

# **UNIVERSIDAD DE LOS HEMISFERIOS**



**FACULTAD DE CIENCIAS POLÍTICAS Y JURÍDICAS**

**TEMA: EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO Y SU VULNERACIÓN A LOS  
DERECHOS CONSTITUCIONALES.**

**TRABAJO (TITULACIÓN ESPECIAL) PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO  
DE: ABOGADO**

**AUTORA: LILIANA MARITZA LOZA DELGADO**

**TUTOR:  
ABG. HERNÁN BATALLAS GÓMEZ**

**Quito, 2016**

## **RESUMEN**

El presente trabajo de ensayo titulado “EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO Y SU VULNERACIÓN A LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES” tiene como objeto jurídico central el estudio la normativa tributaria, donde se contempla la puesta en vigencia de la figura del afianzamiento tributario, sus virtudes y falencias; una comparación con el “Solve et Repete” a más de los derechos y garantías establecidas en nuestra Constitución vigente que de algún modo podrían ser vulnerados con esta figura tributaria.

Además, en la realización de este trabajo advertiré al poder legislativo la necesidad de reformar o expulsar del ordenamiento dicha figura de afianzamiento tributario. 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.

Esta es una investigación bibliográfica donde he tratado 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 Constitución de la República, presentando algunos planteamientos conforme a los nuevos métodos de interpretación constitucional.

## **SUMMARY**

The present research paper entitled “THE TAX CONSOLIDATION AND ITS CONSTITUTIONAL RIGHTS BREACH” has as a legal core, the study of tax regulations, contemplating the implementation of tax consolidation, virtues and flaws. A comparison to “Solve et Repete” in addition to rights and safeguards, set forth in our current constitution, which somehow is likely to be breached with this tax figure.

Moreover, when preparing this paper, I will advise the legislature the need to change or ban such tax consolidation figure from the legal system. The method to be used shall be deductive, as it is the most suitable one for a study of this sort, it will start with the observation of general facts to eventually come to specific facts.

This is a bibliographical study where I have tried to collect all necessary information according to current contributions to this matter in order to determine whether the tax consolidation figure would be in incongruity with the rights contemplated in our present Constitution presenting some approaches according to the new methods of constitutional interpretation.

# ÍNDICE

Portada  
Resumen  
Abstract

Introducción ..... 1

## CAPÍTULO I

### EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO

1. El Afianzamiento Tributario	
1.1. Antecedentes del Afianzamiento Tributario .....	6
1.2. Análisis de la Regla Solve et Repete .....	8
1.3. Comparación del Afianzamiento Tributario y el Solve et Repete .....	13
1.4. Sentencia de la Corte Constitucional sobre el Afianzamiento Tributario .....	15
1.5. Procedimiento de afianzamiento tributario en el COGEP .....	21

## CAPÍTULO II

### DERECHOS CONSTITUCIONALES VULNERADOS POR EL AFIANZAMIENTO

2. Derechos Constitucionales Vulnerados por el Afianzamiento Tributario	
2.1. Derecho a la Tutela Efectiva .....	23
2.2. Derecho a la Defensa .....	25
2.3. Derecho a la Igualdad .....	27
2.4. Derecho a la Gratuidad de la Justicia .....	28
2.5. Derecho de Petición .....	29
2.6. Derecho de Acceso a la Justicia .....	31
2.7. Derecho a la propiedad .....	32
2.8. Derecho a la Seguridad Jurídica .....	33

Conclusión	.....	37
Recomendación	.....	39

## BIBLIOGRAFÍA

# EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO Y SU VULNERACIÓN A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

## INTRODUCCIÓN

El solve et repete, en síntesis, es un requisito que debe cumplirse previo a impugnar jurisdiccionalmente un acto determinativo de obligación tributaria que consiste en el pago de dicha acreencia al sujeto activo de la misma. Sólo una vez realizado el pago (solve), puede repetírselo (repete), mediando, como es obvio, sentencia ejecutoriada que deje sin efecto el acto administrativo de determinación respectivo.

Principalmente, se ha dicho que su justificación es velar por que las administraciones tributarias no vean mermadas sus recaudaciones como consecuencia de la impugnación de sus actuaciones por parte de los particulares. Se sostiene que su razón de ser es salvaguardar el “interés fiscal”.

Para algunos “constituye un privilegio del fisco, instituido con la finalidad práctica de asegurar la normal percepción de la renta pública, mientras que para otros (...) es derivación de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo”.<sup>1</sup>

Esta regla ha merecido el repudio unánime de la doctrina. Así, para SPISSO, “deviene inadmisibile la obligación de pago de una deuda fiscal determinada por la Administración sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulara por el organismo fiscal”<sup>2</sup>

La obligación de afianzamiento se asemeja al solve et repete en el sentido de que constituye un requisito que debe verificarse previo a que el juez competente pueda dar trámite a la demanda presentada por el accionante. No obstante, como anticipamos, no son necesariamente lo mismo. Al contrario de lo que sucede con el solve et repete, el “cumplimiento” de la obligación de afianzamiento puede no consistir en el pago de la obligación tributaria adeudada. Es más, por la forma en la que ha sido concebida (lo cual se

---

<sup>1</sup> Spisso, Rodolfo, Derecho constitucional tributario, 2da. ed., Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 533

<sup>2</sup> ibid, p. 536.

infiere de la redacción del artículo que consagra a esta figura), en principio, el cumplimiento de la obligación de afianzamiento no supone la extinción parcial de la deuda tributaria.

El “afianzamiento” no necesariamente implica el pago de la obligación tributaria exigida. El objetivo inmediato de la regla solve et repete es velar por los intereses del fisco, asegurándole en todo caso la recaudación de la obligación tributaria determinada, independientemente a que el acto que la determina sea o no impugnado ante la vía judicial. ¿Cuál es el objetivo inmediato de la obligación de afianzamiento? No logra vislumbrarse una finalidad distinta que el imponer un obstáculo considerable al acceso a la justicia a quienes deseen acudir ante la Función Judicial en auxilio de sus derechos.

