



PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

**“El afianzamiento de las obligaciones tributarias de acuerdo con
la Ley de Equidad Tributaria”**

PHILIP MONTESDEOCA P.

QUITO, 18 DE JUNIO DE 2012.

“ABSTRACT”

El presente trabajo de investigación titulado “El afianzamiento de las obligaciones tributarias de acuerdo con la Ley de Equidad Tributaria”, tiene como objeto jurídico central el estudio de la normativa tributaria, donde se contempla la puesta en vigencia de la figura del afianzamiento tributario, sus virtudes y falencias; a más de los derechos y garantías establecidas en nuestra Carta Política vigente que de algún modo podrían estar siendo vulnerados.

Para la realización de este trabajo me enfocare en el estudio del Derecho Tributario, sus principios y teorías aplicables al tema de investigación, sin dejar de lado el análisis de tipo constitucional que me voy a permitir realizar aplicándolo al caso en concreto.

La presente investigación va a tratar acerca de la problemática actual suscitada en torno a la implementación del afianzamiento en materia tributaria; de acuerdo con la expedición de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador por parte de la Asamblea Constituyente de Montecristi, y se va a enfocar en el estudio y análisis de la conveniencia, ventajas y desventajas de esta medida, en cuanto posee una estrecha relación con disposiciones constitucionales referentes al acceso y a la administración de justicia en el Ecuador, así como de la similitud que guarda con la figura del “Solve et Repete”

El método empleado será el deductivo, debido a que es el más acertado para un estudio de este tipo, iniciaremos con la observación de hechos generales para posteriormente llegar a hechos particulares. Además por tratarse de una investigación bibliográfica donde se tratara de recopilar información necesaria conforme a los actuales aportes en la materia.

Para de éste modo concluir si la figura del afianzamiento tributario, estaría en contraposición con derechos contemplados en nuestra actual Carta Política, presentando algunos planteamientos conforme a los nuevos métodos de interpretación constitucional.

Agradecimiento

A Dios por guiar y cuidar mis pasos en todo momento,

A mi Madre por ser la luz que alumbra mi vida, razón de mi felicidad y mi motivación constante, y

A todas aquellas personas que con su apoyo incondicional han aportado para que este sueño se haga realidad.

Dedicatoria

Para Josueth Montesdeoca, deseo que éste trabajo y el esfuerzo que llevó conseguirlo sirva de motivación para tu vida, para que te des cuenta que todo lo puedes conseguir con esfuerzo y dedicación y que pese a las adversidades debes salir adelante.

Recuerda que siempre estaré junto a ti para apoyarte en todo lo que necesites.

Con especial cariño te dedico este trabajo.

Philip Montesdeoca.

INDICE

Introducción.....	7
-------------------	---

CAPÍTULO I

1.1. El afianzamiento tributario.	12
1.1.1 Antecedentes.....	12
1.1.2 Afianzamiento.....	15
1.1.3 Caución.....	17
1.2. Principios del derecho tributario aplicables	25
1.2.1 Principio de “ <i>solve et repete</i> ”.....	25
1.2.2 Principio de legalidad.....	30
1.2.3 Principios tributarios que pueden ser vulnerados por el “ <i>solve et repete</i> ”....	34

CAPÍTULO II

2.1. Análisis de la legislación ecuatoriana	42
2.1.1 Incorporación de la figura del afianzamiento tributario dentro de la legislación ecuatoriana.....	42
2.1.1.1 El afianzamiento en la Ley de Equidad Tributaria.....	48
2.1.1.2 El acceso a la justicia de acuerdo con la Constitución 2008.....	52
2.1.1.3 Análisis de la Resolución de la Corte Constitucional (2do suplemento Reg. Of 256 12/08//2010).....	61

CAPÍTULO III

3.1. La caución en materia tributaria.....	68
3.1.1 Relación con acceso a la justicia.....	68
3.1.2 Vulneración de los derechos del contribuyente.....	74

CAPÍTULO IV

➤ CONCLUSIONES.....	81
➤ RECOMENDACIONES.....	83
➤ BIBLIOGRAFÍA.....	86
➤ ANEXOS.....	89

INTRODUCCIÓN

El pueblo soberano del Ecuador, en su afán por buscar una solución a sus principales problemas sociales, que otorgue seguridad, fuentes de empleo y garantice por lo menos un mínimo de bienestar para toda la ciudadanía, fue tentado por discursos demagógicos y creyó que esto podía ser posible dando paso a la instalación de una nueva Asamblea Constituyente que reforme la Constitución Política que hasta esa fecha estuvo vigente.

Es así como los ecuatorianos a través de las urnas emitimos un mandato único y de plenos poderes en favor de los assembleístas constituyentes, para que elaboren un cuerpo normativo que reemplace a la anterior Constitución y reforme el marco institucional del Estado.

Los Assembleístas Constituyentes, dotados de plenos poderes, dentro del afán por reestructurar el ordenamiento jurídico ecuatoriano, cometieron un grave error, pues expidieron mandatos constituyentes antes de expedir la nueva Constitución, ocasionando una incoherencia jurídica, pues estos mandatos estaban en concordancia con la anterior Constitución, misma que estaba en proceso de ser derogada. Entre las leyes que expidió el constituyente está la Ley de Equidad Tributaria, misma que tipifica algunos cambios dentro de los cuales se incorpora nuevamente al ordenamiento jurídico nacional, la figura del afianzamiento tributario, la cual hace más de treinta años fue eliminada del ordenamiento jurídico por diversas consideraciones que las señalaré más adelante.

En medio de este proceso se encontraba preparándose la nueva Constitución de la República del Ecuador, texto que trae consigo una serie de innovaciones a todo nivel, pues recoge nuevas teorías como el neo constitucionalismo; el cual se desarrolló en un inicio en Europa y posteriormente ingresa en Latinoamérica en primer lugar en Brasil y Colombia y se desarrolla de mejor manera en las constituciones de Venezuela y Bolivia. Esta teoría pretende fortalecer el ámbito de

las garantías constitucionales y ampliar el campo de los derechos humanos. Así fue cómo surgió en Montecristi un texto, que constituye la base de todo el ordenamiento jurídico ecuatoriano, con nuevas tendencias jurídicas y muy valdeadas innovaciones, que iban a cambiar nuestra imagen, para que el Ecuador se sume a las tendencias progresistas establecidas en Latinoamérica y sea visto como un país que no se encuentre relegado en el avance jurídico.

Es así como se consagra que el Estado ecuatoriano dentro de sus principales funciones tenga, la de otorgar a todos los ciudadanos la garantía para acceder a la administración de justicia sin ningún tipo de trabas ni impedimentos y no tan solo eso; sino que debe establecer y crear nuevas alternativas para que las personas que demanden el acceso a una tutela efectiva por parte del Estado, la obtengan de forma libre y con la celeridad necesaria; es decir, que ya no solo está encargado de reconocer estas garantías, sino que ahora tiene que implementar todos los medios para que las mismas sean cumplidas y que ninguna autoridad pueda desconocerlas o violentarlas, que éstas sean expeditas y que no existan obstáculos ni impedimentos para su libre goce y ejercicio.

El texto constitucional con todas esas incorporaciones busca satisfacer los requerimientos ciudadanos, porque se planteaba que el Estado no solamente ese ente encargado de estipular leyes, sino que asume un rol garantista, involucrado en proteger derechos y estar mucho más cerca de los ciudadanos que van en busca de una administración de justicia eficiente; y aunque parecería disonante, lo que hicieron los Asambleístas al promulgar la Ley de Equidad Tributaria, la cual contiene ciertos puntos que están en desacuerdo con el texto jurídico base del Ecuador, fue hacer reaparecer de entre las cenizas la figura del afianzamiento en materia tributaria, con varias interrogantes y con varios inconvenientes, que en su debido momento no fueron tomados en cuenta, ni analizados con la seriedad que el caso ameritaba, dando paso a una aprobación sin un análisis previo ni mesurado de una ley que atenta contra principios básicos constitucionales.

El afianzamiento tributario, además de lo antes anotado, surge como una medida para que el Estado pueda tener mayor cantidad de ingresos provenientes de aquellos contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones y activan la función

judicial con el único fin de dilatar el pago de sus obligaciones, ya que no es lo mismo pagar hoy que pagar varios años después, siendo éste el segundo fundamento de la puesta en vigencia de la figura en mención.

Y es aquí donde surge en mí, una interrogante ¿qué vendría a resultar más importante: la capacidad recaudadora o la seguridad jurídica que el Estado está obligado a entregar a sus ciudadanos? En este punto cabe considerar además que el numeral 9 del artículo 11 de la Constitución Política de la República del Ecuador establece que el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos y las garantías constitucionales.

Dentro de este contexto, tenemos que analizar y llegar a dilucidar si el afianzamiento tributario es acertado, o si éste va en contra de las garantías de los ciudadanos y en lugar de continuar con la evolución normativa que sería lo lógico, la Ley de Equidad estaría haciendo lo contrario, dando vida a figuras y principios que hace mucho tiempo atrás las distintas legislaciones desterraron de sus ordenamientos jurídicos, debido a que violentaban derechos fundamentales de los ciudadanos.

La figura que estaríamos trayendo a colación sería el antiquísimo “*solve et repete*”, misma que a muy breves rasgos, es la exigencia de un pago previo antes de iniciar una reclamación determinada, en base a este análisis, más adelante podemos concluir, si podría llegar a considerarse al afianzamiento como una figura aún más nefasta que el caduco “*solve et repete*”.

Dentro de este marco voy a enfocarme en mi trabajo investigativo y de esta manera desarrollar los puntos que he planteado, partiendo del primer capítulo, en el cual, por razones de gran importancia debo empezar señalando y profundizando en el análisis de las generalidades del afianzamiento tributario, porque esta será nuestra base para el estudio que seguirá con posterioridad. Inmerso en este tema voy a desarrollar los antecedentes, para de este modo tener una visión clara y conocer la naturaleza de esta figura; además, a fin de realizar una comparación, he visto necesario hacerlo con una figura que tiene mucha relación y que también hace referencia la ley, que es la caución. El estudio en el primer capítulo,

continuará también con un análisis de los principios del derecho tributario que serían aplicables al caso materia de la investigación y me centraré en el principio del “*solve et repete*” su relación, principales diferencias y similitudes con el afianzamiento y sus principales ventajas y desventajas, posteriormente analizaré el principio de legalidad y centraré este análisis en determinar si esta norma sería discordante con la norma jurídicamente superior; es decir, con la Constitución de la República, a más de los Tratados y Convenios Internacionales, y para finalizar este capítulo procuraré observar y mencionar otros principios que estarían siendo violentados por la figura del “*solve et repete*”.

En el capítulo segundo efectuaré un análisis acerca de la legislación ecuatoriana, en el sentido del tema a tratar, me centraré en la incorporación de la figura del afianzamiento dentro de nuestra legislación y fundamentalmente en la Ley de Equidad Tributaria, que es el cuerpo normativo donde se recoge esta figura logrando hacer una comparación muy estrecha con lo que la Carta Política estipula sobre el acceso a la justicia, su ámbito de ejecución y si el afianzamiento sería incompatible con estos derechos y garantías procesales, para de este modo emitir un criterio de valor fundamentado en todo el estudio anterior y analizar el pronunciamiento de la Corte Constitucional, que lo realizó en virtud de la presentación de varios procesos en los que piden su criterio, ante la serie de contratiempos y de dudas que surgieron desde la expedición de la norma y la aplicación del artículo innumerado posterior al artículo número 233 del Código Tributario referente al afianzamiento de las obligaciones en materia tributaria.

Para concluir con la presente investigación, terminaré por enfocarme en la caución en materia tributaria, la vincularé con normas constitucionales referentes al acceso a la justicia y con la vulneración de los derechos del contribuyente. Además analizaré la institución del afianzamiento tributario de acuerdo a los procedimientos tradicionales de interpretación y solución de antinomias, además de someter a esta institución a un análisis de acuerdo a los procedimientos modernos de interpretación constitucional establecidos en la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, que provienen de las doctrinas neo constitucionalistas.

Ese va a ser el enfoque y la forma en la que desarrollaré el presente trabajo investigativo, el cual lo considero de suma importancia y trascendencia hoy en día para la correcta aplicación normativa y para el reconocimiento efectivo de los derechos fundamentales. Considero además que el afianzamiento tributario merece un análisis oportuno, por lo que espero en el proceso poder exponer los criterios de la forma más objetiva y pragmática posible, para no caer en la tentación de emitir algún juicio de valor fundamentado en mi sentir muy personal con respecto al caso en mención.

CAPÍTULO I

1.1 EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO

1.1.1 ANTECEDENTES

Antecedentes del afianzamiento tributario

Para poder ubicar los antecedentes de la figura del afianzamiento tributario debemos remontarnos muchos años atrás, a la antigua Roma, donde surgió la figura del “*solve et repete*”.

Este concepto jurídico surge cuando se invierte el orden normal del procedimiento y se asigna al contribuyente la calidad de parte actora, quien para reclamar los cobros del publicano (recaudador de impuestos en la antigua Roma) debía entregar la denominada *pignoriscausa* (prenda o hipoteca), todo este proceso era llevado a cabo por parte del Pretor romano.

Posteriormente esta figura fue ganando terreno y es así como se va posicionando en diversas legislaciones, especialmente en la italiana, pero no se pudo tener claro su fundamento jurídico; es por esto que, con el transcurso del tiempo, surgieron una serie de teorías para fundamentar este principio y entre las más destacadas podemos mencionar:

“En primer lugar, está la denominada Teoría Jurídica estudiada y defendida entre otros, por el profesor italiano Gustavo Inghesso, la cual parte de la conocida presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, y en resumen considera que se deberá permitir la debida ejecutoriedad del acto de determinación, en cuyo caso sería el pago de la obligación tributaria, para que posteriormente se pueda discutir sobre la validez o legalidad del acto y eventualmente realizar las reparaciones del caso en favor del afectado, es decir, el sujeto pasivo.

La segunda teoría denominada Teoría Política, mentalizada por el jurista italiano Benvenuto Griziotti, señala que la regla del solve et repete pretende en primer lugar ser un medio del ente público para la obtención de sus ingresos tributarios de manera puntual y sin mayores contratiempos, y a su vez, combatir a aquellos sujetos pasivos que a través de la manipulación de la justicia, buscan los medios de no cumplir con las obligaciones impuestas, o simplemente dilatar su cumplimiento.

Finalmente, como tercera teoría sobre la naturaleza de la regla solve et repete, está denominada la Teoría Fiscalista, la cual ve a dicha regla como un privilegio o beneficio exclusivo del fisco y cuya finalidad es la de proteger la política de finanzas públicas establecida por el Estado.”¹ Del mismo modo, juristas tales como el maestro Fonrouge, unifican la teoría política y la teoría fiscalista, tal como sigue: “El principio constituye una institución autónoma de derecho financiero y reviste el carácter de medida protectora de política financiera, cuya finalidad, función o motivo, es proteger las finanzas públicas, erigiendo una valla contra los contribuyentes de mala fe.”² En este sentido, el criterio citado resulta claramente una unión entre las teorías políticas y fiscalistas, que de alguna manera trataron de sustentar tan negativa regla que cambia los principios procesales al establecer la ejecución antes que la decisión final de la autoridad judicial.”

Como he podido señalar en estas primeras líneas de la investigación y en base a un sencillo análisis, se puede apreciar que ninguna de estas tres teorías han sido lo suficientemente claras y no han podido dar un sustento y una fundamentación jurídica sólida para otorgar validez a este principio, en vista de que se está viendo comprometido un derecho fundamental que es el acceso a la justicia de los administrados, lo que genera una suerte de desigualdad de condiciones, otorgándole a la administración una marcada superioridad sobre los sujetos pasivos. La tesis del “*solve et repete*” en principio, debido a su larga existencia jurídica y posteriormente el afianzamiento, debería tener un sustento mucho más contundente, capaz de generar una duda razonable, justificar su existencia y no

¹ http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/1/1969_058_149.PDF

² FONROUGE, Carlos Guliani, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2004, p. 678, citado por Hernán Batallas en: *El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional*, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, 2009, pág. 26

crear la idea de poseer vicios de inconstitucionalidad, que pudieran ser atentatorios a los derechos del ciudadano para acceder a la justicia, a ser tutelados por el Estado y no caer en un estado de indefensión.

Por lo expuesto anteriormente, el "*solve et repete*" vendría a constituirse en el antecedente remoto del afianzamiento, mismo que no es más que un pago anticipado a la Administración Tributaria, para poder gozar del derecho a reclamar sobre una actuación de su parte: Este pago previo vendría a constituirse en una exigencia que de no realizarla, no se podría deducir acción alguna para defenderse de un actuar de la administración, o si bien podría deducirse algún tipo de acción, ésta no podrá seguir su cauce habitual hasta que no se cancele los valores pendientes determinados por la ley.

Resulta desconcertante que, mientras por un lado se creó una Constitución progresista e innovadora en muchos campos, donde hasta la naturaleza es reconocida como sujeto de derechos y en lugar de seguir con esos mismos lineamientos, tengamos que retomar principios atentatorios contra el libre acceso a la administración de justicia; principios que varios países desterraron de sus ordenamientos jurídicos, declarándolos inconstitucionales con merecidos reconocimientos; principios que tal vez estuvieron adecuados para la época de la República Romana, pero que para una época como la actual, resultan un retroceso procesal enorme, ya que se estaría dejando al sujeto pasivo en una completa indefensión jurídica, violando disposiciones constitucionales que buscan lo contrario.

La exposición antes señalada, nos ha traído a contexto sobre el lugar y la época donde se inició esta idea de un pago anticipado, cómo se lo implementó y además hemos podido analizar sus escasos fundamentos basados en tres teorías que no nos dejan enteramente satisfechos, debido a que sus bases no resultan lo suficientemente sólidas ni persuasivas como para darle un asidero firme a la figura del pago anticipado.

1.1.2 EL AFIANZAMIENTO

Para una mejor comprensión del término “*afianzamiento*” creo conveniente recurrir al diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, el cual señala que **afianzar** es: “*dar fianza por alguien para seguridad o resguardo de intereses o caudales, o del cumplimiento de alguna obligación*”³, y por **fianza** debe entenderse como aquella “*prenda que da el contratante en seguridad del buen cumplimiento de su obligación*”.⁴

De esta definición podemos inferir que la acción de afianzar consiste en la entrega o consignación de una prenda tendiente a asegurar el cumplimiento de una determinada obligación. Pero lo llamativo y lo que en realidad se destaca de esta definición, es el hecho de que se entiende que alguien tiene que entregar algo para resguardar sus intereses y además que está inmersa una obligación de por medio.

En ese mismo sentido, el diccionario jurídico de Cabanellas manifiesta exactamente lo mismo, así tenemos que:

“Afianzamiento: *Acción y efecto de afianzar. El acto de asegurar con fianza el cumplimiento de una obligación; de dar seguridad o resguardo de intereses o caudales. También, el efecto del mismo contrato de fianza (v.), por el cual uno se hace responsable de la obligación de un tercero, en caso de no cumplirla éste.*”

Ahora bien, en este análisis debemos considerar si es aplicable esta definición al ámbito del derecho tributario.

Estimo que a breves rasgos, el hecho de afianzar según las definiciones antes citadas, no se ajusta a la realidad de que el ciudadano deba hacer por sí mismo las gestiones necesarias para darse seguridad o tomar las acciones necesarias a su alcance para defender sus intereses y procurar una atención y respeto por sus derechos, ya que ese deber y esa responsabilidad es única y exclusiva del Estado,

³ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - Vigésima segunda edición, en: http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=afianzar

⁴ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - Vigésima segunda edición, en: http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=fianza

el ciudadano no tiene por qué hacer algo para protegerse jurídicamente de una vulneración o una posible vulneración a sus derechos, ya que eso es una obligación estatal y la seguridad y certeza jurídica es uno de los fines que todo Estado de Derecho debe tomar como uno de sus fines últimos y más trascendentales, debido a que del cumplimiento efectivo de ese precepto se llegarán a consolidar las demás garantías y derechos que deba entregar a sus administrados.

Este razonamiento fue acogido por los integrantes de la Asamblea Nacional Constituyente reunida en Montecristi en el 2007, donde los constituyentes, procedieron a realizar un sin número de reformas a cuerpos normativos, entre los cuales estuvo la expedición de la denominada Ley de Equidad Tributaria, donde se procedió a reincorporar a las normas del Código Tributario, esta nueva figura denominada afianzamiento tributario, que como veremos más adelante en nuestro estudio no posee mucha novedad puesto que ya existió con antelación en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, pero fue dado de baja con la expedición del Código Tributario de 1975, con varias consideraciones que no han variado mucho desde entonces.

Antes de continuar con el análisis respectivo, creo pertinente dilucidar la jerarquía normativa que poseen los denominados mandatos constitucionales, para así poder establecer con qué calidad jurídica estas disposiciones normativas salen a la luz y en dónde se llegarían a posicionar en la ya tan conocida y mencionada pirámide kelseniana.

