

**Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador**

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho Tributario

**El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el
derecho a una tutela jurisdiccional**

Hernán Batallas Gómez

2009

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

.....
Hernán Batallas Gómez
30 de Julio del 2009

**Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador**

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho Tributario

**El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el
derecho a una tutela jurisdiccional**

Hernán Batallas Gómez

Tutor: Dr. César Montaña

Quito, 2009

ABSTRACT

El presente trabajo investigativo titulado “El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional” tiene como propósito estudiar la figura del afianzamiento tributario vigente desde enero de 2008 en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

La investigación del afianzamiento tributario se centra en determinar sus características, finalidades y, principalmente, sus efectos jurídicos hacia el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Una vez realizado este análisis, pretendo a través de una breve comparación con el principio *solve et repete*, analizar la legitimidad del afianzamiento frente a los derechos y garantías consagrados en la Constitución e instrumentos internacionales, principalmente el derecho conocido como la tutela jurisdiccional efectiva.

ÍNDICE

Introducción	6
Capítulo I: El afianzamiento tributario	
1.1 Incorporación del afianzamiento tributario en la legislación ecuatoriana	10
1.2 Naturaleza y características del afianzamiento	12
1.3 Finalidad del afianzamiento	17
Capítulo II: Análisis del principio solve et repete y su comparación con la figura del afianzamiento	
2.1 Naturaleza y características del <i>solve et repete</i>	23
2.2 Análisis comparativo entre el solve et repete y la figura del afianzamiento	31
Capítulo III: El afianzamiento de las acciones en materia tributaria y su incidencia en el principio de la tutela jurisdiccional efectiva consagrado en la constitución y tratados internacionales	
3.1 Naturaleza y alcance de la tutela jurisdiccional efectiva	35
3.2 Aplicación de la tutela jurisdiccional efectiva en la legislación ecuatoriana y en los tratados internacionales	38
3.3. El afianzamiento tributario y su legitimidad frente a la tutela jurisdiccional efectiva y otras garantías constitucionales	41
Conclusiones y recomendaciones	
Conclusiones	51
Recomendaciones	54
Bibliografía	56

INTRODUCCIÓN

La Constitución de la República reconoce el derecho de todas las personas, jurídicas o naturales, ecuatorianos o extranjeros, a acceder de manera libre y gratuita ante los jueces y tribunales de justicia, y así obtener de ellos una debida garantía a la tutela jurisdiccional efectiva, factor fundamental dentro de todo Estado de Derecho.

Como todo derecho, el acceso a la justicia requiere de un sistema de garantías que posibilite su pleno ejercicio. En el Ecuador, este derecho supone la obligación del Estado de crear condiciones jurídicas y materiales que garanticen su vigencia en circunstancias de igualdad, es decir, el Estado no solo debe abstenerse de obstaculizar el goce y el ejercicio del derecho a acceder a la justicia sino que debe adoptar acciones positivas y remover los obstáculos materiales que impiden su ejercicio efectivo.

La doctrina y jurisprudencia sostienen que el Pacto de San José de Costa Rica, instrumento internacional fundamental en la defensa de los derechos humanos, derogó tácitamente toda norma o figura jurídica que impida el acceso a la justicia, incluyendo aquellas normas de carácter tributario en donde se establecía el pago del impuesto de manera anticipada al reclamo, figura que precisamente guardaría una importante relación con el afianzamiento tributario vigente en nuestro ordenamiento jurídico.

La Asamblea Nacional Constituyente, instituida por mandato popular en el año 2007 bajo la única finalidad de crear una propuesta de Constitución para que la misma sea aprobada o rechaza por el soberano, decide, fuera de toda competencia, debatir y aprobar la denominada Ley Reformativa de Equidad Tributaria, la misma que aparte de reformar las principales leyes tributarias, crea nuevos impuestos. Dentro de las reformas realizadas, consta la creación de una figura denominada afianzamiento tributario, la misma que, en términos generales, demanda el pago del 10 por ciento del impuesto determinado por la

Administración Tributaria, como requisito primordial para que el sujeto pasivo presente acciones y recursos que se deduzcan contra dichos actos determinativos de obligación tributaria, contra 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.

Bajo los conceptos referidos y los hechos suscitados es que ha despertado en mí un particular y profundo interés en investigar de manera pormenorizada la naturaleza y características de esta nueva figura tributaria denominada afianzamiento tributario, y de ahí poder entender de manera más clara cuáles son sus finalidades, y más importante aún, cuáles son sus efectos frente a la Administración y principalmente frente al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Estos efectos han sido objeto precisamente de importantes debates dentro de la propia Asamblea Nacional Constituyente como fuera de ella, por catedráticos y juristas del derecho tributario, con respecto a una presunta vulnerabilidad del derecho constitucional al acceso a la justicia so pretexto de descongestionar el sistema judicial ecuatoriano y garantizar la pronta recaudación de impuestos estatales.

Debo reconocer desde ya que la primera vez que leí el Art. 7 de la Ley de Equidad Tributaria, en el cual se recoge la figura del afianzamiento, rápidamente lo asocié con el caduco y ya desterrado principio del *solve et repete*, toda vez que ambas figuras, en términos generales, establecen el pago anticipado del impuesto para posteriormente poder impugnar su legalidad. Sin embargo, es así mismo mi intención a través del presente trabajo investigativo, realizar un análisis imparcial y comparativo entre el nefasto principio *solve et repete* y la figura del afianzamiento tributario, y de esa manera, a través de conclusiones plenamente sustentadas, determinar si esta actual figura tributaria de pago anticipado está o no en los mismos lineamientos del *solve et repete*, circunstancias que resultan fundamentales dentro del presente trabajo investigativo, considerando las

repercusiones que causó este principio durante su vigencia en las legislaciones tributarias de varios países del mundo.

Tal como lo he señalado en un principio, el acceso a la justicia y principalmente la tutela jurisdiccional efectiva, representan sin duda alguna uno de los principales derechos que el Estado está obligado a garantizar desde el momento en que se crean las vías y procedimientos que permitan un libre acceso a los órganos judiciales. La importancia de esta garantía dentro del Estado de Derecho que vivimos, me obliga a estudiar cual es la verdadera legitimidad que guarda el afianzamiento tributario frente a la tutela efectiva, es decir, analizar si la figura del pago anticipado, bajo las características y reglas establecidas en el Código Orgánico Tributario a través de la reforma, atenta o no a que los denominados sujetos pasivos de la obligación tributaria acudan de manera libre y sin obstáculo alguno ante los tribunales competentes a impugnar los actos de determinación establecidos por la administración, garantía que cabe indicar no está consagrada únicamente por la Constitución sino también por los instrumentos internacionales de derechos humanos, de los cuales el Ecuador forma parte como Estado suscriptor.

Del esquema de análisis planteado, es pertinente señalar que el presente trabajo investigativo tiene como principal finalidad, además de satisfacer mi necesidad de descubrir el verdadero alcance y efectos del afianzamiento tributario, el poder contribuir, a través de razonamientos, conclusiones y recomendaciones, en el importante debate sobre si dicha figura representa un retroceso en la derogatoria que se logró décadas atrás sobre el principio *solve et repete*, y por consiguiente resulta un obstáculo para la debida garantía de la tutela jurisdiccional efectiva y el acceso a la justicia, en cuyo caso, es evidente que se deberán tomar las medidas necesarias para que el Estado garantice la vigencia de los derechos constitucionales.

En este sentido, el presente trabajo investigativo estará compuesto de un primer capítulo en donde analizaré de manera detallada la creación del afianzamiento tributario a través de la LET, así como su naturaleza, características y principalmente su finalidad y efectos frente a los sujetos pasivos de una obligación tributaria. Posteriormente, a través de un segundo capítulo analizaré brevemente el ya desterrado principio del *solve et repete* a fin de poder realizar un análisis comparativo con el afianzamiento tributario, tanto en su naturaleza, características y finalidades, pero principalmente en sus efectos jurídicos, y de esta manera poder establecer el grado de similitud o relación que guardan ambas figuras. Finalmente, una vez analizado el afianzamiento tributario y una vez que haya realizado un análisis comparativo con el principio *solve et repete*, de lo cual obtendré las respectivas conclusiones; examinaré la legitimidad del afianzamiento tributario frente a uno de los principales derechos constitucionales y procesales consagrados en el Ecuador, como es el caso de la tutela jurisdiccional efectiva, así como la incidencia de esta nueva figura tributaria frente a varios derechos y garantías recogidas en nuestra Constitución.

CAPITULO I

EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO

1.1. INCORPORACIÓN DEL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA:

La denominada Asamblea Nacional Constituyente de los años 2007-2008, atribuyéndose competencias que se encontraban al margen de las establecidas en su reglamento, crea, discute y aprueba la denominada “Ley Reformativa Para la Equidad Tributaria en el Ecuador” en adelante LET, la cual se publicó en el Registro Oficial Suplemento No. 242 con fecha 29 de Diciembre de 2007, y que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2008.

La mencionada ley además de crear nuevos impuestos como el de salida de divisas al exterior (Art. 155) y a los ingresos extraordinarios provenientes de los recursos no renovables (Art. 164), reformó la Ley de Régimen Tributario Interno y el Código Tributario, ambas elevadas al rango de leyes orgánicas. En este último cuerpo normativo, se introdujo a través de un artículo innumerado la figura del “afianzamiento”, tal como se lo señala en el título del artículo.

Varias fueron las discusiones y debates que se desataron por parte de los asambleístas y profesionales conocedores del tema sobre la necesidad de implementar esta figura en el ordenamiento jurídico tributario y sobre su verdadera naturaleza jurídica, la misma que se analizará más adelante. Sin embargo, pese a la polémica generada, se

resolvió que esta figura forme parte de la LET, y como tal de las reformas al Código Tributario.

La figura del afianzamiento fue introducida en la LET a través del artículo siete, como reforma al Código Tributario dentro del título segundo denominado “De la sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal” y en el capítulo segundo denominado “Del trámite de las Acciones”. El texto del artículo siete es el siguiente:

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

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

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

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

Tal como se desprende de la propia LET, tanto los impuestos en ella creados, así como las reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno y Código Tributario, entraron en vigencia a partir del 1 de enero de 2008, por lo que, en lo concerniente a la aplicación de la figura del afianzamiento, ésta entró a regir en todas las acciones y recursos que se presentaron ante los tribunales a partir de la mencionada fecha.

