PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

TESIS DE GRADO

TEMA:

"Los derechos del contribuyente ante la obligatoriedad del 10% del Afianzamiento en los juicios sobre materia tributaria."

DIEGO FERNANDO ALVAREZ DE LA VEGA

Contenido

A. INTRODUCCIÓN: 5

I. DERECHOS PROCESALES Y CONSTITUCIONALES DE LOS CONTRIBUYENTES RELACIONADOS CON LA MATERIA TRIBUTARIA. 7

A. Autoridades Administrativas y Judiciales y su obligación de cumplir las normas y derechos de las partes: 12

2.1. De la Potestad Tributaria: 16

2.2. De la Gestión Tributaria: 19

B. Principio de Inocencia: Gestión y Potestad Tributaria: 24

C. Sobre la calificación de legitimidad del Acto Administrativo: 30

D. El Derecho A La Defensa - Garantías De Las Personas: 38

2.1. Derecho a un proceso público: 40

2.2. Derecho a un proceso sin dilaciones indebidas y con todas las garantías: 40

2.3. Principio de informalismo a favor del administrado: 43

2.4. Derecho a una sentencia debidamente fundada, justa y oportuna en el tiempo: 44

II. OBLIGATORIEDAD, EXIGIBILIDAD Y LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA. 46

i. Principio de Legalidad: 49

ii. Principio de Igualdad: 50

iii. Principio de Generalidad: 50

iv. Principio de no Confiscación: 51

A. OBLIGATORIDAD: 55

3. Nacimiento de la Obligación Tributaria**:** 57

B. EXIGIBILIDAD TRIBUTARIA: 60

C. SOBRE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA: 63

2. Sistemas de determinación: 65

3. Doctrina respecto de la determinación tributaria: 68

4. Caso práctico sobre un proceso de determinación tributaria: 72

III. AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO: CONCEPTUALIZACIÓN, ORIGEN, RÉGIMEN DE APLICACIÓN, INCONSTITUCIONALIDAD. 74

1. CONCEPTUALIZACIÓN Y ORGIEN: 75

a) ITALIA: 77

b) ESPAÑA: 79

2. FALLOS EMITIDOS POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL RESPECTO A LA APLICACIÓN DEL SOLVE ET REPETE: 81

3. RÉGIMEN DE APLICACIÓN DEL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO: 83

3. Sentencia No. 023 -10-SCN-CC de 19 de agosto de 2010. R.O. –S- No.285 de 23 de septiembre de 2010. 85

A. Antecedentes: 85

B. Fundamentos de la Corte Constitucional: 86

C. Consideraciones Sobre la Decisión de la Corte: 93

3. Tipos de Sentencias Modulativas: 99

3.1. Modulación Tradicional: 100

3.2. Sentencias Manipulativas: 100

3.3. Sentencias Interpretativas o condicionales, con acogimiento o rechazo: 101

3.4. Sentencias Integradoras o Aditivas: 102

3.5. Sentencias Sustitutivas: 104

3.6. Sentencias Apelativas o Exhortativas: 104

3.7. Sentencias de inconstitucionalidad retroactiva o *ex tune*: 105

3.8. Sentencias con efecto pro futuro o *ex nunc*: 105

3.9. Sentencias de inconstitucionalidad diferida o de constitucionalidad temporal: 105

3.10. Sentencias sobre el Mínimo Vital: 106

4. Derechos y Garantías Constitucionales vs la Caución: 106

4.1. El derecho a la igualdad: 106

4.2. El derecho de propiedad: 107

4.3. Derecho de Tutela Jurisdiccional Efectiva: 107

4.4. El derecho al acceso gratuito a la justicia: 111

4.5. El derecho al debido proceso: 111

4.6. El derecho a obtener una sentencia motivada: 112

5. Realidad en el Ecuador (Ventajas y Desventajas): 113

El Derecho de Propiedad: 116

El Derecho al Debido Proceso: 117

La Presunción de Inocencia: 120

6. Posibles soluciones al Solve et Repete: 122

Solución Fiscalista: 123

Solución pro contribuyente**:** 124
Jurisprudencia Ecuatoriana Respecto al Afianzamiento Tributario**:** 125
B. CONCLUSIONES: 133
C. BIBLIOGRAFÍA: 136
FUENTES INTERNET: 138

A. INTRODUCCIÓN:

El objeto jurídico de la presente disertación y sobre el cual realizaré un estudio a fondo respecto del marco jurídico – social y sus implicaciones en materia tributaria y constitucional, es el que se ha denominado como: ***"Los derechos del contribuyente ante la obligatoriedad del 10% del Afianzamiento en los juicios sobre materia tributaria".*** Lo que pretendo lograr es demostrar la violación o no observación y/o ponderación de los derechos que le asisten, particularmente y para el presente caso, a los definidos como contribuyentes del Estado. He separado las materias sobre las cuales se toparan temas tales como: a) Constitucional; b) Civil; c) Tributaria; d) Procesal; entre otras, que de acuerdo a las reformas legales y fallos emitidos por la Corte Constitucional Ecuatoriana han llevado a la falta de aplicación de ciertos derechos que se encuentran contemplados en las materias ya mencionadas, violando el principio de seguridad jurídica, libre acceso a la justicia, gratuidad de la justicia, principios pro contribuyente, no discriminación, así como los principios que se encuentran consagrados en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario tales como: a) Igualdad; b) Proporcionalidad; c) Generalidad; d) Legalidad; y, e) Irretroactividad. Así como otros principios de derecho que se irán desarrollando a lo largo de la presente disertación y que pretendo sirvan de base para generar una postura jurídica frente a la forma como se encuentra estructurado el sistema judicial respecto del acceso a la justicia y su supuesta gratuidad consagrada en la Constitución de la República del Ecuador, sin descuidar por supuesto, la posición de la Administración Tributaria (Servicio de Rentas Internas) como representante activo del Estado en la determinación de tributos en contra de las personas que ostenten la calidad de contribuyentes o sujetos pasivos de un impuesto u obligación fiscal.

Una vez que se hay analizado el espectro legal, de la posición del Estado en la exigibilidad de un tributo y de los derechos del contribuyente frente a una obligación tributaria, analizaremos las implicaciones y el alcance que tiene y que se le debería dar al afianzamiento equivalente al 10% de la cuantía total de la demanda, mismos que se encuentra consagrado en el artículo innumerado siguiente al 233 del Código Tributario

Orgánico, pese al criterio, a mi forma de ver desechable, que ha emitido la Corte Constitucional del Ecuador, análisis que se verá plasmado en la tesis que propongo.

Es evidente, que en la mayoría de los casos, los procesos de determinación tributaria iniciados por la Autoridad Fiscal, es decir, el Servicio de Rentas Internas, poseen altas cifras con respecto a las denominadas *"Glosas"* que dicha institución impone mediante la ejecución de determinaciones directas.[1] Presentaré un análisis con la finalidad de demostrar que ésa obligación, constante en el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria y en el artículo innumerado siguiente al 233 del Código Tributario Orgánico, viola derechos constitucionales, que en su conjunto integran el derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, entendiendo a ésta como el legítimo derecho que tiene toda persona de acudir ante los Jueces competentes y obtener de ellos un pronunciamiento a la pretensión expuesta, bajo las garantías procesales reconocidas en la Constitución, como lo es, el debido proceso; el acceso gratuito a la justicia (consagrado en el Artículo 75 de la Constitución de la República del Ecuador), el derecho de contradicción, (consagrado en el artículo 168 de la Constitución de la República del Ecuador), el derecho a la defensa, (consagrado en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador), el derecho a ser escuchado en un juicio, (consagrado en el artículo 76 numeral 7 literal c) de la Constitución de la República del Ecuador), la obligación de los jueces de no utilizar normas que violen claramente derechos constitucionales, (consagrado en el artículo 11 de la Constitución de la República del Ecuador); entre otros principios, que desarrollan en la doctrina sobre materia tributaria que presentaré y con los cuales podremos llegar al criterio jurídico ya mencionado respecto de la posición del contribuyente como sujeto tutelado por el Estado; y, hasta donde llega dicha tutela jurisdiccional efectiva, que se debería brindar, para que exista seguridad jurídica en los procesos contenciosos frente a la

[1] **Código Tributario,** vigente al 2012, publicado en el Registro Oficial Suplemento No 38 del 9 de marzo de 2009, Art. 91: Determinación directa señala que La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

categoría de inequívoco o de legítimo que le dan a los actos administrativos emanados de la autoridad fiscal.

Los diferentes derechos que se consagran en las normas anteriormente citadas, y que le asisten a todo tipo de contribuyentes, para el presente caso, tiene como objetivo que sean los contribuyentes quienes puedan acceder ante Jueces independientes, sin que medie ningún tipo de requisitos inconstitucionales y anti técnicos como lo es la necesidad previa de depositar el 10% de la cuantía total de la demanda correspondiente al Afianzamiento, surgiendo de ésta manera un adagio conocido como el *"pague primero y reclame después"* con la posibilidad de ejercer plenamente su derecho a la defensa (principalmente).

De ésta manera, espero abarcar en gran parte aspectos legales relacionados con la obligatoriedad de afianzar el 10% de la cuantía de la demanda para completar la vía contenciosa, frente las cualidades del acto administrativo y del poder coercitivo que tiene el Estado en los procesos de determinación tributaria.

I. <u>DERECHOS PROCESALES Y CONSTITUCIONALES DE LOS CONTRIBUYENTES RELACIONADOS CON LA MATERIA TRIBUTARIA</u>.

Se ha empezado a hablar en el acápite anterior sobre la Tutela Jurisdiccional Efectiva y la importancia de la misma en favor de los sujetos activos en un proceso judicial. Entendemos que ésta se presenta al momento de entender los derechos y garantías constitucionales consagradas en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador para dilucidar la importancia que tiene la prevalencia de los derechos procesales y constitucionales por sobre otras normas de menor rango que menoscaban su aplicación eficaz.

En primer lugar, tenemos el derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, entendiéndose a ésta como el derecho que tiene toda persona, de acudir ante los

órganos jurisdiccionales, con una pretensión clara y obtener por parte de éstos un pronunciamiento firme y motivado[2]. El derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva se traduce en el poder que tienen las personas, de activar los órganos judiciales, para hacer posible la eficacia del derecho o la pretensión contenida en la demanda o reclamo, amparado a su vez en la norma jurídica vigente, misma que deberá culminar con una resolución final ajustada a derecho, sin vicios de procedimiento, y que haya respetado el debido proceso; finalidad, que no se concretaría si en cualquier parte del proceso se priva a cualesquiera de las partes, de la posibilidad real y legal de defenderse o accionar.

El derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, viene de la mano de lo dispuesto en el artículo 169 de la Constitución de la República del Ecuador, mismo que en su parte pertinente señala que: *"...no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades"*. De ésta manera se pretende que la Tutela Jurisdiccional Efectiva, sea el mecanismo que tienen las personas de no ver sacrificado o menoscabado su derecho al acceso gratuito a la justicia por la imposición de requisitos formales que nada aportan al proceso; sino que por el contrario, lo dilatan y crean indefensión en el accionante. La Tutela Jurisdiccional Efectiva es entonces el derecho que me asiste de acudir ante un tercero imparcial, con una pretensión, válida, amparado en una norma de derecho, con la finalidad de obtener un pronunciamiento, el mismo que puede ser en algunos casos opuesto a la pretensión presentada; y, es lógico que sea de ésta manera, ya que no se puede pretender obtener en todos los casos, amparados en la Tutela Jurisdiccional Efectiva, un pronunciamiento favorable a mis intereses, lo que me brinda éste derecho es la posibilidad de obtener, desde la presentación de la demanda, un debido proceso, sin requisitos o trabas que dificulten mi accionar dentro del proceso judicial o administrativo; y, es por ésta razón, que se la ha denominado EFECTIVA, ya que todos los Jueces y el poder público en general, debe velar porque dicho derecho jamás, en ninguna instancia y una vez que ha nacido, se vea interrumpido, desconocido, violentado o menoscabo en su accionar, etc.

---

[2] Ver la Constitución de la República del Ecuador. motivación de los actos administrativos, artículo 76, literal l)

En el análisis que ha merecido mi interés, para realizar la presenta Tesis, se encasilla en el denominado Afianzamiento Tributario, consagrado en el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, mismo que dispone el depósito en efectivo o garantía del 10% del valor total de la cuantía que se está impugnando ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal. Es entonces, éste requisito, el que ha generado mucho debates en las Cortes Constitucionales y Tribunales de Justicia del Ecuador, ya que al implementar un requisito como éste, para participar en todo el proceso judicial y obtener una sentencia motivada, se está evidentemente y a todas luces, dejando a un lado y sin reconocimiento legal al Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, impidiendo de ésta manera que los accionantes puedan obtener un pronunciamiento, amparados en un debido proceso; en la gratuidad de la justicia; en su derecho a la presunción de inocencia; en su derecho a presentar pruebas dentro de un proceso; entre otros. Derechos que como podemos notar formar parte integrante de todo el espectro que abarca el Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva. Es entonces claro para el lector, que ningún Funcionario Judicial ni ningún pronunciamiento condicionado emitido por la Corte Constitucional Ecuatoriana, puede limitar el derecho al acceso a la justicia y a la obtención de un pronunciamiento judicial, solamente por considerar que la Potestad Tributaria, desmenuzada en la Gestión Tributaria de la Administración Fiscal, goce de legitimidad en la emisión de sus actos administrativos que causan un estado en contra de los contribuyentes o supuestos sujetos pasivos de un supuesto tributo.

De acuerdo a lo dicho en párrafos anteriores, y sobre la base de lo entendido como el Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, mencionamos que en el Ecuador, mediante la aprobación y publicación de la nueva Constitución de la República del Ecuador[3] se han ratificado derechos y obligaciones de los ciudadanos en el orden de lo concerniente al llamado *"Debido Proceso"*, considerado en la Doctrina como:

---

[3] Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008

[…] el que en todo se ajusta al principio de juridicidad propio del Estado de derecho y excluye, por consiguiente, cualquier acción contra legem o praeter legem. Como las demás potestades del Estado, a la de administrar justicia está sujeta al imperio de lo jurídico: sólo puede ser ejercida dentro de los términos establecidos con antelación por normas generales y abstractas que vinculan en sentido positivo y negativo a los servidores públicos.

Estos tienen prohibida cualquier acción que no esté legalmente prevista, y sólo puede actuar apoyándose en una previa atribución de competencia[4]*. El derecho al debido proceso es el que tiene toda persona a la recta administración de justicia.*

El derecho al debido proceso es el derecho a un proceso justo; a un proceso en el que no haya negación o quebrantamiento de los que cada uno tenga jurídicamente atribuido o asignado

Es debido aquel proceso que satisface todos los requerimientos, condiciones y exigencias necesarias para garantizar la efectividad del derecho material. Se le llama debido porque se le debe a toda persona como parte de las cosas justas y exigibles que tiene por su propia subjetividad jurídica[5]

De ésta manera, entendemos al debido proceso, como aquel derecho que no puede ser sacrificado por la mera falta de solemnidad o requisito previo alguno, ya sea en vía administrativa o vía judicial; y, se lo entiende, como aquel que se ha creado y asegurado como un pilar jurídico para la plena realización y ejecución de los derechos procesales consagrados en la Constitución, Leyes, Reglamentos, Ordenanzas, Decretos e Instrumentos Internacionales. El espectro de tal derecho no solamente se considera para legislaciones internas de cada Estado sino que se ha utilizado como un principio fundamental de derechos y garantías. En la materia que me encuentro analizando, se lo aplica tanto en vía Administrativa – Tributaria como en vía Judicial, al contemplar procedimientos y principios claros que permiten al contribuyente contar con un apoyo legal frente a las actuaciones del Poder imperioso del Estado.

---

4 El subrayado es mío
5 El subrayado es mío

El poder del Estado radica en el pueblo, eso lo hemos aprendido desde las teorías constitucionales abarcado como el Poder Originario[6]; de ésta manera, el Estado no puede ni debe limitar derechos constitucionales reconocidos en pro de los ciudadanos y en éste caso, de los calificados como contribuyentes. Los parámetros que deberán establecerse al momento de dictar una norma, decreto o reglamento deberán ser siempre apegados a los principios jurídicos que rigen a cada materia, sin descuidar por supuesto, a los principios constitucionales que serán aquellos pilares de las demás normas especiales. En este orden de cosas, desde motivar un acto administrativo (que adelanto será uno de los puntos que trataré en la presente disertación), hasta emitir un acto administrativo, que genere obligaciones en contra o a favor de los contribuyentes, se deberá seguir los principios del debido proceso que analizaremos a continuación y sobre los cuales basaré en parte mi estudio, permitiendo de ésta manera identificar en qué punto del ámbito Legislativo, Judicial y de Control Constitucional, se perdió ésta línea de la que hemos hablado. De ésta manera que entendemos como objetivo el brindar esa perspectiva, mencionada en la introducción de la presente disertación, sobre la clara violación que se genera al fondo de lo que se entiende como *"debido proceso"* en el Ecuador y de los derechos constitucionales y principios tributarios que presenta la legislación Ecuatoriana para los contribuyentes.

Las garantías que se presentan en éste primer capítulo serán tratadas y analizadas como un todo, procurando siempre que se entienda el punto de cada una individualmente, pero que lleguen a una conclusión unificada sobre cómo se debe aplicar todos y cada uno de éstos al momento de impartir justicia, emitir un acto administrativo; y, generar un derecho y crear una obligación.

---

6 NB. El poder originario está encarnado por el pueblo en virtud de la soberanía popular, la cual es intransferible. Los poderes públicos actúan en representación de aquél; a ellos les es encomendado el cumplimiento de determinadas funciones en representación del pueblo; sin embargo, el poder originario reside en el pueblo; en virtud de esto, ningún poder público representante del pueblo puede actuar en contra de la voluntad de éste. http://www.diclib.com/poder%20originario/show/es/es_wiki_10/61377

A. <u>Autoridades Administrativas y Judiciales y su obligación de cumplir las normas y derechos de las partes:</u>

A continuación realizaremos un análisis sobre la intervención del Estado al momento de asegurar derechos básicos consagrados en la norma fundamental y que sirven de base para las actuaciones de los entes administrativos frente a sus administrados, procurando de ésta manera, notar como el Estado debe manejar sus actuaciones al momento de establecer sus políticas, sin desvincularse de los derechos y garantías que necesariamente debe asegurar, para que su actuación sea verdaderamente catalogada como legítima.

1. El artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, enumera garantías y principios rectores del debido proceso, entre ellos, comenzaremos enunciando lo dispuesto en el numeral primero que señala lo siguiente:

> *[...]Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:*
>
> *1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes*

Sobre éste numeral podemos empezar expresando un poco más de lo ya dicho en párrafos anteriores, es decir, la intervención del Estado y su obligación de velar por las garantías de las personas frente a la relación que existe entre los ciudadanos.

1.1. Autores como Luis R. Carranza Torres en su obra *"Derecho Tributario: De la Teoría a la Práctica"*[7], se han detenido a estudiar el tema del debido proceso y derecho a la defensa, señalando que:

> […]*Otra de las garantías constitucionales del derecho punitivo, plenamente operativa en el Derecho Penal Tributario, es la del debido proceso. Que radica en la objetividad que caracteriza el tratamiento de la controversia en la medida en que las partes enfrentadas se encuentren en un plano de igualdad ante el Magisterio. Éste, pese a las facultades de gobierno e impulso, es un tercero imparcial que decidirá acerca del mérito de la acusación traída a su conocimiento.*

La objetividad a la que hace referencia el autor, debería ser palpable en la práctica al activar los órganos jurisdiccionales, materializada en no encontrarse con trabas o requisitos irreflexivos que impidan el justo enfrentamiento, o mejor llamémoslo, el derecho de contradicción, que tiene toda persona natural o jurídica, mediante su representante, de activar los órganos judiciales con la finalidad de obtener el reconocimiento de la Tutela Jurisdiccional Efectiva a la que tienen derecho.

La dignidad de la persona, a la que se hace referencia en el artículo 84 de la Constitución de la República del Ecuador[8] es la que permite y la que respalda la plena ejecución del derecho al debido proceso y el derecho a la defensa que tienen los ciudadanos, es por ello que la imparcialidad, como uno de los principios del sistema acusatorio, que ha sido incluso contemplada en la Declaración Americana de los Derechos del Hombre (Art. XXVI); Declaración Universal de Derechos Humanos (Art. 10); Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Nueva

---

7 CARRANZA TORRES Luis R. *Derecho Tributario: De la Teoría a la Práctica*, Editorial Legis , Publicada en Argentina, 2006, p. 67

8 NB. Art. 84.- La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución.

York (Art. 14); y, Constitución de la República del Ecuador (Art. 750), es la que deriva el mandato constitucional que prohíbe la imposición de una pena sin un juicio previo. Resultando contrario a dicho principio, que un único órgano, instruya y castigue, por carencia notoria de objetividad.[9]

1.2. Siguiendo con la línea de lo expuesto en el numeral 1 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y al corresponder al Estado la función de velar por el fiel cumplimiento de los derechos procesales reconocidos en el mencionado artículo, podemos dilucidar que lógicamente para que se efectivice el derecho al debido proceso, es necesario que el contribuyente (para el caso de análisis), se halle en una situación en la que pueda hacer valer sus derechos y ejercer su derecho de contradicción o ejercer la tutela jurisdiccional de manera efectiva, lo dicho de manera equitativa e igualitaria frente a otros contribuyentes e inclusive frente a las instituciones del Estado. Es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia[10], a éste fin es al que se pretende llegar cuando hablamos del debido proceso legal. Como se puede empezar a ver, la garantía del derecho a la defensa y al debido proceso se ve materializada en el momento que se ha obtenido el reconocimiento de un derecho o de una obligación al amparo judicial de los derechos, lo que supone evidentemente en el pronunciamiento de tales derechos mediante una sentencia, debidamente motivada, como lo establece el artículo 76, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, al que haremos referencia más adelante, que se funda en la ley y en la prueba que se ha practicado sobre los hechos controvertidos; existiendo por el contrario, y de no cumplirse lo dicho, una caso de arbitrariedad y no una verdadera sentencia en el sentido requerido por la Constitución y

---

9 CFR. CARRANZA TORRES, Luis R., *Derecho Tributario: De la Teoría a la Práctica*. Editorial Legis, Publicada en Argentina, 2006, p. 45

10 CFR PIZA RODRIGUEZ Julio Roberto, *Derecho Tributario procedimiento y régimen sancionatorio*, editado por el Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, febrero 2010, p 80

que se aleje de requisitos, como ya se dijo, irreflexivos, como lo es el 10% del Afianzamiento en los juicios sobre materia tributaria para impedir el acceso pleno y sobre todo completo de la vía judicial y el derecho a la defensa.

1.3. Si bien, el deber de la Administración Tributaria, es la de recaudar impuestos para la obra pública, basada en la política del Estado, no es menos cierto que esa potestad tiene sus límites de ejecución; es decir, el Estado Ecuatoriano en su afán recaudatorio no puede limitar o desconocer garantías establecidas en la Constitución y demás leyes de la materia. La institución a la que me referiré cuando hable de impuestos será evidentemente el Servicio de Rentas Internas. Siguiendo con la línea de lo dicho, la obligación que tiene el Estado es de establecer medidas equitativas, que debido a la desventaja que se encuentra el contribuyente frente a la Administración Tributaria, le permitan a éste defenderse, ya sea en vía administrativa o vía judicial. La posición que deben tomar los órganos administrativos y judiciales es clara, como lo define el artículo 3 de la Constitución que señala lo siguiente:

[...]Art. 3.- Son deberes primordiales del Estado:

1. *Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, en particular la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes.*

En concordancia con lo expuesto encontramos que el artículo 11 de la Constitución de la República del Ecuador señala que el ejercicio de los derechos se regirá por principios como*: "El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución"*. De ésta manera se contempla en la norma fundamental la labor del Estado en el reconocimiento de los derechos

consagrados en pro de los ciudadanos y que se encuentran en la misma Constitución, derechos que para el análisis de la presente disertación se han violado o se ha omitido su plena ejecución.

2. **Potestad Tributaria y Gestión Tributaria**:

2.1. <u>De la Potestad Tributaria</u>[11]:

2.1.1. Como fundamentación, se considera a la Potestad Tributaria, como la posibilidad jurídica que tiene el Estado de crear y establecer tributos; es decir, establecer obligaciones de carácter pecuniario para los sujetos pasivos de dichos impuestos, con la finalidad contar con los recursos económicos para la obra pública.[12]

El artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, señala que solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante Ley, sancionada por la Asamblea Nacional, se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Al respecto podemos ver que la atribución es del Estado, expresada en la máxima autoridad de representación del mismo; es decir, se aprecia lo que se considera como la Potestad Tributaria del Estado.

---

[11] (Fuente: VILLEGAS, H. B. (2002). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Ed. Astrea, 8º Ed. Buenos Aires, p. 252: *"Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas"*.

[12] NB. Dichos ingresos recibidos gracias a la carga impositiva del estado se encuentra en función de un interés inherente al Presupuesto General del Estado, entendido éste sobre la base de lo que determina el artículo 292 de la Constitución de la República del Ecuador: El Presupuesto General del Estado es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos del Estado, e incluye todos los ingresos y egresos del sector público, con excepción de los pertenecientes a la seguridad social, la banca pública, las empresas públicas y los gobiernos autónomos descentralizados.

Esta Potestad Tributaria tiene ciertas restricciones es su accionar, limitaciones de carácter general que viene dada por los principios jurídicos en materia tributaria como lo son:

a) **Igualdad**: Todos las personas son consideradas iguales ante la ley, no se impondrá impuestos por razones de color, raza, religión, opinión pública y otras circunstancias que tengan relación posible con los derechos de los ciudadanos como contribuyentes;

b) **Generalidad**: Implica que a igualdad de capacidad contributiva el tributo debe ser igual, por ello se han establecido diferentes categorías de contribuyentes mismas que deberán ser razonables y guardar lógica;

c) **Legalidad**: Como ya se había dicho anteriormente, solamente mediante ley se puede exigir un tributo;

d) **Proporcionalidad**: La carga impositiva debe ser proporcional a la capacidad económica que tengas los contribuyentes de un Estado, no se deberá sacrificar el derecho a la propiedad privada por cancelar impuestos excesivos.

e) **Irretroactividad**: Las leyes rigen para lo venidero, no se podrá imponer sanciones o exigir cumplimientos a los sujetos pasivos de un impuestos con leyes posteriores a la actividad económico o tratamiento fiscal con que se manejaron contribuyentes en el pasado;

f) Los demás que determina el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador[13]

2.1.2. La Potestad Tributaria para ser entendida de mejor manera, reúne las siguientes características, expresadas por el doctrinario Enrique Evans de la Cuadra, en su obra, Los Tributos ante la Constitución, Editorial Jurídica de Chile, 1997, pág 18:

i. Irrenunciable: porque el poder de imponer tributos se utiliza para el cumplimiento de los fines del bien común que debe cumplir el Estado según lo establecido en la Constitución;

ii. Abstracto: porque independiente de que se ejerza o no, la facultad de aplicar tributos y el cobro de los mismos, le corresponde al Estado, aun antes de que se materialice su ejercicio;

iii. Permanente: porque resulta connatural a la existencia del Estado, su poder de gravar a las personas sin que sea dable admitir que la facultad desaparezca por la caducidad, prescripción o cualquier otra forma;

iv. Indelegable: porque la constitución señala que solo por iniciativa del poder ejecutivo se pueden establecer tributos, sin que sea posible, al menos en nuestro ordenamiento, que ésta facultad se delegue a otras personas[14].