No puede atribuírsele la misma finalidad que al solve et repete, ya que, repitiéndolo una vez más, en principio su observancia no supone pago de deuda tributaria alguna. Siendo así, llegamos a la lamentable conclusión de que la obligación de afianzamiento adolece de una mayor ilegitimidad que la regla solve et repete, ya que para esta última, al menos, podría encontrarse la justificación (que no resulta jurídicamente válida, cabe acotar) de que mediante ésta la administración tributaria asegura la normal percepción de los tributos cuya gestión le corresponde; prestaciones cuya inequívoca trascendencia, como bien apunta VILLEGAS, radica en que su finalidad es el “cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas”.<sup>3</sup>

La obligación de afianzamiento, a mi criterio, dificulta el obtener una tutela judicial eficaz. Por tanto, adolece de toda legitimidad. Dado que el afianzamiento tributario, claramente está basado en el principio solve et repete resulta ser una figura evidentemente inconstitucional, toda vez que coloca en grave inseguridad del no cumplimiento a la norma Suprema. Si el solve et repete ha sido objeto de tal clase de vituperios, resulta interesante preguntarse qué clase de calificativos merecería la obligación de afianzamiento.

El objeto de la creación de esta figura de afianzamiento en apariencia es legítima ya que reduce en gran medida el número de acciones deducidas de manera infundada por los particulares y da un respaldo a la administración tributaria para el cobro de la obligación respectiva pero en la realidad no es así.

---

<sup>3</sup> Villegas, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Astrea, Buenos Aires, 2005, 515

Considero conveniente conocer el sustento legal del afianzamiento tributario dentro de la legislación ecuatoriana, observada en el Código Orgánico General de Procesos Art. 324 declara: “Suspensión del acto impugnado. Cuando el acto administrativo en materia tributaria impugnado imponga al administrado una obligación de dar, este puede solicitar en su demanda la suspensión de los efectos de dicho acto. Para que se haga efectiva la suspensión, el tribunal ordenará al actor rendir caución del 10% de la obligación; en caso de no hacerlo, se continuará con la ejecución del acto impugnado. La caución a que se refiere el inciso anterior podrá consistir en consignación del valor en la cuenta de la institución pública demandada o en una hipoteca, prenda o fianza bancaria, o cualquier otra forma de aval permitida por la ley. El acto constitutivo de hipoteca, prenda o fianza, así como su cancelación, solo causarán los derechos o impuestos fijados para los actos de cuantía indeterminada. Los actos de constitución de la hipoteca o prenda o de la fianza personal serán admitidos por la o el juzgador. La caución se cancelará si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, en caso de ser en dinero generará intereses a favor de la o del actor. En caso de aceptación parcial, el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto a la o al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación. Si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la administración aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación. La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo se tendrá como no presentada y por consiguiente, ejecutoriado el acto impugnado, ordenará el archivo del proceso.”

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



sucedir 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 archiva la demanda 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, y con ella, desconociéndose el derecho a la defensa.

3 años en vigencia del afianzamiento tributario se presentó una demanda de inconstitucionalidad del Art 7 de la Ley de Equidad Tributaria.

La sentencia de la Corte Constitucional No. 014-10-SCN-CC publicada en el R.O.256 del 12/08/2010, declara la constitucionalidad condicionada de dicha norma ya que la Corte Constitucional opta por dictar una “sentencia modulativa”, en virtud de la cual condiciona la permanencia en el ordenamiento del artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria a que se le dé la siguiente interpretación: la caución del 10% debe ser presentada una vez calificada la demanda y no antes, “preservando así el derecho constitucional de acceso a la administración de justicia y tutela judicial efectiva”. De esa manera, mantiene la vigencia del afianzamiento tributario.

La sentencia de inconstitucionalidad no resuelve el problema de fondo ya que se sigue cobrando el afianzamiento tributario lo único que hizo es cambiar el momento de hacerlo y de consignar el valor del 10% después de trabada la litis que ahora se lo hace después de aceptada la demanda.

Con la vigencia del Nuevo Código Orgánico General de Procesos, publicada en el R.O 506 del 22/05/2015 se observa en el Art. 324 la Suspensión del acto impugnado, que al igual que la norma derogada del Código Tributario Art. 233, sigue manteniendo la caución del 10% que el actor debe consignar, previo a la suspensión de la ejecución, por ende se entenderá como no presentada la demanda, eso a toda luz vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva.

# CAPÍTULO I

## EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO

### 1.1. Antecedentes del Afianzamiento Tributario

Para referirme a los antecedentes de la figura del afianzamiento tributario en el Ecuador primero debemos remontarnos 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 pese a no tener claro su fundamento jurídico 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 Ingrassia, 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.”<sup>4</sup>*

Del mismo modo, juristas 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.”<sup>5</sup>

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.

No logra vislumbrarse una finalidad distinta que el imponer un obstáculo considerable al acceso a la justicia a quienes deseen acudir ante la Función Judicial en auxilio de sus derechos. No puede atribuírsele la misma finalidad que al solve et repete, ya que, repitiéndolo una vez más, en principio su observancia no supone pago de deuda tributaria alguna.

La obligación de afianzamiento, a mi criterio, tan solo pretende dificultar el obtener una tutela judicial eficaz. Por tanto, adolece de toda legitimidad. Si el solve et repete ha

---

<sup>4</sup> [http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/1/1969\\_058\\_149.PDF](http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/1/1969_058_149.PDF)

<sup>5</sup> FONROUGE, Carlos Guliani, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2004, p. 678, citado por el Dr. 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.

sido objeto de tal clase de vituperios, resulta interesante preguntarse qué clase de calificativos merecería la obligación de afianzamiento.

La administración tributaria, busca asegurar la normal percepción de los tributos, como bien apunta VILLEGAS, radica en que su finalidad es el “cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas”<sup>6</sup>.

## **1.2. Análisis de la Regla Solve et Repete**

La regla del solve et repete se traduce de la manera más simple en la frase “pague primero y reclame después”, esto significa que el sujeto pasivo o supuesto deudor tributario sobre el cual se ha llegado a determinar una obligación, una sanción o una multa, está compelido a pagarla previamente a ejercer su derecho de acción ya sea en la vía administrativa o en la contenciosa.