1.2. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL AFIANZAMIENTO:

La palabra afianzamiento, utilizada por el asambleísta para la creación de la figura jurídica, proviene del verbo “afianzar”, el mismo que denota la idea de dar fianza, seguridad y garantía. Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, la palabra afianzar significa “Dar fianza por alguien para seguridad o resguardo de intereses o caudales, o del cumplimiento de alguna obligación.”¹. Por otra parte, el diccionario jurídico de Cabanellas, define al afianzamiento como el “Acto jurídico en virtud del cual se

¹ <http://www.drae2.es/afianzar>.

garantiza el cumplimiento de una obligación, constituyendo al efecto una fianza suficiente.”²

Partiendo de las definiciones descritas, se puede entender la naturaleza del afianzamiento en el sentido de que es una figura por la cual se trata de garantizar de cierta manera el pago parcial de la obligación tributaria, frente a un recurso que interponga el sujeto pasivo en contra del acto de determinación establecido en su contra, de ahí que el artículo 7 de la LET establece la necesidad de pagar un porcentaje del 10 por ciento de la determinación para poder presentar cualquier acción o recurso en contra del acto determinativo o resolutivo de la administración.

Bajo la descripción efectuada en el párrafo anterior, es factible determinar en primera instancia que la figura jurídica del afianzamiento representa el pago anticipado de un porcentaje de la obligación tributaria determinada por la Administración a través de una cuantía del tributo, es decir, un valor determinado a pagar por la configuración de un hecho generador, obligación de pago anticipado que naturalmente no está sujeto a excepción alguna hacia el sujeto pasivo o accionante de la acción o recurso.

Así mismo, tomando en consideración que según el artículo 7 párrafo cuarto, de la LET, el afianzamiento representa un requisito fundamental y libre de excepciones para que el Tribunal proceda con la calificación de la demanda, esta figura jurídica representa sin duda alguna un presupuesto procesal, es decir, un requisito necesario para que pueda instaurarse un proceso y que éste sea válido. Ahora bien, dentro de la clasificación de los presupuestos procesales como los subjetivos y objetivos, es evidente que en el presente caso el requisito del afianzamiento es un presupuesto objetivo ya que su cumplimiento

² Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental*, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 1997, p. 28.

permite que se constituya la relación procesal, independientemente de consideraciones subjetivas tales como la capacidad, competencia, jurisdicción, etc.³

Otra característica importante a mencionar en la figura del afianzamiento tributario, es que el valor que la constituye además de representar un pago anticipado de la obligación tributaria sigue la suerte de la acción o recurso del sujeto, es decir, que bajo el supuesto que el sujeto pasivo obtenga un resultado negativo en la presentación de la acción o recurso, el dinero depositado por concepto del afianzamiento formará parte de la determinación impuesta por la Administración Tributaria; por otro lado, si el sujeto pasivo obtuviera un resultado favorable, dicho anticipo a la determinación le será devuelta con sus respectivos intereses, tal como si se tratase de un pago indebido a un impuesto que hubiese efectuado el contribuyente.

Finalmente, dentro del análisis de la naturaleza y características del afianzamiento, resulta interesante tratar el tema de su relación y supuesta identidad con la figura procesal conocida como “caución”; y es que en el artículo 7 de la LET, si bien en su titulado se refiere al “afianzamiento”, dentro del texto del artículo se menciona la palabra caución, es decir, el artículo considera a ambas figuras como si se tratasen de sinónimos, lo cual puede resultar que lo sean ya que ambos términos denotan una garantía dentro de una obligación, sin embargo, analizando la naturaleza de ambas figuras y su regulación en nuestro ordenamiento jurídico, considero que se trata de conceptos distintos.

La figura de la “caución” se la define como una garantía, fianza u otra medida que asegure el cumplimiento de una obligación⁴, es decir que la caución es utilizada como una garantía al cumplimiento de una obligación en etapa de discusión dentro de un proceso, de ahí que resulta imperativo que la caución o garantía, sea fijada, no como un requisito para

³ Enrique Vécovi, *Teoría General del Proceso*, Bogotá, Editorial Temis, 1999, p. 83.

⁴ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental*, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 1997, p. 66

calificar la demanda, sino luego de admitida la demanda he iniciado el proceso, para que el magistrado la ordene de acuerdo con cada caso, y de esta manera no se produzca una obstaculización al acceso a la justicia.

En este sentido, el jurista y catedrático colombiano Milton Chávez García, hace referencia en su artículo titulado “Caución para demandar” sobre el pronunciamiento del Corte Constitucional de su país, con respecto a la naturaleza de la caución y el momento en que ésta figura debe aplicarse dentro del proceso tributario:

“El Consejo de Estado ha acogido el criterio de la Corte Constitucional en cuanto a que la caución podrá exigirse en el auto admisorio o en oportunidad posterior, pues no es un requisito previo para la admisión de la demanda. Se considera una condición razonable para garantizar los créditos liquidados a favor de la Nación, pero no puede constituirse en un obstáculo para el acceso a la administración de justicia.”⁵

En el caso de nuestro ordenamiento jurídico, la figura de la caución se aplica como un medio de garantía al cumplimiento de obligaciones en casos muy especiales, como por ejemplo: el evitar que la sentencia se ejecute una vez interpuesto el recurso extraordinario de casación⁶, o para suspender las medidas cautelares dentro de un juicio de excepciones⁷.

Por otro lado, el artículo 7 de la LET, en el tercer párrafo señala que: “*Esta caución es independiente de la que corresponda fijarse por la interposición del recurso de*

⁵ Milton Chávez García, “Caución para demandar – El Principio Solve et Repete”, en *Revista de orientación tributaria*, No. 149, Bogotá, Editorial Legis S.A., 2008, p. 18.

⁶ **Ley de Casación:** “Art. 11.- CAUCION.- Salvo las excepciones contenidas en el artículo anterior, quien haya interpuesto recurso de casación podrá solicitar que se suspenda la ejecución de la sentencia o auto recurrido rindiendo caución suficiente sobre los perjuicios estimados que la demora en la ejecución de la sentencia o auto pueda causar a la contraparte.”

⁷ **Código Tributario:** “Art. 248.- Cesación de medidas cautelares: Afianzamiento.- Para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso-tributaria, deberá afianzarse las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas, por uno cualquiera de los siguientes modos:”.

casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares y se sujetará a las normas sobre afianzamiento establecidas en este código”, por lo que la propia ley diferencia al afianzamiento de las distintas cauciones que se regulan en la normativa tributaria, es decir como la figura que se plantea en casos extraordinarios en donde se pretende garantizar el cumplimiento de una obligación cuya existencia a favor de la Administración ha sido analizada y discutida dentro de un recurso y ante una autoridad competente. Así mismo, en el caso del recurso extraordinario de casación, existe una sentencia previa que establece la existencia de la obligación, y en el caso de las medidas cautelares, se entiende que existen suficientes argumentos para determinar la existencia de una obligación, de allí que el juez cree necesario determinar dichas medidas.

En definitiva, si analizamos la figura del afianzamiento, vemos que ésta se aplica desde el primer momento en que se va a discutir en instancias judiciales la existencia o no de una obligación tributaria (cabe recordar que la vía judicial hoy en día puede ser una vía directa para el sujeto pasivo, es decir sin que se discuta la determinación vía administrativa), por lo que no se asemeja a una caución como tal, ya que la caución se aplica como una garantía que ampare el eventual abuso del derecho de acción, y luego que se ha iniciado el juicio respectivo y frente a casos extraordinarios que sean analizados por el juez; de ahí su finalidad de ser un medio de garantía, más no como un requisito para que el accionante pueda iniciar una acción judicial, como sí es el caso del afianzamiento tributario tal como ha sido regulado.

1.3. FINALIDAD DEL AFIANZAMIENTO

Retomando nuevamente la naturaleza esencial del afianzamiento que es la de garantizar el cumplimiento del impuesto determinado por la administración tributaria, el cual, cabe señalar, es un acto administrativo que cuenta con la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, según lo establece nuestro ordenamiento jurídico⁸, cabría analizar la intencionalidad del asambleísta a la hora de implementar esta figura dentro de los recursos y acciones que puede interponer el sujeto pasivo ante la autoridad jurisdiccional, el cual, dada sus características, representa claramente un presupuesto procesal.

En primera instancia resulta innegable que a través del afianzamiento, la intención del asambleísta fue la de proteger el ingreso económico del Estado producido a través de los impuestos, y en este caso en particular encontrándonos bajo la figura del afianzamiento, el Estado se garantiza parte del impuesto exigido al contribuyente obligándolo al pago previo del diez por ciento de la cuantía para que pueda impugnar dicha determinación, en la instancia contenciosa.

Así mismo, la figura del afianzamiento pudo haber sido implementada con la finalidad de reducir el número de causas que se inician en instancias judiciales frente a actos administrativos de determinación, lo cual no solo que resulta innecesario ya que existen otros mecanismos para sancionar a las personas que presentan demandas inoficiosas, sino que también puede ser interpretado como una medida que pone en riesgo el derecho al libre acceso a la justicia, reconocido por nuestra Constitución Política y tratados internacionales.

⁸ **Código Tributario:** “Art. 82, 1er inciso.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legalidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.”.

Estatuto Del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva: “Art. 68.- Legitimidad y ejecutoriedad.- Los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y, de ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos en este estatuto.”.

Independientemente de cuál haya sido la intención del asambleísta a la hora de establecer en la legislación tributaria este presupuesto procesal denominado afianzamiento, la realidad es que la administración tributaria ha tomado ventaja frente al sujeto pasivo, en razón a que previo a que su acto administrativo, el cual goza de presunción de legitimidad, sea objeto de un proceso judicial, el sujeto pasivo, desprendiéndose de un capital económico, deberá pagar un porcentaje de la obligación tributaria determinada, la cual precisamente va a ser objeto de discusión y análisis por parte de un tercero imparcial.