2.1.3. Para tener clara la función del Estado vs el Contribuyente, es necesario tomar en cuenta que suele hablarse en la doctrina,

---

13 NB. El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

14 CFR: Artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador

como ya lo hemos expuesto, de Potestad Tributaria en dos sentidos distintos: la acción del Estado, como legislar y administrar sus recursos económicos, en el primero se habla de potestad tributaria aludiendo el poder legislativo que corresponde al Estado de crear, modificar o extinguir tributos; el segundo, se refiere a la gestión de la Administración Pública, tendiente a aplicar las normas tributarias. Por lo tanto, constituyen dos acepciones distintas de una misma locución que denominamos siguiendo a Micheli como *"potestad tributaria normativa"* a la primera potestad de imposición a la segunda.

A su vez Alessi nos proporciona el concepto de función tributaria que define: *"la imposición coactiva de contribuciones pecuniarias*". Dicha relación tributaria se presenta esencialmente como posición administrativa, desarrollándose en un plano concreto mediante ordenes complementarias de las directivas primarias contenidas en las normas jurídicas. A veces se entiende por función no la Potestad Pública de ejercicio obligatorio, sino la actividad encaminada al ejercicio de tales potestades y aún a su establecimiento. En este sentido, se habla de una función tributaria concreta que consiste en la actividad de determinación, fiscalización y recaudación de los tributos[15], materia a la que se encuentra facultado el Servicio de Rentas Internas.

2.2. De la Gestión Tributaria:

2.2.1. Partiendo de lo que manifiesta el artículo 9 del Código Tributario Orgánico, entendemos que la Gestión Tributaria corresponde a los organismos que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la

[15] CALVO ORTEGA, Raúl, *Curso de Derecho Financiero-Derecho Tributario (Parte General)* Editorial CIVITAS, Madrid, 2000.

resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias. En este sentido es de nuestro conocimiento que la Potestad Tributaria con la que cuenta el Estado, deber ser regida o "administrada" por las instituciones públicas que el Gobierno cree para tal efecto, es así que aparece el Servicio de Rentas Internas (SRI), creado mediante Ley No. 41, publicada en el Registro Oficial 206 el 2 de diciembre de 1997.[16] Dentro de las facultades que la ley le ha otorgado están las siguientes:

[...]Art. 2.- FACULTADES.- El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones:

1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República;
2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;...
4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley;
5. Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro;
6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley;
7. Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;...
9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y,
10. Las demás que le asignen las leyes

2.2.2. La Gestión Tributaria, se la puede entender desde varios aspectos, como lo es la denominada Facultad Determinadora con la que cuenta la Administración Tributaria; en éste sentido, el Servicio de Rentas Internas cuenta con la facultad de iniciar de oficio procesos en los cuales se determinan las obligaciones de

---

16 El Servicio de Rentas Internas (SRI) es una entidad técnica y autónoma que tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. http://www.sri.gob.ec/web/guest/67;jsessionid=121DB23DE757B17B72B9201099157B18.sriint

los contribuyentes, procesos que vienen atados a ciertas garantías como lo es el derechos de presentar pruebas de descargo, reclamar o impugnar los actos administrativos por parte de los contribuyentes o sujetos pasivos determinados.

2.2.3. La Facultad Determinadora se entiende, de acuerdo a lo expuesto en el artículo 68 del Código Tributario Orgánico, como *"el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador"*[17], el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación. Para que toda esta serie de actuaciones y procedimientos tengan validez, la Administración Tributaria se encuentra envestida de la potestad de ejercer la Gestión Tributaria, de otra manera las actuaciones y actos administrativos que generan obligaciones, no serían válidas, ya que serían emitidas por un órgano que no tendría la facultad, dada por la ley, de determinar y controlar los tributos.

2.2.4. Es importante mencionar que el Servicio de Rentas Internas, o conocido como la Administración Tributaria, al ser quien ostenta el manejo de la Gestión Tributaria, es el obligado y representante legal, el nombre del Estado, de participar e intervenir en todos los procesos legales en los que se ventilen situaciones relacionadas

[17] Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

con imposición de tributos y obligaciones tributarias expresadas en las Actas de Determinación o Resoluciones Administrativas. Cuentan con un sistema de jerarquización que lo encabeza el Director General del Servicio de Rentas Internas, ante quien se plantean y dirigen, como demandado, las demandas presentadas en los Tribunales Distritales de lo Fiscal del Ecuador, debido a que se encuentra divido por Regionales con la finalidad de descentralizar las funciones y lograr un mejor manejo y control en la recaudación de impuestos. Dependiendo de la región, la demanda también deberá ser presentada en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

2.2.5. La Gestión Tributaria como ya se dijo viene atada a la Facultad Determinadora que tiene el Servicio de Rentas Internas, además de otros mecanismos más laxos para establecer y controlar el manejo de los tributos. A continuación los tres sistemas de determinación constantes en el Código Tributario Orgánico sobre la base de los cuales el SRI realiza el proceso de verificación del cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes. Es importante tomar en cuenta que cada proceso de determinación viene atado a un procedimiento reglado, en el que el sujeto pasivo o contribuyente tiene la posibilidad de generar reclamos, presentar pruebas y solicitar diligencias.

Sistemas de determinación.- La determinación de la obligación tributaria se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas, detalladas en los artículo 89,90,91 y 92 del Código Tributario Orgánico.

1. Por declaración del sujeto pasivo;

2. Por actuación de la administración; o,

3. De modo mixto.

*[“]**Determinación por el sujeto pasivo.-** La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.*

*[“]**Determinación por el sujeto activo.-** El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su facultad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.*

La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.[18]

*[“]**Forma directa.-** La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.*

*[“]**Forma presuntiva.-** Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.*

*[“]**Determinación mixta.-** Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella*

---

[18] NB. Vigente en los procesos de determinación por obligaciones fiscales a partir del 2008, a partir de la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007.

a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.

B. <u>Principio de Inocencia y Gestión y Potestad Tributaria</u>[19]:

1. El artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, enumera garantías y principios rectores del debido proceso, entre ellos dispone lo siguiente:

[...]2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.

Para entender lo expuesto en el numeral 2 del artículo 76 de la Constitución, es indispensable que realicemos un breve análisis sobre la Potestad y Gestión Tributaria que para la presente disertación nos corresponde, ya que de ésta manera el Estado impone tributos y activa procesos de Determinación Tributaria[20], con la finalidad de imponer glosas en contra de los contribuyentes[21], hecho que ha generado nuestra

---

[19] El Estado imbuido de su poder de imperio, dicta leyes y normas en el orden tributario; leyes en las cuales se establece el presupuesto del hecho imponible del cual se deriva la obligación tributaria. La ley tributaria crea la obligación tributaria, esta ley contiene mandatos indeterminados, por lo que es necesario que ésta se particularice en las personas, en los sujetos pasivos de la imposición. Entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, se establece un nexo o "vínculo" con pretensión de algo, a un objeto de la imposición que debe ser determinado; y si consideramos que giramos en torno a un orden monetario, es indispensable que la obligación tributaria se traduzca, patentice en expresiones monetarias. Ya que la obligación tributaria es esencialmente patrimonial y las personas que están en referencia con ella deben ser sujetos titulares de patrimonio. La determinación tributaria consiste en el acto o la serie de actos que tiene que desplegar la Administración Tributaria para la constatación y valoración de la deuda tributaria, lo que da por resultado el señalamiento del monto al que alcanza ésta. Comporta en definitiva la realización de varios actos, estos actos de determinación de los tributos son siempre actos de la Administración; y pueden constituir en actos de sencilla ejecución o de variada ejecución, para los cuales se precisa una serie de conocimientos, es decir, estamos frente a una actividad de la Administración Tributaria, preestablecida en la Ley y cuyo objetivo es determinar la existencia y la cuantía del crédito fiscal. www.derechoecuador.com.

[20] NB. La terminología dada a esta actividad varía según el Sistema Jurídico, así en Alemania y en Suiza se denomina "Steurvaran", "Lancamento", en el Brasil, "Accertamento", en Italia, cuya significación en los países de habla hispana se la ha dado en denomina como la etapa de "amigable entendimiento". Consecuentemente, para quien el crédito fiscal se vuelve exigible, es necesario un proceso de determinación previo que lo convierta en líquido, una vez que esto ha sucedido procede su cobro y puede ser ejecutado coactivamente por el ente público competente. Al hablar de la fase de determinación también se debe referir al hecho imponible, materia imponible, base imponible y alícuota del tributo

[21] CARRANZA TORRES Luis R. *Derecho Tributario de la Teoría a la Práctica*, Editorial Legis, Publicada en Argentina, 2006, p 108: Es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar al tribute por si mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio. Es aquel cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al crear el tributo y quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario. La vía legal mediante la cual el legislador le carga el peso del tributo consiste en su ubicación como polo negativo de la relación jurídica tributaria..

preocupación ya que se ha exagerado en la ampliación del espectro que tiene el Estado para establecer impuestos, multas, intereses y sanciones contempladas en el Código Tributario Orgánico, entre otros. Considero que la Potestad Tributaria no conlleva límite alguno para imponer una obligación pecuniaria en contra de un contribuyente como lo analizaremos en el presente punto.

1.1. La relativa imprecisión de que está dotada la posición de la administración en el ámbito tributario, ha venido propiciada por varios factores. De una parte, por la no diferenciación entre el Estado legislador o fuente del derecho, la administración titular de potestades normativas y esa misma administración como titular de un amplio haz de derechos y situaciones jurídicas ante el administrado, ya sea contribuyente o no. Estas tres situaciones son claramente escindibles desde el punto de vista jurídico y se armonizan, en su orden, de la siguiente manera:

a) El Estado legislador y fuente de normas primarias, identificadas con la norma primaria por excelencia, la Ley;

b) El Gobierno titular de unas potestades normativas de carácter secundario (el reglamento básicamente) por medio de los cuales articula y desarrolla las previsiones contenidas en la Ley, atribuyendo tanto a la Administración como a los propios administrados un conjunto de derechos y deberes que van a encontrar expresión concreta en relaciones jurídicas complejas; y,

c) La propia administración como sujeto activo de derechos y situaciones activas ante el administrado y, al propio tiempo, como

destinatario de determinado modelo de comportamiento respecto al propio administrado.[22]

En estos tiempos, ya no se debería considerar al administrado en una situación de desigualdad frente a la Administración Tributaria (ya que ésta es simplemente un representante del Estado que cuenta con facultades determinativas - Gestión Tributaria), en el momento de activar los órganos jurisdiccionales, ya que son éstos los llamados a establecer esa paridad entre ambas partes. Ya no puede proclamarse una pasiva y genérica actuación de sujeción frente a los poderes públicos de los cuales se encuentre en desventaja. El contribuyente tiene el derecho a que los órganos legisladores se adecuen, independientemente de otras disposiciones que puedan existir en contrario, a los principios constitucionales y de los cuales en último término los tribunales judiciales son garantes, sin olvidar que la ley ha establecido, como ya se dijo, limitantes el Poder Tributario, limitantes como que los Actos Administrativos y las Decisiones Judiciales, deben contemplar los principios de legalidad, generalidad, igualdad, trato justo, debido proceso, y en sí; principalmente, el derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva..

No siempre la actuación del contribuyente ante los órganos judiciales será pasiva, muchas de las ocasiones dependerá el reconocimiento de un derecho y se demandará sobre tal, es por ello, que por ambos lados, la seguridad jurídica que deben brindar los órganos del Estado y en este punto refiriéndome también a la Administración Tributaria (Gestión Tributaria), como órgano con potestad resolutiva, de acuerdo a los establecido en el artículo 67 del Código Tributario Orgánico, debe ser imparcial, es decir que no debe existir ningún tipo de privación o

---

22 CFR AMATUCHI Andrea *Tratado de Derecho Tributario*, editorial Temis S.A., Bogotá – Colombia 2001, p 142.

limitación para el acceso a la justicia con la finalidad de probar la inocencia o no que tenga cada persona.[23]

1.2. La Gestión tributaria atribuida al Servicio de Rentas Internas ha sido caracterizada por la doctrina tributaria de la siguiente manera:

a) Su origen se encuentra en la Ley, no en relación jurídica alguna;

b) Tiene carácter genérico y va dirigido a una pluralidad de destinatarios;

c) El ejercicio de esa gestión normativa no va dirigido a conseguir una pretensión concreta y determinada, sino que normalmente atribuye un haz de facultades a la administración, de cuyo ejercicio surgirán derechos y deberes;

d) Aquellos a quienes va referido el acto en que pueda concretarse la potestad normativa no se encuentran ante esta en una situación de deber, positivo o negativo, sino en una situación de sujeción o sometimiento, de una parte y, de otra, reciben un haz de situaciones activas respecto a la propia administración. [24]

1.3. Como seguiremos analizando a lo largo de la presente disertación, uno de los derechos o principios a los que hemos hecho referencia en éste apartado y que tienen relación con la Tutela Jurisdiccional Efectiva, es el derecho a la presunción de inocencia, entendido por la Doctrina de la siguiente manera;

---

[23] CFR AMATUCHI *Andrea Tratado de Derecho Tributario*, editorial Temis S.A., Bogotá – Colombia 2001, p 144.

[24] CFR el punto 1.2. con lo expuesto por AMATUCHI Andrea *Tratado de Derecho Tributario*, editorial Temis S.A., Bogotá – Colombia 2001, CARRANZA TORRES, Luis R, *Derecho Tributario de la Teoría a la Práctica,* Editorial Legis., Publicada en Argentina en el 2006 p 151

[...]Este principio se aplica no sólo en sede penal. En materia procesal civil, se deriva de tal garantía, el principio que al actor le incumbe dar prueba de los dichos en que sustenta su pretensión. En razón que el título que fundamenta la pretensión ha sido creado unilateralmente por el acreedor, supone dar a la parte demandada una real oportunidad de discutir e impugnar el mismo, con los alcances propios de la vía y que lo atinente a la validez de la boleta de deuda deberá ser apreciada de modo estricto y en caso de duda estarse a la liberación del ejecutado. (Inc. 1 art. 11 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; art. 26 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; inc 2 del art. 8 de la Declaración Americana sobre Derechos Humanos). Descarta asimismo la aplicación durante el proceso de medidas coactivas[25]

1.4. He contemplado después el principio de inocencia, ya que primero era indispensable entender brevemente lo que se entiende como Potestad Tributaria del Estado y Gestión Tributaria del Servicio de Rentas Internas, quien es su organismo encargado y hasta donde llegan sus facultades. Considero a éste principio la base del derecho a la defensa, quiero decir que una persona, en este caso contribuyente, no puede ser considerado directamente como un deudor de una obligación tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas, en representación del Estado, se le debe brindar la oportunidad y respetar el derecho a la defensa así como también el de practicar pruebas, con la finalidad de desvirtuar, de ser el caso, la supuesta obligación tributaria.

Con lo dicho es necesario tomar en cuenta que la legitimidad que se ha dado a los actos administrativos del poder público no puede ser considerada como definitiva y correcta por parte de los órganos judiciales, ya que son éstos quienes están en la obligación de discernir, en base a las pretensiones expuestas por los contribuyentes, si es que tales actos administrativos han sido emitidos con la legitimidad que supuestamente los caracteriza. Quiero decir, que al menos, en la vía

[25] CARRANZA TORRES Luis R, *Derecho Tributario de la Teoría a la Práctica,* Editorial Legis, Publicada en Argentina, 2006, p 163

judicial el acto administrativo debe encontrarse sometido a una posible revocatoria mediante una sentencia debidamente motivada, el actor o demandado dentro de un proceso judicial se encuentra en la obligación de practicar pruebas, que de cierta manera, respalden su pretensión, por otro lado, el Juzgador debe utilizar su conocimiento jurídico y obligación de apego a los principios constitucionales para resolver la causa planteada ante él.

1.5. El principio de Inocencia, al que se ha hecho referencia, se encuentra soportado en la medida que el Estado, quien se encuentra en constante actividad, no puede ser considerado como juez y parte dentro de un proceso, me refiero en éste caso a la etapa de reclamación del acto en fase administrativa. No escapará al conocimiento del lector de la presente disertación, que dentro de los recursos administrativos tenemos al Reclamo, Recurso de Revisión, Recurso de Apelación, Recurso de Queja, entre otros., mismos que para el caso en materia tributaria, se los presenta ante la administración que emitió el acto administrativo, dependiendo cada caso, puede ser presentado ante el funcionario que emitió el acto administrativo o ante la máxima autoridad de la Institución Estatal.

En este orden de cosas, considero que la Administración Tributaria no puede ser considerada como un Juez dentro de las reclamaciones que se presenten en contra de los actos emanados por ella misma, resulta pues ilógico y sobre todo poco común, que por ejemplo, el Servicio de Rentas Internas revea un acto administrativo emitido en contra de un contribuyente y que ha generado un posible beneficio pecuniario a favor de las arcas del Estado. En la práctica y de la experiencia que he tenido en la vida del litigio tributario, me he topado con algunos casos en que la Administración Tributaria al momento de emitir el acto administrativo no ha tomado en cuenta principios constitucionales básicos como lo es el

"Principio de motivación de los actos del poder público", entiendo que debido a la cantidad de procesos de determinación que llevan y la cantidad de personal con el que cuentan para dichos procesos, genera que escape de su cuidado ciertas incongruencias legales que se presentan al momento de establecer una glosa en contra del sujeto pasivo, errores como éstos son lo que descalifican la calidad de legítimo de los actos administrativos.

C. <u>Sobre la calificación de legitimidad del Acto Administrativo</u>:

i. El artículo 68 del Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE) señala que:

> […]*Los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y de ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos en este estatuto.*[26].

En el ámbito administrativo tributario, encontramos que la Administración Tributaria, basada en éste principio, considera que los actos administrativos que generen obligaciones *Inter Partes,* ostentan la calidad de válidos mientras no sean anulados y sólo se tendrán por nulos desde el día de la sentencia que los anulase.

ii. Considero que para entender, lo que señalaré a continuación, es importante contar con un ejemplo que permita brindar al lector una visión clara de lo que pretendo decir:

<u>Ejemplo;</u>

Juan Manuel Casares es una persona natural con domicilio tributario en la ciudad de Quito, Provincia de Pichincha, se encuentra habilitado en

[26] Publicada en el Registro Oficial No. 536 del 18 de marzo de 2002.

el Registro Único de Contribuyentes, no se encuentra obligado a llevar contabilidad y sus ingresos mensuales, debido a su actividad económica, no le representan la obligación de pagar un Impuesto a la Renta mayor.

Un día la oficina donde se encontraban todos sus documentos contables, entre esos los comprobantes de venta emitidos y los que no se emitían al momento, sufrió una inundación, hecho que provocó la destrucción total de toda la documentación. El Servicio de Rentas Internas paralelamente ha iniciado un proceso de determinación por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2011, solicitándole que presente los justificativos del caso, mencionados en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios, esto es, comprobantes de venta del ejercicio fiscalizado, hecho que evidentemente no pudo ser cumplido por el contribuyente, quien en vista de lo ocurrido solicita al Servicio de Rentas Internas de inicio a una Determinación Presuntiva[27], de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 92 del Código Tributario Orgánico.

El Servicio de Rentas Internas notifica al contribuyente, con la negativa del inicio de una Determinación Presuntiva, basándose de la manera más desmotivada en lo que dispone el artículo 41 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios, esto es que: "Archivo de comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención.- Los comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención, deberán conservarse durante el plazo mínimo de 7 años, de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario respecto de los plazos de prescripción…." , sin tomar en cuenta lo señalado por el contribuyente quien debido a un caso

[27] NB. Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

fortuito o fuerza mayor de la naturaleza no cuenta con la documentación solicitada por la Administración Tributaria.

Finalmente, luego de la presentación del reclamo formal por parte del contribuyente, el Servicio de Rentas Internas emite un Resolución en la que determina las diferencias detectadas en el ejercicio fiscal 2011 e impone glosas debido a la falta de documentación presentada, sin haber tomado en cuenta principios constitucionales como el caso fortuito o fuerza mayor, así como disposiciones señaladas en el Código Tributario Orgánico para solucionar éste tipo de casos, en dicha resolución se sanciona con un interés, multa y recargo del 20% por el proceso de determinación.

iii. En este caso considero que ninguna norma de Derecho Administrativo, establecía que los actos administrativos debe establecer una presunción de legitimidad como ésta; de tal modo, aplicando por analogía la norma civil, podía concluirse que "…*los actos administrativos anulables se presumen legítimos o válidos, no así los actos administrativos nulos*…"[28] ("Actos tales se reputan nulos aunque su nulidad no haya sido juzgada."). A ese argumento podemos verlo de la manera lógica al señalar que:

> […] *si un acto tiene un vicio que no es manifiesto o aparente, es plausible que deba considerárselo, en principio y provisoriamente (hasta que una autoridad competente resuelva lo contrario), legítimo; si, en cambio, el vicio es claro y evidente, no podría presumirse que el acto es a pesar de ese vicio manifiesto- válido*[29].

---

[28] Ver: http://books.google.com.ec/books?id=j3K8nQkY-E8C&pg=PA148&lpg=PA148&dq=los+actos+administrativos+anulables+se+presumen+leg%C3%ADtimos+o+v%C3%A1lidos,+no+as%C3%AD+los+actos+administrativos+nulos&source=bl&ots=ouGkeewqci&sig=ua_suG3sHRkI1Onj7cjcEEOOzFg&hl=es&sa=X&ei=wquKUf3vOIma9gSnloDACQ&ved=0CEIQ6AEwAw#v=onepage&q=los%20actos%20administrativos%20anulables%20se%20presumen%20leg%C3%ADtimos%20o%20v%C3%A1lidos%2C%20no%20as%C3%AD%20los%20actos%20administrativos%20nulos&f=false

[29] WINKLEr, güntHer, *Die absolute Nichtigkeit* von Vervaltungsakten, Tübingen, 1960, p. 15

En otras palabras, "…*es insalvablemente contradictorio afirmar que un acto deba o pueda presumirse legítimo si la persona que se enfrenta con él advierte inmediatamente que no es legítimo...*"[30]

iv. Autores como Agustin Gordillo en su obra *"Tratado de Derecho Administrativo*", primera edición, editorial Buenos Aires (1994) se han pronunciado al respecto estableciendo que:

[...]Esa contradicción lógica ni siquiera podría ser superada por una hipotética norma legal expresa que así lo dijera, pues allí tendríamos una pretendida presunción legal cuya irrazonabilidad parece manifiesta. En tal sentido cabría imaginar una norma que invocando el bien común o el interés público dijera que "Aunque encuentres un acto manifiestamente ilegítimo, debes comportarte como si fuera legítimo, pues la ley así lo impone. Pero es claro que ello resulta irrazonable, por ende inconstitucional."

v. Como ya lo dije anteriormente, el Estado se encuentra en constante movimiento, es una organización, que desde el ámbito fiscal, que nos concierne en el presente análisis, conlleva una responsabilidad muy grande, al manejar toda la cantidad de contribuyentes y velar por el pleno cumplimiento de su política fiscal, razón por la cual se encuentra evidentemente sujeto a equivocaciones. Debido a esto, no es permisible la presunción de legitimidad de los actos administrativos, se requiere de un tercero imparcial como lo es la Función Judicial, quien asegurando un procedimiento entre ambas partes, permita dilucidar la veracidad, la pertinencia o no, de tal acto.

vi. *["]La nulidad de un acto excluye necesariamente su exigibilidad, por la lógica inherente al ordenamiento jurídico*[31]. La legitimidad del acto administrativo debe ser probada ante un Juez como un tercero imparcial

---

[30] GORDILLO, Agustín, *"Presunción de Legitimidad, Exigibilidad y Ejecutoriedad"*, primera edición, editorial Buenos Aires (1994).

[31] ORDONEZ CÓRDOVA, Luis Alberto, Universidad Técnica Particular de Loja. Escuela de Ciencias Jurídicas, Maestría en Derecho Administrativo, *"La presunción de legalidad del Acto Administrativo en la legislación"*, pág 4 Esmeraldad – Ecuadro, 2012.

de la posible obligación pro - fisco. Resulta pues violatorio al principio de inocencia, que señalamos en el punto anterior, el exigir mediante vía coactiva el cumplimiento de una obligación de la cual no se ha comprobado su legitimidad, en caso de que el contribuyente no tenga los medios para acceder a la justicia, debido a los requisitos irreflexivos como lo es el 10% del Afianzamiento sobre la cuantía total de la demanda, hecho que en éste capítulo evitare tocar ya que será desarrollado de manera completa más adelante, simplemente queda enunciado el porqué del análisis de los principios procesales que considero se encuentran violentados y no reconocidos en pro de los contribuyentes debido a limitaciones que se han dado en cuanto al acceso a la justicia y a la tutela jurisdiccional efectiva.

vii. Los Jueces de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia han manifestado lo siguiente respecto al tema de la presunción de los actos administrativos:

> *[...] por cuanto, al presumirse la legalidad y legitimidad de los actos administrativos, corresponde a la parte actora la carga de la prueba y, por tanto, demostrar si el acto administrativo impugnado adolece de alguna causal o requisito, ya sea para su nulidad o para su ineficacia, razón por la cual dicha legitimidad no tiene que ser probada por la autoridad de que emane el acto administrativo*[32]

> *[...] De conformidad con la doctrina y con nuestro derecho positivo, los actos administrativos, entre ellos las Resoluciones, "gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse, pero serán ejecutivos desde que se encuentren firme o se hallaren ejecutoriados*[33]

> *[...] Que es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la Autoridad demandada*

---

32 Fallo publicado en la Gaceta Judicial No. 8 del 27 de julio de 2009 por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia dentro del Recurso de Casación No. 542-2006

33 Fallo publicado en la Gaceta Judicial No. 10 del 7 de noviembre de 2002 por la Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia.

y que los actos administrativos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse[34]

viii. Pretendo dar un giro a la posición expuesta en los mencionado fallos, que evidentemente han sido expuesto en base a los principios, algunos jurásicos, que contempla el derecho, como lo es éste, la presunción de legitimidad de los Actos Administrativos. Es cierto que el que afirma prueba (Onus Porbandi)[35], pero más cierto es que toda persona goza del principio general de inocencia, principio de rama constitucional que se encuentra por encima de los demás. De ésta manera entendemos que al dar la legitimidad a un acto administrativo que pudo haber sido emitido prescindiendo de:

- Formalidades para la emisión del acto administrativo;
- Enunciación de normas y principios que soportan el mismo (motivación);
- Haber sido emitido por Autoridad Competente;
- Notificación válida del acto administrativo;
- Vigencia de la obligación constante en el acto
- Haber cumplido con un debido proceso en fase administrativa, entre otros.