Al respecto, el profesor RUBÉN SPILA, señala “el solve et repete es un principio según el cual, cuando la administración tributaria impone el pago de impuestos a un contribuyente mediante una determinación de oficio, este no puede impugnarlo judicialmente si no abona la suma correspondiente”<sup>7</sup>.

En concordancia, FERNANDO GARRIDO FALLA, al referirse a la operacionalización del solve et repete en los actos administrativos de liquidación de obligaciones tributarias, de manera rígida dice: “la impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del estado, solo es posible si el particular se aviene a realizar previamente el pago que se discute.”<sup>8</sup>

En cuanto a su alcance, es preciso señalar que la regla del solve et repete opera como consecuencia del principio de legalidad que ampara a los actos administrativos tributarios y del carácter de ejecutoriedad que detentan los mismos, por medio del cual se condiciona el accionar judicial de los derechos tributarios controvertidos, a su pago previo, con el fin

---

<sup>6</sup> VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2005, pág. 515.

<sup>7</sup> SPILA GARCÍA, Rubén. *Derecho Procesal Tributario*. Editar. Buenos Aires – Argentina. 1991.

<sup>8</sup> GARRIDO FALLA, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo*. Edición 4ª, Volumen I, Parte General. Instituto de Estudios Políticos. Madrid – España. 1966. P. 541.

de recaudar de manera oportuna los recursos para evitar que se altere el normal funcionamiento de los servicios públicos y el cumplimiento de los cometidos que la administración debe atender; dicho de otro modo, es un requisito que debe cumplirse previo a impugnar jurisdiccionalmente un acto determinativo de obligación tributaria, y consiste en el pago de dicha acreencia o de una parte de ella al sujeto activo de la misma y una vez realizado el pago (solve), puede repetírselo (repete), esto último siempre y cuando exista sentencia ejecutoriada que deje sin efecto el acto administrativo de determinación respectivo.

Los privilegios *-sean jurídicos o procesales-* de la administración tributaria, conllevan implícita la idea de desigualdad, pues se traducen en una situación de superioridad del estado frente a sus administrados, que se encuentra plenamente reconocida en el ordenamiento jurídico infraconstitucional. Así los actos administrativos tributarios a pesar de ser una actividad reglada e impugnabile, por el solo hecho de provenir de la administración pública del estado, están investidos de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad (privilegio jurídico), condiciones que constituyen la base para reconocerlos como válidos y exigir su aplicación inmediata.<sup>9</sup>.

Al privilegio señalado, se le debe agregar la existencia de ciertos presupuestos normativos que exigen el afianzamiento o consignación de la obligación tributaria como un requisito indispensable para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso-tributaria; o, para suspender el procedimiento de ejecución en el trámite de excepciones a la coactiva.<sup>10</sup>

Respecto de la naturaleza y fundamento del instituto del “solve el repete” o “pague primero y reclame después”, no hay consenso entre los doctrinarios tributarios y administrativistas, tanto es así que, la discusión ha recurrido a los más diversos argumentos jurídicos, para justificar desde el punto de vista teórico la legitimidad de la institución.

---

<sup>9</sup> Cfr. Art. 10 y Art. 82 de la Codificación del Código Tributario.

<sup>10</sup> Cfr. Art. 248 y Art. 285 *Ibidem*; y, Disposición Cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, contenida en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 583 de 24 de noviembre del 2011. Vale la pena también mencionar como otro privilegio procesal, el Art. 90 del Código Orgánico Tributario que fue reformado por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento 242 del 29-12-2007, que introdujo el recargo del 20% a toda determinación tributaria que sea realizada por parte de la administración tributaria.

La tesis política, según sus expositores MATTIROLO, QUARTA, MOFFA, CHIOVENDA, UCKMAR, SCANDALE, argumenta: “el “*solve et repete*” es un “privilegio” establecido a favor del fisco, inspirado en una “necesidad” de orden práctico, consistente en evitar que se entorpezca la normal recaudación de los tributos”<sup>11</sup> es decir, se debe impedir la dilación en el pago de los tributos, a fin de que la actividad estatal no resulte perturbada.

La exigencia de pago llámese afianzamiento o consignación, ya sea en una fracción o porcentaje o de la totalidad de la “supuesta” deuda tributaria, se encasilla en el instituto del pago previo, el cual es arbitrario e injustificado, pues basta precisar que se establece una ejecución antes de que exista una decisión judicial de fondo, garantizándose el interés fiscal en detrimento del contribuyente.

La regla del requerimiento del previo pago o *solve et repete*, entendida como afianzamiento, caución o consignación previa, ha merecido el repudio unánime de la doctrina.

Así, para SPISSO: “...*deviene inadmisibile la obligación de pago de una deuda fiscal determinada por la administración sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo fiscal*”<sup>12</sup>[xi].

GARCÍA DE ENTERRÍA, es un “*sorprendente y abusivo requisito (...) radicalmente contradictoria(o) con el principio del derecho a la tutela judicial efectiva*”<sup>13</sup>

VILLEGAS lo califica “*como un ‘inicuo instrumento de tortura’ llamado a desaparecer*”<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> Doctrina Judicial Tributaria Comentada. Tomo 5. Editorial Juris. Dirección General RESCIA DE LA HORA, Clara. Argentina. 2000. P. 55-

<sup>12</sup> SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. 2da. Edición. Depalma. Buenos Aires – Argentina. 2000 p. 536.

<sup>13</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo II. Editorial Palestra-Temis, Bogotá, 2008. p. 608.

<sup>14</sup> VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2005. p. 515.

Este pago previo violenta no solo el derecho a la tutela judicial efectiva que conlleva per se, el acceso a la administración de justicia, sino los derechos de igualdad formal y material, de defensa, de seguridad jurídica, así como los principios de gratuidad de la justicia y la presunción de inocencia. Su sólo enunciado devela la contradicción con los derechos reconocidos en la constitución ecuatoriana, constituyéndose en una barrera de tipo económico que obstaculiza la seguridad jurídica, que menoscaba la igualdad y que impide garantizar el libre acceso al sistema de administración de justicia con observancia de un debido proceso y con la certeza de la eficacia de las sentencias.

