



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA  
DE IMPUGNACIÓN BAJO LAS NORMAS DEL CÓDIGO ORGÁNICO  
GENERAL DE PROCESOS

Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos  
establecidos para optar por el título de  
Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República

Profesor Guía  
Dr. José Dionicio Suing Nagua

Autor  
Juan Bernardo Guarderas Ribadeneira

Año  
2016

## **DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA**

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

---

José Dionicio Suing Nagua  
Doctor en Jurisprudencia  
C.C.: 170686044-0

### **DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE**

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”.

---

Juan Bernardo Guarderas Ribadeneira

C.C.: 171530049-5

## **AGRADECIMIENTO**

Mi agradecimiento a mi profesor guía, el Dr. José Suing, por haber contribuido con su experiencia y conocimiento para la realización de este trabajo.

Mi agradecimiento a Almeida Guzmán & Asociados, particularmente al Dr. Diego Almeida Guzmán, a Juan Sebastián Loaiza y Sebastián Saa, por todas las enseñanzas que han aportado a la formación de este futuro Abogado que ahora culmina sus estudios.

## **DEDICATORIA**

A mi madre, Irene Ribadeneira Calisto,  
por ser el motor de mi vida, y la razón de  
mi existencia.

A mi Abuelo Carlos, por ser mi ejemplo  
más grande de vida, y la luz de todos mis  
días.

## RESUMEN

El presente trabajo contiene un análisis y reflexión de algunos elementos que han modificado el tradicional sistema procesal ecuatoriano, a partir de la publicación del Código Orgánico General de Procesos, COGEP. En materia tributaria, este nuevo procedimiento oral ha significado una revolución estructural al sistema procesal y promete ser (al menos en teoría) la solución al largo entrapamiento en el despacho de los juicios que hasta hace poco se venían manejando bajo el largo y lento procedimiento tradicional escrito. El análisis jurídico práctico contenido en este texto, propone dar luces a las bondades que representa la implementación de un sistema con un sentido práctico, así como forjar el necesario análisis de la figura oral. Esta obra expone detalladamente cada una de las etapas y los elementos que componen el derecho procesal tributario en el Ecuador con un enfoque en el nuevo sistema contenido en el COGEP. En tal virtud, se cuestiona la aplicabilidad de las disposiciones jurídicas que el cuerpo legal implanta en la Justicia Tributaria. Se destacan los beneficios prácticos del proceso oral y se explican algunos posibles efectos de su implementación en la Justicia Ecuatoriana.

## **ABSTRACT**

This paper contains an analysis and reflection of the elements that have modified the traditional Ecuadorian justice system, since the publication of the General Procedures Organic Code, COGEP. On taxation, this new oral procedure has meant a revolution in how to follow upon processes and promises to (at least theoretically) solve the long gridlock in the dispatch of judgments that until these days have been managed under a written procedure. The practical legal analysis contained in this text proposes to illuminate the benefits that the implementation of a system with a practical sense represents, and to forge the necessary analysis of the oral figure. This work sets out in detail each of the stages and the elements of the tax procedural law in Ecuador with a focus on the judicial system contained in the COGEP. As such, the practical use of legal provisions that COGEP implanted in Tax Litigation Procedures are questioned. The practical benefits of the oral process are highlighted and the possible effects of the implementation of this Law in the Ecuadorian Legal System are explained.

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN .....	1
1. APLICABILIDAD DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DEL COGEP .....	3
1.1 Análisis de las normas procesales que regulaba el Código Orgánico Tributario .....	3
1.2 Análisis de la acción contenciosa de Impugnación del Código Orgánico Tributario.....	7
1.3 Introducción al procedimiento contencioso tributario del COGEP.....	10
2. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DEL COGEP .....	13
2.1 De la iniciación del procedimiento contencioso tributario .....	16
2.1.1 Demanda .....	16
2.1.2 Afianzamiento .....	18
2.1.3 Calificación de la Demanda .....	20
2.1.4 Citación de la Demanda.....	21
2.2 De la sustanciación del Procedimiento Contencioso Tributario.....	22
2.2.1 Contestación a la Demanda.....	22
2.2.2 Audiencia Preliminar .....	24
2.2.3 Prueba .....	27
2.2.4 Audiencia de Juicio .....	31
2.3 De la resolución del procedimiento Contencioso Tributario.....	33
2.3.1 Abandono .....	33
2.3.2 Sentencia.....	33
3. DE LOS EFECTOS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO .....	35
3.1 Inaplicabilidad del COGEP .....	35
3.2 Beneficios del procedimiento contencioso tributario del COGEP.....	37
3.3 Efectos de la implementación del procedimiento contencioso tributario del COGEP .....	40

CONCLUSIÓN .....	42
REFERENCIAS .....	43

## INTRODUCCIÓN

A partir de la última reforma estructurada e integral, que reguló todos los procesos no penales, no constitucionales y no electorales, entre los años 2014 y 2015, se culminó con la promulgación del Código Orgánico General de Procesos, teniendo como resultado innumerables cambios introducidos en la legislación tributaria nacional, en torno al procedimiento contencioso de la materia. Todas las reformas han sido concebidas por el legislador a la luz de requerimientos coyunturales, cuya aplicación pretende resolver la incertidumbre sobre la concreción de una verdadera Justicia Tributaria. En efecto, la implementación que exige la reforma integral del nuevo sistema procesal, no ha sido completada.

Los logros obtenidos, sin lugar a dudas tienen su fundamento en la actual Constitución de la República, particularmente de los principios constitucionales de simplificación, uniformidad, eficacia, intermediación, celeridad, economía procesal y las garantías del debido proceso, que se materializan en el COGEP y pretenden dar un giro fundamental a la Función Judicial en el Ecuador. Este instrumento que busca reestructurar la Justicia, ha significado tal vez el hecho de mayor relevancia en último año, el ámbito jurídico-procesal.

Al haber optado el país por un Código de Procesos que reforme el sistema procesal, en el que prime la celeridad y economía procesal, tal como aparenta regular el COGEP, es indispensable conocer los distintos procesos en que se ejercitan las diferentes acciones; particularmente, lo que ahora nos compete, la reforma al procedimiento contencioso tributario en que se ventila la acción contenciosa de impugnación.

No se debe, sin embargo, dejar de destacar el detrimento que el proceso tradicional y escrito ha tenido en la Justicia Ecuatoriana. Por más de cincuenta años, en materia tributaria, el proceso contencioso ha demostrado ser largo y lento. Es de particular importancia considerar que las experiencias obtenidas en la aplicación del Código Orgánico Tributario, deben conducir al país a reflexionar que todo cambio en esta materia pueda acarrear un efecto positivo hacia el futuro.

Este trabajo expone de manera detallada cada una de las fases, etapas y elementos del proceso contencioso tributario establecidos el COGEP, con especial mención en la acción contenciosa de impugnación. Se complementa con un análisis de la aplicabilidad de los preceptos que el referido cuerpo legal pretende incluir en el ejercicio de las acciones contenciosas en materia fiscal. La aplicabilidad de la reforma procesal, particularmente en materia tributaria, es el precursor de este estudio, sin lugar a dudas. Para cada uno de los temas se destaca su interpretación, según el criterio jurídico del autor y la investigación realizada, consistente en doctrina y jurisprudencia. En consecuencia, se revisará a fondo cada una de las etapas del procedimiento ordinario que rige para las acciones contenciosas de impugnación y se analizará los posibles efectos de su implementación.

El presente trabajo concluye con un breve análisis sobre la inaplicabilidad práctica de ciertos elementos que el COGEP pretende implantar a la Justicia Tributaria. Lo anterior se colige, de hecho o bien por inaplicabilidad del derecho. Se pretende resaltar las medidas que el legislador ha previsto implementar y que puestas en práctica podrían no surtir el efecto deseado.

## **1. CAPÍTULO I: APLICABILIDAD DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DEL COGEP**

El Código Orgánico General de Procesos – COGEP es un cuerpo legal adjetivo con rango de Ley Orgánica, que cubre un amplio campo de materias, dentro de las que se incluyen normas específicas sobre el procedimiento contencioso-tributario que es objeto del presente trabajo. Este cuerpo legal ha surgido como respuesta a la necesidad de establecer el marco procesal para poner en práctica la oralidad en la justicia, reconocido en la Constitución de la República. En ese sentido, las normas del COGEP establecen procedimientos con normas básicas, flexibles, adaptables y racionales.

### **1.1 ANÁLISIS DE LAS NORMAS PROCESALES QUE REGULABA EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO**

El procedimiento contencioso tributario se encontraba reglado por las disposiciones del Código Orgánico Tributario – COT (ahora derogadas en su mayor parte por el COGEP), independientemente del sistema procesal que se encontraba normado por el Código de Procedimiento Civil (Codificación 2005-011) cuya aplicación ha sido supletoria en el ejercicio de las acciones contencioso tributarias. A partir de la entrada en vigencia del COGEP, la norma del COT transcrita al pie de la presente, debe ser reformada, en función de que el cuerpo legal aludido, derogo y reemplazó al antiguo Código de Procedimiento Civil.

Para analizar el procedimiento contencioso tributario previsto en el COT es necesario entender el concepto de ley procesal. Para Devis: “La ley procesal puede definirse, en todo caso, así: la que se ocupa de regular el proceso y las relaciones que de él nacen y se concluyen, sea civil, penal, contencioso-administrativo (...)”. (Devis, 2009, p. 47)

Dentro del procedimiento contencioso tributario, el Tribunal Distrital de lo Fiscal<sup>1</sup> es competente para conocer y resolver sobre las acciones de impugnación, acciones directas, excepciones al procedimiento de ejecución coactiva, tercerías excluyentes

---

<sup>1</sup> Anteriormente, el actual Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, se denominaba Tribunal Distrital de lo Fiscal, así se encuentra concebido en parte de la Legislación Tributaria.

de dominio que se deduzcan en coactivas por créditos tributarios, los recursos de apelación de providencias dictadas en el procedimiento de ejecución, en los casos previstos en el COT, los conflictos de competencia suscitados entre autoridades de distintas administraciones tributarias, recurso de queja y, los demás que atribuya la Ley. De acuerdo con el Título II del Libro Tercero del Código Orgánico Tributario, el trámite de las acciones contenciosas de impugnación se iniciaba con la presentación de la demanda ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario dentro de los plazos previstos en el artículo 229, actualmente derogado.

La Sección Segunda del Capítulo Segundo del Título Segundo del Código Orgánico Tributario establece el procedimiento en torno a la contestación de la demanda. Particularmente, el artículo 243 establecía que admitida la demanda a trámite el plazo de contestación será de 15 días término, el mismo que podrá ser prorrogado por 5 días adicionales a solicitud de parte. Los requisitos que debe contener dicho documento se encuentran contenidos en el artículo 244 del COT.

