmente, cabe destacar el criterio de Linares, por el cual más allá del objeto o la materialización de la actividad administrativa, lo importante es comprender que la mencionada actividad administrativa, “es siempre jurídica en el sentido de que está regida por el derecho”¹³⁴, tal como establece el principio de legalidad que constituye una expresión fundamental del Estado de Derecho, como se verá a continuación.

2.1.1 Estado de derecho y Principio de legalidad.

Como se mencionó, en la actualidad la actividad administrativa necesariamente debe regirse al derecho, en razón del principio de legalidad y del Estado de Derecho. Sin embargo, años atrás aquello no sucedía, debido a la existencia de Estados absolutistas, donde el Monarca concentraba todo el poder y lo ejercía de manera arbitraria. De ahí que según García de Enterría, en los gobiernos absolutistas, “la fuente de todo Derecho es la persona subjetiva del Rey en su condición de representante de Dios en la comunidad, lo que implicaba que pudiese actuar tanto por normas como por actos singulares”¹³⁵. Así entonces, en los Estados antiguos absolutos, no existía la concepción del poder sometido a la ley, pues en estos, “el

¹³¹ Rodolfo Barra. *Tratado de derecho administrativo*. Tomo 1. Buenos Aires: Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2002, p.232.

¹³² *Id.*, p.233.

¹³³ Roberto Dromi. *Derecho Administrativo*. *Óp. cit.*, p. 261.

¹³⁴ Francisco Linares. *Derecho Administrativo*. *Óp. cit.*, p. 254.

¹³⁵ Eduardo García de Enterría y Tomás Fernández. *Curso de Derecho Administrativo I*. Primera edición. Buenos Aires: La ley, 2006, p.440.

derecho está sometido al poder (...) y quien ostenta el poder es la autoridad, que somete al sistema jurídico a su voluntad”¹³⁶.

Más adelante, a raíz de la Revolución francesa, la concepción de Estado Absolutista fue cambiando, debido al surgimiento del Estado de Derecho y el principio de legalidad. En efecto, como bien señala el español Entrena Cuesta, “el Estado que se instaura en el continente europeo con la Revolución francesa se va a encaminar a establecer una situación diferente a la existente, (...) va tender a tutelar la libertad humana frente a la opresión estatal”.¹³⁷ En consecuencia, se implanta el Estado de Derecho, donde las atribuciones del Estado y los derechos de las personas (que surgen de la ley) deben armonizarse de tal forma que “Ni los derechos, ni el poder son absolutos”¹³⁸ por el contrario, como expresa Dromi “El poder actúa como límite de los derechos subjetivos de los administrados y viceversa, los derechos fundamentales lo son respecto del poder”¹³⁹. Así entonces lo que caracteriza principalmente al Estado de Derecho, es el reconocimiento de derechos subjetivos a los administrados, como medios que limiten el poder, y en consecuencia logren que el poder este sometido al derecho.

Del mismo modo, y como expresión máxima del Estado de Derecho, el principio de legalidad, surge a raíz de la Revolución francesa, “como una reacción contra el autoritarismo monárquico deliberante que actuaba fuera del ordenamiento jurídico”¹⁴⁰.

En cuanto a su concepto, según Diez, el mencionado principio implica “la primacía de la ley en sentido formal y material, y de los principios generales del derecho, es decir, la sumisión de la acción administrada a lo que se llama bloque de la legalidad”¹⁴¹.

Por su parte, según Robalino, el principio de legalidad “es una herramienta de control de la arbitrariedad de la Administración, así como también una expresión de sometimiento al ordenamiento jurídico, sin la cual la Administración no puede actuar en un estado moderno”¹⁴²

¹³⁶ Ramiro Ávila. *La Constitución del 2008 en el contexto andino*. Ecuador Estado constitucional de derechos y justicia. Quito: V & M gráficas, 2008, p.29.

¹³⁷ Rafael Entrena. *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Tecnos, 1995. p.48.

¹³⁸ Roberto Dromi. *Derecho Administrativo*. *Óp. cit.*, p. 174.

¹³⁹ Roberto Dromi. *Derecho Administrativo*. *Óp. cit.*, p. 174.

¹⁴⁰ Javier Robalino. *Crisis de los Principios Generales del Derecho Administrativo: En Ecuador y en América Latina*. Quito: 2008, p. 4

¹⁴¹ Manuel Diez. *Derecho administrativo*. Buenos Aires: Editorial plus ultra, 1971, p.316.

¹⁴² Javier Robalino. *Crisis de los Principios Generales del Derecho Administrativo: En Ecuador y en América Latina*. *Óp. cit.*, p. 4

Por consiguiente, en razón del principio de legalidad, la Administración necesariamente debe estar sometida a la ley, y además su actuación obligatoriamente debe estar condicionada a la existencia de una norma previa, que le atribuya potestad para actuar.

En efecto, como manifiesta García de Enterría, parte de la importancia del principio de legalidad, es que actúa como mecanismo que “atribuye potestades a la Administración (...). La legalidad otorga facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites, apodera, habilita a la Administración para su acción confiriéndola al efecto poderes jurídicos”¹⁴³

Así, en virtud de la sujeción al ordenamiento jurídico, la Administración, puede ejercer las distintas potestades administrativas, y consecuentemente alcanzar sus fines en función del interés público, que “no es el interés propio del aparato administrativo, sino el interés de la comunidad”¹⁴⁴

Por tanto, a manera de síntesis, vemos que en la actualidad la actividad administrativa, que se expresa a través de distintos actos o hechos jurídicos, no es una actividad discrecional o arbitraria, toda vez que debe adecuarse al Estado de derecho y al principio de legalidad, el cual además de sujeción a la ley, exige como condición habilitante de su actuación, una norma previa que la faculte. No obstante de aquello, en la práctica, la actividad de la administración no siempre sigue estos lineamientos, ya que debido al crecimiento de su actividad, y a las prerrogativas que cuenta, muchas veces sus diversos actos, entre los cuales se incluyen los normativos de carácter tributario, se alejan del principio de legalidad, máxima expresión del estado de derecho. Por tanto, bajo este supuesto, resulta necesario que los ordenamientos brinden sistemas de control efectivos que revisen la actuación administrativa y la encaminen nuevamente hacia la legalidad, para evitar que los derechos subjetivos de los administrados se vean vulnerados.

2.2 Control judicial de la actividad administrativa.

Como quedó indicado, la actividad administrativa no siempre se adecua al principio de legalidad, generando actuaciones susceptibles de lesionar derechos de los administrados, y quebrantando así la idea del Estado de Derecho.

¹⁴³Eduardo García de Enterría y Tomás Fernández. *Curso de Derecho Administrativo I.*, Óp. cit., p.449

¹⁴⁴*Id.*, 453

En consecuencia, a fin de corregir esto, y enmarcar nuevamente a la Administración al derecho, los ordenamientos ponen a disposición distintos sistemas de control, que actúan como medios de fiscalización de la actividad administrativa. Sistemas que según Marienhof, tienden “a constituir un conjunto de garantías de legitimidad y de oportunidad en la actividad administrativa, a la vez que a lograr la eficiencia y la moralidad dentro de la Administración”¹⁴⁵

En efecto, aquellos sistemas de control que actúan como garantías para hacer eficaces los derechos de los particulares y mantener el ejercicio del poder público dentro del derecho, constituyen condiciones esenciales sin las cuales no podría existir plenamente un Estado de Derecho. De ahí, que Morgan afirme que sin esas Instituciones de control, “bien puede decirse que el Estado de derecho es un mito y que su mantenimiento estará a merced de las buenas intenciones de quienes ejercen el poder”¹⁴⁶.

Dicho esto, los principales sistemas de control de la actividad administrativa, pueden dividirse en sustantivos y adjetivos. Así, dentro de los sustantivos se encuentran los principios jurídicos superiores del orden constitucional como la razonabilidad, imparcialidad, buena fe, motivación; mientras que entre los adjetivos están, los recursos del procedimiento administrativo, y las acciones y recursos del proceso judicial como son la acción de amparo, habeas data, acciones de plena jurisdicción, de anulación etc,¹⁴⁷ siendo esta última la que se analizará a profundidad más adelante.

En consecuencia, más allá de los distintos sistemas de control de la actividad administrativa, para efectos del trabajo, se analizará únicamente el control judicial, que se realiza a través del proceso contencioso tributario, tal como se verá a continuación.

2.2.1 Proceso Contencioso Tributario.

En primer lugar, sobre el proceso contencioso tributario, se debe resaltar que dicha institución “es parte de lo contencioso Administrativo General, en cuanto expresa la idea del litigio originado en virtud de la actividad tributaria estatal”¹⁴⁸ De ahí que según Andrade, lo contencioso tributario, “participa de la misma naturaleza y de los

¹⁴⁵ Miguel Marienhoff. *Tratado de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2000 p.646.

¹⁴⁶ Eduardo Morgan. *Los recursos contencioso Administrativos de Nulidad y de Plena Jurisdicción en el derecho panameño*. Panamá: Centro de impresión educativa, 1982. p.21.

¹⁴⁷ Agustín Gordillo. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 1 Parte General. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000. p.V-2.

¹⁴⁸ Leonardo Andrade. *Práctica Tributaria*. Quito: Compugrafic, 2001, p. 33.

mismos principios básicos de lo contencioso administrativo (...) y su diferencia radica en la materia que compete a la respectiva jurisdicción”.¹⁴⁹

Por tanto, a efectos de una apropiada explicación de sus características, resulta necesario referirnos al proceso contencioso administrativo general, pues como se indicó antes, ambas figuras constituyen instituciones equivalentes que difieren prácticamente en la materia de competencia.

Así entonces, sobre el proceso contencioso administrativo general, empezaré diciendo que este, ha sido denominado de varias formas. Por ejemplo, según Bartolomé Fiorini, lo contencioso administrativo, se denomina justicia administrativa.¹⁵⁰ Del mismo modo, para Dromi, las garantías de los administrados “se las llama contencioso administrativo o proceso administrativo, designado en ambos casos las seguridades institucionales que titularizan los administrados para la defensa de sus derechos”¹⁵¹

Ahora bien, más allá de las distintas denominaciones del proceso contencioso administrativo general (contencioso administrativo o justicia administrativa), resulta necesario establecer que por “proceso contencioso administrativo general” se entiende al conjunto ordenado y coordinado de actos, destinados a resolver las cuestiones litigiosas de la administración, mediante un pronunciamiento del caso controvertido.¹⁵² Lo cual aplicado al ámbito contencioso tributario resultaría en el conjunto ordenado de actos, destinados a resolver las cuestiones litigiosas de la administración tributaria, entre las cuales por supuesto se encuentran las acciones objetivas de anulación, que deciden la legalidad de actos normativos de carácter general.

Del mismo modo, considero esencial en esta figura, el hecho de que constituye la solución por vía judicial al conflicto creado por la actividad administrativa; convirtiéndose así en una institución fundamental para el Estado de Derecho, toda vez que precautela “la vigencia del orden jurídico, su integridad, su aplicación absoluta, en todo lo que significa el ejercicio de las potestades administrativas”¹⁵³

2.2.2 Antecedentes.

El origen del proceso contencioso administrativo general, que como vimos abarca lo contencioso tributario, resulta discutido en la doctrina, ya que según Cassagne,

¹⁴⁹ *Id.*, p.34.

¹⁵⁰ Bartolomé Fiorini. *Derecho Administrativo*. Tomo II. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1995, p.399.

¹⁵¹ Roberto Dromi. *Derecho Administrativo*. *Óp. cit.*, p. 1233.

¹⁵² Jaime Santofimio. *Tratado de Derecho Administrativo*. Bogotá: D´ Vinni Editores, 1998, p. 424

¹⁵³ Francisco Tinajero. *Historia del Contencioso Administrativo en el Ecuador*. Boletín Oficial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Quito: 1991, p. 319.

este, no se dio con la Revolución francesa, sino más bien en el antiguo derecho español, bajo el siguiente contexto:

Precisamente, en las instituciones del antiguo derecho español se encuentran los antecedentes de muchas figuras y concepciones que más tarde la Revolución Francesa reprodujo como originales y nuevas como si el derecho no fuera la obra decantada de instituciones que van evolucionando y perfeccionándose con el paso del tiempo.¹⁵⁴

Por su parte, otros autores sostienen que el origen del proceso contencioso administrativo guarda relación con el derecho francés. De ahí que según García de Enterría, “la idea de someter el poder sistemáticamente a un juicio en el que cualquier ciudadano pueda exigirle cumplidamente justificaciones de su comportamiento ante el derecho es una idea que surge en el Estado montado por la Revolución francesa”¹⁵⁵

No obstante de aquello, considero que como institución sistematizada, el contencioso administrativo, remonta su origen al derecho francés a raíz de la restructuración del Consejo de Estado de Francia en 1872. Esto ya que solo a partir de la ley de 24 de mayo de 1872, se reconoce y se traspa al Consejo de Estado poderes decisorios que antes estaban en manos del ejecutivo.¹⁵⁶

Surge así el contencioso administrativo francés, como una institución donde los órganos de la propia Administración (Consejo de Estado) ejercían atribuciones jurisdiccionales y resolvían los conflictos entre esta y los particulares. Aquello, debido a una distinta interpretación del principio de separación de poderes, por la cual (según el criterio francés) “la justicia no debe inmiscuirse para nada en los asuntos relativos a la administración Pública, siendo ésta la que debe decidirlos en última instancia y por sí sola.”¹⁵⁷ Criterio que actualmente difiere del sistema nacional ecuatoriano, ya que en base al mismo principio de separación de poderes, se permite que el poder judicial controle la actividad administrativa.

Paralelamente, en aquella época, el derecho español recibe influencia del modelo contencioso administrativo francés, pues contaba con Consejos Provinciales y un Consejo Real con jurisdicción retenida, similar al sistema francés. Sin embargo, recién en 1956 con la creación de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el sistema español se aparta del francés, y por consiguiente se puede hablar

¹⁵⁴ Juan Cassagne. *Justicia administrativa en Iberoamérica*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2005 p.7.

¹⁵⁵ Eduardo García de Enterría. *La lengua de los derechos. La formación del derecho público europeo tras la revolución francesa*. Madrid: Alianza, 2001, p.13.

¹⁵⁶ Eduardo García de Enterría y Tomás Fernández. *Curso de Derecho Administrativo II*. Primera edición, Buenos Aires: La ley, 2006, p.48.

¹⁵⁷ Agustín Gordillo. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 9. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2014. p.278.

propriadamente de una justicia administrativa, pues aquella ley, según Enterría, jurisdiccionaliza de manera definitiva a los Tribunales contencioso administrativos, pasando a ser un orden especializado dentro del poder judicial.¹⁵⁸

En el ámbito local, el proceso contencioso tributario surgió en el Ecuador con la Constitución de 1906, que instauró un sistema similar al francés, donde el Consejo de Estado, tenía la condición de Tribunal de lo Contencioso Administrativo, lo cual involucraba también lo contencioso tributario.¹⁵⁹

Sin embargo, como señala Troya, la figura del Consejo de Estado “no dio resultado como tribunal de lo contencioso administrativo y fue necesario, de pronto para lo tributario, la creación de un tribunal específico a objeto de administrar justicia en ese campo”¹⁶⁰.

Fue así entonces, como el 19 de junio de 1959, mediante Decreto Ley de Emergencia, se crea el Tribunal Fiscal, como órgano independiente de la Administración y Función Judicial, para resolver las controversias contencioso tributarias.¹⁶¹

Posteriormente, en 1963, mediante Decreto Ley de Emergencia No.29, se expide el Código Fiscal, el cual de modo orgánico y claro, consolidó el proceso contencioso tributario en el país.¹⁶² Aquello, en virtud de que dicho código, entre otras cosas, regula sobre el Tribunal Fiscal y el procedimiento en la vía contencioso tributaria.¹⁶³

En 1967, gracias a la influencia de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa española de 1956, se expidió la Constitución de 1967, la cual creó por primera vez los Tribunales Contencioso Administrativos¹⁶⁴ y a la vez elevó a rango constitucional la competencia del Tribunal fiscal para conocer los asuntos contenciosos tributarios

Poco después en 1968, se expide la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa vigente a la fecha, por medio de la cual se consolida un sistema donde la actividad administrativa es finalmente sometida a un control netamente jurisdiccional.