En conclusión, el pago previo o “solve et repete”, es una regla, es decir un presupuesto normativo que protege de manera arbitraria el interés fiscal, limitándose a asegurar el cobro de los créditos en favor del estado, anteponiendo el principio de eficacia recaudatoria por sobre el principio de la seguridad jurídica, lo cual se traduce en un obstáculo de orden económico que desenmascara la existencia de graves desigualdades procesales que crean un sentimiento de desconfianza hacia el administrado y limitan su acceso a la justicia y tutela judicial efectiva.

Para verificar la inclusión de la regla del solve et repete en el marco jurídico tributario ecuatoriano, es necesario remitirse a la norma jurídica vigente y a una sentencia dictada por la corte constitucional, que por su naturaleza constituye un fallo con efecto erga omnes.

El Código Orgánico General de Procesos, publicada en el R.O 506 del 22/05/2015, que en su art. 324 dispone la supresión de la ejecución una vez se haya consignado la caución del 10% de manera obligatoria para 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.

Este afianzamiento consiste en que previo a presentar una acción al tribunal distrital de lo fiscal, el sujeto pasivo sea este contribuyente o responsable debe rendir una caución equivalente al 10% de la cuantía, que de ser pagada en numerario, será entregada a la administración tributaria demandada. Esta norma fue sometida al control de constitucionalidad por parte del órgano de cierre en esta materia, la misma que dictó la sentencia.



Sentencia No. 014-10-SCN-CC, en el caso No. 0021-09-CNy acumulados dictada por la corte constitucional del Ecuador para el período de transición. Este organismo atendiendo varias consultas a nivel nacional, al amparo de la figura del control concreto de constitucionalidad respecto de la antinomia existente entre el art. 7 de la ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador, que impone la necesidad de rendir caución del 10% por acciones o recursos contra actos de determinación tributaria, procedimientos de ejecución y otros; y, la norma suprema, específicamente la contenida en el art. 75, que garantiza el acceso gratuito a la justicia y la tutela judicial, efectiva, imparcial y expedita, resuelve por una parte que la caución prevista en la norma en cuestión, en sí no constituye un costo o gasto en perjuicio del administrado, ya que se trata de una garantía, un valor restituible<sup>15</sup>.

Por otro lado, la corte realiza un test de idoneidad respecto de la norma y determina que es posible limitar el acceso a la justicia, en virtud de que la caución del 10% persigue dos fines legítimos y por tanto constitucionales, cuales son: a) evitar el abuso del derecho de acción al acudir injustificadamente a la justicia, poniendo en peligro los principios de eficacia y eficiencia; y, b) evitar la evasión del cumplimiento de obligaciones tributarias.

Es importante destacar que esta sentencia, divide el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva en tres momentos a saber: 1. el acceso a la jurisdicción; 2. el debido proceso; y, 3. la eficacia de la sentencia; en consecuencia, manifiesta que la exigencia de la caución per se no es una norma inconstitucional, pero sí limita el acceso a la jurisdicción (primer momento) al ser requerida al tiempo de la presentación de la demanda y por eso considera que si esta garantía (caución del 10%) es exigida una vez que la demanda haya sido calificada, no se verificaría una violación a tal derecho. el argumento que fundamenta esta decisión se circunscribe a la necesidad que tiene el estado de asegurar la determinación y cobro de tributos para contribuir a la construcción de una cultura tributaria que ayude a la ciudadanía en general.

Finalmente, al amparo de uno de los principios que rige el control de constitucionalidad previsto en el art. 76 numeral 6 de la ley orgánica de garantía jurisdiccionales y control constitucional, referido a la declaratoria de inconstitucionalidad

---

<sup>15</sup> Cfr. Sentencia No. 014-10-SCN-CC dictada por la Corte Constitucional del Ecuador para el período de transición. Pág. 6.

como de última ratio, procede a declarar la constitucionalidad condicionada de la referida norma, disponiendo que dicha caución sea presentada no al momento de interponer la demanda, sino una vez que la misma haya sido calificada.

### **1.3. Comparación del Afianzamiento Tributario y la Solve et Repete**

Estos juicios, que los defensores de la solve et repete y del afianzamiento han usado tradicionalmente, nos relatan un hecho aparentemente cierto: las sociedades requieren de los ingresos tributarios para que el engranaje estatal pueda seguir funcionando (coste económico de vivir bajo tal organización), y su falta afecta o dilata los intereses generales en supuesta oposición a los privados y particulares.

Sin embargo, hay que indicar que la comparación no se ha hecho correctamente, pues han pretendido ponerse en concurso los intereses económicos fiscales y los intereses económicos privados como si se tratara de una contienda de todos contra uno. En realidad, lo que está en juego no es el interés económico de un particular, cuya veracidad puede o no ser comprobada en juicio, sino el hecho mismo de que el particular pueda acudir a dicho juicio, o sea su derecho de acceso a la justicia (además de otros que están en juego).

Por la naturaleza y fines de la regla y del afianzamiento, habría que comparar, no la generalidad del interés público con la particularidad del interés privado, sino dos tipos de interés público diversos: el que surge del pago de los tributos y el que aparece de la necesidad de la protección de ciertos derechos fundamentales, en este caso particular, la tutela judicial efectiva. En el fondo, los defensores de la regla solve et repete y del afianzamiento entienden que ambos institutos estarían amparados en la defensa de la administración tributaria frente a posibles litigantes de mala fe, que podrían escudar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el proceso.

De ese modo, la regla presupone anticiparse a quienes pretenden evadir o dilatar el pago de un tributo determinado (por el sujeto activo), escudándose en los órganos jurisdiccionales con competencia para resolver asuntos contencioso-fiscales. Sin embargo, pensar que esa fundamentación sea correcta acarrea una peligrosa suposición, que consiste en asumir que

en general los que accionan contra el fisco lo hacen para evadir sus responsabilidades tributarias refugiados en las opciones que les da el ordenamiento jurídico.

En definitiva, sería de establecer una especie de presunción de “culpabilidad” o de “mala fe”. Además de que implicaría la absurda tesis de que el Estado debe defenderse de sus ciudadanos, suponiendo que cuando piden un derecho (por muy fiscal que sea) lo hacen con el afán de perjudicar a la administración y no con el objetivo de reivindicarlo para sí mismos, no como un privilegio, sino claramente como un derecho (lo cual no ata, por otra parte, su pretensión al resultado del litigio).