La prueba en materia tributaria, posiblemente es uno de los elementos procesales más discutidos. Al efecto, el procedimiento tradicional escrito tenía lugar toda vez que el Juez que sustanciaba la causa en cuestión, calificaba la contestación a la demanda, y toda vez que existan hechos que probar, conforme retrata el artículo 257 del Código Orgánico Tributario: "(...) el Ministro de Sustanciación, de oficio o a petición de parte, concederá el plazo común de diez días para la prueba.". Conforme señala el artículo 258, la carga de la prueba en materia tributaria, igual y concordantemente con lo establecido en el Código de Procedimiento Civil, correspondía al actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Ahora bien, conforme reitera el artículo 259 del COT los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias se presumen válidos toda vez que no han sido impugnados. En sentido contrario, cuando han sido impugnados, corresponde a la Administración Tributaria exclusivamente la prueba de la existencia de la obligación tributaria y su cuantía. En tal virtud, lo anterior se refiere a "la reversión de la carga de la prueba" que ocurre en materia tributaria. Al efecto, Patiño señala:

“En el campo tributario, la carga de la prueba se vincula con la presunción de legitimidad del acto administrativo, presunción que genera una condición espacialísima (SIC) y típica del derecho respecto a quién debe corresponder la carga de la prueba y que por lo general hace que tal obligación recaiga sobre el contribuyente, es decir, que si el impugnante afirma la ilegitimidad del acto está en el deber de producir prueba sobre los (SIC) afirmado, salvo que lo denunciado provenga de violaciones evidentes de derecho o que del propio acto resulte manifiesta la arbitrariedad en la que se ha incurrido al producirlo. Otro principio fundamental referente a la carga de la prueba es el relacionado con la presunción de veracidad de los actos administrativos, que determina que el acto producido en la esfera administrativa está vinculado con la realidad de los hechos económicos atribuidos al contribuyente, esto implica que la impugnación del acto o resolución requiere la justificación respecto a que al producir ese acto, el funcionario que lo emite no se ha ajustado a la verdad de los hechos, y que por tanto ha perdido valor y está viciado.” (Patiño, 2005, p. 93)

Los medios de prueba que conforme el procedimiento tradicional se admitían, son todos aquellos determinados en la ley adjetiva, con excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos. Con relación a lo anterior, conforme el artículo 260 del COT, los informes que han sido dispuestos por el respectivo tribunal, a fin de que emitan las autoridades demandadas, no podían ser considerados en calidad de confesión.

El mismo cuerpo legal norma el desistimiento y el abandono de las causas tributarias. Toda persona, natural o jurídica que ha interpuesto una acción ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, hasta antes de que se dicte sentencia puede desistir de la acción que ha planteado. Es pertinente resaltar que el requisito de forma, para que el desistimiento surta efecto, es que quién desiste reconozca firma y rúbrica ante la autoridad competente. Conforme el artículo 266 del COT, el efecto del desistimiento en torno a acciones contenciosas o recursos, es que deja ejecutoriado el acto. Sin embargo, interpuesto el desistimiento, el propio artículo regula: “[p]or el desistimiento, no quedarán sin efecto las garantías que se hubieren

constituido para obtener la suspensión del procedimiento de ejecución, a menos que se paguen las obligaciones afianzadas.”.

El abandono se producía en materia tributaria, cuando se deja sin impulso un proceso por más de sesenta días contados a partir de la última petición en juicio o de la última diligencia practicada. La excepción a la norma anterior se encuentra en el propio artículo, 267 del COT que establece:

“En las acciones de pago indebido o en las de impugnación de resoluciones que nieguen la devolución de lo indebida o excesivamente pagado, el plazo para el abandono será de dos años, cuando se hubiere dejado de continuarlas en los mismos casos del inciso anterior. No procederá el abandono en contra de las entidades acreedoras de tributos.”.

En consecuencia, según el artículo 268 del COT los efectos del abandono son que se pone término al juicio a favor del sujeto activo del tributo y a la vez el acto queda firme o la providencia o sentencia que se impugnaba queda ejecutoriada. Transcurrido lo anterior, el tribunal debía ordenar, en el mismo auto que declare el abandono, la iniciación o continuación de la coactiva que se hubiere suspendido al efecto, o que se hagan efectivas las garantías rendidas sin lugar a excepciones. Finalmente, conforme el artículo 269 del Código Orgánico Tributario, todo desistimiento o abandono dan lugar a la condena de costas reguladas por ley.

La Sección Séptima del Capítulo Segundo del Título Segundo del Código Tributario trata sobre la sentencia. En efecto, tiene lugar la sentencia una vez que todas las pruebas han sido evacuadas y, que existe una providencia indicando que pasen los autos para resolver. Las partes, a su mejor conveniencia hasta antes de que se dicte sentencia, se encuentran facultadas a presentar informes en derecho, o bien solicitar audiencia de estrados con la misma finalidad. Conforme el artículo 273, dentro de los treinta días que se producía la notificación de la providencia referida anteriormente, se deberá dictar la respectiva sentencia. Dicho artículo también señala:

“La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o

acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.”.

La resolución de incidentes se encuentra contenida en el artículo 271 del COT, salvo aquellos relativos al afianzamiento de las obligaciones tributarias y suspensión del procedimiento coactivo, así como los de abandono y desistimiento, dicha resolución debe ser resuelta en sentencia. La omisión de solemnidades, causa nulidad de todo lo actuado hasta la fecha en que se produjo. Conforme el artículo 272 del mismo cuerpo legal, la declaratoria de nulidad se realizará en sentencia, siempre y cuando “[l]os vicios que la motiven hayan impedido la clara determinación del derecho o hubieren influido en la decisión del asunto. En caso contrario, entrará a resolver la causa sobre lo principal.”.

En el procedimiento contencioso tributario, “La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere oscura; y la ampliación, cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre multas, intereses o costas.” (Art. 274 Código Tributario). Los autos y decretos también son susceptibles de aclaración y ampliación a petición de parte; inclusive, pueden reformarse o revocarse si existe solicitud dentro de los tres días posteriores a su notificación.

Es menester recalcar que siendo el contencioso tributario un proceso de conocimiento, y la sentencia emitida de última instancia, era susceptible de interposición del Recurso Extraordinario de Casación, conforme el artículo 2 de la derogada Ley de Casación, excepto en el proceso de excepciones a la coactiva, siempre que se aleguen causales distintas a la tercera, cuarta o quinta, que por precedente jurisprudencial obligatorio, la Corte Nacional las determinó como de conocimiento.

## **1.2 ANÁLISIS DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA DE IMPUGNACIÓN DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO**

De acuerdo con el conocido tratadista en materia tributaria Troya, en un procedimiento contencioso tributario, la acción de impugnación pretende:

“[d]esvirtuar la presunción de legitimidad de que goza el acto administrativo. La presunción de legitimidad connota que el acto administrativo se tiene por legítimo mientras no se demuestre lo contrario. La presunción de ejecutoriedad va de la mano de legitimidad. Si un acto se presume legítimo debe cumplirse. Cuando el actor impugna la presunción de legitimidad, impugna también la de ejecutoriedad que es su consecuencia.” (Troya, 2014, p. 312)

En efecto, el artículo 220 del Código Tributario establece la competencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario para conocer y resolver acciones de impugnación propuestas por contribuyentes o interesados, las mismas que se encuentran comprendidas en una diversa gama sustancial. Conforme explica el mismo autor: “No se trata en este caso de la lesión a derecho subjetivo. La acción es objetiva y persigue el imperio de la juricidad. Esta acción denominada de plena jurisdicción la pueden intentar no sólo quienes tengan interés directo, (...)” (Troya, 2014, p. 314)

Es así que, contempla el primer numeral de dicha norma a las acciones de impugnación, aquellas que han sido formuladas contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, en las que se alega que las disposiciones que dichos actos contienen, lesionan derechos subjetivos. Igual y concordantemente, el ordinal segundo del artículo 220 del COT señala que con relación a los mismos actos, por interés directo, o por entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o instituciones del Estado, persigan la anulación total o parcial, con efecto general de tales actos.

Posiblemente de las acciones de impugnación, la más aludida es la causal tercera del artículo enunciado. Se trata de la impugnación de resoluciones de las administraciones tributarias que niegan las reclamaciones de los contribuyentes, las de terceros o las peticiones de compensación o las facilidades de pago. Por otra parte, el legislador incluyó dentro de las acciones de impugnación, a aquellas formuladas en contra de un acto administrativo, por silencio administrativo. Al efecto, por silencio administrativo la jurisprudencia nos ha dicho:

“De conformidad con el artículo 28 de la Ley de Modernización del Estado, el efecto principal del silencio administrativo consiste en dar origen a un acto administrativo presunto y autónomo, con el que se atiende positivamente lo solicitado por el administrado. El acto administrativo presunto derivado de la omisión de la Administración Pública se ha de presumir legítimo y ejecutivo, como cualquier otro acto administrativo (expreso), salvo que se trate de un acto administrativo irregular, circunstancia en la que la presunción de legitimidad se desvanece por la existencia de vicios invaliables.” (Corte Suprema de Justicia, 2007)

En sede administrativa, cuando un acto queda en firme o se ha ejecutoriado una resolución de la Administración Tributaria, el contribuyente, conforme la disposición expresa del artículo 145 del Código Tributario, hasta por tres años desde la fecha en que se dictó el acto o resolución, tiene la facultad de insinuar un Recurso de Revisión sobre dicho acto o resolución al amparo de las causales que establece la Ley. En tal virtud, sobre la decisión administrativa del recurso de revisión, cabe una acción de impugnación conforme el numeral quinto del artículo 220.

En concordancia con la normativa correspondiente, todo contribuyente se encuentra sujeto al cumplimiento de los deberes formales que establece el artículo 96. En términos generales, son deberes formales aquellos que dispone la ley, tales como la inscripción en el registro pertinente, la solicitud de permisos, las formas de llevar los libros y el registro contable, la presentación de declaraciones, el otorgar la facilidad a funcionarios para realizar verificaciones e inspecciones relacionados con la determinación de tributos, la exhibición de documentos solicitados por la autoridad, la concurrencia del contribuyente a las oficinas de la administración previa solicitud, entre otros. En función de lo anterior, la impugnación de resoluciones administrativas que imponen multas al contribuyente por incumplimiento de deberes formales, conforme el numeral sexto del artículo 220, constituye una acción de impugnación.

Finalmente, las decisiones administrativas sobre reclamos de pago en exceso o pago indebido, pueden ponerse en conocimiento del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, mediante una acción de impugnación de conformidad con el numeral siete del artículo 220 referido.

### **1.3 INTRODUCCIÓN AL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DEL COGEP**

Tradicionalmente en el Ecuador el Procedimiento Contencioso Tributario se ha llevado a cabo mediante el proceso tradicional escrito. El mismo que ha presentado una serie de deficiencias tales como la carencia de inmediación judicial, el exceso de concentración en cada uno de los actos procesales, la lentitud en el proceso, la falta de publicidad en el proceso que brinde un acceso fácil de la ciudadanía; entre otros.

