

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

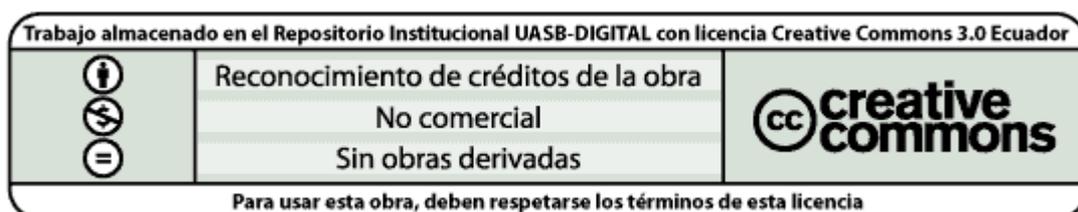
Mención en Derecho Tributario

**Problemas constitucionales originados por las disposiciones
cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del
Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los
Ingresos del Estado frente a la tutela judicial efectiva e
irretroactividad en materia tributaria**

Autora: María Isabel Cisneros Arias

Tutor: Fausto Murillo Fierro

2015



Cláusula de cesión de derecho de Publicación de tesis

Yo, María Isabel Cisneros Arias, autora de la tesis intitulada “Problemas constitucionales originados por las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado frente a la Tutela Judicial Efectiva e Irretroactividad en materia tributaria”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a tercero y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 17 de abril de 2015

Firma:

Resumen

El presente trabajo académico abarca un análisis en el que se define la vulneración de principios y derechos constitucionales y tributarios; así como también se constatan los vicios de forma y/o de fondo en la aprobación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (en adelante LFAOIE). Para llegar a comprobar dicha hipótesis fue utilizado el método analítico, como la misma palabra lo indica, se analizó cada paso del procedimiento adoptado para la aprobación de la mencionada ley, que en ejercicio de sus atribuciones constitucionales el señor Presidente de la República, presentó ante la Asamblea Nacional el proyecto de LFAOIE, calificado como de urgencia en materia económica.

La presente investigación pretende demostrar las violaciones al procedimiento legislativo establecido en la Constitución de la República (en adelante Constitución) para la aprobación de las leyes que crean, modifican o suprimen tributos; es decir, los cuestionamientos constitucionales de forma que, desde el personal punto de vista de quien presenta esta investigación, han ocurrido en el trámite y promulgación de la LFAOIE.

Comprende también el presente trabajo, un análisis de las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, constantes en la aludida Ley, que tiene como propósito evidenciar la vulneración del principio de irretroactividad de la ley tributaria en perjuicio de los contribuyentes; y la violación a la garantía constitucional de la tutela judicial efectiva, y a la seguridad jurídica; es decir, cuestionamientos constitucionales de fondo a la LFAOIE.

La parte final del trabajo contiene algunas reflexiones sobre los efectos jurídicos que la aplicación de las disposiciones cuarta y décima ocasionó en los procesos contenciosos tributarios que se encontraban en conocimiento de los jueces competentes al momento de la entrada en vigencia de la manifestada LFAOIE.

Palabras claves:

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, consignación, procedimiento coactivo, seguridad jurídica, tutela judicial efectiva.

Dedicatoria

Esta obra académica dedico a mis padres,
quienes me han apoyado incondicionalmente.

Tabla de contenidos

Capítulo primero: Vicios de forma: Violaciones en el trámite de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado	7
1.1 Procedimiento legislativo establecido en la Constitución de la República para la aprobación de leyes.....	8
1.2 Procedimiento legislativo de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado	12
Capítulo segundo: Vicios de fondo: Las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado.....	19
2.1 Análisis de la disposición cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.....	20
2.1.1 Derecho a la tutela judicial efectiva.....	22
2.1.2 La tutela judicial efectiva en el ordenamiento jurídico ecuatoriano e implicaciones en materia tributaria.....	25
2.2 Análisis de la disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.....	29
2.2.1 Principio de irretroactividad e implicaciones en materia tributaria.....	34
2.2.2 Seguridad jurídica e implicaciones en materia tributaria.....	37
Capítulo tercero: Consecuencias jurídicas: Efectos jurídicos en los juicios contenciosos tributarios que se encontraban en trámite al momento de la Promulgación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.....	43
3.1 Impacto de la disposición cuarta y décima en los procedimientos contencioso-tributarios	43
3.2 Soluciones sobre la problemática de la LFAOIE.....	51
Conclusiones	52

Bibliografia.....56

Capítulo primero

Vicios de forma: Violaciones en el trámite de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado

El Ecuador actualmente vive dentro del sistema político democrático, esto significa que el derecho de participación en la vida política del estado está garantizado para los miembros de la sociedad., salvo que por determinadas circunstancias se hallen suspendidos de sus derechos políticos.