Resulta peligrosa la ‘lógica’ aplicada, que difícilmente podría extrapolarse a otros casos y que aun así es débil, puesto que “el derecho concedido al fisco de ejecutar sus créditos por impuestos, con la secuela de intereses y costas, aparte de posibles sanciones por obstaculizar el normal desarrollo de su actividad, asegura suficientemente al Estado contra todos aquellos litigantes de mala fe” (Villegas 2007, 509).

La figura del principio solve et repete establece la necesidad del previo pago para entablar una reclamación o acción ante la autoridad competente, es decir, que representa un requisito fundamental y sin excepción alguna para tener acceso a la administración de justicia. Bajo esta definición el afianzamiento se asemeja al solve et repete en que ambos encajan en la figura del “presupuesto procesal”, es decir, representan un requisito necesario y exigido por ley para que pueda llevarse a cabo un proceso y que éste goce de validez.<sup>16</sup>

La diferencia entre ambas figuras está en que la regla del solve et repete exige el pago de todo el valor determinado por la Administración Tributaria, mientras que el afianzamiento tributario, tal como ha sido introducido en el Código Tributario, requiere el pago del 10 por ciento del valor determinado por la Administración Tributaria, hecho no deja de afectar el libre acceso a la justicia. En el caso de la teoría administrativa, en donde el pago previo o solve et repete se sustenta en que el acto administrativo de determinación, tiene una presunción de legitimidad y ejecutoriedad, de ahí que la autoridad no puede anular un acto administrativo de imposición; se podría entender que el afianzamiento tributario podría sustentarse bajo la misma teoría, toda vez que se está hablando del mismo acto

---

<sup>16</sup> BATALLAS Hernán (2009) *El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional*, Maestría en Derecho tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, p. 31.

administrativo llamado “acto de determinación”. En el caso de la teoría fiscalista, el solve et repete representa una tutela a los créditos fiscales y un medio de control ante los contribuyentes de mala fe que buscan dilatar el debido cobro de los tributos. En este sentido, se podría argumentar que la intencionalidad del assembleísta, o lo que se conoce en el Derecho como el espíritu de la ley, fue la de implementar el afianzamiento tributario con la misma finalidad que se pretendió alcanzar en su momento con la regla solve et repete. Finalmente, frente al punto de vista político, en donde a través de la regla solve et repete el Estado logra recaudar de manera puntual los ingresos fiscales extremadamente útiles para el desarrollo de sus actividades; considerando que la figura del afianzamiento establece tan solo el pago de un 10 por ciento del valor determinado, se podría decir que el fin político aplicado en el solve et repete no se implementa con claridad en el caso del afianzamiento, pese a que dicho porcentaje no deja de ser un ingreso importante que otorga liquidez a la caja del Estado.

#### **1.4. Sentencia de la Corte Constitucional sobre el Afianzamiento Tributario**

La Corte Constitucional 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 una 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, sería 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 Suprema.

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.

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, 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.

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 de termina 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”. 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: “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.

### **1.5. Procedimiento del afianzamiento Tributario en el COGEP**

El Código Orgánico General de Procesos entro en vigencia hace tres meses y un poco más es la norma adjetiva que regirá a todos los procesos no penales, pues deroga al Código de Procedimiento Civil, la Ley de Casación, la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y el Capítulo II del trámite de las acciones, del Título II de la sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, del Libro III del procedimiento contencioso tributario.

Como una consideración previa se debe establecer que el COGEP, en el Capítulo II, del Título I (Procesos de Conocimiento) del Libro IV (Procesos), unifica los preceptos que rigen los procedimientos contencioso administrativo y contencioso tributario, estableciendo disposiciones comunes para estas dos materias y, en relación al tema materia de esta investigación, señala como objeto de ambas “tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo.

Cuando el acto administrativo en materia tributaria impugnado imponga al administrado una obligación de dar, este puede solicitar en su demanda la suspensión de los efectos de dicho acto. Para que se haga efectiva la suspensión, el tribunal ordenará al actor rendir

caución del 10% de la obligación; en caso de no hacerlo, se continuará con la ejecución del acto impugnado.

La caución a que se refiere el inciso anterior podrá consistir en consignación del valor en la cuenta de la institución pública demandada o en una hipoteca, prenda o fianza bancaria, o cualquier otra forma de aval permitida por la ley.

El acto constitutivo de hipoteca, prenda o fianza, así como su cancelación, solo causarán los derechos o impuestos fijados para los actos de cuantía indeterminada. Los actos de constitución de la hipoteca o prenda o de la fianza personal serán admitidos por la o el juzgador. La caución se cancelará si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, en caso de ser en dinero generará intereses a favor de la o del actor.

En caso de aceptación parcial, el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto a la o al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación.

Si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la administración aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación. La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo se tendrá como no presentada y por consiguiente, ejecutoriado el acto impugnado, ordenará el archivo del proceso.

## CAPÍTULO II

### DERECHOS CONSTITUCIONALES VULNERADOS POR EL AFIANZAMIENTO

#### 2. Derechos Constitucionales vulnerados por el Afianzamiento Tributario

El afianzamiento tributario violenta, desconoce y afecta derechos fundamentales, también es cierto que no podemos desarrollarlos a todos, pero obviamente me encargaré de mencionar los que a nuestro criterio revisten una importancia trascendental.

##### 2.1. Derecho a la Tutela Judicial Efectiva

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<sup>17</sup>

Disposiciones como las consagradas en nuestra Carta Magna en su artículo 75<sup>18</sup>, 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.

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.

Para Oswaldo Casas “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

---

<sup>17</sup> 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.

<sup>18</sup> **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

de los magistrados judiciales de que el proceso no tiene exclusivamente un fin ordenador, sino que sirve para la realización de los derechos fundamentales”.<sup>19</sup>

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”.<sup>20</sup>

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 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.

Diversos instrumentos internacionales en materia de derechos humanos lo consagran expresamente. Así, por ejemplo, según dispone la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, 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, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> 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.

<sup>20</sup> Sentencia de 6 de junio de 1984. Citado por Spisso, *ibíd.*, p. 537.

<sup>21</sup> 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.