En función de lo anterior, el COGEP, en concordancia con los principios procesales, para los procesos de conocimiento, dispone un proceso oral de tres tipos: a) un procedimiento ordinario aplicable a todas las causas que no tengan una vía de sustanciación previamente en la ley, conforme los artículos 289 y siguientes del COGEP; b) un procedimiento sumario para ventilar acciones personales y deudas pecuniarias de pequeña cuantía, conforme los artículos 332 y siguientes del COGEP; y, c) un procedimiento monitorio para el cobro de deudas de baja cuantía que no constituyen título ejecutivo, conforme los artículos 356 y siguientes del COGEP. En vista de lo anterior, conforme la disposición expresa el artículo 320 del COGEP que regula las acciones de impugnación en materia tributaria, dichas acciones se ventilan mediante el procedimiento ordinario.

El procedimiento ordinario que nos corresponde, se compone de una variedad de actos procesales, cuya novedad radica en dos audiencias. En la primera audiencia, denominada “preliminar”, el Juez admite la prueba anunciada, conforme los artículos 292 y siguientes del COGEP que la regulan, y resuelve sobre los puntos de debate, tercerías, litisconsorcio, se subsanan aspectos formales, entre otros. En esta audiencia, las partes tienen la posibilidad de interactuar, y de convalidar aspectos formales con el propósito de que el proceso no adolezca de vicios. La segunda audiencia se titula “audiencia de juicio”. En ella las partes practican y confrontan la prueba, presentan sus alegatos y se emite la respectiva resolución, conforme los artículos 297 del COGEP y siguientes que la regulan.

La doctrina ha señalado, que en relación a la audiencia preliminar, conforme lo que se ha expuesto:

“[b].1) el intento del juez de lograr una conciliación entre las partes que termine el pleito; b2) caso contrario, la continuación de la audiencia con la resolución judicial de las excepciones procesales (cuestiones de procedibilidad) que hubiera planteado el demandado (o el actor, respecto de la presentación del demandado) o el saneamiento de las irregularidades procesales advertidas por el propio juez; b3) la fijación del objeto del proceso (i.e., de aquello que deba resolver el juez en la audiencia definitiva), con indicación de los hechos admitidos, controvertidos o de demostración necesaria; b4) el ofrecimiento de la prueba de las partes (si es que no se exigió previamente los escrito constitutivos); b5) la admisión judicial de la prueba, con especial énfasis en su pertinencia (i.e., la conducencia de los medios probatorios ofrecidos a los fines de acreditar los hechos controvertidos antes fijados).” (Meroi, 2009, p. 32)

En consecuencia, en relación a la Audiencia de Juicio, la citada tratadista expone:

“La designación de una segunda audiencia denominada de prueba, de vista de la causa o de juicio, destinada a la producción de la prueba que pueda ser practicada en forma oral (las pruebas ‘personales’ de declaración de partes, testigos y peritos) y a las conclusiones finales (alegatos) de las partes. De ser posible el juez dicta su sentencia inmediatamente en la audiencia. Caso contrario, su emisión (o fundamentación por escrito) se postergan para un momento posterior.” [Lo subrayado corresponde al autor] (Meroi, 2009, pp. 32-33)

Una de las reformas del sistema procesal más ambiciosa es lo relacionado con la prueba. En el COGEP, se pretende simplificar y agilizar los proceso de modo que los medios probatorios conlleven de la manera más efectiva a la resolución del conflicto en manos de un Juez. Se introduce la obligación de anunciar la prueba en la demanda y la contestación a la demanda, de modo que se pueda determinar el grado de contradicción en los hechos que se alegan.

En el COGEP existen normas generales para todos los procesos y a la vez existen normas especiales para cada procedimiento en particular. Al derogar el procedimiento contencioso tributario tradicional que contemplaba el Código Orgánico Tributario e implantar la oralidad en el procedimiento, la aplicabilidad de

dicho procedimiento contencioso en relación con las acciones de impugnación, radica en la homogenización de los actos procesales para todos los procesos. La aplicabilidad de normas generales para todos los procesos, en materia tributaria, es una de las dudas que genera el COGEP y que a continuación se pretende analizar a fondo.

## 2. CAPÍTULO II: PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DEL COGEP

De acuerdo con el Código Orgánico General de Procesos, en el procedimiento contencioso tributario se tramitan las acciones directas, acciones de impugnación y las acciones especiales. En tal virtud, antes de analizar a fondo el procedimiento contencioso tributario, con relación a las acciones de impugnación sobre las que trata el presente trabajo, es menester entender el concepto jurídico sobre este tipo de acciones. La acción contenciosa de impugnación no es sino:

“[I]a potestad de reacción de los contribuyentes responsables o terceros contra los actos y resoluciones emanados de los funcionarios de la administración tributaria que se producen con infracción de normas que regulan el ejercicio de la gestión administrativa, (procedimiento) o violentado la ley y como tales, causen lesión a sus derechos subjetivos, sean resultantes de actos de determinación tributaria, de resoluciones que nieguen peticiones reclamos o recursos interpuestos por los contribuyentes o por imposición de sanciones.” (Patiño, 2005, p. 86).

Según el artículo 320 del COGEP, con la acción de impugnación se puede reclamar una serie de actos y hechos expedidos por la Administración Tributaria, lato sensu. El legislador ha mantenido en el COGEP, parcialmente, el contenido del COT en lo relativo a las acciones de impugnación. Es así que en el primer numeral del reiterado artículo, el legislador ha optado por mantener la premisa del primer numeral del artículo 220 del COT al establecer que se puede impugnar judicialmente reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general en materia tributaria, siempre que estas disposiciones violenten derechos subjetivos de los reclamantes.

Por otra parte, en el numeral segundo del artículo 320 del COGEP, el legislador recoge lo prescrito en el artículo 219 del Código Orgánico de la Función Judicial, al establecer que se puede iniciar esta acción en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general que han sido dictadas en materia tributaria, siempre y cuando se persiga su anulación parcial o total.

Consiguientemente, el numeral tercero de la norma en referencia del COGEP, mantiene el contenido de fondo del numeral tercero contenido en el 220 del Código Tributario. Se trata pues de aquellos actos administrativos provenientes de un proceso de determinación tributaria, con una diferenciación, que es que pueden ser provenientes de la administración nacional, de las de excepción o bien de los gobiernos autónomos descentralizados.

Es menester indicar que la norma a que hacemos referencia en el inciso anterior, en relación con la norma del COT es mucho más concreta y clara en torno al sujeto activo que puede llevar a cabo la determinación fiscal. A la vez es más puntual al determinar que bajo esta causal se encuentran amparados únicamente los actos administrativos de determinación tributaria, y no como establecía la norma derogada del COT de manera abierta, aquellas planteadas contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes.

El numeral cuarto del artículo 320, es literalmente el mismo que contemplaba la legislación hasta antes de que entró en vigor el COGEP. Dicho numeral dispone que se puede intentar una acción de impugnación contra actos administrativos de silencio administrativo con relación a reclamos o peticiones, de acuerdo a las circunstancias previstas en la Ley. Al efecto, el silencio administrativo en materia tributaria ha sido una implementación legislativa a fin de precautelar las garantías del debido proceso conforme indica PATIÑO LEDESMA:

“La reforma generalizada y proverbial de las administraciones en atender los requerimientos de los particulares, motivó que el legislador con el objeto de hacer realidad el principio constitucional del debido proceso y el derecho del contribuyente a ser atendido mediante resolución, haya materializado en la legislación tributaria la presunción judicial del silencio, que consiste en deducir del antecedente de la omisión o silencio en que incurre la administración, la existencia de una resolución ficta de efectos jurídicos para el contribuyente.”  
(Patiño, 2013, pp. 373 -374)

Igual y concordantemente con lo anterior, el numeral quinto del artículo 320 del COGEP es prácticamente el mismo que contemplaba el artículo 220 del Código

Tributario, sobre resoluciones administrativas de recursos de revisión, de conformidad con las previsiones legales que los regulan.

El incumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente, acarrea responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo; es decir, dicho incumplimiento puede generar sanciones. En efecto, el Código Tributario (normativa vigente) determina que el incumplimiento de deberes formales constituye una contravención; sanción que a su vez se materializa mediante resolución administrativa debidamente emitida por la Administración Tributaria. En consecuencia, al amparo del numeral sexto del artículo 320 del COGEP (al igual que el numeral sexto del artículo 220 del Código Tributario), constituye una acción contenciosa de impugnación, aquella planteada contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales.

En el numeral séptimo del artículo 320 del COGEP, se establece la acción de impugnación contra resoluciones definitivas emitidas por la administración tributaria, que niegan parcial o totalmente reclamos de pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado. La reforma que plantea el legislador frente a esta acción de impugnación implica, que la causal es más amplia a la establecida en el COT. Al efecto, la jurisprudencia ecuatoriana ha determinado:

“Que la interpretación analógica constituye un procedimiento admitido para interpretar la ley tributaria por lo que se debió haber aplicado la analogía existente a casos no expresamente previstos por ella, como en el presente que en el que el Tribunal considera que no ha existido pago indebido, sino por el contrario se trata de un pago debido, para lo cual la ley tributaria no ha previsto la prescripción de la acción para solicitar lo debidamente pagado, y por estas razones se debe aplicar la analogía pues en ambos casos, es el sujeto pasivo el que, por títulos diferentes, solicita lo mismo es decir la devolución de valores satisfechos a la administración. Que por ser la Ley Tributaria Orgánica no cabe la posibilidad de aplicar normas supletorias sino la mencionada analogía.” (Corte Nacional de Justicia, 2010).

En el numeral octavo del reiterado artículo 320 del COGEP, el legislador introduce una innovación, que no se encontraba contemplada en la norma que establecía las

acciones contenciosas de impugnación del Código Tributario. Al efecto, dicha norma prescribe: “De las excepciones a la coactiva que se propongan justificadas en el número 10 del artículo 316.”. Se trata, de acciones de impugnación sobre la nulidad de autos de pago o del procedimiento de ejecución coactiva, que según el referido numeral 10, procede por “(...) falsificación del título de crédito, por quebramiento de las normas que rigen su emisión o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento.”. En efecto, la cita que acabamos de incluir, es la misma norma del numeral 10 del artículo 212 del COT que regula las excepciones a la coactiva. En este caso, la innovación se produce, al facultar al contribuyente a poner en conocimiento del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, mediante una acción de impugnación de las excepciones a la coactiva sobre la nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución coactiva en los términos que señala el COGEP.

Finalmente, el último numeral del artículo 320 del COGEP, señala que se puede entablar una acción contenciosa de impugnación contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen parcial o totalmente las reclamaciones de sujetos pasivos, responsables o terceros, o las peticiones de compensación o facilidades de pago. Lo que el legislador ha pretendido incluir mediante esta norma, ya se encontraba prescrito en el numeral tercero del artículo 220 premisa del Código Tributario que establecía esta premisa.

## **2.1 DE LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

Es menester indicar que conforme el artículo 299 del COGEP, en toda controversia frente al Estado, en materia tributaria, en los procesos contenciosos tributarios, la competencia del juzgador se guía por el domicilio del contribuyente.