En un sistema democrático es común y necesario que el poder político no se concentre en las mismas manos, es así que atento a la teoría política de separación de poderes creada por Charles Louis de Secondat, Barón de Montesquieu, en su obra el Espiritu de las Leyes (1747), se ha previsto en la normativa ecuatoriana tres poderes con funciones específicas que se complementan entre sí y que naturalmente sirven de contrapesos. En la teoría política clásica, los tres principales poderes son el Ejecutivo que administra el Estado, el Legislativo que crea leyes y el Judicial que administra justicia.

La Constitución de la República del Ecuador expedida en el año 2008, establece a la Asamblea Nacional como el órgano estatal encargado de la potestad legislativa; es decir, es dicho ente el que tiene la facultad de discutir y aprobar las leyes que regirán en la República; esto, sin perjuicio de la facultad de colegislador que la misma Constitución ha previsto para el Ejecutivo. En este sentido, es la regla general, que la normativa con jerarquía de ley sea aprobada por la Asamblea Nacional que se sujetará al procedimiento legislativo previsto tanto en la Constitución cuanto en la Ley Orgánica de la Función Legislativa.

En lo referente a la creación de normas tributarias de carácter legal el Doctor, José Vicente Troya, ha señalado lo siguiente:

En la Constitución de 2008 se afrontan tres temas importantes en materia tributaria: la creación de los tributos, sus principios y las diversas normas que se deben aplicar. El Estado, en ejercicio de su soberanía crea y aplica los tributos. Ha terminado por prevalecer la tesis de que debe existir el consentimiento del pueblo, por medio de sus representantes, para la creación de los tributos. En Ecuador, el Legislativo de acuerdo

con las varias constituciones que han regido, ha sido el órgano de poder público que ha creado tributos.¹

1.1 Procedimiento legislativo establecido en la Constitución de la República para la aprobación de leyes

Es importante tener presente al iniciar este análisis que el proyecto -posteriormente decreto ley- de LFAOIE², se trata básicamente de una ley tributaria; que crea el impuesto ambiental a la contaminación vehicular, modifica el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto de Consumos Especiales (ICE) para los vehículos híbridos, cambia la fórmula de cálculo del ICE a los cigarrillos y bebidas alcohólicas, reforma el Impuesto a la Salida de Divisas, y, crea el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables. Este señalamiento no deja duda de que se trata de una ley que crea y modifica tributos.

Por otra parte, es preciso advertir que el proyecto de LFAOIE fue remitido en octubre de 2011, a tan solo escasos dos meses del cierre del ejercicio fiscal, lo cual, devela el fin recaudatorio como propósito gravitante del mencionado proyecto. Desde esta perspectiva, pasa a segundo plano la “preocupación estatal” por la contaminación ambiental que se pondera en la exposición de motivos del proyecto de LFAOIE

No se puede dejar de señalar expresamente que todo proyecto de ley debe seguir el trámite previsto en las normas constitucionales y en las normas de la Ley Orgánica de la Función Legislativa, para su aprobación, promulgación y publicación en el Registro Oficial; no hay justificación jurídica válida, salvo el estado de emergencia, que permita eludir el procedimiento previsto en la Constitución y en la Ley Orgánica de la Función Legislativa para la aprobación y promulgación de una ley.

El procedimiento legislativo se encuentra establecido en la Constitución³ desde el artículo 132 hasta el 140.

¹ José Vicente Troya, *Lecciones de Derecho Tributario con las últimas reformas* (Quito: Ediciones Fausto Reinoso, 2015), 25.

² Ecuador, *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 583 (Quito, 24 de noviembre de 2011). En adelante se cita esta Ley como LFAOIE.

³ *Constitución de la República del Ecuador 2008*, tít. IV, “Participación y Organización del Poder”, cap. segundo, “Función Legislativa”, arts. 132 al 140. (Quito: Asamblea Nacional, Comisión Legislativa y de Fiscalización), 30,31 y 32. En adelante se cita esta Constitución como ConsE 2008.

1. El artículo 132 de la Constitución establece que se requerirá de ley en los siguientes casos:

1. Regular el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.
2. Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes.
3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.
4. Atribuir deberes, responsabilidades y competencias a los gobiernos autónomos descentralizados.
5. Modificar la división político-administrativa del país, excepto en lo relativo a las parroquias.
6. Otorgar a los organismos públicos de control y regulación la facultad de expedir normas de carácter general en las materias propias de su competencia, sin que puedan alterar o innovar las disposiciones legales.