Al referirme con incertidumbre sobre cual habrá sido la intencionalidad del legislador, o para ser más específicos, asambleísta, denoto que de los informes preparados por la mesa número 10 de la Asamblea Constituyente, encargada de los temas de Legislación y Fiscalización, no encontré ningún análisis, debate o reflexión sobre la figura del afianzamiento, que me permita entender la finalidad que podría existir detrás de dicha figura. Sin embargo, cabe señalar que asambleístas como el Economista Pablo Lucio Paredes, la Doctora Diana Acosta y Mae Montaña Valencia⁹, mediante informes dirigidos a la mesa de Legislación y Fiscalización y haciendo un petitorio de reconsideración, manifiestan de manera clara y enérgica, su malestar frente a la figura del afianzamiento previendo una especie de abuso por parte del Estado frente al contribuyente y un entorpecimiento al libre acceso a la justicia con el que contamos los ciudadanos; e incluso, en el caso de la asambleísta Diana Acosta, se señala a dicha figura como una señal de

⁹ Mae Montaña Valencia; Observaciones al Proyecto a la Ley de Equidad Tributaria; http://asambleaconstituyente.gov.ec/blogs/mae_montanio/2007/12/21/observaciones-al-proyecto-de-ley-de-equidad-tributaria/: *“Otra reforma no adecuada es la propuesta de que, para toda acción iniciada en el Tribunal de lo Fiscal en contra de un acto de la administración que persiga la determinación o la recaudación de tributos, se deba caucionar el 20% de la obligación en cuestión. Actualmente existe el afianzamiento en el Código Tributario, pero no para iniciar acciones ante el Tribunal de lo Fiscal, sino para cesar medidas cautelares (Ver Art. 248 del Código Tributario). La reforma que se propone atentaría directamente contra el derecho a la defensa, derecho fundamental de todo ciudadano, en especial al de los más pobres, que tendrán más dificultad en caucionar una cantidad de dinero antes de ejercer una acción contra la administración, y por eso pensarán dos veces antes de hacerlo. Hay quienes consideran, con bastante razón, que requisitos de este tipo (es decir, requisitos de pago previo) son inconstitucionales, injustos, y absurdos, pues en palabras de un famoso tratadista de Derecho Administrativo, hacen que “solo los ricos puedan recurrir.”*

retroceso a la evolución normativa, y específicamente a la normativa tributaria, comparando al afianzamiento como un claro vestigio del principio *solve et repete*.

De igual manera, resulta una ventaja para la administración tributaria el que el sujeto pasivo sobre quienes se determinó una obligación tributaria, requiera pagar el diez por ciento de la cuantía determinada para poder presentar una acción o recurso en la instancia judicial, esto sin duda alguna, más allá de la validez o no que pueda tener el acto administrativo de determinación, representa a primera vista una traba al acceso a la justicia, situación que será analizada más adelante.

Una circunstancia que se relaciona directamente con esta nueva figura del afianzamiento y que merece una especial atención a raíz de que entrara en vigencia la LET, es precisamente los costos que el proceso tributario representan para el sujeto pasivo a la hora de presentar una demanda de impugnación al acto de determinación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal. En este sentido, de conformidad con la normativa tributaria, los costos del proceso tributario están compuestos por los siguientes elementos a considerar:

1.- Recargo.- Al Art. 90 del Código Tributario¹⁰ se le agregó un inciso en el que se señala que la obligación tributaria determinada por la autoridad en el ejercicio de su facultad determinadora, causará un recargo del 20 por ciento sobre el valor determinado.

2.- Intereses.- Así mismo, como parte de las reformas al Código Tributario a raíz de la LET, se estableció un interés sobre la moratoria en la obligación tributaria de 1.5 veces la tasa referencial del Banco Central¹¹, cuando anteriormente dicho interés equivalía al 1.1.

¹⁰ **Código Tributario:** “Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.- [...] La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”.

¹¹ **Código Tributario:** “Art. 21.- Intereses a Cargo del Sujeto Pasivo.- La obligación que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley lo establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de

3.- Afianzamiento.- Luego de las cargas que ha tenido que soportar el sujeto pasivo al momento de establecerse en su contra la determinación tributaria, y dentro de su decisión de impugnar dicho acto ante los órganos jurisdiccionales, deberá así mismo obtener los recursos económicos que le permitan asumir el 10 por ciento de la determinación impuesta, más los recargos, intereses y multas; costos que como ya lo he señalado reiteradamente implica el presupuesto procesal o requisito *sine quanon* para discutir con la administración la procedencia y legalidad del acto de determinación.

Finalmente, es así mismo importante tomar en cuenta el gasto que implica la asesoría y patrocinio de un abogado por el manejo de la causa, así como el tiempo que toma estos procesos hasta su resolución, los cuales, en el mejor de los casos no es inferior a un año; tiempo que naturalmente acarrea un costo para el accionante la acción o el recurso.

De lo señalado, el jurista y catedrático, Dr. Luis Toscano S. dentro de un análisis a las reformas tributarias implementadas a través de la LET, al referirse a las distintas cargas que se presentan para el sujeto pasivo en una determinación tributaria y al afianzamiento que debe presentar frente a la impugnación de dicho acto, señala expresamente que: “Desde el punto de vista ya no jurídico sino más bien social, si el ejercicio de la determinación tributaria cae en manos de personas insuficientemente preparadas o inescrupulosas, el recargo de los valores determinados, puede tornarse en instrumentos de presión indebida que bordee la extorsión.”¹², es decir, se puede evidenciar como las distintas cargas y costos generados a través de la determinación de una obligación tributaria por parte de la administración, perjudica notablemente la situación económica del

resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central.”.

¹² Luis Toscano S., “Breve Estudio a la Ley de Equidad Tributaria”, en *Revista Novedades Jurídicas*, No. 26, Quito, Ediciones Legales, 2008, p. 10.

sujeto pasivo, y así, directa o indirectamente, pone en riesgo la defensa de sus derechos en instancias judiciales.

Este breve análisis del costo tributario que tiene que asumir hoy en día el sujeto pasivo de una obligación, nos demuestra como la figura del afianzamiento limita aún más el libre y “gratuito” acceso a la justicia en materia tributaria. El significativo costo procesal que se ha desencadenado mucho más a raíz de la vigencia de la LET, y a lo cual se suma la figura del afianzamiento tributario, me permite reflexionar sobre el verdadero significado y alcance que tiene el “principio procesal de la gratuidad”, que ha sido tan bien redactado en nuestra Constitución y en el Código Orgánico de la Función Judicial, a través de los Arts. 75 y 12 respectivamente, pero que en la práctica, y especialmente en materia tributaria, parecería ser tan solo letra muerta.

Por lo señalado en el presente capítulo, se puede concluir que la figura del afianzamiento, implementada en el Código Tributario a través de la LET, más que una caución o garantía al cumplimiento de la obligación tributaria frente a la impugnación del acto de determinación, representa un presupuesto procesal, toda vez que su aplicación dentro del proceso resulta indispensable para que éste pueda dar inicio a través de la calificación de la demanda.

De igual manera, frente a lo investigado en el presente capítulo se puede establecer en términos generales cuales son las ventajas y desventajas para la administración y el administrado frente a la incorporación del afianzamiento tributario en el ordenamiento jurídico; las mismas que se desprenden del siguiente cuadro:

	Ventajas	Desventajas
Administración	Recaudación porcentual del impuesto determinado, previo al dictamen de una sentencia	
Administrado		Limita o imposibilita el libre acceso a la justicia y el derecho de acción
Administración	Disminución de litigios en donde intervenir y sustentar argumentos para la determinación realizada	
Administrado		Desigualdad de condiciones (derecho a defensa) frente a la Administración
Administrado		Representa una importante carga a la economía del sujeto pasivo y accionante, va en contra de la gratuidad de la justicia

Si se considera que la intención exacta por parte del assembleísta al crear la figura del afianzamiento es por el momento incierta, me atrevería a señalar que detrás de esta polémica figura existe la finalidad de proteger, o de alguna manera garantizar los recursos del Estado, por medio de mecanismos que limitan, y por qué no decirlo impiden una discusión por parte del sujeto pasivo sobre la validez o legalidad de la determinación impuesta. Esta finalidad, sin duda alguna, conduce a reflexionar sobre los símiles que podría existir entre el afianzamiento y el viejo y desterrado principio del *solve et repete*, hecho que será analizado en el siguiente capítulo.

CAPITULO II

ANÁLISIS DEL PRINCIPIO *SOLVE ET REPETE* Y SU COMPARACIÓN CON LA FIGURA DEL AFIANZAMIENTO

2.1. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL *SOLVE ET REPETE*:

Previo a hondar en el estudio de la regla denominada *solve et repete*, quisiera destacar la importancia de este análisis y su relación con el tema del presente trabajo académico, en el sentido que a partir de que entrara en vigencia la figura del afianzamiento tributario, se ha generado una corriente doctrinaria en la cual se ha asemejado la caduca e inconstitucional regla del *solve et repete* con la nueva figura del afianzamiento implementada en la Ley de Equidad Tributaria. De ahí mi interés en realizar este análisis comparativo, el cual servirá más adelante, cuando se analice el principio de tutela jurisdiccional.