### **2.1.1 Demanda**

Toda acción contenciosa de impugnación, se inicia con la presentación de la demanda por parte del sujeto activo. El COGEP determina, al amparo del artículo 306 numeral quinto, que en torno a la oportunidad para presentar la demanda, para

el ejercicio de las acciones contencioso tributarias de impugnación, se deberá observar el término de sesenta días. Dicho término deberá computarse desde que se produjo el hecho o acto en que se funda la acción, o desde que se notificó el acto administrativo que se impugna. Es menester indicar que de acuerdo con el artículo 307 del mismo cuerpo normativo, presentar la demanda extemporáneamente, se produce el efecto de inadmisión de la demanda, previa verificación por parte del juzgador correspondiente.

El COGEP delimita en el artículo 302 que el procedimiento contencioso tributario se sujetará a las normas especiales del Capítulo II del Libro IV, y a su vez establece la aplicabilidad de las normas generales de dicho Código, en lo que no se opongan a las normas especiales referidas. Al efecto, la demanda debe reunir una serie de requisitos contemplados en las disposiciones generales para todos los procesos del COGEP. El artículo 142 determina que toda demanda debe reunir: a) La designación del juzgador ante quién se lo propone; b) Los nombres, apellidos y demás generales de ley del actor, casillero judicial y electrónico del defensor público o privado y en los casos de que se actúe por medio de una procuración judicial, se estipula que se deberá hacer constar los datos del representado; c) En caso de requerirlo, el número del Registro Único de Contribuyentes – RUC; d) Los nombres completos y lugar donde se deba citar al demandado; e) Los fundamentos de hecho, que deberá contener una narración detallada y pormenorizada de los mismos; f) Los fundamentos de derecho que justifiquen el ejercicio de la acción; g) El anuncio de los medios de prueba que sirva para acreditar los hechos, para lo cual se debe acompañar la nómina de testigos con indicación de los hechos sobre los cuales declararán y la especificación de los objetos sobre los cuales versarán las diligencias. Se admiten las diligencias previstas en el COGEP tales como inspección judicial, exhibición de documentos, informes periciales, entre otros. h) En caso de requerirlo, la solicitud fundamentada de acceso judicial a la prueba; i) La pretensión concreta que se exige; j) La cuantía del proceso; k) El procedimiento en que deba sustanciarse la causa; l) La firma del actor o de su procurador y la de su defensor; y, m) Los demás requisitos que las leyes de la materia determinen para cada caso.

En relación con lo anterior, el artículo 143 del COGEP señala que a toda demanda se deberán acompañar los siguientes documentos: a) Cuando se actúe por medio de apoderado o procurador judicial, el poder para intervenir en el proceso; b) Los documentos habilitantes que acrediten la representación del actor en el caso de personas incapaces; c) Copia del documento de identificación del actor; d) Los medios probatorios, cuando se trate de prueba documental aportada por el actor; y, e) Los demás documentos determinados por ley para cada caso particular. El artículo 308 establece que en relación a los requisitos de la demanda, adicionalmente, debe adjuntar una copia de la resolución del acto administrativo impugnado, con la razón de notificación al interesado y la relación circunstanciada del acto o hecho impugnado.

La implementación que el legislador realiza en materia tributaria con relación a los requisitos de la demanda, a través del artículo 142 del COGEP, ya no enumera la mención a la resolución o acto impugnado. Por el contrario, se dispone mediante artículo 308, que se adjunte una copia de dicha resolución o acto administrativo impugnado. Lo anterior se colige para los efectos prácticos en materia tributaria.

### **2.1.2 Afianzamiento**

Es menester recalcar que en materia tributaria, tradicionalmente se hablaba del afianzamiento, bajo el procedimiento contencioso que establecía el Código Tributario. Para Santos: “La obligación de afianzamiento se asemeja al solve et repete en el sentido de que constituye un requisito que debe verificarse previo a que el juez competente pueda dar trámite a la demanda presentada por el accionante.” (Santos, 2013, p. 238)

Particularmente, esta figura se encuentra contenida en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, agregada al artículo innumerado después del 233 del COT, que determinaba que el afianzamiento constituía un requisito para todos: “[a]quellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas (...)”.

Esta institución jurídica en materia tributaria ha sido un tema de controversia y discusión; tanto es así que dicho artículo fue elevado a consulta constitucional en

repetidas ocasiones. Al efecto, la Corte Constitucional determinó la constitucionalidad condicionada, y las formas de interpretación del artículo innumerado después del 233 del Código Tributario, al tenor de lo siguiente:

“El auto en que el Tribunal acepte al trámite la acción de impugnación de obligaciones tributarias, fijará la caución prevenida en el inciso primero y final de este artículo, y dispondrá que el actor consigne la misma en el Tribunal, dentro del término de quince días, contados a partir de su notificación. En caso de incumplir con el afianzamiento ordenado, el acto materia de la acción quedará firme y se ordenará el archivo del proceso.” (Corte Constitucional, 2010)

En consecuencia, lo que remarcaba el reiterado artículo es que sin el cumplimiento del requisito de afianzar el 10% de la obligación que se impugna, se reputaba ejecutoriado el acto impugnado, si dentro del término de quince días, que el juzgador ha dispuesto, no se afianza la obligación.

En el COGEP, el legislador pasó a innovar la figura del afianzamiento que contemplaba el Código Tributario, en la figura jurídica denominada caución. En tal virtud, por caución se entiende: “Entrega de un bien material o dinero u otro instrumento para garantizar el cumplimiento de una obligación ya sea propia o contraída por un tercero, sea por convenio, promesa o mandato.” (Patiño & Pozo, 2009, p. 75)

Ahora, si bien es cierto que uno de los efectos que produce la interposición de la demanda en materia tributaria, es que se suspende la ejecución de la obligación tributaria, al amparo de la normativa vigente para que dicho efecto se produzca, existe un requisito. De acuerdo al artículo 324 del COGEP, cuando el acto administrativo impugnado impone al contribuyente una obligación de dar, a fin de solicitar la suspensión de los efectos de dicho acto, se debe rendir una caución equivalente al 10% de dicha obligación. La norma es clara, al señalar que en caso de no hacerlo, la ejecución del acto impugnado se hace efectiva.

De conformidad con el mismo artículo referido anteriormente, la caución a que se hace referencia puede consistir: a) En una consignación de dicho valor en la cuenta bancaria de la institución pública demandada; b) En una hipoteca; c) En una prenda;

o, d) En una fianza. Igual y concordantemente, la norma reitera que el acto de la constitución de hipoteca, prenda o fianza sólo causaran los derechos o impuestos fijados para los actos de cuantía indeterminada. Es pertinente aclarar que por consignación, la doctrina nos dice: “Entrega de Valores o dinero a la autoridad competente, por mandato legal, para garantizar obligaciones asumidas frente al Estado o un organismo público.” (Patiño & Pozo, 2009, p. 94)

La innovación del COGEP consiste en que el requisito de afianzamiento, ahora denominado caución, ya no constituye un requisito esencial para poder dar trámite a la demanda contenciosa tributaria; en consecuencia, ahora constituye un requisito a efectos de suspender el procedimiento de ejecución del acto administrativo impugnado. En tal virtud, actualmente bajo este nuevo procedimiento, aquellas demandas que no acompañan la prueba de la caución o afianzamiento de la obligación antes referida, se da paso al trámite de la demanda, y paralelamente se continúa con el procedimiento de ejecución que sigue la administración. No obstante lo anterior, conforme reza el último inciso del artículo 324 referido, calificada la demanda, el juzgador debe disponer que se rinda caución en un término de veinte y cinco días, cuya omisión tiene como efecto, no presentada la demanda, produce la ejecutoría del acto impugnado y el respectivo archivo del proceso.

### **2.1.3 Calificación de la Demanda**

Una vez que se ha presentado la demanda, de acuerdo con el COGEP, el Juez Ponente que ha sido designado por el sistema automático de sorteos de la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en un término de 5 días, deberá examinar la demanda presentada, y toda vez esta cumpla con los requisitos generales y especiales aplicables al procedimiento y a la acción, el juzgador calificará, tramitará y dispondrá la práctica de las diligencias solicitadas conforme el artículo 146 del COGEP.

Conforme señala el artículo referido, en los casos que la demanda no cumpla con los requisitos generales y especiales aplicables al caso, el juzgador dispondrá que los complete o los aclare en el término de 3 días. Por otra parte, en materia tributaria la inadmisibilidad de la demanda ocurre, cuando el juzgador es

incompetente en razón de la materia, o bien cuando la demanda contiene una indebida acumulación de pretensiones. El artículo 147 del COGEP, determina que cuando el juzgador considera la inadmisibilidad de la demanda, al tenor de lo expuesto anteriormente, debe mediante primera providencia declararla así, fundamentadamente, disponiendo la devolución de los anexos presentados y el respectivo archivo del proceso. En consecuencia, el auto interlocutorio que pone fin al proceso referido anteriormente, conforme las normas del COGEP que regulan el Recurso Extraordinario de Casación, en materia tributaria, es susceptible de interposición del referido recurso.

#### **2.1.4 Citación de la Demanda**

De acuerdo con la doctrina, tanto la demanda como la calificación a la demanda, se ejercitan en el ámbito procesal toda vez que han sido trasladadas, y se han puesto en conocimiento del demandado. Al efecto, PATIÑO LEDESMA argumenta:

“La presentación y calificación de demanda por si solas no garantizan el proceso, pues el vinculo (SIC) ente (SIC) los sujetos procesales solo surge cuando se hace conocer a la contraparte la existencia de una acción en su contra requiriéndolo para que comparezca a juicio. La citación entonces, no es mas que el modo a través del funcionario competente (Secretario o citador en nuestro sistema), el Tribunal oficialmente hace efectivo ese conocimiento, que en la práctica se cumple entregando personalmente al funcionario o titular del órgano administrativo o dejando en boletas en su despacho, la copia del documento que contiene la demanda y del auto de calificación.” (Patiño, 2005, pp. 177–178)

En tal virtud, de conformidad con los artículos 53 y siguientes del COGEP que norman la citación, la misma que se puede practicar personalmente, por boletas o a través de los medios de comunicación. En lo relativo a la citación que se efectúa en el ámbito de ejercicio de las acciones de impugnación, tiene lugar la citación a organismos o instituciones estatales contenida en el artículo 60 del nuevo código procesal. En este sentido, dicha citación se efectúa a las instituciones estatales y sus funcionarios, en la dependencia local más próxima al proceso. De conformidad

con el mismo cuerpo legal, específicamente el artículo 63, se debe incorporar al proceso el acto de citación, con las respectivas características de la práctica de dicha diligencia. En fin, los efectos que produce la citación de la demanda, principalmente en materia tributaria, son que requiere al demandado a comparecer a juicio a fin de que deduzca las excepciones a la demanda; interrumpir la prescripción de la acción; y, evitar que el acto impugnado se repute ejecutoriado.

Es menester indicar que la citación constituye una solemnidad sustancial para todos los procesos. Al amparo de lo dispuesto en el artículo 108 del COGEP, a efectos de que se declare la nulidad por falta de citación, para la validez de la acción de nulidad, es necesario que el demandado pruebe que la omisión de citación de la demanda, le haya impedido hacer valer sus derechos e interponer excepciones en juicio.