Existía un grave y complejo dilema sobre qué tipo de ley vendría a ser un mandato, pero estas dudas fueron despejadas con la expedición de la disposición especial cuarta constante en la Ley Orgánica de la Función Legislativa, donde se establece que los mandatos constituyentes poseen una jerarquía normativa de leyes orgánicas; es decir, gozan de una jerarquía infraconstitucional. . Con esta aclaración podemos decir con seguridad que la denominada ley de equidad tributaria, que posteriormente se incorporara al Código Tributario, es una ley orgánica.

Definitivamente resultó apresurada la expedición de esta reforma, debido a que el Derecho, al ser un todo sistemático debe guardar estrecha relación entre sí; es decir, las normas de un ordenamiento jurídico, deben complementarse mas no contradecirse. Hago esta precisión por cuanto lógicamente resultaba más apropiado realizar un ejercicio mental sencillo por parte del constituyente y proceder a aprobar en principio la Constitución Política del Ecuador, para que una vez aprobado el documento que se iba a constituir en la base de todo el ordenamiento jurídico ecuatoriano, se proceda con la creación y posterior publicación de las demás normas jurídicas de inferior rango, para no generar ningún conflicto y oposición normativa.

La situación es que el Estado debería procurar satisfacer las necesidades de sus ciudadanos antes que coartar los derechos de los suyos, es por esto que me nace hacer una pequeña comparación; es como si se reuniera un grupo de personas y decidan que desde hoy en adelante para que el ciudadano pueda gozar del derecho a la vida, deba consignar al Estado un valor determinado y ahí sí, el Estado haría lo que esté a su alcance para resguardar ese derecho. La comparación puede parecer exagerada, sin embargo, no hay que olvidar que el numeral 6 del artículo 11 de la Constitución mismo que señala que todos los derechos son de igual jerarquía; es decir, el derecho a la tutela judicial efectiva tiene el mismo valor que el derecho a la vida.

De lo expuesto anteriormente podemos colegir que, con la expedición de la Ley de Equidad Tributaria en el Ecuador, se ha consolidado de la figura jurídica del afianzamiento como una garantía extra que protege los intereses del fisco, con el fin de incrementar la consignación de valores en sus cuentas y tratar de que no se acumulen tantos procesos para que la administración de justicia sea mas eficiente.

1.1.3 CAUCIÓN.

Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española podemos mencionar que la caución es:

“Caución. (Del lat. *cautio*, -ōnis).

1. f. *Prevención, precaución o cautela.*
2. f. *Garantía o protección prestada a alguien.*
3. f. *Der. Garantía que presta una persona u otra en su lugar para asegurar el cumplimiento de una obligación actual o eventual*⁵

Entonces, sería acertado decir que la caución es una institución del derecho en general, que ha sido creada como un eficaz medio para otorgar a las obligaciones un mayor grado de seguridad frente a un futuro incumplimiento por parte del obligado, es decir, la caución surge conforme debido a la desconfianza en la sociedad. La caución es el medio que las personas han desarrollado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones contraídas en un inicio.

Si en la sociedad existiera plena confianza y certeza en cuanto al cumplimiento de tal o cual cosa o actividad, esta figura no tendría cabida alguna en el mundo, tanto social como jurídico, pero al ser este hecho bastante utópico definitivamente tendremos esta figura eternamente y de seguro con muchas variaciones que le otorguen mayor fortaleza que la que hoy en día posee.

Como gran parte de figuras e instituciones jurídicas relevantes, ésta no se queda atrás y tiene su asidero en el derecho romano donde comenzó esta idea de asegurar el cumplimiento de las obligaciones y donde se empezó a normar esta medida de cumplimiento, que en sus inicios no poseía gran evolución y surgió como el derecho que tenía el acreedor sobre la vida, ya que para garantizar la obligación contraída por el deudor, que en su gran mayoría era gente de escasos recursos, se facultaba al acreedor para que disponga de la vida o la libertad del deudor; es decir, si el deudor no pagaba, la forma en que hacía efectiva su obligación era con su vida, debido a que el acreedor podía desmembrar su cuerpo y así darse por cobrado, creando un precedente para futuros deudores impagos, o a su vez hacer de ese deudor un esclavo que pagara con su libertad y con su forzado trabajo la deuda que no supo extinguir.

Posteriormente, con el advenimiento de nuevas ideas y otras administraciones se fue dando un giro a esta forma de cumplir las obligaciones y de cierto modo la caución se fue

⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - Vigésima segunda, en: edición http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=caucion

tornando más humana. Con el Emperador Augusto se deja de lado estos abusos y se estableció que el deudor únicamente debería responder con sus bienes para garantizar la obligación contraída con el acreedor, dejando así de lado la posibilidad de que el acreedor tome la vida o la libertad del deudor para que resarza sus obligaciones pendientes.

En la legislación ecuatoriana, la caución encuentra su fundamento en el artículo 31 del Código Civil, que contempla textualmente lo siguiente **“Art. 31.- Caución significa generalmente cualquiera obligación que se contrae para la seguridad de otra obligación propia o ajena. Son especies de caución la fianza, la prenda y la hipoteca.”**⁶

Con esta definición del Código Civil ecuatoriano, nos podemos dar cuenta de que la caución vendría a constituirse en el género y tanto la fianza, la prenda y la hipoteca serían la especie de esta forma jurídica de garantizar una obligación. Es decir, el afianzamiento sería una especie de caución.

Para continuar con este tema considero oportuno mencionar las clases de cauciones existentes dentro del ordenamiento civil ecuatoriano mismas que se dividen en dos grupos: las personales y las reales.

CAUCIÓN PERSONAL: La caución personal también llamada fianza, la podemos definir como aquella garantía que debe ser cumplida por una tercera persona completamente ajena a la obligación contraída por el deudor principal y esta persona ajena al nacimiento de la obligación primigenia, lo que hace es comprometer su patrimonio; es decir, la suma sus bienes tanto presentes como futuros con los del deudor principal, para otorgar seguridad al cumplimiento del compromiso del deudor y con esto se incluye como parte de la obligación.

Aquí vale hacer una acotación sobre el problema que puede generar la figura de las cauciones personales, debido a que esta figura no es totalmente fiable y segura, pues podría darse el caso de que deudores inescrupulosos, antes de que sea ejecutable la obligación, empiecen a deshacerse de sus bienes de forma ficticia o real, para en un momento dado decir que no tienen con qué responder por las deudas que estaban

⁶ CODIGO CIVIL (LIBRO I) Codificación 10 Registro Oficial Suplemento 46 de 24-jun-2005.

obligados a cumplir, con lo cual se tornaría complicada la cobranza efectiva de las mismas.

Por este motivo, este tipo de garantías no constituyen una forma cien por ciento fiable de cumplimiento de una obligación.

CAUCIÓN REAL: Este tipo de garantía la podemos ubicar dentro de aquellas en las que la garantía para el cumplimiento se da con los bienes específicos del deudor, tanto muebles como inmuebles en otras palabras, el acreedor se asegura el pago con los bienes del deudor, que en caso de incumplimiento servirán para subsanar la obligación contraída.

Según el tratadista ecuatoriano Oswaldo Paz y Miño *“el hecho de constituir caución real sobre algún bien o bienes del deudor, ofrece dos importantes ventajas al acreedor*

- a) *El derecho de persecución.- o sea, la posibilidad de perseguir incluso de manos de terceros, los bienes objeto de garantía; y*
- b) *El derecho de preferencia.- que no es otro, que aquel que permite al acreedor, pagarse el crédito, antes que otros acreedores. Este aspecto es de gran importancia en aquellos casos en que los bienes que el deudor posee no son suficientes, para responder por la totalidad de las deudas adquiridas con distintas personas naturales y/o jurídicas.”⁷*

Las formas más representativas de las cauciones reales son la prenda y la hipoteca, figuras que posteriormente las estudiaremos con un poco más de profundidad.

Las figuras que posteriormente estudiaré, lo haré sin la profundidad que una de ellas amerita, en vista de que si bien tienen relación con el solve et repete, no se enmarcan en su totalidad en el tema central de la investigación, puesto que si bien estaríamos yendo a

⁷ Paz y Miño, Oswaldo, *Caución en el Derecho Civil Ecuatoriano*, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1991. Quito-Ecuador, pág.44.

los inicios en donde esta figura encuentra su fundamento y podremos observar que no son del todo similares.

Una vez que he señalado como se divide la caución, voy a enfocarme directamente en la división que nuestro Código Civil hace acerca de ésta y de las especies que en la norma se especifican.

Empezaré por enfocarme en la fianza, que como señalé anteriormente, constituye un tipo de caución personal que se encuentra tipificada en el art. No 2238 del Código Civil que textualmente dice lo siguiente

“Art. 2238.- Fianza es una obligación accesoria en virtud de la cual una o más personas responden de una obligación ajena, comprometiéndose para con el acreedor a cumplirla en todo o parte, si el deudor principal no la cumple. La fianza puede constituirse, no sólo a favor del deudor principal, sino de otro fiador”⁸.

Esta garantía gozaría del carácter de accesoria en virtud de que no puede nacer si no existiera una obligación principal y esta a su vez no podría nacer a la vida jurídica por sí sola, ya que su fundamento es el de asegurar el cumplimiento de una primera obligación que tiene posibilidad de ejecutarse únicamente si el deudor incumple su pago; además, el fiador o los fiadores gozan del beneficio de exclusión; es decir, tienen la posibilidad de exigir que se persiga primero al deudor principal y con posterioridad a ellos, con este tipo de garantía el acreedor tiene la posibilidad de asegurar su deuda con los patrimonios de los fiadores que hayan entregado su confianza al deudor.

La fianza vendría a constituirse en una garantía personal con algunas características muy particulares y además con algunos inconvenientes al momento de ejecutar la misma; no podríamos decir que sería la que más se acerque a nuestro estudio y apegarse a la idea del afianzamiento tributario, porque tiene algunas divergencias con la figura en mención debido a que en el caso del afianzamiento no existe una tercera persona que preste su patrimonio personal, tanto presente como futuro, en beneficio del acreedor, sino que es el mismo acreedor el que tiene que hacer todo lo que esté a su alcance para conseguir los

⁸ CODIGO CIVIL (LIBRO I) Codificación 10 Registro Oficial Suplemento 46 de 24-jun-2005.

fondos suficientes y así iniciar su reclamación ante los jueces competentes, quienes previamente han calificado su demanda aceptando a trámite la misma.

Es valedero el mencionar que la fianza no se podrá presumir solidaria, esto es la posibilidad que el acreedor tiene para elegir a su antojo la persona, ya sea esta el deudor o el fiador, para hacer efectiva la obligación y exigir el pago a cualquiera de las partes; pero si sucede el caso y es muy común el que se deje expresa constancia por escrito que el fiador o que los fiadores sean solidarios, en este caso el acreedor podrá elegir perseguir a la persona que considere conveniente, analizando a la que tenga más posibilidades de cobro.

Si el acreedor tomara la decisión de perseguir en primera instancia al fiador y éste extingue la obligación, el fiador le subrogaría al acreedor con todos sus derechos, para de este modo poder exigir al deudor de la obligación principal el pago de lo que avaló y posteriormente canceló.

Pues bien, ahora es el turno de las garantías reales, donde empezaremos por referirnos a la prenda, misma que se encuentra tipificada en el artículo No. 2286 del Código Civil que reza textualmente lo siguiente.- *“Por el contrato de empeño o prenda se entrega una cosa mueble a un acreedor, para la seguridad de su crédito. La cosa entregada se llama prenda. El acreedor que la tiene se llama acreedor prendario.”*⁹

Los romanos en un segundo intento por generar mayor confianza y seguridad al momento que el acreedor tenga que exigir la obligación, acertadamente creyeron que sí podían hacerse con un objeto físico real y que éste tenga un valor similar al de la deuda primigenia, la posibilidad de cobro iba a ser mayor posición con la que estoy de acuerdo, de este modo como surge la “Pignus” o Prenda en nuestro vocablo, que no es otra cosa que la entrega de la cosa en garantía por el deudor a favor del acreedor, para que si en el supuesto de que el deudor incumpla con su compromiso, entonces el acreedor que únicamente posee la cosa prendada, haga todas las gestiones necesarias para que en pública subasta se venda la cosa y que los valores pasan a ser reintegrados al acreedor y que de ser el caso, de existir un excedente, este pase a manos del propietario de la cosa enajenada (es decir el deudor). En un inicio existía la posibilidad de que el acreedor

⁹ CODIGO CIVIL (LIBRO I) Codificación 10 Registro Oficial Suplemento 46 de 24-jun-2005.

conservar la cosa prendada como pago por la obligación, pero esto poco a poco se fue normando hasta que luego el bien debía ser vendido para cancelar los valores exactos.

En palabras de Álvaro Pérez V., tratadista colombiano prenda es: *“Una garantía real, accesoria e indivisible, constituida sobre una cosa mueble que se entrega al acreedor para seguridad de su crédito y que da a aquel el derecho de pedir, en caso de mora del deudor, que se venda la prenda en pública subasta, para que con lo producido se le pague conforme al orden de referencia establecido por la ley, o que, a falta de postura admisible se le adjudique en pago hasta concurrencia de su crédito, previo avalúo por peritos.”*¹⁰

El derecho de prenda vendría a constituirse según esta definición en una garantía real que gravara a un bien mueble para asegurar que se cumpla lo que el deudor prendario se obligó, y en caso de que no haya podido cumplir en los plazos y términos establecidos, el acreedor prendario pida la enajenación pública del objeto de la prenda para poder sanear la obligación pendiente.

Esto es lo que se conoce como prenda, que no es más que un tipo de caución real que se constituye sobre bienes muebles y otorga mayor seguridad de pago; esto debido a que al momento en que el deudor incumpla con el compromiso contraído en un principio, con las particularidades que la ley señala para el perfeccionamiento de esta figura; el acreedor puede ejecutar a su favor el o los bienes prendados, tal como se mencionó en el párrafo anterior.

La última especie de caución que señala el código civil en su artículo 31 es la Hipoteca; que al igual que las anteriores me voy a permitir señalar lo que establece la ley al respecto:

*“Art. 2309.- Hipoteca es un derecho de prenda, constituido sobre inmuebles que no dejan por eso de permanecer en poder del deudor.”*¹¹

Antes de analizar lo que la normativa ecuatoriana dice sobre la hipoteca, creo prudente señalar el antecedente de la misma, que como podemos inferir, se desprende del

¹⁰ Pérez Vives, Arturo, Garantías Civiles (Hipoteca, Prenda, Fianza), Temis, Bogotá 1984. Pág. 42.

¹¹ CODIGO CIVIL (LIBRO I) Codificación 10 Registro Oficial Suplemento 46 de 24-jun-2005.

derecho real de garantía de prenda que siguió con su desarrollo y evolución en la antigua Roma. Como el principal problema de la prenda era el que el bien entregado salía de la posesión del propietario, éste ya no podía hacer uso y disponer libremente de los mismos, entonces surgió la complicación de que existían algunos bienes que resultaban de mucha importancia en la vida diaria de los ciudadanos romanos para sus labores cotidianas; como por ejemplo se puede mencionar a la maquinaria de labranza, haciendas donde se producía alimentos o donde habitaba el mismo deudor; por lo que al no poder utilizar los mismos, se generaba un problema de difícil solución.

Es así como se genera la figura de la hipoteca, porque con esta nueva garantía, el bien posee un gravamen pero no deja de estar en posesión del propietario y no pasa a manos del acreedor o de un tercero que lo resguarde, sino que se le otorga la facultad de que el deudor continúe beneficiándose de este bien, para que pueda continuar con sus actividades habituales y de este modo cumplir con sus compromisos contraídos. Hay que considerar una diferencia sustancial entre la prenda y la hipoteca. En el caso de la prenda, la obligación está garantizada con bienes muebles, mientras que en el caso de la hipoteca, la garantía de la obligación principal se perfecciona con bienes inmuebles.

La hipoteca se constituye en una de las más seguras formas de caucionar, debido a que se trata de la interposición de un gravamen con solemnidades especiales a un bien inmueble que por su naturaleza resulta muy complicado sacarlo del comercio o utilizar algún artificio para desconocer el gravamen que posee y desentenderse de la obligación que el mismo deudor estaría asegurando.

Con el análisis lo que pretendo hacer es mencionar las diferentes posibilidades que la misma legislación ha dotado para hacer efectivas nuestras obligaciones, ya que resulta complicado poseer la liquidez necesaria y así evitar incurrir en el endeudamiento.

Con esto quiero decir que la ley que está siendo aludida, debería otorgar al contribuyente de alguna otra alternativa para poder caucionar su obligación, y que esta forma de asegurar el cumplimiento no sea en numerario, porque resulta complicado conseguir realizar éste depósito y por este hecho el sujeto pasivo quedaría en un estado de indefensión frente a la administración de justicia o a su vez quedaría indefenso ante el oportunismo de mucha gente inescrupulosa que aprovecha la necesidad de las personas

para aprovecharse de la desesperación del momento, y hacerse con más de lo que en inicio prestaron como el caso específico de los prestamistas usurarios.

1.2 Principios del derecho tributario aplicables.

1.2.1 Principio de “*solve et repete*”

Lo que voy a realizar en este del estudio, es vislumbrar con la mayor claridad posible la esencia del principio del pago previo, con la ayuda de pensadores ilustres que han aportado con su experticia en el campo del Derecho Tributario y que han conseguido plasmar sus ideas en textos reconocidos de los cuales voy a ayudarme en mi fundamentación. Recapitulando un poco debo tratar de condensar lo que el Solve et Repete significa y abarca tanto en la época antigua como en la actualidad y como lo hemos sabido manifestar en su debido momento.

La figura del denominado “Solve et repete” viene a constituirse en un requisito legal adicional, que implica el consignar un valor establecido a favor del fisco, para que una vez constatado dicho depósito se proceda a continuar con el curso normal de una reclamación judicial y se tenga derecho para acceder a la administración de justicia. Este requisito a simple vista resulta alarmante ya que no podría o no debería haberse promulgado una norma que vaya en desmedro de los derechos de los contribuyentes y es aquí donde vale la pena analizar cual vendría a ser la naturaleza de este requisito altamente atentatorio con las garantías de los sujetos pasivos de la obligaciones tributarias.

Este pago previo vendría a constituirse en una carga procesal que como lo señala CARNELUTTI *“obligación y carga (...) divergen en cuanto al elemento sustancial porque cuando media obligación, el vínculo se interpone para la tutela de un interés ajeno y cuando hay carga, para la tutela de un interés propio”*¹²

Entonces estaríamos hablando de una carga entendida como aquel acto que el sujeto debe realizar para asegurar que se precautele un interés propio, que no posee ninguna

¹² Carnelutti Francesco, Lezioni di diritto processuale civile, t. Padua, 1993, p.17, citado por Montero Aroca, p 109 citado por Oswaldo Santos Dávalos p3.

compulsión jurídica para hacerlo pero si éste no la hiciera las consecuencias serían desfavorables para su causa. La carga que tiene que ser asumida por el sujeto que intenta deducir una acción en contra del Estado, que a más de ser la parte contraria dentro del litigio sería la encargada de dilucidar quién tiene la razón en este conflicto, tendría otra tacha más de ilegalidad ya que se estaría convirtiendo en juez y parte del proceso.

La regla del *Solve et repete* entonces vendría a constituirse en una carga o también la podríamos encasillar como un presupuesto procesal extra y es así que para *“GIANNINI se trata de un presupuesto procesal objetivo o, más específicamente, de una excepción procesal. Según CHIOVENDA constituye siempre esto último, sin posibilidad de que sea apreciada de oficio por el juez si la administración omite alegarla. PERULLES insiste en la misma idea: la falta de justificación del pago constituye una excepción perentoria, que provoca que el fallo no se pronuncie sobre la cuestión objeto del recurso, si bien admite que en la nueva Ley las consecuencias procesales de la no presentación del documento justificativo del pago son distintas, aunque sus resultados prácticos fundamentalmente no difieran.”*¹³

Estas ideas resultan una dura crítica a la regla del pago previo, en vista que estaría yendo en contra de la normativa constitucional en lo referente al acceso de justicia, ya que estaría constituyéndose en un obstáculo al derecho que tenemos todos los ciudadanos a acceder a la administración de justicia, en una traba para acceder al aparataje judicial y en una dilación procesal de carácter pecuniario que sería la peor de todas en vista de que se estaría discriminando a las personas que no posean los medios económicos suficientes para continuar con una acción legal, en otras palabras estaríamos retrocediendo en el tiempo y nos estaríamos retrotrayendo a épocas antiguas donde el que podía reclamar justicia y un fallo justo era únicamente el que tenía los medios suficientes como acceder a la justicia y por su poder económico tener el derecho de ser escuchado.¹⁴

¹³ Mendizabal Allende, Rafael, Significado actual del principio "solve et repete", Revista Española de derecho administrativo, N° 43, 1964, pág. 122.

¹⁴ *“Art. 9.- Son ciudadanos del Ecuador, los ecuatorianos que reúnan las calidades siguientes: (...) 2. Tener una propiedad raíz, valor libre de doscientos pesos, o ejercer una profesión, o industria útil, sin sujeción a otro, como doméstico, o jornalero;(...).”* Constitución Política de la República del Ecuador, Expedida en Quito por la Convención Nacional el 31 de marzo de 1843.