¹⁵⁸ Eduardo García de Enterría y Tomás Fernández. *Curso de Derecho Administrativo II. Óp. cit.*, p. 575.

¹⁵⁹ José Troya. *Derecho Internacional Tributario. Óp. cit.*, p.165.

¹⁶⁰ *Id.*, p.167.

¹⁶¹ Leonardo Andrade. *Práctica Tributaria. Óp. cit.*, p. 87.

¹⁶² José Troya. *Derecho Internacional Tributario. Quito: Óp. cit.*, p.165.

¹⁶³ *Id.*, p. 168.

¹⁶⁴ Holger Lucero. *Doctrina y Práctica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Ambato: Ediciones legales, 2012, p.95.*

Más adelante, en 1975, se expide el Código Tributario, el cual reemplazó al antiguo Código Fiscal y por ende pasó a regular el proceso contencioso tributario y la competencia del Tribunal Fiscal. Una innovación importante de este cuerpo legal, fue la implantación el recurso de casación en materia tributaria, por el cual “se permite recurrir de las sentencia que dicte una de las Salas del Tribunal Fiscal, ante el Tribunal de Casación”¹⁶⁵ En efecto, la implementación de esta figura fue trascendente en el proceso contencioso tributario, ya que en virtud de esta, fue posible recurrir las resoluciones dentro de los procesos objetivos de anulación, lo cual aseguró una mejor justicia, pues dichos fallos ya no estaban exentos de control.

Posteriormente, con la reforma constitucional de 1993, los Tribunales de lo Contencioso Administrativo y Fiscal, fueron suprimidos, implementado en su lugar “Tribunales Distritales de lo fiscal y de lo contencioso administrativo, con jerarquía de Corte superior.”¹⁶⁶

Finalmente, con la expedición del Código Orgánico de la Función Judicial, en el año 2009, se eliminaron los Tribunales Distritales, para dar paso a las Salas especializadas de las Corte provinciales, no obstante de aquello, en el año 2013, se reformó el mencionado cuerpo legal, retomando nuevamente los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y Contencioso Tributario para conocer las contiendas relativas a la actuación administrativa. A pesar de esto, el mencionado cuerpo legal, cambió inesperadamente la competencia de las acciones objetivas de materia tributaria, pasándola a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, y quebrantando así la posibilidad de recurrir el fallo mediante recurso de casación.

Por tanto, en virtud de todo lo expuesto, se puede afirmar que el control judicial de la actividad administrativa en general, no surgió de la noche a la mañana, pues como indica la historia, transcurrieron varios años hasta que se consoliden sistemas de control que limiten la actividad arbitraria de la Administración.

2.2.3 Objeto.

En cuanto al objeto del proceso contencioso tributario, este puede ser visto desde una doble perspectiva, que abarca un enfoque general y otro específico.

¹⁶⁵ José Troya. *Derecho Internacional Tributario. Óp. cit.*, p.170.

¹⁶⁶ Juan Benalcázar. *Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano*. Quito: Andrade y Asociados, 2007, p. 177.

El objeto general, en palabras de Dromi comprende “todos los conflictos jurídicos que se generen en el ejercicio de la relación administrativa y que integran la bilateralidad Administración- administrados”¹⁶⁷. Es decir que en sentido amplio, el contenido del proceso contencioso tributario constituye, los diversos conflictos planteados entre la administración tributaria y el administrado, producto de los distintos actos y hechos administrativos.

Por su parte, el objeto específico está constituido por “las pretensiones que se deduzcan en relación a los Actos de la Administración que violen la Ley, o afecten a derechos subjetivos de los administrados procesales”¹⁶⁸ Es decir que bajo este segundo enfoque, la materia del proceso contencioso tributario, se concreta en las pretensiones que las partes formulan ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario. Pretensiones que necesariamente constituyen su contenido, pues “delimitan el ámbito en el que necesariamente ha de moverse el juzgador”¹⁶⁹ Por ejemplo en el caso de las acciones objetivas de anulación, el objeto específico del proceso contencioso tributario, constituye la pretensión del administrado, que en este caso es la anulación del acto normativo contrario a derecho.

En consecuencia, sobre el objeto del proceso contencioso tributario, se puede afirmar que, de manera general, envuelve los diversos conflictos jurídicos públicos que involucran a la administración tributaria, mientras que de manera específica, encierra las pretensiones de las partes que se formulen en razón de aquellos conflictos.

2.2.4 Finalidad.

Respecto a la finalidad del proceso contencioso administrativo, que también aplica a lo contencioso tributario, se puede comentar que este cuenta con objetivos de carácter privado y públicos.

Por ejemplo, sobre el fin individual o privado, Benalcázar, expresa “El proceso contencioso administrativo sin alejarse de su tarea originaria de protección de derechos, evoluciono hasta convertirse en un medio de control jurídico de la actividad administrativa.”¹⁷⁰ Bajo esta misma idea, Alberto Hinostraza, afirma que entre las finalidades del proceso contencioso administrativo, se encuentra “la efectiva tutela de los derechos e interés de los administrados”¹⁷¹. Lo cual nos sugiere que

¹⁶⁷ Roberto Dromi. *Derecho Administrativo*. Óp. cit., p. 1236.

¹⁶⁸ Leonardo Andrade. *Práctica Tributaria*. Óp. cit., p. 32.

¹⁶⁹ Eduardo García de Enterría y Tomás Fernández. *Curso de Derecho Administrativo II*, Óp. cit., p.635.

¹⁷⁰ Juan Benalcázar. *Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano*. Óp. cit., p. 186.

¹⁷¹ Alberto Hinostraza. *Proceso Contencioso Administrativo*. Lima: Grijley, 2010, p.275.

definitivamente uno de sus fines, es de carácter privado, pues al tutelar y proteger derechos de los particulares, el proceso contencioso tributario satisface aspiraciones individuales de justicia.

Por otro lado, en relación a su objeto público o institucional, Lucero manifiesta que este en definitiva “busca fundamentalmente defender el orden jurídico institucional característico del Estado de Derecho”¹⁷². De ahí que según Hinostroza, este también se traduce en “el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la Administración pública sujeta al derecho administrativo”¹⁷³. En efecto, según este punto de vista, el proceso contencioso tributario, también cuenta con fines públicos, en el sentido de que al controlar el ejercicio de función administrativa, se tutela el orden jurídico a través de la correcta aplicación normativa, lo cual reafirma la esencia del Estado de Derecho. De hecho, esta finalidad del proceso contencioso tributario, se aprecia claramente en las acciones objetivas, pues al controlarse la legalidad de un acto normativo, el proceso contencioso resguarda el orden jurídico frente a una posible actuación ilegal de la administración tributaria.

En consecuencia, podemos decir que el proceso contencioso administrativo, aplicable al ámbito tributario, cuenta con 2 objetivos de distinta naturaleza, en razón de los cuales, se satisfacen intereses y derechos individuales y además objetivos públicos del Estado.

2.2.5 Diferencias con el procedimiento administrativo.

Sobre las diferencias entre el proceso contencioso tributario (control judicial) y el procedimiento administrativo (control administrativo), varios autores han expresado sus criterios.

Fiorini, por ejemplo señala que la principal diferencia radica en que el control administrativo se desarrolla por órganos de la función administrativa, dentro de la administración, mientras que en el control judicial, el administrado contunde en forma de litigio y situado en una relación de igualdad, debido a que pide justicia a un órgano jurisdiccional.¹⁷⁴

Del mismo modo, Tinajero Villamar, resalta el tema de la igualdad al mencionar que, mientras en la relación procesal en sede gubernativa, la desigualdad de las

¹⁷² Holger Lucero. *Doctrina y Práctica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*. Óp. cit., p.98.

¹⁷³ Alberto Hinostroza. *Proceso Contencioso Administrativo*. Óp. cit., p.275.

¹⁷⁴ Bartolomé Fiorini. *Manual de Derecho Administrativo*. Segunda Parte. Buenos Aires: La ley, 1968, p. 1036.

partes es evidente y notoria, en la relación procesal contencioso administrativa se persigue la igualdad de partes¹⁷⁵

Cassagne, por su parte, agrega que la vía administrativa no comporta estricta controversia, ya que la Administración actúa como parte y autoridad decisoria y además su decisión no posee los atributos de cosa juzgada material y formal¹⁷⁶

Finalmente, Gordillo menciona diferencias en razón de la autoridad que decide y en virtud de la naturaleza de la función que ejerce el que decide. Sobre el primer punto expresa que “la autoridad que decide es, en el caso del recurso jurisdiccional, siempre un juez; en el recurso administrativo, en principio un funcionario administrativo”¹⁷⁷ Del mismo modo, respecto a la naturaleza de la función, expresa que “en el recurso jurisdiccional, se ejerce función jurisdiccional; en el recurso administrativo, función administrativa”¹⁷⁸

En suma, se puede decir que la principal diferencia entre el proceso contencioso tributario y el procedimiento administrativo, se basa en la autoridad que decide, pues en el primer caso se habla de un órgano jurisdiccional y en el segundo de uno administrativo, el cual elimina en gran parte la igualdad de partes, toda vez que actúa como juez y parte en la resolución. Por tanto, en el caso en concreto, considero que la impugnación normativa tributaria en vía judicial, resulta mucho más eficaz que la vía administrativa, ya que en esta, el administrado goza de igualdad e independencia judicial dentro del proceso.

2.2.6 Sistemas.

En la evolución del proceso contencioso administrativo y contencioso tributario, se han formado tres sistemas principales reconocidos por la doctrina (sistema administrativo, sistema judicial y sistema mixto), los cuales guardan ciertas diferencias entre sí, principalmente respecto al órgano competente para conocer los asuntos contenciosos administrativos.

Así entonces respecto al sistema administrativo, se puede decir que este “Consiste en atribuir a la misma administración el trámite y la resolución del proceso, por medio de sus propios organismos a los cuales se les otorga categoría de

¹⁷⁵Francisco Tinajero. *Historia del Contencioso Administrativo en el Ecuador*. Boletín Oficial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. *Óp. cit.*, p. 312.

¹⁷⁶ Juan Cassagne. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1998, p.313.

¹⁷⁷ Agustín Gordillo. *Tratado de Derecho Administrativo*. *Óp. cit.*, p. 278

¹⁷⁸ Agustín Gordillo. *Tratado de Derecho Administrativo*. *Óp. cit.*, p. 278

tribunales”¹⁷⁹. Es decir que bajo este sistema el órgano controlador no forma parte del poder judicial, sino es parte de la Administración, siendo así que esta potestad “está confiada generalmente a un Consejo de Estado y a los Consejos Provinciales”¹⁸⁰, tal como sucede en Francia. La razón para adoptar este sistema, se basa en la interpretación francesa del principio de separación de poderes, por la cual existe “la necesidad de dar a cada uno de ellos (los poderes) la independencia más amplia”¹⁸¹, lo cual también ha generado mucha crítica pues en estos casos se podría decir que no existe una total imparcialidad, debido a que la Administración actúa como juez y parte del proceso.

Por otra parte, existen sistemas judiciales, adoptados en países como Estados Unidos, Argentina, o España, en donde básicamente “se confía a un órgano imparcial e independiente, el poder judicial, la competencia procesal administrativa”¹⁸². A diferencia del sistema administrativo francés, este se basa en la idea de que el poder judicial, “ha sido creado para conocer y aplicar la ley, a él le corresponde tutelar los derechos de los administrados,”¹⁸³ en base a la unidad jurisdiccional. Bajo esta idea entonces, la competencia procesal administrativa y tributaria, recae sobre un órgano imparcial e independiente, perteneciente a la función judicial o “bien Salas especializadas de los máximos tribunales de justicia”.¹⁸⁴

Finalmente, existen sistemas mixtos, basados en la distinción de derecho subjetivo e interés legítimo, según los cuales se “somete a la justicia ordinaria las cuestiones relativas a los derechos subjetivos...y las concernientes a los intereses legítimos y derechos subjetivos debilitados se atribuyen a los tribunales administrativos”.¹⁸⁵ Principalmente, este sistema predomina en Italia, donde existen “magistrados ordinarios y el Consejo de Estado, que tienen jurisdicción para la protección frente a administración pública.”¹⁸⁶

En consecuencia, conforme ha evolucionado el proceso contencioso administrativo y contencioso tributario, se distinguen tres principales sistemas que regulan la materia. Por tanto lo que corresponde determinar a continuación, es dentro

¹⁷⁹ Eduardo Córdova. *Lo contencioso administrativo*, Boletín del Tribunal Fiscal. 2 y 3. Quito, 1962. p. 84. Citado en Juan Benalcázar. *Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano*. Óp. cit., p. 173.

¹⁸⁰ Roberto Dromi. *Derecho Administrativo*. Óp. cit., p. 1234.

¹⁸¹ Francisco Tinajero. *Historia del Contencioso Administrativo en el Ecuador*. Boletín Oficial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Óp. cit., p. 326.

¹⁸² Roberto Dromi. *Derecho Administrativo*. Óp. cit., p. 1234.

¹⁸³ Pedro Altamira. *Principios de lo Contencioso Administrativo*. Buenos Aires: Editores librerías, 1962, p. 59

¹⁸⁴ Francisco Tinajero. *Historia del Contencioso Administrativo en el Ecuador*. Boletín Oficial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Óp. cit., p. 327.

¹⁸⁵ Manuel Diez. *Derecho administrativo*. Buenos Aires: Editorial plus ultra, 1971, p.37.

¹⁸⁶ Roberto Dromi. *Derecho Administrativo*. Óp. cit., p. 1235.

de que sistema se encuentra el modelo ecuatoriano de lo contencioso administrativo y tributario.

2.2.7 Proceso contencioso tributario en Ecuador.

En el Ecuador, la competencia para conocer los conflictos originados por la actividad administrativa tributaria, se encuentra inmersa dentro del poder judicial, razón por la cual se puede decir que el Ecuador se inserta dentro de los sistemas judiciales.

Sin embargo, como explicamos antes, en el pasado predominaba un sistema administrativo (francés), en virtud del Consejo de Estado, que era el órgano encargado de conocer tanto la materia contenciosa administrativa como la materia contenciosa tributaria.

En el ámbito tributario, dicha institución duró hasta el año 1959, donde como vimos, se creó el Tribunal Fiscal. Por su parte en ámbito administrativo, la figura del Consejo de Estado, se mantuvo hasta la Constitución de 1967, la cual creó Tribunales Contencioso Administrativos, que dejaron atrás el antiguo sistema francés.

Posteriormente, y tal como indicamos, el Tribunal Fiscal y los Tribunales Contencioso Administrativos, fueron sustituidos por Tribunales Distritales, en virtud de la reforma constitucional de 1993, reafirmando así el sistema judicial de control. Finalmente, aunque dichos Tribunales Distritales fueron sustituidos por Salas especializadas de las Cortes Provinciales, en virtud del Código Orgánico de la Función Judicial, en el año 2013, fueron nuevamente retomados tras una reforma del mismo cuerpo legal. Ahora bien, aunque dichos tribunales todavía son competentes para conocer la mayoría de acciones contenciosas, conviene recordar que respecto a las acciones objetivas tributarias, el mencionado cuerpo legal, realizó un cambio sustancial, toda vez que cambió su competencia a las Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, impidiendo así que las partes interpongan el recurso de casación frente a la resolución.

Por consiguiente, y más allá de estas precisiones, considero que lo destacable de esta evolución, es que en la actualidad, dichos órganos son parte del poder judicial y por ende se insertan en los sistemas judiciales de control. Del mismo modo, al ser parte del poder judicial, los Tribunales Distritales de lo Fiscal y las Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, son competentes para ejercer la jurisdicción contenciosa tributaria, que implica “la potestad pública de conocer y resolver los litigios que se presentan entre la Autoridad Tributaria respectiva y el

contribuyente (...)¹⁸⁷. Todo esto, sin olvidar que también se puede impugnar las actuaciones de la Administración tributaria por vía administrativa, en virtud del artículo 173 de la Constitución que señala: “Art. 173.- Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.”¹⁸⁸

2.3 Acciones objetivas de anulación en materia tributaria.

Como cuestiones preliminares, se habló de la actividad de la Administración pública en general, y se enfatizó sobre los distintos sistemas de control de esta. Básicamente, se destacó el control judicial de la actividad administrativa, que en el caso ecuatoriano, lo ejercen los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, a través del proceso contencioso administrativo.