2. El artículo 134 de la Constitución expresa los sujetos que tienen la facultad de presentar proyectos de ley:

1. A las asambleístas y los asambleístas, con el apoyo de una bancada legislativa o de al menos el cinco por ciento de los miembros de la Asamblea Nacional.
2. *A la Presidenta o Presidente de la República.*
3. A las otras funciones del Estado en los ámbitos de su competencia.
4. A la Corte Constitucional, Procuraduría General del Estado, Fiscalía General del Estado, Defensoría del Pueblo y Defensoría Pública en las materias que les corresponda de acuerdo con sus atribuciones.
5. A las ciudadanas y los ciudadanos que estén en goce de los derechos políticos y a las organizaciones sociales que cuenten con el respaldo de por lo menos el cero punto veinticinco por ciento de las ciudadanas y ciudadanos inscritos en el padrón electoral nacional.
6. Quienes presenten proyectos de ley de acuerdo con estas disposiciones podrán participar en su debate, personalmente o por medio de sus delegados.

(La cursiva me pertenece)

Existen dos tipos de procedimientos para el trámite de los proyectos de ley: Ordinario y Especial o de urgencia económica. La diferencia entre los dos tipos radica principalmente en los plazos a los que son sometidos los proyectos de ley hasta su promulgación en el Registro Oficial.

Procedimiento ordinario:

3. El artículo 135 de la Constitución⁴ indica que solo el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley en materia de creación, extinción o modificación de tributos, aumento de gasto público y división política administrativa del país.
4. El proyecto de ley debe referirse a una sola materia y se lo presentará a la Asamblea Nacional a través de su Presidente.
5. El proyecto de ley tendrá que ser discutido en dos debates y una vez aprobado será enviado al Presidente de la República para que sancione u objete parcial o totalmente el mismo. Sancionado el proyecto de ley o de no haber objeciones dentro de un plazo de treinta días contados a partir del día siguiente de la recepción del documento, se promulgará la ley y por ende se ordenará la publicación en el Registro Oficial. Sin embargo, si la objeción es total, la Asamblea Nacional no podrá volver a considerarlo sino después de un año contado de la fecha de la objeción; mientras si la objeción es parcial, el Presidente de la República enviará un texto alternativo y éste será revisado por la Asamblea Nacional en un plazo de treinta días y será aprobado por el voto de la mayoría de los asistentes a la sesión. Así como también, podrán ratificar tal proyecto inicialmente aprobado con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros; y en caso de que ésta no considerara la objeción en el plazo señalado, significa que la Asamblea se allanó a tales objeciones y el Ejecutivo dispondrá la promulgación de la ley y su publicación en el Registro Oficial.
6. En caso de que haya objeción por inconstitucionalidad, la Corte Constitucional emitirá su dictamen en el plazo de treinta días, si ésta resuelve que hay inconstitucionalidad total se archivará el proyecto de ley; si fuere parcial, la Asamblea elaborará las respectivas enmiendas; y, finalmente, si el dictamen señala que no hay inconstitucionalidad, el órgano legislativo dispondrá su promulgación y publicación en el Registro Oficial.

Procedimiento para los proyectos de ley calificados de urgente en materia económica:

⁴ *Ibíd.*, art. 135.

Aparte del procedimiento legislativo descrito en líneas precedentes, la Constitución establece un procedimiento especial, el cual debe seguir el siguiente trámite:

Para los proyectos de ley calificados como de urgencia en materia económica, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa⁵, las comisiones especializadas correspondientes de la Asamblea Nacional, dentro del plazo de diez días contados a partir del inicio del tratamiento del proyecto de ley, presentarán al titular de la Asamblea Nacional las observaciones que consideren pertinentes; dentro del aludido plazo, los ciudadanos que tengan interés en el proyecto pueden acudir ante la comisión especializada para exponer sus observaciones o argumentaciones. Cabe señalar, que en ningún caso la comisión puede emitir su informe en un plazo menor a cinco días, ya que los ciudadanos que se vean afectados por el proyecto de ley, puedan acudir a la comisión encargada y exponer sus argumentos. Una vez que el Presidente de la Asamblea Nacional tenga el informe, éste será distribuido a los asambleístas y por ende el Presidente convocará el primer debate, donde los legisladores tendrán que presentar sus observaciones en la misma sesión o hasta tres días después de haber concluido la sesión.

El artículo 62 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa⁶ dispone que la comisión especializada tendrá que recoger y analizar las observaciones al proyecto efectuadas por los asambleístas en el primer debate. Transcurrido el plazo de cuatro días, contados a partir del cierre de la sesión del pleno de la Asamblea, la comisión especializada deberá presentar al Presidente de la Asamblea Nacional el informe para segundo debate.