Pero la defensa estatal a esta imposición legal estaría enmarcada en una idea muy clara que es la mayor recaudación fiscal. El Ecuador al ser un país de un pequeño desarrollo industrial dedicado en mayor medida a la extracción de materias primas y con una producción agrícola con en proceso de desarrollo, no encuentra una fuente segura para sustentar su economía; es por esto que en los últimos años de administración pública lo que se ha buscado es conseguir una financiación del presupuesto estatal basada en gran medida en aumentar la carga impositiva y así poder cubrir el incremento del gasto público, lo cual se puede verificar con las reformas que ha sufrido la Ley de Régimen Tributario Interno, su Reglamento y además la creación de nuevos impuestos que se implementaron en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

En otras palabras, la Administración apuntó al ingreso, producto de los impuestos y a todo lo que este ámbito abarca, pero en su intento por cubrir el déficit existente y la necesidad urgente de liquidez, se promulgó esta ley denominada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador¹⁵, donde si bien se busca conseguir una financiación estatal expedita y célere, por otra parte se dejó de lado y se desconoció temas muchos más trascendentales, tales como la garantía estatal de dar facilidades necesarias al ciudadano para que pueda tener acceso a una justicia sin trabas ni dilaciones de ningún tipo.

Críticas muy duras se han emitido al respecto de este tipo de prerequisites, de las cuales me voy a permitir señalar las que menciona GARCIA DE ENTERRIA, señalándolo como un “sorprendente y abusivo requisito (...) radicalmente contradictorio con el principio a la

¹⁵ “(...) urgente necesidad de una reforma tributaria integral para que los ciudadanos ecuatorianos puedan gozar de un entorno próspero, justo y solidario, características que convergen ineludiblemente en el desarrollo económico para todo el Ecuador.

Por ello, consciente de que una patria próspera, justa y solidaria no existirá si las terribles distorsiones que datan del pasado no logran ser revertidas a través de mecanismos que optimicen los objetivos de todos los sectores de la sociedad ecuatoriana, sin perjudicar el control que el Estado debe tener y ejercer, para generar ese cambio, para establecer dichos mecanismos pongo a consideración de la Asamblea Nacional Constituyente el Proyecto de Ley Para La Equidad Tributaria en el Ecuador, para su conocimiento, discusión y aprobación.”. Exposición de motivos para la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

tutela efectiva”¹⁶, y más duramente lo califica el tratadista VILLEGAS “como un inicuo instrumento de tortura llamado a desaparecer”¹⁷

Entonces no estaríamos mal si dijéramos que el dar vida a esta figura, tiene la finalidad de poner en una condición de superioridad al ente encargado de dar protección a todos los suyos, y que por lógica goza de mayor poder que los ciudadanos; hecho lamentable a todas luces en la medida que, sería como si el hijo menor de edad en una situación de indefensión frente al mundo debiera ser el encargado de cuidar y proteger al padre; lo cual es completamente ilógico y sin sentido alguno.

En realidad el sentido que se le encontraría a la regla del solve et repete vendría a ser el de constituirse en una dificultad para acceder a una tutela jurisdiccional efectiva, convirtiéndose en un obstáculo tal, que de no ser solventado, simplemente coartaría muchos derechos y principios, como lo sabremos analizar posteriormente, los cuales son necesarios para que en la sociedad que vivimos, tengamos seguridad que el Estado está dotando de todos los instrumentos y mecanismos para que los ciudadanos tengan esa certeza jurídica, tan necesaria en un Estado de derechos y justicia como el nuestro.

Y para ser más concluyente, me permitiré señalar lo que el letrado colombiano Dr. Julio Fernández Álvarez mencionó en una exposición sobre el afianzamiento en materia tributaria en la Universidad Simón Bolívar, haciendo referencia al mal llamado principio tributario del pago previo: *“es el obstáculo para acceder a la justicia que consiste en pagar la obligación discutida para poder ser oído en juicio, de manera que si la decisión judicial fuere favorable al demandante, se le concede el derecho de repetir o devolver lo que ha pagado sin justa causa legal.”*¹⁸

Hemos mencionado varios cimientos a la regla del solve et repete como la fundamentación procesal que considera el requisito del pago previo como un presupuesto procesal, además hemos visto el punto de vista del fisco que como lo señalamos se consideraría en un beneficio extra para que la administración pueda cubrir sus

¹⁶ García de Enterría. Eduardo y Tomas Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo, t. II palestra – Temis, Bogotá-Lima, 2008, p.608 citado por Oswaldo Santos Dávalos La Obligación del Afianzamiento en Materia Tributaria.

¹⁷ Villegas, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Astrea, Buenos Aires, 2005, 515.

¹⁸ Julio, Fernández Alvares, citado por Hernán Batallas Gómez El Afianzamiento en las Acciones y Recursos en Materia Tributaria y el Derecho a una Tutela Jurisdiccional.

necesidades presupuestarias, pero debemos así mismo mencionar otras dos fundamentaciones de lado y lado que son precisas de señalar.

Varios estudiosos del derecho han dado un sustento a la regla del pago anticipado fundamentados en la presunción de legitimidad de los actos administrativos; es decir, que por la misma naturaleza del acto administrativo se presume legítimo, correcto, sin errores y por este motivo y debido a que el acto es perfectamente válido en vista de que se han observado todos los procedimientos y requisitos tanto de fondo como de forma para que el acto administrativo salga a la luz, este no debería poseer tacha alguna y por lo tanto únicamente debería ser cumplido.

Y por último nos queda por mencionar la justificación pragmática por parte del Estado, que vendría a ser la necesidad de despejar la interposición excesiva de reclamos y de acciones por parte del sujeto pasivo para no pagar lo que le han determinado y que maliciosamente utiliza como escudo a la administración de justicia para dilatar de forma excesiva el cumplimiento de sus obligaciones pendientes con el Fisco y obstaculizar la administración de justicia.

Si éste sería el fundamento primigenio, no me resultaría del todo exagerado suponer en vista de que la administración de justicia tiene muchísimos inconvenientes y la demora en la emisión de un fallo es algo en realidad muy molesto, pero lamentablemente para poder cambiar esto tendríamos que reformar por completo la mentalidad de todos los ciudadanos, porque esto viene a constituirse en un problema cultural, la viveza criolla es el signo distintivo de los ecuatorianos y este problema siendo muy realistas no va a cambiar muy fácilmente, en vista de que siempre se buscaran salidas que no necesariamente estén apegadas a la ley.

Si ese sería el fundamento de mayor peso, no sería ilógico pensar en la posibilidad de que se aprueben normas en donde se necesite afianzar para ser oído en un juicio de alimentos, en un juicio laboral o hasta en un divorcio por mutuo consentimiento. La verdad es que los procedimientos para los diferentes tipos de juicios son muy diversos, pero los principios y garantías son únicos e inmutables, si la Constitución establece que el acceso a la justicia es gratuito, no se puede desconocer a la norma madre de todo el ordenamiento jurídico y discriminar a personas que por su condición económica no

poseen los medios suficientes para pagar al Estado, para que puedan acceder a una judicatura, para ser oídos y defenderse en una justa lid que tenga ante todo igualdad de condiciones.

A continuación analizaremos brevemente varios principios constitucionales relevantes para el tema en desarrollo.

1.2.2 Principio de Legalidad

El principio de legalidad es el pilar sobre el que se fundamenta el Derecho Público y en tal carácter actúa como parámetro para decir que un Estado es un auténtico Estado de Derecho, pues en éste principio, el poder tiene su fundamento y límite a través de las normas jurídicas en las que se determinan las competencias y jurisdicción de los distintos poderes del régimen.

En el mundo jurídico, el principio antes enunciado viene a constituirse en la base y fundamento del correcto actuar y del óptimo desempeño de toda la administración pública, ya que no podemos hablar de que la administración pueda hacer un cobro determinado si este valor no se halla previamente tipificado en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, luego del proceso habitual para que una norma jurídica tenga validez absoluta.

Y es así como desde tiempos remotos salió a la luz el ya tan conocido axioma de que no habrá impuestos sin ley (*nullum tributum sine lege*). El principio de legalidad es la base, el pilar fundamental de todo ordenamiento jurídico, ya que al ser el derecho un conjunto íntimamente relacionado entre sí, que siempre está concatenado entre sus demás normas, se convierte en un todo que no puede estar disperso; sino que por el contrario, debe guardar una relación lógica. Las normas que conforman un determinado ordenamiento jurídico; si bien subsisten por sí solas y tienen valor porque fueron puestas en vigencia desde su promulgación, no deben contradecirse unas a otras, porque el legislador estaría generando un caos jurídico, trayendo confusión al momento de poner en práctica estas leyes.

Con estos postulados, únicamente nos queda por decir que el principio de legalidad es el que otorga validez a las normas jurídicas, este principio resulta de vital importancia en el mundo jurídico y más aún en el ámbito social, en vista de que las sociedades han sido

entes desconfiados por naturaleza y que en su intento por buscar algo seguro han ido puliendo las formas para que esto ocurra. Es así como en el mundo jurídico esta seguridad y certeza ha sido posible conseguirla únicamente en el momento en que se tipificaron las normas jurídicas, en ese primer momento cuando el derecho se apartó del ámbito de las ideas y se plasmó en algo material (en las 12 tablas para ser más específico)¹⁹, con este hecho se produjo un gran avance en el mundo jurídico, ya que desde ahí las personas sabían que era lo que se encontraba permitido y que les era prohibido.

Ahora bien, no me imagino cómo sería el mundo si no se hubiera llegado a establecer por escrito lo que la sociedad iba normando con el paso del tiempo, hubiéramos caído en un caos total, en vista de que la memoria humana no es cien por ciento confiable y si hemos tenido una infinidad de conflictos con las normas escritas que se pueden ver y palpar, el problema que se hubiera suscitado con normas que únicamente estén en el imaginario hubieran sido enormes.

Como en todos los ámbitos de la vida, los problemas no dejaron de presentarse, problemas como los de interpretación, de oscuridad de las normas, existencia de normas contradictorias, o leyes que establecían cosas completamente diferentes, se van creando formas para poder solucionar estos inconvenientes de la mejor manera.

En este dilema, apareció uno de los grandes pensadores del Derecho, nos referimos a Hans Kelsen, quien elaboró toda una teoría para explicar de una forma muy clara lo que este tema abarca, y nos habla de que las normas de un ordenamiento jurídico se encuentran enlazadas mediante una relación de fundamentación y derivación; es decir, que las normas inferiores o de menor jerarquía se fundamentan en normas superiores o de mayor jerarquía o se derivan de las mismas. En palabras de Kelsen, a esta relación la denominó regularidad jurídica, que a breves rasgos es lo que se explicó en el párrafo precedente, donde lo que se intenta conseguir en todo momento es que el ordenamiento jurídico, como su nombre lo indica, guarde un orden, donde las normas que lo integran gocen de una total compatibilidad entre sí, que las mismas no se encuentren frente a una

¹⁹ “La elaboración de la *Ley de las XII Tablas*, o *ley de igualdad romana* se produjo a mediados del siglo V a. C.”, dato publicado en: www.wikipedia.org

constante contienda y que por el contrario, tengan plena armonía entre si y de este modo puedan alcanzar plena eficacia.

De esta manera y como lo ha señalado el Dr. Hernán Salgado Pesantes *“de la relación de fundamentación y derivación pueden extraerse dos consecuencias importantes: la validez y la unidad de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de un Estado”*.²⁰

Y a nosotros en vista de que ya hemos establecido la primera consecuencia de esta relación, nos correspondería mencionar la segunda consecuencia que vendría a ser la de la unidad “hay unidad en el ordenamiento jurídico porque la constitución unifica, en último término, a esa pluralidad de normas jurídicas.”²¹ En este mismo sentido, Kelsen señala que “una pluralidad de normas forman una unidad, un sistema, un orden, cuando su validez puede ser atribuida a una norma única como fundamento último de esa validez”²²

Resulta desconcertante que algo tan sencillo no haya podido ser explicado a las personas encargadas de poner en vigencia textos jurídicos que se incorporarían al ordenamiento jurídico ecuatoriano ya que la mayoría de las personas que hemos elegido para ordenar nuestras leyes, no poseen una formación académica en la ciencia del derecho que les permita tener un criterio apegado a los principios y fundamentos del mismo.

Siguiendo con este análisis, corresponde señalar la condición de ley fundamental de la cual goza la Constitución de una determinada nación y en este caso específico la nuestra, es por esto que continuando con el estudio, es pertinente mencionar la doctrina de la gradación o jerarquización de las normas jurídicas que dice: “la Constitución está en el nivel jerárquico superior del sistema jurídico, debe guardar conformidad con las disposiciones constitucionales, ninguna norma puede estar en contradicción, pues perdería su validez”.²³ Es decir, la Constitución es la norma de la cual se deriva el resto de

²⁰ Salgado Pesantes, Hernán; Introducción al Estudio del Derecho; Quito – Ecuador, Editora Nacional 2002. Pág. 47.

²¹ Salgado Pesantes, Hernán; Introducción al Estudio del Derecho; Quito – Ecuador, Editora Nacional 2002. Pág. 47.

²² Hans Kelsen *theorie pure du droit*. Traducción francesa de la segunda edición de la “Reine Rechtslehre” par Charles Eisenmann. Dalloz, Paris, 1962, p. 257 citado por Hernán Salgado Pesantes, introducción al estudio del derecho p 47

²³ Salgado Pesantes, Hernán; Introducción al Estudio del Derecho; Quito – Ecuador, Editora Nacional 2002. Pág. 77.

normas que conforman la legislación ecuatoriana y si una norma infra constitucional establece algo distinto a lo que está tipificado en la Constitución, la norma inferior no posee validez alguna, basados en la doctrina de la gradación o jerarquización normativa, debido a que la norma que tiene más peso y valor jurídico es por obvias y ya mencionadas razones, la Constitución.

Este análisis lo he realizado con las ideas y doctrinas de juristas muy destacados en su momento, valiendo la pena mencionar, que son letrados que han dado preferencia al derecho positivo más marcado, pero en la actualidad se está logrando crear nuevas tendencias que van encaminadas al respeto no solo de la primacía de la ley, sino que hoy en día se habla de un respeto total hacia la Constitución como la principal fuente de derecho y es así que las tendencias de la doctrina del neoconstitucionalismo en palabras del maestro Ferrajoli se destacan los postulados de que el respeto por las disposiciones constitucionales, principalmente en lo referente a derechos y garantías, es tal que ninguna otra norma puede ir en contra de ella, ya que simplemente se entenderían inexistentes.

Ahora bien, la ley a más de no contradecir a la norma principal que es la Constitución no puede jamás conculcar derechos fundamentales, este hecho sería algo inimaginable pero sí un hecho muy probable, y en realidad parece que es lo que podría estar sucediendo con el tema que me encuentro tratando de dilucidar.

Al respecto, existe una disposición expresa en la Carta Fundamental que textualmente establece en su artículo 11 numeral 4 lo siguiente:

*“Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:
(...) 4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.(...)”*

Con esta exposición textual de nuestra Carta Magna, me parece que se estaría dejando sin eficacia lo dispuesto en la Ley de Equidad Tributaria, en vista de que el acceso a la administración de justicia y a una tutela efectiva por parte del Estado, es un derecho fundamental que no puede ser conculcado por ley alguna, en vista de que un derecho de esa magnitud debe ser respetado por la ley más general y abstracta así como con la norma más individual y concreta.

Resulta evidente que la disposición constante en el artículo innumerado posterior al 233 del Código Tributario que se incluyó con la expedición de la denominada Ley de Equidad Tributaria, conculca derechos fundamentales en vista de que al exigir la consignación de un valor, por más ínfimo que este sea, el mismo sería una limitante, una traba, para que las personas que requieran acceder a la administración de justicia lo puedan hacer.

Simplemente se está generando una vulneración expresa a una disposición constitucional que busca es que todos los ecuatorianos posean seguridad jurídica, que no es otra cosa que la confianza plena que el pueblo debería poseer en la administración, para que todos sus actos sean apegados a Derecho y que no sean atentatorios contra los ciudadanos.

Sin duda alguna la potestad tributaria no puede encontrarse sin regulación porque de este modo el Estado podría aprovecharse de su supremacía para causar un perjuicio al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Si esto ocurriera los contribuyentes vivirían en una constante zozobra en vista de que el Estado no tendría ningún tipo de control y el uso y abuso de su potestad sería algo sumamente común y la inestabilidad y la desconfianza sería lo que rijan en la vida diaria de la sociedad ecuatoriana.

1.2.3 Principios tributarios que pueden ser vulnerados por el “*solve et repete*”

“Un Principio es un concepto fundamental sobre el que se apoya un razonamiento. Los principios jurídicos son cláusulas de derecho condensado que no tienen la misma estructura de las reglas, aunque están dotadas de significado jurídico externo e interno: externo, porque hacen parte del ordenamiento jurídico, se han incorporado al derecho positivo; pero además, tienen un significado interno por sí mismos, un contenido jurídico relativamente preciso, aceptado convencionalmente por la comunidad jurídica”²⁴.

“Un principio constitucional jamás puede ser desconocido en beneficio de otra norma legal o constitucional o de otro principio no expresamente señalado en la Constitución, pero

²⁴ Vila Casado, Iván. Nuevo Derecho Constitucional, Antecedentes y Fundamentos. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez 2002. Medellín – Colombia. Pág. 333

*puede en ciertos casos necesitar de otras normas constitucionales para poder fundamentar la decisión judicial”.*²⁵

Para empezar este punto del primer capítulo de nuestra investigación, más que enfocarme en todos los principios del derecho tributario que son muy extensos, me voy a centrar en señalar los principios que nuestra Carta Magna consagra, para de este modo poder vislumbrar con claridad específicamente los principios tributarios que podrían estar siendo violentados por el denominado “afianzamiento tributario”.

La norma constitucional que consagra los principios que vendrán a tutelar el régimen tributario se encuentra en el artículo 300 mismo que reza lo siguiente:

“Art. 300.- *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.*

*La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”*²⁶

Es por esto que hay que fijar un marco en el actuar Estatal para que esto no se produzca, evitando abusos y otorgando certeza y seguridad a los ciudadanos, y esta seguridad es la que se encuentra en la institución de los principios jurídicos en este caso en los tributarios que van a orientar el ejercicio de la función tributaria y van a dar seguridad a los contribuyentes, debido a que el Estado no puede violentar de ninguna manera estos principios para concretar sus fines, sino que irrestrictamente debe respetarlos para proteger a los contribuyentes. Además de respetar los principios debe cumplir ciertas competencias es decir que no podemos encomendar la creación modificación o exención de tributos a cualquier órgano y debemos respetar los procedimientos de estos órganos para que los contribuyentes gocen de confianza en la administración y sobre todo en un punto tan delicado como es el pecuniario.

Entonces “la potestad tributaria, que se orienta por estos principios que han sido elaborados por la doctrina, recogidos por el constituyente y plasmados en la Constitución Política.

²⁵ Corte Constitucional Colombiana. Sentencia. T-406-1992. M. P. Ciro Angarita Barón.

²⁶ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449 de 20-oct-2008

Tienen un sentido tridimensional, pues orientan al legislador en la creación y tratamiento general de las normas tributarias; sirven a la autoridad administrativa tributaria en las decisiones que le corresponde adoptar en los diversos casos concretos, puesto que los actos y resoluciones en general no pueden ignorar los alcances de la potestad en mención; y, por último, sirven de garantía constitucional a los contribuyentes porque el legislador no puede afectar a la población con tributos que rebasen los alcances de estos principios.”²⁷

Con este análisis lo que desprendemos es que los principios jurídicos son de vital importancia en el actuar jurídico de toda nación, tanto en el ámbito penal, civil, ambiental, procesal, tributario, etc.

Principio de Generalidad.- Este principio establece que todas las personas que se encuentren inmersas dentro de lo que señala la ley, en este caso específicamente como hecho generador son aquellas personas que deben cumplir con la obligación tributaria.

El sentido de la palabra generalidad debe ser comprendido en la magnitud en que la norma debe llegar y ser aplicada, es decir, esta tiene que ser cumplida por la totalidad de los contribuyentes y la excepción a la regla vendrían a ser las exenciones tributarias, las que son establecidas para favorecer actividades encaminadas a fomentar el desarrollo del país, o por razones de justicia social.

Principio de Progresividad.- identificado con la regla de la justicia redistributiva, que establece que el que más tiene más paga y el que menos tiene menos paga, este principio va encaminado a gravar de conformidad con la capacidad económica de cada contribuyente es decir si un contribuyente posee más ingresos o su operación o negocio gravado es superior, la tarifa aplicable para cuantificar la obligación es progresivamente mayor, él deberá contribuir en mayor medida para de este modo compensar el tributo de un contribuyente de menor capacidad contributiva.

Principio de Eficiencia.- En el campo tributario busca conseguir las menores distorsiones económicas. En otras palabras lo que intenta conseguir este principio y su puesta en

²⁷ Steffany Díaz Saavedra , Principios constitucionales tributarios en el Derecho Comparado, Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas de la ciudad de Guayaquil, (www.revistajurídicaonline.com)

práctica es el obtener una mayor cantidad de ingresos a un ínfimo costo. Además algo que se debe tomar muy en cuenta es que este principio sirve de guía al legislador para plasmar en la ley, que la imposición tributaria acarree el menor costo e impacto dentro de la sociedad y en específico de los contribuyentes, hecho que resulta bastante complicado de plasmar en la ley en vista de lo subjetivo que puede llegar a considerarse la eficiencia de una ley, y más aún si tiene que regular aspectos económicos contributivos.