## 2.2. Derecho a la Defensa

El Art. 66 de la constitución del Ecuador numeral 7 en su literal a), manifiesta “Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento”<sup>22</sup>.

Como podemos ver es un derecho reconocido constitucionalmente de toda persona, que se manifiesta en la potestad o capacidad de ejercer todos los medios y recursos procesales para hacer efectiva su defensa frente a los actos que tengan por objeto impedir, limitar o violentar los derechos de las personas y se lo puede solicitar ante un órgano de justicia para formalizar un recurso ante un determinado litigio.

El derecho a la defensa también es, el derecho que tiene una persona, física o jurídica, o de algún colectivo a defenderse ante un tribunal de justicia de los cargos que se imputan, con plenas garantías de igualdad e independencia.

El artículo 76.7, al tratar sobre el derecho al debido proceso, establece una serie de garantías que conforman el derecho a la defensa.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Constitución de la República del Ecuador 2008 **Art. 66** pág. 50.

<sup>23</sup> **Art. 76 numeral 7.-** En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: Numeral 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento. b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa. c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. d) Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento. e) Nadie podrá ser interrogado, ni aún con fines de investigación, por la Fiscalía General del Estado, por una autoridad policial o por cualquier otra, sin la presencia de un abogado particular o un defensor público, ni fuera de los recintos autorizados para el efecto. f) Ser asistido gratuitamente por una traductora o traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma en el que se sustancia el procedimiento. g) En procedimientos judiciales, ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público; no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con su defensora o defensor. 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. i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto. j) Quienes actúen como testigos o peritos estarán obligados a comparecer ante la jueza, juez o autoridad, y a responder al interrogatorio respectivo. k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto. l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no 58 se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.

Entre dichas garantías, según rezan dos de sus literales, están la de “ser escuchado” y, en relación con la anterior, la garantía de “presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida” la persona. Nótese cuán estrecha es la relación que dicho derecho guarda con el derecho a la jurisdicción o tutela judicial efectiva.

La administración tiene una posición que difiere esencialmente de la propia de los demás sujetos. Goza, por ejemplo, de la potestad de autotutela, en virtud de la cual le es posible ejecutar sus propios actos sin acudir al auxilio de los jueces, como deben hacerlo todos los demás sujetos.

A pesar de que, por definición, el proceso administrativo, que es el cauce formal en el que se concreta la serie de actos de la administración o, en términos más sencillos, el modo de producir actos administrativos, está sujeto a una serie de principios que pretenden resguardar los derechos constitucionales de los particulares implicados, también es cierto que la administración pública puede no ajustar su conducta a Derecho durante éste. Además, si bien se ha previsto la posibilidad de impugnar las actuaciones administrativas ante la propia administración, no es de sorprender que ésta actúe con parcialidad al realizar el examen de sus propios actos al atender las impugnaciones presentadas por los particulares.

Simplemente, la máxima “nadie puede ser juez de su propia causa” torna patente y manifiesta la necesidad de estar posibilitado a impugnar ulteriormente las resoluciones administrativas que den respuesta a las reclamaciones presentadas por los individuos. La sola consagración de una serie de derechos y garantías resulta insuficiente si es que el actuar de la administración es arbitrario.

La instancia administrativa no basta para garantizar a los sujetos pasivos una defensa adecuada ante las pretensiones de la administración tributaria. Es menester que se les dé la posibilidad de que un tercero imparcial conozca de la controversia, atribución que es privativa de los tribunales distritales de lo contencioso administrativo.

Siendo así, es fácil concluir por qué la obligación de afianzamiento y, en general, cualquier restricción ilegítima al derecho a la tutela judicial efectiva socaba también el derecho constitucional a la defensa. La obligación de afianzamiento puede ser una traba

determinante para que el juez competente conozca de la pretensión del recurrente, motivo por el cual es inequívocamente contrario este derecho.

### **2.3. Derecho a la igualdad**

En el artículo 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos<sup>24</sup>, nos condiciona a que todos nos encontramos en plena igualdad, sin realizar diferenciación de condiciones.

La Constitución en su artículo 11 numeral 2 consagra: “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”<sup>25</sup>.

El 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 socioeconómica 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 derecho a la seguridad jurídica.

---

<sup>24</sup> **Artículo 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.**- 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.

<sup>25</sup> Constitución de la República del Ecuador 2008 **Art. 11 numeral 2** pág. 28.



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 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.

Si conjugamos todos estos derechos mencionados podemos encontrar razones suficientes para que en su momento se hubiera declarado como inconstitucional del artículo reformativo al artículo 233 del Código Tributario.

#### **2.4. Derecho a la gratuidad en la Justicia**

La constitución de la República del Ecuador en su Art. 168 numeral 4 manifiesta “El acceso a la administración de justicia será gratuito. La ley establecerá el régimen de costas procesales”<sup>26</sup>.

De igual manera en el Art. 75<sup>27</sup> de nuestra Carta Fundamental, manifiesta el derecho que tenemos todas las personas, al acceso gratuito a la justicia.

---

<sup>26</sup> Constitución de la República del Ecuador 2008 **Art. 168 numeral 4** pág. 97.

<sup>27</sup>**Art. 75 Constitución de la República del Ecuador.**- 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.

Nuestra Ley Suprema es clara y contundente en lo referente al principio y derecho constitucional de acceso gratuito a la justicia, por lo que el camino para acceder a ella no tiene ni puede tener un precio, pues se convertiría en patrimonio de quienes económicamente estuvieran en situaciones de financiar los gastos que ello implicaría.

## **2.5. Derecho de Petición**

En cuanto al derecho de petición podemos remitirnos a lo dispuesto en el artículo 66, numeral 23 de la Constitución de la República del Ecuador<sup>28</sup>, el cual se entiende como un derecho básico, un derecho inicial por decirlo así. Y es este derecho el que brinda la posibilidad de que cualquier ciudadano para que pueda presentar quejas y peticiones a las autoridades correspondientes.