El Presidente o la Presidenta de la Asamblea Nacional dispondrán la distribución del informe a los asambleístas. Transcurridas cuarenta y ocho horas desde la distribución del informe el Presidente o la Presidenta de la Asamblea lo incluirá en el orden del día para segundo debate, en el que se aprobará, modificará o negará el proyecto de ley. Asimismo, vale recalcar que si el Pleno decide archivar el proyecto de ley lo puede hacer siempre y cuando exista la mayoría absoluta.

Cuando en el plazo de treinta días la Asamblea Nacional no apruebe, modifique o niegue el proyecto de ley calificado de urgencia en materia económica,

⁵ Ecuador, *Ley Orgánica de la Función Legislativa*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 642 (Quito, 27 de julio de 2009): 12 y siguientes. En adelante se cita esta Ley como LOFL.

⁶ *Ibíd.*, art. 62.

el Presidente de la República lo promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial.

El trámite especial puede resumirse de la siguiente manera:

- 1.- El Presidente de la República envía a la Asamblea Nacional un proyecto de ley calificado como urgente en materia económica.
- 2.- Una vez que la Asamblea Nacional reciba el documento, lo analizará tal como describe el procedimiento ordinario; la única diferencia es el plazo. En este procedimiento, la Asamblea Nacional tendrá treinta días para modificarlo o aprobarlo, caso contrario el Presidente de la República promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial. En dicho plazo también tendrán lugar los dos debates, tal como está previsto para el procedimiento ordinario.
- 3.- En cualquier momento, la Asamblea Nacional podrá modificar o derogar la norma aprobada por el ministerio de la ley, con sujeción al trámite ordinario.

1.2 Procedimiento legislativo de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado

Se debe señalar que el proyecto de LFAOIE se envuelve en un muy encomiable propósito de concienciar a todos los ciudadanos que tienen de alguna forma responsabilidad ambiental; las personas naturales, las sociedades, deben comprometerse para desarrollar procesos de producción más limpios; que los hábitos de consumo de los ciudadanos sean más amigables con el medio ambiente; que comprendan los ciudadanos que el ciclo de un producto no termina cuando es consumido, sino cuando los desechos o basuras tiendan a minimizar la contaminación ambiental; lograr a toda costa desalentar las prácticas contaminantes; y, por otra parte, incentivar al ciudadano para que recicle su basura o material de desecho.

Dados estos señalamientos constantes en la exposición de motivos del proyecto de ley enviado por el Presidente de la República, nadie pondría en tela de duda los fines extra fiscales que inspiran el proyecto; sin embargo, su contenido hace que se transforme en una ley que crea y modifica tributos; pues, aparte de la creación de los “impuestos verdes” y la regulación de las actividades mineras e hidrocarburíferas, reforma el Impuesto a la Salida de Divisas, establece normas para

regular la devolución del IVA al sector de la Transportación Pública; y, contiene reformas a la Ley 41 de Creación del Servicio de Rentas Internas.

Apartado especial constituyen las normas para el cobro de las acreencias que tiene el Estado con aquellos deudores morosos, que fueron los que causaron la crisis de 1999, ya que con ciertos recursos judiciales logran dilatar los procedimientos de cobro; este propósito evidentemente recaudatorio, “justifica” la reforma a la sección de la coactiva contenida en el Código de Procedimiento Civil.

A continuación, se detalla el trámite que siguió el proyecto de LFAOIE:

1. El Presidente de la República envió el proyecto de Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, calificado como urgente en materia económica, a la Asamblea Nacional, mediante oficio No. T.5975-SNJ-11-1347, con fecha 24 de octubre de 2011.
2. Este proyecto de ley no cumplió con uno de los requisitos que señala el artículo 136 de la Constitución de la República, en concordancia con el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa⁷, norma que dispone al Consejo de Administración Legislativa la calificación previa de los proyectos de ley remitidos por el Ejecutivo a la Asamblea Nacional, verificando que el proyecto se refiera a una sola materia. Sin embargo, la LFAOIE hace varias reformas a distintos cuerpos normativos como a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Ley de Creación de Servicio de Rentas Internas, Código de Procedimiento Civil, Ley de Hidrocarburos y Ley de Minería. A pesar de todo lo expuesto, el proyecto de LFAOIE no fue sometido a los dos debates que dispone el artículo 137 de la Constitución y el Ejecutivo lo promulgó y publicó en el Registro Oficial como decreto ley. Los autores, Juan Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez indican lo siguiente con relación a los decretos leyes:

Por medio de los decretos leyes se expide la llamada legislación delegada, la cual en el ordenamiento colombiano tiene cabida en dos órdenes de situaciones. En primer lugar, cuando el mismo Congreso de la República autoriza al ejecutivo, mediante una ley de facultades extraordinarias, para que expida actos con fuerza de ley de conformidad con el artículo 150.10 de la Constitución (Colombiana); y, en segundo lugar, cuando la delegación deriva, no de una declaración expresa del legislador, sino de una previsión general y abstracta contenida en el texto constitucional para que se traslade al ejecutivo la potestad normativa que le corresponde al legislativo si éste no la ha ejercitado oportunamente y

⁷ *Ibíd.*, art. 56.

es imprescindible para el funcionamiento del Estado contar con las normas pendientes de expedición, lo que ocurre concretamente con la ley del PND y con la ley de presupuestos.