El principio o regla de origen romano¹³ denominada *solve et repete* no es otra cosa que un pago previo de la obligación tributaria que debe hacer el sujeto pasivo, con el fin de discutir con la autoridad la validez o legalidad del acto de determinación. Giuliani Fonrouge, define a la figura del *solve et repete* como una regla que: “exige el pago previo de la obligación como condición para la revisión amplia de la determinación

¹³ El origen del principio *solve et repete* proviene del derecho romano, cuando en tiempos de la república, el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, constituyendo a los contribuyentes en actores, para obtener la declaración de ilegitimidad de la pignoris **causa** otorgado a los publicanos.

administrativa”¹⁴. De igual manera, Juan Carlos Benalcázar Guerrón, refiriéndose a la regla del *solve et repete* señala lo siguiente:

“Es el requisito, generalmente establecido, para poder recurrir contra aquellas resoluciones o liquidaciones que imponen al interesado o al contribuyente la obligación de efectuar un ingreso en la Administración Pública... Es la exigencia impuesta al recurrente o demandante de que abone previamente las cantidades que adeude a la Administración Pública, a consecuencia de una relación tributaria o de índole económica, cuando se impugna la legitimidad del acto de liquidación o del que determine la obligación.”¹⁵

Finalmente, considero importante citar una breve definición que realizó el jurista colombiano y profesor de la Universidad Andina Simón Bolívar, el Doctor Julio Fernández Álvarez, en una exposición que realizó sobre el afianzamiento tributario; definición que en mi opinión, de una manera clara y con palabras sencillas, enmarca el verdadero significado que se le debería dar a este mal llamado principio tributario: *“Es el obstáculo para acceder a la justicia que consiste en la obligación de pagar la suma discutida para poder ser oído en juicio, de manera que si la decisión judicial fuera favorable al demandante, se le concede el derecho de repetir o devolver lo que ha pagado sin justa causa legal.”*

En lo que respecta a la naturaleza jurídica de esta controvertida regla tributaria, la doctrina universal no ha tenido una posición uniforme en relación con la aceptación y aplicación de esta figura en el derecho tributario positivo, por lo que se han desarrollado varias teorías y criterios que de alguna manera tratan de interpretar su verdadera intencionalidad, sustento legal y hasta moral que pueda tener esta figura dentro del derecho tributario. Tratadistas de la talla de Héctor Villegas y Marín Oviedo, han

¹⁴ Carlos Guliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2004, p. 675.

¹⁵ http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=2537&Itemid=130

coincido en tres principales teorías que tratan de explicar la verdadera naturaleza jurídica de la regla *solve et repete*.

En primer lugar, está la denominada “Teoría Jurídica”¹⁶ 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”¹⁷, 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”¹⁸, 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. Así mismo, algunos juristas como Giuliani Fonrouge, tienden a unificar la teoría política y la teoría fiscalista, resumiendo el pensamiento de Griziotti, que señala: “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

¹⁶ http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/1/1969_058_149.PDF

¹⁷ *Ibíd*em

¹⁸ *Ibíd*em

contribuyentes de mala fe.”¹⁹. En este sentido, el criterio citado resulta claramente una unión entre las teorías políticas y fiscalistas, que de alguna manera trataron de sustentar tan negativa regla que cambia los principios procesales al establecer la ejecución antes que la decisión final de la autoridad judicial.

Conforme a las diversas teorías de la regla *solve et repete* que han sido expuestas, se desprende el hecho que ninguna de ellas ha logrado sustentar bajo un argumento legal y justo la aplicación de esta regla dentro del derecho tributario. Varios tratadistas, entre los que destaco a Giuliani Fonrouge, han sostenido que el principio del *solve et repete* no guarda relación con el principio de legalidad y ejecutoriedad del acto administrativo como así lo sostenían sus defensores, sino que constituye el oculto reconocimiento de un privilegio a favor del fisco, que se traduce en una medida de protección de la política financiera del Estado, y que encuentra su justificación en el propósito de asegurar el pago de la obligación tributaria que se pretende del contribuyente, sobre la base del ejercicio de su poder soberano, situación que resulta inadmisibles, inequitativa e inconstitucional. En este sentido, el jurista Juan Bautista Alberdi es categórico en señalar que: “El *solve et repete* tiene como sola justificación la supuesta practicidad de la recolección de impuestos. Pero esa practicidad se sustenta en un supuesto ético inadmisibles en la sociedad libre.”²⁰

De igual manera, juristas como Héctor Villegas²¹ consideran que confundir al *solve et repete* como un principio indiscutible dentro del derecho tributario, simplemente significó un error, el cual ha sido corregido a lo largo de las últimas décadas por los países que han utilizado esta figura en sus ordenamientos jurídicos y específicamente en el ámbito tributario, de ahí que la tendencia mundial ha sido orientada hacia el completo destierro de

¹⁹ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2004, p. 678.

²⁰ Juan Bautista Alberdi, *Solve Et Repete y Razón de Estado*, citado por Armando P. Ribas en Otro traspie de luz del día en Latino América, Buenos Aires, Editorial Stockcero, 2004, p. 27.

²¹ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2001, p. 460.

esta figura tributaria, o por lo menos sustituyéndola por la figura de la caución, la cual reemplaza la obligatoriedad del pago para ser escuchado en juicio, a cambio de una garantía que ampare el eventual abuso o los perjuicios que se ocasionen a través del ejercicio de la acción judicial.

Así mismo, dentro del campo latinoamericano, la supresión de la regla *solve et repete* adquiere vital importancia a través del Modelo de Código Tributario para América Latina, el cual sirvió como texto de inspiración para muchos países de Latinoamérica entre los que se incluye el Ecuador. Como parte de los comentarios y análisis a los Art. 176 y 177 del modelo, se señala que la Comisión Redactora, encabezada por el Dr. Giuliani Fonrouge, estima de gran trascendencia la inexistencia del pago previo como presupuesto de la acción, así mismo, dentro del mencionado análisis, quisiera destacar textualmente lo siguiente: “El odioso *solve et repete*, según calificaciones de autorizada doctrina, constituía un medio utilizado frecuentemente para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente.”²²

La principal crítica u oposición que se ha generado sobre la regla del pago previo o *solve et repete*, se relaciona con su afectación al derecho al debido proceso y en particular al libre acceso a la justicia con el que cuenta cada ciudadano, derecho que está reconocido por la gran mayoría de jurisdicciones en donde se aplicaba el *solve et repete*, y por convenios internacionales como es el caso de la Convención Americana de Derechos Humanos o mejor conocida como Pacto de San José de Costa Rica, el cual despierta principal interés en el caso ecuatoriano, dado que nuestro país ha ratificado dicho convenio

²² Carlos Giuliani Fonrouge, 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, p. 124.

y como tal forma parte de nuestro ordenamiento jurídico, de conformidad con lo que señala la Constitución en el Art. 417²³.

Sin perjuicio de que más adelante se analizará a profundidad las disposiciones de la Convención Americana de Derechos Humanos en relación al derecho del debido proceso²⁴, cabe indicar que la regla del *solve et repete* afecta principalmente la disposición del tratado en el sentido que toda persona tendrá un acceso irrestricto e incondicional a jueces y tribunales imparciales y competentes en el área penal, laboral y fiscal. Esta norma es interpretada por quienes atacan a la regla del pago previo, en el sentido que el derecho garantizado a la defensa debe ser concedido a toda persona sin condiciones ni obstáculos de ninguna especie.

El tratadista Héctor Villegas, dentro de su análisis al Pacto de San José de Costa Rica señala que: “Está claro entonces, que si se garantiza el derecho defensivo en causas fiscales, sin condiciones ni obstáculos, no puede quedar subsistente la regla según la cual el acceso a la órbita judicial debe estar condicionado al previo pago de la presunta deuda tributaria”²⁵.

En el caso del Ecuador, la regla del *solve et repete* estuvo vigente en el ordenamiento jurídico por varios años a través del denominado Código Fiscal²⁶, el cual estuvo fuertemente influenciado por la corriente del pensamiento tributario del siglo XIX, estableciendo que el Tribunal Fiscal solo puede ordenar la suspensión del proceso de

²³ **Constitución de la República del Ecuador:** “Art 417.- Los tratados Internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución. En el caso de los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos se aplicarán los principios pro ser humano, de no restricción de derechos, de aplicabilidad inmediata y de cláusula abierta establecidos en la Constitución.”

²⁴ **Pacto de San José de Costa Rica:** “Artículo 8.1.- Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”

²⁵ *Ibidem*, p. 464.

²⁶ El Código Fiscal fue expedido por Decreto Ley de Emergencia No. 29 y publicado en el Registro Oficial No. 490 del 25 de Junio de 1963.

ejecución de una obligación tributaria que haya sido impugnada judicialmente, siempre que se afiance el monto o cuantía de dicha obligación determinada, lo cual era calificado por el código fiscal como el afianzamiento del interés fiscal²⁷. Ahora bien, de este pequeño análisis se desprende que la figura del *solve et repete*, establecida en el Art. 137 del Código Fiscal, era un tanto *sui generis* en el sentido de que el pago previo de la cuantía impuesta al sujeto pasivo se lo debía realizar no como un requisito fundamental para dar inicio a la acción de impugnación, sino para suspender la ejecución de la determinación.

En este sentido, si realizamos una comparación entre el afianzamiento del Código Fiscal, visto como el principio *solve et repete*, y el afianzamiento incorporado en el Código Tributario, la demanda, según se desprende del Código Fiscal, no suspendía la ejecución de la determinación establecida por la Administración Tributaria, por lo que el afianzamiento de dicha obligación se convertía en una opción que tenía el sujeto pasivo para suspender su cobro coactivo; por otro lado, la demanda según el Código Tributario, suspende la ejecución de la obligación tributaria, sin embargo, para que ésta sea calificada y admitida a trámite, se debe afianzar un monto equivalente al 10 por ciento de la cuantía.

En el año 1975, a través del Decreto Supremo No. 1016-A, entró en vigencia el Código Tributario, y con él, se puso fin a la regla del *solve et repete*, derogatoria que representaba uno de los principales objetivos para la comisión redactora del Código que se creó para el efecto, y en cuyas consideraciones que se mencionan en la parte inicial del Código Tributario, señalan lo siguiente:

“Se ha hecho eco (la Comisión) del clamor que respetables organizaciones de profesionales y de las fuerzas vivas del país, han formulado respecto a ciertos

²⁷ **Código Fiscal:** “Art. 137.- El Tribunal ordenará dicha suspensión siempre que se afiance el interés fiscal, de conformidad con lo que dispone el artículo siguiente; caso contrario, continuará la ejecución. No será necesario este requisito cuando se trate de casos previstos en el Art. 118 literal f)”

“estímulos” administrativos, o de los sistemas de afianzamiento que han significado la conservación residual del criticado y discutido principio del solve et repete, o pago previo, para el ejercicio de las acciones contencioso-tributarias, que han devenido en dispendioso arbitrio al que han debido someterse los administradores para formular sus defensas, en una odiosa discriminación de poder económico que abría la posibilidad de acudir al Órgano Jurisdiccional, en demanda de justicia solo a los que por sus posibilidades estaban capacitados para ello, y que, en no pocos casos, ha significado o equivale, a vedar el acceso a la Justicia.”