Se explica que lo puede realizar cualquier persona ya que la disposición es amplia, y no realiza distinción alguna de quien pueden ejercer la acción o no. En este caso la queja o petición nos referimos a esa acción de impugnación de un acto administrativo el cual ha sido emanado por parte del propio Estado en sus distintas formas de representación. Este derecho se encuentra íntimamente ligado o relación con el derecho a recibir respuestas motivadas, el cual se encuentra dispuesto en el artículo 76, numeral 7, letra l de la Constitución de la República del Ecuador.<sup>29</sup>.

Es decir si cualquier persona que se ha visto afectada por un acto administrativo e interpone una acción de impugnación, lo que deberían recibir las partes procesales, es una serie de disposiciones motivada encaminadas a la correcta sustanciación del proceso para poder llegar a un fallo que cumpla con este principal requisito que es la motivación.

---

<sup>28</sup> **Art. 66 numeral 23 de la Constitución de la República del Ecuador.**- Se reconoce y garantizará a las personas: numeral 23.- El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. No se podrá dirigir peticiones a nombre del pueblo.

<sup>29</sup> **Art. 76 numeral 7 literal l.**- Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

Pero la situación es que en el caso de que el actor no realice el afianzamiento ordenado, no va a recibir respuesta a su solicitud, ni a su petición de la reclamación de un acto administrativo que ha vulnerado sus derechos. Mucho menos entrará la motivación por parte del tribunal, dado que se deja a un lado los derechos constitucionales.

Dentro de la esfera de los derechos que incluyen alguna forma de solicitud de actuación de una autoridad, el más amplio es el derecho de petición. Ese se refiere a un ámbito general en virtud del cual se puede solicitar -dentro de un amplísimo espectro- la atención de las autoridades a cierta pretensión expresada en el petitorio (individual o colectivo) que realice quien tenga la intención de requerir algo de dichas autoridades.

El derecho de petición tiene como sujetos pasivos a todas las autoridades sin limitación de ninguna clase. Tal ausencia de límites presupone la inexistencia de restricciones respecto del contenido de la petición; lo que no implica, obviamente, que la petición vaya a ser atendida favorablemente, pero sí supone la obligación de la autoridad de responder motivadamente.

En base a lo manifestado, el afianzamiento tributario viola el derecho de petición. Esto ocurre porque el requisito impide que el accionante reciba una respuesta a la impugnación que ha planteado en contra de la administración tributaria. Hay que recordar que bajo la letra del Código Tributario, la acción que no se acompaña del afianzamiento se entiende inexistente puesto que, en el supuesto del texto del artículo, la caución se constituye en condición necesaria sin la que el contribuyente no puede accionar o recurrir en el ámbito litigioso tributario.

Precisamente -siempre en el supuesto de la citada disposición y su tenor- el afianzamiento tributario no sólo es un coste para el actor del litigio contencioso-tributario, sino que es un requisito de procedibilidad. Hay que aclarar que esta interpretación ha variado, pues, como se verá más adelante, la Corte Constitucional ecuatoriana, al pronunciarse sobre la constitucionalidad de la norma contentiva de la caución como requisito de procedencia de la demanda, declaró su constitucionalidad condicionada.

En esa virtud, la Corte atribuyó cierto criterio interpretativo que habría de dársele a la disposición mentada, de manera que ‘no viole’ el derecho de acceso a la justicia (siempre

conforme el pronunciamiento de la Corte). Esta interpretación indica que los jueces tributarios deben, en lugar de exigir la caución para efectos de poder calificar la demanda, pedirla después de calificada, para luego, de no aparejarse la garantía, archivar el proceso. Visto esto, el afianzamiento tributario no es más un requisito de procedibilidad de la acción tributaria.

Nótese sin embargo, que aunque el requisito ya no impide que el juzgador prevenga competencia y tome conocimiento de la causa, sí impide que el accionante obtenga resolución. Es decir, si antes el afianzamiento tributario impedía la acción, ahora impide la resolución. Sin embargo, la respuesta no puede deslindarse de la acción como tal, pues esa es la unión entre la petición y la resolución (motivada), que no pueden comprenderse desligadas, y cuya violación individual afecta indefectiblemente a la otra.

## **2.6. Derecho al acceso a la justicia**

Este derecho forma parte de la tutela judicial efectiva, tal como lo dispone el artículo 75 de la Constitución de la República del Ecuador<sup>30</sup>, el cual menciona este derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva.

Cuando se hace referencia al “acceso gratuito” entendemos que no es necesario ni puede ser exigido una contraprestación para poder activar los órganos judiciales correspondientes, es decir basta con la sola vulneración de los derechos que se encuentran recogidos en toda la extensa normativa que rige a nuestro país. Sin embargo esto se contrapone a figura del afianzamiento, por cuanto el tribunal no entra a conocer la demanda realizada.

Evidentemente los defensores de esta figura afirmarían que si se permite el acceso gratuito a la justicia por cuanto se permite el ingreso de la demanda como tal y los jueces correspondientes si la conocen al momento de calificarla, pero como no cumple con este requisito, se dispone el archivo. Este derecho también se encuentra relacionado al derecho a

---

<sup>30</sup> **Art. 75 Constitución de la República del Ecuador.**- 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.

acudir a los órganos jurisdiccionales, mismo que se encuentra consagrado en el artículo 76, numeral 7, letra k de la Constitución de la República del Ecuador.<sup>31</sup> Se enlaza en el sentido que ambos cubren la necesidad que se tiene de un juzgamiento por parte de órganos independientes, imparciales y competentes.

## 2.7. 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.”<sup>32</sup>

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.

---

<sup>31</sup> **Art. 76 numeral 7 literal k.** - En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: Numeral 7 literal k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto.

<sup>32</sup> DÁVALOS SANTOS Oswaldo, *La Obligación De Afianzamiento en Materia Tributaria* pág. 12

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.

Si la no constitución de la caución a la que se refiere el artículo 7 de la Ley de Equidad tributaria trae como consecuencia el que se ejecutorie el acto administrativo impugnado, es fácil colegir por qué la obligación de afianzamiento socaba, además, el derecho a la propiedad: obstaculiza la posibilidad que tienen los particulares de impedir, mediante el auxilio de los jueces, que la administración tributaria adquiera créditos y, ulteriormente, derechos reales en forma ilegítima, como consecuencia de la ejecutoria de los actos de determinación que, en virtud de lo dispuesto por la susodicha norma, no pudieron ser impugnados ante la vía judicial, y que deberían ser dejados sin efecto por parte del juez competente. Nótese que estimamos que éste es un derecho que resulta conculcado en tanto y en cuanto amerite dejar sin efecto el acto administrativo tributario impugnado.