Principio de Simplicidad Administrativa.- Debemos comprender que este principio no debe únicamente ir encaminado a la administración, es decir, el principio en mención no únicamente debe ir enfocado a los procedimientos internos que dificultan o quitan celeridad al momento de interponer un reclamo administrativo, u otros procedimientos que los contribuyentes usualmente realizan, sino que además deben ir dirigidos a las personas que tienen la potestad de crear las leyes, ellos deben realizar una gestión adecuada para de este modo emitir leyes que sean prácticas que no se presten para confusiones que no sean oscuras o de difícil aplicación, sino todo lo contrario. Sin dejar de lado la labor de sintetizar y compilar de mejor manera toda la legislación tributaria dotándola de concatenación y sistematizando las leyes existentes para así poder tener certeza del contenido de la normativa vigente.

En definitiva el principio antes citado es una garantía extra para los contribuyentes ya que trata de conseguir que el contribuyente pueda realizar cualquier tipo de gestión de la forma más ágil y práctica posible, limitando de este modo la burocracia existente y otorgando así un trato oportuno de los requerimientos que se hagan a la Administración.

Principio de Irretroactividad.- Constituye uno de los principios básicos de la seguridad jurídica que una sociedad debe tener, en la medida que una ley en general sale a la luz o entra en vigencia para normar casos venideros; o en otras palabras, que rige para el futuro; hecho aceptado en forma global, debido a que no se puede mediante la expedición de una ley, exigir que se pague algo que antes no estaba normado, sería algo tan absurdo y tan atentatorio contra los derechos de los ciudadanos que no tendrían ningún tipo de seguridad.

Principio de Equidad.- La justicia es aquello que debe guiar el actuar de la Administración Tributaria, no podríamos jamás hablar de un régimen tributario injusto debido a que estaríamos yendo en contra de su fin último que es la justicia social y la

redistribución de la riqueza. Un sistema tributario debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos.

Desde la perspectiva económica tributaria, existen dos acepciones distintas sobre el alcance de la equidad:

La equidad horizontal, se refiere a que quienes están en situaciones objetivas similares reciban un tratamiento similar, es decir evitando cualquier tipo de discriminación por razón de raza, sexo, edad, etc.

La equidad vertical, por su parte, se refiere a que quien se encuentra en mejores condiciones pague más que quien está en condiciones inferiores, esta guarda relación con el concepto de progresividad. La equidad vertical, se califica sobre la base de tres aspectos: mayor capacidad de pago; mayor nivel de bienestar económico y quien recibe mayores prestaciones del estado.

Principio de Transparencia.- Este principio reviste de vital importancia en el actuar de la administración tributaria y debe ser visto desde dos puntos de vista el primero e inicial como aquella transparencia que deben tener las normas tributarias, esa claridad en cuanto a la redacción y contenido de la normativa para que la norma no sea ambigua, no sea oscura y no tener problemas al momento de interpretarla, y un segundo punto de vista en cuanto al actuar administrativo, es decir, con la claridad que los funcionarios deben actuar para de este modo otorgar confianza y seguridad a los contribuyentes de que cualquier procedimiento instaurado en su contra será siempre apagado a derecho y a la normativa vigente.

Suficiencia Recaudatoria.- Es el último de los principios que se encuentran tipificados en el artículo 300 de nuestra vigente Carta Política, y así como los principios antes señalados van en su mayoría encaminados a proteger a todos los contribuyentes, la suficiencia recaudatoria por el contrario busca proteger el recaudo dinerario hacia las arcas estatales, los ingresos por concepto de cobro de tributos en cualquiera de sus tres formas es la forma con la que cualquier Estado financia su presupuesto y lo destina para el gasto corriente en vista de que es uno de los ingresos más seguros de cobro.

El ingreso percibido por el Estado por concepto de recaudación tributaria nunca va a ser suficiente, en vista de que mientras más fondos posean las arcas estatales más obras y gasto corriente podrá efectuar, es decir, el Estado podría gastar más en vista de que tendría mayores ingresos, entonces en las actuales circunstancias, la capacidad recaudatoria nunca va a ser suficiente debido a que siempre va a haber en que gastar el dinero y que mejor si estos ingresos no escasean.

Entonces, este principio se llegaría a constituir en la única base y fundamento de la implementación de la figura del afianzamiento tributario, misma que busca conseguir mayor cantidad de dinero y de ingresos para otorgar de liquidez al sector público ecuatoriano.

Con este pequeño análisis de los diversos principios que señala nuestra Constitución podemos establecer cuales principios vamos a considerar que podrían estar siendo violentados por la norma que contiene la figura del afianzamiento en materia tributaria.

El principio de generalidad está establecido no solamente para el tema del derecho tributario sino que es un principio de común para todas las ramas del derecho existentes y es por esta razón que vendría a ser un razonamiento jurídico valedero el considerar que debe darse un trato igualitario a las demás ramas del derecho porque de lo contrario estaríamos cayendo en una discriminación marcada, lo lógico sería el actuar de la misma forma para todo obviamente con sus diferencias de forma en cuanto a procedimiento pero mas no en requisitos y sobre todo en requerimientos como el que se ha establecido en la norma tributaria pertinente.

Como habíamos señalado en la parte referente al principio de eficiencia, considero que es éste el que nos corresponde abordar en primera instancia, en vista de que podríamos considerar que estaría siendo violentado en un inicio, como mencioné, este principio busca conseguir un máximo nivel de recaudación a un ínfimo costo, correspondería preguntarnos cuál sería ese ínfimo costo que los contribuyentes estarían dispuestos a pagar o que ya estarían pagando, y a mi parecer el costo no tendría ningún tipo de relación monetaria, sino que el costo sería definitivamente más elevado porque nos estaríamos enfrentando a un costo social sumamente alto, debido a que el precio estaría siendo el rechazo popular a esta medida que coartaría derechos fundamentales del ciudadano en lo referente al acceso a la justicia, no gozarían de seguridad al momento de

verse en la necesidad de acudir a un organismo estatal para reclamar sus derechos porque para que a esto se le dé trámite y oídos a futuro deberían de donde puedan conseguir dinero para lograr ejercer el derecho a la réplica y a una defensa oportuna que vaya encaminada a defender sus intereses.

Siendo este el costo que debería asumir el contribuyente y siendo este estado de constante incertidumbre en el que se tengan que ver sumidas las personas, tendríamos que preguntarnos si en realidad la medida es eficiente, y la respuesta sería fácilmente exteriorizada. La administración Pública no puede jamás generar este tipo de situación en los suyos, porque estaría trastocando su finalidad de alcanzar el bien común.

El siguiente principio que se estaría desconociendo por completo es el relacionado con la simplicidad administrativa, sabemos que las entidades estatales tienen la obligación legal de actuar con celeridad evitando obstaculizar el normal curso de un petitorio, proceso, procedimiento o cual fuere la petición o reclamo que deban atender, pero deberíamos preguntarnos que más complicación podría implementarse por parte de los órganos de la Administración Pública como el depositar una cantidad en numerario para poder continuar con el trámite de un reclamo.

Esto deja mucho que desear en cuanto al respeto que las instituciones del Estado dan a la Constitución y sus mandatos, ningún tipo de norma jurídica pueden desconocerse o ser tomadas a la ligera debido a que buscan garantizar derechos y brindar seguridad a las personas que demanden de una asistencia gubernamental oportuna.

En cuanto al principio de equidad muy vinculado a la justicia es decir, principio vinculado a dar a cada quien lo que le corresponda o dar a cada individuo la responsabilidad para colaborar en base a sus posibilidades, tenemos que mencionar, que resulta complicado el encontrar un fundamento justo para la incorporación de esta figura, debido a que lo justo sería que el Estado no solicite la consignación de ninguna garantía monetaria para poder acceder a una tutela jurisdiccional efectiva.

Lamentablemente esto no ha ocurrido, sino que nos ha tocado evidenciar todo lo contrario, y esta medida en vez de ayudar a las personas lo que ha conseguido es ayudar al Estado, hecho que desde ningún punto de vista puede ser aceptado, el Estado posee

una gran superioridad a todo nivel si lo comparamos con las posibilidades que puede demostrar un ciudadano.

Entonces cómo podríamos decir que la incorporación de la figura en discusión obedece a una razón o a una finalidad justa, esto no sería así en vista que lo dicho anteriormente estaría demostrando que lo que consiguió el asambleísta constituyente al revivir tan obsoleta figura fue el dejar en un estado de indefensión al contribuyente.

No podemos hablar de equidad si una de las partes no se encuentra enteramente satisfecha o si peor aún cree que sus derechos están siendo violentados o conculcados.

CAPÍTULO II

2.1 ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

2.1.1 INCORPORACIÓN DE LA FIGURA DEL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO DENTRO DE LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA:

Si recapitulamos un poco, retrocedemos unos cuantos años en el tiempo y nos trasladamos a las épocas donde el discurso oficialista consistía en vender a toda la población ecuatoriana la idea de que la Constitución que poseíamos estaba completamente obsoleta y que el problema del Ecuador era justamente que no tenía una Carta Magna que sea la encargada de organizar la legislación vigente hasta el momento y que, si no dábamos paso a una Asamblea Constituyente para que cree una Constitución nueva que posea mejorados instrumentos para proteger al ciudadano, todas estas circunstancias iban a terminar complicándose, en vista de que el Estado se encontraba en manos de la partidocracia y que de ese modo la situación no iba a mejorar.

Esta idea fue excelentemente bien comercializada a nivel de toda la ciudadanía, misma que pensó que al darle la confianza al señor presidente iba a ser la solución para poder acabar con todos sus males representados enteramente por la partidocracia. “La Consulta Popular de la Asamblea Constituyente de Ecuador de 2007, mejor conocida como Consulta Popular 2007 se realizó el 15 de abril del 2007, el cual fue un referéndum para establecer la Asamblea Constituyente que con facultades plenipotenciarias redactó una nueva Constitución de Ecuador. Los resultados oficiales mostraban a más del 81% de la población *a favor*”²⁸

Y así fue, la mayoría de los ecuatorianos dieron paso a la implementación de la Asamblea Constituyente tras un proceso democrático de consulta popular y posterior ratificación en referéndum.

²⁸ http://es.wikipedia.org/wiki/Refer%C3%A9ndum_aprobatorio_de_Ecuador_de_2007

De este modo se instauró una nueva Asamblea Constituyente con amplias atribuciones para crear una nueva Carta Política, que sirva de base para toda la legislación ecuatoriana, además de modificar el marco institucional del Estado.

Montecristi fue el lugar emblemático donde se construyó el edificio que iba a albergar a todos los Asambleístas amparados bajo la imagen de tan noble figura de la revolución liberal ecuatoriana el General Eloy Alfaro.

Avanzando, el debate legislativo continuó su marcha normal si lo podemos llamar de esta manera, y se procedió a debatir el nuevo texto constitucional pero no en primera instancia como hubiera sido lo lógico, y lo que todo entendido en la materia o con una pisca de sentido común hubiera realizado, que consistía en aprobar la ley fundamental que se vendría a constituir en la base y fundamento de todo el ordenamiento jurídico ecuatoriano y así continuar con alguna norma que tengan en mente o que constituya una necesidad el debatirla y aprobarla.

Las leyes que fueron aprobadas anteriormente a la vigencia de la nueva Constitución fueron expedidas de conformidad con la Constitución de 1998, con esto pretendo decir que si una vez que estas leyes se encuentren en vigencia esta vigencia iba a estar condicionada a la expedición de la nueva Constitución, es decir, que si las normas contenidas en estas leyes eran contrarias a la nueva Carta Política, su contenido se iba a entender derogado, entonces la vigencia de las leyes promulgadas por la Asamblea antes de la expedición de la nueva Carta Magna, iban a tener una vigencia condicionada que máximo durarían unos cuantos meses. Lo que podemos dilucidar con la enunciación del principio "Tempus Regit Actum" en vista de que la ley de equidad tributaria entró en vigencia el 31 de diciembre del 2007.

El principio "Tempus Regit Actum" según definición de Guillermo Cabanellas es el principio de que el tiempo rige el acto. Una de la fórmula determinante de la validez de los actos jurídicos en cuanto a la forma y al fondo, a menos de establecer retroactividades caducidad ante la falta de reiteración conformar a las normas innovadoras (v. Derecho adquirido, irretroactividad)²⁹

²⁹ Guillermo, Cabanellas de Torres, Diccionario Jurídico Elemental, Ed. Heliasta

A la luz de este principio lo que cabría preguntarnos es si la Ley de Equidad Tributaria que entró en vigencia al 31 de diciembre del 2007, amparada en la Constitución vigente hasta esa fecha es inconstitucional debido a que la Carta Magna emitida con posterioridad resulta contradictoria a los mandatos de la Ley de Equidad Tributaria, o si existió una derogación tácita de las normas contempladas en ese cuerpo normativo que no guarden conformidad con la Constitución.

Lo correcto por parte de la Asamblea tenía que ser, primero elaborar el documento que iba a regir todo el accionar del Estado ecuatoriano y una vez que poseamos este documento poder debatir aprobar y promulgar los demás textos necesarios para la consecución de los fines del Estado, pero no sucedió de esa forma.

La respuesta para dilucidar la interrogante que se planteó anteriormente constaría en la disposición derogatoria de la Constitución de 1998 que textualmente dice lo siguiente:

...” Se deroga la Constitución Política de la República del Ecuador publicada en el Registro Oficial número uno del día once de agosto de 1998, y toda norma contraria a esta Constitución. El resto del ordenamiento jurídico permanecerá vigente en cuanto no sea contrario a la Constitución.”³⁰

Con esta disposición Constitucional no habría lugar a dudas en cuanto al proceder por parte de la Corte Constitucional, en los casos donde coexistan normas infra constitucionales que sean contradictorias a los preceptos establecidos en la vigente Carta Magna.

Además, existe una disposición consagrada en sentencia interpretativa emitida por la Corte Constitucional donde señala con claridad que “la condición normativa de la Constitución tiene un efecto derogatorio general y automático para las normas preconstitucionales (ipso constitucione) y general, previa petición de parte, para las normas infra constitucionales posteriores a la Constitución”.³¹

³⁰ Constitución Política de la República del Ecuador publicada en el Registro Oficial número uno del día once de agosto de 1998

³¹ Sentencia interpretativa No. 001-08-SI-CC, Registro Oficial No.479 de 2 de diciembre de 2008.

Podemos darnos cuenta del significado y alcance de la disposición de la sentencia interpretativa emitida por la Corte Constitucional, al decir que todas las disposiciones legales que fueron emitidas con anterioridad a la puesta en vigencia de la nueva Constitución y que fueren contrarias a la misma quedan automáticamente y de forma general derogadas, este razonamiento obedece al carácter jerárquico superior que goza la misma, y se entiende que no puede coexistir una norma contraria a las disposiciones constitucionales dentro del ordenamiento jurídico, y si esta norma aun permanecería en el ordenamiento la norma no tendría validez alguna porque se entendería derogada de forma tácita, hasta que el legislador en nuestro caso el Asambleísta las derogue del ordenamiento jurídico tras un proceso legislativo determinado.³²

Un hecho histórico que me gustaría traer a colación en este momento, en vista de su importancia y trascendencia para poder visualizar con mayor claridad el panorama, es la exposición de motivos dada previamente a la expedición del Código Tributario expedido en diciembre de 1975, mediante Decreto Supremo No 1016-A; sometido al análisis y consulta de la Comisión Revisora, conformada por las siguientes personas:: DR. JUAN BOADA PÉREZ Presidente del Tribunal Fiscal de la República, DR. LUIS HIDALGO LÓPEZ Subcontralor General de la Nación, DR. VICENTE GARCÍA MANCHENO Magistrado del Tribunal Fiscal, DR. RODRIGO GARCÉS MOREANO Director General de Rentas Encargado; todas estas personas, emitieron una justificación de motivos donde expresaron sus consideraciones al respecto de la expedición del nuevo Código Tributario. Voy a señalar lo que en su comunicado establecen y comentaré lo enunciado posteriormente.

“Como integrantes de la Comisión Interinstitucional, a la que, el 10 de Abril de 1.974, correspondió el agrado de poner en manos del entonces Ministro de Finanzas, Economista Jaime Moncayo G., el Proyecto del Código Tributario de la República, hemos recibido el encargo de proceder a una última y definitiva revisión de dicho Proyecto, en forma que permita su inmediata expedición, como una de las leyes y realizaciones trascendentales de la transformación que anhela el País.

La Comisión que nos hemos honrado integrar, ha realizado la revisión recomendada y ha actualizado el Proyecto, en los contados puntos en que ello ha sido preciso, con vista de los cambios operados en el panorama normativo nacional, en el lapso corrido desde

³² Capítulo segundo sección tercera de la Constitución Política de la Republica del Ecuador.

comienzos de 1.974 a esta parte, y, en especial, en consideración del cuadro de reformas a la Ley Orgánica de Hacienda, Ley de Remuneraciones, y otras conexas; ha actualizado el Libro referente al Órgano de lo Contencioso-tributario, en base de las más recientes experiencias vividas en la materia y que han aconsejado su perfeccionamiento creciente y conformación final; y, ha creído de su deber, hacerse eco del clamor que respetables organizaciones de profesionales (Colegios de Abogados) y de las fuerzas vivas del País (Cámaras de Comercio e Industrias), han formulado respecto a ciertos "estímulos" administrativos, o de los sistemas de afianzamientos que han significado la conservación residual del criticado y discutido principio del solve et repete, o pago previo, para el ejercicio de las acciones contencioso-tributarias, que han devenido en dispendioso arbitrio al que han debido someterse los administrados para formular sus defensas, en una odiosa discriminación de poder económico que abría la posibilidad de acudir, ante el Órgano Jurisdiccional, en demanda de justicia sólo a los que por sus posibilidades estaban capacitados para ello, y que, en no pocos casos, ha significado o equivale, a vedar el acceso a la Justicia. Por tales consideraciones, se ha realizado la revisión y ajustes necesarios en el Proyecto, y, de modo especial, en lo atinente al Instituto del Solve et Repete y de su sustituto, el afianzamiento, que en Doctrina, según anota Carretero Pérez, se torna ya cuestionable que su fundamentación, incluso, provenga de las clásicas presunciones de "legalidad" y de "ejecutividad" de los actos administrativos, y únicamente quedaría como razón admitida por la Jurisprudencia, el utilitario y magro "interés de la Hacienda Pública".

La comisión cree haber realizado el honroso y trascendental cometido y somete a la consideración del Supremo Gobierno, el Proyecto del Código Tributario, debidamente revisado y actualizado, en franca respuesta a los requerimientos de la hora presente."³³

Luego de encontrar este texto jurídico y tras varias lecturas para poder familiarizarme con las palabras y con las ideas que se plasmaron en este documento, lo primero que vino a mi mente fue un estado de desconcierto, debido a que se torna llamativo que se hayan revivido figuras como el afianzamiento que en su momento fueron derogadas de nuestro ordenamiento jurídico, no comprendía cómo podemos avanzar hacia atrás parecería absurdo y de hecho lo es.

³³ Código Tributario Decreto Supremo No. 1016-A 1975, exposición de motivos.

Considero que en cualquier aspecto de la vida y del desarrollo humano lo que se busca tras un proceso de preparación y de mejora es el avanzar, pero para bien con el objetivo de mejorar, de progresar, de buscar salidas mucho más efectivas, de encontrar curas para las enfermedades que nos han agobiado en el pasado, de velar por hacer efectivas las garantías del ciudadano, de rectificar conductas vergonzosas para la humanidad tales como la esclavitud, la violación de libertades, la discriminación por razones de sexo, raza, religión, entre otras.

Treinta y dos años atrás en la época de una dictadura militar presidida por el General Rodríguez Lara, se innova en cuanto al derecho referente el acceso a la justicia, estableciendo que la continuidad de la figura del solve et repete o como lo habían denominado *“afianzamiento tributario” se había constituido en un “dispendioso arbitrio al que han debido someterse los administrados para formular sus defensas, en una odiosa discriminación de poder económico que abría la posibilidad de acudir, ante el Órgano Jurisdiccional, en demanda de justicia sólo a los que por sus posibilidades estaban capacitados para ello, y que, en no pocos casos, ha significado o equivale, a vedar el acceso a la Justicia”*³⁴

La implementación de esta medida en ese tiempo, es decir 32 años de atraso jurídico en comparación con estos tiempos de revolución informática, de implementación de nuevos y mejorados principios de evolución jurídica a un punto demasiado avanzado resultaría insipiente, pero en realidad parecería que es todo lo contrario, las personas que estarían a más de 30 años de retroceso jurídico serían nuestros Asambleístas Constitucionales.