En efecto, en el proceso contencioso administrativo, los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Tributario, pertenecientes al poder judicial, ejercen la jurisdicción contenciosa administrativa, por tanto, son competentes para conocer las distintas acciones o recursos contencioso administrativas, que principalmente se dividen en dos, las objetivas, de anulación, o por exceso de poder y las subjetivas de plena jurisdicción.

Ahora bien, como explicaré más adelante, se debe tomar en cuenta que respecto a las acciones objetivas de materia tributaria, la competencia fue cambiada a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, en virtud del Código Orgánico Función Judicial. Hecho que según este trabajo, atenta contra el derecho de las personas de recurrir el fallo mediante casación.

Bajo esta idea, el resto del capítulo se enfocará detenidamente en las acciones objetivas de anulación, para posteriormente en el siguiente capítulo, determinar cómo en estas acciones de materia tributaria, se vulnera el derecho a recurrir el fallo consagrado en el Art. 76 #7 literal m) de la Constitución, a raíz de la entrada en vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial.

2.3.1 Acciones o recursos.

En la doctrina, existe la duda de si los medios de control de la actividad administrativa, constituyen recursos o a su vez acciones. Igualmente, en el

¹⁸⁷ Leonardo Andrade. *Práctica Tributaria. Óp. cit.*, p. 35.

¹⁸⁸ Constitución de la República. Artículo 173. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

ordenamiento local también existe dicha incertidumbre, pues en la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se habla de recursos mientras en el Código Tributario se habla de acciones. Por tanto, antes de analizar sus características, resulta necesario determinar primero si estos medios de control, constituyen verdaderas acciones o por el contrario se los puede considerar como recursos.

Así entonces según autores de derecho procesal, acción implica el poder o derecho “que se dirige al juez (como órgano del Estado) para solicitar la puesta en movimiento de la actividad judicial y obtener un pronunciamiento (sentencia)”¹⁸⁹ Del mismo modo, según Víctor Manuel Peñaherrera acción es “la facultad de dirigirse a la autoridad judicial, para que declare o haga efectivo el derecho violado.”¹⁹⁰

Por su parte y como se vio anteriormente, sobre la definición de los recursos Enrique Falcón señala que el recurso es un “medio de impugnación de una decisión o actuación emanada de órgano jurisdiccional”¹⁹¹. Igualmente, Lino Palacio los considera actos procesales “en cuya virtud la parte que se considera agraviada por una resolución judicial pide su reforma o anulación total o parcial, sea al mismo juez (...) o a un jerárquicamente superior”.¹⁹²

De los conceptos expuestos, se puede afirmar que acción, implica de forma general la facultad de acudir a un órgano jurisdiccional para poner en marcha el sistema judicial y así solicitar justicia o hacer valer una pretensión, mientras que por recursos se entiende a los medios de impugnación, para corregir, modificar o dejar sin efecto distintos errores presentes en una decisión de un órgano judicial. Corrección generalmente realizada por un órgano superior, de mayor instancia, que revisa nuevamente las actuaciones del inferior.

En consecuencia pienso que la denominación de recursos que utiliza la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, es inadecuada ya que como bien señala Tinajero, “en otras muchas disposiciones, la misma ley nos habla de demanda, nos habla de actor, es decir, que se refiere realmente a una acción”¹⁹³ Igualmente, opino que al acudir a la jurisdicción contencioso administrativa en general, se inicia un proceso judicial por medio de una acción y no a través de un recurso. De ahí que por

¹⁸⁹ Enrique Vescovi. *Teoría general del proceso*. Óp. cit., p. 65.

¹⁹⁰ Víctor Peñaherrera. *Lecciones de derecho práctico Civil y Penal*. p. 123. Citado en Francisco Tinajero. *Historia del Contencioso Administrativo en el Ecuador*. Óp. cit., p.320.

¹⁹¹ Enrique Falcón. *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, anotado, concordado y comentado*. Óp. cit., p.361.

¹⁹² Lino Palacio. *Manual de Derecho Procesal Civil*. Óp. cit., p. 579.

¹⁹³ Francisco Tinajero. *Historia del Contencioso Administrativo en el Ecuador*. Boletín Oficial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Óp. cit., p. 322.

ejemplo, el proceso contencioso tributario inicia con una acción objetiva de anulación, la cual una vez resuelta, debería ser recurrible mediante recurso de casación, tal como sucedía antes.

Por tanto, considero adecuado el criterio adoptado por el Código Tributario, que nos habla de acciones contenciosas administrativas y no de recursos como sucede en la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativa.

2.3.2 Fundamento.

Sobre el fundamento o razón de ser de las acciones objetivas de anulación, hay que tener en cuenta dos ideas principales.

En primer lugar, que dichas acciones objetivas, de manera general, persiguen la anulación de un acto normativo de carácter erga omnes, el cual es contrario a derecho. Por tanto, se puede asegurar que tienen como fundamento la vigencia del Estado de Derecho y del principio de legalidad, toda vez que al anular el acto normativo contrario al ordenamiento, se consigue el sometimiento de la Administración al derecho.

Por otra parte, también se puede decir que su fundamento reside en la idea de proteger los derechos de los administrados frente a actos normativos ilegales. En efecto, frente al ejercicio arbitrario del poder, que puede afectar a toda una colectividad, las acciones objetivas surgen también como garantías de los administrados para tutelar sus derechos.

En consecuencia, se puede afirmar que su fundamento o razón de ser está en la necesidad de los particulares, de que el poder este sometido al derecho y por tanto sus derechos estén garantizados frente a la opresión estatal, lo cual configura la idea de Estado de Derecho.

2.3.3 Concepto.

Sobre el concepto de acción objetiva de anulación, la mayoría de autores coinciden que lo esencial de este “recurso” es la tutela de la legalidad o en otras palabras del derecho objetivo, mediante la anulación de un acto normativo. De ahí que Dromi, expresa que es un proceso “por el cual se asegura el cumplimiento de la ley,

controlando los vicios de incompetencia forma, violación de la ley y la desviación de poder (...) es un proceso al acto en defensa de la legalidad objetiva”.¹⁹⁴

Del mismo modo, Sacaira señala que esta acción “defiende el derecho objetivo; esto es el imperio de la norma positiva, siempre que el recurrente (actor) invoque y pruebe un interés legítimo, directo y actual.”¹⁹⁵

Bajo la misma idea, Gamboa agrega que este recurso es “fundado en la violación a reglas de derecho, a través del cual no se puede obtener reconocimiento alguno de derechos subjetivos, sino básicamente la permanencia del principio de legalidad.”¹⁹⁶

Morales, por su parte, añade sobre los actos susceptibles de esta acción al manifestar: “guarda relación con la salvaguarda del derecho general y del ordenamiento jurídico, al operar en contra de actos normativos que transgreden la norma jurídica, en cuya defensa precisamente opera el referido remedio procesal”¹⁹⁷

Finalmente, en razón de su finalidad, Enrique Rojas menciona: “es el remedio procesal otorgado por el ordenamiento jurídico a la Administración pública (proceso de lesividad) o al administrado, para que un Juez anule un acto o una disposición sujeta al Derecho Administrativo”.¹⁹⁸

De los conceptos expuestos, se desprende que en virtud de esta acción se analiza principalmente la legalidad de un acto normativo de carácter general, con el fin de tutelar la vigencia del ordenamiento jurídico, que aparentemente ha sido vulnerado por dicho acto. En consecuencia para restablecer el imperio de la ley y alcanzar la defensa de los intereses y derechos de las personas, las acciones objetivas de anulación de materia tributaria, actúan como remedios procesales anulando los actos normativos contrarios a derecho.

2.3.4 Características.

Entre las características principales de la acción objetiva de anulación, se destacan las siguientes:

¹⁹⁴ Roberto Dromi. *Derecho subjetivo y Responsabilidad Pública*. Madrid: Grouz, 1986, p. 49. Citado en Juan Benalcázar. *Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano*. Óp. cit., p. 187.

¹⁹⁵ Patricio Sacaira. Citado en Marco Morales. *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011, p. 523.

¹⁹⁶ Jaime Gamboa. Citado en *Id.*, p. 524.

¹⁹⁷ Marco Morales. *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. Óp. cit., p. 523.

¹⁹⁸ Enrique Rojas. *Derecho Administrativo y Derecho Procesal Administrativo*. Guayaquil: Edilex, 2007, p.653.

Primero, es una acción de mera anulación, por tanto su pretensión es la simple nulidad del acto normativo contrario a derecho. De ahí que no tiene “poder para solicitar (...) reformas o condenas”¹⁹⁹ como sucede en las acciones subjetivas de plena jurisdicción.

Segundo, es de carácter objetivo, pues se utiliza para determinar la legalidad de un acto objetivo de carácter administrativo. Del mismo modo dicha acción precautela la norma jurídica objetiva presuntamente vulnerada.

Tercero, respecto a su procedencia, la acción objetiva de anulación, “procede contra todos los actos administrativos creadores de situaciones jurídicas de carácter general, impersonal y objetivo”²⁰⁰, lo cual también marca una brecha con las acciones subjetivas que proceden contra actos administrativos individuales y concretos. En efecto, aquella idea es acorde al Art. 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, que manifiesta “Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario (...)”²⁰¹

Finalmente, se puede decir que es una acción de carácter pública, en el sentido de que puede ser plantada por cualquier persona que “tenga un interés directo, o por entidades públicas y privadas”²⁰², lo cual facilita su procedencia.

2.3.5 Finalidad.

En cuanto a la finalidad de la acción objetiva, se puede afirmar que esta cuenta con fines directos e indirectos.

Respecto a su fin inmediato, el Código Orgánico de la Función Judicial y varios autores, coinciden que este radica en la anulación del acto normativo de carácter general.

Así por ejemplo según Rivero, en base a esta acción,

Se puede pedir al juez declarar la ilegalidad de una decisión administrativa y de pronunciar, por vía de consecuencia la anulación. A este fin, corresponden los recursos de anulación, de los que el recurso por exceso de poder es el principal, y cuyo conjunto forma el contencioso de anulación.²⁰³

¹⁹⁹ Holger Lucero. *Doctrina y Práctica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*. Óp. cit., p 113

²⁰⁰ Holger Lucero. *Doctrina y Práctica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*. Óp. cit., p 113

²⁰¹ Código Orgánico de la Función Judicial. Artículo 185. Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009

²⁰² Código Orgánico de la Función Judicial. Artículo 185. Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009.

²⁰³ Jean Rivero. *Derecho Administrativo*. Caracas: Instituto de derecho Público, 1984, p. 232.

Del mismo modo, para Andrade esta acción “se limita a anular el acto administrativo que es contrario a derecho, declarando su ilegalidad. La pretensión del demandante no es pedir su reforma, sino la anulación del acto mismo, por su disconformidad con el derecho establecido.”²⁰⁴

Bajo la misma idea, Rojas, agrega que “En general su objeto es hacer pronunciar una anulación judicial de un acto o de una disposición de la Administración pública.”²⁰⁵

Por último, Morales añade que “su fin (...) es la tutela de la norma jurídica objetiva y solo persigue la anulación del acto administrativo que la viola”²⁰⁶

En consecuencia, no queda duda que el fin próximo o directo de estas acciones, es la anulación del acto normativo tal como prescribe el Art 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial. Sin embargo, no se puede afirmar que aquella finalidad es única, toda vez que indirectamente la finalidad de la acción consiste en resguardar y tutelar la vigencia del orden jurídico, para que se respete el principio de legalidad y consecuentemente exista un verdadero Estado de Derecho. De ahí que por ejemplo también se afirme que “el recurso objetivo, por el contrario, tiene como único y excluyente objeto, que se restablezca el imperio de la ley”.²⁰⁷

Por tanto, al perseguir fines trascendentes, como la vigencia de la ley, los procesos de acciones objetivas de materia tributaria, deberían siempre brindar la posibilidad de recurrir el fallo, tal como sucede en el ámbito estrictamente administrativo. Esto, ya que en el caso de no hacerlo, la colectividad de individuos sería más propensa de afectarse por un acto normativo ilegal, que violentaría el principio de legalidad y el Estado de Derecho.

2.3.6 Causas para interponer la acción.

En la legislación nacional, no se explica a profundidad las causas para interponer acciones objetivas de anulación. Simplemente el Código Orgánico de la Función Judicial, señala que dicha acción se puede interponer cuando los actos normativos riñan con preceptos legales.²⁰⁸ Del mismo modo, la Ley de la Jurisdicción Contencioso

²⁰⁴ Leonardo Andrade. *Practica tributaria*. Óp. cit., p.168.

²⁰⁵ Enrique Rojas. *Derecho Administrativo y Derecho Procesal Administrativo*. Óp. cit., p.653.

²⁰⁶ Marco Morales. *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. Óp. cit., p. 522.

²⁰⁷ Marco Morales. *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. Óp. cit., p. 522.

²⁰⁸ Código Orgánico de la Función Judicial. Artículo 185. Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009.

Administrativa, solamente expresa que la mencionada acción se puede interponer cuando el acto adolezca de un vicio legal²⁰⁹

Sin embargo, en la doctrina, existen 4 razones para interponer una acción objetiva de anulación.

La primera es la incompetencia, que se produce cuando “la autoridad que realizo el acto carece de atribución o poder legal para ello”.²¹⁰ Es decir que esta causal tiene como motivo la falta de competencia de la autoridad que dictó el acto normativo.

La segunda razón, es la violación de forma o también conocida como violación de procedimiento, la cual consiste “en el desconocimiento de las reglas que determinan, para cada acto administrativo”²¹¹. En otras palabras esta causal aplica cuando el acto se expidió contrariando las normas de procedimiento que deben observarse para la expedición del mismo. Así entonces ejemplo de violación de procedimiento, sería el caso de una ordenanza, que para ser válida, necesite de tres debates; si en supuesto, solo se dan dos debates, el acto habría violado el procedimiento²¹²

La tercera razón, es la violación de leyes o normas superiores, la cual puede producirse de varias maneras, entre ellas, por error de derecho, que básicamente implica la violación directa de la regla; o por error en los motivos de hecho, por ejemplo la inexistencia de motivos de hecho.²¹³ Así entonces ante la existencia de norma superior, “las autoridades no pueden eximirse de su cumplimiento, por cuanto su texto es obligatorio”.²¹⁴

La última causa para activar estas acciones, es la desviación o exceso de poder, que es más de carácter moral. Básicamente consiste en que la autoridad no puede obrar sino con relación a un fin, por tanto es necesario que la intención del agente no sea contraria al fin del acto.²¹⁵ Así entonces cuando el acto no guarda relación con su fin se puede hablar de una desviación de poder. Ejemplos de esta causal se darían cuando el acto tiene como fin “la satisfacción de una enemistad personal, (...) la defensa de intereses privados, (...) la obtención de un fin que aunque de interés general, no es el que la ley asignaba al acto,”²¹⁶ entre otros.

²⁰⁹ Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Artículo 3. Registro Oficial No. 338 de 18 marzo de 1968.

²¹⁰ Pedro Altamira. *Principios de lo Contencioso Administrativo*. Óp. cit., p. 75.

²¹¹ Alberto Luna. *Lo Contencioso Administrativo*. Bogotá: Librería del profesional, 1981, p.234.

²¹² *Ibíd.*

²¹³ Alberto Luna. *Lo Contencioso Administrativo*. Óp. cit., p.235.

²¹⁴ Pedro Altamira. *Principios de lo Contencioso Administrativo*. Óp. cit., p. 76.

²¹⁵ *Ibíd.*

²¹⁶ Alberto Luna. *Lo Contencioso Administrativo*. Óp. cit., p.235.

2.3.7 Diferencias con la acción subjetiva.

De lo expuesto sobre las acciones objetivas de anulación, se desprenden las siguientes diferencias respecto a las acciones subjetivas de plena jurisdicción.

En primer lugar, como indica Pedro Altamira, lo que distingue a la acción objetiva de la subjetiva, es la cualidad para accionar, pues en la acción objetiva, “el interés es su título habilitante lo que abre un vasto campo de acción”²¹⁷ mientras que en la acción subjetiva es necesario la existencia de un derecho subjetivo vulnerado.

Otra diferencia, radica en las facultades de los jueces en la sentencia, ya que en la acción objetiva, el juez solamente puede declarar la nulidad del acto, mientras que en la acción subjetiva de plena jurisdicción, el juez puede “anular el acto, o disponer otra cosa en su lugar, otorgar indemnizaciones etc.”²¹⁸ Lo cual implica que en las acciones objetivas las facultades del juez son más limitadas.