Estas son algunas de las características básicas que debe contener un Acto Administrativo para que puede considerarse como ejecutable y de cumplimiento obligatorio, pero en algunos casos, no se cumplen estos requisitos y aun así se los considera legítimos, ya que la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, ha manifestado que para impugnar un Acto Administrativo, es indispensable depositar el 10% de la cuantía del mismo, hecho que para algunas personas, como

---

34 Fallo publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 89 del 23 de noviembre de 2010, emitido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del Recurso de Casación No. 29-2008

35 NB. Expresión latina del principio jurídico que señala quién está obligado a probar un determinado hecho ante los tribunales

las que pusimos en el ejemplo de arriba no les es posible, debido a la falta de recursos. Por ésta razón, insistimos nuevamente en que no le puede ser atribuible tal característica de legítimo sin que previamente se lo haya analizado por un tercero imparcial que no se encuentre obligado por ley a solicitar ciertos tipos de requisitos previos para obtener una sentencia motivada (principio de Tutela Jurisdiccional Efectiva).

ix. Siguiendo la línea, con la aseveración constante en el artículo 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, así como de los fallos emitidos por los Jueces Ecuatorianos, considero que es tan débil si nos ponemos a pensar el fundamento en que se hace reposar la presunción de legitimidad de los actos administrativos que dejando de lado lo afirmado por la corte que: *"los actos administrativos "por serlo" se presumen legítimos"*, encontramos debilidades en contra de la administración del Estado, en éste caso de la Administración Tributaria (Servicio de Rentas Internas), demostrando la tesis contraria al establecer que existen ciertos actos administrativos, como ya se dijo anteriormente, que carecen en la realidad de requisitos y formalidades inherentes para ser considerados como válidos, tales como: el incumplimiento de las reglas del procedimiento; la dificultad práctica de tener vista de las actuaciones; la arbitrariedad con que el trámite se desenvuelve; la falta de cumplimiento de las normas que fijan los requisitos mínimos del acto; de audiencia previa; dictamen motivado; sólida fundamentación; etc.

x. La ausencia de alguno de los requisitos o garantías básicas para que a un acto administrativo se lo pueda considerar que ha sido emitido cumpliendo todas las formalidades, no lleva a la nulidad judicial del mismo sino a su **anulabilidad**, misma que dependiente de la gravedad y de las disposiciones legales pueda ser considerada como sanable[36]

[36] Con la finalidad de tener claro cuando no puede ser saneable, presento el caso de una Empresa XY (misma que no nombraré por normas de confidencialidad con el cliente), que fue notificada con una Orden de Determinación por

Se puede concluir, de acuerdo a lo establecido en la norma, que no están dadas, en el derecho actual, las condiciones postuladas para la presunción de legitimidad amplia del acto administrativo. Autores como Alfonso Nava Negret[37] sostienen que: *"esta situación "se antoja como hacerse justicia por propia mano, lo que expresamente prohíbe la Constitución a toda persona."*. Lo grave sobre la legitimidad de los actos administrativos en un proceso de determinación tributaria, es que la justicia deja que la administración tributaria se haga justicia por propia mano. En el derecho Argentino no existen todavía garantías efectivas, subjetivas y objetivas, para la emanación de los actos administrativos, por el exiguo cumplimiento de la ley de procedimiento administrativo y la ineficacia de los procedimientos judiciales existentes para tutelar en forma plena, eficaz y oportuna los derechos individuales; a lo que cabe agregar la ausencia de entes reguladores autónomos e independientes, no controlables por el Poder Ejecutivo.

xi. *["]El Acto Administrativo puede ser producto de la sola voluntad de un sólo individuo embriagado por el poder y la omnipotencia de creerse semidios*,[38] como lo es en éste caso el auditor tributario, que dotado de las facultades que le ha dado mediante resolución el Director Regional del Servicio de Rentas Internas y que a su vez le ha delegado el Director General del Servicio de Rentas Internas, por ésta razón reconocer la

---

parte de la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas por la fiscalización de Impuesto a la Renta del 2008. El Código Tributario Orgánico establece en el artículo 95 que se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos, hecho que para el presente caso no se cumplió ya que el Auditor Tributario, en nombre de la Administración Tributaria, suspendió el proceso de fiscalización por 90 días sin que se haya emitido actos de fiscalización alguno. El Servicio de Rentas Internas argumentó que el proceso no se había suspendido ya que internamente se han celebrado simples actos administrativos denominados: "Se informa revisión"; "Avance de Proceso"; entre otros, que de acuerdo a lo establecido en el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva no pueden ser considerados como actos administrativos o actos de fiscalización, razón por la cual el proceso efectivamente, sin contar las fechas de emisión de dichos oficios, se había suspendido por mas de 15 días. En este caso el vicio que se ha presentado en el procedimiento es insubsanable o saneable por parte de la Administración Tributaria.

37 Derecho Administrativo, editorial Fondo de Cultura Económica, 2011, p 360.

38 GORDILLO, Agustín, *"Presunción de Legitimidad, Exigibilidad y Ejecutoriedad"*, primera edición, editorial Buenos Aires (1994).

legitimidad de los actos emanados por dicho funcionario en nombre de la máxima autoridad, como para exigir su inmediato cumplimiento, sin información ni dictamen jurídico, sin consulta, sin discusión ni debate, sin audiencia previa, sin fundamentación normativa y fáctica razonable y suficiente, sería asesinar directamente al principio de Tutela Jurisdiccional Efectiva, principio de inocencia; y, principio de motivación de los actos administrativos, entre otros.

> El día que se cumpla el procedimiento administrativo de manera integral, de modo que un acto administrativo únicamente se dicte después del cumplimiento de una serie de trámites formales, con debida audiencia y prueba del interesado, con dictamen jurídico previo, con fundamentos razonados de hecho y de derecho, en condiciones de imparcialidad, etc., sin que se presuma su ilegitimidad, entonces podrá con algún dejo de razonabilidad recomenzarse la discusión de si al acto puede reconocérsele en tal circunstancia una presunción de legitimidad. y de todos modos ello no puede nunca amparar el acto manifiestamente viciado, por la inexcusable razón de que es imposible presumir que cierto acto es lo que manifiestamente no es. El acto nulo, en consecuencia, no puede en ningún caso tener presunción de legitimidad.[39]

D. <u>El Derecho A La Defensa - Garantías De Las Personas</u>:

1. El numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador establece lo siguiente respecto de las garantías que acompañan el derecho a la defensa:

> *[...]7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:*

---

[39] CFR Último párrafo tomado del Autor Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo*, primera edición, editorial Buenos Aires (1994), p V-11

a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento

b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.

c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.

h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.

k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto.

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.

Estos puntos son los que a continuación analizaremos con la finalidad de brindar una idea de los derechos que eventualmente no les son reconocidos a los contribuyentes en los procesos de determinación tributaria y en los procesos judiciales.

2. Éste es uno de los principios sobre los cuales he basado mi interés para presentar la siguiente disertación, considero que el derecho a la defensa, el cual no podrá ni debe ser privado en ninguna etapa del proceso, (ya sea administrativo o judicial), ha sido transgredido en cierta manera, respecto del Afianzamiento establecido en el Código Tributario Orgánico, principio que lo analizaremos en los siguientes puntos:

2.1. **<u>Derecho a un proceso público</u>**:

La publicidad general puede restringirse por razones de moralidad y de orden público, pero la publicidad para las partes es un principio absolutamente preciso, al estar implícita la contradicción y la bilateralidad del proceso. Por lo que no podrá luego de notificado, negársele el acceso a las actuaciones del expediente judicial, salvo que éste se halle a disposición del Juez para resolver[40];

2.2. **<u>Derecho a un proceso sin dilaciones indebidas y con todas las garantías</u>**:

La finalidad de la exigencia de un proceso con todas las garantías, supone dar a las partes que intervienen, la plena posibilidad de exponer sus razonamientos y de defender sus derechos dentro de la vía que se tramita. La que no puede ser usada de modo dogmático para negar presentaciones que materialmente pueden tramitarse en ella. Supone asimismo este derecho que el juez disponga al fallar de todos los elementos de juicios necesarios para dictar sentencia. Por lo que en caso de duda o de no tener comprobación de todos los aspectos, podrá dictar medidas para mejor proveer que fuesen compatibles con el trámite del proceso.[41]

Respecto a éste punto, es importante tomar en cuenta que los jueces, al ser los principales garantes del derecho a la defensa en pro de la plena vigencia de una Tutela Jurisdiccional Efectiva, son los llamados a dejar a un lado requisitos irreflexivos que de alguna manera puedan impedir la obtención de la una sentencia, debidamente motivada, que haya sido

---

40 CFR CARRANZA TORRES Luis R *Derecho Tributario de la Teoría a la Practica,* Editorial Legis, Publicada en Argentina, 2006, p 362

41 CFR CARRANZA TORRES Luis R, *Derecho Tributario de la Teoría a la Practica,* Editorial Legis, Publicada en Argentina, 2006, p 362

expedida tomando en cuenta las pretensiones de ambas partes; y, que cumplan con las garantías básicas del debido proceso. Para el caso del 10% de afianzamiento previsto en el artículo innumerado siguiente al 233 del Código Tributario Orgánico, los jueces no pueden por ninguna manera sacrificar el derecho que tiene toda persona de obtener una sentencia debidamente motivada sobre la pretensión que se ha expuesto en el proceso, o sobre la traba de la *litis*. En la misma línea de lo dicho, tampoco le es atribuible a los jueces el privar el derecho al libre acceso a la justicia que tiene toda persona, en favor de quien, constitucionalmente, se la ha asegurado.

De manera general, se puede sostener que el derecho de acceso a la justicia, también denominado por la doctrina española, como derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, implica la posibilidad de toda persona, independientemente de su condición económica, social o de cualquier otra naturaleza, de acudir ante los tribunales para formular pretensiones o defenderse de ellas, de obtener un fallo de esos tribunales; y, que la resolución pronunciada sea cumplida y ejecutada.

Conforme a lo anotado, el derecho al acceso a la justicia podría ser analizado desde una triple perspectiva como el acceso propiamente dicho, es decir, la posibilidad de llegar al sistema judicial, sin que existan obstáculos para el ejercicio de dicho derecho, lograr un pronunciamiento judicial que solucione el conflicto o tutele el derecho, siempre que se hubieren cumplido con los requisitos de admisión que establece la ley, y lograr que la resolución emitida sea cumplida y ejecutada, pues si se entiende que se acude a un proceso para que se reestablezca o proteja un derecho, un interés o un bien, en la medida en que el fallo no se ejecute, el derecho de acceso a la justicia no estará satisfecho.[42]

[42] Dra. Martha Rojas Álvarez http://www.tribunalconstitucional.gob.bo/descargas/articulos/DAJ_MRA.pdf

Desde la primera perspectiva, el derecho está marcado por una comprobación fáctica en la imposibilidad de que todos los habitantes accedan a la justicia, por diferentes motivos, principalmente de tipo económico. Frente a ello, es el órgano estatal el que como sostiene Vrsalovic Mihoevic, tiene la obligación de establecer criterios para identificar y proteger al habitante menos favorecido, de modo que las diferentes condiciones físicas de acceso se transformen en una aproximación al ideal del principio de igualdad de acceso a la justicia, procurando suplir de ésta manera la desigualdad económica en la que se presentan las partes, como lo es el caso de los Contribuyentes vs el Estado, razón por la cual en los procesos de determinación tributaria en los que el Estado persigue glosas de altas cifras, el contribuyente, mientras no se demuestre su culpabilidad o su inocencia, no debe ser sujeto obligado de depositar un afianzamiento equivalente al 10% de la cuantía, ya que desde el inicio del proceso se ésta viciando el mismo con requisitos que en la mayoría de casos puedes conllevar a que el contribuyente no pueda acceder a la justicia por falta de recursos.

Una vez que se haya garantizado el acceso a la justicia, es importante, que por parte de los Jueces, se subsanen los defectos procesales leves que se han presentado al momento de acceder a la justicia, en aras de cumplir con su obligación en pro de la Tutela Jurisdiccional Efectiva. Seguido de lo dicho, es necesario que se asegure el debido proceso en el que las partes ejerzan sus derechos y garantías constitucionales, siendo obligación del Juez el tratar con igualdad a las partes procesales y pronunciar la decisión judicial de manera fundamentada.

2.3.**<u>Principio de informalismo a favor del administrado</u>**:

Los procesos administrativos deben ser caracterizados por contar con un mínimo de informalismos y con una máximo de eficiencia y celeridad, de tal manera que el administrado o contribuyente se encuentre en la apertura de brindar todos los soportes de prueba a la administración dentro de un proceso determinativo, sin que por ello medien formalidades que impidan la plena justificación de su pretensión por la simple formalidad que puede proponer la administración tributaria para el caso. En muchas de las ocasiones, el administrado no cuenta con el tiempo suficiente para soportar todos los requerimientos que la Administración solicita, muchos de los cuales, resultan innecesarios ya que el Estado mismo cuenta en su poder con esos requerimientos.

La imposición de requisitos que impidan el derecho a la defensa de los administrados es una violación a los derechos constitucionales que hemos enunciado en puntos anteriores por parte de la Administración, quien en muchas de las ocasiones, basa su actuación textual en la norma sin tomar en cuenta que la misma no puede ser aplicable a determinados casos, como se presenta en el ejemplo que expuse (Punto 1.6, literal b, página 18, 19 y 20 de la presente disertación).

El principio de verdad material, que nutre al procedimiento administrativo, exige superar los meros formalismos de ajustarse simplemente a lo peticionado por los particulares si con ellos se les niega el acceso a los derechos que por ley le corresponden; aunque estos, por omisión o ignorancia, no los invocarán en forma expresa o clara. Debiendo la administración esclarecer los hechos, circunstancias o condiciones, precisándolos por todos los medios admisibles en su real

configuración, para luego sobre ellos, poder fundar una efectiva decisión. [43]

2.4.**<u>Derecho a una sentencia debidamente fundada, justa y oportuna en el tiempo</u>**:

El artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador dispone que: l)

[…]*Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.*

Ello obliga estrictamente a los órganos judiciales a que las medidas cautelares o "tutela cautelar" como lo llama el Autor Carranza Torres, se apliquen siempre y cuando haya riesgo en cuanto a la tutela final[44]. Implica en parte del demandado el derecho a no ser amputado en su patrimonio sino mediando una sentencia en tal sentido.

[...]De acuerdo a éste principio surge en consecuencia la obligación explícita y positiva del Estado, en el marco del sistema interamericano de protección de los derechos humanos, de garantizar la provisión de recursos judiciales efectivos para reclamar las violaciones de los derechos económicos, sociales y culturales, así como su sustanciación en el marco del debido proceso legal[45]

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Argentina se ha pronunciado al respecto de la siguiente manera:

---

43 Dictámenes 211:470 Corte Suprema de Justicia de Argentina.

44 NB. Que se refiere a la tutela jurisdiccional efectiva como el pronunciamiento sobre el reconocimiento o no de derechos.

45 O'DONNELL, Daniel, *Protección Internacional de los Derechos Humanos*, Comisión Andina de Juristas, Lima, 1988, p 165.

[…] *la privación de la justicia se presenta no sólo cuando el afectado se encuentra ante la imposibilidad de recurrir a un tribunal competente o cuando la decisión judicial se aplaza en forma indefinida, sino también cuando no se dan las condiciones para que los jueces ejerzan su imperio jurisdiccional de manera eficaz y concreta*

La Tutela Jurisdiccional Efectiva exige mucho más que una simple optimización de la defensa jurisdiccional que se alza, primordialmente, como un reaseguro ante las recurrentes violaciones a la Constitución y a la ley por parte de los poderes públicos, reconvirtiéndose de un simple precepto indicativo de una obligación de respeto del derecho de defensa, en un deber positivo a cargo de los Jueces, en la idea de que el proceso no tiene exclusivamente un fin ordenador, sino que sirve de instrumento para la realización de los derechos y garantías fundamentales instituidos en la Constitución, mismo que por ningún motivo pueden ser inobservados por los Jueces por la simple omisión de solemnidades que puedes ser suplidas por los mismos o eliminadas del ordenamiento jurídico en caso de que se tornen inconstitucionales por ir en contra de principios básicos de toda persona como los consagrados en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador. [46]

Por eso hoy en día no se puede seguir caracterizando al debido proceso[47] como aquello que no es, sino expresamente hay que afirmar sus contenidos y en ellos aparece manifiesta la intención de eficacia, rapidez y seguridad en cualquier tipo de decisiones, sobre todo el aseguramiento al acceso a la justicia en pro de los ciudadanos o

---

46 CFR. CARRANZA TORRES Luis R. *Derecho Tributario, de la Teoría a la Práctica*, Editorial Legis , Publicada en Argentina, 2006, p 366

47 NB. El debido proceso es un principio legal por el cual el gobierno debe respetar todos los derechos legales que posee una persona según la ley. El debido proceso es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, a permitirle tener oportunidad de ser oído y a hacer valer sus pretensiones legitimas frente al juez. El debido proceso establece que el gobierno está subordinado a las leyes del país que protegen a las personas del estado. Cuando el gobierno daña a una persona sin seguir exactamente el curso de la ley incurre en una violación del debido proceso lo que incumple el mandato de la ley El debido Proceso Legal en el Perú y el Sistema Interamericano de Protección de Derechos Humanos. Jurisprudencia, artículo de la revista Ius et Praxis (Universidad de Talca)

contribuyentes, para el presente caso, colocando a ambas partes en una igualdad tal que solamente mediante una sentencia, después de haber seguido un proceso, haber aportado pruebas, diligencias procesales, entre otros, se imponga una sanción, indemnización, o se reconozcan derechos.

II. OBLIGATORIEDAD, EXIGIBILIDAD Y LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.

El presente capítulo va a fijar su objetivo en analizar como un proceso de determinación tributaria genera obligaciones tributarias hacia los contribuyentes, así como también la forma de determinación de los actos administrativos y la potestad que tiene la administración tributaria (Servicio de Rentas Internas), para obligar y exigir su cumplimiento en favor del Estado.

El artículo 15 del Código Tributario Orgánico define la Obligación tributaria como:

> […]*el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley*.

Dicha contraprestación se presenta en el momento que se ha verificado la presencia del hecho generador[48] por parte de los que se encuentran considerados como contribuyentes o sujetos pasivos de un tributo.

El artículo 9 del Código Tributario Orgánico dispone lo siguiente respecto de la gestión tributaria:

---

[48] NB. Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

[…]*"...La gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias.",*

Para que el tributo o la obligación tributaria que ha sido creada mediante Ley, por parte del Estado en ejercicio de su Potestad Tributaria, sea satisfecha por parte de los contribuyentes, además de conocer su obligación de hacerlo por ley en su razón de subordinación al Estado Central, la Potestad Tributaria tiene las siguientes características:

1. Al momento de hablar de exigibilidad, debemos necesariamente hacer referencia a la Potestad Tributaria que tiene el estado, la misma que se presenta de la siguiente manera de acuerdo a sus características, basadas en el análisis realizado por la Universidad Católica de Cuenca – Facultad de Economía 2011[49]:

   a) Originario.- Sólo al Estado le corresponde en forma única y exclusiva detentar el poder tributario, ya que éste se deriva justamente de su propia existencia y soberanía.

   b) Abstracto.- Es un poder que nace con el concepto de Estado, es decir que existe aún antes de que se lo ejerza, independientemente de que sea o no aplicado. Este poder, en principio abstracto, de hecho se materializa y concreta en la expedición y aplicación de las leyes tributarias.

   c) Legal.- Es un poder que está regulado jurídicamente, primero por la Constitución de la República del Ecuador que lo somete a los principios de legalidad (no hay tributo sin ley previa) e irretroactividad (se prohíbe expedir leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes), y luego por leyes de menor jerarquía.

---

[49] CFR: http://es.scribd.com/doc/73667842/58/EXIGIBILIDAD-DE-LA-OBLIGACION-TRIBUTARIA

d) Permanente.- Es un poder derivado de la existencia del Estado, de ahí que el uno no pueda subsistir sin el otro, puesto que el Estado se nutre de los recursos obtenidos a través del poder tributario, y éste a su vez sólo tiene vigencia en cuanto se halla respaldado por la soberanía del Estado.

e) Irrenunciable.- Como es un poder que corresponde a la esencia misma del Estado, cuyo máximo objetivo es la satisfacción de las necesidades que tiene la población, no sería admisible que el propio Estado pueda renunciar a dicho poder.

f) Indelegable.- En la actualidad es principio de carácter general en todo el mundo que el poder tributario sea ejercido por su titular, el Estado, en forma única, exclusiva y excluyente. En consecuencia no puede delegar esta facultad a otros entes, cualesquiera que éstos sean. La cualidad de indelegable que tiene el poder tributario no debe ser confundida con la distribución dela administración tributaria, que puede ser central, seccional, y de excepción.

g) Imprescriptible.- El poder que tiene el Estado para establecer tributos y exenciones es imprescriptible, pues subsiste mientras exista el Estado. Esta cualidad que tiene el poder tributario, así mismo, no debe ser confundida con los plazos de prescripción que se señalan en el Código Tributario Orgánico. En el primer caso, la imprescriptibilidad en forma abstracta se refiere a la potestad de establecer tributos en cualquier tiempo; mientras que en el segundo se refiere a la extinción de las acciones de cobro con que cuenta la administración para lograr que el sujeto pasivo pague las obligaciones tributarias que adeuda en un determinado tiempo y lugar.

h) Territorial.- Quiere decir que el poder tributario que tiene el Estado sólo lo puede ejercer dentro de su respectiva circunscripción territorial. Como poder tributario la doctrina ha manifestado de manera sucinta como: "*La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de*

exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción"[50]

2. Los principios jurídicos de orden general relacionado con la tributación y establecidos en el artículo 5 del Código Tributario Orgánico Ecuatoriano; y, en los artículos 300 y 301 de la Constitución de la República del Ecuador, son los siguientes, sobre la base de éstos se regirá el poder tributario.

i. **Principio de Legalidad**:

Se entiende a éste principio como la columna vertebral de las actuaciones administrativas y por ello puede considerárselo a sí mismo como externo al procedimiento, constituyéndolo simultáneamente la condición esencial de su existencia. Quiere decir que todas las actividades del poder administrativo deben encontrar su fundamento y sustento en las normas y deben aplicarlas en su totalidad, respetando la supremacía de la Constitución y que la administración debe obrar con igualdad jurídica de acuerdo a patrones generales, no negando a unos lo que da a otros en semejanza de condiciones.[51]

Este principio ha sido recogido en varias constituciones a nivel internacional como por ejemplo, el art. 34 de la Constitución Francesa de 1958; art. 23 de la Constitución Italiana de 1947; art. 31 capítulo IV, de la Constitución Mexicana; art. 85 inc 4, de la Constitución Uruguaya de 1967; art. 153 de la Constitución Brasileña de 1969; art. 31 de la Constitución Española; y, art. 301 de la Constitución Ecuatoriana.

Este principio entonces se refiere a que toda actuación del poder público debe encontrarse encasillada en una Ley, en el presente caso se

---

50 FONROUGE GIULIANI Carlos M, *Derecho Financiero,* editorial Talleres Gráficos "La Ley S.A.E. e I, 10ma Edición, Tomo 1, Buenos Aires 2011, p 314

51 CARRANZA TORRES Luis R. *Derecho Tributario, de la Teoría a la Práctica*, Editorial Legis, Publicada en Argentina, 2006 p 175

entendería como *"nullum tributum sine lege"* no existe un tributo sin una ley que lo contemple, por lo tanto la administración tributaria no puede exigir una obligación en contra de un contribuyente o sujeto pasivo si tal obligación no se encuentra plasmada en la ley.

ii. **Principio de Igualdad**:

El principio de igualdad, viene arraigado necesariamente al principio de democracia del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido en la Revolución Francesa, por su oposición al régimen de privilegios de la época precedente, luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación. Anteriormente enunciado por Adam Smith 9en 1767), en sus conocidas máximas sobre la imposición, al decir que los súbitos debían contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a sus respectivas capacidades y que calificaba de esta manera en la observancia y omisión de esta máxima consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición.[52]

Sobre éste principio podemos decir que el concepto de igualdad ante los impuestos puede ser encarado desde tres puntos de vista: a) igualdad ante la ley; b) por la ley; y, c) ante la ley. Ello implica que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, que la ley puede buscar una igualación por medio de la distribución de la riqueza y que la administración no puede efectuar discriminaciones no contempladas en la Ley.

iii. **Principio de Generalidad**:

Los tributos deben abarcar a la generalidad de las personas que se encasillan como sujetos pasivos y no a una parte de ellas, es decir, no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente pues de ser

52 FONROUGE GIULIANI Carlos M, *Derecho Financiero,* editorial Talleres Gráficos "La Ley S.A.E. e I, 10ma Edición, Tomo 1, Buenos Aires 2011, p 357

así la administración tributaria habría optado por un sistema confiscatorio y de persecución.

iv. **Principio de no Confiscación**:

La Administración Tributaria no puede ir en contra de los derechos de propiedad privada sin una justificación clara que asegure su derecho a hacerlo. El poder tributario encuentra entonces otro de sus límites en el derecho a la propiedad privada ya que por su afán de recaudar impuestos no puede atentar contra los bienes privados de las personas, salvo que por incumplimiento comprobado de estos, sea necesaria la aprehensión de tales bienes, previa orden judicial.

3. De acuerdo a lo dicho y una vez que tenemos claro lo que se entiende como Potestad Tributaria y sus características, entendemos que la Administración Tributaria cuenta con la faculta de exigir (Gestión Tributaria) el cumplimiento de los impuestos creados mediante ley, de acuerdo a las atribuciones expresas en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, conforme lo dejamos explicado en el primer capítulo; y, de acuerdo a lo expuesto en el artículo 19 del Código Tributario Orgánico[53].

Debemos también analizar la relación jurídica que se presenta entre el Estado y los Contribuyentes, manifestando que dicha relación resulta del vínculo jurídico entre al menos dos personas, siendo uno de ellos el facultado para exigir algo que la otra parte debe cumplir. En este proceso se generan los conocidos sujetos activos y pasivos.

---

53 Art. 19.- Exigibilidad.- La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.
A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:
1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,
2a.- Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.

Autores como López López[54] respecto de la relación jurídica señalan que:

> […]*Una relación jurídica supone la presencia de unos sujetos (dos, como mínimo), un interés lícito y tutelado y una regla, en sentido genérico, de derecho que la organice, si la regla de derecho que gobierna una relación jurídica existe, es precisamente porque los sujetos tienen intereses que conseguir y conservar, por lo que tal regla atribuye a unos el poder o poderes de conseguirlos o conservarlos y como necesaria consecuencia a otros el deber o deberes de contribuir a su consecución o de respetar su conservación; de donde se deriva que toda relación jurídica tiene un contenido de poderes y deberes, que se exigen de manera recíproca.*

> De las normas establecidas en el ordenamiento jurídico tributario para el Estado y los contribuyentes, nacen facultades, potestades, derechos, obligaciones y deberes recíprocos que dan lugar a esa relación especial que se presenta entre las personas y el Estado, relación que para el presente caso se denomina *"relación jurídico tributaria"*, misma que debería ser considerada como una creación del derecho que vincula a una persona debido a la calidad que ostente (contribuyente, agente de retención, agente de percepción, etc.), y al Estado, quien ejerce el poder tributario para mantener sus arcas y la ejecución de políticas públicas.

4. Es claro que ésta relación jurídica, a la que hemos hecho referencia, se presenta definitivamente en favor del Estado, quien con todo su poderío y abanico de potestades impone obligaciones en contra de los contribuyentes y a favor de las arcas estatales. En consecuencia, debemos analizar si ¿la relación jurídica en materia tributaria presenta algún tipo de igualdad entre ambas partes?.

5. Para empezar éste análisis, debemos considerar si la relación jurídica es una relación de poder o de derecho. Para entender ello debemos considerar en qué posición se encuentra el Estado y el contribuyente frente al nacimiento de una norma que genere una Obligación Tributaria. Tenemos claro que las autoridades tributarias como lo es el Servicio de Rentas Internas es el representante del

---

54 Voz relación jurídica, en Montoya Melgar, Alfredo (dir.), *Enciclopedia Jurídica Básica,* Editorial Civitas, Madrid, Tomo IV, 1995, p5762

sujeto activo, que es el Estado como tal; es decir, que mientras el primero ejecuta su facultad determinadora gracias a facultad como Gestión Tributaria, el segundo, es decir el Estado, crea, modifica o extingue tributos gracias a su Potestad Tributaria, dicha institución (SRI), es la encargada de ejecutar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se encuentren en las normas de la materia, otorgándole a la misma mecanismos para hacer efectivo tal cumplimiento como lo son la ejecución de medidas cautelares como: el embargo; la clausura; la retención de fondos privados; el impedimento de la ejecución de actividades comerciales; entre otros. Por otro lado tenemos a los contribuyentes quienes aparecen como sujetos pasivos[55] de los tributos, los que ostenten dicha calidad, se encuentran obligados a cumplir con los presupuestos establecidos en la norma al momento de declarar y pagar sus impuestos y que en caso de incumplimiento deberán ajustarse a las sanciones y penas que determina la ley debido a su incumplimiento.