Siendo un poco más drásticos en nuestra comparación, es como si diríamos que por una necesidad pecuniaria la figura del esclavismo debe nuevamente entrar a regir en el mundo debido a que así, se podría incrementar el número de ganancias de los grandes y poderosos terratenientes o personas que gozan de poder político, o el decir que el voto a la mujer debe ser nuevamente restringido debido a que no poseen alma y que no son personas y por lo tanto no pueden acceder a los derechos que le eran dados únicamente al varón, o el revivir aquella disposición constitucional de 1830 donde textualmente se consagraba en su artículo 68 *“Este Congreso constituyente nombra a los venerables curas párrocos por tutores y padres naturales de los indígenas, excitando su ministerio de*

³⁴ **Ibíd., exposición de motivos.**

caridad a favor de esta clase inocente, abyecta y miserable.”³⁵, simplemente no hacen falta palabras para aclarar estas ideas, ya que resulta lamentable el tener que recurrir a comparaciones tan duras en vista de la tozudez de nuestros gobernantes y de la forma tan arcaica de legislar reviviendo el pasado.

2.1.1 EL AFIANZAMIENTO EN LA LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA

Continuando con el análisis del presente punto dentro de este capítulo, considero conveniente conocer el sustento legal del afianzamiento tributario dentro de la legislación ecuatoriana, mismo que se encuentra ubicado en el artículo 233 del Código Tributario, mismo que dice:

Art. (...)- Afianzamiento.- *Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, 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; 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.

³⁵ Constitución de la República del Ecuador, Riobamba, a 11 de septiembre de 1830

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.

Según la norma citada, cuando el sujeto pasivo que desee activar el aparato judicial por considerar pertinente reclamarle a la Administración por un acto que considere lesivo para sus intereses, simplemente no lo podrá hacer si previamente no consigna el valor correspondiente al 10% de la cuantía de su reclamo. Este hecho a simple vista y sin un análisis minucioso previo resulta reprochable, ya que en innumerables ocasiones puede suceder que existan sujetos pasivos que no posean ni el 1% del valor de la cuantía y menos aún, una cifra tan elevada como puede llegar a constituirse el porcentaje legal requerido.

La norma citada anteriormente lo que en definitiva nos dice es que, para poder ejercer el derecho de acceso a la justicia es necesario que se verifique un pago previo, de lo contrario el reclamo no tendrá una evolución y se quedaría estancado ya que si el pago no es realizado, el sujeto reclamante estaría en un estado de total indefensión.

La idea de un pago previo resulta sumamente desconcertante, debido a que se estaría dejando de lado disposiciones constitucionales claras, que buscan brindar todas las facilidades y garantías al ciudadano, para que sus derechos sean plenamente reconocidos y no se vean transgredidos por persona o autoridad alguna.

El requisito en mención, constituye un obstáculo procesal, es decir, una traba al momento de solicitar al Estado su protección judicial, ya que la figura del afianzamiento tributario, como se mencionó anteriormente, pasa a constituirse en un presupuesto procesal que impide el normal acceso a la administración de justicia.

Algo que se podría rescatar de la norma referida del afianzamiento es lo concerniente a la forma de devolución de la cantidad en mención, ya que si se efectúa el pago y no existiera una garantía para que el dinero entregado sea devuelto en caso de que la demanda sea aceptada por el órgano judicial correspondiente, y de no existir esta disposición expresa el pago efectuado correría la suerte de no ser devuelto en ningún tiempo y el afianzante vería disminuido su patrimonio de forma definitiva.

Un hecho importante que destacar, es aquel que hace referencia a todas las ocasiones que habría que consignar un valor a la administración en un proceso judicial, llámese con el nombre que quiera denominarse a los diferentes pagos, que en realidad no poseen un igual significado, aunque en la norma se termine por mezclar los términos.

Es así que, primero estaría el afianzamiento para que el proceso pueda tener vida y se pueda acceder a la administración de justicia, que sería el pago anticipado del valor que se nos ha determinado consignar (10% del valor total de la cuantía), este sería el primer pago que el contribuyente, sujeto pasivo o demandante, realice dentro del proceso. De no realizarse este pago, la demanda después de ser calificada quedaría como letra muerta y el reclamo no sería tomado en cuenta, lo que ocasionaría que el proceso quede estancado, desconociéndose el derecho a la defensa.

En segunda instancia, se encuentra el siguiente pago, que posiblemente se deba realizar, tal como consta en el artículo 248 del Código Tributario:

“Art. 248.- Cesación de medidas cautelares: Afianzamiento.- Para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso - tributaria, deberá afianzarse las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas, por uno cualquiera de los siguientes modos:

- 1. Depositando en el Banco Nacional de Fomento, sus sucursales o agencias, en cuenta especial a la orden del Tribunal Distrital de lo Fiscal, en dinero efectivo, o en acciones de compañías nacionales, bonos y más efectos fiduciarios, emitidos en el país, previa certificación de su cotización por la Bolsa de Valores;*
- 2. Mediante fianza bancaria, otorgada por cualquiera de los bancos nacionales o sus agencias, o de los bancos extranjeros domiciliados o con sucursales en el país;*
- 3. Constituyendo a favor del ente acreedor de los tributos, hipoteca o prenda agrícola,*

industrial o especial de comercio, con las formalidades que en cada caso exijan la ley o los reglamentos;

4. Mediante fianzas personales de terceros, cuando la cuantía de la obligación principal no exceda de cuatro mil dólares de los Estados Unidos de América. En estos casos, no se aceptará constituir por cada fiador una garantía superior a ochocientos dólares de los Estados Unidos de América.

5. Mediante póliza de fidelidad, constituida por cualquier compañía aseguradora nacional;
y,

6. En cualquier otra forma a satisfacción de la sala del tribunal que conozca del caso.”³⁶

Y en tercer lugar, el pago que correspondería hacer, encuentra su sustento en la ley de casación en su artículo 11 que textualmente señala:

“Art. 11.-CAUCIÓN.- Salvo las excepciones contenidas en el artículo anterior, quien haya interpuesto recurso de casación podrá solicitar que se suspenda la ejecución de la sentencia o auto recurrido rindiendo caución suficiente sobre los perjuicios estimados que la demora en la ejecución de la sentencia o auto pueda causar a la contraparte.

El monto de la caución será establecido por el juez o el órgano judicial respectivo, en el término máximo de tres días y al momento de expedir el auto por el que concede el recurso de casación o tramita el de hecho; si la caución fuese consignada en el término de tres días posteriores a la notificación de este auto, se dispondrá la suspensión de la ejecución de la sentencia o auto y en caso contrario se ordenará su ejecución sin perjuicio de tramitarse el recurso.

La Corte Suprema de Justicia dictará un instructivo que deberán seguir los tribunales para la fijación del monto de la caución, en consideración de la materia y del perjuicio por la demora.”³⁷

En definitiva, puede presentarse el caso que a una persona le toque realizar hasta tres consignaciones en un mismo proceso, hecho que no es fácil entender puesto que se constituye en un atentado a los ciudadanos, para que accedan a reclamar sus derechos frente a las autoridades pertinentes, pero aclarando que, tanto la cesación de las medidas cautelares, así como caución para casar una sentencia, son medidas para asegurar el

³⁶ CÓDIGO TRIBUTARIO, Codificación 9, Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de Junio del 2005, insertas las reformas realizadas por la Asamblea Nacional Constituyente.

³⁷ Ley de casación, Codificación fue elaborada por la Comisión de Legislación y Codificación, de acuerdo con lo dispuesto en el número 2 del Art. 139 de la Constitución Política de la República, CODIFICACIÓN 2004 – 01.

cumplimiento de una obligación que ya ha tenido de por medio un proceso que determinó la legitimidad del acto administrativo.

2.1.1.2 El acceso a la justicia de acuerdo con la Constitución 2008.

El nuevo modelo constitucional que se pretende establecer a través de la Constitución de Montecristi, establece un estado garantista consagrado en las doctrinas neoconstitucionales establecidas en Europa³⁸. Es por eso que la Constitución vigente, tanto en su parte orgánica, como en su parte doctrinaria, garantizan como un derecho fundamental y por tanto exigible ante toda autoridad del Estado, el derecho al acceso a la justicia, incluso, estableciendo que este acceso será gratuito, efectivo, imparcial, expedito y sujeto a los principios de inmediación y celeridad.

Este derecho está contemplado en la Constitución vigente en el artículo 75 de la siguiente forma:

“Art. 75.- Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley”. (El subrayado me pertenece)

Además la forma de aplicación del derecho al acceso a la justicia, está constituida en la parte orgánica de la Constitución para garantizar su real vigencia y operatividad de la siguiente forma:

“Art. 167.- La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por los órganos de la Función Judicial y por los demás órganos y funciones establecidos en la Constitución”.

“Art. 168.- La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios:

³⁸ <https://ancmyp.org.ar/user/files/02neoconstitucionalismo>

4. El acceso a la administración de justicia será gratuito. La ley establecerá el régimen de costas procesales”.

“Art. 169.- 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”.

“Art. 191.- La Defensoría Pública es un órgano autónomo de la Función Judicial cuyo fin es garantizar el pleno e igual acceso a la justicia de las personas que, por su estado de indefensión o condición económica, social o cultural, no puedan contratar los servicios de defensa legal para la protección de sus derechos”.

Los citados artículos constitucionales se refieren a que la administración de justicia es un poder o una potestad pública, que emana del pueblo a la manera del Contrato Social establecido por Rousseau, pues es el pueblo propiamente quien crea este poder para la defensa de sus derechos, garantizar la paz pública y la justicia social, o evitar el caos en el cual vivían según las teorías de Hobbes, por lo tanto, al ser un poder que emana propiamente del pueblo, éste debe estar a su completo servicio y atender sus necesidades e intereses. No se debería ir en contra del poder generador y peor aún, restringir, limitar o establecer mecanismos para prohibir el acceso del pueblo a los órganos de administración de justicia.

La Constitución además, señala que toda la administración de justicia debe atender y aplicar el principio que señala que el acceso a la justicia es gratuito. En este capítulo se desarrolla de manera más amplia cual es el límite y alcance de esta disposición jurídica, pues la gratuidad del acceso a la justicia no debe proteger únicamente la posibilidad de cualquier persona para presentar su demanda, sino que también, este principio debe proteger todas las etapas del proceso judicial.

El artículo 169 de la Constitución citado anteriormente, plantea que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia, por lo cual, limitar la posibilidad de iniciar e impulsar un proceso judicial es en definitiva, coartar o restringir la posibilidad de reclamar o acceder a la efectiva justicia a las personas, y por principio universal ni a los más

peligrosos delincuentes se les puede negar la justicia. Es por esto que se establece además, que no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades, en este sentido hay que analizar si el pago previo constituye una formalidad o es parte del fondo del asunto controvertido.

Por último, y para verificar que el carácter de la Constitución es asegurar y garantizar que absolutamente todas las personas tengan acceso a la administración de justicia, se establece en el artículo 191 de la Carta Política, donde señala los deberes de la Defensoría Pública, la cual tiene como misión fundamental garantizar el acceso pleno e igualitario a la justicia de las personas que por su estado de vulnerabilidad, no puedan contratar los servicios de un profesional del derecho para la defensa de sus intereses.

En este sentido, es menester aclarar que la Constitución de Montecristi, en su parte doctrinaria, asegura el derecho de todas las personas sin distinción para acceder a los órganos que comprenden la administración de justicia a reclamar la revocación de un acto administrativo lesivo, o el reconocimiento de sus derechos y la parte orgánica pretende establecer un sistema y una institucionalidad que garantice la aplicación de este derecho.

Desde la Constitución de 1998, el constitucionalismo nacional pretendió adaptarse a los avances del constitucionalismo mundial, especialmente acogiendo las doctrinas neoconstitucionales nacidas en Europa, mediante la cual, los estados, las instituciones públicas y las autoridades ya no se deben regir primordialmente a las disposiciones legales como la principal fuente de derecho, sino que todas sus acciones deben estar encaminadas al cumplimiento de los principios, valores y reglas establecidos en la Constitución, en otras palabras, la principal fuente de derecho debe ser la Constitución, por lo que todos los actos administrativos y normativos deben guardar concordancia con las disposiciones constitucionales, es decir, que todo acto normativo y administrativo debe ser concordante con los principios y derechos consagrados en la Carta política; es lo que ahora se conoce como el estado constitucional de derechos y justicia.

Este desarrollo se verificó en la Constitución de 1998 en el capítulo de los Principios Generales (artículos 16-22), y ahora se recogen en el artículo 11, que consta de nueve numerales los cuales los explicaré aplicados al concepto de acceso a la justicia que es el interés del presente capítulo:

“Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:

*1. Los derechos se podrán ejercer, promover y exigir de forma individual o colectiva ante las autoridades competentes; estas autoridades garantizarán su cumplimiento”.*³⁹

Este numeral da la posibilidad para que el derecho al acceso a la justicia pueda ser ejercido por cualquier persona ante cualquier autoridad del poder judicial y que estas autoridades deben de manera obligatoria garantizar el cumplimiento de este derecho.

“2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.

Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación.

El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad”.

Este numeral pretende establecer la aplicación del derecho a la igualdad formal y material entre todas las personas, para que todo ciudadano pueda ejercer sus derechos sin ningún tipo de discriminación de cualquier índole, que constituya una barrera para su efectivo goce. Y no sólo se establece la igualdad formal, es decir, que a través de las leyes se indique que todos gozan de esos derechos, sino que se garantiza además la igualdad material, para establecer los mecanismos o las medidas de acción afirmativa, para que de manera práctica todas las personas puedan ejercer ese derecho.

Para ejemplificar este numeral, cabe indicar que el afianzamiento reconoce la igualdad formal, pues todas las personas deben caucionar el 10% del total de la deuda para acceder a un reclamo por la vía judicial, pues esta disposición no está establecida sólo para una parte de la población sino que es general; sin embargo, no respeta la igualdad

³⁹ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449 de 20-oct-2008

material, puesto que, para las personas económicamente pudientes, ese requisito no constituye un impedimento para que puedan efectuar el reclamo respectivo, pero para las personas que no cuentan con suficientes recursos económicos, constituye una barrera decisiva, la cual les impide iniciar un proceso judicial, por lo cual materialmente no existe dicha igualdad establecida en la Constitución.

Por consiguiente, en lo que respecta al acceso a la justicia, el afianzamiento constituiría una forma de discriminación en razón de la condición económica, discriminación que está prohibida expresamente en el citado numeral.

“3. Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte.

Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley.

Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento”.

Este numeral establece que los derechos y garantías constitucionales son de directa aplicación, por lo tanto, para el reconocimiento del acceso a la justicia, todos los servidores públicos deberían aplicarlo sin ningún tipo de limitación o condición especial. Tampoco se necesita que exista norma secundaria para su reconocimiento, pues todos los derechos son plenamente justiciables.

En este sentido, ningún servidor de la función judicial, puede exigir que una persona cumpla con algún requisito o condición para que pueda presentar un reclamo ante este poder del Estado.

“4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales”.

Esta disposición va dirigida específicamente para toda autoridad e institución que cuente con la potestad normativa, considerándose como norma, todas las fuentes de derecho directas, por lo tanto las normas expedidas por los poderes públicos, no pueden restringir (entendiéndose también limitar, menoscabar o peor aún desconocer) el contenido de los derechos constitucionales. Así que en cumplimiento de esta disposición, ninguna autoridad legitimada, puede expedir una norma que a través de sus disposiciones limite, restrinja o menoscabe la posibilidad para que todas las personas ejerzan sus derechos, y en el caso del presente capítulo, para que puedan acceder a la administración de justicia.

Luigi Ferrajoli, en este sentido plantea que en virtud de la democracia constitucional, ni siquiera por unanimidad se puede limitar a través de normas el alcance y contenido de los derechos; con este planteamiento podemos decir que ni siquiera por unanimidad la Asamblea Nacional debió aprobar normas que limiten el acceso a la justicia, como fue el caso de la Ley de Equidad Tributaria en el tema del afianzamiento.

“5. En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia”.

Esta disposición establece el caso en que dos o más normas se encuentran en contradicción, para lo cual señala que se deberá aplicar la norma que más favorezca la vigencia de los derechos y garantías constitucionales, en el caso del acceso a la justicia, si cualquier norma limita el ejercicio del derecho, se debe aplicar la norma constitucional, la cual no establece ningún tipo de límites a dicho derecho. Incluso si la contradicción existiría entre dos normas de la misma jerarquía, en virtud de esta disposición constitucional, se debe aplicar la norma que más favorezca la vigencia de los derechos constitucionales.

“6. Todos los principios y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía”.

Mediante esta disposición constitucional, se equipara el valor y la jerarquía de todos los derechos constitucionales, ya no existiría la anterior división entre derechos de primera, segunda, tercera y cuarta generación, sino que todos los derechos son fundamentales y

como tales, exigibles ante el poder público. En otras palabras, ya no existen derechos más importantes que otros, y en el caso de la presente investigación, el acceso a la justicia, pasa a ser un derecho plenamente exigible, al cual ninguna persona puede renunciar, invalidando a la vez el alcance del artículo 11 del Código Civil.⁴⁰

“8. El contenido de los derechos se desarrollará de manera progresiva a través de las normas, la jurisprudencia y las políticas públicas. El Estado generará y garantizará las condiciones necesarias para su pleno reconocimiento y ejercicio.

Será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos”.(Lo subrayado me pertenece)

Este numeral es muy general, pues se refiere a que ninguna autoridad pública puede realizar un acto ya sea administrativo o normativo que limite o menoscabe el ejercicio de los derechos, en este caso, sería inconstitucional, cualquier norma que restrinja el derecho al acceso a la justicia, lo cual sería aplicable en la presente investigación, puesto que habría que analizar si el afianzamiento tributario menoscaba, disminuye o anula el ejercicio del derecho al acceso a la justicia, en ese caso la disposición normativa que institucionaliza el afianzamiento tributario sería inconstitucional, análisis que lo realizaré en un capítulo posterior.

“9. El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.

El Estado, sus delegatarios, concesionarios y toda persona que actúe en ejercicio de una potestad pública, estarán obligados a reparar las violaciones a los derechos de los particulares por la falta o deficiencia en la prestación de los servicios públicos, o por las acciones u omisiones de sus funcionarias y funcionarios, y empleadas y empleados públicos en el desempeño de sus cargos”.

Por último, este numeral traduce la doctrina neo constitucional que plantea que el Estado y todas las autoridades que ejercen la potestad estatal tienen como su más alto deber, el respetar y hacer respetar los derechos constitucionales, de lo cual se deriva también el

⁴⁰ Art 11.- Podrán renunciarse los derechos conferidos por las leyes, con tal que solo miren al interés individual del renunciante, y que no esté prohibida su renuncia.

principio de la supremacía constitucional mediante el cual toda disposición normativa secundaria debe guardar relación con las disposiciones constitucionales, transformando a la ley, de principal fuente de derecho, en una fuente secundaria obligada también a adaptar todas sus disposiciones al cumplimiento del texto constitucional.

En ese caso además señala que los servidores públicos están obligados a reparar el daño que causen a los particulares cuando atenten contra sus derechos constitucionales, con lo cual se establece que las autoridades deben apegarse principalmente al cumplimiento de la Constitución para evitar posibles sanciones por este hecho.

Otro aspecto que se debe considerar conforme a la nueva Carta Magna es que la misma en el segundo inciso del artículo 424 reconoce a los tratados internacionales de derecho humanos de la siguiente forma:

“La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público”.

Con esta disposición se reconocen, los tratados o instrumentos internacionales que establecen el acceso a la justicia y la tutela efectiva.

Entre los principales podemos citar los siguientes:

CONVENCION AMERICANA DE DERECHOS HUMANOS

Artículo 8.

"I. Toda persona tiene derecho 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, en 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"

Artículo 24. Igualdad ante la Ley

Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.

Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Partes se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;*
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y*
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.*

PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS

Artículo 14

1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. La prensa y el público podrán ser excluidos de la totalidad o parte de los juicios por consideraciones de moral, orden público o seguridad nacional en una sociedad democrática, o cuando lo exija el interés de la vida privada de las partes o, en la medida estrictamente necesaria en opinión del tribunal, cuando por circunstancias especiales del asunto la publicidad pudiera perjudicar a los intereses de la justicia; pero toda sentencia en materia penal o contenciosa será pública, excepto en los casos en que el interés de menores de edad exija lo contrario, o en las acusaciones referentes a pleitos matrimoniales o a la tutela de menores.

Artículo 26

Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos

de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

DECLARACIÓN UNIVERSAL DE LOS DERECHOS HUMANOS

Artículo 10

"Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal".

2.1.1.3 Análisis de la Resolución de la Corte Constitucional (2do suplemento Reg. Of 256 12/08//2010)

La Corte, emite su pronunciamiento fundamentado en los considerandos que constan en los anexos incorporados en este trabajo, sin embargo, realizaré un análisis jurídico de la misma, tomando en cuenta los puntos que la Corte señaló pero enfocados desde otra óptica jurídica.

La norma acusada ¿viola el derecho de acceso gratuito a la justicia consagrado en el artículo 75 de la Constitución?

La Corte realiza un análisis donde divide en tres momentos el derecho para acceder a la justicia: el primero, es el acceso propiamente dicho, es decir, la facultad de una persona que considere violentados sus derechos para acudir ante el órgano jurisdiccional competente a fin de que éste conozca la causa, y verifique el cumplimiento de requisitos de forma de la misma; el segundo, cuando se lleva el proceso con las debidas garantías y en tercer lugar cuando se obtiene una decisión motivada en Derecho, plasmada en un documento, misma que deberá ser ejecutada, para que de este modo culmine todo el proceso que conlleva la administración de justicia en el país.