El alcance de la sentencia es otra característica que distingue dichas acciones, ya que por ejemplo en la acción subjetiva, “el efecto de la sentencia es inter partes, mientras que en el objetivo es erga omnes, esto es que abarca a todos, hayan sido partes o no”²¹⁹

El plazo para la interposición de las acciones vendría a ser otra diferencia, toda vez que generalmente las acciones objetivas pueden demandarse dentro del término de 3 años, mientras que las subjetivas dentro de 90 días desde la expedición del acto.

Finalmente y quizás una de las mayores diferencias, radica en que las acciones subjetivas protegen y operan por la violación de un derecho subjetivo, mientras que las objetivas protegen el derecho objetivo, y operan en razón de la violación de la ley. No obstante de aquello, por el momento conviene mencionar que aunque en las acciones objetivas se pretenda defender el derecho objetivo, aquello no quiere decir que en estas no se discutan derechos. Por el contrario como explicaré en el siguiente capítulo, considero que en los procesos de acciones objetivas, si se deciden derechos de las partes, razón por la cual deberían gozar del derecho a recurrir mediante casación.

2.3.8 Actos susceptibles de impugnación.

Anteriormente, el Art. 220 del Código Tributario, regulaba los actos susceptibles de impugnación mediante acciones objetivas. Sin embargo, en la actualidad en razón

²¹⁷ Pedro Altamira. *Principios de lo Contencioso Administrativo*. Óp. cit., p. 77.

²¹⁸ Agustín Gordillo. *Tratado de Derecho Administrativo*. Óp. cit., p. 299.

²¹⁹ Holger Lucero. *Doctrina y Práctica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*. Óp. cit., p.115.

del Art 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, los actos susceptibles de impugnación mediante acciones objetivas son los siguientes: “reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario,”²²⁰

De lo expuesto, se entiende que los actos susceptibles de impugnación mediante acciones objetivas de anulación, son de forma general todos los actos normativos de carácter general de materia tributaria, los cuales según el Art. 80 del Estatuto de Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva implican

“toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales, objetivos de forma directa. De conformidad con la Constitución corresponde al Presidente de la República el ejercicio de la potestad reglamentaria.”²²¹

Por consiguiente, conviene recalcar que al hablar de actos normativos, no solo debemos pensar en el reglamento, pues como bien señala Robalino: el reglamento, como manifestación clásica del poder normativo del Ejecutivo, no es en la Administración Pública moderna la única expresión del poder administrativo normativo del Estado. Por el contrario, el reglamento como tal, se ha convertido en una expresión limitada y menos abundante de la actividad normativa de la Administración Pública, la cual actúa cada vez más a través de poderes normativos asignados a diversos órganos de la Administración distintos del ejecutivo tradicional.²²²

En síntesis, sobre los actos susceptibles de impugnación, se puede decir que estos constituyen todos los actos normativos de carácter general, dictados en materia tributaria. Del mismo modo se desprende, que para la legislación local, el acto normativo, es un concepto amplio que abarca tanto reglamentos, decisiones, ordenanzas etc, siempre y cuando estos produzcan efectos generales. En consecuencia, bajo el concepto de actos normativos, se pueden impugnar por vía de acción objetiva, una gran cantidad de actos expedidos no solo por la función ejecutiva, sino también por distintos órganos de la administración.

2.3.9 Trámite de la acción.

²²⁰ Código Orgánico de la Función Judicial. Artículo 185. Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009.

²²¹ Estatuto de Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva. Artículo 80. Registro Oficial Suplemento No 411 de 31 de marzo de 1994.

²²² Javier Robalino. “La Ley el Reglamento y el acto Normativo en el Ecuador: fuentes y retos jurídicos”. Karlos Navarro *et al.* *VI Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo VIII Jornadas de Derecho Constitucional y Administrativo*. Bogotá: Universidad Externado, p. 611

Sobre el trámite de las acciones objetivas en materia tributaria, brevemente mencionaré que este se encuentra regulado en el Título II, Libro III del Código Tributario (Art. 223-308). De ahí que el Art 223 del mencionado código señala

Art. 223.- *Ámbito de aplicación.*- Las disposiciones de este título son aplicables, en lo que corresponda, a todos los trámites de acciones, excepciones y recursos que son de competencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal. Las normas de otras leyes tributarias o las de los Códigos de Procedimiento Civil y Penal y en general del derecho común, tendrán aplicación supletoria y sólo a falta de disposición expresa o aplicable en este Código.²²³

En efecto, según el mencionado artículo, el trámite de las acciones objetivas tributarias, se debe regir a lo dispuesto en este título, por tanto de manera general, este empieza con la demanda, la cual debe ser presentada en la “Secretaría del Tribunal de lo Fiscal del domicilio del actor”²²⁴, y acorde al contenido que especifica el Art.231. Es decir que en la acción objetiva, el actor deberá entre otras cosas, exponer con claridad los fundamentos de hecho y de derecho, y consecuentemente solicitar como pretensión, la anulación con efectos generales del acto normativo.

Posteriormente, una vez calificada la demanda y tras haber citado al demandado, se realizará la correspondiente contestación a la demanda, en la cual la autoridad demandada expondrá sus excepciones dentro de 15 días o prorrogarla hasta máximo 5 días más, conforme el Art 243 del Código Tributario.²²⁵ Del mismo modo, al igual que en la demanda, la contestación también deberá realizarse acorde a los requisitos señalados esta vez en el Art 244.

Más adelante, una vez calificada la contestación a la demanda, el tribunal concederá el término probatorio de diez días, en virtud del Art 257,²²⁶ en el cual el actor deberá probar los hechos señalados en su demanda tal como lo prescribe el Art. 258 del mismo cuerpo legal.

Por último, una vez concluida la tramitación, “el tribunal pronunciará la sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto”²²⁷, lo cual pone fin a la contienda contencioso administrativa en primera instancia. Del mismo modo, cabe mencionar que según el Art 273 del Código tributario, las partes, antes de la sentencia, “podrán presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados”²²⁸ a

²²³ Código Tributario. Artículo 223. Registro Oficial No 38 de 14 de junio de 2005.

²²⁴ Código Tributario. Artículo 230. Registro Oficial No 38 de 14 de junio de 2005.

²²⁵ Código Tributario. Artículo 243. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

²²⁶ Código Tributario. Artículo 257. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

²²⁷ Código Tributario. Artículo 273. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

²²⁸ Código Tributario. Artículo 273. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

efectos de que el tribunal satisfaga su pretensión, que en el caso de la acción objetiva consiste en la anulación total o parcial del acto normativo de efectos generales.

Ahora bien, aunque dicho procedimiento todavía se encuentra vigente, conviene mencionar que a partir de mayo del 2016, el nuevo Código Orgánico General de Procesos entrará en vigencia, por tanto pasará a regular de manera diferente el trámite de las acciones objetivas en materia tributaria.

En efecto, según lo prescribe el Art 320 del nuevo cuerpo legal, el principal cambio introducido en estas acciones, es que “se ejercerán en procedimiento ordinario.”²²⁹ Lo cual básicamente implica que este nuevo procedimiento, puede resolverse en dos audiencias, la preliminar en donde “el juzgador tendrá la oportunidad de sanear el proceso, admitir la prueba anunciada y presentada, resolver los puntos de debate, resolver sobre la participación de terceros, sobre el litisconsorcio, convalidar o subsanar aspectos formales, entre otros”²³⁰; y la audiencia definitiva o de juicio, “en la cual se alegará al inicio y al final, se introducirá y confrontará la prueba, y se emitirá la resolución.”²³¹

2.3.10 Comparación con la acción del artículo 220.1 del Código Tributario.

Dentro de las acciones de impugnación en materia tributaria, conviene advertir que la legislación ecuatoriana cuenta con dos acciones aparentemente similares.

Las primeras, que según el Art 220. 1 se formulan “contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes,”²³²

Y las segundas que vendrían a ser propiamente las acciones objetivas de anulación, las cuales se proponen,

(...)contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos,²³³

²²⁹ Código Orgánico General de Procesos. Artículo 320. Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015

²³⁰ Código Orgánico General de Procesos. Exposición de motivos. Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015

²³¹ Código Orgánico General de Procesos. Exposición de motivos. Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015

²³² Código Tributario. Artículo 220. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

²³³ Código Tributario. Artículo 223. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

Efectivamente, tras observar el texto del Art 220 del Código Tributario, parecería que ambas acciones resultan equivalentes, por cuanto proceden contra los mismos actos normativos. Sin embargo, al analizarlas a la luz de la jurisprudencia local, se verá que ambas constituyen acciones diferentes, en virtud de lo expuesto en la sentencia emitida por la Sala Especializada de lo Fiscal de la entonces Corte Suprema que señala:

En el orden tributario, corresponde a los tribunales distritales de lo Fiscal conocer de aquellos que se refieren a la ilegalidad de reglamentos, ordenanzas y resoluciones o circulares de carácter general (Art. 234 numerales 1 y 2 del Código Tributario). El numeral 1 es aplicable a aquellos casos en los cuales "tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes", el numeral 2 opera "cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos". El énfasis es nuestro. La diferencia entre ambos casos estriba en que el pronunciamiento en el primero es de carácter particular y se proyecta únicamente sobre el administrado que propone la impugnación, en tanto que el segundo es de valor general, es decir erga omnes, y se proyecta tanto respecto del interesado o del colectivo que propone la impugnación cuanto sobre todos los administrados; en el primero debe existir lesión de los derechos subjetivos del reclamante por lo que debe tratarse de un acto administrativo dentro del cual se ha aplicado las normas impugnadas, en el segundo no hace falta tal lesión siendo su naturaleza objetiva; y, en el primero el pronunciamiento no incide en el sistema jurídico que permanece inmutado, en el segundo el sistema jurídico vertido en el reglamento, ordenanza o resolución o circular de carácter general queda modificado, por lo que debería publicarse en el Registro Oficial para el conocimiento general. Ambos casos pretenden purgar a las normativas mencionadas de vicios de ilegalidad. Sin embargo de ello, es de advertir que en ciertos casos la ilegalidad viene aparejada con la inconstitucionalidad de las normas ante lo cual la competencia para conocer de la impugnación se radica en el Tribunal Constitucional. Así resolvió esta Sala en el caso 42-1996, sentencia de 11 de febrero de 1998.²³⁴

Del criterio manifestado por la Corte, se desprende que la principal diferencia entre las acciones, se basa en el alcance del pronunciamiento, ya que en el caso del numeral 1, este recae específicamente en el accionante, por tanto es de carácter particular; mientras que respecto al numeral 2, este involucra a todos los administrados, de ahí que sea de carácter general o erga omnes. Razón por la cual, la primera acción del Art 220 se asimila más a una acción subjetiva o de plena jurisdicción.

Del mismo modo, se aprecia que, la acción del numeral 1 del Código Tributario, se aplica necesariamente cuando el acto administrativo lesiona derechos subjetivos, mientras que en la acción del numeral 2, no hace falta o no es necesario la lesión de un derecho subjetivo, no obstante de que aquella pueda ocurrir. Es decir, que bajo el numeral 2 del Art 220, una persona podría tranquilamente interponer una acción

²³⁴ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Registro Oficial Suplemento 435 de 5 de octubre del 2004.

objetiva en dos supuestos, el primero aunque no se vulneren sus derechos, y el segundo, en el caso de que se lesionen derechos, siempre y cuando su pretensión sea la de anular de forma total o parcial el acto normativo de efectos generales.

Por tanto, más allá de las diferencias que ilustran características propias de cada acción, considero que lo importante en esta sección, radica en que ambas acciones deberían gozar de la garantía de recurrir el fallo mediante casación, ya que así se aseguraría un control judicial de las sentencias del tribunal, lo cual generaría mayor seguridad y certeza a las partes. Del mismo modo, pienso que ambos casos deberían ser recurribles, ya que en la acción del numeral 1, propiamente se solicita un amparo de derechos subjetivos asimilándose a una acción de plena jurisdicción, mientras que en la segunda, si bien no hace falta que exista esa vulneración, podría darse en determinado caso, por tanto el actor también podría reclamar la anulación con efectos generales del acto normativo.

2.3.11 Competencia.

La legislación nacional, distingue la jurisdicción de la competencia en el siguiente sentido:

Art. 1.- La jurisdicción, esto es, el poder de administrar justicia, consiste en la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada, potestad que corresponde a los tribunales y jueces establecidos por las leyes.

Competencia es la medida dentro de la cual la referida potestad está distribuida entre los diversos tribunales y juzgados, por razón del territorio, de la materia, de las personas y de los grados.²³⁵

De ahí que según la doctrina, la jurisdicción “es la potestad genérica de todo tribunal”²³⁶, mientras que la competencia “es el poder específico (concreto) de intervenir en determinadas causas.”²³⁷

Bajo esta idea, en el caso en concreto, el tema de la competencia para conocer las acciones objetivas de materia tributaria, resulta fundamental, toda vez que esta pasó a manos de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, a partir del Código Orgánico de la Función Judicial, suprimiendo así la posibilidad de las partes de recurrir el fallo mediante casación.

2.3.11.1 Previa

²³⁵ Código de Procedimiento Civil. Artículo 1. Registro Oficial Suplemento No 58 de 12 de julio de 2005.

²³⁶ Enrique Vescovi. *Teoría general del proceso*. Óp. cit., p. 133

²³⁷ *Ibíd.*

Antes de entrar en vigencia el Código Orgánico de la Función Judicial, la competencia para conocer las acciones objetivas en general, se encontraba regulada en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y en el Código Tributario.

En efecto, en el ámbito estrictamente administrativo, la competencia para conocer dichas acciones o recursos todavía se encuentra regulada en el artículo 10 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que señala:

Art. 10. Son atribuciones y deberes jurisdiccionales del Tribunal de lo Contencioso Administrativo:
a) Conocer y resolver en única instancia de las impugnaciones a los reglamentos, actos y resoluciones de la Administración Pública, o de las personas semipúblicas o de derecho privado con finalidad social o pública y decidir acerca de su legalidad o ilegalidad;²³⁸

Por su parte, en el ámbito tributario, la competencia de la acción objetiva de anulación se encontraba anteriormente regulada en el artículo 220 numeral 2 del Código Tributario que señala:

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

2a. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos;²³⁹

Del presente artículo, se desprende que dichas acciones atacan específicamente a los actos normativos de carácter general, mas no a los actos administrativos, buscando su anulación total o parcial cuando estos sean contrarios al derecho. Asimismo, se observa claramente que el órgano competente para conocer dichas acciones era el Tribunal Distrital de lo Fiscal, razón por la cual se podía interponer el correspondiente recurso de casación contra la sentencia.

2.3.11.2 Actual

En la actualidad, la competencia de las acciones objetivas en materia administrativa continúa regulada por el Art 10 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el cual guarda concordancia con el Art. 217 del Código Orgánico de la Función Judicial que señala:

Art. 217.- ATRIBUCIONES Y DEBERES.- Corresponde a las juezas y jueces que integren las salas de lo contencioso administrativo:

²³⁸ Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Artículo 10. Registro Oficial No. 338 de 18 de marzo de 1968.

²³⁹ Código Tributario. Artículo 220. Código Tributario. Artículo 223. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

3. Conocer y resolver las impugnaciones que se propusieren en contra de los reglamentos, resoluciones y más actos normativos de rango inferior a la ley, en materia no tributaria, provenientes de las instituciones del Estado que integran el sector público;²⁴⁰

Sin embargo, en materia tributaria, la competencia para conocer dichas acciones cambió inesperadamente con la expedición del Código Orgánico de la Función Judicial. En efecto, actualmente, la competencia de estas acciones ya no recae sobre el Tribunal Distrital de lo Fiscal como lo preveía el Código Tributario, sino más bien está a cargo de las Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, en virtud del Art. 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial que señala:

Art. 185.- COMPETENCIA DE LAS SALAS DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-

Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá:

2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial;²⁴¹

Hecho, que se confirma con el juicio de impugnación No. 124-2010 de acción objetiva tributaria, donde primeramente la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N.1 de Quito, se inhibió de conocer la causa por carecer de competencia y la remitió a la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, “en atención a lo dispuesto en el art 185 del Código Orgánico de la Función Judicial”²⁴². Posteriormente, en el considerando primero de la sentencia, la mencionada Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, se declara competente para conocer y resolver la acción “de conformidad con lo previsto en el art. 185 párrafo segundo número 2 del Código Orgánico de la Función Judicial”²⁴³ confirmando plenamente el cambio de competencia surgido a raíz de la entrada en vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial.