La delegación proveniente del legislativo se encuentra regulada constitucionalmente por el artículo 150.10. Acerca de ella nos interesa destacar que este tipo de autorizaciones del legislativo al ejecutivo no puede emplearse para decretar impuestos ni para expedir leyes orgánicas, las que como vimos, también se ocupan de materia fiscales referidas a los procedimientos bajo los cuales deben elaborarse los planes de desarrollo y las leyes de presupuestos. Esta restricción debemos entenderla como una imposición del constituyente al legislador para que se ocupe de manera directa de la materia impositiva y de la orgánica, por considerarla necesitada de un pronunciamiento expreso de la voluntad popular, mandato que por demás es acorde con el principio de reserva de ley.⁸

Básicamente, lo que señala el derecho comparado es que la autorización otorgada al ejecutivo por parte de la Constitución para expedir leyes, no lo podrá hacer sobre tributos, ya que uno de los componentes del presupuesto del Estado son los tributos. Algo similar indica la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 292 “El Presupuesto General del Estado es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos del Estado, *e incluye todos los ingresos y egresos del sector públicos*, con excepción de los pertenecientes a la seguridad social, banca pública, las empresas públicas y los gobiernos autónomos descentralizados.”⁹ (La cursiva me pertenece). Por lo tanto, es otra de las razones que los proyectos de ley de contenido tributario deben ser observados por la Asamblea Nacional, ya que los impuestos son ingresos que forman parte del Presupuesto General del Estado.

3. En este caso, la LFAOIE ha modificado una Ley Orgánica como la de Régimen Tributario Interno. Mientras que el artículo 133 de la Constitución¹⁰ expresa que ninguna ley ordinaria podrá modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica, violando además la jerarquía normativa establecida en el artículo 425 de la Constitución¹¹.

4. Adicionalmente, la Asamblea Nacional no observó el principio de reserva de ley que se encuentra plasmado en los artículos 120, 132 y 301 de la Constitución¹²; y, 4 del Código Orgánico Tributario:

⁸ Juan Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez, “El sistema normativo del derecho fiscal”, *Curso de Derecho Fiscal* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007), 137.

⁹ ConsE 2008, art. 292.

¹⁰ ConsE 2008, art. 133.

¹¹ *Ibíd.*, art. 425.

¹² ConsE 2008, arts. 120, 132 y 301.

Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:

[...]

7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.

Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirán de ley en los siguientes casos:

[...]

3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.

Art. 301.- Principio de reserva de ley.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo a la ley.

El artículo 4 del Código Orgánico Tributario define a la reserva de ley de la siguiente manera:

Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este código.¹³

Antes de explicar el principio de reserva de ley, es importante conocer el significado de un principio. Los principios expresan un deber ser y se manifiestan a través de mandatos, prohibiciones, permisos o derechos.¹⁴ Es decir, los principios son directrices que deben seguir las normas de un ordenamiento jurídico. Además, se los puede definir de la siguiente manera: son mandatos de optimización que ordenan que algo, dependiendo de las posibilidades fácticas y jurídicas, sea realizado en la mayor medida posible, en consecuencia, su cumplimiento puede verificarse en grados diferenciados.¹⁵

¹³Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 38 (Publicación: 14 de junio de 2005, última reforma: 29 de diciembre de 2014), art. 4. En adelante se cita este Código como COT.

¹⁴ Colón Bustamante Fuentes, *Nueva Justicia Constitucional*. (Quito: Editorial Jurídica del Ecuador), 65.

¹⁵*Ibid.*, 73.

El principio de reserva de ley es una figura jurídica de rango constitucional lo que significa que todos los tributos y sus elementos fundamentales deben estar establecidos en una ley, a excepción de la creación de los tributos de los gobiernos autónomos descentralizados que lo hacen mediante ordenanzas. El jurista, Fernando Pérez Royo¹⁶, señala que la regulación de los elementos del tributo pertenece al principio de legalidad y que estos elementos son la identificación de los sujetos activo y pasivo, los supuestos que origina el tributo; en otras palabras el hecho generador, tarifa y tipo de tributo. Además, indica que el lugar de pago y plazos pueden ser establecidos mediante una normativa reglamentaria. Mientras que el ordenamiento jurídico ecuatoriano, expresa que la reserva de ley es que una norma tributaria sea sancionada mediante una ley y a su vez indicar los elementos que la componen como lo indica el COT.