Si bien es cierto que el acceso a la justicia podría, por razones prácticas o didácticas ser dividido en varias partes, momentos, etapas o como se lo pueda denominar, también es cierto que el acceso a la justicia no puede ser sometido a tratos diferentes debido a que se podría estar limitando derechos en cada segmento que se ha señalado, el acceso a la

administración de justicia debe ser entendido como un conjunto que no puede ni debe ser tratado por separado, el acceso a la justicia tiene su origen en el preciso momento en que un persona ejerce su derecho de acción, prosigue mientras dura el proceso, respetándose todas y cada una de las garantías del debido proceso, derecho a la defensa y a la réplica, y llega a su fin cuando un juez o tribunal emite su fallo debidamente motivado y apegado estrictamente a Derecho, tomando en cuenta todo lo practicado en las instancias precedentes, para que éste sea ejecutado.

Solicitar requisitos extra, en cualquiera de las etapas que la Corte ha dividido el derecho de acceso a la justicia, seria definitivamente atentatorio para la persona que se encuentre reclamando la vulneración de un derecho, requerir el pago o consignación de un valor determinado para que el proceso siga su cauce habitual es ir en contra del derecho consagrado en el Art. 75 de nuestra vigente Carta Política.

El hecho de instar al contribuyente a que afiance con el 10% de la cuantía de su demanda, es atentatorio al derecho de acceso a la justicia, como bien lo supo manifestar la Corte en su análisis, sin embargo este órgano cae en contradicción, pues si bien al inicio señala que el acceso a la justicia constituye desde la presentación de la demanda, hasta cuando el órgano jurisdiccional emite una sentencia y ésta es ejecutada; posteriormente, plantea que el acceso a la justicia tan solo implica la posibilidad de que una persona pueda acudir con un caso ante los órganos de la función judicial y que en ese instante desaparece este derecho, o el mismo ya ha sido satisfecho, por lo cual propone que el afianzamiento sea consignado después de la calificación de la demanda, para no atentar el derecho al acceso a la justicia.

Pero, ¿en que difiere el pedir la consignación del valor señalado en la etapa de sustanciación del proceso?, o ¿el solicitar el pago antes de que el juez o tribunal dicte sentencia?, me pregunto yo, ¿no tendrá exactamente el mismo efecto?, pues definitivamente sí, la violación de la norma consultada se presenta en cualquier momento que se la solicite, debido a que poner trabas en cualquier punto del proceso que conlleva el acceder a la justicia, es ir en contra de la norma suprema y de tratados internacionales que han normado este tema, debido a que a más de violentar el derecho de acceder a la justicia, se estaría dejando en un estado de indefensión al contribuyente, hecho que también es regulado por la norma en mención.

Considero que podría ser aún más delicado el afianzar una vez que haya sido calificada la demanda, debido a que con la calificación de la demanda se ha constatado que la petición es válida, es decir, que reúne todos los requisitos de forma y que existe un derecho que está siendo violentado o podría estarlo, en este sentido es sumamente crítico el obstaculizar la labor judicial, ya que la causa no podrá continuar y en este punto se estaría dejando nuevamente en la indefensión al demandante, conculcando su derecho a la defensa, a la réplica y a un debido proceso.

El derecho de acceso a la justicia únicamente llega a su fin el momento en que el derecho que ha sido violentado sea resarcido de forma íntegra y en la medida en que fue violentado, o simplemente a reclamar de considerar que el acto es lesivo para sus intereses y hasta que eso ocurra, simplemente no existe la posibilidad alguna de poner trabas ni requisitos extra que obstaculicen la normal consecución de este extenso proceso, de lo contrario estaríamos infringiendo disposiciones Constitucionales, de Derecho Internacional, y de existir normas infraconstitucionales que avalen la interposición de obstáculos procesales, sin más preámbulo deberían ser declaradas inconstitucionales, y no emitirse sentencias modulatorias tibias que lo único que representan son desvíos de la responsabilidad jurídica de la Corte Constitucional.

2. 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?

La Corte Constitucional reconoce que la Constitución de la República proclama como deber primordial del Estado, garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la misma y en los instrumentos internacionales, y que uno de estos derechos es el establecido en el artículo 75 ibídem, que plantea 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 que en ningún caso quedará en indefensión, con lo cual está reconociendo el carácter de fundamental, de directa aplicación, exigible ante toda autoridad e irreductible, de este derecho. Reconoce además que el mismo consta en distintos instrumentos internacionales que forman parte del

bloque de constitucionalidad. Sin embargo, el error se genera en la concepción que la Corte sostiene en relación al derecho y las contradicciones que presenta en su análisis.

Por una parte, la Corte establece el derecho a la tutela judicial efectiva, como un derecho amplio, no restringido tan solo a una etapa procesal, sino que señala que éste se desarrolla en tres aspectos o momentos: uno relacionado a la posibilidad que tiene cada ciudadano para reclamar ante los órganos jurisdiccionales, cuando considere que se ha violentado sus derechos; en segundo lugar, que estos órganos revisen su caso en un tiempo razonable y observando las reglas del debido proceso; y finalmente, que exista una sentencia debidamente motivada y que ésta sea ejecutada.

Sin embargo, al igual que en el análisis anterior, la Corte restringe este derecho tan solo a la presentación de la demanda, en otras palabras, confunde el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho al acceso a los órganos jurisdiccionales o como la Corte lo llama “el derecho a la jurisdicción”. Es más, entiende este derecho únicamente a la posibilidad de que cualquier ciudadano ante una controversia o ante la necesidad de esclarecer un hecho, pueda acudir con las debidas garantías ante un tribunal nacional o internacional para encontrar una solución.

En este sentido cabe aclarar que el artículo 75 de la Constitución tiene un alcance bastante amplio y no el definido por la Corte, pues para ir desarrollando este derecho, en primer lugar cabe señalar que la tutela judicial consiste en el amparo que deben los órganos de justicia, a los derechos de los particulares.

La doctrina que establece la división de poderes determina que el Ejecutivo, administra el Estado y dictamina las políticas públicas, el Legislativo es el encargado de elaborar las leyes y el Poder Judicial es el encargado de amparar los derechos de los particulares y sancionar su desconocimiento. De esto trata la tutela judicial, el cumplimiento de la obligación inherente de los órganos de la administración de justicia para que a través de procesos expresamente establecidos, proteja y restituya los derechos de los ciudadanos.

La efectividad según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española en su primera acepción la define como *“la capacidad de lograr el efecto que se desea o se*

*espera*⁴¹. En este caso, la tutela judicial para que sea efectiva debe tener la capacidad para lograr el efecto para el cual fue concebida. Y el efecto para el cual fue concebida o la finalidad de la tutela judicial es reparar, reconocer o proteger los derechos de los particulares o en caso contrario, establecer motivadamente la no existencia del derecho reclamado o la no pertinencia del reclamo.

Pero si un proceso judicial, no ofrece la reparación del derecho o la impertinencia del reclamo, un proceso judicial no puede llevar el calificativo de efectivo, en otras palabras, si un órgano de justicia únicamente conoce la causa pero no la resuelve, no se puede hablar de tutela judicial efectiva.

Este artículo también establece que se deben respetar 2 principios, el primero es el de inmediación, el cual no está directamente cuestionado en el presente trabajo, por lo cual, únicamente señalaré que consiste en la comunicación personal del juez con las partes y el contacto directo de aquél con los actos de adquisición de las pruebas, como instrumento para llegar a una íntima compenetración de los intereses en juego a través del proceso y de su objeto litigioso, o como aquel principio que exige el contacto directo y personal del juez o tribunal con las partes y con todo el material del proceso, excluyendo cualquier medio indirecto de conocimiento judicial

El segundo principio es el de celeridad, que plantea que el proceso debe ser llevado a cabo en un plazo razonable, que no afecte por las demoras, aún más el derecho de los reclamantes.

Para finalizar el artículo 75 de la Carta Magna, plantea que en ningún caso una persona puede quedar en indefensión y este derecho en cambio sí puede estar también afectado por la institución del afianzamiento tributario. Para analizar de mejor manera, la propia Constitución establece el alcance del derecho a la defensa y cuando se considerará que un ciudadano se encuentra en indefensión.

En este sentido el afianzamiento tributario también provocaría que una persona quede en indefensión de acuerdo a los literales a), c), h) y m) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución que establece:

⁴¹ http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=efectividad

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

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. (...)

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

En relación a los citados literales, cabe indicar que el afianzamiento tributario constituye un limitante al derecho a la defensa por cuanto, si una persona no tiene para caucionar el 10% de la cuantía, es privado de su derecho a la defensa en el mismo momento de presentación de la demanda según la ley original, o después de la presentación de la misma según la Corte Constitucional. También perderían el derecho a ser escuchados por la autoridad si no han caucionado, lo cual significa que no estarían en igualdad de condiciones con la contraparte que sería el Estado.

Analizando el afianzamiento según el literal h), se puede establecer que a causa de éste, la persona no podría presentar sus reclamos, presentar las pruebas de las cuales se considere asistido ni replicar los argumentos de la contraparte, si no afianza el valor requerido. Por último, cabe indicar que una de las premisas del Estado de Derecho radica en que todo acto de poder público puede ser recurrido, esta premisa consta en el literal m) y garantiza el derecho a la defensa; sin embargo en aplicación del afianzamiento, si la persona no tiene capacidad económica para garantizar su obligación, estaría impedido para recurrir un acto administrativo que puede lesionar gravemente sus derechos.

En definitiva, el afianzamiento, analizándolo conforme a las disposiciones de la Constitución sí restringe el derecho a la defensa, dejando a las personas en indefensión cuando no cuentan con los recursos necesarios para consignar el valor que debe afianzarse conforme a la ley.

Incluso la propia Corte Constitucional plantea que un sistema de justicia es eficiente cuando se respeta en todas las fases de la litis, las garantías básicas del debido proceso y se concluye con la expedición de una sentencia que sea oportuna, motivada y justa para las partes, lo cual no se está cumpliendo con su fallo, porque se están respetando las

garantías sólo en el momento de la presentación, dejando en indefensión al reclamante en las demás fases procesales y además, no se está garantizando la existencia de una sentencia justa, puesto que al no poder continuar un proceso por no cumplir con la formalidad del afianzamiento, se imposibilita la existencia de una sentencia que dirima la litis.

De la misma forma, la Corte sostiene que la tutela judicial efectiva tiene dos propósitos fundamentales:

1. Eliminar las trabas a la habilitación de la instancia jurisdiccional, y
2. Otorgar protección judicial real y efectiva.

El primer aspecto se estaría subsanando a través de la sentencia, pues se eliminaría una traba para que las personas puedan acceder a los órganos jurisdiccionales, sin embargo, no se garantiza una protección judicial real y efectiva, puesto que el juez puede sólo conocer la causa y no montar todo el aparataje procesal para garantizar el derecho del ciudadano si este no ha cancelado el valor del afianzamiento.

En conclusión, la tutela judicial efectiva, de la forma en la que está concebida en la Constitución y tratados internacionales, no está debidamente garantizada, y por el contrario, es un derecho que ha sido restringido, disminuido o menoscabado por la figura del afianzamiento tributario, que constituye una mera formalidad en la causa tributaria, y que la resolución emitida por la Corte Constitucional tampoco está de acuerdo a los principios y derechos constitucionales en contra posición con la norma.

CAPÍTULO III

3.1. La caución en materia tributaria

3.1.1 Relación con acceso a la justicia

Análisis del afianzamiento tributario utilizando los procedimientos tradicionales de interpretación constitucional.- La Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional plantea los mecanismos de interpretación constitucional para resolver las contradicciones o antinomias producidas entre las normas jurídicas.

El Estado Constitucional de Derechos, reconoce que en la labor legislativa, el órgano del poder público competente en ocasiones no realiza un trabajo perfecto y tiende a caer en contradicciones entre las normas que expide, errores que producen antinomias jurídicas que afectan la correcta aplicación de las normas, a diferencia del Derecho Clásico que negaba la posibilidad de existencia de antinomias; por lo cual, ha establecido en el ordenamiento jurídico, diversos mecanismos para resolverlas.

Como plantea Pietro Sanchís en su libro Apuntes de Teoría del Derecho "*La interpretación no es una forma de resolver la antinomia sino un paso indispensable para constatarla; trayendo de este modo 2 consecuencias:*

- 1. Que dos disposiciones puedan ser parcialmente contradictorias (ejemplo: sentencias interpretativas)*
- 2. Que mediante la interpretación sea posible evitar o propiciar la antinomia, para eludir o propiciar la contradicción (norma que sancione el aborto vs norma que permite el aborto terapéutico)*

*Una vez que ha sido identificada la antinomia es necesario resolverla, no existe la posibilidad de declarar que el asunto carece de solución en vista de que existen 2 normas contradictorias".*⁴²

⁴² Pietro Sanchís, Luís Apuntes de teoría del derecho, Madrid, Editorial Trota, 2005, pág. 134.

El primer método aplicable conforme La Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, es a través de los métodos tradicionales de interpretación o la llamada subsunción, que tiene tres criterios:

- ✓ Criterio jerárquico: La ley superior deroga a la inferior.
- ✓ Criterio cronológico: La ley posterior deroga a la anterior.
- ✓ Criterio de especialidad: La ley especial deroga a la ley general.

El término deroga debe ser entendido conforme el criterio que se vaya a aplicar para la solución de la antinomia. En el criterio jerárquico, la palabra deroga debe entenderse de la siguiente manera: a más de ser inaplicable al caso, debería dejar de existir. Por otro lado si aplicamos el criterio cronológico, es decir, si se establece la antinomia entre una norma anterior y una posterior, la palabra deroga supone pérdida de vigencia de la norma anterior. En tercer lugar, cuando aplicamos el criterio de especialidad la palabra deroga que va encaminada a la norma general no le quita ni validez ni vigencia, sino que, solo significa la postergación de la norma para regular el caso concreto.

En resumen estos criterios consisten en:

- a) Criterio jerárquico.- Este criterio resuelve la validez de las normas contradictorias, la norma inferior no debe ser aplicada sencillamente porque no es válida.
- b) Criterio cronológico.- Ordena aplicar la norma posterior sobre la anterior, viene a resolver antinomias reales sobre las que no existe duda sobre la validez de ninguna de las normas. En consecuencia, la observancia de este criterio presupone que no existe vicio de jerarquía o competencia; o; dicho de otro modo, este criterio solo es relevante para resolver antinomias entre normas válidas.
- c) Criterio de especialidad.- Más que una técnica para resolver las antinomias, constituye un modo de prevenirlas. Norma especial es aquella que presenta un ámbito de aplicación incluido en un ámbito más amplio, que es el de norma general, ofreciendo sin embargo una consecuencia jurídica diferente. Por tanto, cabe decir que la norma especial se presente como una excepción a la general y

su preferencia viene dada porque en otro caso carecería de supuesto de aplicación. Esto es, si los casos que pueden considerarse comprendidos tanto en la norma especial como en la general se rigieran por esta última, entonces la norma especial se vería privada de toda posibilidad de aplicación. Los problemas que puede plantear la especialidad, vienen dados por su interferencia con los criterios cronológico y jerárquico.

Para analizar el presente caso debemos identificar la antinomia en cuestión, la cual constaría en la contradicción entre el afianzamiento tributario establecido en el artículo innumerado después del 233 del Código Tributario y el derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita establecido en el artículo 75 de la Constitución.

Aplicando el criterio de jerarquía, la norma constitucional estaría sobre la norma del Código Tributario que tiene grado de ley orgánica. Esto además está señalado en los artículos 84, 424 y 425 de la Constitución, que establecen a la misma como la norma suprema a la cual se deben adecuar las demás normas del ordenamiento jurídico.

Aplicando el criterio cronológico, la Constitución fue expedida con posterioridad a la Ley de Equidad Tributaria por lo cual también prevalecería la Carta Política de acuerdo al criterio de cronología. Es más, en su disposición derogatoria la Carta Magna dispone que se entenderán derogadas todas las normas que sean contrarias al texto constitucional, lo cual sería el caso de la norma que institucionaliza el afianzamiento tributario.

Considerando que el criterio de especialidad se aplica únicamente cuando no se pueden aplicar los anteriores criterios, este no sería aplicable en el presente caso.

Por lo antes mencionado, se puede concluir que de acuerdo a los procedimientos tradicionales de interpretación constitucional, lo establecido en la Constitución, es decir, el derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela judicial efectiva, prevalece sobre lo dispuesto en la Ley de Equidad Tributaria, es decir sobre la institución del afianzamiento tributario.

Análisis del afianzamiento tributario utilizando los procedimientos modernos de interpretación constitucional.- Cuando la contradicción o antinomia no ocurre entre

reglas establecidas en leyes, sino entre dos principios constitucionales, existen métodos modernos para solucionarlos. Considerando que en este caso la contradicción sería entre el derecho al acceso gratuito a la justicia y la tutela judicial efectiva por un lado, y por otro, el principio del interés económico del Estado.

Para partir en el tratamiento de este punto, al igual que en el tema anterior, hay que partir de un análisis teórico de lo que significa la ponderación y sus procesos de acuerdo con la doctrina de Alexy. Para esto me permito transcribir textualmente la doctrina de Alexy según Carlos Bernal Pulido:

“En la teoría de los derechos fundamentales y en otros escritos, Alexy expone una concepción bien desarrollada de la estructura de la ponderación. En su última versión, la estructura de la ponderación está compuesta por tres elementos: la ley de la ponderación, la fórmula del peso y la carga de argumentación.

De acuerdo con Alexy, los principios son mandatos de optimización. Los principios no son normas que establezcan exactamente lo que debe hacerse sino normas que exigen que algo que sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. El ámbito de lo jurídicamente posible está determinado por principios y reglas que juegan en sentido contrario. Por su parte, los enunciados fácticos acerca del caso determinan el ámbito de lo fácticamente posible. A fin de establecer la mayor medida posible en la que un principio debe ser cumplido, es necesario contrastarlo con los principios que juegan en sentido contrario o con principios que dan fundamento a las reglas que juegan en sentido contrario. En una constelación como esta, todos estos principios están en colisión. Ellos fundamentan normas incompatibles (por ejemplo, la norma N1 que prohíbe y la norma N2 que ordena), que pueden proponerse como soluciones para el caso concreto.

Según la ley de la ponderación, Cuando mayor sea el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”⁴³

⁴³ Bernal Pulido, Carlos “La racionalidad de la Ponderación”, en Miguel Carbonell “El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional”. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Quito-Ecuador. 2008. Pág. 52-58.

Para este caso se deben identificar cuatro elementos: racionalidad, necesidad, idoneidad y proporcionalidad.

1.- Racionalidad.- Que la medida aplicada (afianzamiento tributario) tenga un fin constitucional.

2.- Necesidad.- Que la medida aplicada (afianzamiento tributario) sea necesaria para cumplir con el fin constitucional.

3.- Idoneidad.- Que no exista otra medida menos grave o menos atentatoria de derechos que pueda ser utilizada para cumplir el fin.

4.- Proporcionalidad.- Que el beneficio de la medida aplicada (afianzamiento tributario) sea superior al perjuicio ocasionado al derecho (acceso gratuito a la justicia y tutela judicial efectiva)

Si una medida no cumple con todos estos cuatro requisitos, la medida no puede ser utilizada. En este caso procedo a analizar:

1.- Racionalidad.- La medida sí persigue un fin constitucional que es el limitar la excesiva interposición de recursos que busquen el dilatar el pago de las obligaciones y el aparataje judicial.

2.- Necesidad.- Se puede considerar que la medida aplicada no es necesaria, pues el dinero afianzado por el demandante no llega a inflar las arcas fiscales, es decir, el Estado a través del Ministerio de Finanzas no puede disponer de este dinero, sino que queda retenido y únicamente cuando se haya resuelto se obliga a la persona que cancele el valor total de la obligación y solo en ese momento este dinero pasará al Estado, para que este disponga de él como lo considere pertinente. En otras palabras el hecho de obligar a afianzar no permite que ingrese más dinero al Estado para que este pueda disponer de él, sino que constituye dinero que se queda muerto en las cuentas de las diferentes Administraciones Tributarias demandadas hasta que se decida la litis.

3.- Idoneidad.- La medida tampoco es idónea, pues existen medidas que son menos graves que pueden de manera real coadyuvar para el cumplimiento del fin constitucional. Estas medidas por ejemplo serían que la ley establezca que quienes utilicen la vía judicial con el único fin de dilatar el proceso y que al resolverse la litis se establezca su responsabilidad y la obligación de cancelar lo adeudado, se les obligue a cancelar la totalidad de la obligación más los respectivos intereses los cuales deberían ser los más altos establecidos por el Banco Central e incluso una multa o el valor de daños y

perjuicios. Con esta medida se estaría permitiendo a todas las personas que accedan de manera gratuita a la justicia y garantizando la tutela judicial efectiva, pero castigando a la vez no a todos los ciudadanos sino única y exclusivamente a quienes usen a los órganos de justicia para evadir sus responsabilidades con el Estado. Además, cabe acotar que el fin constitucional estaría cumplido de mejor manera pues no ingresaría a las arcas del estado el valor de la obligación, sino este más los intereses y multas correspondientes.