En consecuencia, lo que nos trae a colación tanto el Art. 185 párrafo segundo numeral 2, como la jurisprudencia de la Corte Nacional, es que actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, conoce las

²⁴⁰ Código Tributario. Artículo 220. Código Tributario. Artículo 223. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

²⁴¹ Código Orgánico de la Función Judicial. Artículo 185. Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009.

²⁴² Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Causa No. 124-2010, de 1 marzo de 2011

²⁴³ Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Causa No. 124-2010, de 1 marzo de 2011

impugnaciones normativas tributarias en primera y única instancia, obstaculizando así la posibilidad de que dicho fallo sea recurrible mediante casación, en virtud de que sus resoluciones se publican automáticamente en el Registro Oficial.

2.3.11.3 Competencia en la legislación comparada.

En los tres casos revisados de legislación comparada, a diferencia de lo que sucede a nivel local, la competencia para conocer las acciones de objetivas anulación, no recae en el máximo órgano de administración de justicia, razón por la cual, si existe la posibilidad de recurrir los fallos.

Por ejemplo en el caso de España, el art 10. 1. b) de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, indica que se pueden impugnar en única instancia, las disposiciones generales ante las Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, sin embargo el art 86.1 que trata sobre el recurso de casación expresa:

1. Las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo y las dictadas en única instancia o en apelación por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia serán susceptibles de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.²⁴⁴

Es decir que en el caso español, si es posible interponer recurso de casación contra las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia que tramiten acciones objetivas.

Del mismo modo, en el caso de Venezuela, el art 24. 5 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, indica que los Juzgados Nacionales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, son competentes para conocer las demandas de nulidad de los actos de efectos generales, mientras que el art 23.15 que trata sobre la competencia de la Sala Administrativa del Tribunal Supremo, manifiesta que dicho tribunal conoce: “15. Las apelaciones de las decisiones de los Juzgados Nacionales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa” configurándose así la posibilidad de recurrir el fallo²⁴⁵.

Finalmente, en el caso de Costa Rica, también se garantiza el derecho a recurrir mediante casación en el art 135.3 del Código Procesal Contencioso Administrativo, que señala que la Sala de la Corte Suprema, conoce y resuelve los recursos de

²⁴⁴ Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (España). Artículo 86. 14 de julio de 1998.

²⁴⁵ Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (Venezuela). Artículo 23. 16 de junio de 2010.

casación, de procesos donde se discutan entre otras cosas “la validez y eficacia de los reglamentos”²⁴⁶.

En consecuencia, en virtud de los casos revisados, se puede decir que en distintas legislaciones comparadas (España, Venezuela y Costa Rica) existe la correcta tendencia de que los procesos de acciones objetivas de anulación, sean propensos a una revisión extra, la cual permite corregir distintos errores presentes en las resoluciones judiciales.

2.3.12 Jurisprudencia que muestra empíricamente la necesidad del derecho a recurrir en las acciones objetivas de materia tributaria.

Para comprender la importancia del derecho a recurrir el fallo en las acciones objetivas de anulación de materia tributaria, conviene citar algunos casos resueltos por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema, en donde se revoca la decisión del Tribunal de lo Fiscal, por haberse infringido de alguna forma la ley.

Primero, el caso Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal, Expediente 42, Registro Oficial 305 de 27 abril de 1998, que trata sobre un recurso de casación interpuesto por el Director de Asesoría Jurídica de la Presidencia de la República en 1996, a nombre del señor Presidente Constitucional de la República, en contra de la sentencia expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 que acepta la demanda que impugna el Reglamento General de la Ley de Discapacidades emitido por el Decreto Ejecutivo No. 1437 publicado en el R.O. No. 374 de 4 de febrero de 1994.²⁴⁷

Básicamente, el recurrente señala que el recurso se fundamenta en las causales primera, segunda y cuarta del artículo 3 de la Ley de Casación, pues, según él, se dicta sentencia sobre una materia en la que el Tribunal no competencia, lo cual viola artículos del Código de Procedimiento Civil y el Código Tributario²⁴⁸

Al analizar esta cuestión, la corte considera que la acción propuesta, según la demanda, es de inconstitucionalidad, ilegalidad e improcedencia, del Decreto Ejecutivo 1437 que contiene el Reglamento General de la Ley de Discapacidades, solicitando su

²⁴⁶ Código Procesal Contencioso Administrativo. (Costa Rica). Artículo 135. 22 de junio del 2006.

²⁴⁷ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Registro Oficial Suplemento 305 de 27 de abril del 1998

²⁴⁸ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Registro Oficial Suplemento 305 de 27 de abril del 1998

anulación con efectos generales, pues contiene normas que violan algunas leyes entre ellas la propia Constitución²⁴⁹. Por tanto expresa que

A partir de la expedición de la Constitución Política del Ecuador, correspondía al Tribunal de Garantías Constitucionales, hoy al Tribunal Constitucional, conocer las demandas en contra, entre otros casos, de decretos inconstitucionales por la forma o por el fondo y suspender su vigencia.²⁵⁰

En consecuencia, en virtud de que los Tribunales Distritales de lo Fiscal, ya no tenían competencia para conocer demandas de inconstitucionalidad de actos normativos, la Corte, acepta el recurso interpuesto a nombre del señor Presidente Constitucional de la República, respecto a la sentencia dictada el 25 de junio de 1996, dentro del juicio de impugnación No. 16436 y “deja sin valor lo actuado por la 2a. Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1. Por tanto solicita se Devuelva el proceso a la Secretaria de la 2a. Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, para los de ley”²⁵¹.

De lo expuesto, vemos que la presente jurisprudencia resulta esencial en la investigación, toda vez que muestra empíricamente que el derecho a recurrir que se expresa a través del recurso de casación, es necesario en las acciones objetivas de anulación tributarias, por cuanto permite corregir errores presentes en la sentencia, como en este caso fue la incompetencia del tribunal.

Del mismo modo, se aprecia que el recurso de casación, resulta provechoso para todas las partes, pues no solo los administrados pueden beneficiarse de este, sino también lo puede hacer la propia Administración, tal como sucedió en el caso.

En segundo lugar conviene analizar el caso Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal, Gaceta Judicial 13 de 21 de enero de 2003, el cual trata sobre un recurso de casación interpuesto por el Procurador Judicial del Banco del Pichincha, del Banco de Préstamos, del Banco Internacional y del Banco Bolivariano y el Procurador Judicial del Banco de Préstamos S.A., en contra de la sentencia de 23 de octubre del 2001 expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, la cual no anula la ordena municipal.²⁵²

Básicamente, los recurrentes señalan que el recurso se fundamenta en las causales primera, y quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, pues, según ellos para

²⁴⁹ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Registro Oficial Suplemento 305 de 27 de abril del 1998

²⁵⁰ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Registro Oficial Suplemento 305 de 27 de abril del 1998

²⁵¹ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Registro Oficial Suplemento 305 de 27 de abril del 1998

²⁵² Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Gaceta Judicial 13 de 21 de enero del 2003

la expedición de la Ordenanza Municipal que regula el impuesto de patente municipal, debía existir informe favorable del Ministerio de Finanzas, el cual no existió, violándose lo prescrito en la Ley de Régimen Municipal y el Código Tributario.

Al analizar esta cuestión, la corte considera que la acción propuesta es de ilegalidad de la Ordenanza por contravenir el principio del Art. 4 del Código Tributario, pues mediante dicha ordenanza “no por ley según corresponde, se ha definido el objeto del Impuesto de Patentes Municipales”²⁵³. Por tanto al alegar la ilegalidad de la ordenanza con efectos generales, la Segunda Sala del Tribunal distrital de los fiscal, si era competente para conocer dicha acción.

Sin embargo, más adelante la Corte considera que,

No se ha demostrado que al tenor de los artículos 7 del Código Tributario y 384 de la Ley de Régimen Municipal previamente a emitir la Ordenanza, se obtuvo el dictamen del Ministerio de Finanzas. Esa omisión es trascendente, pues, de acuerdo al sistema jurídico estatuido la facultad de la Municipalidad demandada para emitir tal Ordenanza se encontraba supeditada al cumplimiento del indicado requisito so pena de incurrir en exceso de poder.²⁵⁴

Por tanto, al no existir el dictamen del Ministro de Finanzas, necesario para la expedición de la ordenanza municipal, la Corte, acepta los recursos interpuestos y con efectos generales “anula la Ordenanza para la Determinación, Administración, Control y Recaudación del Impuesto de Patentes Municipales en el Cantón Santo Domingo de Los Colorados”²⁵⁵ publicada en Registro Oficial 472 de 4 de Julio de 1990.

En consecuencia, al igual que la anterior jurisprudencia, la presente también resulta esencial en la investigación, toda vez que muestra la importancia del derecho a recurrir mediante casación en las acciones objetivas de materia tributaria. Ciertamente, el revocar la sentencia del Tribunal Distrital y la consecuente anulación del acto normativo, demuestran empíricamente que las decisiones del poder judicial son susceptibles de contener notables errores. De ahí que resulta necesaria la figura de la casación, pues constituye un medio de impugnación, por el cual se corrigen o modifican dichos errores, asegurando así una mejor justicia, en el sentido de que el administrado adquiere mayor seguridad y certeza; y a su vez el Estado, tutela la correcta aplicación normativa tanto del acto como de la sentencia impugnada,

²⁵³ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Gaceta Judicial 13 de 21 de enero del 2003

²⁵⁴ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Gaceta Judicial 13 de 21 de enero del 2003

²⁵⁵ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Gaceta Judicial 13 de 21 de enero del 2003.

cumplimiento así con el principio de legalidad que es expresión máxima del Estado de Derecho.

3. CAPÍTULO 3. VULNERACIÓN DEL DERECHO A RECURRIR EL FALLO EN LAS ACCIONES OBJETIVAS DE ANULACIÓN TRIBUTARIAS.

Para comprender la vulneración del derecho a recurrir en las acciones objetivas de materia tributaria, conviene primeramente aclarar cuáles son las principales limitaciones que pueda tener este derecho garantía respecto a las mencionadas acciones.

Así entonces, dentro de las limitaciones al derecho a recurrir, empezaré mostrando algunas razones que señala la doctrina, para posteriormente remitirme al proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucionalidad propuesto ante la Corte Constitucional, en el cual constan dos contestaciones a la demanda, una del Secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la Republica, Dr. Alexis Mera, y otra del Presidente de la Asamblea Nacional, Fernando Cordero Cueva, las cuales expresan los motivos por los cuales este derecho no debería estar presente en estas acciones.

De esta forma, una vez explicadas las limitaciones, expondré finalmente cuáles son en cambio los argumentos que habilitan la interposición de un recurso de casación en estas acciones.

3.1 Limitaciones al derecho a recurrir el fallo en acciones objetivas.

3.1.1 Principio de economía procesal y celeridad

Según la primera limitación doctrinaria, el derecho a recurrir el fallo no debería garantizarse en las acciones objetivas, toda vez su interposición vulneraría los principios de economía procesal y celeridad.

Así entonces, sobre el principio de economía procesal, Aldo Bacre manifiesta que “es comprensivo de todas aquellas previsiones que tienden a la abreviación y simplificación del proceso, evitando que su irrazonable prolongación haga inoperante la tutela de los derechos e intereses comprometidos en él”²⁵⁶

Por su parte, para Gozaini, “el principio de economía refiere a dos aspectos vitales para la eficacia del proceso: que sea terminado en el plazo más breve posible, y que ello se logre con la menor cantidad de actos”²⁵⁷

Del mismo modo, según Enrique Vescovi, el principio de economía, “tiende a evitar esa pérdida de tiempo, de esfuerzos, de gastos”²⁵⁸

Bajo estas ideas, se desprende que dicho principio, busca principalmente evitar la excesiva duración del proceso, a través de la simplificación del mismo. Del mismo modo y siguiendo a Bacre, se aprecia que de la aplicación del principio de economía, surge el principio de celeridad, “mediante la abreviación de los plazos, la perentoriedad de los términos; la preclusión de las etapas procesales; la limitación de los recursos, etcétera.”²⁵⁹

En consecuencia, bajo estos postulados, el derecho a recurrir el fallo, debería limitarse en ciertos procesos, ya que su ejercicio atentaría contra los principios de celeridad y economía procesal. Aquello, en virtud de que los recursos al buscar la mayor seguridad y certeza en las resoluciones, mediante otra instancia, tienden a generar algunas dilaciones al proceso.

En el caso en concreto del Art 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, el legislador, al dar competencia a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional para conocer las acciones objetivas en única instancia, limitó el derecho a recurrir el fallo en virtud del principio de economía y celeridad procesal. Por tanto, a manera de síntesis, se puede decir que la presente hipótesis refleja claramente una política pro celeridad respecto al

²⁵⁶ Aldo Bacre. *Teoría general del proceso*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1986, p.466.

²⁵⁷ Osvaldo Gozaini. *Teoría general del derecho procesal*. Buenos Aires: Ediar, 1999, p.135.

²⁵⁸ Enrique Vescovi. *Teoría general del proceso*. *Op. cit.*, p. 58.

²⁵⁹ Aldo Bacre. *Teoría general del proceso*. *Op. cit.*, p.466.

antiguo dilema del legislador, ya que en la búsqueda de una mejor justicia, optó por los principios de economía y celeridad procesal, que tienden a la más pronta terminación de los juicios; en lugar del principio de seguridad, que tiende a agotar los medios y a aumentar el número de instancias ²⁶⁰

No obstante, hay que tener en cuenta que la posibilidad de recurrir el fallo mediante casación en procesos de acciones objetivas, no necesariamente implica sacrificar del todo estos principios, ya que estos se expresan de varias maneras dentro del proceso. De ahí que en el supuesto de poder recurrir mediante casación en los procesos de acciones objetivas tributarias (como ocurría antes), y se pretenda no sacrificar los principios de economía y celeridad procesal, se lo podría hacer mediante ciertas reformas estructurales al proceso, como por ejemplo, lo que plantea el nuevo Código Orgánico General de Procesos, al implantar en estas acciones un proceso ordinario con audiencia preliminar y definitiva, que se llevan a cabo de forma oral, para agilizar el tema de notificaciones, resoluciones y recursos. Del mismo modo, como explicaré más adelante, considero que la posibilidad de corregir errores judiciales en las sentencias, y por ende obtener sentencias más certeras y seguras, pesa más que los principios de economía y celeridad en virtud de la ley de ponderación.

3.1.2 Permanencia de la incertidumbre.

Otra limitación doctrinaria, tiene que ver con la falta de certidumbre en la parte que pierde la contienda en apelación. Efectivamente en palabras de Hugo Alsina, “El que triunfa en primera instancia y pierde su pleito en la apelación, no pensara, seguramente, que el tribunal de segunda instancia es el que está en lo cierto y, por tanto, no se habrá eliminado la incertidumbre”²⁶¹

Así, en el supuesto de tramitar una acción objetiva de anulación (donde hipotéticamente se garantice el derecho a recurrir, tal como sucedía antes del COFJ), y se revierta la decisión del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, cualquiera que sea la parte perjudicada por la nueva decisión, sentirá cierta incertidumbre respecto a la sentencia. Razón por la cual, el derecho a recurrir a recurrir el fallo, vendría a ser innecesario en el proceso, toda vez que su ejercicio siempre generará dudas en la parte que pierde la contienda en casación.

Sin embargo, considero que este postulado tiene falencias en el sentido de que por más que se revierta una decisión, el hecho de saber que esta pueda ser revisada por un órgano superior, brinda sin dudas mayor tranquilidad a las partes.

²⁶⁰ Víctor De Santo. *Tratado de los recursos*. Óp. cit., p. 102.

²⁶¹ Hugo Alsina. *Tratado teórico práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*. Óp. cit., p. 135.

Adicionalmente, cabe resaltar que, si la nueva resolución rectifica los vicios de manera motivada y precisa, no existiría razón por la cual la parte afectada permanezca en incertidumbre.

Ahora bien, además de estas limitaciones doctrinarias, existen otras dos limitaciones al derecho a recurrir, que como dije antes, aparecen tanto en la contestación del Secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la Republica, Dr. Alexis Mera, como en la del Presidente de la Asamblea Nacional, Fernando Cordero Cueva, las cuales nos dicen que el derecho a recurrir no es absoluto, toda vez que posee las siguientes limitaciones.