## **2.8. 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 segura), cuyo significado es estar libre de cuidados, es decir el alcance de la misma es el estar seguro frente a un posible peligro.<sup>33</sup>

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.

---

<sup>33</sup> [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=seguridad](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=seguridad)

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 la 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.

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”<sup>48</sup> 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.

El artículo 82 de la Constitución de la República establece que “*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.*”<sup>34</sup>.

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

---

<sup>34</sup> Constitución de la República del Ecuador 2008 **Art. 82** pág. 61.

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”<sup>35</sup>

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.

El numeral 9 del artículo 11 de la Constitución establece que el más alto deber del Estado es respetar y hacer respetar los derechos humanos que ésta consagra<sup>36</sup>.

Según consta en el estatuto de convocatoria a la Asamblea Nacional Constituyente ésta tenía dos finalidades primordiales: elaborar el proyecto de nueva Constitución y transformar el marco institucional del Estado, eso sí, respetando los derechos constitucionales de los particulares lo cual se denomina Estado Constitucional de Derechos y de Justicia según lo consagra el artículo 1 de la Constitución.<sup>37</sup>

Difícilmente puede serse menos consistente que al establecer que el más alto deber del Estado es cumplir y hacer cumplir los derechos constitucionales después de haber promulgado una norma contentiva de un requisito tan absurdo, arbitrario e infame como lo es la obligación de afianzamiento; instituto que, en aras de facilitar la recaudación tributaria, paradójicamente, resulta contrario a la razón de ser del Estado, a su finalidad más importante.

---

<sup>35</sup> VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2005. pág. 283.

<sup>36</sup> Constitución de la República del Ecuador 2008 **Art. 11 numeral 9** pág.28.

<sup>37</sup> **Art. 1 de la Constitución de la República del Ecuador.**- El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada. La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución. Los recursos naturales no renovables del territorio del Estado pertenecen a su patrimonio inalienable, irrenunciable e imprescriptible.



Consideramos que el derecho a la seguridad jurídica, a más de aludir “al conjunto de condiciones necesarias para anticipar las consecuencias jurídicas de la conducta personal de la de terceros”, como acertadamente lo ha sostenido la jurisprudencia, tomando en consideración lo dispuesto en nuestra Constitución, sí resulta aplicable, además, a la actuación del Estado en cuanto emisor de normas jurídicas contrarias a ella. Al expedir una norma inconstitucional se vulnera el derecho a la seguridad jurídica, ya que dicho derecho se fundamenta en el respeto a la Constitución.

Cuando es la Asamblea Constituyente quien expide una norma que resulta contraria a la Constitución vigente para cuando ésta estuvo en funcionamiento y, aunque resulte insólito, a aquélla cuyo proyecto ulteriormente elaboró, nos encontramos ante el atentado emblemático a este derecho.

Los jueces no están facultados, como es evidente, a exigir requisitos que no estén previstos en norma jurídica alguna. Al requerirse el afianzamiento, se atenta contra la certeza que los particulares tienen de que los jueces actuarán conforme a derecho, no aplicando aquella normativa que ha perdido vigencia.

## CONCLUSIÓN

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. 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.

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. 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.

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.

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. 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. 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.

## **RECOMENDACIÓN**

Modifíquese: El artículo Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, para que se haga efectiva la suspensión, no sea necesario consignar el 10% y en su lugar agréguese lo siguiente: Los actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, serán objeto de impugnación a través de las acciones y recursos contemplados en la ley, los mismos que se deberán presentar ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Artículo Final: La presente Modificación al Código Orgánico General Procesos, entrara en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial Dado en Quito, Distrito Metropolitano, a los 11 días del mes de noviembre del 2016.

## BIBLIOGRAFÍA

- \* Birgin Haydée y Víctor Abramovich, Acceso a la Justicia como Garantía de Igualdad, Buenos Aires, Editorial Biblos, 2005.
- \* Cabanellas de Torres, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 1997.
- \* Carocca Pérez, Alex, Garantía Constitucional, Barcelona, Ediciones Olejnik, 1998.
- \* Chávez García, Milton, “Caución para demandar – El Principio Solve et Repete”, en
- \* Revista de orientación tributaria, No. 149, Bogotá, Editorial Legis S.A., 2008, p. 18.
- \* Giuliani Fonrouge Carlos, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa, Reforma Tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario, Washington DC, Unión Panamericana Secretaría General Organización de los Estados Americanos, 1968.
- \* Guevara, Pablo, Ponencia: La nueva Constitución frente al cobro de las tasas judiciales, el recargo en materia tributaria y el afianzamiento de las demandas, Cuenca, IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, 2009.
- \* Guliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2004.
- \* [http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/1/1969\\_058\\_149.PDF](http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/1/1969_058_149.PDF)
- \* [http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com\\_content&task=view&id=2537&Itemid=130](http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=2537&Itemid=130)
- \* <http://www.drae2.es/afianzar>
- \* [http://www.elcomercio.com/solo\\_texto\\_search.asp?id\\_noticia=106923&anio=2008&mes=1&dia=17](http://www.elcomercio.com/solo_texto_search.asp?id_noticia=106923&anio=2008&mes=1&dia=17)

- \* Jiménez Blanco, Gonzalo, Comentario a la Constitución, La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Madrid, Editorial Ramón Areces S.A., 2000.
- \* Prado Mario A., Carlos Licto Garzón y Jorge Isaac Valarezo G., Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, Quito, Editorial Processum, 2008.
- \* Ribas, Armando P., Otro traspié de luz del día en Latino América, Buenos Aires, Editorial Stockcero, 2004.
- \* Toscano S., Luis, “Breve Estudio a la Ley de Equidad Tributaria”, en Revista Novedades Jurídicas, No. 26, Quito, Ediciones Legales, 2008, p. 10.
- \* Vécovi, Enrique, Teoría General del Proceso, Bogotá, Editorial Temis, 1999.
- \* Villegas, Héctor B., Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2001.