4.- Proporcionalidad.- Para medir si el beneficio ocasionado por el afianzamiento tributario es mayor que el perjuicio que existe en contra del derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela judicial efectiva, me permitiré aplicar la ley del peso de Robert Alexy. La fórmula del peso tiene la siguiente estructura:

$$\text{GPi,jC} = \frac{\text{IPiC} \cdot \text{GPiA} \cdot \text{SPiC}}{\text{GPjA} \cdot \text{SPjC}}$$

Esta fórmula establece que el peso concreto del principio Pi en relación con el principio Pj en cierto caso, deriva del cociente entre, por un parte, el producto de la importancia del principio Pi, su peso abstracto y la seguridad de las apreciaciones empíricas concerniente a su importancia. Alexy sostiene que es posible atribuir, de forma metafórica, un valor numérico a las variables de la importancia y del peso abstracto de los principios, mediante la escala tríadica, del siguiente modo: leve = 1; medio = 2; y grave = 4. En contraste, a la seguridad a las apreciaciones empíricas puede dársele una expresión cuantitativa de la siguiente forma: cierto = 4; plausible = 2; y no evidentemente falso = 1.

De acuerdo a lo antes detallado, a la medida aplicable (afianzamiento tributario) se le asigna un puntaje subjetivo de acuerdo al grado de cumplimiento del fin constitucional. Cuando el cumplimiento es cierto la asignación es 4, cuando el cumplimiento es plausible la asignación será 2 y finalmente cuando la medida coadyuva pero de manera leve al cumplimiento del fin constitucional la asignación será 1.

En este caso, como señalé anteriormente el afianzamiento tributario no coadyuva para que de manera directa se consiga el fin constitucional planteado, es decir, limitar la excesiva interposición de recursos que busquen el dilatar el pago de las obligaciones y el aparataje judicial, por lo cual su asignación sería la mínima de 1.

En el mismo sentido, a la afectación del derecho (acceso gratuito a la justicia y tutela judicial efectiva) se le asigna un puntaje subjetivo de acuerdo al grado de afectación que recibe por la aplicación de la medida. Cuando la afectación es grave la asignación es 4, cuando la afectación es media la asignación será 2 y finalmente cuando la afectación por la aplicación de la medida es leve la asignación será 1.

En este caso, hay que considerar que el sector gravemente afectado sería el de las personas que no cuentan con recursos económicos y que como consecuencia de ello no pueden acceder ante los órganos jurisdiccionales para reclamar el resarcimiento de sus derechos o por la determinación de una obligación tributaria injusta, por lo cual la afectación del derecho sería media y tendría una asignación de 2.

Por lo antes mencionado, ya que la aplicación de la medida tiene un puntaje de 1 y la afectación del derecho tiene un puntaje de 2, se puede concluir que la aplicación del afianzamiento tributario es una medida injusta, desproporcionada, que no cumple con el fin constitucional para el cual fue planteada y que la afectación del derecho es mayor al beneficio que esta podría causar.

3.1.2 Vulneración de los derechos del contribuyente

Si bien es cierto que la carga del afianzamiento tributario, violenta, desconoce y afecta derechos del contribuyente, también es cierto que no podemos desarrollarlos a todos, debido a la naturaleza de la presente investigación, pero obviamente me encargaré de mencionar los que a nuestro criterio revisten una importancia trascendental, sin desconocer, la importancia de los diferentes derechos que por la premura de tiempo serán dejados a un lado.

El primer derecho que considero está siendo conculcado por la norma ya tan mencionada, sería el derecho a la tutela judicial efectiva, derecho que como ya lo hemos citado en nuestro trabajo se lo puede encontrar en diferentes cuerpos normativos, tanto a nivel

nacional, como a nivel internacional, con una valía jurídica enorme debido a que estos tratados han sido ratificados por nuestro país.⁴⁴

Disposiciones como las consagradas en nuestra Carta Magna en su artículo 75, además de normas establecidas en la Convención Interamericana sobre de Derechos Humanos, tienden a normar garantías de la persona para que se respete de forma total el debido proceso, derecho de toda persona a una tutela efectiva de sus derechos con el alcance que ya lo hemos sabido mencionar en la parte pertinente de esta tesis.

Acogiendo lo que reconocidos tratadistas y tribunales han aportado con respecto a la tutela efectiva, me permitiré recoger varios criterios donde se han expuesto con total claridad lo que este derecho abarca.

*“la tutela judicial en materia tributaria stricto sensu no sólo importa eliminar las trabas a la habilitación de instancia, sino también otorgar un ‘plus’ de protección judicial para que se torne la tutela judicial en ‘real y efectiva’ (...) La tutela judicial, para que sea efectiva, exige no sólo el respeto del derecho de defensa, sino también la idea a cargo de los magistrados judiciales de que el proceso no tiene exclusivamente un fin ordenador, sino que sirve para la realización de los derechos fundamentales”.*⁴⁵

El derecho a la tutela judicial efectiva, de actos administrativos tributarios, según ha dicho el Tribunal Constitucional Español, *“se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad (del acto administrativo tributario) pueda ser sometida la decisión de un tribunal y que éste con la información y contradicción que sea menester resuelva su suspensión”.*⁴⁶

La norma tal y como está concebida y de la forma que fue puesta en vigencia en nuestro ordenamiento jurídico, es contraria a disposiciones supra legales que resguardan el derecho al acceso a la justicia y tutela efectiva, razón por la cual los jueces al aplicar la ley

⁴⁴ El Ecuador ratificó la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos mediante Decreto Supremo No. 1883, publicado en el Registro Oficial No. 452 de 27 de octubre de 1977.

⁴⁵ Casas, Oswaldo, citado por Luis Roberto Romero Acuña en: Aspectos de tutela judicial efectiva tributaria, Revista de Derecho Público, Thomas Hutchinson, editor, Rubinal Culzoni, Buenos Aires, p. 103.

⁴⁶ Sentencia de 6 de junio de 1984. Citado por SPISSO, Rodolfo, Buenos Aires, AR: Ediciones Depalma, 1991, pág. 537.

y solicitar se haga la consignación debida para que el proceso siga su curso normal, se encuentran atentando contra las garantías básicas que los ciudadanos poseen, obstaculizando y condicionando el acceso a la justicia y a una tutela efectiva, debido a que desconocen normas que deben ser aplicadas de forma principal dejando en indefensión al ciudadano que considera pertinente acudir ante los jueces y tribunales para hacer efectivos sus derechos, esperando que tras un proceso apegado a Derecho se resarza el daño o perjuicio que les fue causado.

Derecho al debido proceso.

La Constitución ecuatoriana, documento que ha sido nuestro sustento fundamental, también nos da una respuesta para la vulneración del derecho al debido proceso.

Lo establecido en el artículo 76 numeral 7 de la Carta Política, claramente identifica las garantías básicas al debido proceso que deben ser observadas y respetadas.

El derecho a la defensa constituye una garantía básica del derecho al debido proceso, mismo que se encuentra protegido en la disposición constitucional antes mencionada, en su literal *a) se establece que en ninguna etapa o grado del procedimiento se podrá privar el derecho a la defensa*, en su literal *c) se señala la garantía de ser escuchado en los momentos oportunos y en igualdad de condiciones*, y en su literal *h) la garantía de presentar de forma verbal o escrita los argumentos que se crea asistido, y replicar los de las otras partes*.

Considero que al solicitar el pago previo para ser partícipe del derecho a una tutela efectiva, sin más preámbulo se conculcan las garantías básicas que pude señalar en el párrafo precedente, las tres garantías son desconocidas debido a que, con este obstáculo se priva el derecho a la defensa, no se da paso para que el perjudicado pueda ser escuchado, y por último se haría caso omiso a los argumentos que se crea asistido para presentar ante la autoridad competente.

Estas disposiciones constitucionales no pueden quedar en letra muerta, no se puede pasar por alto procesos de lucha para conseguir que esas garantías sean reconocidas, y

una vez que lo son, se las trate con total indiferencia y desidia, aparentando que no existen.

De este modo podemos señalar que cualquier tipo de trabas que se intente establecer para dificultar el acceso a la tutela efectiva de los derechos, a más de ser atentatoria contra ese derecho es atentatoria al derecho del debido proceso y a las garantías que busca proteger.

Derecho a la seguridad jurídica.

Si nos remitimos a una definición etimológica de esta palabra, encontramos que proviene del término *securitas*, misma que se deriva del adjetivo *securus* (de *secura*), cuyo significado es estar libre de cuidados, es decir el alcance de la misma es el estar seguro frente a un posible peligro.⁴⁷

Dentro de una sociedad encontramos una pluralidad de individuos inmersos en una constante pugna, debido a que persiguen intereses diferentes unos de otros, es decir el estado habitual va a tender a ser el conflicto, el caos, la inseguridad, y de no existir un ente ajeno a estas personas con intereses distintos sencillamente se va a producir un estado de anarquía total.

El Estado, se convierte en el ente encargado de dotar de orden y seguridad a todas las personas que habitan en sus territorios, de este modo aplicando su poder de imperio tiene la obligación de establecer lineamientos y normas, a más de otorgar seguridad jurídica a todos los suyos para garantizar un trato igual en condiciones idénticas.

De esta forma todas las personas tienen la tranquilidad, y la plena confianza en los métodos que el Estado emplea para que sus derechos en caso de ser violentados, sean reparados siguiendo un procedimiento establecido con antelación respetando normas y siendo las mismas aplicadas por una persona o entidad competente para ello.

⁴⁷ http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=seguridad

Es decir, como señala el artículo 82 de la Constitución *“El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”*

Ahora bien, la seguridad jurídica debe ser comprendida como la certeza del actuar judicial, es decir, el que la tónica de la actuación de los jueces y tribunales sea única, idéntica, análoga, por tanto; que sea conocido qué es lo que va a suceder con los reclamos, cómo van a ser aplicadas las normas existentes, que no se aplique el Derecho de forma diferente si se presentan hechos similares que las personas tengan tranquilidad si sus derechos son violentados porque su reparación será justa equilibrada y completamente cierta. *“La seguridad jurídica se expresa prácticamente en la previsibilidad de la actuación estatal”*⁴⁸

Entonces, el principal encargado de otorgar seguridad jurídica a los ciudadanos se ha convertido en su detractor originario, esto lo digo en base al hecho de que por un lado establece normas, procedimientos y garantías recogidos en la carta Magna, y estas mismas garantías son desconocidas por parte del Estado, aplicando normas previas e inferiores.

Derecho a la igualdad.

La Constitución en su artículo 11 numeral 2 dice: *“Todas las personas son iguales y gozaran de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación.”*

⁴⁸ Villegas, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Astrea, Buenos Aires, 2005. pág. 283.

El desarrollo del artículo mencionado ya fue realizado en el capítulo referente al acceso a la justicia, por lo que ahora únicamente lo mencionaré sin entrar a pormenorizar, en vista de que no quiero ser redundante, pero la verdad es que la norma referente al afianzamiento en materia tributaria para mi modo de ver, resulta atentatoria al derecho a la igualdad ya que se estaría discriminando a las personas que por su condición socio-económica no poseen los medios suficientes para tutelar sus derechos de forma efectiva, por lo que no podrían hacer valer garantías básicas al debido proceso.

En este sentido debemos entender que la discriminación, a más de darse por un aspecto económico, se presenta en un trato diferenciado de los procesos o procedimientos, no es explicable bajo ningún concepto que para efectuar un reclamo de un acto administrativo tributario se exija la consignación de un valor, pero que para realizar un reclamo de un acto administrativo diferente, este requisito no sea solicitado, dando de este modo una incertidumbre al contribuyente, violentando el ya mencionado derecho a la seguridad jurídica.

El deber del Estado cuando logra identificar que alguna persona o grupo de personas se encuentra en un grado marcado de desigualdad frente al resto de individuos, es el de tomar medidas que en doctrina se las denomina acciones afirmativas, para de algún modo igualar a estas personas y que las mismas no se sientan en una marcada inferioridad de condiciones.

Es así que, una persona que tiene mermadas sus capacidades físicas, goza de ciertos beneficios que las personas que poseen sus capacidades al cien por ciento no las tienen, y como por ejemplo puedo mencionar que una persona con habilidades especiales en un concurso de méritos y oposición, va a tener unos puntos extra debido a la condición en la que se encuentra, este mismo razonamiento debe ser aplicado a todos los presupuestos que la norma mencionada señala, es decir, si una persona no posee los medios económicos necesarios para hacer valer sus derechos, el Estado debe de forma obligatoria dotar con acciones afirmativas para que las personas puedan tutelar todos sus derechos.

Derecho a la propiedad.

La obligación tributaria posee una naturaleza estrictamente pecuniaria, es decir, se traduce en la contraprestación de especies o servicios expresados en dinero, entonces podemos decir que este tipo de obligaciones van en incremento de las arcas estatales por un lado y en detrimento del patrimonio personal de los contribuyentes por el otro.

En este sentido el Estado debe ser muy cauto con su función de sujeto activo de esta obligación, apegándose estrictamente a lo establecido en la normativa nacional, debido a que una extralimitación de sus funciones puede generar un grave perjuicio para el ciudadano, que comparado con el Estado se encuentra en una marcada inferioridad.

“En tal virtud, los actos a través de los cuales la administración tributaria persigue el cobro de un crédito de índole tributaria acarrear consigo efectos jurídicos que menoscaban la propiedad de los particulares.”⁴⁹

En este punto debo hacer una aclaración, debido a que ha surgido un pequeño debate al respecto en el sentido de qué prima más o qué vale más, el interés individual o el interés colectivo.

Una conocida máxima jurídica, nos dice que el derecho de una persona termina donde comienza el derecho de otra persona, es decir, si se presentaría el caso de que exista un interés colectivo, y éste vaya encaminado a beneficiar a muchas personas, este beneficio no puede causar un perjuicio a ninguna persona de forma individual, ya que estaríamos invadiendo su derecho real sobre una cosa corporal para que libremente disponga de ella como a bien tenga.

En tal sentido, el estado no puede violentar derechos de una persona alegando o excusando su actuar en el resguardo del interés colectivo, porque simplemente estaría cometiendo una injusticia, y una injusticia que sea dirigida hacia una persona es tan nefasta como si fuese dirigida a cien o mil personas.

⁴⁹ Dávalos Santos Oswaldo, La Obligación De Afianzamiento en Materia Tributaria pág. 12

CAPITULO IV

4.1 CONCLUSIONES

1. El apego a la Constitución y Tratados Internacionales debe ser la principal obligación que el Estado ecuatoriano debe realizar, para de este modo otorgar seguridad jurídica a los suyos, y no ser un blanco para las críticas tanto nacionales como internacionales.
2. El pago previo o su degradado símil el afianzamiento tributario, está en contraposición con la disposición constitucional que consagra el acceso a la justicia y la tutela judicial efectiva, pues consiste en un obstáculo legal que pone fin a la controversia, impidiendo de esta forma que las personas puedan acceder ante el aparataje judicial, someterse a un proceso justo y obtener una sentencia debidamente motivada en un plazo razonable.
3. El afianzamiento tributario constituye un atentado para la efectiva aplicación de los derechos de acceso a la justicia y tutela judicial efectiva, un impedimento que su único y real fin, luego de nuestro análisis, es el de limitar los derechos antes mencionados, aunque según el planteamiento del legislador y la Corte Constitucional, se indique que persigue una finalidad constitucional, legitimando su vigencia en la controvertida primacía del derecho colectivo sobre el individual, principio que ya no es aplicable en una democracia constitucional.
4. Que nuestro país ha emprendido un retroceso jurídico al institucionalizar nuevamente el afianzamiento tributario, retroceso que se remite hasta épocas arcaicas, donde el único que podía reclamar justicia, un fallo justo y el resarcimiento de sus derechos, era la persona que tenía los medios suficientes para acceder a la justicia y que por su poder económico gozaba, no solo del derecho a un debido proceso, sino a un trato preferencial en el mismo.
5. El Estado ecuatoriano no puede menguar, menoscabar o restringir derechos para financiar su gasto corriente, existen sobradas maneras para recolectar fondos

sin que tengan que provenir de la resurrección de figuras tan nefastas y obsoletas, que además ya estuvieron vigentes, pero que personas consientes desterraron esta figura del ordenamiento jurídico con sobrados merecimientos hace ya más de tres décadas.

6. El afianzamiento tributario violenta además principios del derecho tributario tales como el de Generalidad, Eficiencia, Simplicidad Administrativa y Equidad, consagrados en la Constitución, mismos que están encaminados a resguardar los derechos de contribuyente.
7. Conforme los procedimientos de interpretación constitucional establecidos en la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, la norma constante en la Ley de Equidad Tributaria, se debería entender derogada, por ir en contra de disposiciones promulgadas con posterioridad, y además por ser jerárquicamente inferior a las disposiciones constitucionales y del derecho internacional. En el mismo sentido, conforme los procedimientos de ponderación, establecidos en el mismo cuerpo normativo, el afianzamiento tributario, no constituye una medida idónea ni proporcional para garantizar la recaudación, los ingresos fiscales y la afectación que esta causa no está debidamente justificada, en relación con la finalidad que pretende lograr.
8. La sentencia de la Corte Constitucional, no está debidamente motivada, ya que en su parte considerativa, contiene una gran cantidad de contradicciones que las señalé en el capítulo respectivo, sus análisis tienen una gran cantidad de inconsistencias y no guarda una relación directa entre la parte considerativa y resolutive de la misma.

La Corte Constitucional, es un organismo de principal trascendencia en un Estado Constitucional de Derechos, pues es el órgano llamado a controlar que en todos los niveles de gobierno y en todas las funciones del Estado, se privilegie el respeto y la protección de los derechos fundamentales, razón por la cual, no se puede aceptar que el órgano llamado a proteger derechos sea el que los lesione o desconozca.

9. La Asamblea Nacional o el Poder Legislativo y todas las entidades con potestad normativa, deben primar en la elaboración de su normativa jurídica la defensa y protección de los derechos de todos los ciudadanos, principalmente de las personas vulnerables o que se encuentran en condición de inferioridad hacia el resto y en relación con el Estado, cuidando de no afectarlos en ningún sentido, en aplicación del principio constitucional de la igualdad formal y material.

4.2 RECOMENDACIONES

En vista a todo lo aportado en la presente investigación, tengo el deber de proponer una posible solución a la serie de problemas e inconvenientes que ha generado la puesta en vigencia del denominado afianzamiento tributario.

La labor de la Academia consiste en generar conocimientos, generar cambios y una vez que se ha detectado el problema o los problemas, dar una salida que sea viable y que además no violente derechos fundamentales de los contribuyentes.

Sí bien es cierto, existen personas inescrupulosas que abusan de los recursos judiciales que poseen y los mal utilizan para incumplir con sus obligaciones, también es cierto, que no podemos generalizar este hecho y pensar que absolutamente todas las personas que inician su reclamación lo hacen con ese fin, debido a que existen personas que consideran pertinente y legal reclamar, para que sus derechos sean respetados, pero que lamentablemente no cuentan con posibilidades para hacerlo.

Es por este motivo que no hay como dejarlos desamparados, porque se estaría cometiendo un acto atentatorio contra sus derechos al negarles el libre acceso a una tutela judicial efectiva y expedita de sus derechos, por este motivo, tampoco creo conveniente que se les pida la consignación de un valor determinado que puede llegar a constituirse en un abuso estatal.

Lo ideal sería, reformar la ley de equidad tributaria, para que todas las personas sin ningún tipo de restricciones puedan obtener la tutela judicial efectiva; pero,

aquella persona que hizo mal uso de la Función Judicial con el único fin de dilatar el proceso, una vez que se haya demostrado su culpabilidad y responsabilidad en sentencia, pague los valores adeudados a la administración y dependiendo del tiempo que conllevó la verificación judicial del hecho, se proceda a cobrar al infractor, el valor correspondiente a la totalidad de lo que debía pagar y que además cancele el máximo interés estipulado por el Banco Central del Ecuador, a más de un valor extra como compensación por daños y perjuicios ocasionados a los ciudadanos, por la mala utilización de la administración de justicia.

De esta forma, únicamente serían castigadas las personas que en realidad adeudan al fisco y que utilizaron a la Función Judicial únicamente para retardar su pago. Esta reforma podría llevarla a cabo la Asamblea Nacional como máximo poder legislativo, a través de una Ley Reformativa a la Ley de Equidad Tributaria, con lo cual esta institución estaría cumpliendo con una deuda que aún tiene con la ciudadanía y estableciendo en parte un Estado de Justicia como lo establece nuestro artículo 1 de la Constitución. Cabe acotar que este poder del Estado posee la facultad de crear modificar y derogar leyes, amparado además en la disposición especial cuarta de la ley orgánica de la Función Legislativa, que señala que las reformas a mandatos constituyentes se tramitarán como leyes orgánicas.