3.1.3 Teoría del órgano limite.

La primera limitación del derecho a recurrir, que aparece en el proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucional, se encuentra en la contestación del Secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la Republica, Dr. Alexis Mera, y se basa en la falta de un órgano superior a la Corte Nacional para conocer el recurso de casación.

En efecto, según el Dr. Alexis Mera, la teoría del órgano limite,

(...) no es más que la negativa de que exista una instancia superior cuando el que resuelva sea el órgano que se encuentra en la cúspide de la jerarquía de la administración de justicia, en virtud de que lógicamente ya no existe otro órgano superior de control.²⁶²

Por tanto, bajo esta idea, en la mencionada acción de inconstitucionalidad, se alega que dicha teoría es aplicable al Art. 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, toda vez que al ser la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, quien conoce las impugnaciones normativas tributarias en primera y única instancia, no existiría otra instancia superior a la cual recurrir la resolución.

En efecto, dicha prohibición de interponer casación, sucede en los procesos de acciones objetivas tributarias, ya que como señala la propia Corte Nacional, ahora no se puede aplicar la Ley de Casación y resolver el recurso, toda vez que:

El artículo 2 de la Ley de Casación expresamente señala que el recurso de casación solamente cabe contra sentencia, auto o providencia finales y definitivos, dictados por las cortes provinciales y por los tribunales distritales de lo contencioso tributario y de lo contencioso administrativo; no cabe por tanto la interposición del

²⁶² Corte Constitucional. Proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucionalidad. Contestación a la demanda, Secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la Republica, Dr. Alexis Mera.p.39.

recurso de casación contra sentencias, autos o providencias que dicte la propia Corte nacional de Justicia.²⁶³

En consecuencia, la prohibición de interponer recurso de casación en los procesos de acciones objetivas tributarias, termina atentando contra el derecho constitucional de recurrir el fallo y afectando a las partes, pues como se explicará más adelante, el hecho de que conozca el órgano límite, no quiere decir que su decisión esté libre de vicios; por el contrario dicha resolución es propensa a irregularidades, razón por la cual, no sería adecuado que las acciones objetivas tributarias carezcan de la posibilidad de recurrir el fallo mediante casación.

3.1.4 Decisión de derechos en el Artículo 76, 7, literal m, de la Constitución, como requisito para la interposición de un recurso.

Según esta idea, para ejercer el derecho a recurrir en fallo, es necesario que en el proceso se decida sobre derechos, tal como expresa el mencionado artículo.

De ahí que el Secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la Republica, Dr. Alexis Mera, señala primeramente: “el principio de la doble instancia o doble conforme se aplica únicamente en aquellos procedimientos en los cuales se decidan sobre DERECHOS de las partes procesales”²⁶⁴

Posteriormente y bajo este supuesto, el Dr. Alexis Mera se refiere específicamente al caso del Art. 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, señalando que

(...) las acciones de impugnación no buscan el respeto o reconocimiento de un derecho subjetivo, sino el cumplimiento del principio constitucional del orden jerárquico normativo, ya que lo que se persigue es que un reglamento, acuerdo o resolución no esté en contraposición con lo normado en una Ley.²⁶⁵

Así entonces, debido a la supuesta falta de decisión de derechos en las acciones de impugnación del Art 185, el secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la Republica, Dr. Alexis Mera, termina diciendo: “Es por esto, que no puede ni debe existir el principio de doble instancia o conforme”²⁶⁶

De igual manera, está misma idea es compartida por el Presidente de la Asamblea Nacional, Fernando Cordero Cueva, quien en su contestación a la demanda, expone

²⁶³ Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Causa No. 17751-2013-0333, de 20 mayo de 2015

²⁶⁴ Corte Constitucional. Proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucionalidad. Contestación a la demanda, Secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la Republica, Dr. Alexis Mera.p.40.

²⁶⁵ Corte Constitucional. Proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucionalidad. Contestación a la demanda, Secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la Republica, Dr. Alexis Mera.p.40.

²⁶⁶ Corte Constitucional. Proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucionalidad. Contestación a la demanda, Secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la Republica, Dr. Alexis Mera.p.40.

primeramente la diferencia existente entre las acciones objetivas y subjetivas en los siguientes términos:

El sistema contencioso administrativo que también se aplica a lo tributario contempla dos posibilidades: la primera, las acciones subjetivas o de plena jurisdicción que (...) ampara un derecho subjetivo del recurrente, presuntamente negado, desconocido o no reconocido total o parcialmente por el acto administrativo de que se trata; las otras, las denominadas objetivas o de anulación o por exceso de poder, tutela el cumplimiento de la norma jurídica objetiva (...)²⁶⁷

Posteriormente, conforme a lo expuesto agrega

(...) la invocación que se hace del Art. 76 numeral 7 literal m) de la Constitución de la República se refiere expresamente a sus derechos subjetivos presuntamente negados, desconocidos o no reconocidos total o parcialmente por el acto administrativo, por ello dicha norma expresamente señala “Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.”²⁶⁸

En consecuencia para finalizar su argumento, expresa:

A diferencia de lo mencionado, la acción objetiva que persigue la anulación del acto administrativo, por lo general de los actos reglados como las ordenanzas, reglamentos y resoluciones, estas las pueden realizar las mismas entidades públicas, sin perjuicio de las acciones de lesividad que puedan hacer las autoridades competentes. Ello no conlleva la violación de un derecho subjetivo, por ello el legislador estimó que dichas acciones las conozca la Sala de lo tributario de la Corte Nacional de Justicia.²⁶⁹

En síntesis, bajo estos razonamientos, no se vulneraría el derecho a recurrir en el fallo en las acciones objetivas del Art 185 párrafo segundo numeral 2, toda vez que el Art. 76 numeral 7 literal m) de la Constitución exige que en el proceso se decida sobre derechos, cosa que según ambas contestaciones, no sucede en las acciones objetivas pues estas simplemente buscan tutelar la legalidad del acto y orden jerárquico.

Sin embargo, como explicaré más adelante, considero que este argumento es superado en el sentido de que en los procesos de acciones objetivas si se decide sobre derechos de las partes.

3.2 Cuestiones que habilitan el derecho a recurrir el fallo en las acciones objetivas.

Revisadas las limitaciones que pudiera tener el derecho a recurrir el fallo mediante casación, es hora de analizar en cambio las razones por las cuales dicho derecho debería garantizarse en las acciones objetivas de materia tributaria.

²⁶⁷ Corte Constitucional. Proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucionalidad. Contestación a la demanda, Presidente de la Asamblea Nacional, Fernando Cordero Cueva, p. 49.

²⁶⁸ Corte Constitucional. Proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucionalidad. Contestación a la demanda, Presidente de la Asamblea Nacional, Fernando Cordero Cueva, p. 50.

²⁶⁹ Corte Constitucional. Proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucionalidad. Contestación a la demanda, Presidente de la Asamblea Nacional, Fernando Cordero Cueva, p. 50.

Así entonces, entre los principales argumentos que apoyan la presencia del recurso de casación en las acciones objetivas tributarias, se encuentran los siguientes.

3.2.1 Permite corregir errores de las sentencias.

La primera razón para garantizar el derecho a recurrir, se basa principalmente en la capacidad de los recursos entre ellos la casación, de eliminar errores presentes en las decisiones judiciales.

En efecto, tal como se ha mencionado en el trabajo, hay que partir del supuesto de que la administración de justicia en general, no es perfecta ni infalible, toda vez que es ejercida por seres humanos, quienes por naturaleza están sujetos a la contingencia del error.

Por tanto, ante la contingencia de un error de juicio o de procedimiento, que vulnere derechos e intereses de las partes, los recursos, emergen como los medios idóneos otorgados por los ordenamientos, para corregir aquellas infracciones a la ley presentes en las sentencias.

Ciertamente, tal como se ha visto en dos jurisprudencias de la Corte Suprema, gracias al recurso de casación en las acciones objetivas de materia tributaria, se han podido revertir sentencias viciadas de los Tribunales Distritales, donde existían irregularidades como la incompetencia del tribunal en un caso, o la falta del dictamen de un Ministro para la expedición de una ordenanza, que claramente constituye un error de juicio por parte del tribunal.

Por tanto, bajo esta idea, la presencia de la casación resulta indispensable en los procesos de acciones objetivas de materia tributaria, toda vez que al corregir los distintos errores en los que puede incurrir el juzgador según el Art 3 de la Ley de Casación, se asegura una mejor justicia y a la vez partes adquieren seguridad y certeza tal como se verá a continuación.

3.2.2 Genera mayor seguridad y certeza en las resoluciones.

La segunda razón para garantizar el derecho a recurrir el fallo mediante casación en las acciones objetivas de materia tributaria, tiene que ver con el mayor grado de seguridad y certeza en las resoluciones recurridas.

Efectivamente, si mediante casación es posible subsanar irregularidades de la sentencia, resulta lógico que una vez resuelto el recurso, la nueva resolución del Tribunal, estará dotada de mayor seguridad y certeza. Aquello en virtud de que al interponer el recurso de casación, (tal como sucedía antes de la entrada en vigencia

del “COFJ”) la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, se encontraba obligada a revisar la legalidad de lo actuado por el Tribunal Distrital, configurando así una revisión extra que aseguraba un mayor grado de seguridad.

De ahí que como bien señala Troya, los motivos para la instauración del recurso de casación en materia tributaria fueron “alcanzar la máxima seguridad y certeza en la administración de la justicia contencioso tributaria.”²⁷⁰

Sin embargo, no se puede desconocer que al brindar la posibilidad de recurrir, los principios de seguridad y certeza entrarían en conflicto con los de economía y celeridad procesal, razón por la cual resulta necesario aplicar la técnica de ponderación de principios que señala el Art 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, y la cual se explicará a continuación, a efectos de determinar cuáles de los principios son los que prevalecen en el caso en concreto de las acciones objetivas de anulación en materia tributaria.

Así entonces, para ponderar entre seguridad y certeza vs economía procesal y celeridad, el Art 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, expresa:

3. Ponderación.- Se deberá establecer una relación de preferencia entre los principios y normas, condicionada a las circunstancias del caso concreto, para determinar la decisión adecuada. Cuanto mayor sea el grado de la no satisfacción o de afectación de un derecho o principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro.²⁷¹

Del mencionado artículo, se desprende en primer lugar que ponderar implica una técnica para resolver conflictos entre normas o principios, donde necesariamente hay que preferir entre una norma o principio, en virtud de las circunstancias o el contexto del caso en concreto. Del mismo modo, en su parte final el artículo nos muestra lo que el autor Robert Alexy denomina como el núcleo de la ponderación, que viene a ser la Ley de Ponderación, que se traduce en una variable principal para determinar el principio preferencial.²⁷²

En palabras de Alexy, para aplicar esta ley resulta necesario seguir 3 pasos que son:

El primer paso es preciso definir el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios. Luego, en un segundo paso, se define la importancia de la

²⁷⁰ José Troya. *Derecho Internacional Tributario*. Óp. cit., p.181

²⁷¹ Ley Orgánica de Garantías jurisdiccionales y Control Constitucional. Artículo 3. Registro Oficial Suplemento No. 52 de 22 de octubre de 2009

²⁷² Robert Alexy. “La fórmula del peso”. *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Carlos Bernal *et al.* Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008. p.15.

satisfacción del principio que juega en sentido contrario. Finalmente, en un tercer paso, debe definirse si la importancia de la satisfacción del principio contrario justifica la restricción o la no satisfacción del otro.²⁷³

Paralelamente, para obtener el peso concreto de los principios, el mencionado autor señala que dichos grados de afectación o satisfacción, son objeto de valoración L, (leve), M (medio) y G (grave), los cuales a su vez pueden ser representados por la serie de cifras 1, 2 y 3 respectivamente.²⁷⁴

Así entonces, aplicando esta ley al conflicto entre el principio de seguridad y certeza vs el principio de economía y celeridad, se lo podría resolver de la siguiente forma. Primero, teniendo en cuenta la hipótesis de que se permita interponer recurso de casación en las acciones objetivas tributarias, el grado de afectación del principio de economía y celeridad vendría a ser (medio) equivalente a (2), ya que si bien existiría una mediana dilación del proceso, esta, no sería tan excesiva como en otros procesos donde además se puede interponer recurso de apelación. Asimismo, hay que tener en cuenta que la casación, no es la única razón para demorar el proceso. Por su parte, bajo esta hipótesis, el grado de satisfacción del principio de seguridad y certeza sería (grave) equivalente a (3), toda vez que al permitir la posibilidad de recurrir, sería posible corregir las infracciones legales de las sentencias, con lo cual existiría un sistema de control que fiscalice las resoluciones, brindando así mayor seguridad y certeza en las partes, lo cual en definitiva se traduce en una mejor justicia en la medida de lo posible. Del mismo modo, la satisfacción de seguridad sería alta, en el sentido de que gracias a este control adicional, es posible someter a la Administración al derecho, cumpliendo así con el Principio de Legalidad que es la máxima expresión del Estado Derecho. Por consiguiente, en este conflicto se aprecia claramente que la importancia de la satisfacción del principio de seguridad y certeza (3) pesa más o es mayor que el grado de afectación del principio de economía y celeridad procesal (2).

Por tanto, en vista de que en el caso en concreto de las acciones objetivas de materia tributaria, la seguridad y certeza es más provechosa que la economía y celeridad, en virtud de la Ley de Ponderación descrita en el art. 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, considero necesario que se garantice la posibilidad de recurrir el fallo mediante casación en las acciones objetivas de anulación tributarias.

²⁷³ *Id.*, p 16.

²⁷⁴ *Id.*, p 35.

3.2.3 Brinda una mejor justicia en la medida de lo posible.

El brindar una mejor justicia en la medida de lo posible, constituye la tercera razón por la cual el derecho a recurrir mediante casación, debería garantizarse en las acciones objetivas de materia tributaria.

Evidentemente, si mediante casación se corrigen diferentes errores judiciales que se traducen en infracciones a la ley, resulta natural que la nueva resolución estará dotada de mayor seguridad, y por ende brindará una mejor justicia en la medida de lo posible. Aquello en virtud de que una administración de justicia que presente la menor cantidad de errores posibles, sin lugar a dudas ofrecerá una justicia de mayor calidad.

De hecho, aunque resulta complicado desaparecer por completo la contingencia del error y por ende no se puede hablar de una justicia perfecta e infalible, hay que tener en cuenta que la casación, constituye una herramienta eficaz para la realización de la justicia, en el sentido de que al revisar la correcta aplicación de la ley en las sentencias, busca su perfeccionamiento y en definitiva una mayor justicia.²⁷⁵ Lo cual en mi criterio, resulta acorde al Artículo 169 de la Constitución que señala: “El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. (...)”²⁷⁶

Bajo esta idea entonces, en la búsqueda de la realización de la justicia, el legislador nacional, debería moldear el sistema procesal, para así garantizar el recurso de casación en las acciones objetivas tributarias, tal como lo hace en las acciones objetivas contencioso administrativas. Pues solo de esta manera, se podría hablar del triunfo de una justicia de calidad y segura, en lugar de una más pronta pero propensa a errores.

3.2.4 Constituye un medio de control de las resoluciones.

Otra razón para garantizar el derecho a recurrir el fallo en las acciones objetivas de materia tributaria, es que la casación constituye un control jurídico de las resoluciones contrarias al derecho.

En efecto, sobre este asunto, la por la propia Corte Constitucional, ha señalado que la casación, “(...) constituye un recurso extraordinario de control de la legalidad de los fallos de instancia (...)”.²⁷⁷ De ahí, que anteriormente, al ser un recurso conocido por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Nacional, la casación, constituía un

²⁷⁵ Aldo Bacre. *Recursos ordinarios y extraordinarios*. Óp. cit., p. 61.

²⁷⁶ Constitución de la República. Artículo 169. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

²⁷⁷ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 0002-09-SCN-CC, 7 de julio de 2009. Registro Oficial Suplemento 651 de 7 de Agosto de 2009

medio de control por el cual se fiscalizaban las resoluciones en las que presuntamente el Tribunal Distrital de lo Fiscal, se apartaba de la ley.