Por su parte, los autores Roberto Insignares Gómez y Mary Claudia Sánchez Peña señalan que:

El principio de reserva de ley tributaria puede definirse como el mandato constitucional que establece que la creación y regulación de los tributos debe realizarse por la ley. Este papel preponderante de la ley en la definición del sistema tributario se fundamenta, como lo señala FERREIRO LAPATZA, en el hecho que “la ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de los ciudadanos que forman parte de ella”. Es así como el principio de reserva de ley tributaria ha sido consagrado en la mayoría de constituciones del mundo, al destacar que los impuestos sólo pueden ser definidos por los órganos legislativos competentes. Sólo en ese momento el reglamento entra a cumplir un papel protagónico en el desarrollo de la ley, aunque siempre subordinado a ésta.¹⁷

Los mencionados autores ratifican que una norma tributaria necesariamente tiene que ser creada mediante una ley, y dicha facultad la tienen los órganos competentes de cada Estado. En el caso de Ecuador, la Asamblea Nacional es la institución encargada de crear, modificar o derogar leyes de contenido tributario, a través de sus legisladores o miembros; y, el reglamento de aplicación de ley, como el nombre mismo lo indica es una normativa complementaria a la ley, sin crear nuevos tributos ya establecidos en ella.

¹⁶ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. (Navarra: Civitas, 2013), 78-79.

¹⁷ Roberto InsignaresGómez y Mary Sánchez Peña, “Los principios constitucionales del sistema tributario”, *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010), 120.

5. Si el proyecto de ley fue calificado como urgente en materia económica por parte del Presidente de la República, la Asamblea Nacional debió conocerlo y tratarlo observando lo dispuesto en el artículo 140 de la Constitución, esto es, siguiendo el procedimiento ordinario con la particularidad de que el plazo para ser conocido por el legislativo se reduce a treinta días. El hecho de que exista un plazo especial para este tipo de proyectos de ley, de ninguna manera conlleva la posibilidad de que no se cumplan con todos y cada uno de los requisitos previstos en la Constitución y la ley para el trámite ordinario. Lastimosamente, el proyecto de LFAOIE enviado por el Presidente de la República el 24 de octubre de 2011, y publicado en el Registro Oficial el 24 de noviembre del mismo año, jamás fue objeto de debate alguno por parte de los asambleístas.

Por lo tanto, sin lugar a dudas, es evidente que este proyecto de ley no fue debatido, ni aprobado legítimamente por los legisladores miembros de la Asamblea Nacional, violándose el principio de reserva de ley previsto en los artículos 120 numeral 7, 132 numeral 3 y 301 de la Constitución de la República; y en el artículo 4 del Código Orgánico Tributario.

Existe inconstitucionalidad de forma, cuando una ley, decreto, decreto ley, ordenanza, o cualquier acto normativo, ha sido aprobado por un órgano sin competencia o cuando se ha inobservado el procedimiento establecido para su expedición.

De todo lo expuesto, resulta evidente, en opinión de quien elabora este trabajo, la inconstitucionalidad de forma en la aprobación de esta ley, pues son claras las irregularidades que han ocurrido durante su trámite y aprobación.

El artículo 68 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa impone: “Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y *mediante trámite ordinario previsto en la Ley Orgánica de la Función Legislativa, la Asamblea Nacional* podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos”.¹⁸ (La cursiva me pertenece).

En virtud de la aludida norma quedan claros los vicios de forma que la autora del este trabajo se propuso a demostrar en esta primera parte de la tesis; el trámite que debió seguir el proyecto de LFAOIE que crea y modifica impuestos, es el establecido en el referido artículo 68 y no el establecido para las leyes calificadas como urgentes en materia económica; a menos que hayan cumplido los dos debates

¹⁸LOFL, art. 68.

para el conocimiento y observaciones de la Asamblea Nacional. Por otro lado, está claro que el proponente del proyecto, impropiamente optó por calificarlo de urgencia en materia económica y lamentablemente el Poder Legislativo, en opinión de la autora del presente trabajo, no tuvo la independencia institucional para hacer prevalecer las normas constitucionales y la propia Ley Orgánica de la Función Legislativa. El Presidente de la República tuvo que hacer un llamado de atención a los asambleístas antes de promulgar y publicar la ley en el Registro Oficial, ya que la Constitución expresa que toda norma de contenido tributario tiene que ser aprobada mediante una ley. Por lo tanto, el ejecutivo tuvo que haberse abstenido de promulgar la LFAOIE.