6. Existen mecanismos judiciales que permiten a ambas partes reclamar en caso de no encontrarse de acuerdo, dicha demanda deberá ser analizada y resuelta por un tercero imparcial, tomando en cuenta el derecho de la Tutela Jurisdiccional Efectiva misma que contiene principio y garantías claras como lo es el debido proceso, la posibilidad que tiene toda persona se contar con un proceso en el que se respeten los derechos y garantías establecidos en la normativa Ecuatoriana para, finalmente, obtener por parte de los Jueces un pronunciamiento motivado, que se emita contemplando todos los parámetros y pruebas que se han presentado a lo largo del proceso,. En éste caso podríamos empezar a hablar que existe una relación de derecho y no de poder ya que ambas partes cuentan con la posibilidad y mecanismos de acudir a un tercero para resolver la controversia, ahora bien, si el objetivo del régimen jurídico tributario es la realización de la justicia, en ese

[55] Artículo 24 del Código Tributario Orgánico los define como: Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.
Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.

caso tanto el Estado cuanto los contribuyentes se encontrarán en condiciones de igualdad, pero si el objetivo del régimen jurídico tributario es la imposición de un tributo o de una obligación fiscal, sea de la naturaleza que fuere, el contribuyente se verá sometido a ésta en una necesaria condición de igualdad para que el Estado puede exigir su cumplimiento inmediato, en cuyo caso, de no encontrarse de acuerdo el contribuyente puede activar los órganos jurisdiccionales en pro de obtener una tutela jurisdiccional efectiva mediante una sentencia motivada, sentencia a la que podrá acceder el contribuyente, siempre y cuando haya cumplido otro requisito más como lo es depositar en las arcas del Estado un equivalente al 10% de la cuantía total de la demanda, esto lo conocemos como Afianzamiento; es decir, después de la analogía que hemos realizado, no existe una relación de igualdad entre el contribuyente y el Estado, ya que para acceder a la justicia en caso de no encontrarse de acuerdo con alguna obligación fiscal, se deberá cumplir con una Afianzamiento, mismo que será estudiado más adelante, para poder seguir con el proceso y obtener una sentencia motivada.

7. Empezando con la definición tributaria podemos partir del análisis propuesto por Luis R. Carranza Torres en su obra Derecho Administrativo de la Teoría a la Práctica[56], mismo que al hacer referencia a otro autor señala lo siguiente:

> *[...]La obligación tributaria principal es el vínculo legal creado por el Estado en virtud de su pode de imperio, que constriñe la voluntad del particular, mandando a entregar una suma de dinero desde el momento en que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable. Con su producto, el Estado costea los gastos de las funciones de servicios públicos*[57]

La obligación tributaria no nace como un contrato bilateral entre el Estado y los contribuyentes, se trata de una carga de carácter público impuesta unilateralmente por el Estado, en favor de éste, gracias a su Potestad Tributaria la que ha creado órganos de control como el Servicio de Rentas Internas para exigir el cumplimiento o ejecución de dicha obligación tributaria, incluso

---

56 CARRANZA TORRES Luis R. *Derecho Tributario, de la Teoría a la Práctica*, Editorial Legis, Publicada en Argentina 2006. p 115

57 LUQUI Juan Carlos, *Derecho constitucional tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, p 324

pudiendo llegar a la vía coactiva. Sobre las características de la obligación tributaria podemos definir las siguientes:

a) Carga: Considerada como tal ya que al satisfacer un tributo no se lo ve específicamente como una obligación sino una carga.

b) Dar una suma de dinero: El objeto del tributo dentro de la relación jurídico tributaria y que debe cumplir el sujeto pasivo es la entrega de dinero o bienes o servicios apreciables en dinero en favor del fisco, en fin se habla siempre de una obligación de dar.

c) En virtud de una norma de carácter legal: Las obligaciones tributarias deben estar plasmadas en una norma legal o la ley que establece tales obligaciones, marcando por diferencias las obligaciones que derivan de los contratos en los cuales la obligación no nace por la sola existencia de la norma legal, sino que media una manifestación explícita de la voluntad del sujeto pasivo o contribuyente.

d) Exigida en ejercicio del poder del estado: El estado mediante las instituciones respectivas, se encuentra facultado para hacer cumplir la obligación que tiene el sujeto pasivo de un tributo, pudiendo utilizar mecanismos que le prevé la Ley para su cumplimiento, lo que se denomina Gestión Tributaria.

Para diferenciar la exigibilidad, obligatoriedad y poder tributaria para exigir su cobro, desarrollaremos de mejor manera éstos aspecto a continuación:

A. OBLIGATORIDAD:

1. Hemos entendido, de acuerdo a lo dicho en puntos anteriores, que en relación tributaria existe como base una Administración Fiscal; y, por

otro lado el contribuyente o sujeto pasivo. En materia tributaria se debe entender a la obligación como:

> […]*el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley*[58].

La obligación tributaria[59] a la que se hace referencia en el Código Tributario Orgánico, nace cuando se realiza el presupuesto establecido en la ley para dar paso a un tributo; es decir, cuando se haya configurado el hecho generador;

2. A continuación vamos a estudiar el concepto citado, analizando uno por uno todos sus elementos.

ES VÍNCULO porque consiste en una relación entre dos o más sujetos, exigiendo entonces, que para que se produzca el nexo, deben existir por lo menos dos personas.

ES JURÍDICO porque está determinado y reglado por una norma que en materia tributaria debe ser de categoría superior, es decir una ley.

ES PERSONAL porque esta relación se produce entre entes que tienen calidad de personas, sean estos naturales o jurídicos, sin embargo la Ley de Régimen Tributario Interno y el propio Código Tributario extiende la calidad de sujeto pasivo a las herencias yacentes y a las sociedades entendidas como tales, aquellas asociaciones que sin tener

---

58 Artículo 15 Código Tributario Orgánico, publicado mediante Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio de 2005.

59 Obligación es un término que procede del latín *obligatĭo* y que refiere a algo que una **persona** está forzada a hacer por una imposición legal o por una exigencia moral. La obligación crea un vínculo que lleva al sujeto a hacer o a abstenerse de hacer algo de acuerdo a las leyes o las normativas. http://definicion.de/obligacion-tributaria/#ixzz2Cihzq2V1

personalidad jurídica constituyen una unidad económica o patrimonios independientes de quienes lo integran entre las entidades acreedoras del tributo, considerado como tal el sujeto activo de la obligación que es principalmente el Estado, los organismos seccionales autónomos (Municipio, Consejos Provinciales) y también las administraciones de excepción (Empresa Eléctrica, Correos, etc.)

3. Nacimiento de la Obligación Tributaria:

El Código Tributario Orgánico, expresa que la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo, como ejemplo del nacimiento de una obligación tributaria podemos ver los siguientes:

3.1. En el caso del Impuesto a la Renta, la obligación tributaria nace cuando el sujeto pasivo, es decir, la persona natural, nacional o extranjera residente, o la sociedad nacional o domiciliada en el país, obtiene ingresos de fuentes ecuatorianas o provenientes del exterior, en los casos expresamente contemplados en la ley (Arts. 1 y 2LORTI);

3.2. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la obligación tributaria nace en el momento en que se transfiere el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal o cuando se realiza la prestación de determinados servicios (Art. 52 LORTI). La transferencia de dominio puede hacerse en forma local o mediante importaciones.[60]

3.3. La obligación tributaria entonces al ser ese vínculo que se presenta entre el Estado y los Contribuyentes y cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria, por tratarse de una

[60] CFR: http://es.scribd.com/doc/73667842/58/EXIGIBILIDAD-DE-LA-OBLIGACION-TRIBUTARIA

obligación puede ser exigida de manera coactiva sin necesidad de recurrir a la vía judicial. El contribuyente, de esta manera, tiene una obligación de pago a partir del vínculo jurídico o del presupuesto establecido en el hecho generador.

En caso que la persona incumpla con su obligación tributaria, el Estado puede proceder a castigarla según lo estipulado por la ley. El pago de una multa, la inhabilitación comercial o hasta el encarcelamiento son posibles sanciones que prevé la Ley en materia tributaria.

3.4. Autores como Carranza Torres[61] se han manifestado respecto de la obligación tributaria, considerando entre otros puntos, que la obligación tributaria principal es el vínculo legal creado por el Estado en virtud de su poder de imperio, que se traduce en entregar una suma de dinero al Estado en contraprestación de un servicio público brindado por éste, desde el momento en que se ha configurado el hecho generador, con ese dinero, el Estado costea los gastos de las funciones de servicios públicos.

3.5. Carranza Torres en su obra cita al Autor Villegas en su obra Curso de Finanzas págs. 246/7 respecto de la obligación tributaria entendiendo a ésta como el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación. Señala de igual manera que tal obligación tributaria no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. Es decir, a la facultad de la organización estatal de poder exigir, hasta en forma coactiva, de parte de las personas que resultan alcanzadas

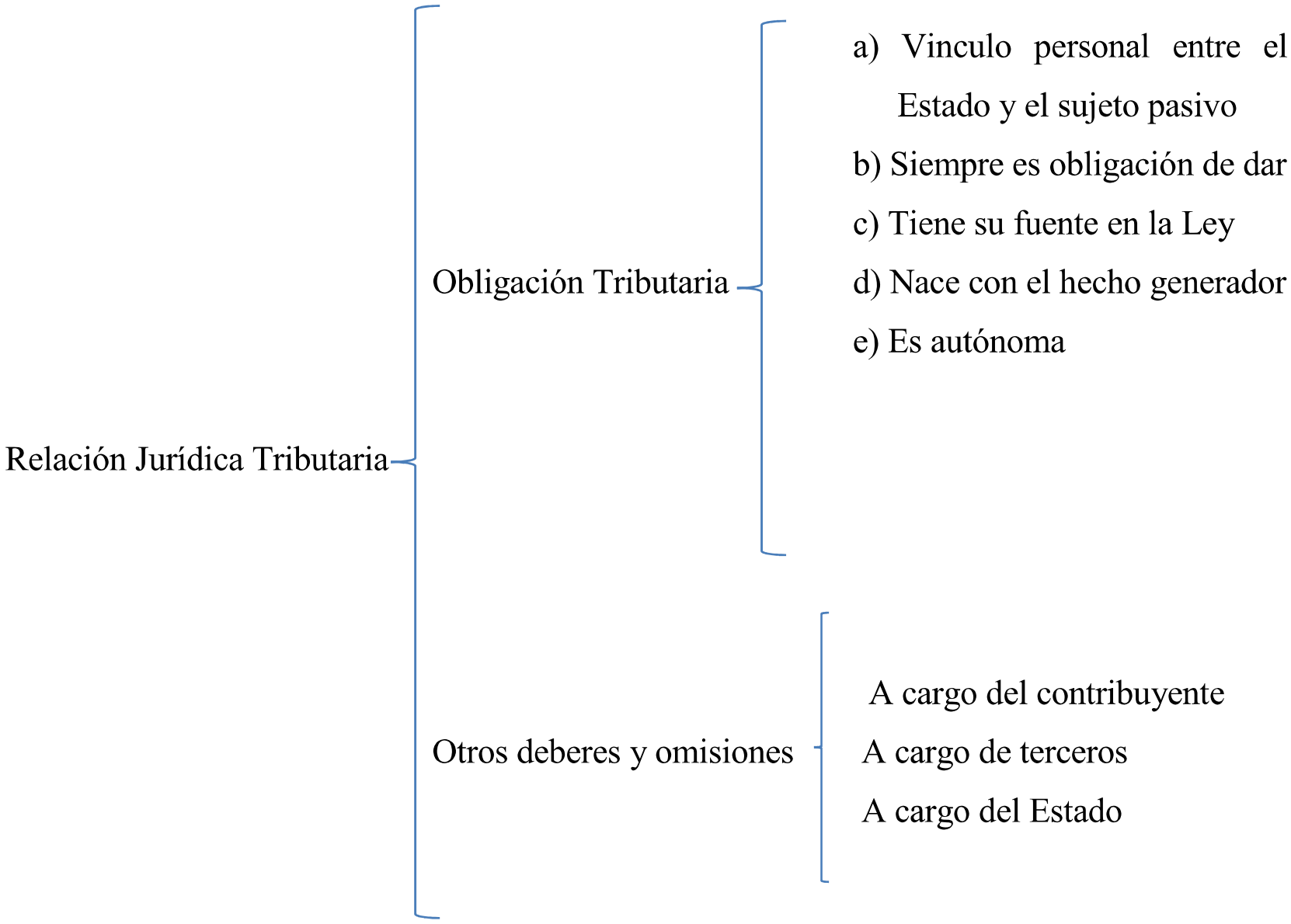
61 CFR CARRANZA TORRES Luis R. *Derecho Tributario, de la Teoría a la Práctica*, p 324, Publicada en Argentina 2006 p 115

por su ámbito soberano, una contribución de naturaleza económica, a través de la cual obtiene los recursos para poder cumplir con los fines a él encomendados.

De ésta manera y una vez que tenemos claro el breve concepto de lo que es una obligación tributaria, partimos al análisis sobre la exigibilidad de dicha obligación tributaria.

CUADRO No. 1

(Ver cuadro página siguiente)



B. EXIGIBILIDAD TRIBUTARIA:

1. Una vez que nos encontramos ante una obligación tributaria en favor del Estado, es éste quien debe activar la facultad que tiene de exigir el pago o la contraprestación plasmada en un tributo. Por ello, existen sistemas de notificación y verificación en favor de los contribuyentes para conocer el estado de sus pasivos en favor del Estado.

2. *[“]Un elemento sustancial de un tributo, es la coacción, es decir la facultad que tiene el Estado de compeler al pago de la prestación requerida*[62] y que las organizaciones del Estado, como lo es el Servicio de Rentas Internas la ejerce en virtud de su Gestión Tributaria. Dicha

[62] Madeira, Valentim & Alem Advogados Advocacia Empresarial / law firm: http://kpantaperiche.galeon.com/cvitae2257553.html

coacción se manifiesta en la prescindencia de la voluntad del contribuyente en cuanto a la creación del tributo que le será exigible, es decir, que en éste punto, la bilateralidad que existen entre las partes (sujeto pasivo y sujeto activo) se ve transformada en una unilateralidad hacia al Estado al momento de exigir el tributo.

3. Cuando hablamos de "exigibilidad" necesariamente tenemos que hacer referencia a la Gestión Tributaria con la que cuentan las empresas del Estado como lo es el Servicio de Rentas Internas en la que la administración tributaria en representación como órgano estatal, debe realizar y accionar una serie de mecanismos dirigidos a la aplicación de la ley tributaria, en aras de asegurar la pretensión del estado, que es la de recaudar tributos para la obra pública. Dichas acciones comprender las competencias que tiene la administración de gestión, inspección y recaudación de impuestos.

4. La exigibilidad a la que se hace referencia, se ha visto asegurada en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, misma que en su artículo 2 sobre las facultades dispone que:

> […]*Art. 2.- FACULTADES.- El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones:*
>
> *1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República;*
> *2. Efectuar la determinación, recaudación[63] y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;*
> *3. Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria;*
> *4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley;*
> *5. Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro;*
> *6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley;*
> *7. Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;*

63 El subrayado es mío.

8. Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial;
9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y,
10. Las demás que le asignen las leyes.

El Estado ha dotado de éstas facultades a uno de sus órganos de control y regulación fiscal, con la finalidad de que sea éste quien controle y asuma la recaudación de impuestos exigidos a los contribuyentes o sujetos pasivos (Gestión Tributaria). De ésta manera, los mismos cuentan con un ente sobre el cual activar el derecho a su tutela jurisdiccional efectiva y de igual manera en contra de quien presentar un reclamo o una demanda ante los órganos jurisdiccionales en caso de verse afectados por algún tipo de acto administrativo en emanado por tal autoridad.

5. Como uno de los mecanismos que mencionamos anteriormente para la materialización de la exigibilidad de un tributo por parte de la Administración Tributaria, ésta cuenta con diferentes formas de recaudación, entre ellas:

5.1. La recaudación tiene que efectuarla el sujeto activo, es decir, la administración tributaria. La administración tributaria puede realizarla a través de sus empleados o funcionarios, en las jefaturas provinciales de recaudaciones en todo el Ecuador. En cuanto a los impuestos municipales y provinciales su recaudación se la lleva a cabo en las respectivas tesorerías de estas entidades;

5.2. Para facilitar la recaudación, la ley también ha previsto el que se lo pueda hacer mediante los agentes de retención y percepción.

Además la ley autoriza la recaudación a través de los bancos e instituciones financieras que operan en el país legalmente, previo convenio con la administración tributaria[64].Igual autorización tienen los notarios públicos en los impuestos que generen los actos y contratos que, por razón de su cargo, tienen que celebrarse ante ellos[65].

C. SOBRE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA:

Varios análisis hemos realizado en lo que va de la presente disertación y varios más realizaremos respecto de la Gestión Tributaria del Servicio de Rentas Internas, su poder de imperio al momento de exigir un tributo, los sujetos partes en la relación tributaria, los agentes recaudadores de tributos, entre otros. He desarrollado en éste orden de cosas, con la finalidad de presentarles a continuación como se plasma esa Gestión Tributaria dentro de una determinación tributaria. Vista desde la óptica de un procedimiento, veremos como la Administración Fiscal realiza todos los actos conducentes para establecer una glosa o un impuesto a pagar, así como también los pilares básicos de la determinación tributaria de manera conceptual.

A. <u>La Determinación Tributaria de acuerdo al Código Tributario Orgánico</u>:

El Código Tributario Orgánico, define a la determinación como el acto o conjunto de actos reglados, provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía de un tributo[66]. Al ser un acto o conjunto de actos reglados,

---

64 Artículo 112 de la ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004

65 Artículo 101 del Código Tributario Orgánico, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 63 del 38 del 14 de junio de 2005

66 Artículo 87 del Código Tributario Orgánico, publicado en el Registro Oficial No. publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 63 del 38 del 14 de junio de 2005

significa que la determinación no es una facultad discrecional del órgano administrativo, en cierta medida, ya que la discrecionalidad aparece en el momento de establecer las glosas en un acto administrativo, es decir, en el momento de valoración de los documentos de descargo presentados ante el auditor tributario dentro de un proceso de determinación para la calificación o no del Hecho Generador. En estos casos, es cuando el Auditor Tributario, encargado en un proceso de fiscalización, deja a su criterio, ya sea legal, tributario, financiero o contable, que documentación probatoria o argumentos expuestos por el contribuyente, son el sustento necesario y correcto para dar de baja el cargo glosado o no.

La determinación tiene finalidades muy concretas como son el declarar o establecer: a) la existencia del hecho generador; b) la base imponible y la cuantía del tributo; y, c) el sujeto pasivo de la obligación.

1. **Naturaleza jurídica**:

En cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación tributaria, existen tres tendencias:

[...]Tendencia constitutiva.-

Esta tendencia sostiene que mientras no se realiza la determinación tributaria y más concretamente la respectiva liquidación del impuesto, ni la administración tributaria ni el contribuyente o responsable tienen ningún derecho u obligación. De ahí que al ser imprescindible la determinación, ésta tenga el carácter de constitutiva de la obligación tributaria.

Tendencia declarativa.-

Esta tendencia considera que la determinación tributaria solamente tiene un carácter declarativo, pues la obligación nace cuando se ha producido el hecho generador previsto en la ley. En consecuencia, la administración tributaria o, en

su caso, el contribuyente o responsable lo único que hacen es declarar dicha obligación mediante la determinación.

Posición ecléctica.-

Esta posición armoniza las dos tesis anteriores manifestando que la determinación tributaria tiene un carácter constitutivo y declarativo a la vez, pues de lo contrario, aunque ya se haya producido el hecho generador previsto en la ley, si no se hace la respectiva determinación y liquidación del tributo, jamás se podría exigir al sujeto pasivo el pago del mismo.[67]

2. Sistemas de determinación:

En este punto cabe en primer lugar diferenciar entre sistemas y formas de determinación. Los primeros hacen referencia a los sujetos que realizan la determinación, mientras que las segundas se refieren al modo o manera de hacerlo. El Código Tributario Orgánico expresa que la determinación de la obligación tributaria se ejecutará por cualquiera de los siguientes sistemas[68]:

1. Por declaración del sujeto pasivo;
2. Por actuación de la administración;
3. Determinación mixta.

2.1. Determinación por el Sujeto Activo:

La determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración tributaria, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, la base imponible, la cuantía del

---

67 QUEVEDO QUINTEROS, Guillermo. Derecho Tributario, Cuenca-Ecuador, UCACUE-UAED,2000

68 Artículo 88 del Código Tributario Orgánico, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 63 del 38 del 14 de junio de 2005

tributo y el sujeto pasivo de la obligación. Cuando la determinación la realiza directamente la administración tributaria se causa un recargo del 20% sobre el principal[69].

Para llevar a cabo la determinación, la administración tributaria, puede solicitar que se verifique, complemente o enmiende las declaraciones presentadas por los contribuyentes, o en su defecto la composición del tributo correspondiente.

2.2. Determinación Directa:

La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la Administración Tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras.

2.3. Forma Presuntiva:

Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo, ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo

---

69 Artículo 90 del Código Tributario Orgánico, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 63 del 38 del 14 de junio de 2005

causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva. [70]

2.4. Información de Terceros:

Adicionalmente, aquellas terceras personas, que tuvieren en su poder documentos relacionados con la actividad generadora, siempre que la autoridad tributaria correspondiente lo ordene, están obligadas a comparecer como testigos, a proporcionar informes o exhibir documentos que existieran en su poder, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto.

2.5. Determinación Mixta:

Determinación mixta, es la que efectúa la Administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos[71].

2.6. Determinación por el Sujeto Pasivo:

Según este sistema, una vez que se ha configurado el hecho generador, el propio sujeto pasivo realiza la determinación de la obligación tributaria, mediante su correspondiente declaración. Esta debe presentarse ante la Administración Tributaria en los lugares, en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley y los reglamentos exigen. Esta determinación, como toda la actividad tributaria, es reglada, es decir que hay que tener en cuenta las normas jurídicas existentes[72].

---

70 Artículo 92 del Código Tributario Orgánico, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 63 del 38 del 14 de junio de 2005

71 Artículo 93 del Código Tributario Orgánico, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 63 del 38 del 14 de junio de 2005

72 Artículo 89 del Código Tributario Orgánico, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 63 del 38 del 14 de junio de 2005

2.7. Determinación complementaria:

Cuando de la tramitación de la petición o reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en la determinación del tributo que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un proceso de verificación o determinación complementario, disponiendo se emita la correspondiente Orden de Determinación.

3. Doctrina respecto de la determinación tributaria:

3.1. Entendemos de acuerdo a la normativa ecuatoriana presentada en los puntos anteriores, que la determinación tributaria es el conjunto de actos por parte de la Administración Tributaria, de los sujetos pasivos, o de ambos, para establecer en cada caso particular la existencia de un tributo o de una obligación tributaria, una vez que ya hemos distinguido quienes son los agentes obligados.

Autores como Luis R. Carranza Torres, en su obra Derecho Tributario: De la Teoría a la Práctica se han manifestado respecto del nacimiento de la deuda en una determinación tributaria de la siguiente manera:

[…]*Respecto a su naturaleza, se discute desde la doctrina si la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible, o si, al contrario, nace en el momento de practicarse la determinación.*[73]

---

73 VILLEGAS, *Curso de Finanzas*, p 333. CARRANZA TORRES, Luis R. *Derecho Tributario de la Teoría a la Práctica*, Editorial Legis, Publicada en Argentina, 2006, p 237.

Enrolados en la primera postura, Giuliani Fonrouge y Navarrine entienden que carece de valor creador o vinculativo, siendo su finalidad sólo declarativa y formal.[74]

Para la segunda postura, la determinación tiene carácter constitutivo, entendiendo que resulta necesario un acto expreso por parte de la administración, para que nazca la obligación.[75]

3.2. Por mi parte, considero que la deuda, al momento de establecer el hecho generador, se encuentra potencialmente expuesta a ser activada en contra de un contribuyente o del sujeto pasivo del impuesto. La Administración Tributaria es quién formaliza y concreta esa obligación tributaria al momento de realizar el proceso de determinación, es decir que el verdadero efecto de la determinación es el ratificar en ciertos casos esa obligación tributaria que existía para el contribuyente que se ha encasillado en los supuestos establecidos en la norma o en los reglamentos que para el efecto haya dictado la Administración Tributaria.

3.3. Autores de derecho tributario como el Giuliani Fonrouge Carlos M.[76] respecto del concepto y funciones de la determinación tributaria han considerado que la ley es la que establece en primera instancia los presupuestos sobre los cuales se deriva la sujeción de la norma. Una vez que la norma se ha adaptado a la situación de cada persona, es decir, cuando la situación objetiva se concreta y exterioriza en cada caso, en materia tributaria, ésta operación se llama determinación de la obligación;

---

74 FONROUGE Giulani, Carlos M y NAVARRETE, Susana Camila, *Procedimiento Tributario*, p 132. CARRANZA TORRES, Luis R. *Derecho Tributario de la Teoría a la Práctica*, Editorial Legis, Publicada en Argentina, 2006, p237.

75 VILLEGAS, *Curso de Finanzas*, p 333. CARRANZA TORRES, Luis R. *Derecho Tributario de la Teoría a la Práctica*, Editorial Legis, Publicada en Argentina, 2006, p 237.

76 CFR FONROUGE GIULIANI Carlos M, *Derecho Financiero,* editorial Talleres Gráficos "La Ley S.A.E. e I, 10ma Edición, Tomo 1, Buenos Aires 2011, p 505

De acuerdo a la legislación Argentina, señala que todos los impuestos, sin excepción, deber ser "determinados" y que no hay razón jurídica valedera para decir a que le acto de determinación deba emanar únicamente de la administración, tanto más en el derecho argentino. La determinación es el proceso, simple o complejo, según los casos, que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley y es parte importante en la dinámica de la obligación tributaria, aunque carezca, por cierto, de efecto creador o vinculativo, su finalidad, es declarativa y formal.[77]

3.4. Naturaleza jurídica de la determinación:

a) Efecto declarativo: Se considerada sobre éste punto que la deuda del contribuyente o del sujeto pasivo nace al producirse la circunstancia de hecho que según la ley da lugar al impuesto. Se lo considera declarativo ya que las condiciones para el nacimiento de la deuda ya se encuentran plasmadas en la ley, por lo que la Administración Tributaria simplemente los declare dentro de un proceso de determinación.

i. La teoría Francesa considera que a la determinación como acto administrativo pero no creador de derechos o situaciones jurídicas sino como aplicación a la persona del estatuto establecido por la ley, haciéndolo ejecutivo, pero desde luego sin considerarlo como una simple formalidad procesal

[77] NB. Podemos decir que la determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración tributaria, de los particulares o de ambos coordinadamente, desatinado a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación

ii. La teoría Mexicana señala que se expiden en favor del carácter declarativo, asó lo dice Flores Zavala[78] sobre la base del artículo 31 del antiguo texto del Código Tributario;

iii. La teoría Española dispone que no aparece esa misma uniformidad a pesar de que en el art. 28 de la Ley General Tributaria vigente hasta junio 2004, al igual que el art. 201 de la vigencia, en la actualidad nos parece terminante cuando dice que la realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria;

iv. La teoría Italiana está dividida en esta materia, pronunciándose en el sentido indicado Giannini[79], sobre el tema desarrolla la idea de que la declaración y el acto de determinación no pertenecen al derecho sustancial sino al formal o administrativo.

b) Efecto constitutivo: Para ésta teoría no basta que se cumplan las circunstancias de hecho previstas por la ley para determinar un impuesto, sino que es menester un acto expreso de la administración estableciendo la existencia de la obligación y precisando su monto, antes solo puede haber actos preparatorios o introductivos para la función de determinación, pero la deuda solo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de determinación.[80]

---

78 Elementos de finanzas públicas mexicanas, 3ra edición ed., t.l, p. 42

79 NB. Sin embargo, reconoce que la función de la determinación constituye un momento insustituible en el desarrollo de la relación impositiva y que la verdad es que los dos adjetivos declarativo y constitutivo no pueden entenderse en forma absoluta, debiéndose, en cambio, tener en cuenta los efectos específicos que produce el acto administrativo y que, en el caso de la determinación tributaria, son los señalados anteriormente, o sea la exigibilidad y ejecutoriedad.