## **2.2 DE LA SUSTANCIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

### **2.2.1 Contestación a la Demanda**

La contestación a la demanda, en todo proceso, nace del principio constitucional de contradicción, que los autores en materia tributaria han traducido en el denominado derecho de acción. Para Patiño, la garantía al debido proceso estipulada en el artículo 76 de la Constitución de la República da lugar al derecho a la contradicción cuyo objeto es proteger la tutela jurisdiccional efectiva mediante veredicto justo y legal sin importar su resultado. (Patiño, 2005, pp. 153-154)

En función de lo anterior, previo a que tenga lugar la audiencia preliminar, en el procedimiento ordinario del COGEP que rige para la acción contenciosa tributaria de impugnación, se determina que la contestación a la demanda se realiza por escrito y esta debe cumplir los requisitos formales previstos para la demanda en el artículo 142 del COGEP. El término para la presentación de la contestación a la demanda se encuentra recogido en el artículo 291 del COGEP, y este es de 30 días contados a partir de la última citación de la misma. Adicionalmente, el artículo 151 del mismo cuerpo legal, que establece la forma y contenido de la contestación,

dispone que en ese escrito de contestación a la demanda, el demandado debe pronunciarse expresamente sobre cada una de las pretensiones del actor y la veracidad de los hechos de la demanda. En efecto, dispone el reiterado artículo que se debe incluir en la contestación a la demanda un pronunciamiento: “[s]obre la autenticidad de la prueba documental que se haya acompañado, con la indicación categórica de lo que admite y de lo que niega.”

Lo interesante y novedoso de la implementación del COGEP en todos los procedimientos, se encuentra contenido en el mismo artículo 151 que señala que una vez que se califica la demanda, se notifica a la parte actora en un término no mayor de tres días y a su vez se concede un término de diez días anuncie nueva prueba en relación a los hechos expuestos por la parte demandada en la contestación. Igual y concordantemente con los requisitos de la demanda, según el artículo 152 del COGEP, la parte demandada en la contestación que realizare debe anunciar todos los medios de prueba que soporte los fundamentos de hecho y de derecho expuestos tomando en cuenta la previsión legal para la obtención y práctica de la prueba que determina la Ley.

Parte del contenido de la contestación a la demanda son las excepciones que el demandado expone al Juez. La doctrina en materia procesal civil, nos indica que:

“En términos generales, como vemos, llámase (SIC) excepción la que puede alegarse únicamente por el demandado invocando un hecho impeditivo o extintivo o transformativo, porque mientras no se alegue, la acción subsiste y el juez no puede considerarla de oficio; para las demás se reserva el nombre defensa en general.” (Alsina, 1963, p. 341)

En efecto, lo que determina la norma del COGEP es que por concepto de excepciones en el procedimiento ordinario, aplicables en materia tributaria al ejercicio de la acción contenciosa de impugnación, se pueden plantear la incompetencia del juzgador, incapacidad de la parte actora o de su representante, falta de legitimación en la causa de la parte actora o la parte demandada; cuando surja manifiestamente de los propios términos de la demanda, error en la forma de proponer la demanda, inadecuación del procedimiento o indebida acumulación de pretensiones, litispendencia, prescripción de la acción, caducidad o cosa juzgada,

de conformidad con el artículo 153. Cabe recalcar que la excepción de la existencia de un contrato de transacción, que igualmente reitera la norma aludida, no es aplicable en materia tributaria, por cuanto los derechos en esta materia no son renunciables, y en tal virtud, el contrato de transacción no es susceptible de aplicación sobre cosas o derechos sobre los cuales no se puede transar. En concordancia con lo anterior, no es susceptible la excepción de existencia de compromiso o convenio arbitral por el que deba ventilarse y sustanciarse la causa, toda vez que además de que existen normas específicas que regulan el proceso contencioso tributario con miras a resolver los conflictos en esta materia, conforme indica la Ley de Arbitraje y Mediación, las partes para acudir a arbitraje o mediación deben tener la capacidad de transigir, conforme el artículo 4 de la Ley de Arbitraje y Mediación. En función de lo anterior, no es susceptible ni dable en la práctica un convenio arbitral, siendo que se trata de un derecho no renunciable y como tal no es transigible.

### **2.2.2 Audiencia Preliminar**

Una vez que se ha llevado a cabo la citación de la demanda, la sustanciación del procedimiento contencioso tributario, mediante el cual se ventilan las acciones contenciosas de impugnación, se inicia con la Audiencia Preliminar. En tal virtud, de acuerdo al artículo 292 del COGEP, siendo que el demandado ha presentado la demanda, y de ser el caso que el actor ha anunciado nuevos medios probatorios en relación a los fundamentos de hecho constantes en la contestación a la demanda, el juez debe disponer en un término de tres días la convocatoria a la Audiencia Preliminar la misma que se debe llevar a cabo en un término entre diez y veinte días. Es pertinente hacer notar que el término para expedir la convocatoria tendrá lugar, toda vez que ha transcurrido el término que el demandado tiene para contestar la demanda.

En consecuencia, las partes procesales deben comparecer personalmente a la Audiencia, a no ser que estas se encuentren debidamente representadas por un procurador judicial o procurador común con cláusula especial para transigir, conforme lo determina el artículo 293 del COGEP. El desarrollo de esta audiencia

se rige por lo constante en el artículo 294 del mismo cuerpo normativo. Es así que dicha norma determina que una vez que se ha instalado la audiencia, se solicita a las partes el pronunciamiento sobre excepciones previas, las mismas que de ser procedente, deben ser resueltas por el juzgador en ese mismo instante. De conformidad con el numeral segundo del artículo citado, consecuentemente al pronunciamiento del juez sobre excepciones previas, el juzgador con el fin de convalidar o sanear el proceso debe resolver su validez, la determinación del objeto de la controversia, los reclamos de terceros, competencia y cuestiones de procedimiento que puedan afectar la validez del proceso. El reconocido tratadista, Zavala ha manifestado frente a esta situación que:

“Con esta concepción se hace necesaria la valoración que debe hacer el juez del vicio que se acusa al acto procesal y declarar la nulidad (su invalidez e ineficacia jurídicas) cuando este atente contra un derecho fundamental sustancial o contra un derecho fundamental procesal (Art. 84 CRE) cumpliendo con el requisito que le impone el COGEP de ‘solamente declarar la nulidad de un acto procesal que la ley expresamente señale para tal efecto.’ (Art. 107).”. (Zabala, 2016, pp. 245-246)

En efecto, la norma indica que la nulidad del proceso será declarada en caso de que el juzgador determine que esta pueda afectar la decisión final del mismo, o violentar las garantías del debido proceso. La intervención de las partes se rige por el numeral tercero del artículo 294 del COGEP, considerando que se concede la palabra a cada una de las partes, para que de manera oral exponga los fundamentos en que sustenta sus alegaciones. Concluida la intervención de las partes, previo análisis del tribunal sobre los vicios de procedimiento que puedan afectar la validez procesal, conforme indica el numeral séptimo del artículo antes aludido, se procede al anuncio de las pruebas a ser presentadas en la audiencia de juicio, con las respectivas objeciones que cada parte pueda formular a la oferta de prueba propuesta por la contraparte. En vista de lo anterior, el juez debe resolver sobre la admisibilidad de la “[p]rueba conducente, pertinente y útil” conforme el emana del artículo 294, y a su vez negar y excluir los medio de pruebas ilegales. Asimismo, el juzgador, de consuno con las partes, debe realizar la planificación para

la práctica de pruebas que deban realizarse previamente a la audiencia de juicio. Culminado lo anterior, conforme el numeral octavo del artículo que se viene invocando, el juzgador debe indicar a las partes, verbalmente, las resoluciones que adopte y el señalamiento para la audiencia de juicio.

En torno a la contestación a la demanda, la innovación más radical surge en relación a la resolución de excepciones y recursos que tiene lugar en la audiencia preliminar. Conforme el numeral primero del artículo 295 del COGEP, si el juzgador acepta una excepción previa, que a su vez no es subsanable, declara sin lugar la demanda y ordena el archivo del proceso. Por otro lado, las excepciones de defecto en la forma de proponer la demanda, son subsanables, observando el término y las formas determinadas en el numeral segundo del artículo invocado. Igualmente sucede con lo relativo a las excepciones de falta de capacidad, de falta de personería o de incompleta conformación del litis consorcio establecidas en el numeral tercero del artículo 295. Observando las ideas anteriores de los numerales dos y tres del artículo 295 del COGEP, que guardan relación con el numeral primero del artículo 293, se advierte que para los efectos prácticos de resolución de excepciones el legislador debe suspender la audiencia preliminar y reanudarla toda vez que se haya subsanado el defecto, o bien ha formado su convicción al respecto. Finalmente, si la excepción propuesta en la contestación a la demanda fuere de pleno derecho, únicamente bastarán las alegaciones de las partes para la emisión y notificación de la respectiva resolución.

En la misma audiencia preliminar, conforme el artículo 296 del COGEP, se debe resolver sobre los recursos planteados oralmente por las partes, aplicables en materia tributaria, únicamente los recursos horizontales, recurso de ampliación o aclaración de resoluciones dictadas en la referida audiencia. Es menester concluir la presente sección indicando que el proceso contencioso tributario es un procedimiento de única instancia, toda vez que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario tiene el rango de Tribunal Distrital, los recursos de apelación no son viables, en consecuencia, es susceptible el recurso de casación de conformidad con lo expuesto.

### 2.2.3 Prueba

La prueba en el proceso contencioso tributario, probablemente ha sido el tema más controvertido por la doctrina en esta materia. Existen autores como Ramírez que estipulan que:

“Con ser el régimen probatorio en materia tributaria semejante al existente en el derecho en general, posee sus peculiaridades basadas en dos circunstancias principales: el fisco es un tercero frente a las obligaciones civiles o comerciales del contribuyente que denotan su capacidad económica, y parte como sujeto activo de la obligación tributaria que surge de esa capacidad económica de aquel o sujeto pasivo, según el tributo de que se trate. (...) En tales condiciones, si bien la prueba civil o comercial de esa capacidad económica es la misma con que el fisco la toma para establecer los impuestos, puede exigir que los actos o contratos, además de los requisitos con que el derecho privado los regula y garantiza su efectividad entre las partes y frente a terceros, deban cumplir con otros para evitar la simulación y el fraude a la ley tributaria que es de derecho público.” (Ramírez, 1990, p. 299)

El COGEP determina, de conformidad con las reglas previstas para el procedimiento ordinario que rige para las acciones de impugnación dentro del procedimiento contencioso tributario, los distintos medios probatorios aplicables a las acciones contenciosas de impugnación. Con base en lo anterior, los medios de prueba pueden consistir en prueba testimonial, documental, pericial e inspección judicial. En este sentido, el artículo 310 del mismo cuerpo normativo establece que los medios de prueba aplicables al procedimiento contencioso tributario en general, son todos los determinados en dicho cuerpo legal con excepción de la declaración de parte de los servidores públicos. En relación con lo anterior, el mismo artículo aclara que los informes emitidos por las autoridades o funcionarios públicos, sobre hechos de la materia, no serán considerados declaración de parte.