En este sentido, a través del Código Tributario la normativa tributaria ecuatoriana da un paso fundamental en su evolución, otorgando al contribuyente o sujeto pasivo, en cierta manera, una igualdad de condiciones frente a la Administración Tributaria, incorporando para ello una disposición a través de la cual la demanda presentada ante los tribunales fiscales suspende la ejecutividad del título de crédito, y con ello el proceso de ejecución coactiva.

En definitiva, bajo el breve análisis realizado sobre la naturaleza y características de la regla tributaria denominada *solve et repete*, se puede apreciar que su vigencia en los ordenamientos jurídicos ha generado un mayoritario rechazo por parte de los juristas que han analizado dicha figura, rechazo que se ha transmitido al ámbito político y específicamente al sector legislativo que ha tenido el acierto de eliminar esta nefasta figura de la normativa tributaria. Su obstaculización al derecho a la defensa y menoscabo a la garantía del debido proceso hacen de la regla *solve et repete* una medida por lo más inconstitucional y atentatoria a los derechos de las personas; es evidente que al desterrar del ordenamiento jurídico esta regla tributaria no se pretende defender a los evasores de

impuestos o mucho menos afectar los ingresos del fisco, sino, defender a los ciudadanos que se ven afectados bajo la regla del pago previo, simplemente porque representa un claro obstáculo al acceso a la justicia.

2.2. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL *SOLVE ET REPETE* Y LA FIGURA DEL AFIANZAMIENTO

Como parte del análisis que pretendo realizar sobre el afianzamiento tributario, he visto la necesidad de estudiar la caduca regla del *solve et repete* con la finalidad de compararlo con la nueva figura del afianzamiento tributario, la cual, en primera instancia representaría una especie de *solve et repete* considerando que existe un pago anticipado de por medio, sin embargo, creo que es importante realizar un análisis más profundo que me permita llegar a una conclusión final sobre la similitud o identidad que podría o no existir entre ambas figuras. Para ello, considero necesario analizar los elementos y características de las mencionadas figuras legales y de esa manera poder observar las semejanzas y diferencias entre cada una de ellas.

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.

Por otro lado, ambas figuras llevan en sí la exigencia de realizar un pago de la obligación tributaria determinada por la autoridad para poder acceder a la justicia y discutir ante la autoridad la procedencia o validez del acto de determinación. Ahora bien, frente a

esta perspectiva, 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 que en mi opinión no deja de afectar el libre acceso a la justicia y desnaturalizar el debido orden del procedimiento judicial.

En lo que concierne a la naturaleza de la regla *solve et repete* y al análisis que ha hecho la doctrina sobre la misma, resulta interesante relacionar cada una de las teorías desarrolladas (administrativa, fiscal y política) con la naturaleza del afianzamiento tributario, y de esa manera tratar de descubrir si ambas figuras podrían o no compartir la misma naturaleza.

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 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 asambleísta, 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.

En relación a los efectos que ha producido el principio *solve et repete* mientras ha estado vigente en las distintas legislaciones latinoamericanas, es unánime el criterio de tratadistas como Héctor Villegas y José María Martín Oviedo en el sentido que resulta un sistema plenamente violatorio al debido proceso y una limitante a la correcta tutela jurisdiccional a la que tiene derecho toda persona, efecto que en mi criterio se asemeja al producido por la figura del afianzamiento.

Del análisis realizado, se desprende en primer lugar que la figura *solve et repete* representa un presupuesto procesal al igual que el afianzamiento, tomando en consideración y condicionamiento que en ambos casos representa una obligación para tener acceso a la justicia y así poder discutir en primera instancia el contenido de un acto administrativo de determinación tributaria, de ahí que considero que el *solve et repete* y el afianzamiento limitan claramente el derecho al libre acceso a la justicia con el que contamos todos los ciudadanos. En segundo lugar, se puede apreciar que casi todas las características y fundamentos teóricos del *solve et repete* son aplicables a la figura del afianzamiento, es decir que los mentores de dicha regla buscan implementar una figura legal que se asemeje al *solve et repete* tanto en su funcionalidad como en su finalidad.

En este sentido, el Dr. Pablo Guevara en su ponencia presentada en las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, realizadas en la ciudad de Cuenca el mes de enero de 2009, señaló que en su criterio personal “constituye *solve et repete* cualquier medida que restrinja el derecho a acudir al órgano jurisdiccional y plantear una demanda, aún cuando

se trate del afianzamiento de una proporción de la cuantía de dicha demanda, lo que bajo el imperio de la nueva Constitución resulta ser una norma ineficiente.”²⁸

Por lo tanto, haciendo énfasis en la cita realizada, resulta fundamental asimilar ambas figuras como una eminente limitación y restricción a los órganos judiciales, realidad que no debe perder peso por el hecho de que el afianzamiento tributario se refiera “únicamente” al pago previo de un porcentaje de la cuantía determinada y no a su totalidad como sí acontecía con el principio *solve et repete*, pues como bien lo señaló el Dr. Pablo Guevara en su exposición, ambas figuras, más allá de sus elementos y características, cumplen una misma finalidad que es la de garantizar el cobro anticipado de un impuesto determinado por la Administración a costa de obstaculizar el libre y gratuito acceso a la justicia.

La LET de diciembre 29 de 2007 y la figura del afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria significaron un retroceso en lo referente al libre acceso a la justicia. Está claro que constituye *solve et repete* cualquier medida de pago anticipado que restrinja el derecho a acudir al órgano jurisdiccional a plantear una demanda, aún cuando se trate del afianzamiento de una proporción de la cuantía de dicha demanda, resulta evidente que ambas figuras comparten una misma intención recaudatoria, por la vía de limitar, en ambos casos, al ejercicio del derecho a la impugnación contenciosa, es decir, el derecho a una tutela jurisdiccional efectiva, circunstancia que será materia de análisis en el siguiente capítulo.

²⁸ Pablo Guevara, *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, p. 19.

CAPITULO III

EL AFIANZAMIENTO DE LAS ACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN EL PRINCIPIO DE LA TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA CONSAGRADO EN LA CONSTITUCIÓN Y TRATADOS INTERNACIONALES

3.1. NATURALEZA Y ALCANCE DE LA TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA

El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva o también conocida como la tutela judicial efectiva es probablemente uno de los derechos y garantías más importante dentro del ámbito procesal y constitucional, específicamente en lo que concierne al debido proceso. Sin embargo, su transcendencia, amplitud y alcance han producido que se considere a este principio como una garantía constitucional independiente a la antes mencionada, hecho que no solo se destaca en la doctrina contemporánea, sino también en las más modernas constituciones y en tratados internacionales.

A la hora de definir o interpretar el alcance de la tutela jurisdiccional efectiva, se podría indicar en términos generales que constituye el derecho que tiene toda persona de acudir a los órganos jurisdiccionales, para que a través de los debidos cauces procesales y con unas garantías mínimas, se obtenga una decisión fundada en derecho sobre las pretensiones propuestas. La tutela jurisdiccional efectiva es concebida por muchos como un derecho de prestación, por cuanto a través de él se pueden obtener del Estado

beneficios, bien porque impone la actuación de la jurisdicción en el caso concreto, bien porque exige que el Estado deba generar los instrumentos para que el derecho pueda ser ejercido y la justicia prestada, de modo que serán de responsabilidad de aquél los defectos y anomalías en las prestaciones que se le exigen.

Ahora bien, es de destacar la evolución que esta garantía ha venido desarrollando, de ahí que hoy en día, la tutela efectiva reclama mucho más aún en cuanto al reconocimiento de sistemas y vías que garanticen un completo y libre acceso a la justicia, factor que como es de comprender no solo se lo logra garantizando el que no se vulneren los derechos desde el inicio del proceso, en el intermedio o al momento de su finalización; sino también desde el momento mismo en que el Estado crea las leyes a través del órgano legislativo, es decir, que la garantía de la tutela efectiva empieza a regir desde el momento en que nacen las normas procedimentales y antes del inicio de un proceso.

En este sentido, Alex Carocca Pérez, realiza el siguiente análisis:

“En realidad, la tutela judicial efectiva como garantía del proceso comienza a desplegar sus efectos antes de que éste exista; al momento de la creación y estructuración de los procedimientos por el legislador, conforme a los que deberán tramitar los juicios, ya que estos procedimientos deberán estar estructurados de manera de contener los trámites esenciales”²⁹

De igual manera, el jurista español Gonzalo Jiménez Blanco haciendo un análisis de la tutela judicial efectiva reconocida por la Constitución española señala que: “El derecho a la tutela judicial efectiva no es un derecho de libertad, ejercitable sin más y directamente a partir de la Constitución, sino un derecho de prestación, que solo puede

²⁹ Alex Carocca Pérez, *Garantía Constitucional*, Barcelona, Ediciones Olejnik, 1998, p. 120.

ejercitarse por los causes que el legislador establece: ni el legislador podría poner cualquier obstáculo a tal derecho fundamental, pues ha de respetar siempre su contenido esencial.”³⁰

En consecuencia, lo que caracteriza a la tutela jurisdiccional efectiva es su verdadero alcance de protección con el ánimo de brindar a las personas un verdadero amparo o protección jurisdiccional en todo el sentido amplio de la palabra, partiendo del hecho de que la persona tenga las vías para reclamar sus derechos, sin limitaciones u obstáculos, y una vez dentro del proceso se velen todas las garantías posibles, no para obtener un resultado positivo a las presunciones planteadas, sino para que se obtenga un pronunciamiento apegado a derecho, a la realidad y a la justicia.

Así las cosas, se podría decir que la tutela jurisdiccional abarca principalmente tres finalidades:

- 1) Garantizar la libertad de acceso a la justicia, eliminando los obstáculos procesales que pudieran impedirlo.
- 2) Obtener una sentencia debidamente motivada y fundada, en un tiempo razonable, independientemente del acierto de dicho pronunciamiento.
- 3) Que dicha sentencia se cumpla, es decir, se dé la ejecutoriedad del fallo.