En conclusión; la creación, modificación o extinción de tributos no puede tener trámite distinto al ordinario previsto en la Constitución y en la Ley Orgánica de la Función Legislativa.

Capítulo segundo

Vicios de fondo

Las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado

El artículo 424 de la Constitución que nos rige establece a la letra: “La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica [...]”¹⁹.

Por su parte el artículo 425 *ibíd.*, señala el orden jerárquico de las normas: La Constitución en la cúspide; los tratados y convenios internacionales de derechos humanos; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; finalmente los demás actos normativos y decisiones de los poderes públicos.

En consecuencia, toda normativa que forma parte del ordenamiento jurídico del Ecuador debe subordinarse, guardar coherencia y armonía con la Carta Magna; y no puede haber ley, reglamento, decreto, acuerdo ministerial, resolución, etc., que la contradiga o altere sus principios y derechos.

Los Poderes Legislativo, Ejecutivo, Judicial, de Transparencia y Control Social y Electoral del estado ecuatoriano, tienen la obligación de cumplir y hacer cumplir la Constitución y los principios y derechos consagrados en ella, de manera igualitaria a todos los ciudadanos, sin beneficiar a unos y/o perjudicar a otros.

En este capítulo se analizarán las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, sobre la base de figuras jurídicas fundamentales para la aplicación del Derecho: la tutela judicial efectiva; el principio

¹⁹ConsE 2008, art. 424.

de irretroactividad de la ley; el derecho a la seguridad jurídica, que constituyen derechos y principios que la propia Constitución las establece como pilares para el buen funcionamiento del régimen jurídico y social del país.

2.1 Análisis de la disposición cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado

Examinado el procedimiento legislativo para la promulgación de la LFAOIE, que ha permitido evidenciar las inconstitucionalidades de forma que vician la aludida ley, corresponde analizar su contenido; es decir, su aspecto material, con el propósito de evidenciar inconstitucionalidades de fondo que vulneren o contraríen derechos y principios fundamentales previstos en la Constitución de la República.

Antes de la reforma al artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, prevista en la LFAOIE, dicho artículo señalaba lo siguiente:

Art. 968 CPC.- No se administrarán las excepciones del deudor, sus herederos o fiadores, contra el procedimiento coactivo, sino después de consignada la cantidad a que ascienda la deuda, sus intereses y costas. [...]

La consignación no significa pago.

La consignación no será exigible cuando las excepciones propuestas versaren únicamente sobre falsificación de documentos con que se apareja a la coactiva, o sobre prescripción de la acción, [...]²⁰

Por lo tanto, el referido artículo fue reformado con el siguiente contenido: La disposición cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental dispone lo siguiente:

Cuarta: Sustitúyase el primer y tercer inciso del artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, por los siguientes textos:

Serán admisibles las excepciones que se deduzcan en juicio coactivo.

Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que ascienda la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción.²¹

²⁰Ecuador, *Código de Procedimiento Civil*, en Registro Oficial Suplemento, No. 58 (12 de julio de 2005), art. 968. En adelante se cita este Código como CPC.

²¹LFAOIE, disposición cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado.

Esta norma dispone que el deudor tiene la obligación de consignar el valor adeudado, más intereses y costas para que el procedimiento de ejecución sea suspendido; caso contrario el ejecutor continuará con la acción coactiva en contra del deudor.

La Constitución de la República establece que la potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por los órganos de la Función Judicial y por los demás órganos y funciones establecidos en la Constitución.²² En ese sentido, la norma *ibíd.*, señala que: En virtud de la unidad jurisdiccional, ninguna autoridad de las demás funciones del Estado podrá desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución.²³ Concomitantemente, el Código Orgánico de la Función Judicial indica que: La jurisdicción y la competencia nacen de la Constitución y la ley. Solo podrán ejercer la potestad jurisdiccional las juezas y jueces nombrados de conformidad de sus preceptos, con la intervención directa de fiscales y defensores públicos en el ámbito de sus funciones.²⁴ El Código de Procedimiento Civil señala que: Juicio es la contienda legal sometida a la resolución de los jueces.²⁵ Por tanto, es evidente que el procedimiento coactivo no es un juicio en estricto sensu, toda vez:

a) No existe un tercero imparcial que decida sobre una contienda entre dos partes; se trata de un procedimiento administrativo que tiene por objeto cobrar los créditos y acreencias que estén pendientes de pago al Estado, para lo cual el legislador confirió a ciertas entidades públicas acreedoras o recaudadoras la facultad de sustanciar por sí mismas el cobro de las deudas; y,

b) el funcionario recaudador no es autoridad judicial con facultad jurisdiccional.