En este orden de ideas, es menester analizar los distintos medios de prueba que nutren el proceso contencioso tributario actualmente en el Ecuador. La prueba documental se encuentra recogida en el Capítulo Tercero de la Sección Segunda

del Libro Tres del COGEP. Conforme el artículo 193, se entiende que “Es todo documento público o privado que recoja, contenga o represente algún hecho o declare, constituya o incorpore un derecho.”. En este sentido, conforme el mismo cuerpo legal que venimos citando, la prueba documental se divide en documentos públicos y documentos privados. De conformidad con la sección que regula cada uno de los componentes de la prueba documental, para que estos surtan los efectos correspondientes en el proceso contencioso tributario, deben cumplir con ciertos requisitos determinados en la ley.

Por otra parte, la prueba pericial es posiblemente uno de los componentes más recurridos en relación al ejercicio de la acción contencioso tributaria de impugnación. Es pertinente indicar que la prueba pericial es aquella realizada sobre determinado material de peritaje por un Perito, considerado conforme el artículo 221 del COGEP, un experto en la materia profesional que se desarrolla, en virtud de sus conocimientos técnicos y científicos. Es menester recalcar que en materia tributaria, la pericia usualmente gira en torno a las actividades contables del contribuyente. En este orden de ideas, existen ciertos criterios doctrinarios que explican la idea que precede:

“La prueba pericial –en particular, la contable– es la que reviste de mayor trascendencia en el procedimiento tributario. Ello es así en razón de que normalmente hay que recurrir a las registraciones contables para la cuantificación de los hechos imposables de numerosos tributos. Incluso, en muchos de ellos se recurre a los estados contables y a su correspondiente documentación respaldatoria, como soporte de las declaraciones juradas. De allí, entonces, que la prueba pericial contable sea normalmente empleada por los contribuyentes y responsables para demostrar la veracidad de los hechos alegados en su escrito de contestación a los cargos formulados por la Dirección General Impositiva.” (Martín & Rodríguez, 1987, p. 167)

Lo relativo a la inspección judicial se encuentra recogido en los artículos 228 y siguientes del COGEP. Conforme los artículos antes referidos, se establece que la inspección judicial puede ser realizada por el juzgador de oficio o a solicitud de parte, cuyo objetivo es el esclarecimiento de ciertos hechos, en un determinado

lugar, y que tiene como fin: “[e]xaminar directamente lugares, cosas o documentos.”. Es importante subrayar que este medio probatorio debe ser solicitado en la demanda y/o reconvención o en la contestación de estas, y se debe argumentar los motivos por los que se solicita este medio de prueba.

En tal virtud, es menester recalcar que la utilidad de la inspección judicial, en torno a las acciones contenciosas de impugnación, ha tenido lugar en reiteradas ocasiones, conforme hacemos notar con la siguiente sentencia:

“No cabe aplicar el inciso segundo del Art. 261 del Código Tributario, pues, no se ha establecido que reposaban en los archivos de la administración los documentos demostrativos de que previamente a suscribir el convenio tributario se cumplieron con los requisitos y exigencias contempladas en la ley y en el reglamento. Además, la propia administración con escrito que obra a fs. 28 solicitó la inspección judicial en la que debía llevarse a cabo la exhibición y examen de la contabilidad del actor, sin que se hubiese llevado a cabo tal diligencia. El recurrente reconoce en el escrito que contiene el recurso fs. 135, primer párrafo, que la administración alegó que la documentación era voluminosa, ante la cual debía el interesado dar las facilidades del caso y no lo ha hecho, por lo cual la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal con providencia que obra a fs. 120 dispuso que el actor en cuarenta horas obtenga respuesta a los oficios por él solicitados, lo cual tampoco fue cumplido.” [Lo resaltado corresponde al autor] (Corte Suprema de Justicia, 2000).

La prueba testimonial, es considerada menos usual y recurrida por las partes del proceso contencioso tributario. No obstante aquello, no se niega la aplicabilidad de este medio probatorio en torno al ejercicio de la acción contenciosa de impugnación. En consecuencia, observando la prohibición del artículo 310 del COGEP, sobre la cual se ha expuesto anteriormente, se debe tener en cuenta que no procede cuando se trate de declaración de parte de un servidor público. En tal virtud, la prueba testimonial conforme lo dispuesto por el artículo 174 COGEP, viene a ser: “[I]a declaración que rinde una de las partes o un tercero.” En efecto, la “Confesión Judicial”, que anteriormente se denominaba así bajo el Código de Procedimiento

Civil, en el COGEP se determina “Declaración de Parte” y constituye prueba testimonial. Para tales efectos, el mismo cuerpo que la regula la define como la que rinde un testigo sobre ciertos hechos controvertidos, el derecho discutido o la existencia de un derecho. Es así que se debe hacer notar que, la aplicabilidad y por sobretodo utilidad, de la prueba testimonial en el proceso contencioso tributario vendría a ser para probar la existencia de ciertos hechos o derechos discutidos, que efectivamente, debe ser valorada y aceptada o desechada por el juzgador.

Por su parte la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de la República del Ecuador, con relación a la prueba testimonial, ha determinado lo siguiente:

“SEXTO: En cuanto a la presunta impertinencia de las declaraciones testimoniales de terceros recabadas por la Administración Tributaria, que a decir del recurrente resulta ilegal y arbitrario, esta Sala encuentra que dicha Administración en el presente caso ha procedido a ejercer la facultad determinadora prevista en el art, 68 del Código Tributario, en forma directa conforme lo establece el art, 91 del mismo Código, esto es en base a la información que ha obtenido de diferentes fuentes, entre otras, los testimonios de terceras personas, vinculadas con el actor, en razón de ser los adquirentes de los bienes inmuebles enajenados por aquél, actividad económica que produce las rentas sujetas a la carga impositiva del impuesto a la renta determinada mediante las actas impugnadas. La declaración testimonial es una prueba que está admitida por el Código Tributario, arts. 128 y 260, por lo que las practicadas por la Administración no resultan ilegales ni arbitrarias.”  
(Corte Nacional de Justicia, 2011)

La valoración de la prueba en materia tributaria, conforme la naturaleza se realiza sobre la prueba material. En tal virtud, de acuerdo al artículo 164, la valoración de la prueba material debe realizarse en forma conjunta de conformidad con las reglas de la sana crítica.

Finalmente, es pertinente sostener que conforme dispone el inciso final del artículo 311 del COGEP, la carga de la prueba se invierte para los actos tributarios impugnados, y en consecuencia corresponde a la Administración Tributaria, la

prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia o cuantía de la obligación tributaria.

#### **2.2.4 Audiencia de Juicio**

Ahora bien, conforme el artículo 297 del COGEP, en un plazo no mayor a treinta días, contados desde que culminó la Audiencia Preliminar, se debe llevar a cabo la Audiencia de Juicio. Desde ya, sin ser objeto de análisis del presente acápite, se advierte que el plazo fijado para la realización de la audiencia de juicio, es muy corto, tomando en cuenta la práctica previa de las pruebas anunciadas por las partes.

De acuerdo al numeral primero del artículo enunciado en el inciso anterior, al iniciarse la Audiencia de Juicio, el juzgador debe instalar la respectiva audiencia con las partes presentes, y en consecuencia remarca el reiterado numeral que se efectúa, por secretaría, una lectura de la resolución que consta en el extracto del acta de la audiencia preliminar. En tal virtud, conforme el numeral segundo del artículo 297, el juzgador concede la palabra a la parte actora, a efectos de que presente ante el respectivo tribunal, su alegato inicial. Es importante resaltar que, conforme la norma referida, el actor debe determinar el orden de la práctica de pruebas solicitadas y aceptadas por el mismo tribunal en la audiencia preliminar. En esta misma línea, se practica de igual manera en torno a la parte demandada y a los terceros, cuando hubiere. Concluido lo anterior, conforme el numeral tercero *ibídem*, el juez ponente ordena la práctica de las pruebas admitidas, de conformidad con el orden que cada parte ha expuesto y solicitado.

En función de lo anterior, para la respectiva práctica de las pruebas que se debe llevar a cabo en esta audiencia, acorde a lo estipulado en el numeral cuarto del artículo 297 del COGEP, previa orden judicial, los peritos y testigos ingresan a la sala de audiencia donde permanecen hasta prestar su declaración. Una vez que han concluido su declaración, se retiran de la sala de audiencia, no obstante deben permanecer en la respectiva Unidad Judicial, considerando que se ordene la aclaración de sus testimonios. En efecto, según el numeral quinto, los testigos y

peritos deben constatar su comparecencia en el libro de asistencia, que conforme a la norma aludida, debe llevar el respectivo secretario.

En relación a la prueba documental, la producción de dicha prueba deberá ser conforme lo establecido en el artículo 196 del COGEP, que dispone en los cuatro numerales del artículo prescrito que, en la audiencia de juicio los documentos se deben leer y exhibir en su parte pertinente, los objetos deben ser exhibidos públicamente y los medios probatorios audiovisuales o electrónicos tales como fotografías, grabaciones, deben ser reproducidos en su parte pertinente. El referido artículo indica que la prueba documental referida anteriormente, debe quedar en poder del tribunal, a efectos de que este forme su convicción del caso.

Ahora bien, una vez que la prueba ha sido actuada conforme las disposiciones expuestas anteriormente, lo prescrito en el numeral sexto del artículo 297 del COGEP dispone que se debe conceder la palabra a la parte actora, demandada y a terceros, a fin de que expongan su alegato final. Conforme la disposición expresa del referido artículo, a cada parte se concede el derecho a réplica sobre los alegatos de la contraparte, por una sola vez. Finalmente, la parte final del numeral quinto establece que, el juez ponente, a petición de parte o de oficio puede ampliar el tiempo de las intervenciones de cada parte, debido a la complejidad del caso, o bien para solicitar aclaraciones o precisiones de los alegatos expuestos, que sean puntuales al caso. Con base en lo anterior, las formas y la práctica tanto de la prueba testimonial, así como de la prueba pericial, se estará a lo establecido en relación a las disposiciones comunes a todos los procesos del COGEP.

De acuerdo al numeral séptimo del artículo 297 del COGEP, una vez que han finalizado la intervención de las partes, a efectos de dar por terminada la respectiva audiencia, el tribunal facultativamente puede suspender la audiencia hasta formar su convicción, debiendo reanudarla ese mismo día para emitir oralmente la resolución del caso.

En lo relativo a las disposiciones del COGEP sobre el Recurso de Apelación, se remarca que en función de que el proceso contencioso tributario es de única instancia, lo relativo al recurso de casación perdura en los mismos términos conforme la estipulación realizada en el acápite sobre Audiencia Preliminar.