80 CFR FONROUGE GIULIANI Carlos M, *Derecho Financiero,* editorial Talleres Gráficos "La Ley S.A.E. e I, Tomo 1, Buenos Aires 2011, 10ma Edición, p 509

4. Caso práctico sobre un proceso de determinación tributaria:

Una vez que tenemos claro lo que se entiende por un proceso de determinación, analizando el tema desde la práctica, a continuación presento brevemente un resumen del procedimiento de determinación y la figura del reclamo administrativo que tienen los contribuyentes en contra de los actos administrativos siendo éste el producto final de un proceso de determinación:

4.1. En uso de sus facultades de determinación, mediante Orden de Determinación No. 2010170122 de fecha 5 de agosto de 2010 la Administración Tributaria inició un proceso de determinación para revisar las obligaciones tributarias correspondientes a Impuesto a la Renta por el ejercicio fiscal 2007;

4.2. Dentro del proceso de determinación el Servicio de Rentas Internas emitió una serie de comunicaciones denominadas "Requerimiento de información", *"Se atiende ampliación de plazo", "diligencia de inspección"*, entre otros, con la finalidad de revisar la documentación contable y legal de mi representada referente al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2007;

4.3. Con fecha 1 de enero de 2011 la Administración Tributaria, una vez revisada la documentación proporcionada por mi representada y verificada en las bases de datos del Servicio de Rentas Internas, de acuerdo al artículo 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, procedió a emitir el Acta Borrador de Determinación Tributaria No. RMA-RNO12-20120122994 en la que glosa valores por concepto de ingresos, costos y gastos,

determinando un valor a pagar por impuesto a la renta de ejercicio fiscal 2007 por USD 130.000,00 (ciento treinta mil con 00/100 dólares de los Estados Unidos de América);

4.4. Con fecha 5 de enero de 2012 amparado en el Art. 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno presenté, un escrito de reparos al Acta Borrador de Determinación Tributaria No. RMA-RNO12-20120122994, en la que presenté documentación soporte para desvirtuar las glosas establecidas por el Auditor Tributario;

4.5. Mediante Acta de Determinación No.1720110100073 de 17 de febrero del 2012, por Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2007, el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas ordena el pago de USD 120.000,0032. correspondiente a Impuesto a la Renta ejercicio fiscal 2007 y USD 24.000,00 por participación a trabajadores, conforme aparece del cuadro No. 30 del Acta de Determinación;

4.6. Amparado en el artículo 116 y siguientes del Código Tributario Orgánico, el 25 de febrero de 2012 presenté un reclamo administrativo al contenido del Acta de Determinación No.1720110100073 de 17 de febrero del 2012, por Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2007;

4.7. Con fecha 10 de marzo de 2012 el Servicio de Rentas Internas abrió el periodo de prueba de acuerdo al artículo 129 del Código Tributario Orgánico, en el que presenté todas las pruebas de descargo para desvirtuar las glosas presentadas en al Acta de Determinación reclamada;

4.8. El 5 de abril de 2012 la Administración Tributaria emitió la Resolución No.117012012004387 6 por impuesto a la renta del 2007 atendiendo el reclamo administrativo presentado con fecha 10 de marzo de 2012 en la que ratifica la glosa impuesta en el Acta de Determinación Tributaria No. 1720110100073 de 17 de febrero del 2012 en todo su contenido.

En el presente ejemplo podemos ver como la Administración Tributaria inicia un proceso de determinación, desde la emisión y notificación al contribuyente con la Orden de Determinación, hasta emitir el Acto Administrativo, plasmada en la Resolución al reclamo administrativo, presentado por parte del sujeto pasivo. En el proceso de determinación existen diferentes etapas como la de prueba en la que el contribuyente tiene la posibilidad de solicitar diligencias de inspección o de examen a la contabilidad de su representada o de sí mismo, así como reunir y presentar todos los documentos de descargo con la finalidad de desvirtuar los argumentos expuesto por la auditor tributario, en cuyo proceso de igual manera es posible argumentar de manera legal los errores en el procedimiento o en la aplicación de la norma que ha utilizado el Servicio de Rentas Internas, más adelante analizaremos la siguiente etapa, de impugnación al acto administrativo, con la que cuentan los sujetos pasivos o contribuyentes en ejercicio de su derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

III. AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO: CONCEPTUALIZACIÓN, ORIGEN, RÉGIMEN DE APLICACIÓN, INCONSTITUCIONALIDAD.

El presente capítulo se presenta en éste orden debido a la importancia de haber tenido claras las bases sobre la que presentaré mi propuesta respecto a la no aplicación o aplicación variada, del afianzamiento tributario, equivalente al 10%

de la cuantía total de la demanda, en los juicios sobre determinación tributaria. Guiaré mediante la lectura de lo propuesto a continuación, de tal manera que se pueda tener una perspectiva clara sobre las implicaciones que genera el artículo innumerado siguiente al 233 del Código Tributario Orgánico; y, artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en la legislación ecuatoriana y en los procesos judiciales iniciados en contra de una determinación tributaria por parte de los sujetos pasivos o contribuyentes del Estado ecuatoriano, realizando una comparación en la legislación internacional y un análisis sobre la doctrina que versa en el tema.

1. CONCEPTUALIZACIÓN Y ORGIEN:

El afianzamiento tributario, conocido en la Doctrina también como **"*solve et repete*"** que traducido significa <paga y repite> [81], significa que cualquier contribuyente o sujeto pasivo de un tributo, para poder iniciar una contienda en materia tributaria, en que discuta a la Administración Fiscal la legalidad o pertinencia de un tributo, previamente debe depositar, de acuerdo a la legislación ecuatoriana, un 10% de la cuantía o pretensión de cobro que tiene la Administración Tributaria, a fin de evitar que se perturbe la puntual recaudación de los tributos por vía de controversias dilatorias.[82]

Según el Dr. Héctor, B. VILLEGAS: *"La regla solve et repete significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo"*[83]

Según el Dr. Rubén SPILA GARCÍA:

[...]"Su finalidad consiste en que para poder discutir en sede jurisdiccional acerca de la legitimidad de la pretensión fiscal, es menester el previo pago de los montos que en concepto

---

81 Vocablo en el sentido del verbo repetir, que en latín jurídico quiere decir: gestionar la devolución del importe pagado.

82 SOLER, Osvaldo H, *Derecho tributario*, 2da Edición actualizada y ampliada, La Ley, Bs. As 2005, p 273/5

83 VILLEGAS, Héctor, B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Bs. As. Editorial Depalma, 1990.

de tributos y sus accesorios ordena hacer efectivos la autoridad administrativa. Por lo tanto, es un principio según el cual, cuando la administración tributaria impone el pago de impuestos a un contribuyente mediante una determinación de oficio, este no puede impugnarlo judicialmente sino abona la suma correspondiente[84]

Según el Dr. Fernando GARRIDO FALLA: *"la impugnación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute"*[85]

Partiendo con el origen del Afianzamiento Tributario o conocido como "*Solve et repete",* tenemos que tal condicionamiento reconoce lejanos antecedente de la República Romana, en el Siglo I a.C. cuando el pretor Vierre, en el decir del Tamango, lo puso en práctica en forma arbitraria, al someter los bienes de los habitantes a la acción de los recaudadores, generalizándose en la época del Imperio, de donde habría pasado al derecho español y luego de los ordenamientos tributarios argentinos. [86]

En Roma la *pignoris capio*[87] autorizaba al acreedor para tomar en garantía bienes de su deudor, sin intervención de los magistrados. La *lex censoria* permitió a los publicanos utilizar éste recurso en contra de los que no pagaban impuestos. Se atribuye a Verres, pretor en Sicilia, haber exigido el pago previo para autorizar la acción de ilegitimidad de la *pignoris capio*. Según el Doctrinario Giovanni Pugliese, el sistema procesal de la antigua Roma impedía al recaudador publicano vinculado al pueblo romano, por una relación de carácter público, pudiese echar mano de las acciones procesales que le otorgaba el derecho civil, ya que ninguna relación de carácter privado lo vinculaba a los contribuyentes. De éste modo solo el apoderamiento del bien le permitía crear ése vínculo con el contribuyente.

---

84 SPLIA GARCÍA, Rubén, *Derecho Procesal Tributario*, Bs. As. Editar. 1991

85 GARRIDO FALLA, Fernando, *Tratado de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Políticos, 4ta edición, Madrid,; 1966.

86 NB. En algunos países de tradición jurídica románica como Francia y en los derechos germánicos y anglosajones, tal institución es desconocida.

87 NB. Consistía en un embargo de los bienes del demandado que el actor hacía en forma personal y unilateral

Se considera que la regla del *solve et repete* fue recogida legislativamente en el sistema Italiano de mitad del siglo XIX cuando la Ley 2.248 del 20m de marzo de 1865, el regular el procedimiento contencioso administrativo dispuso: "*En toda controversia en materia de impuestos, los actos de oposición, para ser admisibles en juicio, deberán acompañarse del certificado del pago del impuesto, excepto en el caso de que se trate del cobro de una liquidación adicional*"[88], consagrando de ésta manera el "*Solve et Repete*".

Se considera que la necesidad del previo pago para entablar reclamaciones en contra en vía contenciosa judicial, surgió en la mayoría de países, con el perfeccionamiento institucional del respectivo "régimen administrativo", a mediados del siglo XIX, hasta que llegó a su cumbre en el siglo XX.

a) ITALIA[89]:

Durante la etapa de reunificación del Reino en Italia, las principales influencias provienen de los principios de especialidad Francesa y justicia retenida que incorpora el régimen contencioso autónomo, principalmente en aquellos reinados que el "*Piemonte Sabaudo*" había sido anexado al Imperio Francés en la era napoleónica. Otra fuente directa corresponde a la Constitución Belga de 1831 que había sancionado un sistema de unidad de jurisdicción. Estas tendencias opuestas se vieron reflejadas durante todo el proceso de unificación con el predominio de ésta posición, especialmente durante el período que va desde 1830 hasta las sesiones parlamentarias precedentes a la ley del 20 de marzo de 1865. Con la proclamación del Reino en Italia en 1861 la influencia del reino Sardo – Piamontés y su sistema contencioso administrativo de línea napoleónica regían en la mayor

88 Párrafo Segundo de artículo 6 de la Ley 2.248 del 20 de marzo de 1865.

89 MEDIAN PALMA, Solange Valeria, Universidad Austral de Chile, *"Legitimidad del Solve el Repete a la luz de la Constitución Política de 1980",* 2008

parte del territorio a excepción de las regiones de Toscana, Romana y Umbria.

En la necesidad de unificar legislativa y administrativamente el reino, se llega a la Ley 2.248 donde las enseñanzas de Tocqueville, De Broglie, y Contant, junto a la constitución Belga de 1831, tuvieron su efecto en abolir genéricamente el sistema contencioso administrativo. Sin embargo, se mantuvieron los tribunales administrativos especiales (Consejo de Estado y Corte de Cuentas), y quedó en manos del mismo Consejo de Estado la facultad exclusiva de dirimir los conflictos de competencia entre justicia y administración.

Durante el siglo XIX el centro de la discusión doctrinaria se trasladó al grado de protección que debe darse a los derechos subjetivos y a los interese legítimos, así como acerca del órgano encargado de resolver las controversias en cada ámbito. En abierta oposición a la división jurídica dispuesta en la Ley de Unificación, se había dejado sin juez a los intereses legítimos, ya que los recursos jerárquicos no eran más que una realidad ilusoria. El control jurisdiccional será entonces meramente formal, es decir, cuando una esfera de prerrogativas es atribuida por la Ley, el dominio de la Administración aparece intocable. Luego la tutela jurisdiccional de los intereses será proclamada recién por la Ley 5992 del 31 de marzo de 1889.

Consecuentemente con lo anterior, es menester mencionar que no obstante el control jurisdiccional sobre los Actos Administrativos y la crítica de gran parte de la doctrina, la figura del *"Solve et Repete"* sancionada en 1865 continuó vigente hasta casi un siglo después, cuando en 1961 y ya bajo la constitución republicana y democrática, la Corte Constitucional la derogó definitivamente del sistema jurídico Italiano por contradicción con el principio de igualdad ante la Ley, proclamado por el artículo 3 de la Constitución Republicana Italiana. Se hizo hincapié en que

la obligación del Estado de remover los obstáculos de orden económico y social que la limitar de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impidieron el pleno desarrollo de la personalidad humana y la efectiva participación de todas las personas. La corte constitucional Italiana entendió, que como consecuencia de la aplicación del "*Solve et Repete"* se generaban resultados marcadamente injustos y dispares entre el contribuyente que se encontraba en condiciones de afrontar inmediatamente el tributo y aquel que no contaba con los medios suficientes para satisfacer la obligación encontrándose impedido de ejercer libremente su tutela jurisdiccional amparada en la Constitución. [90]

b) ESPAÑA:

En España fue suprimido el *"Solve et Repete"* por la ya derogada Ley de la Jurisdicción Contencioso – Administrativo[91], conforme al correcto sentido que la jurisprudencia fue dando al artículo 57.2 letra e)[92]. Además de si incompatibilidad con la Constitución de 1878, que declara que todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y Tribunales en ejercicio de sus derechos e intereses legítimos sin qué, en ningún caso, pueda producirse indefensión[93] .

El doctrinario Martín Oviedo[94] sostiene que el "*Solve et Repete"* data de la Ley de Bases de 13 de septiembre de 1888 y su texto articulado por

---

90 Sentencia No. 21 de 31 de abril de 1961. Corte Constitucional de Italia (Fallo Stroppa)

91 Ley de 27 de diciembre de 1956 , reguladora de la jurisdicción Contencioso – Administrativo, vigente hasta el 14 de diciembre de 1998

92 Artículo 57.2 letra e) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso – Administrativo de 1956: "Al escrito de interposición del recurso contencioso – administrativo de acompañará: e) el documento acreditativo del pago en las cajas del Tesoro público o de las Corporaciones locales, en los asuntos sobre contribuciones, impuestos, arbitrios, multas y demás rentas públicas y créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda, en los casos que proceda con arreglo a las Leyes, excepto en el supuesto previsto en el artículo 132, párrafo 2 y cuando el pago se hubiere hecho durante el curso del procedimiento administrativo y en él constare el documento que lo justifique, en cuyo caso de manifestará así en el escrito de interposición"

93 Artículo 24.1 Constitución Espanola de 1978.

94 CFR MARTÍN OVIEDO, J.M, *La Decadencia de la regla Solve et Repete y la Doctrina del Consejo de Estado,* Revista de Administración Pública No. 58, 1969, pp. 158-160.

Real Decreto de 22 de junio de 1894 (artículo 6)[95], recogiéndose en el reglamento de igual fecha en su artículo 262. El requisito después se mantiene en la Ley de jurisdicción Contencioso – Administrativa de 27 de diciembre de 1956 cuyo artículo 57.2 e) se refiere al requisito del pago previo.

Para García de Enterría[96] el *solve el repete* es un principio que tiene dos manifestaciones: la admisión puramente formal del recurso de condicional, o bien al pago total de la multa cuya legalidad va a discutirse, o bien al depósito, total o parcial de su cuantía por el recurrente. Enterría considera que tan requisito totalmente irreflexible genere que solamente los ricos puedas cubrirlo y consecuentemente puedan acceder a la justicia y a la tutela jurisdiccional efectiva y sobre todo subsista hasta hoy.

Para Santa María Pastor[97], el *solve et repete* no ha muerto en la legislación, en la doctrina jurisprudencial ni, lo que es peor, en las aficiones y reflejos instintivos de una burocracia que se aferra con desesperación a los más deprimentes privilegios. Considera además que aún queda mucho camino por recorrer hasta extinguir los supuestos legales del *solve et repete* actualmente vigente e impedir que vuelva a renacer o reproducirse en el futuro.

---

95 Artículo 6 de la Ley de 1894: No se podrá intentar la vía contencioso administrativa en los asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda, en los casos en que proceda con arreglo a las leyes, mientras no se realice el pago en las Cajas del Tesoro público o de las corporaciones locales"

96 CFR ENTERRÍA, García, *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, Editorial Civitas S.A., Madrid 1992, p 195.

97 PASTOR, Santamaría, Un paso adelante en la extición del Solve et Repete, en Revista Española de Derecho Administrativo, No. 2, 1974, p. 311

2. FALLOS EMITIDOS POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL RESPECTO A LA APLICACIÓN DEL SOLVE ET REPETE:

a) STCE 62/1983 de 11 de julio:

[...]Delimitada así la cuestión, debemos afirmar que la exigencia de una fianza no es sí misma contraria al contenido esencial del derecho, siempre que su cuantía, en relación a los medios de quienes pretendan ejercitarlo, no impida u obstaculice gravemente su ejercicio, pues ello conduciría en la práctica a la indefensión que prohíbe el artículo 24.1 de la Constitución

b) STCE 202/1987 de 17 de diciembre:

[...]De acuerdo con doctrina anterior de éste Tribunal (SSTC 62/1983 y 113/1984), la exigencia de fianza no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, en tanto no resulte prohibitiva o particularmente gravosa.

c) STCE 326/1994 de 12 de diciembre:

[...]Como en varias ocasiones ha declarado éste Tribunal, la exigencia de fianza como condición para ser parte en el proceso no es en sí misma contraria al contenido esencial del derecho reconocido en el artículo 24.1 C.E. pues no impide por sí misma el acceso a la jurisdicción

El tribunal considera que la caución o afianzamiento señalado resulta incompatible con las garantías constitucionales establecidas en la constitución Española, pues el principio Solve et Repete coloca al sujeto pasivo, contribuyente o administrado en una situación de indefensión, desvirtuando la igualdad establecida en el artículo 14 de la Constitución Española.

ARGENTINA:

El principio de *Solve et Repete* se hace referencia en varias leyes de la legislación Argentina como las siguientes:

a) La Ley 11.683 de orden nacional, que si bien no establece la obligatoriedad del pago como requisito previo para concurrir ante la justicia, faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos a iniciar el cobro compulsivo de las sumas adeudadas, aun estando pendiente de resolución judicial el fondo de la cuestión;

b) Ordenamiento provinciales como el Código Tributario de Tucumán, que establecen como requisito esencial para acudir a los tribunales el previo pago de las sumas reclamadas;

c) Leyes como las vigentes en las Provincias entre Rios y Santa Fé, que obligan al pago de los tributos aun en la etapa de discusión administrativa, para posibilitar la apelación de las determinaciones de oficio ante el Ministerio de Economía o ante el Gobernador, respectivamente.

Autores como CARRANZA, Torres[98] respecto de la aplicación del Solve et Repete manifiesta que:

> *[…]Dicha norma reconoce el derecho que toda persona tiene a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, con la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter*

98 CARRANZA TORRES luis R, *Derecho Tributario de la Teoría a la Práctica,* Editorial Legis,.Publicada en Argentina, 2006, p 477

La posición del autor respecto a éste tema es clara y basada en lo expuesto por la Corte Interamericana quien ha establecido que esta disposición de la Convención consagra el derecho de acceso a la justicia y que de ella se desprende que los Estados no debes interponer trabas a las personas que acudan a los jueces o tribunales en busca de que sus derechos sean determinados o protegidos, por lo que cualquier norma o medida de orden interno que imponga costos o dificulte al acceso libre a la justicia debe entenderse contraria a lo que dispone el artículo 8.1 de la Convención.

Con lo dicho podemos darnos cuenta como se ha pretendido desnaturalizar principios fundamentales como el acceso a la justicia y el principio de igualdad junto con la Tutela Jurisdiccional Efectiva, con la ilusa finalidad de "salvaguardar" los intereses económicos del Estado, perjudicando de ésta manera, directamente a los contribuyentes y desconociendo las garantías constitucionales establecidas en las constitucionales de varios países. Carece pues entonces de toda legitimidad el pago previo como condición de impugnación de un acto administrativo, como lo analizaremos más adelante con detenimiento.

3. RÉGIMEN DE APLICACIÓN DEL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO:

1. La Asamblea Constituyente que mediante Mandato Constituyente No. 1, publicado en el Registro Oficial No. 233 del 30 de noviembre de 2007 resolvió asumir las competencias del Poder Legislativo, publicó el 29 de diciembre de 2007 la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador mediante la cual, con la finalidad de armonizar e integrar todas las normas dispersas contenidas en el Código Tributario Orgánico y en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, puntualmente y para el caso de análisis, expide el artículo 7 relativo al afianzamiento tributario que dispone lo siguiente:

Art. 7.- A continuación del Art. 233, agréguese el siguiente: "Art. (...) Afianzamiento.- Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria[99]*, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía*[100]*; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada.*

La caución se cancelará por el Tribunal Distrital de lo Fiscal o Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, la que en caso de ser en numerario generará a favor del contribuyente intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo. En caso de aceptación parcial el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación tributaria; si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la administración tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria.

Esta caución es independiente de la que corresponda fijarse por la interposición del recurso de casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares y se sujetará a las normas sobre afianzamiento establecidas en este código.

El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.

2. El Código Tributario Orgánico, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 el 14 de junio de 2005 en la que se establece la figura del Afianzamiento en el artículo innumerado siguiente al 233, mismo que determina lo siguiente:

---

99 El subrayado es mío

100 El subrayado es mío

[...]Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria[101]*, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía*[102]*; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada.*

3. Sentencia No. 023 -10-SCN-CC de 19 de agosto de 2010. R.O. –S- No.285 de 23 de septiembre de 2010.

La Corte Constitucional Ecuatoriana, respecto a la declaratoria de constitucionalidad del afianzamiento tributario constante en el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 285 del 23 de septiembre de 2012, dispone lo siguiente, sobre lo cual procederemos con el respectivo análisis:

A. Antecedentes:

1. Los Jueces de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, presentan una consulta constitucional, toda vez que el ciudadano Carlos Antonio Coello Beseke, en calidad de representante legal de la compañía CADENA ECUATORIANA DE TELIVISÓN COMPAÑÍA ANÓNIMA CANAL 10 C.E.T.V., interpuso Acción Directa de Nulidad de procedimiento coactivo en contra del Director General de Rentas Internas, demanda en la cual mediante providencia de 12 de enero de 2012 se dispuso el cumplimiento de lo ordenado en al artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador;

---

101 El subrayado es mío
102 El subrayado es mío

2. El actor consideró inconstitucional tal disposición constante en el literal anterior, señalando que no es necesario aplicar el pago de la caución del 10% del total del acto de determinación tributaria que impugna;

3. Los Jueces de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No 2 – Guayaquil conforme lo previsto en el artículo 428 de la Constitución de la República disponen la suspensión del trámite de la causa No. 1206-09 y elevar los autos a la Corte Constitucional, a fin de que se pronuncie sobre la constitucionalidad o no del artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

B. Fundamentos de la Corte Constitucional:

La Corte Constitucional se pronunció acerca de la constitucionalidad o no del artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria respecto si viola derechos constitucionales en lo fundamental, el derecho al acceso a la justicia y el derecho a la tutela efectiva.

1. La Corte se ha cuestionado sobre dos preguntas: 1) La norma consultada ¿viola el derecho de acceso gratuito a la justicia consagrado en el artículo 75 de la Constitución?; y, 2) La norma consultada ¿viola el derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de derechos e intereses consagrado en el artículo 75 de la Constitución?;

i. Respecto a la primera pregunta la Corte Constitucional realiza una puntualización respecto al artículo 75 de la Constitución que ampara la gratuidad de la justicia (garantía que ya fue analizada en capítulos anteriores), concluyendo lo siguiente:

> […]*En este orden de ideas, es claro que la exigencia de la caución del 10% no constituye un costo/gasto en perjuicio del administrado, ya que se trata de un valor restituible que se lo deposita a título de garantía. En tal virtud, lo que se ve afectado con la norma acusada no es la gratuidad en la administración de justicia, sino el acceso a los órganos que administran justicia*

ii. Sobre ésta consideración realizada por la Corte Constitucional es indispensable tener claro que esa "restitución" a la que hace referencia la Corte evidentemente se encuentra condicionada a la capacidad económica de cada contribuyente o actor, quién de contar con los medios económicos suficientes, dependiendo de la cuantía, podrá afianzar ese 10% en las arcas del Estado. Mientras que por otro lado, los contribuyentes o actores que no posean una fuerza económica para depositar ese famoso 10% como afianzamiento de obligaciones tributarias, simplemente no podrán acceder a la justicia, siendo esto entonces una limitación directa a la gratuidad de la justicia garantizada en el artículo 75 de la Constitución.

iii. Por otro lado, el artículo 75 de la Constitución de la República, es claro al manifestar que:

> […]*Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita*[103] *de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión.*[104] *El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley*

Podemos ver la equivocación por parte de la Corte Constitucional al momento de interpretar el artículo 75 de la

---

103 El subrayado es mío
104 El subrayado es mío

Constitución de la República, al manifestar que: "*En tal virtud, lo que se ve afectado con la norma acusada no es la gratuidad en la administración de justicia, sino el acceso a los órganos que administran justicia"* ya que el artículo es claro al hablar de gratuidad de la justicia en general, abarcando con ello todo el espectro de derechos y obligaciones que se generan entre el Estado y los ciudadanos El acceder a los órganos que administran justicia es simplemente una mera formalidad, un mero trámite, una mera diligencia, lo importante es el tratamiento e importancia que le den dichos órganos que administran justicia a la pretensión propuesta por el actor, si existe algún tipo de traba por parte de los administradores de justicia, como lo es la exigencia del afianzamiento del 10%, se estaría pues violando directamente la disposición del artículo 75 de la Constitución de la República.

iv. Finalmente la Corte sobre éste punto realiza la aberración de manifestar que es claro para la Corte que la inconstitucionalidad está dada en función del momento en que se exige la rendición de la caución, mas no el cobro en sí mismo, por cuanto no se afecta el mandato constitucional de gratuidad en la administración de justicia. Volvemos a la misma conclusión sobre éste punto, ya que la gratuidad de la justicia no viene dada por etapas dentro de un proceso sino a lo largo de éste, ilógico sería el caso de que califiquen una demanda, después de 15 días soliciten el afianzamiento, se termine el período de prueba y antes de emitir sentencia soliciten otra contraprestación. Es por ello que la Constitución ha establecido éste principio por considerar necesario que todo el procedimiento judicial, salvo ciertas costas procesales, como diligencias de inspección, entre otros, de índole e importancia menor, sea gratuito.

2. Otro de los cuestionamientos que realiza la Corte es si la norma consultada ¿viola el derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses consagrado en el artículo 75 de la Constitución?

i. Inicialmente realiza consideraciones sobre el principio de tutela jurisdiccional efectiva señalando que toda persona tiene derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad, y en ningún caso quedará en indefensión;

ii. Señala de igual manera que el derecho a la Tutela Efectiva, imparcial y expedita consagrado en el artículo 75 de la Constitución de la República se encuentra además reconocido en varios instrumentos internacionales a saber. Declaración Universal de los Derechos Humanos (1946). Convención Americana sobre Derechos Humano. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, entre otros;

iii. Puntualiza que el derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, imparcial y expedita delos derechos de las personas tiene relación con el derecho de acceso a los órganos jurisdiccionales para que, luego de un proceso que observe las garantías mínimas establecidas en la Constitución y la Ley, se haga justicia; por tanto, se puede afirmar que su contenido es amplio y se diferencia en tres momentos: el primero relacionado con el acceso a la justicia, el segundo con el desarrollo del proceso en un tiempo razonable y el tercero que tiene relación con la

ejecución de la sentencia, esto es, acceso a la jurisdicción, proceso debido y eficacia de la sentencia;

iv. Sobre éste tema la Corte ha decidido tapar sus ojos, frente a lo que abarca el principio de tutela jurisdiccional efectiva, estableciendo que es consciente de la necesidad que tiene el Estado de asegurar la determinación y cobro de tributos, generando una desigualdad abismal entre los contribuyentes y el Estado, toda vez que ambos poderes no pueden ser ni siquiera equiparables en el momento de una contienda, la intención de la Corte aquí ha sido limitar de alguna manera la presentación de demandas en contra del Estado, con la finalidad de conseguir actos firmes y ejecutables en contra de los contribuyentes al no poder contar con el 10% de la cuantía de la demanda como afianzamiento tributario en favor del Estado. El derecho de Tutela Jurisdiccional Efectiva, como ha sido analizado en capítulos anteriores con mayor profundidad, ha sido contemplado en la Constitución con la finalidad de por lo menos obtener una sentencia motivada por parte de los órganos jurisdiccionales respecto de una pretensión legítima presentada ante éstos.