Si se toma en consideración el objeto del presente trabajo investigativo y siguiendo un orden cronológico de los efectos del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, es pertinente hacer referencia a que esta figura garantiza en primer término, el derecho de acceso a la jurisdicción, el mismo que deberá ser de manera libre y voluntaria, pero principalmente sin que existan obstáculos que puedan entorpecer su accesibilidad y principalmente trancar la posibilidad de que se le reconozcan a la persona sus derechos

³⁰ Gonzalo Jiménez Blanco, *Comentario a la Constitución, La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Madrid, Editorial Ramón Areces S.A., 2000, p. 237.

legítimamente adquiridos o se puedan corregir cualquier abuso de poder por parte de la administración.

Esta posibilidad de acceder a los órganos jurisdiccionales es recogida por Alex Carocca en el siguiente sentido:

“El ordenamiento debe asegurar a todo sujeto que estime que un interés no le es reconocido o respetado, pueda acudir a los órganos jurisdiccionales, disponiendo el cauce procesal adecuado para ello, con la finalidad de perseguir a través de su acción jurídica, un pronunciamiento jurisdiccional (favorable o desfavorable) que declare su derecho en el caso concreto, vale decir, pueda procurar obtener la tutela judicial. Este acceso solo puede excepcionalmente limitado, en aras de otro derecho o libertad constitucionalmente protegido.”³¹

Así entonces, esta primera finalidad de la tutela jurisdiccional efectiva, que a mi criterio resulta fundamental a la hora de analizar la legitimidad del afianzamiento tributario, se traduce en lo que la doctrina ha denominado el derecho de acción, es decir, el poder acudir ante un Juez o Tribunal a fin de poder obtener de éstos un pronunciamiento a las pretensiones presentadas por el accionante.

3.2. APLICACIÓN DE LA TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES

El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva es una garantía plenamente reconocida en nuestra normativa interna, la cual es elevada a rango constitucional y desarrollada con mayor plenitud a través de las normas secundarias. Dada su naturaleza antes analizada, la

³¹ *Ibíd*em; Pág. 127

garantía a la tutela efectiva es reconocida dentro de los derechos de protección y jurisdiccionales con los que cuenta toda persona, y si bien guarda una directa relación y vinculación con el debido proceso, tanto en la Constitución de 1998³² como en nuestra actual Constitución, su pronunciamiento es independiente de las garantías al debido proceso.

En ese sentido, el Art. 75 de la Constitución señala lo siguiente: *“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 quedarán en indefensión.”*

Así mismo, la garantía de la tutela efectiva es recogida por el Código Orgánico de la Función Judicial³³, estableciendo su aplicabilidad sobre todos los derechos consagrados por la Constitución y en los tratados internacionales, cuando éstos sean reclamados por su titular. De la misma forma, interpretando a la tutela efectiva como una garantía al pronunciamiento de la autoridad judicial, exhorta a que los jueces y juezas se pronuncien sobre la causa así sea que legalmente no les corresponda hacerlo. Ahora bien, el propio Código establece en un artículo distinto al ya señalado, el “Principio de Acceso a la

³² **Constitución Política del Ecuador de 1998:** *“Art. 24.- Para asegurar el debido proceso deberán observarse las siguientes garantías básicas, sin menoscabo de otras que establezcan la Constitución, los instrumentos internacionales, las leyes o la jurisprudencia: 17. Toda persona tendrá derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno quede en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.”*

³³ **Código Orgánico de la Función Judicial:** *“Art. 23.- PRINCIPIO DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA DE LOS DERECHOS.- La Función Judicial, por intermedio de las juezas y jueces, tiene el deber fundamental de garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos declarados en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos o establecidos en las leyes, cuando sean reclamados por sus titulares o quienes invoquen esa calidad, cualquiera sea la materia, el derecho o la garantía exigido. Deberán resolver siempre las pretensiones y excepciones que hayan deducido los litigantes sobre la única base de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, la ley, y los méritos del proceso. La desestimación por vicios de forma únicamente podrá producirse cuando los mismos hayan ocasionado nulidad insanable o provocado indefensión en el proceso. Para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos, y evitar que las reclamaciones queden sin decisión sobre lo principal, por el reiterado pronunciamiento de la falta de competencia de las juezas y jueces que previnieron en el conocimiento en la situación permitida por la ley, las juezas y jueces están obligados a dictar fallo sin que les sea permitido excusarse o inhibirse por no corresponderles.”*

Justicia”³⁴, el cual a mi manera de ver forma parte del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, y hace referencia a que los operadores de justicia son los responsables de garantizar el acceso de las personas y colectividad a la justicia estableciendo las medidas para superar las barreras estructurales de índole jurídica, económica, social, generacional, de género, cultural, geográfica, o de cualquier naturaleza que sea discriminatoria e impida la igualdad de acceso y de oportunidades de defensa en el proceso.

Lo señalado tiene relevancia en el sentido de que cualquier obstáculo establecido por la ley para el libre acceso a la justicia, que guarde relación con algún aspecto económico, social, cultural, etc., y que por lo tanto, no todos los ciudadanos tengan las mismas posibilidades de acudir a los órganos de justicia, resulta evidentemente discriminatorio e inconstitucional.

Por otra parte, la tutela jurisdiccional efectiva es así mismo enunciada en documentos internacionales reconocidos por el Ecuador como es el caso del Pacto de San José de Costa Rica³⁵, tal como se señala en el capítulo segundo del presente documento. Este tratado internacional de aplicación directa e inmediata en nuestro ordenamiento jurídico, que prevalece sobre las leyes, reconoce a toda persona el derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente, imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter; es decir, señala los elementos fundamentales que conforman el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, por

³⁴ “Art. 22.- *PRINCIPIO DE ACCESO A LA JUSTICIA.*- Los operadores de justicia son responsables de cumplir con la obligación estatal de garantizar el acceso de las personas y colectividades a la justicia. En consecuencia, el Consejo de la Judicatura, en coordinación con los organismos de la Función Judicial, establecerá las medidas para superar las barreras estructurales de índole jurídica, económica, social, generacional, de género, cultural, geográfica, o de cualquier naturaleza que sea discriminatoria e impida la igualdad de acceso y de oportunidades de defensa en el proceso.”

³⁵ Convención Americana de Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”; Suscrita por el Ecuador el 22 de noviembre de 1969 y ratificada el 12 de octubre de 1977.

lo que, en función a su jerarquía y aplicabilidad inmediata, es de reconocer que sus disposiciones derogarían cualquier figura jurídica contemplada en la legislación interna que impida, condicione o limite el acceso a una tribunal independiente.

También la Declaración Universal de los Derechos Humanos³⁶ señala en el Art. 8 que: *“Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley”*; es decir, que se enuncia de manera general la efectividad que debe prevalecer en todo recurso, efectividad que es traducida en todos los elementos y características que se han analizado a lo largo del capítulo.

De lo señalado, se desprende que la tutela jurisdiccional efectiva es un derecho que ha sido consagrado tanto por los tratados internacionales de Derechos Humanos, así como internamente a través de la Constitución, leyes, y demás normativa secundaria; su importancia y amplia aplicabilidad resumidas en la libre accesibilidad a la justicia han hecho que esta garantía constitucional sea ampliamente estudiada por la doctrina y debidamente aplicada en los países que la defienden como un elemento fundamental dentro de todo Estado de derecho.

3.3. EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO Y SU LEGITIMIDAD FRENTE A LA TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA Y OTRAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

De lo analizado a lo largo del capítulo se desprende que la tutela jurisdiccional efectiva representa, entre otras cosas, una garantía de acceso a la justicia que debe

³⁶ La Declaración Universal de Derechos Humanos fue aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 10 de diciembre de 1948.

prevalecer dentro de todas las áreas del derecho, como por ejemplo, en materia tributaria; de ahí la importancia de analizar y establecer si efectivamente la tutela jurisdiccional efectiva es respetada y ejecutada en el Ecuador dentro del campo tributario, circunstancia que, tal como se ha analizado anteriormente, fue vulnerada durante el tiempo en que estuvo en vigencia el principio del *solve et repete*, el cual representaba un evidente y nefasto obstáculo para el libre acceso a la justicia.

Retomando el tema central del presente trabajo, y partiendo del análisis que se ha realizado con relación a la similitud y relación que existiría entre el principio *solve et repete* y la figura del afianzamiento tributario creada por la Asamblea Nacional Constituyente a través de la LET, resulta imprescindible estudiar si efectivamente, conforme el test realizado, el afianzamiento tributario es atentatorio al derecho con el que cuenta todo ciudadano, y en este caso en particular, el sujeto pasivo de una obligación tributaria, a recibir del Estado una tutela jurisdiccional efectiva.

Recordemos que el afianzamiento tributario significa un pago proporcional de la cuantía al tributo determinado por la Administración Tributaria, a fin de que el sujeto pasivo deduzca acciones o recursos ante el órgano jurisdiccional para precisamente impugnar dichos actos y procedimientos en los que la Administración persiga la determinación o recaudación de un tributo. En otras palabras representa un sistema en el cual se debe, en un inicio pagar un porcentaje del impuesto determinado para posteriormente poder reclamar su validez o legalidad en instancias judiciales y ante un tribunal independiente.

En este sentido, el afianzamiento tributario representa un obstáculo al acceso a la justicia desde el punto de vista económico, toda vez que, dejando a un lado los costos procesales antes analizados, el tener que cancelar parte del impuesto determinado representa de por sí un sacrificio que debe realizar el sujeto pasivo con la finalidad de

poder reclamar la aparente ilegalidad que se le estaría cometiendo, circunstancia que le pone al sujeto en desventaja para poder reclamar sus derechos ante un tribunal. Adicional a lo señalado, está el hecho de que el afianzamiento se vuelve en un requisito *sine qua non* para poder realizar la impugnación, es decir para que el Tribunal Distrital de lo Fiscal pueda calificar la demanda y posteriormente darle a trámite.