Bajo esta idea, el fiscalizar resoluciones contrarias al derecho, resulta provechoso para las partes, pues como señala Ibáñez Frocham,

Nada puede llevar al espíritu del hombre mayor tranquilidad y sosiego que saber que sus conflictos serán resueltos por órganos jurisdiccionales sometidos, a su vez, a fiscalización de otros cuerpos de más alta jerarquía y de mejor capacidad técnica.²⁷⁸

Del mismo modo, el control jerárquico resulta beneficioso, en el sentido de que los tribunales inferiores, deben actuar con mayor cautela y su vez apearse más al derecho en sus resoluciones, so pena de que estas le sean devueltas o a su vez sean corregidas por el órgano superior, en virtud de una violación a la ley.

En consecuencia, se puede afirmar que el recurso de casación, es provechoso, necesario y por ende debería garantizarse en las acciones objetivas de materia tributaria, toda vez que además de subsanar errores judiciales y generar sentencias más seguras, constituye un importante medio de control en defensa del derecho objetivo.

3.2.5 Constituye un derecho y la vez una garantía constitucional que protege el derecho a la defensa y al debido proceso.

Un quinto argumento para garantizar el derecho a recurrir el fallo mediante casación en las acciones objetivas de materia tributaria, es que tal como señalamos en el primer capítulo, desde una primera perspectiva el derecho a recurrir constituye un derecho constitucional subjetivo, que se traduce específicamente en la facultad o aptitud de las partes, de impugnar las resoluciones judiciales que consideren perjudiciales ante un órgano superior, en virtud de lo dispuesto en el Art. 76 de la Constitución.

En consecuencia, al ser un derecho de rango constitucional, se debe tomar en cuenta el Art. 11 numeral 9 de la Constitución que señala “El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.”²⁷⁹

Bajo esta idea entonces, por el hecho de ser un derecho de rango constitucional, el derecho a recurrir el fallo que se expresa a través de la casación, debería estar

²⁷⁸ Manuel Ibáñez Frocham. *Tratado de los recursos en el proceso civil*. Buenos Aires: 1957, p. 99. Citado en Víctor De santo. *Tratado de los recursos*. *Óp. cit.*, p. 125.

²⁷⁹ Constitución de la República. Artículo 76. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

presente en las acciones objetivas de materia tributaria, toda vez que su vigencia, constituye el más alto deber del Estado.

Por otra parte, tal como se ha visto en esta tesina, dicho derecho, además constituye una garantía constitucional vinculada al derecho a la defensa y al debido proceso.

En efecto, tal como analicé en el primer capítulo, el mismo Art.76 de la Constitución de la República, ubica al derecho a recurrir dentro de las garantías del derecho a la defensa y este a su vez dentro de las garantías básicas del debido proceso.

Por tanto, al tener el carácter de “garantía”, el derecho a recurrir que se satisface mediante casación, no se debería limitar en las acciones objetivas, pues no sería posible proteger ni hacer eficaces los derechos de la defensa y el debido proceso. Esto en virtud de que una parte que no pueda impugnar una resolución viciada, naturalmente no podrá hacer valer sus argumentos y excepciones que se crea asistida, lo cual afectará su defensa. Por consiguiente, si a su vez la defensa de las partes no puede ser del todo satisfecha, no se puede hablar de un debido proceso, donde las partes cuenten con las garantías y condiciones necesarias para una adecuada administración de justicia.

De hecho, en caso de una limitación del mismo, también se estaría violando lo prescrito en el artículo 11 numeral 4 de la Constitución que señala, “Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.”²⁸⁰ Esto en virtud de que la casación, que representa el derecho a recurrir, constituye un derecho y garantía, frente al cual una norma como el Código Orgánico de la Función Judicial, no podría restringir su contenido, sino más bien la propia Constitución debería ser la que lo limite, tal como sucede en los procesos constitucionales donde el artículo 440 de la Constitución, limita la posibilidad de recurrir en el siguiente sentido: “Las sentencias y los autos de la Corte Constitucional tendrán el carácter de definitivos e inapelables.”²⁸¹

Por consiguiente, al tener un carácter de derecho garantía, considero que el legislador debería garantizar el derecho a recurrir el fallo en las acciones objetivas, a fin de precautelar y brindar eficacia a los derechos fundamentales de la defensa y el debido proceso. Toda vez que de no hacerlo, se estaría violando lo prescrito en la carta magna.

²⁸⁰ Constitución de la República. Artículo 11. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008

²⁸¹ Constitución de la República. Artículo 440. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008

3.2.6 Posibilidad de recurrir el fallo en las mismas acciones objetivas en materia contencioso administrativa.

Otra razón por la cual se debería garantizar el derecho a recurrir el fallo mediante casación en las acciones objetivas de materia tributaria, es que en materia estrictamente administrativa, las mismas acciones objetivas cuentan con la posibilidad de recurrir el fallo mediante casación.

Aquello, en virtud de que el Código Orgánico de la Función Judicial, solamente modificó la competencia en materia contencioso tributaria, mas no en materia contencioso administrativa. En efecto, basta con comparar ambas acciones, para notar que a raíz de la expedición del Código Orgánico de la Función Judicial, la competencia para conocer dichas acciones en materia tributaria, cambió radicalmente respecto a la materia contencioso administrativa, toda vez que ahora esta se encuentra a cargo de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, en virtud del Art 185 párrafo segundo numeral 2 que señala:

Art. 185.- COMPETENCIA DE LAS SALAS DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-

Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá:

2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial;²⁸²

Tal como se ha visto en la investigación, el presente artículo demuestra que en la actualidad, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, conoce las impugnaciones normativas tributarias en primera y única instancia, sin permitir la posibilidad de que dicho fallo sea recurrible. Lo cual en mi opinión considero contrario a la norma constitucional del Art 76 numeral 7 literal m, y notablemente diferente de la acción objetiva administrativa en donde el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo es el órgano competente para conocer dichas acciones en primera instancia según el artículo 10 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa el cual es conforme al Art. 217 numeral 3 del Código Orgánico de la función judicial que señala:

Art. 217.- ATRIBUCIONES Y DEBERES.- Corresponde a las juezas y jueces que integren las salas de lo contencioso administrativo:

²⁸² Código Orgánico de la Función Judicial. Artículo 185. Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009.

3. Conocer y resolver las impugnaciones que se propusieren en contra de los reglamentos, resoluciones y más actos normativos de rango inferior a la ley, en materia no tributaria, provenientes de las instituciones del Estado que integran el sector público;²⁸³

En síntesis, se puede afirmar que la presente comparación revela que las acciones objetivas de anulación deberían conocerse por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, tal como sucede en el caso administrativo, pues al hacer esto se permite que las sentencias emitidas por dichos tribunales, puedan ser revisadas mediante recurso de casación, en virtud del artículo 1 de la Ley de Casación, el cual es acorde al 185 numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, lo cual configura la garantía constitucional de recurrir el fallo.

3.2.7 Decisión de derechos subjetivos en los procesos de acciones objetivas de anulación.

Sin lugar dudas, la razón más importante para garantizar el derecho a recurrir el fallo en las acciones objetivas de anulación en materia tributaria, es que en los mencionados procesos, si se deciden derechos de las partes, tal como lo exige el art 76 numeral 7 m) de la Constitución.

En efecto, la razón principal para apoyar esta idea, guarda relación con las diferencias entre la acción objetiva y subjetiva. De hecho, tal como señale antes, una diferencia significativa entre estas acciones, radica en que las acciones subjetivas protegen y operan por la violación de un derecho subjetivo, mientras que las objetivas protegen el derecho objetivo, y operan en razón de la violación de la ley.

Sin embargo, más allá de este contraste, resulta fundamental el criterio emitido por el maestro de derecho administrativo Pedro Altamira, quien al hablar de las diferencias entre dichos “recursos” señala:

Hay diferencias entre uno y otro. El recurso de plena jurisdicción se propone específicamente, como ya dijimos, la protección el derecho subjetivo, es decir, de un derecho perteneciente a un individuo o persona determinada y que es correlativo de una obligación contraída a su favor por la administración. Esta característica no quiere decir que el derecho esté excluido del recurso de anulación; cuando éste se propone proteger la legalidad, la moralidad administrativa, la forma de los actos, su conformidad con el fin, etc., que son sus propios objetivos, defiende el derecho que los individuos tienen a exigir de la administración la observancia de todos esos requisitos.²⁸⁴

En otras palabras, lo que señala Altamira, es que en los procesos de acciones objetivas de anulación, si bien no se puede interponer como pretensión el amparo o

²⁸³ Código Orgánico de la Función Judicial. Artículo 217. Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009.

²⁸⁴ Pedro Altamira, Pedro. *Principios de lo Contencioso Administrativo*. Óp. cit., p. 78.

reparación de un derecho subjetivo (tal como sucede en la acción subjetiva), si es posible que en dichos procesos objetivos de anulación, se decida sobre el derecho subjetivo de los interesados, de que el acto normativo sea conforme al ordenamiento. De ahí que más adelante, el mencionado autor afirma:

La distinción de estos dos contenciosos, dice Bonnard proviene únicamente de la naturaleza del derecho subjetivo que está en litigio. En un caso es una prestación de la administración y una ejecución material de una regla de derecho; en el otro es un acto jurídico que no ha cumplido conforme a las reglas de legalidad orgánica formal o material que le están impuestas. Como el particular tiene derechos a esta legalidad del acto, hay violación de un derecho subjetivo.²⁸⁵

En consecuencia, aunque el objeto de la acción objetiva sea la anulación del acto normativo contrario a la ley, aquello no quiere decir que en estas acciones no se decidan derechos. Por el contrario, tal como se ha visto, si en un supuesto caso el administrado interpone una acción objetiva tributaria ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, debido a que el acto normativo es contrario a la ley, al momento del juicio, la Sala estará inherentemente decidiendo sobre el derecho subjetivo del administrado de que dicho acto normativo sea conforme a la ley. Es decir que, más allá de que no se puede alegar el amparo de un derecho o su reparación en las acciones objetivas de anulación; es un hecho que al examinar sobre la legalidad del acto normativo impugnado, cualquiera que sea el juez competente, estará decidiendo sobre el derecho subjetivo de la parte de que el acto cumpla con todos los requisitos legales.

Por tanto, al haber un derecho subjetivo en juego (a la legalidad del acto), resulta necesario que el derecho a recurrir el fallo, que se expresa mediante casación, sea garantizado en las acciones objetivas tributarias, toda vez que la misma Constitución impone como requisito necesario para garantizar este derecho, que en el proceso se decidan derechos.²⁸⁶

Por otro lado, la segunda razón que refuerza el tema de la discusión de derechos en las acciones objetivas de anulación, es que existen actos normativos de aplicación directa o inmediata los cuales pueden vulnerar derechos subjetivos de los administrados con su sola entrada en vigencia, sin necesidad de un acto administrativo de ejecución.

En efecto, tal como señala Morales,

Si bien es cierto en la mayoría de los casos los actos normativos necesitan de un acto administrativo o un acto de ejecución para ser aplicados, como ya hemos

²⁸⁵ Roger Bonnard. Citado en *Ibíd.*

²⁸⁶ Constitución de la República. Artículo 76. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

mencionado antes dentro de esta tesina, se puede dar la posibilidad que ello no sea necesario siendo así un acto normativo aplicable de manera directa o que cause una violación a los derechos fundamentales por su sola publicación y entrada en vigencia, (...)²⁸⁷

Esto, a consecuencia de que en la doctrina se distinguen dos tipos de normas, las autoaplicativas, que se aplican por el solo hecho de su vigencia, y las heteroaplicativas, que necesitan de un acto concreto de aplicación distinto de la propia norma.²⁸⁸

Así entonces, en vista de que existen ciertos actos normativos que pueden afectar derechos de manera inmediata, considero que se debería garantizar el derecho a recurrir el fallo mediante casación en las acciones objetivas de materia tributaria, toda vez que aunque solo se solicite la anulación del acto normativo por ser contrario a derecho, (por tratarse de una acción objetiva), al analizar sobre la supuesta ilegalidad, el juez estará decidiendo también sobre los derechos de los administrados presuntamente violados (aunque no se concedan reparaciones o indemnizaciones).

En consecuencia, a manera de síntesis se puede decir que, acorde a lo que exige la Constitución de la República, el derecho a recurrir el fallo que se expresa mediante casación, si debería garantizarse en las acciones objetivas de anulación de materia tributaria, toda vez que en estos procesos, si se decide sobre derechos de las partes, en virtud de que principalmente, existe el derecho subjetivo del administrado a la legalidad del acto y, en segundo plano, debido a que también puede existir una lesión de derechos subjetivos a causa de un acto normativo de aplicación directa, la cual si bien no se puede alegar como pretensión, se estaría decidiendo inherentemente al momento de analizar la legalidad del acto normativo.

4. CAPÍTULO 4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

Finalmente, estudiada la vulneración del derecho a recurrir el fallo mediante casación en las acciones objetivas de anulación en materia tributaria, se puede afirmar lo siguiente:

- La Función Judicial, al ser ejercida por seres humanos, no es perfecta e infalible, en el sentido de que sus resoluciones son propensas a sufrir la contingencia del error.
- Los recursos, como máxima expresión del derecho a recurrir, constituyen medios de impugnación otorgados por los ordenamientos, por los cuales las

²⁸⁷ Marco Morales Andrade. *El amparo constitucional frente actos normativos y actos administrativos de carácter general*. Tesis de grado. Universidad San Francisco de Quito. Quito, 2005.

²⁸⁸ Arturo Gonzales. *El juicio de amparo*. México: Porrúa, 1995, p. 65.

partes pueden corregir aquellos errores judiciales y consecuentemente alcanzar una mejor justicia en la medida de lo posible.

- En la legislación nacional, el derecho a recurrir se encuentra garantizado en la cúspide del ordenamiento nacional al estar reconocido en el artículo 76 numeral 7 literal m) de la Constitución; el cual, además de darle el carácter de derecho, le brinda el carácter de garantía constitucional, para hacer eficaces los derechos a la defensa y el debido proceso. Aspecto también resaltado en instrumentos internacionales como la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles, (pese a que su reconocimiento sea en materia penal); como también en las jurisprudencias locales e internacionales.
- Dentro de la clasificación más importante que divide a los recursos en ordinarios y extraordinarios, se encuentra como parte de los recursos extraordinarios, el recurso de casación; el cual en materia tributaria, surgió en el año 1975 gracias a la expedición del Código Tributario, como un remedio al problema de la instancia única, y además como una herramienta esencial para defender la legalidad en las sentencias tributarias; siendo posteriormente regulado por la Ley de Casación de 1993, todavía vigente.
- En cuanto a su naturaleza, la casación constituye propiamente un recurso de carácter extraordinario, en el sentido de que es un medio de impugnación para corregir errores o infracciones legales en las sentencias definitivas, y el cual solo puede interponerse en virtud de las causales específicas del Art. 3 y acorde a los requisitos del Art 6. de la Ley de Casación.
- Según jurisprudencia de la Corte Constitucional, el mencionado recurso de casación, satisface o equivale al derecho a recurrir el fallo de la carta magna, toda vez que su sola presencia, impide la trasgresión del Art. 76 numeral 7 literal m de la Constitución. Por tanto, ante una eventual ausencia de este en las acciones objetivas tributarias, se estaría violando la normativa constitucional.
- Por otra parte, la actividad administrativa, necesariamente debe regirse al derecho, en razón del principio de legalidad y del Estado de Derecho, pues de no hacerlo, resulta necesario implementar el control judicial que fiscalice sus actos.
- En el ámbito local tributario, dicho control está mayoritariamente a cargo de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, quienes ejercen la jurisdicción contenciosa tributaria, a través del proceso contencioso tributario. Antes del Código Orgánico de la Función Judicial, dichos tribunales eran

competentes para conocer las distintas acciones contenciosas, entre las cuales se encontraban, las objetivas de anulación o también llamadas por exceso de poder.