Siguiendo el análisis de la sentencia, la Corte manifiesta inconcebiblemente que:

> […]*Situación muy diferente es el hecho de que la exigencia de depósito de la caución del 10% (fin constitucional legítimo) sea efectuado con posterioridad a la calificación de la demanda, toda vez que no existiría violación al derecho de acceso a la justicia y tutela judicial efectiva*

A mi entender, y con toda la sinceridad del caso, me cuestiono si el derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, se presenta

simplemente cuando se califica la demanda, pero en caso de no cumplir con un requisito irreflexible como lo es el 10% de caución (que también atenta contra el principio de gratuidad de la justicia) se extingue o se desconoce el derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, expedita e imparcial a la que la Corte ha hecho referencia, ya que se priva al actor de obtener una sentencia motivada y se legitima de inmediato las actuaciones y pretensiones de la Administración Tributaria estableciendo como firme y de ejecución el acto administrativo que genera obligaciones pecuniarias en contra de los sujetos pasivos o contribuyentes.

v. Lo expuesto en el inciso anterior, viene dado del análisis hecho por la Corte al manifestar que **"…Esto lleva a la Corte a concluir que la exigencia de la caución en materia tributaria, previo a la calificación de la demanda, configuraría denegación de la justicia"**. Hecho por el cual, para que "no se deniegue al acceso a la justicia", los Jueces deben calificar la demanda, pero ordenar paralelamente que en el término de quince días se presente el 10% como afianzamiento, caso contrario se suspende el proceso judicial. Nuevamente, como el caso del acceso gratuito a la justicia, la Corte comete el error en considerar que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva es sinónimo de eficiencia del sistema de administración de justicia, sin tomar en cuenta que el fin último de este principio es el de obtener por parte de los órganos jurisdiccionales una sentencia motivada.

vi. La Corte Constitucional manifiesta que es necesario encontrar una solución adecuada al problema de inconstitucionalidad planteado señalando que:

[…] *no puede darse con la declaratoria de inconstitucionalidad plena, por ser una solución extrema y que no ofrece mayores respuestas al problema de inconstitucionalidad que se ha planteado al juez constitucional"*.

Para ello recurre al uso de la herramienta prevista en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, esto es, el uso de "sentencias modulativas" para mantener la norma demandada en el ordenamiento condicionando su permanencia a la interpretación que realizará la Corte favoreciendo el principio de conservación de la ley.

vii. Finalmente la Corte: "**…DECLARA LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA DISPOSICIÓN IMPUGNADA, PERO BAJO LA CONDICIÓN DE QUE LA CAUCIÓN DEL 10% SEA PRESENTADA UNA VEZ CALIFICADA LA DEMANDA, PRESERVANDO ASÍ EL DERECHO CONSTITUCIONAL DE ACCESO A LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA Y TUTELA JUDICIAL EFECTIVA"**[105]. De igual manera, declara la constitucionalidad condicionada del artículo agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario Orgánico, por el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007, relativo al afianzamiento tributario.

105 Negrillas, subrayado y mayúscula son mías

C. Consideraciones Sobre la Decisión de la Corte:

La Corte Constitucional claramente no ha tomado en cuenta todo el espectro que se merecen los derechos y garantías constitucionales, siendo el órgano en cargado de velar por la aplicación efectiva e ininterrumpida de las garantías consagradas en la carta fundamental, ha expuesto una interpretación de la norma fundamental poniendo por encima de la Constitución a una Ley que lo único que genera es la violación del derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva frente al poder de recaudación del Estado.

La Corte ha condicionado la constitucionalidad del artículo agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario Orgánico, por el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007, relativo al afianzamiento tributario, estableciendo, a mi parecer, una aberración en la interpretación de las garantías constitucionales y jurisdiccionales. Se establece la obligatoriedad de calificar la demanda por parte de los Jueces y en la misma providencia de calificación, ordenar el depósito del 10% de afianzamiento, caso contrario, se procede con el archivo del proceso y ejecución del acto administrativo en contra del contribuyente.

Lo dicho, aun cuando ya ha sido tratado en capítulos precedentes, merece el siguiente análisis, toda vez que la Corte Constitucional ha realizado una interpretación errónea al cuerpo constitucional y a los pactos internacionales, en el presente análisis veremos qué tipos de sentencias modulativas ha contemplado la doctrina y las legislaciones de otros países como la Colombiana.:

1. Pacto San José de Costa Rica:

Correcta denominación, Convención Americana sobre Derechos Humanos. El artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador contempla en seguro lugar jerárquico de aplicación normativa a los convenios internacionales. El artículo 8 del Pacto establece lo siguiente:

[…]Art. 8.- Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías[106] *y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra élla, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter*

Es claro que el artículo 8 del Pacto fue creado para garantizar el derecho a la defensa, sin que exista de por medio, ningún tipo de obstáculo, requisito irreflexible, norma de menor jerarquía, etc., derecho que debe ser amparado y reconocido plenamente por parte de los órganos judiciales sobre los cuales se ejerza el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva o el derecho de acción. Es preciso analizar lo expuesto en el artículo 8 respecto de que *"Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías… por un juez o tribunal independiente…por la determinación de sus obligaciones fiscales",* el texto es claro con la intención de que el ordenamiento jurídico no contemple ningún tipo de restricción o limitación en cuanto al pleno goce del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y el derecho a la defensa, garantizando que

106 El subrayado es mío

todo contribuyente o sujeto pasivo o actor dentro de un proceso judicial obtenga una sentencia motivada .

Con la interpretación clara del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, no se da cabida a la figura del *"solve et repete"* o *"Afianzamiento tributario"* ya sea con el afán de asegurar la recaudación de impuestos en favor del Estado, asegurar una posible obligación en firme, seguir con el proceso judicial, etc.,

2. Consideraciones en la normativa nacional ecuatoriana:

a) La Corte Constitucional del Ecuador, con la finalidad de soportar las actuaciones de la administración pública (Servicio de Rentas Internas), ha condicionado la constitucionalidad del artículo 233 constante en el Código Tributario Orgánico referente al afianzamiento tributario. Considero que la constitucionalidad de una disposición normativa no debe ser condicionada frente a una garantía constitucional, es decir, o es constitucional o no lo es. Por lo tanto, el "solve el repete" o conocido en la legislación tributaria ecuatoriana como "afianzamiento tributario", es decir, el pago previo de un porcentaje sobre la pretensión impuesta por la Administración Tributaria, como condición para obtener una sentencia motivada por parte de los Jueces y por lo tanto, ejercer sin obstáculos el derecho a la defensa y a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, carece de legitimidad y debe ser derogado y declarado inconstitucional por parte de los Jueces de la Corte Constitucional y reformado por parte de la Asamblea Constituyente.

b) La exigencia de que una vez calificada la demanda se deba, de todas maneras, conseguir por cualquier medio, el equivalente al 10% de caución y depositarlo en las arcas del Estado, constituye una restricción al ejercicio de las acciones y recursos creados por la ley, lo que vulnera las garantías establecidas en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, como lo es el libre acceso a la justicia y la gratuidad de la misma, cuya garantía debe ser entendida de manera integral, es decir, hasta obtener una sentencia motivada por parte de los Jueces.

c) La justicia, como poder del Estado, ha sido creada con la finalidad de conceder a las partes procesales una decisión fundada en hechos, pruebas, testimonios, etc., y de ésta manera reconocer un derecho vulnerado, exigir el cumplimiento de obligaciones mediante un procedimiento no viciado. De ésta manera, cuando un contribuyente presente una demanda o una impugnación en contra de un acto administrativo, espera con ellos, basado en las garantías constitucionales que le asisten, obtener una sentencia motivada, un procedimiento reglado, razón por la cual, condicionar todos estos derechos al cumplimiento de un requisitos impuesto por una ley y condicionar de ésta manera la obtención de una sentencia motivada, como lo ha hecho al Corte Constitucional, resulta contrario a todo ordenamiento jurídica internacional y nacional constitucional, por lo tanto la Corte Constitucional no interpreta la norma de modo tal que permita su aplicación adecuada a la Constitución ni la modula en sus efectos, crea otra norma en función legislativa arbitraria que reforma la expedida por el legislador y que se declara inconstitucional.

d) La Corte Constitucional ha manifestado lo siguiente:

> *[...]La Corte no pretende desconocer que el hecho de exigir la constitución de una caución reduce en gran número la presentación de demandas y recursos sin fundamento, y que la Administración Tributaria debe tener un respaldo de cobro generado por la obligación tributaria; en ese sentido, se advierte que ambos propósitos responden a un fin constitucional y por tanto legítimo, que no son otros que garantizar los principios constitucionales que rigen la administración de justicia (artículo 168 constitucional) y en materia tributaria (artículo 300 constitucional).*[107]
>
> Es inconcebible que una Corte Constitucional acepte que la primera finalidad sea legítima y peor que sea concordante con los derechos constitucionales de Tutela Jurisdiccional y de propiedad. En efecto, no constituye abuso del derecho de acción el demandar una obligación tributaria que se estima ilegalmente determinada y exigida y, en la hipótesis que fuere abusivo impugnarla, la medida de afianzamiento no sólo impide estas acciones abusivas, sino todas, incluidas las que si son justificadas y este resultado es ilegítimo por vulnerar el derecho a la igualdad, a la tutela jurisdiccional y de propiedad de miles de personas y, en cuanto a la segunda finalidad, la Corte crudamente acepta que es legítimo que el Estado tenga un respaldo de cobro por la obligación tributaria impugnada mediante la demanda, sólo por el hecho de ser Estado y en cualquier caso. La argumentación, en este caso es paupérrima, no justifica ninguna legitimidad constitucional en los fines del legislador.[108]

---

107 Sentencia No. 023 -10-SCN-CC de 19 de agosto de 2010. R.O. –S- No.285 de 23 de septiembre de 2010

108 CFR. ZAVALA EGAS, Jorge, IUS NOVUM – Derecho Política y Moral, 2010 - http://iusnovo.blogspot.com/2010/11/sentencia-arbitraria-de-la-corte.html

e) El accionante de un proceso judicial no puede ser considerado como un abusador de las cortes y tribunales judiciales, sino como un sujeto de derechos como lo es el de la Tutela Jurisdiccional Efectiva, que se ha hecho referencia en varias ocasiones en la presente disertación. La finalidad que ha sido consagrada en la Constitución junto con todo el abanico de garantías que establece el artículo 76 de la misma, tienen como finalidad única que al actor o demandado se le brinde un debido proceso, un proceso que cuente con las garantías básicas de seguridad jurídica que permitan, al final del mismo, obtener una sentencia motivada que atienda la pretensión expuesta.[109] Lo que se persigue es un interés legítimo procesal que ampara a las personas, sujetos de derecho, de activar los órganos jurisdiccionales, de manera gratuita y sin trabas o requisitos irreflexivos, para obtener de ellos un procedimiento que por lo menos les brinde la certeza, con un tercero imparcial (Juez), de saber que el accionar por parte de la Administración Tributaria ha guardado y guarda concordancia con las normas establecidas en los cuerpo legales.

El derecho de acción considerado como un derecho subjetivo de todo ciudadano de solicitar, mediante una demanda, que un órgano jurisdiccional, revise su pretensión, sustancie el proceso y emita una sentencia motivada, velando que a lo largo de todo el proceso se brinde igualdad de condiciones para ambos sujetos procesales, que desde el momento en que se trabe la Litis, se asegure a las partes un debido proceso.

---

109 NB. Proviene de la expresión latina iuris dictio que significa 'decir el Derecho' y alude a la función que asume el Estado, a través de los jueces y tribunales, de administrar la justicia, aplicando el Derecho a los casos concretos que se les presentan. En este sentido se habla también de función jurisdiccional y corresponde a los juzgados y tribunales determinados por las leyes. http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/172/dtr/dtr7.pdf

f) Tomando como base de mi argumentación, lo expuesto en capítulos anteriores, es claro que la Corte Constitucional no aplica el principio de proporcionalidad y pretende justificar la legitimidad de la medida de afianzamiento, legislativamente creada, tan sólo atribuyéndole dos finalidades, que asegura, se encuentran constitucionalmente reconocidas y amparadas por la Constitución, pero que lejos de estarlo, son directamente contrarias a los derechos constitucionales de protección, igualdad, Tutela Jurisdiccional Efectiva y derecho a la defensa, principalmente; y, por tanto, constituyen objetivos claramente inconstitucionales que han sido declarados pertinentes por la Corte Constitucional, solamente con la finalidad de acrecentar la recaudación arbitraria de impuestos por parte de la Administración Tributaria. [110]

g) Se trata de una labor jurisdiccional que la Corte Constitucional no pudo legítimamente emprender ni siquiera para salvar la medida de afianzamiento creada por el legislador, la cual jamás logró justificar como proporcional para el sacrificio de los derechos constitucionales, pues, falseó el criterio de proporcionalidad para extraer un resultado querido, pero no acorde con la Constitución. Por otra parte, al final del día no se logró restaurar el derecho constitucional a la igualdad, a la tutela jurisdiccional efectiva y a la propiedad, la Corte Constitucional simplemente cambió el momento de la restricción y obstáculo el ejercicio del derecho constitucional a la tutela jurisdiccional efectiva que tienen los contribuyentes.

3. Tipos de Sentencias Modulativas:

[110] CFR. ZAVALA EGAS, Jorge, IUS NOVUM – Derecho Política y Moral, 2010 - http://iusnovo.blogspot.com/2010/11/sentencia-arbitraria-de-la-corte.html

A continuación presentó un análisis de los diferentes tipos de sentencias modulativas que han sido recogidos por varios doctrinarios de la materia constitucional, así como fallos emitidos por las Cortes de Justicia Colombianas. La finalidad es dar a conocer las formas con las que la Corte Constitucional podría contar para emitir sus fallos, dependiendo el tratamiento que se merezca cada caso, siempre velando por la plena vigencia de los Derechos Fundamentales consagrados en la Constitución de la República del Ecuador.

3.1. Modulación Tradicional:

De acuerdo a la Doctrina, las sentencias emitidas por la Corte Constitucional, así como las demás cortes y tribunales, pueden ser consideradas o clasificadas como "estimatorias" que son las que acogen la demanda y "desestimatorias" las que no les dan la razón. Las primeras de igual manera han sido consideradas en España como aquellas que implican pues, la perdida de vigencia en el futuro de las normas inconstitucionales, al suponer la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos por ella afectados.

El Juez Jackson de la Corte Suprema norteamericana sostuvo que: "*No tenemos la última palabra porque seamos infalibles pero somos infalibles porque tenemos la última palabra"*. Este pronunciamiento ha sido presentado ya que al menos en las Cortes Constitucionales Ecuatorianas y Colombianas, solicitar la nulidad de un fallo o impugnar el mismo dentro del sistema judicial interno, no tiene muchas posibilidades de ser algo efectivo o si quiera realizable.

3.2. Sentencias Manipulativas:

Conocidas en la doctrina Italiana como "*decisioni manipolativa"* que comprende a su vez a las sentencias interpretativas o condicionales, a las integradoras o aditivas y

a las sustitutivas. Su principal argumento es el principio de seguridad jurídica, reconocido en la Constitución Ecuatoriana en el artículo 82.

La base de éste tipo de sentencias es que el Juez Constitucional no procede a retirar del ordenamiento jurídico a la norma demandada o en proceso de revisión constitucional, si es que, después de ser manipulada puede ser entendida acorde a la constitución señalando que su plena ejecución no contraviene disposición legal o constitucional alguna y que puede ser aplicable plenamente sin crear perjuicios o inseguridad jurídica. Es importante dejar en claro que la manipulación de la que hablamos se refiere a la interpretación constitucional que se le da a la norma, mas no a ésta como tal, ya que dicho labor le correspondería a la Asamblea Nacional.

Como lo manifiesta el autor Edgar Solano Gonzales:

> […] l*as sentencias manipulativas plantean el inconveniente de interferir en las competencias normativas del legislador, mediante éste tipo de decisiones la Corte Constitucional integra al ordenamiento jurídico una nueva disposición normativa (por adición o sustitución) inicialmente no deseada por el Congreso. Sin embargo, esta técnica es admisible únicamente si el precepto es deducible de las normas o principios constitucionales es deber del juez constitucional deducirla, por el contrario, sino está presente y existen varias posibilidades legislativas, es al legislador a quien corresponde establecer la disposición legal en ejercicio de su libertad de configuración normativa*.[111]

3.3. Sentencias Interpretativas o condicionales, con acogimiento o rechazo[112]:

La Corte Constitucional restringe el alcance normativo de la disposición demandada o acusada de inconstitucional, limitando su aplicación o sus efectos "*erga omnes"*, éstas sentencias consisten en que se expulsa una interpretación de la disposición, pero se mantiene una eficacia normativa de la

---

111 SOLANO GONZÁLES, Edgar, *Sentencias manipulativas e interpretativas y respeto a la democracia en Colombia*, Colección Tesis de Grado #6, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, D.C. 2000, p 23.

112 NB. Esta última es la denominación que les da el Tribunal Constitucional Italiano: *accoglimento, para acogimineto y rigetto para rechazo*

misma, es decir si una de las interpretaciones es contraria a la Constitución y la otra resulte conforme a ésta, la Corte Constitucional no puede declarar la inconstitucionalidad de la disposición sino sólo del sentido interpretativo que colisiona con ella, es decir que después del pronunciamiento de la Corte la norma subsiste con un criterio de interpretación constitucional. [113]

En cuanto a las sentencias de acogimiento éstas consideran inconstitucionales ciertas interpretaciones que aparecen en la norma o en su enunciado, es decir se eliminan de la norma y del enunciado ciertos tipos de interpretaciones que se consideran inconstitucionales manteniendo de ésta manera la seguridad jurídica al mantener la norma y el enunciado vigentes. Las sentencias de rechazo según el profesor Nogueira Alcalá surgen al establecer la interpretación conforme a la Constitución del enunciado normativo.

En resumen las sentencias interpretativas o condicionales buscan preservar la norma creada por el legislador eliminando solamente las interpretaciones y aplicaciones que puedan ser consideradas en contra de la constitución, solamente en caso que la norma no cuenta con interpretación se la deberá retirar del ordenamiento normativo.

3.4. Sentencias Integradoras o Aditivas:

Son consideradas aquellas sentencias en la que se declara la ilegitimidad constitucional de la previsión omitida que debió haber sido prevista por la ley para que ésta fuera constitucional.[114] Como consecuencia de ello la Tribunal Constitucional Colombiano ha tomado en cuenta que pueden

---

113 CFR. *Modulaciones en los fallos de la Corte Constitucional Colombiana* – Hernan Alejandro Olano García pp 1-3

114 SOLANO GONZÁLES, Edgar, *Sentencias manipulativas e interpretativas y respeto a la democracia en Colombia*, Colección Tesis de Grado #6, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, D.C. 2000, p 45

existir sentencias interpretativas estimativas[115] y sentencias interpretativas desestimativas o de rechazo[116]

En resumen, las sentencias interpretativas o condicionales tienen como finalidad preservar la obra legislativa, eliminando solamente ciertas interpretaciones que puedan ser consideradas contrarias a la normativa jurídica y solamente en caso de no tener interpretación la Corte Constitucional deberá eliminarse y separarlas del ordenamiento jurídico.

Es de ésta manera que los Jueces Constitucionales cuentan con una herramienta para poder interpretar la norma en beneficio de los derechos primordiales y en pro de las garantías constitucionales como el debido proceso y principalmente la tutela jurisdiccional efectiva. En España se considera que éste tipo de sentencias se declara inconstitucional el precepto en la medida en que el legislador no ha tomado en consideración algo que, constitucionalmente, debió proveer (en el presente caso de análisis podría hablarse la omisión del legislador sobre el derecho de acceso a la justicia violentado por la obligación del afianzamiento tributario). Es decir, que: *"la constitucionalidad no reside en lo que la disposición dice, sino en lo que emite "* [117]. En éste tipo de sentencias la Corte Constitucional no anula la norma como tal sino que le agrega cierto contenido que la torna constitucional, adiciona un nuevo elemento que al momento de ejecución de la norma y de interpretación de la misma se puede considerar acorde a la Constitución y por lo tanto válida en su aplicación y ejecución.[118]

---

115 CFR. *Modulaciones en los fallos de la Corte Constitucional Colombiana* – Hernán Alejandro Olano García: Son aquellas que consideran inconstitucionales ciertas interpretaciones del enunciado normativo, vale decir ciertas normas que surgen de la interpretación considerada inconstitucional, p. 11

116 CFR. *Modulaciones en los fallos de la Corte Constitucional Colombiana* – Hernán Alejandro Olano García: Son aquellas que surgen al establecer la interpretación conforme a la Constitución del enunciado normativo., p 11

117 CAAMANO RODRÍGUEZ, Francisco; GOMEZ MONTORO, Ángel; MEDINA GUERRERO, Manuel; REQUEJO PAGÉS, Juan Luis.

118 CABALLERO SIERRA, Gaspar, *Corte Constitucional y Legislador: contrarios o complementarios,* publicado en Jurisdiccional Constitucional en Colombia – La Corte Constitucional y Legislador 1992-2000, Realidades y Perspectivas, Edición de la Corte Constitucional y del Consejo Superior de la Judicatura con el apoyo de la escuela judicial Rodrigo Lara Bonilla y de la fundación Konrad Adenauer, Bogotá D.C., febrero de 2001, señala que: "*las decisiones aditivas, al igual que las sustitutivas, conforman dos partes diferentes: una inexiquibilidad de la norma legal impugnada y otra reconstructiva, con lo que la Corte procede a dotar de esa misma disposición de un contenido diferente de conformidad con los principios constitucionales…"*

Para el autor Moreno Millán[119], existen tres fundamentos constitucionales de las sentencias integradoras, ellos son: a) el carácter normativo de la Constitución; b) efectividad de los principios y derechos constitucionales; y, c) la función jurisdiccional de la Corte Constitucional.

Por otra parte, las sentencias aditivas son consideradas como aquellas que adoptan dos modalidades: a) la omisión implicaba la interpretación de la norma por parte de la Corte Constitucional; y, b) La Corte considera que una omisión derivada de la norma significa exclusión por lo que la eliminación de la omisión implica incluir a aquellos que habían sido marginado o discriminados arbitrariamente con dicho precepto (sentencias integradoras).

Sobre éste punto sería de mucha ayuda y criterio jurídico el que los Jueces de la Corte Constitucional velando por la integridad de los derechos fundamentales permitan a la persona accionante en un proceso judicial, para el caso en materia tributaria, demostrar que el no cumplimiento del 10% de afianzamiento se debió a circunstancia de caso fortuito o fuerza mayo, como puede ser la demostración fehaciente de que dicha persona no cuenta con los medios necesarios para cubrir tal porcentaje.

3.5. Sentencias Sustitutivas:

Consideradas así ya que hacen referencia a aquellos eventos en donde la Corte expulsa del ordenamiento jurídico una disposición acusada, y sustituye el vacío normativo por una regulación específica[120]

3.6. Sentencias Apelativas o Exhortativas:

En éste tipo de sentencias, cuando la Corte Constitucional ha detectado que una norma no se encuentra de acuerdo a la carta magna, comunica de éste particular a los

---

119 MORENO MILLÁN, Franklyn, *La Jurisprudencia Constitucional como Fuente de Derecho*, Editorial LEYER, Bogotá D.C., 2000, p 65

120 CFR. *Modulaciones en los fallos de la Corte Constitucional Colombiana* – Hernán Alejandro Olano García, p. 16

legisladores para que sean éstos en uso de sus atribuciones quienes reformen la norma legal. En caso de no hacerlo. La Corte Constitucional tiene la facultad, de acuerdo a su mandato constitucional, de determinar la nulidad de la norma jurídica.

3.7. Sentencias de inconstitucionalidad retroactiva o *ex tune*:

La Corte Constitucional en casos excepcionales puede retrotraer los efectos de las sentencias a situaciones consolidadas durante la vigencia de la norma declarada inconstitucional. Estos fallos pueden producir ciertos problemas de seguridad jurídica al afectar situaciones jurídicas y derechos adquiridos consolidados y efectos jurídicos ya producidos, como lo exige el principio de seguridad jurídica.[121]

3.8. Sentencias con efecto pro futuro o *ex nunc*:

Las decisiones de inexquibilidad pueden tener efecto pro futuro e implican que apenas es notificada la sentencia, la disposición sale del ordenamiento pero no modifica las situaciones consolidadas durante la vigencia de la norma acusada.[122]

3.9. Sentencias de inconstitucionalidad diferida o de constitucionalidad temporal:

En estos casos la Corte ha detectado la inconstitucionalidad en una norma, pero no la ha eliminado del ordenamiento jurídico ya que considera que separarla del mismo crearía más perjuicio y desestabilidad que manteniéndola en el ordenamiento jurídico.

---

121 CFR. *Modulaciones en los fallos de la Corte Constitucional Colombiana* – Hernán Alejandro Olano García, p 17

122 CFR. *Modulaciones en los fallos de la Corte Constitucional Colombiana* – Hernán Alejandro Olano García, p. 17

3.10. Sentencias sobre el Mínimo Vital[123]:

El accionista de una tutela, ya tiene un título que le permite exigir la acción del Estado, éste título es la sentencia que reconoce derechos en favor de los accionantes, de ésta manera lo que ha procurado la Corte es la mayoría de casos es permitirle a esas personas que en virtud de la urgencia, exijan el cumplimiento a través de la acción de tutela, mucho más rápida y efectiva y menos costosa que la vía ordinaria.

4. Derechos y Garantías Constitucionales vs la Caución:

Siguiendo la línea sobre al análisis de la caución, exigida en forma previa a la calificación de la demanda, es preciso mencionar que la misma, a mi entendimiento, es inconstitucional, por impedir el acceso a la Tutela Jurisdiccional Efectiva y también lo es cuando frustra el desarrollo del proceso, impidiéndole llegar a obtener una sentencia motivada, pues enerva una parte esencial de ese derecho y de forma tal que queda extinguido su ejercicio en materia jurisdiccional tributaria.[124].

En resumen, y sin desmerecer o dejar de lado las garantía expuestas en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, se entiende que, con la sentencia expedida por la Corte Constitucional, quedan vulnerado los siguientes derechos consagrados en la Constitución de la República del Ecuador;

4.1. El derecho a la igualdad:

---

123 NB. Es un derecho reconocido por la legislación Colombiana, específicamente por la Corte Constitucional, como resguardo de los derechos fundamentales.

124 CFR. ZAVALA EGAS, Jorge, IUS NOVUM – Derecho Política y Moral, 2010 - http://iusnovo.blogspot.com/2010/11/sentencia-arbitraria-de-la-corte.html

La persona con recursos económicos suficientes puede rendir la caución, aun cuando sea con sacrificio patrimonial, no importa si su demanda sea de las que la Corte califica a priori como injustificadas, constitutivas de típicas acciones abusivas, no así las personas de recursos económicos limitados que se encuentran marginadas de poder acceder a la tutela de los jueces para proteger sus derechos por falta de recurso económicos;

4.2. El derecho de propiedad:

Es por igual lesionado, pues, injustificadamente la persona debe sacrificar una porción de ésta para financiar un injustificado afianzamiento, basta con citar el pago por la prima de la póliza de seguro, por ejemplo;

4.3. Derecho de Tutela Jurisdiccional Efectiva:

Impide la realización plena de todo el proceso judicial con la finalidad de obtener una sentencia motivada por parte de los Jueces, poniendo por encima de éste derecho un afán recaudador del Estado y el desconocimiento de derechos tales como al acceso gratuito a la justicia, derecho a la defensa, derecho de acción, entre otros.