Bajo esta perspectiva, vemos como la figura del afianzamiento tributario, vigente desde el 01 de enero de 2008, se aplica para dar trámite a la demanda, sin importar la condición socio-económica del recurrente que pueda tener en sus pretensiones, por lo que se podría decir que nos encontramos frente a una figura legal que efectivamente obstaculiza, limita, condiciona y en algunos casos impide el acceso a la justicia, y que por lo tanto pone en riesgo el derecho a la tutela efectiva, garantía que debe primar no solo al inicio o durante el proceso judicial, sino también desde el momento en que el Estado, a través del órgano competente, crea bajo su obligación y responsabilidad las normas procesales encaminadas a brindar una accesibilidad a la justicia libre de obstáculo y de trabas que pongan en riesgo una de las finalidades básicas dentro de un Estado de Derecho, esto es, la obtención de la justicia a través de los órganos jurisdiccionales y el sistema procesal tal como lo reconoce la propia Constitución.³⁷

Sobre lo señalado, el jurista Jorge Isaac Valarezo G. dentro de su trabajo investigativo y analítico a la LET, ha sido categórico en señalar que:

“A todas luces lo que se pretende es evitar, por todos los medios, que el sujeto pasivo pueda acceder a la tutela judicial efectiva, recurriendo ante la función judicial para impugnar los actos de la administración. En Conclusión, el sujeto pasivo queda a expensas

³⁷ **Constitución 2008:** “Art. 169.- *El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.*”

de la administración tributaria que ha logrado introducir cambios legales que prácticamente prohíben la impugnación de los actos administrativos por lo oneroso que resulta ejercitar el derecho de defensa.”³⁸

De igual manera, manteniéndome en el ámbito ecuatoriano, el reconocido jurista y catedrático, Dr. Fabián Corral, dentro de su artículo titulado “Pague y Después Reclame” es categórico en señalar que el mensaje de los assembleístas y administración tributaria, a través de la LET, no es otro que el de indicar al sujeto pasivo el que no se defiende ante los órganos judiciales y que por lo contrario pague y acepte la glosa impuesta, evitando así los recargos, cauciones, y demás riesgos y gastos que se generarían. Así mismo, se refiere al afianzamiento tributario como: “*un obstáculo en el ejercicio del derecho a la defensa y menoscabar las garantías del debido proceso, consagrada en los tratados internacionales y en la Constitución Política.*”³⁹; finalmente, concluye señalando que el exigir un respeto al derecho a la tutela efectiva de toda persona, y a su vez, criticar la figura del afianzamiento tributario, no significa el defender a los evasores, sino el de defender a los ciudadanos que quedarán inermes frente al Estado y a las diversas administraciones tributarias.

Por otra parte, la figura del afianzamiento tributario claramente vulnera uno de los principales deberes del Estado reconocidos en la Constitución, a través del Art. 3.1, que es el de: “*Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales.*”

Al hablar de la frase “*sin discriminación alguna*” no se limita únicamente a las diferencias tradicionales como las de género, grupos raciales u orientación sexual, sino también las discriminaciones que se generen de las condiciones socio-económicas⁴⁰ de las

³⁸ Mario A. Prado, Carlos Licto Garzón y Jorge Isaac Valarezo G., *Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Quito, Editorial Processum, 2008, p. 25.

³⁹ http://www.elcomercio.com/solo_texto_search.asp?id_noticia=106923&anio=2008&mes=1&dia=17

⁴⁰ **Constitución 2008:** “Art. 11.- *El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.*”

personas como así lo reconoce la Constitución, medida que pretende evitar a que un ciudadano no pueda acceder a los derechos constitucionales que le asisten por razones estrictamente económicas, lo cual generaría una desigualdad o desventaja frente a la persona que si contaría con la dicha solvencia patrimonial. Dicho esto, en el presente caso se puede observar que la figura del afianzamiento tributario condiciona la accesibilidad a la justicia y a presentar una acción ante los Tribunales Fiscales previo el pago de un porcentaje del impuesto determinado, es decir, a que se cumpla un desembolso económico que en algunos casos puede representar para el sujeto pasivo un limitante que le impida contar con el efectivo goce de su derecho a una tutela jurídica y a un libre acceso a la justicia, por lo que se estaría generando una discriminación frente a terceros que cuenten con la posibilidad económica de pagar previamente un porcentaje del impuesto para poder impugnar su determinación.

En este sentido, el jurista Víctor Abramovich remarca a la igualdad de oportunidades como un factor fundamental dentro de lo que la doctrina y normativa jurídica señalan sobre el acceso a la justicia:

“El acceso a la justicia tiene un doble significado: en un sentido amplio se entiende como garantía de la igualdad de oportunidades para acceder a las instituciones, los órganos o los poderes del Estado que generan, aplican o interpretan las leyes y regulan normativas de especial impacto en el bienestar social y económico. Es decir, igualdad de acceso sin discriminación por razones económicas.”⁴¹

Por otro lado, no olvidemos que el Art. 11, numeral 3 de la Constitución establece como principio constitucional el que: *“Los derechos y garantías establecidos en la*

⁴¹ Haydée Birgin y Víctor Abramovich, *Acceso a la Justicia como Garantía de Igualdad*, Buenos Aires, Editorial Biblos, 2005, p. 20.

Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquiera servidora o servidor público, administrativo y judicial, de oficio o a petición de parte.”

En este sentido, se establece que, tanto el Pacto de San José de Costa Rica como la Declaración Universal de Derechos Humanos, constituyen normas internacionales que forman parte del ordenamiento jurídico ecuatoriano y cuya aplicación debe ser inmediata por parte de cualquier funcionario público, incluyendo los organismos judiciales. Así mismo, bajo las consideraciones expuestas se podría señalar que los tribunales de justicia en el ámbito tributario podrían no aplicar ninguna norma o figura jurídica que vaya en menoscabo o atente los derechos constitucionales de las personas, como es el caso del afianzamiento tributario y su afectación a la tutela jurisdiccional efectiva.

Por otro lado, el Art. 11 numeral 4 de la Constitución, de manera expresa señala que: *“Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales”*. Es decir que, siendo el afianzamiento tributario una figura legal que menoscaba claramente el acceso a la justicia, condicionando su pago para que se pueda calificar la demanda presentada, y como tal incumple con el derecho de tutela judicial efectiva, podría señalarse que la norma jurídica que señala y regulariza el afianzamiento es evidentemente atentatoria a los derechos y garantías constitucionales, es decir, se convierte en una norma inconstitucional.

Con respecto a lo señalado, considero fundamental referirme a la declaratoria de inaplicabilidad por parte de la Segunda Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Superior de Quito, y posteriormente, la declaratoria de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional, con respecto al segundo inciso del Art. 322 del Código de Procedimiento Civil, mediante Resolución No. 0010-2006-DI y publicada en el Suplemento de Registro Oficial No. 127 del 16 de julio de 2007.

Dentro de la sección décima del Código de Procedimiento Civil, en donde se regula los recursos que se pueden presentar frente a la sentencia emitida por la autoridad judicial, el Art. 322 en su párrafo segundo señalaba expresamente que: *“Si el recurrente, dentro del término de ocho días de notificado con esta orden, no paga, se tendrá por no interpuesto el recurso.”*, es decir, que una vez calificado y aceptado a trámite el recurso presentado, se debía cancelar dentro de los 8 días subsiguiente la tasa judicial establecida, so pena de que dicho recurso sea considerado como no interpuesto.

Frente a esta norma claramente atentatoria a la tutela judicial efectiva, la Segunda Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Superior de Quito, dentro de un recurso presentando ante su jurisdicción, resolvió, mediante un auto dictado el 31 de agosto de 2006, que la norma que establece como no interpuesto un recurso de apelación por falta de pago de la tasa judicial, es contraria a la Constitución porque impide el acceso a la justicia que es una garantía básica. Esta declaratoria de inaplicabilidad fue dictada en función al mecanismo de control difuso establecido por la Constitución Política de 1998 en su Art. 274⁴².

Posteriormente, conforme lo establecía la propia Constitución vigente en aquel periodo, la declaratoria de inaplicabilidad fue analizada por el Tribunal Constitucional, organismo que para pronunciarse consideró principalmente los siguientes derechos y garantías constitucionales: a) Gratuidad de la justicia, es decir, el que no se debe imponer ningún sacrificio económico para tener acceso a la justicia; b) El derecho de las personas al acceso a los órganos judiciales y a la tutela judicial efectiva; c) El Estado deberá garantizar

⁴² **Constitución 1998:** *“Art. 274.- Cualquier juez o tribunal, en las causas que conozca, podrá declarar inaplicable, de oficio o a petición de parte, un precepto jurídico contrario a las normas de la Constitución o de los tratados y convenios internacionales, sin perjuicio de fallar sobre el asunto controvertido. Esta declaración no tendrá fuerza obligatoria sino en las causas en que se pronuncie. El juez, tribunal o sala presentará un informe sobre la declaratoria de inconstitucionalidad, para que el Tribunal Constitucional resuelva con carácter general y obligatorio.”*

a todos los habitantes, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio y goce de los derechos establecidos en la Constitución e instrumentos internacionales.

Bajo estas consideraciones, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad del párrafo segundo del Art. 322 del Código de Procedimiento Civil, señalando textualmente que:

“Las personas se encuentran garantizadas para acudir al sistema judicial en defensa de sus derechos e interés, sin que por ningún motivo le sea privado el mismo, lo contrario significará colocarlos en estado de indefensión [...], la norma en referencia no puede ser interpretada en el sentido que quien se encuentre en mora de la misma sea privada del derecho constitucional de acceso a la justicia y a recibir la tutela judicial garantizada por el Código Político, efecto que, en cambio, sí prevé el segundo inciso del Art. 322 del Código de procedimiento Civil, materia del presente análisis.”

De igual manera, puntualizó que: *“Si ninguno de los interesados cubre el valor de la tasa judicial, no se puede denegar la administración de justicia ni privar a ninguno de los litigantes a ejercer sus derecho a la defensa, pues esta es una garantía constitucional reconocida aún en tratados internacionales de los cuales el Ecuador es parte.”*

Finalmente, el Tribunal Constitucional concluyó señalando que:

“En esencia, la disposición contenida en el segundo inciso del Art. 322 del CPC, priva a quien interpone un recurso, del ejercicio de uno de los derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente, por el hecho de falta de pago de

la tasa judicial, [...] En tanto la norma referida, al establecer como presunción la no interposición de un recurso por falta de pago de la tasa judicial y el derecho a la defensa, como bien señalan los miembros de la Segunda Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Superior de Quito, contraviene el Art. 24, numeral 10 y 7, así como los Art. 17 y 192 de la Constitución Política.”