- Las acciones objetivas de anulación, por su propia naturaleza constituyen acciones, no recursos, por las cuales se tutela la legalidad de un acto normativo de carácter general, el cual aparentemente es contrario al derecho, en razón de algún vicio de incompetencia, violación a la ley, violación de forma, o desviación de poder. Por tanto, para defender el derecho objetivo, y consecuentemente los derechos de los administrados, las mencionadas acciones, buscan anular el acto normativo contrario a derecho, una vez comprobada y declarada su ilegalidad.
- Antes del año 2009, la competencia para conocer estas acciones, se encontraba a cargo del Tribunal Distrital de lo Fiscal, en virtud del Art. 220 del Código Tributario, permitiendo así la posibilidad de recurrir el fallo mediante casación. Sin embargo, desde el año 2009, la competencia para conocer estas acciones, cambió a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, en virtud del Art. 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico Función Judicial, obstaculizando así la posibilidad de recurrir el fallo mediante casación, toda vez que sus resoluciones se publican automáticamente en el Registro Oficial.
- La prohibición de interponer casación en los procesos de acciones objetivas en materia tributaria, ha sido ratificada por la misma Corte Nacional, toda vez que el artículo 2 de la Ley de Casación, impide interponer el mencionado recurso contra sentencias que dicte la propia Corte Nacional de Justicia.
- La supresión del derecho a recurrir en las acciones objetivas, perjudicó notablemente a las partes en el sentido de que las propias jurisprudencias de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Nacional, muestran empíricamente que el recurso de casación, constituía un medio de impugnación necesario e idóneo en las acciones objetivas de anulación, toda vez que permitía corregir distintas infracciones legales presentes en las sentencias.
- Al estar garantizado a nivel constitucional, el derecho a recurrir, que se expresa a través de la casación, debería estar presente en todos los procesos en que se decidan sobre derechos, no obstante, al suprimirlo en las acciones objetivas de anulación tributarias en virtud del Art. 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico Función Judicial, surge la interrogante de si el mencionado artículo vulnera o no, el Art 76, #7 m) de la Constitución que se refiere al derecho a recurrir.

- Así entonces, si bien existen razones que apoyan la supresión del derecho a recurrir en las acciones objetivas, tales como: la afectación a los principios de economía y celeridad procesal, la permanencia de la incertidumbre, la teoría del órgano límite y la decisión sobre derechos como requisito del Art. 76 de la Constitución para la interposición de un recurso; aquellos motivos carecen de fuerza, toda vez que frente a la economía y celeridad, prevalece la seguridad y certeza que brindan los recursos, en virtud de la Ley de Ponderación. Igualmente, ante la posible permanencia de la incertidumbre, el recurso sin duda proporciona mayor seguridad y tranquilidad por el solo hecho de que las resoluciones serán susceptibles de fiscalización. Del mismo modo, el hecho de que la Corte Nacional constituya un órgano límite, no quiere decir que su decisión esté libre de vicios; por el contrario dicha resolución es propensa a irregularidades. Finalmente, la supuesta falta de decisión sobre derechos en las acciones objetivas, tampoco es un argumento sólido, toda vez que como se verá más adelante, dicha decisión de derechos si llega a producirse.
- Ante motivos que carecen de fuerza y validez, el derecho a recurrir, que se expresa a través de la casación, debe garantizarse en las acciones objetivas tributarias, toda vez que su presencia, permite corregir distintas infracciones legales en las sentencias, tal como se demostró en las respectivas jurisprudencias; generando así mayor seguridad y certeza en las resoluciones, lo cual finalmente se traduce en una mejor justicia en la medida de lo posible.
- Adicionalmente, su presencia se justifica en el sentido de que dicho derecho, constituye un medio de control por el cual se fiscalizan resoluciones, brindando así una sensación de seguridad en las partes y a su vez obteniendo una mayor cautela por parte de los órganos judiciales inferiores.
- Del mismo modo, al constituir un derecho y a la vez una garantía de rango constitucional, que protege y brinda eficacia al derecho a la defensa y al debido proceso, no debería limitarse en las acciones objetivas, toda vez que su vigencia constituye el más alto deber del Estado, según el Art. 11 numeral 9 de la Constitución y además en el sentido de que el mismo Art. 11 numeral 4, prohíbe la restricción de derechos y garantías constitucional por parte de una norma jurídica. Es decir que en el caso en concreto la propia Constitución debería ser la que lo limite, tal como lo hace en los procesos constitucionales.
- El hecho de que en materia estrictamente administrativa, las mismas acciones objetivas cuenten con la posibilidad de recurrir el fallo mediante casación, constituye otra razón por la cual este derecho también debería garantizarse en el ámbito tributario; toda vez que al cambiar únicamente la competencia en

materia tributaria, se privó injustamente a las partes de la garantía constitucional de recurrir el fallo.

- Finalmente, la decisión de derechos subjetivos en los procesos de acciones objetivas de anulación, constituye el argumento más importante para garantizar el derecho a recurrir en las mencionadas acciones tributarias. Aquello en virtud de que aunque no se pueda alegar el amparo de un derecho en las acciones objetivas de anulación; al buscar simplemente la anulación de un acto normativo contrario a derecho, el tribunal o cualquiera sea el juez competente, estará decidiendo sobre el derecho subjetivo del administrado de que el acto sea conforme a la ley (derecho a la legalidad). Del mismo modo, al existir actos normativos de aplicación directa, los cuales pueden afectar derechos de manera inmediata; el tribunal, al momento de resolver sobre la legalidad del acto, también estará decidiendo inherentemente sobre los derechos de los administrados presuntamente violados, (aunque no pueda ordenar indemnizaciones o reparaciones por tratarse de acciones objetivas.)

En conclusión, considero que **existe vulneración del derecho a recurrir el fallo mediante casación, en las acciones objetivas de anulación de materia tributaria**, toda vez que el Art. 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico Función Judicial, violenta ilegalmente el derecho a recurrir garantizado en el Art. 76 numeral 7 literal m de la Constitución; el mismo que en virtud de dicha norma, siempre debería garantizarse en todos los procesos que se decidan sobre derechos. En consecuencia, recomiendo se continúe el proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucional contra el Art 185 párrafo segundo numeral 2 del Código Orgánico Función Judicial, para que la misma Corte Constitucional declare la inconstitucionalidad y en consecuencia derogue el mencionado artículo, en virtud de la aplicación del principio de jerarquía normativa del Art 425 de la Constitución, por el cual en caso de conflicto normativo, se debe resolver “mediante la aplicación de la norma jerárquicamente superior”²⁸⁹ Todo esto, con el afán de que la competencia para conocer dichas acciones objetivas en materia tributaria, retorne a los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, y en consecuencia, sea factible garantizar el derecho a recurrir el fallo mediante casación en las acciones objetivas de anulación de materia tributaria.

²⁸⁹ Constitución de la República. Artículo 426. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

5. BIBLIOGRAFÍA.

- Alexy, Robert. "La fórmula del peso". *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Carlos Bernal *et al.* Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.
- Alsina, Hugo. *Tratado teórico práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*. Buenos Aires: Ediar Editores, 1961.
- Altamira, Pedro. *Principios de lo Contencioso Administrativo*. Buenos Aires: Editores liberos, 1962.
- Andrade, Leonardo. *Práctica Tributaria*. Quito: Compugrafic, 2001.
- Andrade, Santiago. *La casación civil en el Ecuador*. Quito: Andrade & asociados fondo editorial, 2005.
- Ávila, Ramiro. *La Constitución del 2008 en el contexto andino. Ecuador Estado constitucional de derechos y justicia*. Quito: V & M gráficas, 2008.
- Bacre, Aldo. *Recursos ordinarios y extraordinarios*. Buenos Aires: La Rocca, 1999.
- Bacre, Aldo. *Teoría general del proceso*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1986.
- Badeni, Gregorio. *Instituciones de Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Ad hoc, 1998.
- Barra, Rodolfo. *Tratado de derecho administrativo*. Tomo 1. Buenos Aires: Editorial Abaco de Rodolfo De palma, 2002.
- Benalcázar, Juan. *Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano*. Quito: Andrade y Asociados, 2007.
- Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1979.
- Cabrera, Humberto. *Teoría general del proceso y de la prueba*. Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 1996.
- Cassagne, Juan. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1998.
- Cassagne, Juan. *Justicia administrativa en Iberoamérica*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2005.
- Coronel, Cesar. "La Ley de Casación: estudio introductorio". *La Casación, estudios sobre la Ley No. 27*. Ernesto Albán *et al.* Quito: Corporación Editora Nacional, 1994.
- Corte Constitucional. Proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucional. Contestación a la demanda, Presidente de la Asamblea Nacional, Fernando Cordero Cueva.
- Corte Constitucional. Proceso No. 0061-12-IN acción de inconstitucional. Contestación a la demanda, Secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la Republica, Dr. Alexis Mera.
- Couture, Eduardo. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: De Palma, 1997.
- De Santo, Víctor. *Tratado de los recursos*. Buenos Aires: Editorial universidad, 1999.
- Diez, Manuel. *Derecho administrativo*. Buenos Aires: Editorial plus ultra, 1971.
- Dromi, Roberto. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2004.
- Entrena, Rafael. *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Tecnos, 1995.

- Espinosa, Alejandro. *Manual de procedimiento Civil-Recursos Procesales*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1973.
- Estigarribia, Gladis. *La casación control del "juicio de hecho"*. Buenos Aires: Rubinzal, 2001.
- Falcón, Enrique. *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, anotado, concordado y comentado*. Buenos Aires: Rubinzal, 1984.
- Falcón, Enrique y Juan Pedro Colerio. *Tratado de derecho procesal civil y comercial*. Tomo VIII. Buenos Aires: Rubinzal, 2009.
- Fiorini, Bartolomé. *Derecho Administrativo*. Tomo II. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1995
- Fiorini, Bartolomé. *Manual de Derecho Administrativo*. Segunda Parte. Buenos Aires: La ley, 1968.
- García, Galo. "La Casación en materia civil". *La Casación, estudios sobre la Ley No. 27*. Ernesto Albán et al. Quito: Corporación Editora Nacional, 1994.
- García, José. *Manual teórico práctico en materia de casación civil*. Quito: 1993.
- García de Enterría, Eduardo y Tomás Fernández. *Curso de Derecho Administrativo I*. Primera edición. Buenos Aires: La ley, 2006.
- García de Enterría, Eduardo y Tomás Fernández. *Curso de Derecho Administrativo II*. Primera edición. Buenos Aires: La ley, 2006.
- Gonzales, Arturo. *El juicio de amparo*. México: Porrúa, 1995.
- Gordillo, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 1 Parte General. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000.
- Gordillo, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 9. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2014.
- Gozaini, Osvaldo. *Teoría general del derecho procesal*. Buenos Aires: Ediar, 1999.
- Gozaini, Osvaldo. *Tratado de derecho procesal civil*. Tomo V recursos ejecuciones. Buenos Aires: La Ley, 2009.
- Hinostroza, Alberto. *Proceso Contencioso Administrativo*. Lima: Grijley, 2010.
- Linares, Francisco. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Astera, 1986.
- Lucero, Holger. *Doctrina y Práctica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*. Ambato: Ediciones legales, 2012.
- Luna, Alberto. *Lo Contencioso Administrativo*. Bogotá: Librería del profesional, 1981.
- Macías, Miguel. "Lineamientos generales de la casación". *La Casación, estudios sobre la Ley No. 27*. Ernesto Albán et al. Quito: Corporación Editora Nacional, 1994.
- Marienhoff, Miguel. *Tratado de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2000.
- Morales Andrade, Marco. *El amparo constitucional frente actos normativos y actos administrativos de carácter general*. Tesis de grado. Universidad San Francisco de Quito. Quito, 2005.
- Morales Tobar, Marco. *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011.

- Morgan, Eduardo. *Los recursos contencioso Administrativos de Nulidad y de Plena Jurisdicción en el derecho panameño*. Panamá: Centro de impresión educativa, 1982.
- Palacio, Lino. *Derecho Procesal Civil. Tomo V Actos Procesales*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999.
- Palacio, Lino. *Manual de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1998.
- Recaséns, Luis. *Introducción al estudio del derecho*. Mexico: Editorial Porrúa, 1997.
- Rivero, Jean. *Derecho Administrativo*. Caracas: Instituto de derecho Público, 1984.
- Robalino, Javier. *Crisis de los Principios Generales del Derecho Administrativo: En Ecuador y en América Latina*. Quito: 2008.
- Robalino Javier. "La Ley el Reglamento y el Acto normativo en el Ecuador: fuentes y retos jurídicos". Karlos Navarro *et al. VI Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo VIII Jornadas de Derecho Constitucional y Administrativo*. Bogotá: Universidad Externado.
- Rojas, Enrique. *Derecho Administrativo y Derecho Procesal Administrativo*. Guayaquil: Edilex, 2007.
- Santofimio, Jaime. *Tratado de Derecho Administrativo*. Bogotá: D' Vinni Editores, 1998.
- Tinajero, Francisco. *Historia del Contencioso Administrativo en el Ecuador*. Boletín Oficial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Quito: 1991.
- Troya, José. *Derecho Internacional Tributario*. Quito: Corporación Editora nacional, 1990.
- Troya, José. "El recurso de casación en materia tributaria". *La Casación, estudios sobre la Ley No. 27*. Ernesto Albán *et al.* Quito: Corporación Editora Nacional, 1994.
- Vescovi, Enrique. *Teoría general del proceso*. Temis: Bogotá, 2006.
- Zarini, Juan. *Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1999.
- Zavala, Jorge "La Ley de Casación: principales postulados". *La Casación, estudios sobre la Ley No. 27*. Ernesto Albán *et al.* Quito: Corporación Editora Nacional, 1994.
- Zavala, Jorge. *Teoría y práctica procesal constitucional*. Guayaquil: Edilex S.A., 2011.

6. BIBLIOGRAFÍA ELECTRÓNICA.

- Corte IDH. Caso Barreto Leiva vs. Venezuela. Ficha técnica. <http://www.bjdh.org.mx/interamericano/doc?ficha=25.pdf> (acceso 20/2/2015).
- Corte IDH. Caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica. Ficha técnica. www.bjdh.org.mx/interamericano/doc?ficha=89.pdf (acceso: 20/2/2015).
- Corte IDH. Caso Mohamed vs. Argentina. Ficha técnica. <http://www.bjdh.org.mx/interamericano/doc?ficha=172.pdf> (acceso 20/2/2015).

7. PLEXO NORMATIVO.

- Código de Procedimiento Civil. Registro Oficial Suplemento No. 58 de 12 de julio de 2005.
- Código Orgánico de la Función Judicial. Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009.
- Código Orgánico General de Procesos. Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015.
- Código Procesal Contencioso Administrativo. (Costa Rica). 22 de junio del 2006.
- Código Tributario. Registro Oficial No 38 de 14 de junio de 2005.

Constitución de la República. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

Convención Americana sobre Derechos Humanos (1969).

Declaración de los Derechos del Hombre y de los Ciudadanos (1789).

Estatuto de Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva. Registro Oficial Suplemento No 411 de 31 de marzo de 1994.

Ley de Casación. Registro Oficial No. 299 de 24 de marzo de 2004.

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Registro Oficial No. 338 de 18 marzo de 1968.

Ley Orgánica de Garantías jurisdiccionales y Control Constitucional. Registro Oficial Suplemento No. 52 de 22 de octubre de 2009.

Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (Venezuela). 16 de junio de 2010.

Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (España). 14 de julio de 1998.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1966).

8. JURISPRUDENCIA.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-025-2009.

Corte Constitucional. Sentencia No. 003-10-SCN-CC, 25 febrero de 2010. Registro Oficial Suplemento 159 de 26 de marzo del 2010.

Corte Constitucional. Sentencia No. 071-13-SEP-CC, 13 septiembre de 2013. Registro Oficial Suplemento 93 de 2 de octubre de 2013.

Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 0002-09-SCN-CC, 7 de julio de 2009. Registro Oficial Suplemento 651 de 7 de Agosto de 2009.

Corte IDH. *Caso Mohamed vs. Argentina*. Sentencia del 23 noviembre del 2012.

Corte IDH. *Caso Barreto Leiva vs. Venezuela*. Sentencia del 17 de noviembre de 2009.

Corte IDH. *Caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica*. Sentencia del 2 de Julio de 2004.

Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Causa No. 124-2010, de 1 marzo de 2011.

Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Causa No. 17751-2013-0333, de 20 mayo de 2015.

Corte Suprema de Justicia. Resolución obligatoria. Registro Oficial 243 de 26 enero de 1998.

Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Gaceta Judicial 13 de 21 de enero del 2003.

Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Registro Oficial Suplemento 305 de 27 de abril del 1998.

Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Registro Oficial Suplemento 435 de 5 de octubre del 2004.