Los Jueces de las diferentes Salas de las Cortes Ecuatorianas se han pronunciado al respecto de la Tutela Jurisdiccional Efectiva, de la siguiente manera:

a) Fallo emitido por la Sala de lo Civil, Mercantil y Familia de la Corte Nacional de Justicia, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 236 el 26 de enero de 2012:

[...]La primera obligación de un juzgador antes de fallar sobre el fondo del litigio, es establecer si en el proceso se han cumplido con los presupuestos procesales que permitan sostener como válido el ejercicio el derecho subjetivo de acción, la demanda que lo contiene y en general el procedimiento en el que se han discutido los derechos de los justiciables, pues de no existir un proceso válido, tampoco existirá una resolución jurídicamente sustentable al provenir de actuaciones viciadas. Hablar de presupuestos procesales es hablar de "supuestos previos al proceso o requisitos sin los cuales éste no puede ser iniciado válidamente, y deben, por ello, concurrir en el momento de formularse la demanda... afín de que el juez pueda admitirla o iniciar el proceso; o de requisitos de procedimiento para que el proceso pueda ser adelantado válida y normalmente, una vez que sea iniciado." (TEORIA GENERAL DEL PROCESO, Hernando Devis Echandía, Editorial Universidad, Segunda edición revisada y corregida, Buenos Aires, 1997, pág. 273). Dentro de aquellos presupuestos, consta evidentemente el cumplimiento del trámite propio del respectivo procedimiento, cuya inobservancia por sí sola no causa la nulidad del proceso, sino cuando ha sido trascendente, es decir cuando ha influido o hubiere podido influir en la decisión de la causa; es decir, la nulidad procesal, como máxima sanción procesal civil, grave y por tanto excepcional, debe regirse a la observancia de los principios de especificidad, trascendencia, convalidación, protección y conservación, más aún ahora cuando en aplicación de los principios de eficacia del proceso y tutela judicial efectiva consagrados en los artículos 169 y 75 de la Constitución de la República del Ecuador, y 18 y 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Juez debe en todos los casos, procurar la declaración del derecho material de los justiciables y con ello la solución definitiva de las controversias, pues solo así el sistema procesal se constituye en un verdadero medio para la realización de la justicia y no en un obstáculo para su plena efectividad.

b) Fallo emitido por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia (hoy Corte Nacional de Justicia), publicada en el Registro Oficial No. 127 el 16 de julio de 2007:

[...]Este criterio debe ser revisado con fundamento tanto en el derecho de acceso a la justicia como en la situación de indefensión en que se podría colocar a los servidores públicos, y en este caso al funcionario municipal, que inició una acción judicial, sin agotar la vía administrativa; b) El artículo 24, numeral 17 de la Constitución Política de la República ordena: "Toda persona tendrá derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno quede en indefensión.". La disposición citada consagra el acceso a la justicia, que se define como la concreción del derecho a la tutela judicial efectiva, por medio de un debido proceso legal. Este derecho fundamental de toda persona de acudir a los órganos jurisdiccionales y obtener de ellos una adecuada respuesta jurídica, que puede ser decisiva para determinar derechos o intereses del individuo, nace de una de las elementales obligaciones del Estado, que es la de atender al ciudadano a través de la prestación de un servicio público. De manera que no se puede negar el acceso a los órganos de la justicia a un administrado que impugna un acto administrativo, pues, se estaría vulnerando sus derechos reconocidos por la Constitución y los tratados internacionales vigentes

c) Fallo emitido por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia (hoy Nacional de Justicia), publicada en el Registro Oficial No. 254x el 29 de enero de 2011:

[...]Como consecuencia necesaria, es evidente que el juzgador no puede, por ningún concepto, dejar de resolver sobre una materia llegada a su conocimiento, cuando no existe otro órgano judicial al

que puede acudir el actor en reclamación de una tutela judicial efectiva.

d) El artículo 23 del Código Orgánico de la Función Judicial respecto a la Tutela Judicial Efectiva, manifiesta que:

[...]La Función Judicial, por intermedio de las juezas y jueces, tiene el deber fundamental de garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos declarados en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos o establecidos en las leyes, cuando sean reclamados por sus titulares o quienes invoquen esa calidad, cualquiera sea la materia, el derecho o la garantía exigido. Deberán resolver siempre las pretensiones y excepciones que hayan deducido los litigantes sobre la única base de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, la ley, y los méritos del proceso[125]

Para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos, y evitar que las reclamaciones queden sin decisión sobre lo principal, por el reiterado pronunciamiento de la falta de competencia de las juezas y jueces que previnieron en el conocimiento en la situación permitida por la ley, las juezas y jueces están obligados a dictar fallo sin que les sea permitido excusarse o inhibirse por no corresponderles.

e) Consecuentemente y sobre la base de los fallos emitidos por las diferentes salas de la Corte Nacional de Justicia, entendemos claramente que el Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva debe estar presente desde el momento de la presentación de la demanda, es decir, que ningún Juez, de ninguna Corte, tiene la facultad de rechazar una demanda puesta a su conocimiento por la sola omisión de formalidades que claramente atentan contra los

125 El subrayado es mío

derechos y garantías establecidas en la Constitución, y que en caso de hacerlo deberían ser sancionados conforme lo dispuesto en el artículo 32 del Código Orgánico de la Función Judicial[126].

Los derechos y garantías que se hace referencia en el numeral anterior son los siguientes:

4.4. El derecho al acceso gratuito a la justicia[127]:

Mismo que se encuentra amparado en el artículo 75 de la Constitución de la República del Ecuador señalando que toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la **tutela jurisdiccional efectiva,** imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad, señala de igual manera que en ningún caso la persona quedará en indefensión y es claro al disponer que el incumplimiento de ésta disposición por parte de los Jueces será sancionado por la Ley.

4.5. El derecho al debido proceso:

Este derecho se encuentra consagrado en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y abarca un espectro muy grande de derecho y garantías constitucionales

---

126 Ver Código Orgánico de la Función Judicial, Art. 32.- JUICIO CONTRA EL ESTADO POR INADECUADA ADMINISTRACION DE JUSTICIA Y POR REVOCATORIA O REFORMA DE SENTENCIA CONDENATORIA.- El Estado será responsable por error judicial, retardo injustificado o inadecuada administración de justicia, violación del derecho a la tutela judicial efectiva, y por violaciones de los principios y reglas del debido proceso.
Al efecto, el perjudicado, por sí mismo o por intermedio de su mandatario o representante legal, sus causahabientes o los representantes legitimados de las personas jurídicas, propondrán su acción ante la jueza o juez de lo contencioso administrativo de su domicilio. En el mismo libelo demandará la indemnización de los daños y perjuicios y la reparación del daño moral, de estimar que tiene derecho para ello.

127 Consagrado desde las Constitución Política de 1967 en el artículo 200, Constitución Política de la República del Ecuador en el artículo 199, Constitución política de 1945 en el artículo 92

como lo son la presunción de inocencia, la legalidad de los actos administrativos, el derecho a la defensa entendiendo a éste último como el derecho que asiste a que ninguna persona pueda ser dejada en indefensión en ninguna de las etapas o grados del procedimiento.

4.6. El derecho a obtener una sentencia motivada:

Este derecho se encuentra dentro de las garantías del derecho a la defensa de las personas, que a su vez, se encuentra dentro de las garantías del debido proceso y establece que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. Lo dicho, para el caso tributario que nos encontramos analizando tiene su asidero en lo dispuesto en el artículo 273 del Código Tributario Orgánico[128].

Todo este cumulo de derechos y garantías con las que cuentan las personas son de inmediato e irrestricto cumplimiento por parte de los Jueces, hecho que a la fecha no se ha dado, ya que en cuanto al afianzamiento tributario, han apagado sus actuaciones y su criterio

---

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

jurídico a lo expuesto por parte de los Jueces de la Corte Constitucional al señalar éstos que en cuanto a la exigencia del afianzamiento tributario, no se entenderá que éste priva el acceso a la justicia, ya que una vez presentada la demanda los Jueces deberán calificar la misma ordenando, luego de ello, que en el término de 15 días se presente la caución, caso contrario, se archiva el proceso y se declare firme el acto administrativo impugnado.

En este caso no escapará a su criterio jurídico la burla que se ha dado al artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y a los Tratados Internacionales de Derechos Humanos, toda vez que es claro que, principalmente, el derecho al debido proceso, el derecho a la defensa y el derecho a una sentencia motivada, se han visto desconocidos por parte de los Jueces, ya que da lo mismo que el afianzamiento se presente antes o después de la calificación de la demanda, ya que, de ser el caso que un actor de un proceso judicial no cuente ni antes ni después con los recurso necesarios para presentar y cumplir con el afianzamiento tributaria, equivalente al 10% de la cuantía total del acto administrativo, deberá quedarse en total, indefensión y obtener los recurso, sacrificando en muchos casos su derecho a la propiedad, para cancelar las glosas impuestas por parte de la Administración Tributaria en la que muchos casos no tienen sustento jurídico.

5. Realidad en el Ecuador (Ventajas y Desventajas):

<u>Igualdad y no discriminación</u>

5.1. La discriminación que se ha dado a los sujetos pasivos o actores que han presentado una demanda en contra de un

acto administrativo emanado de la Administración Tributaria ha sido abismal con la obligación del depósito del 10% de afianzamiento. Cuando un contribuyente que se siente afectado por la imposición ilegal de un tributo, debe depositar el 10% de éste en las arcas del Estado para poder, después de algunos años, obtener una sentencia motivada, que en el caso de ser ilegal el tributo, así lo declare, es decir, que si no tiene el dinero o los recursos suficientes para depositar ese 10% una vez calificada la demanda, se establecerá ese acto administrativo que genera una obligación en contra del contribuyente como firme, siendo en muchos casos, ilegalmente establecida, pero sin la posibilidad de ser impugnada por falta de recursos;

5.2. El contribuyente que no tiene un flujo de efectivo suficiente para cubrir con la obligación del 10% de afianzamiento, como lo son las pequeñas y medianas empresas y los pequeños comerciantes, deberán conformarse con el recurso administrativo del reclamo que se ha presentado en fase administrativa y que en el mejor de los casos ha sido leída y tomada en cuenta por parte del Servicio de Rentas Internas, mientras que las grandes empresas que bien o mal si cuentan con los recursos, pueden obtener una sentencia.

5.3. Por ello se puede evidenciar claramente que la figura del afianzamiento tributaria acarrea una violación al principio de no discriminación en el derecho tributaria o conocido como principio de igualdad en la normativa constitucional, ya que mientras quienes tengan la fuerza económica para depositar el afianzamiento, seguirán con el proceso hasta obtener una sentencia motivada, mientras que quienes no cuentan con

esa fuerza económica deberán cancelar una suma económica muchas veces injusta.

Razonabilidad Financiera:

5.4. Se entiende este principio de la manera en que el Estado, en su actividad financiera, al momento de establecer los mecanismos y políticas de recaudación tributaria, no puede menoscabar otros derechos de jerarquía normativa superior que él mismo pretende asegurar y proteger. Es por ello que se encuentran sometidos a un control judicial de razonabilidad para ser válidos;

5.5. Este principio tiene tres elementos que son útiles para apreciar cuando una norma resulta razonable: *i)* Medios razonables; *ii)* Fundamentos axiológicos; y, *iii)* Razón suficiente de una conducta compartida[129]. En cuanto al afianzamiento tributario podemos notar que no es el medio adecuado para el fin que persigue por los distintos derechos ya que claramente se ha constituido como una exigencia irracional.

El afianzamiento tributario no posee un elemento axiológico ya que su nacimiento y aplicación se basa solamente en factores económicos o recaudatorios dejando a un lado la protección de los derechos constitucionales que cuentan con mayor jerarquía y que aplica a todas las personas. El control de racionalidad al que hacemos referencia, debió ser realizado de manera clara por parte de los Jueces de la Corte Constitucional, hecho que no ha sido así, ya que la

129 PADILLA, Miguel *Razonabilidad jurídica y razonabilidad técnica*. La Ley, 1984 – D 265-80

racionalidad viene dada en la omisión de tal requisitos en virtud de proteger otros más importantes, mientras que la Corte Constitucional sacrificó derechos constitucionales de mayor jerarquía realizando interpretaciones vagas y muy forzadas para soportar la posición de recaudación del Estado frente a una serie de discriminaciones en contra de los contribuyentes.

<u>El Derecho de Propiedad:</u>

5.6. El derecho de propiedad se encuentra consagrado en el artículo 321 de la Constitución de la República del Ecuador: *"El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental…"*

5.7. Al exigir el deposito del 10% de afianzamiento para seguir en el proceso judicial constituye una violación clara al derecho de propiedad, por cuanto se está obligando al contribuyente a pagar un tributo que produce un menoscabo en su patrimonio que todavía no fue juzgado y condenado por un órgano judicial y en última instancia solamente una sentencia puede ordenar el pago de un tributo que se encuentra en litigio y no una simple decisión administrativa, imponiendo de ésta manera la obligación de afianzar ese 10%, se estaría directamente privando al acceso a la justicia y violando, entre otros derechos que hemos citado en la presente disertación, el derecho de propiedad.

El Derecho al Debido Proceso:

5.8. El artículo 18 de la Constitución Nacional Argentina señala lo siguiente respecto al debido proceso,

> *[...]Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de una orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos…*

5.9. El artículo 169 de la Constitución de la República del Ecuador, dispone lo siguiente:

> *[...]El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades*[130]

La norma constitucional al respecto manifiesta que no se sacrificará la justicia, misma que acarrea un debido proceso, por la sola omisión de formalidades, tales como el afianzamiento tributario equivalente al 10% de la cuantía de la demanda, sin cuyo requisito no se puede seguir el proceso judicial más que obtener la calificación de la demanda. El debido proceso lo entendemos como:

> "*El debido proceso es un principio legal por el cual el gobierno debe respetar todos los derechos legales que posee una persona según la ley. El*

[130] El subrayado es mío

debido proceso es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, a permitirle tener oportunidad de ser oído y a hacer valer sus pretensiones legitimas frente al juez. El debido proceso establece que el gobierno está subordinado a las leyes del país que protegen a las personas del estado. Cuando el gobierno daña a una persona sin seguir exactamente el curso de la ley incurre en una violación del debido proceso lo que incumple el mandato de la ley."[131].

Con esta definición se entiende que los Jueces no pueden sacrificar garantías constitucionales que se han creado para proteger a las personas frente a desigualdades, como las que principalmente se generan en una contienda contra el Estado, garantías que frente a una violación de derechos deben activarse de inmediato y de la manera más eficaz para salvaguardar derechos y obligaciones, no crear indefensión como lo hace la presencia del *"solve et repete"*. Como se puede entender que una persona pretenda acceder a la justicia por una ilegalidad realizada por parte de una entidad pública y que al momento de presentar una demanda ante los órganos jurisdiccionales, como lo es el Tribunal Distrital de los Fiscal en materia tributaria, no pueda hacerlo sin que consiga de algún modo ese famoso 10% de la cuantía que está impugnando y que ha sido impuesta por parte de la Autoridad Tributaria sin acuerdo previo alguno. En ése caso, entenderíamos que el sujeto pasivo, que no cuente con recursos económicos para cumplir con dicho requisito, acuda ante los Jueces para gracias a los derechos y garantías constitucionales que le asisten, poder acceder a los órganos de justicia y obtener una sentencia que aclare realmente quien tiene la obligación y quien no, de cancelar un tributo; pero, esto en

131 http://es.wikipedia.org/wiki/Debido_proceso

el Ecuador no es posible ya que la misma Corte Constitucional ha dispuesto que una vez calificada la demanda tiene 15 días el actor para depositar el afianzamiento tributario, caso contrario, se ejecutoría al acto administrativo.

Para ello la constitución ha contemplado ciertas acciones o garantías constitucionales, como lo es la Acción Extraordinaria de Protección, prevista en el artículo 94 de la Constitución de la República, cuyo texto señala lo siguiente:

[…]*La acción extraordinaria de protección procederá contra sentencias o autos definitivos en los que se haya violado por acción u omisión derechos reconocidos en la Constitución, y se interpondrá ante la Corte Constitucional. El recurso procederá cuando se hayan agotado los recursos ordinarios y extraordinarios dentro del término legal, a menos que la falta de interposición de estos recursos no fuera atribuible a la negligencia de la persona titular del derecho constitucional vulnerado.*

Resulta pues un poco extraño y crea desconfianza presentar una acción de éstas frente a un Juez Constitucional en busca de que se anule o se dictamine la ilegalidad e inconstitucionalidad de lo que conocemos como el afianzamiento tributaria, cuando los mismos Jueces de la Corte Constitucional ya han decretado la pertinencia condicionada de dicho requisito irreflexivo. De ésta manera pues, dicha garantía constitucional, sobre el auto emitido por el Tribunal Distrital de lo Fiscal que disponga el depósito del afianzamiento, resulta inservible.

La Presunción de Inocencia:

5.10. De acuerdo a lo expuesto en el artículo 76 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador, se presumirá la inocencia de toda persona mientras no se declare su responsabilidad **mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada**, firmeza y ejecutoriedad que no se le puede dar a un acto administrativo mientras no se cumpla con un debido proceso y se emita una sentencia motivada.

La convención Americana de Derechos Humanos en el artículo 8.2 establece lo siguiente:

> *[…]Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el procesos, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas.*

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales, Culturales Civiles Políticos[132] en el artículo 14.2 establece que: *"Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se apruebe su culpabilidad conforme a la ley."*. Es evidente que siendo la condena una consecuencia de la previa determinación de culpabilidad de una persona, lo cual debe constar en una sentencia debidamente motivada, firme, y dada en un juicio en donde se ha cumplido con todas las garantías del debido proceso, razón por la que mal puede exigirse el pago de una "obligación tributaria" que se ha pretendido poner en litigio y que no ha sido resuelta mediante una sentencia, quedando de ésta manera en duda

132 Publicado en el Registro Oficial No. 101 el 24 de enero de 1969

si la culpabilidad quedará o no probada **PUES LOS JUECES SE ENCUENTRAN CONSTITUCIONALMENTE OBLIGADOS A PRESUMIR LA INOCENCIA** y en caso de violación de tal norma de rango constitucional no es viable la ejecución de la supuesta deuda tributaria.

5.11. De acuerdo a lo dicho, he dejado claro que no resultaría legítimo, lícito, justo, jurídico no ético proceder a la ejecución de un acto administrativo que no ha sido resuelto por un Juez en caso de impugnación o demanda de tal acto, siendo totalmente ilegal exigir el pago, siendo por ésta razón viable defender la teoría de la inconstitucionalidad del afianzamiento tributario o *"solve et repete"* respecto al derecho de presunción de inocencia.

A continuación presentó un cuadro comparativo sobre las ventajas y desventajas que presenta al afianzamiento tributario en la legislación Ecuatoriana:

Cuadro No. 2

	VENTAJAS	**DESVENTAJAS**
Administración	Recaudación porcentual del impuesto determinado	
Administrado		Limita o imposibilita el libre acceso a la justicia y el derecho de acción
Administración	Disminución de litigios en donde intervenir y sustentar argumentación para la determinación iniciada	
Administrado		Desigualdad de condiciones (derecho a la defensa) frente a la

		Administración
Administrado		Representa una importante carga a la economía del sujeto pasivo y accionante, va en contra de la gratuidad de la justicia

- *Fuente: Dr. Herán Batallas Gómez, 2009, Programa de maestría en Derecho Tributaria*

6. Posibles soluciones al Solve et Repete:

Hemos analizado todas las implicaciones que ha generado la figura del "*solve et repete"* o afianzamiento tributario de acuerdo a la legislación ecuatoriana y con sus respectivas diferencias. Se ha analizado las nomas de rango constitucional que se encuentran restringidas y en muchos casos desconocidas por parte de los órganos jurisdiccionales, se ha analizado la figura de la gestión tributaria con la que cuenta la Administración Fiscal y la potestad tributaria con la que cuenta el Estado en el Ecuador y principalmente a fondo la característica de legitimidad con la que cuentan los actos administrativos. De igual manera, se ha realizado un análisis minucioso sobre la sentencia que declara la constitucionalidad condicionada de la figura del afianzamiento tributario en el Ecuador, las características del acto administrativo y de la determinación tributaria, entre otros temas que han sido abordados en la presente disertación. A continuación, presente posible soluciones para la aplicación de la figura del afianzamiento tributaria, llevando siempre en mi mente que la única solución legitima para salvaguardar los derechos constitucionales de las personas, es la eliminación del 10% del afianzamiento tributaria constante en el artículo innumerado

siguiente al 233 del Código Tributario Orgánico y el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

Solución Fiscalista:

a) La Administración Tributaria y los órganos judiciales podrían exigir a los contribuyentes que cuenten con la capacidad económica el cumplimiento del afianzamiento tributario. La repercusión que ello acarrearía es los mecanismos mediante los cuales se va a calificar la capacidad económica de ciertos contribuyentes, ya sea mediante su declaración de Impuesto a la Renta o la presentación de cuentas contables o movimiento bancarios que sustenten dicha capacidad, hecho que de acuerdo a la idiosincrasia de los ciudadanos ecuatorianos, en su afán de evadir impuestos, no será bien recibida;

b) Otra posible solución es la de permitir o facultar al Juez que imponga un porcentaje como afianzamiento equivalente a la pruebas que han sido aportadas en la fase administrativa y que muchas veces no han sido tomadas en cuenta por parte de la Administración Tributaria, ya que al ser juez y parte es muy difícil que los actos administrativos, pese a la información presentada, cambien o se modifiquen.

c) De acuerdo a la Sentencia No. 014-10-SCN-CC emitida por la Corte Constitucional, el afianzamiento debe presentarse una vez calificada la demanda, en ese caso, el contribuyente o actor podría presentar el afianzamiento en un tiempo considerable una vez que se ha calificado la demanda eliminando el término de quince días, de ésta manera cuenta con un poco más de tiempo para conseguir los recursos.

Solución pro contribuyente:

a) Eliminación directa de la figura del depósito del 10% como afianzamiento tributario para seguir con el proceso judicial y obtener una sentencia motivada, los actos administrativos no pueden considerarse legítimos (ver capítulo I);

b) Declaraciones juramentadas de pago de la obligación tributaria en caso de encontrarse obligado una vez terminado el proceso judicial. Esta declaración deberá ser realizada mediante un Juez y servirá de soporte para en caso de ejecutoriarse el acto administrativo ordenado mediante sentencia, se condene al contribuyente incumplido al pago por mora e intereses;

c) Aceptación de hipotecas y prendas por parte de los bienes muebles e inmuebles de los contribuyentes por el tiempo que dure el litigio. Esta categoría, si bien ya se encuentra plasmada en el Código Civil Ecuatoriano, en la vida real, los Jueces de los Tribunales Distritales de lo Fiscal tienen la discrecionalidad de aceptarlo o no dejando muchas veces a los contribuyentes sin la opción de presentar el afianzamiento que no sea en garantía bancaria, póliza de seguros o en efectivo, razón por la que se debe imponer la obligación hacia los jueces de aceptar éstas formas de afianzamiento;

d) Los contribuyentes que hayan presentado algunas demandas en contra de diferentes actos administrativos, por ejemplo: Impugnación en contra del Acta de Determinación por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2006; Impugnación en contra del Acta de Determinación por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2007; Impugnación en contra del Acta de

Determinación por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2008; etc, toda vez que la Administración Tributaria realiza algunas fiscalizaciones en contra de un mismo contribuyente, éste tiene la posibilidad de unificar la caución presentada y aumentar en un porcentaje su valor por todas las acciones de impugnación presentadas, de manera simbólica para cumplir con la figura del afianzamiento.

e) En fin, las soluciones que aquí se presenten no dejan de violar directamente derechos constitucionales como los consagrados en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, razón por la que es difícil buscar un punto medio sin caer en la misma actitud de los Jueces fiscales, constitucionales y órganos estatales de desconocer las garantías constitucionales como la tutela jurisdiccional efectiva, el libre acceso a la justicia, el debido proceso, el derecho a la defensa, el derecho de propiedad, la gratuidad de la justicia y el derecho a una sentencia motivada.

JURISPRUDENCIA ECUATORIANA RESPECTO AL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO:

Los jueces de las diferentes instancias judiciales ecuatorianas, se han manifestado respecto a la figura del afianzamiento tributario equivalente al 10% de la cuantía total de la demanda presentada, se han realizado algunas consideraciones pero siempre apegadas a lo expuesto por la Corte Constitucional en la Sentencia No. 0014-10-SCN-CC expedida por la Corte Constitucional, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 256 del 12 de agosto del 2010, esto es, la aceptación de la figura del afianzamiento y la consecuente exigencia de éste una vez calificada la

demanda. Se ha dejado pues a un lado el control difuso de la norma[133] a la que tienen derechos los Jueces y Tribunales para acatar a carta cabal lo dispuesto por la Corte Constitucional, quien siendo el órgano de máximo control constitucional ha manejado la sintaxis para justificar el poder de imperio y de recaudación del estado en favor de la política recaudatoria de impuestos y no en favor de los principios constitucionales que de raíz deberían haber derogado el artículo innumerado siguiente al 233 del Código Tributario Orgánico y el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

Los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se han pronunciado al respecto de la constitucionalidad del afianzamiento tributario consagrado en el artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria, de la siguiente manera:

a) Fallo de Casación publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 293 del 31 de agosto del 2012[134]:

   En el juicio de Excepciones que sigue Blanca Piedad Ulloa Alvarez, en contra del Tesorero y Director Financiero del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito[135] la Sala Especializada de lo

---

133 BN. El control difuso de la constitucionalidad tuvo su inicio con la Constitución de 1967, la misma que otorgó esta facultad a la Corte Suprema de Justicia, y cuyo texto establecía que podía declarar inaplicable cualquier precepto legal por ser contrario a la Constitución, en los casos que se pongan en su conocimiento. Posteriormente, esta facultad se amplió a todos los jueces y tribunales en 1998, con la Constitución Política que actualmente nos rige y que en el Art. 274 establece: "Cualquier juez o tribunal, en las causas que conozca, podrá declarar inaplicable, de oficio o a petición de parte, un precepto jurídico contrario a las normas de la Constitución o de los tratados y convenios internacionales, sin perjuicio de fallas sobre el asunto controvertido. Esta declaración no tendrá fuerza obligatoria sino en las causas en que se pronuncie. El juez, tribunal o la sala presentará un informe sobre la declaratoria de inconstitucionalidad, para que el Tribunal Constitucional resuelva con carácter general y obligatorio

134 Juez ponente Dr. José Vicente Troya, Expediente de casación No. 293

135 La señora Blanca Piedad Ulloa Alvarez propuso demanda de excepciones en contra del proceso de ejecución No. 817002786, incoado por el Tesorero y Juez de Coactivas del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito. Luego del sorteo de ley, correspondió el conocimiento de esta demanda a la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 de Quito, cuyo Juez de Sustanciación, con fecha 17 de abril del 2009, mandó a que la accionante, en el término de quince días y bajo prevenciones legales, acredite el pago de la caución del 10% de la obligación tributaria conforme lo establecido en el Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. El 15 de mayo del 2009, la Sala juzgadora emitió un auto por el cual dio por no presentada la demanda "por cuanto el excepcionante no

Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en la parte resolutiva dispone lo siguiente:

[...]Atento el contenido de la sentencia de constitucionalidad condicionada expedida por la Corte Constitucional, debemos entender que el afianzamiento tributario es un requisito que sólo puede ser exigido a quien impugna un acto de determinación tributaria luego de que se ha calificado la demanda. En el presente caso, consta del proceso que la accionante Blanca Piedad Ulloa Alvarez ha cumplido con dicho requisito previsto en el Art. 7 de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador. El hecho de que haya presentado el comprobante que acredita el pago de la caución con posterioridad a la fecha en que la Sala dio por no presentada a la demanda, no enerva el afianzamiento[136]*, pues, según ha quedado señalado, la Corte Constitucional ha considerado que el mismo es constitucional siempre que se lo exija una vez calificada la demanda, lo cual no ha ocurrido en el presente caso. En consecuencia, lo que corresponde en el presente proceso es devolver el juicio al Tribunal de origen, para que, una vez que la actora sea notificada de su recepción, califique a la demanda*[137] *y en caso de considerar que la misma cumple con los requisitos previstos en el Código Tributario, le dé el trámite respectivo y ordene que se cite con ella al demandado. En mérito de las consideraciones expuestas, esta Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia deja sin efecto la providencia de 15 de mayo del 2009 y todo lo actuado con posterioridad a ella, y devuelve el proceso al Tribunal de origen a fin de que, acatando la Sentencia No. 014-10-SCN-CC, dé cumplimiento a lo previsto en el Considerando Segundo de este auto*

b) Fallo de Casación, publicado en el Registro Oficial Suplemento 327 del 31 de agosto de 2012: [138]

---

ha dado cumplimiento a lo ordenado por el Magistrado de Sustanciación en providencia de 17 de abril del 2009", ante lo cual, la actora con fecha 21 de mayo del 2009, presentó un escrito por el cual solicitó la revocatoria de dicha providencia por haber dado cumplimiento al pago de dicha caución el 14 de los mismos mes y año y por considerar además que de conformidad con el Art. 169 de la Constitución, no cabe sacrificar la justicia por la sola omisión de formalidades, como tampoco cabe que una persona sea privada del derecho a la defensa en virtud de lo dispuesto en el art. 76 de la misma Constitución. El 26 de mayo de 2009, la Sala de instancia negó dicha revocatoria alegando que el valor de la caución depositada por la actora "no puede ser considerado".