## **2.3 DE LA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

### **2.3.1 Abandono**

El abandono en materia tributaria, a la luz de las estipulaciones del COGEP en los artículos 245 y siguientes, ocurre cuando las partes que figuran en el proceso han dejado de impulsarlo durante ochenta días término, contado desde la notificación de la última providencia dictada, o bien desde la fecha de la última actuación procesal. Para que dicho abandono opere, conforme la disposición del artículo 248, puede efectuarse previa solicitud de parte, o de oficio por parte del juez ponente. En la providencia que se disponga el abandono, se debe disponer la cancelación de las providencias preventivas ordenadas en el proceso. Conforme la norma específica en materia tributaria del artículo 325 del COGEP, la declaración de abandono no solo termina el proceso, en favor del sujeto activo del tributo, sino que también deja firme el acto impugnado mediante la respectiva acción de impugnación propuesta, y en consecuencia la continuación del procedimiento de ejecución coactiva. Conforme la Resolución No. 7-2015 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, se determinó que el impulso procesal corresponde a las partes, cuya omisión no es atribuible a los miembros del Tribunal.

### **2.3.2 Sentencia**

Conforme la definición del COGEP, “La sentencia es la decisión de la o del juzgador acerca del asunto o asuntos sustanciales del proceso.”. En tal virtud, de acuerdo a lo estatuido en el artículo 89, toda sentencia y auto, debe ser motivado, enunciando las normas y principios en que se funda, explicando la pertinencia de aplicación de los antecedentes y expresando los fundamentos fácticos y jurídicos que conducen a la valoración de las pruebas, e interpretación y aplicación del derecho. (Art. 88 COGEP)

En función de lo anterior, el artículo 90, textualmente establece que toda sentencia escrita debe contener al menos la mención del juzgador que la pronuncia (en materia tributaria los jueces que conforman el tribunal que conoce la causa), el lugar

y fecha de emisión, la identificación de las partes procesales, la enunciación de los hechos del caso, la motivación de su decisión, la decisión que se ha adoptado con precisión de lo que se ordena, y, la firma de los jueces que la pronuncian. Ahora bien, conforme dispone el artículo 93 del COGEP, al finalizar la audiencia de juicio, el tribunal, tras haber formado su convicción del caso, debe pronunciar oralmente su decisión, y que conforme el artículo 94 debe contener el pronunciamiento claro y preciso sobre el fondo del asunto, la determinación del hecho, cosa o cantidad que se acepta o niega y la procedencia o rechazo del pago de indemnizaciones, intereses y costas. Se menciona que la resolución escrita y motivada debe ser notificada a las partes en el término de diez días.

Ahora bien, conforme el artículo 266 del COGEP, de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, se puede interponer un Recurso Extraordinario de Casación en los términos previstos en el COGEP.

### **3. CAPÍTULO III: DE LOS EFECTOS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

Una vez que se ha analizado a fondo el proceso contencioso tributario que rige para las acciones de impugnación, es menester analizar los efectos de la implementación, la inaplicabilidad de ciertas disposiciones del COGEP y los beneficios de la instrumentación del Código Orgánico General de Procesos en materia tributaria.

#### **3.1 INAPLICABILIDAD DEL COGEP**

Conforme se ha advertido en múltiples ocasiones a lo largo del presente trabajo, existen figuras que se encuentran recogidas en el COGEP que resultarían inaplicables en la práctica del proceso contencioso tributario. Es de particular importancia recalcar que la inaplicabilidad que se manifiesta es producto del análisis realizado en el presente trabajo, pues en virtud de que la aplicación, implementación y práctica del COGEP entró en vigencia un año después de su promulgación, el 22 de mayo de 2016, no existen suficientes hechos fácticos que demuestren fehacientemente el ejercicio de las acciones contenciosas de impugnación.

El primer elemento procesal del COGEP que resultaría inaplicable en la esfera procesal contenciosa tributaria, se presenta en la audiencia preliminar. Es así que, conforme las reglas que rigen la dirección y desarrollo de dicha audiencia, el legislador establece, particularmente en relación a los medios probatorios anunciados, en el numeral séptimo, literal d) del artículo 294 que el juzgador debe resolver sobre la admisión de la prueba. En función de lo anterior, con especial enfoque en la prueba documental que se acompaña a la demanda, se debe hacer notar que para todos los efectos prácticos el juez que sustancia la causa, debe haber revisado previamente todo el expediente considerando la inmensa cantidad documental que respalda los fundamentos de hecho propuestos en la demanda y su contestación. En este orden de ideas, en función de la sobrecarga de procesos que existe en el Ecuador, se volvería inaplicable los términos fijados para que se lleve a cabo la Audiencia Preliminar, tomando en cuenta que esta debe citarse en un término de tres días desde la contestación a la demanda, y dicha audiencia se

realiza en un término entre 10 y 20 días conforme dispone el artículo 292. En función de lo anterior, el término que supone el artículo aludido, dada la exigencia del juzgador y del tribunal frente al análisis de documentos, evidentemente, da lugar a su incumplimiento por simple lógica.

En segundo lugar consideramos inaplicable e inclusive violatoria de derechos, la disposición expresa que se encuentra contenida en segundo inciso del artículo 310 del COGEP, que señala amplia y abiertamente que no se considerarán declaración de parte los informes emitidos por servidores públicos sobre hechos de la materia. Particularmente en materia fiscal, existen ciertos informes que han sido emitidos por servidores públicos en sede administrativa y que a su vez requieren ser reproducidos e incorporados a procesos judiciales en calidad de medios probatorios, justamente para probar hechos controvertidos por la administración o a su vez para probar la existencia de un derecho rendido por el contribuyente. En función de la disposición del artículo 310, dichos informes no pueden ser considerados declaración de parte, considerando que al tenor de lo expuesto en el artículo 187, esta constituye testimonio acerca de los hechos controvertidos, el derecho discutido o existencia de un derecho de una de las partes. Al efecto, Zavala explica:

“Los “informes” a los que se refiere la norma son aquellos elaborados ex profeso para producir efectos en un determinado proceso judicial. Se debe tener en cuenta que el objeto de la prueba es un conjunto de hechos dentro de un contexto de incertidumbre y que precisamente, por ser inciertos, se deben acreditar para que se pueda decidir sobre ellos. Y eso no es lo conducente de un informe oficial (Art, 161 COGEP).” (Zavala, 2016, pp. 289-290)

Lo expuesto anteriormente evidencia una limitación a los derechos fundamentales de la Constitución de la República, particularmente al derecho a la defensa del artículo 76, numeral séptimo literal h), considerando que la disposición del artículo 310 del COGEP limita la conducencia de la prueba, en perjuicio del contribuyente.

En tercer lugar, se tiene que se presentarán dificultades en la aplicación del término fijado en que se debe llevar a cabo la audiencia de juicio a partir de la audiencia preliminar. Conforme el artículo 297 del COGEP, dentro del término de treinta días

desde que culminó la audiencia preliminar, se debe realizar la audiencia de juicio; evidentemente, el legislador no previó la práctica de la prueba en materia tributaria. Conforme se ha expuesto anteriormente, la elaboración de la prueba pericial, particularmente la contable requiere un análisis o experticia contable, que es efectuada por parte de un perito especializado, sobre la documentación que pretende contradecir los argumentos de la Administración Tributaria, y cuya práctica ha de realizarse en la audiencia de juicio. Con base en lo anterior, conforme la práctica del derecho contencioso tributario, existen pericias que pueden tomar inclusive años de análisis, incumple con lo dispuesto en el artículo 310. Por otra parte, debe considerarse la magnitud de demandas que ingresan a diario a los distintos Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario según la localidad. En este sentido, es necesario hacer notar que la Función Judicial en el Ecuador no cuenta con la infraestructura para poder abarcar con la actual sobrecarga procesal ni menos aún cumplir con las disposiciones legales del COGEP. Es así que resultaría inaplicable el término fijado para la consecución de la audiencia de juicio.

Finalmente, es menester hacer notar que conforme las reglas de la audiencia de juicio contenidas en el artículo 297, se dispone en el numeral séptimo que, culminadas las intervenciones de las partes, el tribunal hasta formar su convicción del caso puede suspender la audiencia, debiendo reanudarla ese mismo día a fin de emitir oralmente la respectiva resolución. Si bien es cierto que el artículo 93, establece la posibilidad de que el tribunal suspenda la audiencia hasta por el término de diez días para emitir su dictamen oral, la complejidad de los casos en materia tributaria puede inclusive demandar más tiempo de los juzgadores. En efecto, es pertinente determinar que dada la falta de capacitación judicial y la sobrecarga procesal, corroboran lo insinuado anteriormente. Por las consideraciones expuestas, se destaca la posible inaplicabilidad del término fijado en el numeral séptimo del artículo 297.

### **3.2 BENEFICIOS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DEL COGEP**

Los beneficios que plantea el COGEP van enfocados directamente a la ciudadanía con relación a la administración de justicia a nivel nacional. Conforme la norma

constitucional del artículo 169, el principio de celeridad se encuentra consagrado como parte del sistema procesal y como tal un medio para la realización de justicia, con base en este principio, se funda el COGEP. El Ecuador por más de una ocasión ha sido categorizado tercermundista por ser uno de los países en que más perduran los procesos judiciales. Francamente, la Justicia en el Ecuador se ha vuelto deplorable, en función del tiempo invertido por las partes en un proceso judicial y el tiempo en que este ha tardado en finalizar.

Es así que lo que pretende el COGEP es introducir la oralidad como un medio para garantizar la los principios constitucionales. En materia tributaria, al igual que en el resto de materias, el ejercicio judicial ha sido largo y lento. Apegados a la literalidad de las normas del COGEP, el procedimiento ordinario estrictamente culminaría desde la presentación a la demanda hasta la emisión de la sentencia en menos de un año. Ahora bien, en términos prácticos se sobrentiende que la resolución de un proceso contencioso tributario en un año sería optimista, no obstante aquello, se estimaría que dicha resolución en la praxis, podría darse en un período de dos años, que en definitiva constituye un avance judicial hacia el futuro.

En función de lo anterior, teóricamente la oralidad guarda estricta relación con los principios constitucionales de inmediación, concentración y publicidad, a través de los cuales se pretende agilizar la justicia. Conforme reitera Zavala, se vinculan directamente con la oralidad, la inmediación al requerir el contacto directo del juez con las partes y los medios de prueba, la concentración de la actividad procesal en una audiencia o muy pocas audiencias orales con respecto a la decisión final del pleito, y la publicidad que requiere que los actos procesales sean presenciados o conocidos por quienes no figuran en el proceso como partes procesales. (Zabala, 2016, p. 421)

Ahora bien, pasando de la conceptualización teórica que presenta el COGEP frente al ejercicio de la Justicia, en materia tributaria existen una serie de mejoras en el sistema procesal, que conforme a lo anterior tienden a hacer más ágiles los procesos. Primeramente, de acuerdo se ha expuesto en el capítulo que precede, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el año 2007, estableció la obligación de afianzamiento del 10% de la obligación impugnada, como requisito para

presentar una demanda ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. Por su parte, el COGEP, establece en beneficio del sujeto activo en el proceso contencioso, la posibilidad de caucionar la obligación impugnada, a efectos de suspender la ejecución del acto impugnado conforme dispone el artículo 324. Claramente esta disposición legal constituiría un avance en la Justicia Tributaria, toda vez que sea aplicada en la práctica por los respectivos tribunales a favor del sujeto activo, y que no se deseche las demandas que no caucionaren la obligación impugnada, conforme se ha expuesto y según dispone el último inciso del artículo 324.