Esta corrección también se la podría llevar a cabo mediante la acción respectiva dentro del órgano que ya revisó la constitucionalidad de la norma puesta en vigencia por la Asamblea Constituyente. La Corte Constitucional a través de su sala de revisión de acuerdo a lo establecido en la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional puede revisar y reevaluar su pronunciamiento y modificarlo en vista de que sus consideraciones no fueron del todo acertadas ni jurídicamente bien fundamentadas, pues al ser el máximo órgano de control constitucional es quien principalmente debe cumplir el artículo 11 numeral 9 de la Constitución que establece que el más alto deber del estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos constitucionales. En definitiva es la misma Corte Constitucional la que puede declarar la inconstitucionalidad de la norma jurídica que institucionaliza el afianzamiento tributario.

Además que las múltiples críticas con extensa fundamentación jurídica brindada

por conocedores de la materia, ha desbaratado la escasa fundamentación que utilizó la Corte al momento de expedir su sentencia. Sería un acto de extrema sensatez el revisar nuevamente la sentencia emitida, pero esta vez con un criterio imparcial, dando una verdadera contestación jurídica a la problemática que ha traído el resurgir del solve et repete al Ecuador.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina – Textos jurídicos

- **BERNAL PULIDO, Carlos:** “La racionalidad de la Ponderación”, en Miguel Carbonell “El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional”. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Quito-Ecuador. 2008.
- **BIGLIERI, Alberto:** Algunas objeciones al requisito procesal del solve et repete: (Artículo 19, inciso 1, CCAPBA), En: Tomás Hutchinson, Derecho tributario II, Revista de derecho público) Buenos Aires – Argentina.
- **Fonrouge, Carlos Guliani:** *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2004
- **García de Enterría, Eduardo y Tomas Ramón Fernández:** Curso de Derecho Administrativo, t. II Palestra –Temis, Bogotá-Lima, 2008.
- **Hutchinson, Tomás:** El 'solve et repete' en la Argentina, En: Hutchinson, Tomás, dir. ; Proceso administrativo, Buenos Aires – Argentina.
- **Mendizabal Allende, Rafael:** Significado actual del principio "solve et repete", Revista Española de derecho administrativo, Nº 43, 1964.
- **Paz y Miño, Oswaldo:** Caución en el Derecho Civil Ecuatoriano, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 1991.
- **Pérez Vives, Arturo:** Garantías Civiles (Hipoteca, Prenda, Fianza), Temis, Bogotá 1984.
- **Pietro Sanchís, Luís:** Apuntes de teoría del derecho, Madrid, Editorial Trota, 2005.
- **Romero Acuña, Roberto Luis:** El solve et repete en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, En: Tomás Hutchinson, Derecho tributario II, (Revista de derecho público), Buenos Aires – Argentina.
- **Salgado Pesantes, Hernán:** Introducción al Estudio del Derecho; Quito – Ecuador, Editora Nacional 2002.
- **Spila Garcia, Ruben:** Principios de derecho procesal tributario, Buenos Aires – Argentina, Editorial Depalma.
- **Spisso, Rodolfo R:** Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires – Argentina, Ediciones Depalma

- **Vila Casado, Iván:** Nuevo Derecho Constitucional, Antecedentes y Fundamentos. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez 2002. Medellín – Colombia.
- **Villegas, Héctor:** Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Astrea, Buenos Aires, 2005.
- Revista de Derecho Público, Thomas Hutchinson, editor, Rubinal Culzoni, Buenos Aires.
- **Díaz Saavedra, Steffany:** Principios constitucionales tributarios en el Derecho Comparado, Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas de la ciudad de Guayaquil.
- **Guillermo, Cabanellas de Torres:** Diccionario Jurídico Elemental, Ed. Heliasta
- **Badillo Guerrero, Manuel A:** Principios constitucionales del derecho tributario ecuatoriano, Quito – Ecuador, Tesis Doctoral – PUCE
- **Batallas Gómez, Hernán:** El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional, Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2009
- **Dávalos Santos Oswaldo:** La Obligación De Afianzamiento en Materia Tributaria.
- **Jarrín Barragán, José Xavier:** Principios e instituciones del derecho tributario formal ecuatoriano, Quito – Ecuador, Tesis Doctoral – PUCE

Sistema Jurídico

- Constitución Política del Ecuador
- Convención Americana sobre Derechos Humanos
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador
- CODIGO CIVIL (LIBRO I) Codificación 10 Registro Oficial Suplemento 46 de 24-jun-2005.
- Constitución Política de la República del Ecuador, Expedida en Quito por la Convención Nacional el 31 de marzo de 1843.
- Exposición de motivos para la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

- Sentencia interpretativa No. 001-08-SI-CC, Registro Oficial No.479 de 2 de diciembre de 2008.
- Código Tributario Decreto Supremo No. 1016-A 1975, exposición de motivos.
- Ley de casación, Codificación fue elaborada por la Comisión de Legislación y Codificación, de acuerdo con lo dispuesto en el número 2 del Art. 139 de la Constitución Política de la República, CODIFICACIÓN 2004 – 01.
- Corte Constitucional Colombiana. Sentencia. T-406-1992. M. P. Ciro Angarita Barón.
- http://es.wikipedia.org/wiki/Refer%C3%A9ndum_aprobatorio_de_Ecuador_de_2007
- http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=afianzar
- http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/1/1969_058_149.PDF
- <https://ancmvp.org.ar/user/files/02neoconstitucionalismo>
- http://es.wikipedia.org/wiki/Refer%C3%A9ndum_aprobatorio_de_Ecuador_de_2007
- (www.revistajuridicaonline.com)

ANEXOS

Resolución de la Corte Constitucional (2do suplemento Reg. Of 256 12/08//2010)

Con fecha 05 de agosto de 2010, la Corte Constitucional expide la Sentencia No 014-10-SCN-CC del caso No 0021-09-CN, mediante el cual resuelve la consulta sobre la constitucionalidad del afianzamiento tributario, según la nueva Constitución que plantea el acceso gratuito a la justicia y a los órganos que la administran.

La Corte Constitucional manifiesta que al presente caso se acumulan también los casos: 0034-09-CN, 0035-09-CN, 0036-09-CN, 00021O-CN, 0006-1O-CN, 0017-1O-CN, 0021-1O-CN, 0022-1O-CN, 0023-1O-CN, 0024-10CN, 0028-10-CN, 0033-10-CN, 0034-10-CN, 0037-10-CN, 0038-10-CN, 0039-10-CN, 0040-10-CN, 0041-10-CN y 0042-10-CN; por cuanto, todos ellos se refieren a la misma consulta, la cual es remitida por las autoridades de distintos Tribunales Distritales de lo Fiscal del país en aplicación del artículo 428 de la Constitución que plantea:

“Art. 428.- Cuando una jueza o juez, de oficio o a petición de parte, considere que una norma jurídica es contraria a la Constitución o a los instrumentos internacionales de derechos humanos que establezcan derechos más favorables que los reconocidos en la Constitución, suspenderá la tramitación de la causa y remitirá en consulta el expediente a la Corte Constitucional, que en un plazo no mayor a cuarenta y cinco días, resolverá sobre la constitucionalidad de la norma.

Si transcurrido el plazo previsto la Corte no se pronuncia, el perjudicado podrá interponer la acción correspondiente”.

La Corte Constitucional luego de revisar el cumplimiento de los requisitos del proceso, se declaró competente para determinar si la norma contenida en el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, que reformó el Código Tributario, agregando un artículo enumerado a continuación del artículo 233 del referido Código y que exige la presentación de una caución equivalente al 10% de la cuantía previo a la calificación de la demanda, para dar trámite al reclamo judicial; se encuentra en

contradicción con la norma constitucional que establece el derecho de acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses.

La Corte de manera acertada precisó que la norma antes referida, entró en vigencia el 29 de diciembre del 2007 a partir de su publicación en el Tercer Suplemento del Registro Oficial N. 242, es decir, bajo el amparo del anterior ordenamiento constitucional de 1998, norma suprema que fue derogada por la Disposición Derogatoria Única, contenida en la Carta Suprema del 20 de octubre del 2008 y que por ello el análisis de constitucionalidad se lo hará en relación a la Constitución vigente.

La Corte expuso que los accionantes consideraban que la norma impugnada vulnera el derecho de acceso gratuito a la justicia, consagrado en el artículo 75 de la Constitución de la República vigente, derecho que no fue reconocido en el anterior texto constitucional y que se debía establecer si bajo el nuevo orden constitucional, el afianzamiento tributario, institucionalizado en el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador subsiste o no.

Para resolver esta disyuntiva la Corte decidió que era necesario verificar si la norma consultada: 1.- ¿viola el derecho de acceso gratuito a la justicia consagrado en el artículo 75 de la Constitución?; y, 2. ¿viola el derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses consagrado en el artículo 75 de la Constitución?, para lo cual realizó el siguiente análisis jurídico en los considerandos de su Sentencia de la siguiente forma:

1. La norma acusada ¿viola el derecho de acceso gratuito a la justicia consagrado en el artículo 75 de la Constitución?

Uno de los argumentos expuestos por los accionantes menciona que conforme lo previsto en el artículo 75 de la Constitución de la República, la norma acusada estaría derogada, puesto que no se puede exigir la presentación de una caución como requisito para interponer una acción o recurso; es decir, bajo este argumento no se puede exigir el pago de ningún rubro o monto para ejercer el derecho de acceso a la justicia.

Este derecho, a juicio de la Corte, implica la posibilidad de que cualquier persona pueda acudir a los órganos jurisdiccionales sin limitaciones y exigir la resolución de una controversia de acuerdo a las pretensiones formuladas. Este derecho tiene íntima relación con el derecho subjetivo de la acción, mediante el cual, acudimos a los órganos de justicia para obtener la tutela del Estado. La forma de acceder a este derecho según las consideraciones de la Corte es que, los ciudadanos ejercen su derecho de acción y acceso a la justicia cuando se presenta la respectiva demanda ante el órgano judicial pertinente, se lleva el proceso con las debidas garantías y finalmente se obtiene una decisión motivada en derecho, y que además el juez o tribunal no podrá rehusarse a examinar el contenido de la demanda aduciendo el pago de cauciones que implican erogaciones de carácter económico, por cuanto se estaría limitando el acceso a la administración de justicia.

El principio de gratuidad en el acceso a la justicia se encuentra previsto en el numeral 4 del artículo 168 de la Constitución de la República, que establece que la administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará entre otros el principio de acceso a la administración de justicia en forma gratuita. Así también, dicho principio está recogido en normas infraconstitucionales, como es el caso del artículo 12 del Código Orgánico de la Función Judicial.

El marco del Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos sostiene que: "... los Estados no deben interponer trabas a las personas que acudan a los jueces o a los tribunales en busca de que sus derechos sean protegidos o determinados. Consecuentemente, cualquier norma o medida estatal, en el orden interno, que dificulte de cualquier manera, uno de ellos puede ser la imposición de costos, el acceso de los individuos a los tribunales y que no esté justificado por necesidades razonables de la propia administración de justicia, debe entenderse como contraria a la citada norma convencional", en otras palabras, la imposición de trabas como la exigencia injustificada de costos limita el acceso de los individuos a los tribunales, contrariando los artículos 8, numeral 1 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Por su parte, la Constitución de la República y la Convención Americana de Derechos Humanos garantizan el derecho de acceso a la justicia en el entendido de que no se podrá interponer ninguna limitante o carga injustificada en torno al ejercicio de este derecho en contra del administrado.

A juicio de la Corte, la exigencia del pago de la caución del 10% previo a calificar la demanda, constituye una exigencia injustificada para acceder a la administración de justicia; es decir, constituye una limitante o traba que impide a los ciudadanos acudir a jueces y tribunales en busca de que sus derechos sean protegidos o determinados. En ese 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.

Efectivamente, tal y como está prevista la norma acusada, deviene en inconstitucional por limitar el derecho al acceso a la administración de justicia. Para la Corte la inconstitucionalidad está dada en función del momento en que se exige la rendición de la caución, más no el cobro en sí mismo, por cuanto no se afecta el mandato constitucional de gratuidad en la administración de justicia.

La Corte, menciona el carácter de ultima ratio de la declaratoria de inconstitucionalidad, priorizando la tarea del legislador y pregonando por la conservación del derecho', es así como se encuentra plenamente justificada la adopción de sentencias constitucionales modularías que tienen como propósito garantizar la vigencia de los derechos constitucionales y la supremacía constitucional (artículo 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional).

2. 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?

La Constitución de la República proclama como deber primordial del Estado, garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la misma y en los instrumentos internacionales, y en concordancia con aquel postulado, el artículo 75 ibídem establece 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.

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 (1948), Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, entre otros.

Este derecho constitucional ampliamente garantizado es conocido como "Derecho a la jurisdicción" en el entendimiento de que cualquier ciudadano ante una controversia o ante la necesidad de esclarecimiento de un hecho, pueda acudir con las debidas garantías ante un tribunal nacional o internacional para encontrar una solución.

En este enfoque, el derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de los 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 en la ley, se haga justicia; por tanto, se puede afirmar que su contenido es amplio y que en el que se diferencian 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.

Bajo ese entendido, la Corte considera que el derecho a la tutela judicial efectiva es sinónimo de eficiencia del sistema de administración de justicia. Un sistema es eficiente si el órgano jurisdiccional cumple con ciertas condiciones que le impone la Constitución y brinda a los ciudadanos un trato justo y equitativo, respetando en todas las fases de los procesos las garantías básicas del debido proceso, concluyendo con la expedición de una sentencia que sea oportuna, motivada y justa para las partes.

Así enmarcado este derecho, es claro que el acceso a los tribunales de justicia forma parte medular de este derecho. De esta forma, el derecho a la tutela judicial efectiva comprenderá la eliminación de todos los obstáculos que impidan ese libre acceso a la jurisdicción. Es evidente que la limitación al acceso al sistema jurisdiccional constituye una restricción injustificada al derecho a la tutela judicial efectiva, imparcial y expedita.

En materia tributaria, la Corte sostiene la idea de que la tutela judicial efectiva tiene dos propósitos fundamentales: 1. Eliminar las trabas a la habilitación de la instancia

jurisdiccional, y 2. Otorgar protección judicial real y efectiva. Estos propósitos se logran garantizando el acceso a la administración de justicia.

La ley tributaria pone a disposición de los administrados medios de impugnación efectivos, constituyéndose garantías importantes a su favor, pero al mismo tiempo se está restringiendo este acceso a la presentación de una caución previo a la calificación de la demanda, imponiéndose un obstáculo injustificado. Con dicha norma, el derecho a la tutela efectiva está fuertemente limitado, puesto que la no calificación de la demanda deriva de la aplicación de una norma que viola derechos constitucionales. Al respecto, conviene señalar que: "el derecho de acceso al proceso sólo podrá correctamente ser limitado en virtud de la concurrencia de otro derecho o libertad constitucionalmente protegido y que suponga incompatibilidad con el mismo, es pues precisa la concurrencia de una causa legalmente establecida conjuntamente con la imposibilidad de realizar una interpretación favorable al ejercicio del derecho de acceso, para poder denegar el mismo sin vulnerar por ello el derecho a la tutela judicial efectiva.

En este sentido, la posibilidad de presentar una acción o de impugnar una resolución tiene estrecha relación con el derecho de acceso a la justicia, el cual no puede ser desconocido por ninguna norma, so pena de tomarse inconstitucional, al impedir que el contribuyente lleve su litigio a la vía judicial en contra del fisco. "Dicha garantía constitucional de acceso a la Justicia es irrenunciable, resultando un derecho operativo que es una natural derivación del derecho a la defensa en juicio, y que encierra una potestad que se desarrolla en varios y sucesivos momentos: derecho de acceder al órgano judicial; de deducir las pretensiones; de producir pruebas; de obtener un pronunciamiento justo y de ejecutarlo y de recurrir a las instancias superiores para obtener una revisión de lo decidido". 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 justicia.

La norma consultada, es decir, el artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, que reformó el Código Tributario, para guardar conformidad con la Constitución de la República, debe contener una finalidad legítima, que respete los derechos constitucionales. En este orden, la exigencia de presentar una caución equivalente al 10% de la cuantía, tendría al menos dos finalidades para el legislador: una relacionada con impedir el abuso del derecho de acción, es decir, de acudir

injustificadamente ante la administración de justicia, contrariando los principios fundamentales de eficacia y eficiencia del aparato judicial, e incluso afectando derechos de terceros que requieren una tutela judicial efectiva, y la otra, que pretende imposibilitar la evasión del cumplimiento de obligaciones tributarias, puesto que si la demanda o pretensión es rechazada en su totalidad, la Administración Tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria.

Ahora bien, cabe preguntarse si estas dos finalidades son legítimas a la luz de la Constitución. 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 garantizarlos principios constitucionales que rigen la administración de justicia (artículo 168 constitucional) y en materia tributaria (artículo 300 constitucional).

La Corte es consciente de la necesidad que tiene el Estado de asegurar la determinación y cobro de tributos; no obstante, no resulta tolerable que la medida adoptada por el legislador para evitar el fraude al fisco o la evasión tributaria, sacrifiquen derechos fundamentales garantizados por la Constitución, como es el derecho de acceso a la justicia y el derecho a la tutela efectiva, que comprende, como bien lo manifestamos anteriormente, el derecho de acceso a la jurisdicción. 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.

En consecuencia, esta Corte considera que el inciso final de la norma consultada tal y como está planteada contraviene el artículo 75 de la Constitución de la República, pues la obligación de rendir caución para acceder a la justicia no es compatible con los principios constitucionales señalados a lo largo de esta sentencia, pues se estaría desechando sin más las demandas que se presenten sin el cumplimiento de este requisito establecido en el Código Tributario.

Ante este hecho, es necesario que la Corte encuentre una solución adecuada al problema de inconstitucionalidad planteado, 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. En este sentido, la Corte, en virtud de lo señalado *ut supra* y siguiendo la línea de anteriores sentencias", por considerar que la declaratoria de inconstitucional es de "ultima ratio" recurrirá 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 esta Corte, favoreciendo el principio de conservación de la ley.

En el caso sub examine, esta Corte constata que el afianzamiento en materia tributaria per se, no es una norma inconstitucional por cuanto persigue un fin constitucional que es legítimo; es decir, la inconstitucionalidad deriva de la forma como fue prevista por el legislador (momento en que se requiere de la rendición de la caución), mas no de lo que regula o pretende regular. Por lo tanto, se declarara 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.

Conclusión final

En definitiva, del análisis de los casos remitidos en consulta se desprende que el artículo agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, por el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial N.O 242 del 29 de diciembre del 2007, es constitucional, y por tanto, compatible con la norma constitucional contenida en el artículo 75, siempre que el afianzamiento en materia tributaria se realice conforme lo expresado en la presente sentencia, que busca proteger el derecho constitucional de las personas al acceso a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses.

Decisión

En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, la Corte Constitucional, para el período de transición, expide la siguiente:

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 en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial N.O 242 del 29 de diciembre del 2007, relativo al afianzamiento en materia tributaria.

1. 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:

"El auto en el 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"

2. 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%.
3. Notifíquese al Presidente del Consejo de la Judicatura, a fin de que se disponga a los Tribunales Distritales de lo Fiscal y a la Sala correspondiente de la Corte Nacional de Justicia, que den cumplimiento a esta sentencia constitucional, para cuyo objeto se adjuntará fotocopias certificadas de la misma.
4. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

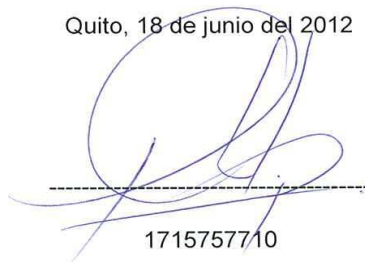
DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Philip Ismael Montesdeoca Peralbo, C.I. 1715757710 autor del trabajo de graduación intitulado: "El afianzamiento de las obligaciones tributarias de acuerdo con la Ley de Equidad Tributaria", previa a la obtención del grado académico de **LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS** en la Facultad de **JURISPRUDENCIA**:

1.- declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través del sitio web de la biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito, 18 de junio del 2012



1715757710


REPUBLICA DEL ECUADOR
 DIRECCION GENERAL DE REGISTRO CIVIL
 IDENTIFICACION Y CEDULACION

CEDULA DE CIUDADANIA No. 171E75771-0

MONTEDEOCA PERALBO PHILIP ISMAEL
 PICHINCHA/QUITO/CHAUPICRUZ

LUGAR DE NACIMIENTO: QUITO
 FECHA DE NACIMIENTO: 02 DICIEMBRE 1985
 REG. CIVIL: 005-B 0144 02699 M

PICHINCHA/QUITO
 GONZALEZ SUAREZ 1990


 FIRMADO DEL CEDULADO



ECUATORIANA***** V3333V2222
 NACIONALIDAD REG. DACT.

SOLTERO ESTADO CIVIL
 SUPERIOR INSTRUCCION ESTUDIANTE PROF. OCUP.

CARLOS MARCELO MONTEDEOCA P. NOMBRE Y APELLIDO DEL PADRE
 MARIANITA DE JESUS PERALBO N. NOMBRE Y APELLIDO DE LA MADRE
 QUITO 06/08/2007

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICION: QUITO 06/08/2019
 FECHA DE CADUCIDAD

FORMA No. REN 2453776
 Pch


 FIRMADO DEL CEDULADO



PULGAR DERECHO