Del caso analizado, se desprende la evidente relación que guarda el párrafo segundo del Art. 322 del Código de Procedimiento Civil con una de las características del afianzamiento tributario, y especialmente con los efectos de su incumplimiento, es decir, que en el caso de no realizar el pago previo del 10 por ciento de la cuantía determinada, el tribunal no podrá calificar la demanda, entendiéndose que ésta jamás fue presentada.

En este sentido, considerando que el afianzamiento tributario resulta principalmente atentatorio al derecho de tutela jurisdiccional efectiva no sólo por el hecho de que el pago previo de un impuesto cuya determinación va a ser sometida a discusión representa un obstáculo al libre y gratuito acceso a la justicia, sino también porque su incumplimiento pone en riesgo el derecho de las personas a tener un acceso a los tribunales de justicia y obtener de ellos una administración de justicia; bien podría considerarse que en el supuesto de que el sujeto pasivo y accionante de un recurso no cumpla con el pago del afianzamiento, la autoridad judicial estaría en la obligación de inaplicar el efecto del no pago y calificar la demanda para su ingreso a trámite, cumpliendo así con la garantía de la tutela judicial efectiva que el Estado, a través de sus servidores.

Está claro entonces que si la Constitución y los instrumentos internacionales garantizan un libre acceso a la justicia, sin condicionamientos ni obstáculos, no puede tolerarse ni aplicarse una figura legal según la cual el acceso a instancias judiciales esté condicionado al pago previo de una supuesta obligación tributaria.

De todo lo expuesto en el presente capítulo, cito una reflexión que realizó el Dr. Pablo Guevara Rodríguez al finalizar su intervención en las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, que considero refleja a la perfección la evidente inconstitucionalidad del afianzamiento tributario:

“Es ineludible concluir que las normas constitucionales que establecen como principio fundamental: el valor supremo de la justicia; como derechos de protección: la gratuidad de la justicia y la no discriminación; como principio normativo: la supremacía de la Constitución frente a otras normas de carácter legal; y, como garantía: el libre acceso a la justicia, a la tutela judicial efectiva y a proscribir cualquier caso en que se coloque al ciudadano en un estado de indefensión, la reforma legal por la cual se establece el afianzamiento de las demandas tributario resulta inconstitucional, por vulnerar los principios, derechos y garantías antes enunciados.”⁴³

Frente a lo citado, concluyo el presente capítulo señalando, bajo una plena convicción, que el afianzamiento tributario, siendo una huella del principio *solve et repete*, representa una figura que viola innegablemente varios derechos y garantías establecidas en la Constitución y en los instrumentos internacionales, entre los que sobresale el derecho a la tutela judicial efectiva, y que por lo tanto, debe ser objeto de un profundo rechazo por quienes actuamos en defensa de los administrados, y debe ser objeto de una inaplicabilidad por quienes se ven en la obligación legal de exigir su cumplimiento.

⁴³ Pablo Guevara, *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, p. 25.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES:

1. El afianzamiento tributario es una clara muestra de la desnaturalización del procedimiento judicial, el mismo que debe estar al servicio de las personas como una herramienta válida y eficaz para alcanzar la justicia, y no servir como un ilegítimo instrumento en uso y beneficio del Estado, estimulando así un abuso por parte de la administración tributaria a la hora de determinar obligaciones fiscales bajo la consigna de mejorar, a toda costa, la recaudación tributaria.
2. El afianzamiento tributario implica, sin duda alguna, un obstáculo de carácter económico para el acceso a la justicia, violentando así el derecho de tutela jurisdiccional efectiva que debe ser garantizado por el Estado, estableciendo una eminente desigualdad con respecto a la protección de los derechos consagrados en la Constitución e instrumentos internacionales, los cuales deben ser de efectivo goce para todas las personas sin que esté de por medio factores de carácter social, político, religioso, económico, o de cualquier otro tipo.
3. La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, vigente en nuestro ordenamiento jurídico desde el mes de enero de 2008, significó, a través del afianzamiento de las demandas en materia tributaria, un volver al pasado o retroceso en lo referente a la obstaculización del libre acceso a la justicia y menoscabo de las garantías de la tutela judicial efectiva; limitación y condicionamiento que ya se lo vivió en el país a través del principio *solve et repete*.

4. En mi criterio, constituye *solve et repete* cualquier medida de pago anticipado que restrinja el derecho de acudir al órgano jurisdiccional y plantear una acción, aún cuando se trate del afianzamiento de una proporción de la cuantía de dicha demanda. Por lo que, considero que el afianzamiento tributario sigue los mismos lineamientos del principio *solve et repete* ya que ambas figuras comparten claramente una misma intención recaudatoria, por la vía de limitar el derecho a la impugnación contenciosa.

5. La Asamblea Nacional Constituyente, órgano del Estado con supuesta competencia legislativa, violentó la obligación de garantizar el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, al crear a través de la LET, una figura como el afianzamiento tributario que resulta ser claramente lesivo y condicionante el acceso a la justicia. Sustento lo señalado en razón a que la tutela judicial efectiva desarrolla sus efectos desde el momento en que se crea y estructura los procedimientos en sí, sus características y condicionamientos.

6. Resulta evidente que atrás del afianzamiento tributario está la intencionalidad de garantizar una mejor recaudación de los impuestos determinados por la Administración sobre el contribuyente, estableciendo un pago previo y porcentual de la cuantía, ahuyentando al sujeto pasivo a que presente una acción en contra de dicho acto de determinación, y así no se dilate el cobro de los tributos. Ante este objetivo, que a mi opinión es totalmente inútil considerando la existencia de otras medidas o figuras que castigan la presentación de demandas infundadas y temerarias, me pregunto si acaso no es ese el objetivo y finalidad de la caución, al menos así lo reflejó el comité de redacción del Código Tributario al indicar la intención de reemplazar el dañino principio *solve et repete* por una medida mucho más cauta y legítima como es la garantía o caución. Es decir, si el

Estado quiere garantizar que el sujeto pasivo de la obligación no cometa un abuso en uso del derecho de acción y lo utilice como un escudo para evitar o por lo menos aplazar el pago de impuestos, precisamente para esos casos está la figura de la caución y por la cual se la creó a través del Código Tributario, por lo que es evidente que creando esta nueva figura del afianzamiento tributario, en donde se obstaculiza fuertemente el acceso a la justicia, lo que se ha generado es una norma claramente inconstitucional y atentatoria a uno de los derechos fundamentales del hombre, el obtener una justicia de jueces y tribunales.

7. El afianzamiento tributario, claramente basado en el principio *solve et repete* resulta ser una figura evidentemente inconstitucional, toda vez que pone en serios riesgos un libre acceso a la justicia y como tal violenta el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva consagrada en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos de los cuales el Ecuador forma parte como Estado suscriptor; es inconstitucional, porque el Estado debe garantizar sin discriminación de ningún orden, el efectivo goce de los derechos establecidos en la constitución y tratados internacionales, hecho que no se cumple con el afianzamiento tributario toda vez que el acceso a la justicia se ve condicionado a las posibilidades económicas del sujeto pasivo; es inconstitucional, porque la Carta Suprema establece que ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos y garantías constitucionales, circunstancia que precisamente acontece con el afianzamiento tributario; es inconstitucional, porque atenta con los derechos consagrados en los instrumentos internacionales de derechos humanos, los mismos que son de aplicación directa e inmediata por y ante cualquier servidor público, administrativo y judicial; y, finalmente, el afianzamiento tributario es inconstitucional, porque es el más alto deber del Estado el respetar y hacer respetar los derechos consagrados en la Constitución, norma suprema que prevalece sobre cualquier otra norma jurídica inferior.

RECOMENDACIONES:

1. Partiendo del hecho fáctico de que el afianzamiento tributario es una figura claramente atentatoria a la tutela jurisdiccional efectiva y como tal, atentatoria a las garantías constitucionales, resulta imprescindible que los jueces a cargo de conocer y pronunciarse sobre las acciones o recursos que impugnen un acto de determinación tributaria, no desestimen u omitan la calificación de dicha demanda por el hecho de que el accionante no realice el pago previo de la cuantía, es decir, no cumpla con el ilegítimo afianzamiento tributario incorporado en el Código Tributario. Lo señalado se sustenta en el control difuso que otorga la Constitución a los jueces y tribunales para inaplicar toda norma que atente con los derechos y garantías consagradas en la Carta Suprema.

De esta manera, retomando el caso analizado en el tercer capítulo, donde la Segunda Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Superior de Quito inaplicó los efectos del no pago de una tasa judicial en los recursos por obstaculizar el acceso a la justicia, los jueces y tribunales del Ecuador estarían aportando, de una manera legal y jurídicamente fundamentada, el que no se siga utilizando al afianzamiento como una herramienta que garantice el cobro vertiginoso de los tributos a costa de limitar y en algunos casos imposibilitar el acceso a la justicia, más aún si toma en consideración que la figura de la caución busca precisamente garantizar los créditos liquidados a favor del Estado, pero sin que ésta se constituya en un obstáculo para el acceso a la administración de la justicia.

2. De la mano a la primera recomendación realizada, es así mismo indispensable el fomentar ante la Corte Constitucional el que se declare, en su totalidad, la

inconstitucionalidad del Art. 7 de la LET, el mismo que establece la figura del afianzamiento tributario. Tal como lo señalé en la introducción del presente documento, el analizar la figura del afianzamiento incorporada por la LET desde el punto de vista constitucional, no guarda otro fin que el de aportar como herramienta de análisis y juicio para que quienes formamos parte del área jurídica y específicamente en el derecho tributario, podamos, de manera conjunta o individual, luchar para que la figura del afianzamiento tributario, altamente lesiva para el contribuyente y las personas en general, sea desterrada del ordenamiento jurídico.

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.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

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 Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Quito, Editorial Processum, 2008.

Ribas, Armando P., *Otro traspie 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.

Véscovi, Enrique, Teoría General del Proceso, Bogotá, Editorial Temis, 1999.

Villegas, Héctor B., Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2001.