De acuerdo a los principios constitucionales enunciados anteriormente, bajo las disposiciones que regulaban bajo el capítulo segundo el trámite de las acciones, del título segundo de la sustanciación del Tribunal Distrital de lo Fiscal del Código Orgánico Tributario, la inmediación procesal de las partes y el juez era casi nula. Los avances en este sentido que propone el COGEP es absolutamente abrumadora, al fijar dos audiencias que concentren los actos procesales sobre los que versa el proceso contencioso tributario, en que las partes se encuentran en pleno contacto con el Tribunal, conforme las reglas del procedimiento ordinario.

En concordancia con lo anterior, la resolución de excepciones previas en la audiencia preliminar que deberá efectuar el juzgador conforme el COGEP, es una innovación sumamente ambiciosa, cuyo desenvolvimiento en la práctica puede resultar en beneficio de la sociedad, considerando que su fin último es sanear el proceso de forma general, y así agilizar el desarrollo de la Justicia. En este mismo sentido, la resolución judicial que el mismo cuerpo estipula sobre la validez del proceso, la determinación del objeto de la controversia, el reclamo de terceros, entre otros, son otras de las innovaciones que se destacan de este cuerpo legal. Con el proceso anterior, ante una presunta nulidad que pueda afectar el proceso, era común que se esperara al dictamen de sentencia, para después presentar una acción de nulidad o en su defecto el respectivo Recurso de Casación. Dicho caso, ya no es necesario, considerando que la oportunidad procesal para hacerlo, radica en la audiencia preliminar, en virtud de la obligación del juez de convalidar y sanear los actos nulos que afecten la validez del proceso, en la medida de lo posible.

Finalmente, conforme se ha argüido a lo largo de este ensayo, constituye también un avance la práctica de las pruebas que se efectúan en la audiencia de juicio, considerando que además del contacto entre el tribunal y las partes al amparo del principio procesal de inmediación, contradicción y publicidad, la práctica de la prueba en esta materia se vuelve mucho más inmediata y crucial para el resultado del proceso. Asimismo, la resolución oral que debe adoptar el Tribunal y emitirlo y notificarlo oralmente a las partes convierte al proceso contencioso tributario en un procedimiento más interactivo y competitivo en relación al tradicional proceso contencioso tributario que establecía el Código Orgánico Tributario.

### **3.3 EFECTOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DEL COGEP**

La implementación del procedimiento contencioso tributario en la justicia tributaria, en los términos descritos anteriormente surtirá ciertos efectos positivos y negativos. Se considera que el fin con el que se promulgó el COGEP es absolutamente legítimo y constituye un avance en el derecho procesal ecuatoriano, no obstante que su implementación puede generar ciertas complicaciones en la práctica.

El asambleísta Luis Fernando Torres, en una entrevista en Ecuavisa, ha expresado que si bien el COGEP podría entablar una nueva era para la Justicia Ecuatoriana, genera preocupaciones. Asimismo, cuestionó la capacidad económica del Estado frente a las implementaciones que dicho cuerpo legal demanda, considerando que se requerirán más salas de audiencias y por sobretodo jueces debidamente preparados para poder cumplir con los objetivos del COGEP. (Ecuador Inmediato, 2016)

Conforme expresa el nombrado legislador, no existe la infraestructura necesaria para poder abarcar a cabalidad la implementación del COGEP, particularmente se trata de suficientes salas de audiencias, y medios magnéticos en que se puedan grabar y registrar las respectivas audiencias. Por otra parte, es menester analizar la falta de funcionarios judiciales a efectos de abarcar con la demanda de procesos que mantiene el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.

Ahora bien, conforme se ha detallado anteriormente, por más de cincuenta años, el Ecuador ha manejado la Justicia, por sobre todo en materia fiscal, a través de un procedimiento escrito. En mayo de 2015, se expidió el Código Orgánico General de Procesos, que reforma en su totalidad al Sistema Procesal en materias no penales, no constitucionales y no electorales; materias (civil, laboral, mercantil, contencioso administrativo, contencioso tributario, niñez y adolescencia, entre otras). Dicha norma entró en vigencia el 22 de mayo de 2016, es decir un año después, no obstante hay ciertos factores que podría afectar la puesta en práctica del COGEP. De conformidad con la noticia presentada por diario “El Universo”, titulada “Oralidad entra hoy en vigor en Ecuador para los procesos no penales”, el Dr. Ramiro García, Presidente del Colegio de Abogados de Pichincha, ha manifestado que no estar listos en términos de infraestructura y personal conllevan a un congestionamiento del sistema procesal y a una suerte de inseguridad jurídica en el país. (El Universo, 2016)

Con base en lo anterior, es menester hacer notar que en Colombia, el 12 de julio del año 2012, se publicó en el registro oficial el Código General de Procesos (LEY 1564), la misma que se previó que entrara en vigencia en el año 2014. No obstante por la falta de personal e infraestructura que respaldara la implementación de dicho cuerpo legal, se prorrogó para el año 2016. En función de lo anterior, si bien Colombia requirió 4 años para implementar una reestructuración a la Justicia, contrariamente en el Ecuador, se ha tratado de implementar en un año dicha reestructuración. Por lo expuesto, la efectividad y aplicación del COGEP puede verse afectada por las razones expuestas.

## CONCLUSIÓN

Como resultado del estudio y análisis de las normas del COGEP, y su aplicación en materia tributaria, es posible concluir que existe un avance en la búsqueda de la justicia, que no solo se debe a la implementación de la oralidad en los procesos, sino a la celeridad, economía procesal, intermediación y transparencia que se inserta en los mismos.

Al comparar el proceso contencioso tributario que establecía el COT, con el que establece el COGEP, se observa un cambio trascendental en la esfera procesal. Anteriormente, el acceso que tenían las partes hacia el juzgador era muy limitado. Actualmente, el contacto de estas con el tribunal en las respectivas audiencias, vuelven al proceso un poco más confiable y transparente. Por otra parte, la oralidad vuelve más rápido y ágil al proceso, en relación al proceso tradicional escrito en la materia. Así, la implementación del COGEP, teóricamente, producirá un efecto positivo en la Justicia Ecuatoriana.

No obstante lo anterior, no se debe dejar de destacar, pese los esfuerzos del legislador en mejorar la Justicia en el país, que la implementación del COGEP puede verse truncada o afectada por diversos factores. Entre estos, nos enfrentamos a una realidad material inevitable que demanda el cuerpo legal aludido; una infraestructura que soporte la implementación judicial que se busca. La infraestructura referida, conforme se ha expuesto detalladamente en la presente obra, comprende el abastecimiento de suficientes salas de audiencias y sus respectivos instrumentos, y personal suficiente y capacitado que soporten la sobre carga procesal en el Ecuador y que, conforme es de conocimiento público, dicha implementación no ha sido prevista por la Función Judicial previamente a la entrada en vigencia del COGEP.

Finalmente, no todas las disposiciones jurídicas generales o específicas del COGEP, son aplicables al procedimiento contencioso tributario. En tal virtud, el ejercicio del COGEP en la praxis podría mirarse en desapego a las normas de dicho cuerpo normativo. En este sentido, desde ya se prevé la necesidad de una posible reforma que corrija las falencias del ejercicio de este cuerpo legal en la práctica.

## REFERENCIAS

- \_ (2005). Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II. Loja, Ecuador: Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja.
- Alsina, H. (1963). Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial. (2a ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediar Soc. Anón. Editores.
- Código de Procedimiento Civil. (2014). Registro Oficial Suplemento 58 de 12 de julio de 2005.
- Código Orgánico de la Función Judicial. (2009). Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de marzo de 2009.
- Código Orgánico General de Procesos, COGEP. (2015). Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015.
- Código Orgánico Tributario. (2005). Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005 y Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de Diciembre del 2014.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 y Registro Oficial 490, Suplemento, de 13 de julio de 2011.
- Corte Constitucional. (2010). Sentencia No. 014-10-SCN-CC, Caso No. 0021-09-CN, de fecha 5 de agosto de 2010. Registro Oficial Suplemento 256, publicado el 12 de agosto de 2010. Quito, Ecuador.
- Corte Nacional de Justicia. (2010). Sentencia Expediente 45, de fecha 13 de enero de 2010. Registro Oficial Suplemento 190, publicado el 8 de septiembre del 2011.
- Corte Nacional de Justicia. (2011). Sentencia No. 231-2010, de fecha 28 de abril del 2011. Registro Oficial Suplemento 412, publicado el 19 de marzo del 2013.
- Corte Nacional de Justicia. (2015). Resolución No. 7. De fecha 19 de junio de 2015. Registro Oficial 539, publicado el 9 de julio de 2015.
- Corte Suprema de Justicia. (2000). Sentencia Expediente 94, de fecha 18 de enero de 2000. Registro Oficial 43, publicado el 24 de marzo del 2000.
- Corte Suprema de Justicia. (2007). Sentencia No 19-2005. Publicada en Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 5. Página 2033, el 2 de octubre del 2007. Quito, Ecuador.

- Devis, H. (2009). *Nociones Generales de Derecho Procesal Civil*. (2a ed.). Bogotá, Colombia: Temis S.A.
- Ecuador Inmediato. (s.f.). Luis Fernando Torres en COGEP: "Día mismo de votación se incorporaron no menos de 150 cambios sustanciales". Recuperado el 15 de junio de 2016 de: [http://www.ecuadorinmediato.com/index.php?module=Noticias&func=news\\_user\\_view&id=2818779168](http://www.ecuadorinmediato.com/index.php?module=Noticias&func=news_user_view&id=2818779168)
- El Universo. (s.f.). Oralidad entra hoy en vigor en Ecuador para los procesos no penales. Recuperado el 15 de junio de 2016 de: <http://www.eluniverso.com/noticias/2016/05/23/nota/5596137/oralidad-entra-hoy-vigor-procesos-no-penales>
- Ley de Arbitraje y Mediación. (2006). Registro Oficial 417 de 14 de diciembre de 2006.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. (2007). Decreto Legislativo 0. Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.
- Martín, M. & Rodríguez, G. (1987). *Derecho Procesal Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- Meroi, A. (s.f.). *Oralidad y Proceso. Una perspectiva iberoamericana*. (1ª edición). Medellín, Colombia: Universidad de Medellín.
- Patiño, R. (2013). *Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo Primero: Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo* (1ª ed.). Loja, Ecuador: Universidad del Azuay.
- Patiño, R. & Pozo, T. (2009). *Léxico Jurídico Tributario*. (2a ed.). Cuenca, Ecuador: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Ramírez, A. (1990). *Derecho Tributario*. (4a ed.). Bogotá, Colombia: Temis S.A.
- Santos, O. (2013). *Tópicos Contemporáneos del Derecho Tributario*. Quito, Ecuador: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Zavala, J. (2016). *Código Orgánico General de Procesos – COGEP Notas de Estudio 2016*. Quito, Ecuador: Murillo Editores.