136 El subrayado es mío

137 El subrayado es mío

138 Juez Ponente Dr. José Suing Nagua, Expediente de Casación No. 99

En el juicio de Impugnación que sigue Oswaldo Señen Marcos Señen Paredes Carrera, en contra del Director Regional del Norte del Servicio de Rentas Internas[139], la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en la parte resolutiva dispone lo siguiente:

> *[...]Atento el contenido de la sentencia de constitucionalidad condicionada expedida por la Corte Constitucional, debemos entender que el afianzamiento tributario es un requisito que sólo puede ser exigido a quien impugna un acto de determinación tributaria luego de que se ha calificado la demanda. En el presente caso, no consta del proceso que se hubiere procedido aún a tal calificación. En consecuencia, lo que corresponde en el presente caso es devolver el juicio al Tribunal de origen, para que, una vez que el actor sea notificado de su recepción, se califique a la demanda y se ordene satisfacer el importe de la caución en el término de quince días. En mérito de estas consideraciones, se deja sin efecto todo lo actuado a partir de la providencia de 1 de julio de 2010 y se devuelve el proceso a la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 de Quito a fin de que, acatando la Sentencia No. 014-10-SCN-CC, dé cumplimiento a lo previsto en el Considerando Segundo de este auto*

Los Jueces de la Corte Constitucional, se han pronunciado al respecto de la constitucionalidad del afianzamiento tributario consagrado en el artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria, de la siguiente manera:

---

139 PRIMERO: El señor Oswaldo Señen Paredes Carrera el 5 de junio del 2009 presenta demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 117012009RREC005609 emitida por el Director Regional del Norte del Servicio de Rentas Internas. Luego del sorteo de ley, la competencia se radica en la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 de Quito, cuyo Juez de Sustanciación mediante providencia de 1 de julio del 2009, manda a que el accionante en "el término de quince días y bajo prevenciones legales (...) acredite el pago de la caución del 10% del valor de la cuantía de la obligación tributaria conforme lo establecido en el Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador". El 22 de julio de 2009, esto es, dentro de los quince días fijados por la providencia de 1 de los mismos mes y año, el accionante presenta un escrito por el cual indica que la suma correspondiente al 10% del valor de la obligación tributaria en disputa, esto es, los 1.943,56 dólares de los Estados Unidos de América, constituye un valor que "por mi condición económica, no solo (SIC) de ahora sino de toda mi vida, me es imposible hacerlo" y en el que solicita "SUSPENDER la tramitación de la causa" y remitir "en consulta el expediente a la Corte Constitucional", conforme lo determina el Art. 428 de la Constitución.-

c) <u>Resolución de la Corte Constitucional, publicado en el Registro Oficial Suplemento 285 del 23 de septiembre de 2010</u>[140]:

Propuesta ante la Corte Constitucional, para el periodo de transición, por los señores: Dr. Nicolás Cevallos Bertullo, Ab. Rubén Loor Loor y Ab. Marco Santana Pincay, Jueces de la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 428 de la Constitución de la República[141].

A lo largo de análisis de la sentencia mencionada, los Jueces de la Corte Constitucional realizan una transcripción de los señalado en el la Sentencia 014-10-SCN-CC que declara la constitucionalidad condicionada del afianzamiento tributario, es decir del artículo 7 de la Ley para la Equidad Tributaria, finalmente en la parte resolutiva disponen lo siguiente:

---

140 Juez Ponente, Dr. Hernando Morales Vinueza, Resolución Corte Consitucional No. 22

141 Formulada por los señores: Dr. Nicolás Cevallos Bertullo, Ab. Rubén Loor Loor y Ab. Marco Santana Pincay, Jueces de la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil, quienes manifiestan: Que en el juicio de impugnación de determinación tributaria No. 0084-2009-S4, seguido por la Arq. María Mercedes Alexandra Salgado Manzano, Gerente General y representante legal de la compañía CONTIVIAJES CIA. LTDA., en contra del Director General del SRI y el Director Regional del SRI, se dictó la providencia de fecha 8 de septiembre del 2009 a las 11h00, disponiendo que previo a calificar la demanda, la accionante cumpla con lo ordenado en el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, promulgada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, referente a la consignación de la caución, en el término de quince días, bajo prevenciones de ley. Que la referida accionante, mediante escrito de fecha 22 de septiembre del 2009, se opuso al pago de la caución requerida y expuso que con relación a la caución del artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, el artículo 75 de la Constitución de la República garantiza el acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos y que en ningún caso las personas quedarán en indefensión. Que la Constitución es norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico, por lo cual, estima la accionante, que no es necesario el pago de la caución del 10% para impugnar un acto de determinación tributaria, pues tanto el Código Orgánico Tributario como la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria han quedado tácitamente derogadas por contravenir las disposiciones constitucionales. Sin embargo, señalan los jueces consultantes, es necesario determinar con claridad la magnitud de la disposición constitucional contenida en el artículo 75, respecto al acceso gratuito a la justicia, frente al marco jurídico establecido para normar el sistema tributario ecuatoriano, tomando en cuenta que, de conformidad con el artículo 6 de la actual codificación del Código Tributario: "los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional"; así como el artículo 3 ibídem, que dispone: "solo por acto legislativo del órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos"

i. *[…] Declarar la constitucionalidad condicionada del artículo agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, por el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, relativo al afianzamiento en materia tributaria.*

ii. *Declarar, como consecuencia de lo resuelto precedentemente, que la disposición referida será constitucional hasta que la Asamblea Nacional, en uso de la atribución contemplada en el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución de la República, realice la reforma necesaria, y por tanto, la norma consultada será constitucional, siempre y cuando se aplique e interprete el inciso primero y final del mencionado artículo 7, de la siguiente manera:*

iii. *"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".*

iv. *Disponer que todos los Tribunales Distritales de lo Fiscal, a partir de la expedición de esta sentencia, apliquen lo resuelto en este fallo respecto a todas aquellas causas que hayan ingresado o ingresen, y cuyo trámite esté pendiente por la rendición de la caución del 10%.*

d) Resolución de la Corte Constitucional, publicado en el Registro Oficial Suplemento 743 del 11 de julio de 2012[142]:

Propuesta ante la Corte Constitucional, para el periodo de transición, por los doctores Marco Tobar Solano, Rodrigo Patiño Ledesma y Teodoro Pozo Illingworth, jueces del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 de Cuenca, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 428 de la Constitución de la República.[143]

---

142 Juez Ponente, Dr. Hernando Morales Vinueza, Resolución de la Corte Constitucional No. 16

143 La Sala a cargo de los referidos jueces, dentro del proceso No. 162-2011, aceptó a trámite la acción deducida y dispuso que la actora, de conformidad con el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del

De acuerdo a los antecedentes expuestos sobre éste caso, la Corte Constitucional enuncia lo dispuesto en el artículo 233 del Código Tributario Orgánico señalando que los Tribunales de los Fiscal también tienen la jurisdicción de exigir el cumplimiento del afianzamiento tributario sobre las multas impuestas por organismos del Estado, por ésta razón, señala lo siguiente:

> *[...]Por tanto, queda claro que la administración tributaria tiene potestad no solo para efectuar la determinación de los tributos que las personas están obligadas a satisfacer una vez verificado el hecho generador, sino además imponer sanciones de carácter económico por la comisión de infracciones a la normativa tributaria, en cuyo caso, las resoluciones que las impongan pueden ser impugnadas en la vía judicial, como ha ocurrido en el juicio contencioso tributario No. 162-2011 propuesto por la señora Julia Jenny Astudillo Ordóñez, para lo cual la ley exige el pago de la caución del 10% del valor impugnado, una vez que se admitió a trámite la referida acción judicial, conforme lo ordena la Sentencia No. 0014-10-SCN-CC expedida por la Corte Constitucional.*

Finalmente, en la parte Resolutiva nuevamente pone por encima el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, disponiendo la ejecución del afianzamiento:

> *[...]SENTENCIA*
>
> Ecuador y la Sentencia No. 0014-10-SCN-CC expedida por la Corte Constitucional, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 256 del 12 de agosto del 2010, efectúe el afianzamiento del valor equivalente al 10% del total de la determinación tributaria que se impugna, bajo el apercibimiento de lo ordenado en el numeral 2 de la referida sentencia constitucional; ante ello, la actora señaló que el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador impone el afianzamiento solo a las acciones que se deduzcan contra obligaciones tributarias, es decir, de aquellas que según el artículo 15 del Código Orgánico Tributario surgen al verificarse el hecho generador previsto en la ley, y en ningún caso a las sanciones de índole penal. Que la sentencia de la Corte Constitucional se refiere solo a impugnación de obligaciones tributarias y no a multas impuestas como sanción por la comisión de delitos, contravenciones o faltas reglamentarias; que es entendible que en el caso de obligaciones tributarias, se reconozca la necesidad de rendir caución, en defensa del interés fiscal; pero no es así en materia penal, pues de exigirse caución se dejaría en indefensión a las personas sancionadas con la imposición de multas. Que pretender que el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador incluye también el pago de caución para las multas por contravenciones, implica hacer una interpretación extensiva de dicha norma, lo cual está prohibido por el artículo 4 del Código Penal; por ello solicitó la actora la revocatoria del auto inicial, en la parte que se dispone el pago de la caución del 10% del valor de la multa que impugna en la acción contencioso tributaria

1. Declarar que no existe materia sobre la cual pronunciarse

2. Disponer la devolución del proceso No. 162-2011 al Tribunal Distrital No. 3 de lo Fiscal de Cuenca, a fin de que sus jueces continúen la sustanciación de la referida causa, observando lo resuelto por la Corte Constitucional en la Sentencia No. 014-10-SCN-CC.

Como conclusión, podemos decir que en materia judicial ordinaria y judicial constitucional, el afianzamiento tributario se encuentra en plena vigencia y exigibilidad para los actores en un proceso fiscal. La sentencia No. 0014-10-SCN-CC expedida por la Corte Constitucional, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 256 del 12 de agosto del 2010 ha creado un candado para todo Juez que pretenda por algún modo eliminar dentro de un proceso que sustancia el requisito del 10% de caución, siendo la responsabilidad elevar a consulta constitucional el expediente para que ésta se pronuncie, pronunciamiento que será como hasta ahora, es decir, la exigencia del afianzamiento tributaria una vez calificada la demanda, dejando a un lado las garantías básicas constitucionales consagradas en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, entre los más importantes, el derecho al libre acceso a la justicia, el derecho a la defensa, la tutela jurisdiccional efectiva, la presunción de inocencia y el derecho de propiedad. Estas consideraciones deberán necesariamente ser tomadas en cuenta por los legisladores, es decir, por la Asamblea Nacional quien de alguna manera deberá modificar o derogar el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador eliminando éste requisito de afianzamiento tributario en pro de los derechos constitucionales e instrumentos internacionales.

B. CONCLUSIONES:

1. Conviene precisar que el Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, entró en vigencia el 29 de diciembre del 2007 a partir de su publicación en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242, es decir, bajo el amparo del anterior ordenamiento constitucional de 1998, el que fue derogado por la Disposición Derogatoria Única, contenida en la Carta Magna del 20 de octubre del 2008, con lo que el análisis constitucional que se efectuó por parte de la Corte Constitucional debió realizarse tomando en consideración que la actual Ley Suprema no tan sólo derogó la Constitución Política de 1998, sino que además toda norma contraria al nuevo texto constitucional, con lo que el resto del ordenamiento jurídico sólo podía permanecer vigente en cuanto no fuese contrario a la Constitución del 2008.

2. Habiendo analizado el afianzamiento tributario desde el punto de vista constitucional y administrativo; y, habiendo visto que la intención de la Corte Constitucional fue la de evitar la presentación injustificada de demandas en contra de la Administración Tributaria y de ésta manera impedir la evasión del cumplimiento de tributos, no deja de acarrear la lesividad que genera la figura del afianzamiento tributario y la violación de derechos fundamentales, como la inobservancia que genera a la Tutela Jurisdiccional Efectiva por parte de los Jueces, el impedimento al acceso libre y gratuito de la justicia, el derecho a una sentencia motivada y un debido proceso, la presunción de inocencia, entre tantos derechos y garantías constitucionales que se ha omitido solamente con la finalidad de asegurar ingresos para el Estado en su afán recaudatorio y en base a la supuesta legitimidad de sus actos administrativos;

3. La legitimidad que se le da a los actos administrativos debe ser eliminada del ordenamiento jurídico ecuatoriano, así como ha sido eliminada en la doctrina fiscalista y administrativa en su gran mayoría, ya que como se explicó en el presente trabajo, no se puede otorgar la característica de juez y parte a una institución pública

que representa al Estado ya que esto generaría una total desigualdad e injusticia en contra de lo ciudadanos. Dicha legitimidad no puede ser considerada como tal ya que el aparato estatal no se encuentra exento de errores, ya que son personas comunes y corrientes quienes emiten los actos administrativos y por lo tanto, no es admisible que los actos administrativos, emanados por dichos funcionarios, puedan sobreponerse por sobre los derechos constitucionales de los ciudadanos;

4. Las reflexiones y argumentos expuestos en la presente tesis, conforman una base de argumentos firmes para que el lector entienda la inconstitucionalidad del afianzamiento tributario y su irrazonabilidad jurídica. Por lo tanto la regla del *"solve et repete"* constituye un privilegio injustificable a favor del Estado y una violación directa a la tutela jurisdiccional efectiva. Debe tenerse claro que la vulneración a éste derecho se verifica cuando el deposito del afianzamiento se convierte en un requisito para acceder a la justicia y obtener una sentencia motivada cuando se reclama una ilegalidad por parte de la Administración Tributaria;

5. Se considera a la Potestad Tributaria como la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o extinguir tributos, mientras que la Gestión Tributaria es considerada como la facultad con la que cuenta la Administración Tributaria – Servicio de Rentas Internas, de ejercer su facultas determinadora de impuestos y ejecutar acciones de fiscalización tendientes al cumplimiento de la obligación tributaria cuando se ha cumplido el hecho generador del impuesto. Facultad que abarca la de atender reclamos, quejas y peticiones por parte de los administrados.

6. Los actos de la Gestión Tributaria deben ser revisados en todo su conjunto. No se puede asegurar una legitimidad de los actos administrativos que imponen glosas en contra de los contribuyentes, ya que la situación de desigualdad no se da con los órganos públicos, como lo es el Servicio de Rentas Internas, sino con el Estado como tal, como órgano central. Esto quiere decir que, los órganos jurisdiccionales están en la obligación de atender las quejas, peticiones, reclamos y demandas presentadas, para el presente caso, en contra de la Administración Tributaria,

estableciendo una relación de igualdad entre ambas partes omitiendo el requisito establecido en el art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.

7. La violación que se presenta al Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, se lo da, desde el preciso momento, en el que se ha plasmado en la ley, un requisito irreflexivo y falto de igualdad para obtener una sentencia motivada junto con un debido proceso.

8. La regla del afianzamiento tributario ecuatoriano, es atentatorio a los derechos de los contribuyentes generando una obligación de pagar sobre un acto firme que no ha sido declarado mediante sentencia, pero que si ha sido impugnado por parte del sujeto pasivo, quien tendría que sacrificar su patrimonio por acceder a la justicia planteando una acción en contra de una acto administrativo que es lesivo para sus derechos, pero que se entiende legítimo mientras no se pruebe lo contrario, ponderando por lo tanto la presunción de legitimidad de los actos administrativos de la Gestión Tributaria por sobre la presunción de inocencia, consagrada como garantía Constitucional de los ciudadanos, mientras no se demuestre lo contrario.

9. Finalmente es necesario realizar una reforma legal en búsqueda de diferentes soluciones en pro de los contribuyentes que se encuentran en evidente desigualdad frente al poder y recursos económicos con los que cuenta el Estado. La Asamblea Constituyente deberá derogar el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria y el artículo innumerado siguiente al 233 del Código Tributario Orgánico por haber sido expedidos estando vigente la Constitución Política de 1998, misma que fue derogada por la Constitución de la República del Ecuador del 2008 misma que deja sin validez y existencia jurídica toda ley de menor jerarquía que irrumpa los principios consagrados en la carta magna.

C. BIBLIOGRAFÍA:

Para la elaboración de la presente tesis se han utilizado los siguientes materiales de lectura y análisis, mismos que de igual manera han servido para generar opinión dentro de la misma.

1. AMATUCHI, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario,* Editorial TEMIS S.A., Bogotá – Colombia, 2001, 1ra Edición.

2. BATALLAS GÓMEZ, Hernán, Universidad Andina Simón Bolívar – Sede Ecuador, "*El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional",* Programa de Maestría en Derecho Tributario, 2009.

3. CABALLERO SIERRA, Gaspar, *Corte Constitucional y Legislador: contrarios o complementarios,* publicado en Jurisdiccional Constitucional en Colombia – La Corte Constitucional y Legislador 1992-2000, Realidades y Perspectivas, Edición de la Corte Constitucional y del Consejo Superior de la Judicatura con el apoyo de la escuela judicial Rodrigo Lara Bonilla y de la fundación Konrad Adenauer, Bogotá D.C., febrero de 2001

4. CALVO ORTEGA, Raúl, *Curso de Derecho Financiero – Derecho Tributario (Parte General),* Editorial CIVITAS, Madrid, 2000.

5. CARRANZA TORRES, Luis R. *Derecho Tributario – De la Teoría a la Práctica,* Editorial LEGIS, Argentina, 2006, 1ra Edición.

6. EDGAR Solano Gonzales, *Sentencias manipulativas e interpretativas y respeto a la democracia en Colombia,* Colección Tesis de grado #6, Universidad Externado de Colombia D.C., 2010.

7. GARRIDO FALLA, Fernando, *Tratado de Derecho Tributario,* Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, 4ta Edición.

8. GARCÍA ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo,* Editorial CIVITAS S.A., Madrid, 1992, Tomo II.

9. GIULIANO FONROUGE, Carlos M, *Derecho Financiero,* Editorial LA LEY S.A.E. E.I, Buenos Aires, 2011, 1er Tomo, 10ma Edición. Obra actualizada por Susana CAMILA Navarrine y Rubén Oscar Asorey.

10. GIULIANO FONROUGE, Carlos M, *Derecho Financiero,* Editorial LA LEY S.A.E. E.I, Buenos Aires, 2011, 2do Tomo, 10ma Edición. Obra actualizada por Susana CAMILA Navarrine y Rubén Oscar Asorey.

11. GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo,* Editorial BUENOS AIRES, Argentina, 1994, 1ra Edición.

12. LOPEZ LOPEZ, Hugo, *Enciclopedia Jurídica Básica,* Editorial CIVITAS, Madrid, 1995, Tomo IV.

13. LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario,* Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 1993.

14. MORENO MILAN, Franklyn, *La Jurisprudencia Constitucional como Fuente de Derecho,* Editorial LEYER, Bogotá – Colombia D.C., 2000.

15. NEGRET NAVARRETE, Alfonso, *Derecho Administrativo,* Editorial FONDO DE CULTURA ECONÓMICA, 2011.

16. O'DONELL, Daniel, *Protección Internacional de los Derechos Humanos,* Comisión Andina de Juristas, Lima, 1988.

17. ORDONEZ CÓRDOVA, Luis Alberto, Universidad Técnica Particular de Loja. Escuela de Ciencias Jurídicas, Maestría en Derecho Administrativo, "*La presunción de legalidad del Acto Administrativo en la legislación"*, pág 4 Esmeraldad – Ecuadro, 2012.

18. OVIEDO, Martín, *La Decadencia de la regla Solve el Repete y la Doctrina del Consejo de Estado,* Revista de Administración Pública, 1969.

19. PADILLA, Miguel, *Razonabilidad jurídica y razonabilidad técnica,* Editorial LA LEY, Buenos Aires, 1984.

20. PASTOR SANTAMARIA, Juan Alfonso, *Un paso adelante en la extinción del Solve et Repete,* Revista Española de Derecho Administrativo, 1974, Tomo II.

21. PIZA RODRIGUEZ, Julio Roberto, *Tributación, procedimiento y Régimen Sancionatorio*, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 2010, 1ra Edición.

22. QUEVEDO QUINTEROS, Guillermo, *Derecho Tributario*, UCACUE – UAED, Cuenca, 2000.

23. SOLER H, Osvaldo, *Derecho Tributario,* Editorial LA LEY, Buenos Aires, 2005, 2da Edición actualizada y ampliada.

24. SPLIA GARCÍA, Rubén, *Derecho Procesal Tributario,* Buenos Aires, 1991.

25. VIDAL PERDOMO, Jaime, *Derecho Administrativo,* Editorial TEMIS S.A., Bogotá – Colombia, 1994, 10ma Edición.

26. VILLEGAS, H. B*, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario,* Editorial ASTREA, Buenos Aires, 2002, 8va Edición.

FUENTES INTERNET:

1. Finalidades del Servicio de Rentas Internas (SRI): http://www.sri.gob.ec/web/guest/67;jsessionid=121DB23DE757B17B72B9201099157B18.sriint.

2. Actos de determinación: www.derechoecuador.com.

3. Derecho a la justicia: Dra. Martha Rojas Álvarez http://www.tribunalconstitucional.gob.bo/descargas/articulos/DAJ_MRA.pdf

4. Tutela jurisdiccional efectiva: http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/172/dtr/dtr7.pdf

5. ZAVALA EGAS, Jorge, IUS NOVUM – Derecho Política y Moral, 2010: http://iusnovo.blogspot.com/2010/11/sentencia-arbitraria-de-la-corte.html.

6. Madeira, Valentim & Alem Advogados Advocacia Empresarial / law firm: http://kpantaperiche.galeon.com/cvitae2257553.html

AGRADECIMIENTOS:

Quiero agradecer a Dios, quien ha sido mi guía y me ha brindado fortaleza en mi camino, quien ha puesto sabiduría en mis decisiones, tino en mis palabras y fortaleza en mis acciones.

Quiero dedicar éste trabajo investigativo, con el que cumplo una etapa muy importante de mi vida, A MI MADRE, consejera y mejor amiga, compañera de lucha y de grandes victorias y a MI PADRE por brindarme el buen consejo y el empuje.

A mi novia, Fernanda, quien ha sido un pilar muy grande en mi vida para esforzarme cada día más y mejor.

Finalmente quiero agradecer a mis maestros de carrera, estoy seguro que contamos con los mejores profesionales del Derecho y con la mejor Facultad de Jurisprudencia.

ABSTRACT

TEMA:

"Los Derechos del Contribuyente ante la obligatoriedad del 10% del Afianzamiento en los juicios sobre materia tributaria".

IDENTIFICACIÓN DEL CONTEXTO SOBRE EL CUAL SE REALIZÓ EL ESTUDIO:

El establecimiento de la figura del afianzamiento tributario, establecido en el artículo inumerado siguiente al 233 del Código Tributario Orgánico; y, artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, obliga al contribuyente a depositar en las arcas del Estado, el equivalente al 10% de la cuantía total de la demanda presentada ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal o Corte Nacional de Justicia, respectivamente. Dicho requisito se materializa una vez calificada la demanda y se lo debe rendir en el término de 15 días, caso contrario, la pretensión será archivada; y, consecuentemente, el acto administrativo se tornará firme y ejecutable en contra del contribuyente.

En el presente trabajo, se ha realizado un análisis completo sobre la figura del afianzamiento tributario, desde el punto de vista histórico, constitucional, administrativo; y, legislación comparada; así como también, un análisis sobre las características y validez de la Potestad Tributaria y de la Gestión Tributaria en el Ecuador. Se ha estudiado punto por punto la posición jurídica de la Corte Constitucional respecto de la sentencia No. 0014-10-SCN-CC publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 256 del 12 de agosto del 2010, que viola, al igual que el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, derechos constitucionales reconocidos en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, derechos fundamentales, como: a) El derecho al acceso gratuito a la justicia; b) La presunción de inocencia; c) El derecho a una sentencia motivada; d) El derecho

al debido proceso; e) El derecho a ser escuchado en juicio; f) Derecho de Contradicción; entre otros derechos, que se en encuentran amparados en lo que se conoce en la doctrina y legislación como el *"Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva"*.

Finalmente, se ha realizado un estudio sobre la legitimidad que se le ha dado a los actos administrativos en la legislación Ecuatoriana, procurando brindar al lector una visión clara y argumentativa, sobre el rechazo que se le debe dar a la presunción de legitimidad de tales actos. La legitimidad del acto administrativo no puede ser considerada como tal ya que el aparato estatal no se encuentra exento de errores, son personas comunes y corrientes quienes emiten los actos administrativos y por lo tanto, no es admisible que los actos administrativos, emanados por dichos funcionarios, puedan sobreponerse por sobre los derechos constitucionales de los contribuyentes.

La regla del afianzamiento tributario ecuatoriano, es atentatorio a los derechos de los contribuyentes, generando una obligación de pagar sobre un acto administrativo que no ha sido declarado mediante sentencia, pero que si ha sido impugnado por parte del sujeto pasivo, quien tendría que sacrificar su patrimonio por acceder a la justicia planteando una acción en contra de una acto administrativo que es lesivo para sus derechos, pero que se entiende legítimo mientras no se pruebe lo contrario, ponderando por lo tanto la presunción de legitimidad de los actos administrativos de la Gestión Tributaria (Servicio de Rentas Internas), por sobre la presunción de inocencia, consagrada como garantía Constitucional de los ciudadanos, mientras no se demuestre lo contrario. Las reflexiones y argumentos expuestos en la presente tesis, conforman una base de argumentos firmes para que el lector entienda la inconstitucionalidad del afianzamiento tributario y su irrazonabilidad jurídica. Por lo tanto, la regla del *"solve et repete"* constituye un privilegio injustificable a favor del Estado y una violación directa a la tutela jurisdiccional efectiva. Debe tenerse claro que la vulneración a éste derecho se verifica cuando el deposito del afianzamiento se convierte en un requisito para acceder a la justicia y obtener una sentencia motivada cuando se reclama una ilegalidad por parte de la Administración Tributaria