El procedimiento de ejecución en materia tributaria, tiene su propia identidad y naturaleza,²⁶ inicia con la notificación al deudor del título de crédito que lleva implícita la orden de cobro, dándole un plazo de ocho días para que cancele la obligación, solicite facilidades de pago o presente un reclamo en contra del título de crédito. En caso de que el deudor no pague, el funcionario competente dictará el auto

²²ConsE 2008, art. 167.

²³*Ibíd.* art. 168, numeral 3.

²⁴ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 544 (9 de marzo de 2009), art.7. En adelante se cita este Código como COFJ.

²⁵ *Ibíd.*, art. 57.

²⁶COT, art. 149.

de pago²⁷ ordenando que cancele la obligación en el término de tres días o dimita bienes equivalente a ésta; caso contrario, sus bienes serán embargados y rematados hasta cubrir la totalidad de la deuda.

Una vez citado el auto de pago, el deudor tendrá veinte días contados desde el día hábil siguiente al de la citación para presentar excepciones a la coactiva.²⁸ Presentada la demanda de excepciones, la administración tributaria enviará el expediente al Tribunal Contencioso Tributario para que resuelva en sentencia las excepciones presentadas.²⁹ La presentación de las excepciones suspenderá el procedimiento de ejecución, así lo establece de manera imperativa el artículo 214 del Código Orgánico Tributario.

En consecuencia, para que la disposición cuarta de la LFAOIE tenga cabida en materia tributaria, debió expresamente reformar o derogar parcialmente el aludido artículo 214 del Código Orgánico Tributario. Mas aún, se debe tener presente que una ley ordinaria como lo es la LFAOIE no puede reformar ni contradecir una Ley Orgánica como el Código Orgánico Tributario.

2.1.1 Derecho a la tutela judicial efectiva

La tutela judicial efectiva significa que el estado, a través de la Función Judicial, tiene la obligación de asegurar un juzgamiento que se funde estrictamente en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, garantizando el ejercicio pleno de los derechos de los ciudadanos. En así que la tutela judicial efectiva es considerada como:

[...] la tutela judicial efectiva es un derecho de contenido complejo que se integra por una pluralidad de derechos tales como el derecho de acceso a la jurisdicción, el derecho de acceso al recurso, el derecho a obtener una resolución motivada y fundada en derecho, y el derecho a la ejecución de las resoluciones judiciales, y, además, en sus propios términos.³⁰

²⁷ Ibid., art. 161.

²⁸ Ibid., art. 214.

²⁹ Ibid., art. 279.

³⁰ Juan Ignacio Moreno Fernández, “Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes en las haciendas locales”, *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales* (Madrid, Thomson Civitas, 2007), 190.

De igual manera, lo ratifica la Corte Constitucional Colombiana en algunas de sus sentencias:

El derecho a la tutela judicial efectiva comprende no solo la posibilidad que se reconoce a las personas, naturales o jurídicas, de demandar justicia ante las autoridades judiciales del Estado, sino, también, la obligación correlativa de éstas, de promover e impulsar las condiciones para que el acceso de los particulares a dicho servicio público sea real y efectivo.³¹

El derecho a una tutela judicial efectiva, apareja, entre otras cosas, la posibilidad de acceder en condiciones de igualdad y sin obstáculos o barreras desproporcionadas, a un juez o tribunal independiente e imparcial, frente al cual se pueda acometer, libremente, la plena defensa los derechos o intereses propios a fin de obtener, dentro de un plazo razonable, la debida protección del Estado. Es un derecho de naturaleza prestacional, pues exige la puesta en obra del aparato estatal con miras a su realización. En este sentido, debe afirmarse que se trata de un derecho de configuración legal y, en consecuencia, depende, para su plena realización, de que el legislador defina los cauces que permitan su ejercicio.³²

Es claro que como parte del contrato social al que los miembros del estado están sometidos se generan obligaciones mutuas, y muchas de ellas comunes entre las partes involucradas dentro de este marco, entre esas primordialmente el cumplimiento de la ley, y en el caso de los órganos de administración de justicia el reconocimiento y celosa vigilancia del respeto de los derechos de las personas que han requerido su intervención; uno de estos derechos es, por supuesto, el derecho a la tutela judicial efectiva, sobre la cual se ha mencionado lo siguiente:

La acción de tutela en el ordenamiento constitucional busca que los agentes del Estado, [...], dado el poder que pueden ejercer, no violen o dejen de violar los derechos fundamentales de los ciudadanos [...] la acción de tutela como institución jurídica que busca desincentivar conductas arbitrarias por parte de los agentes del Estado [...].³³

El derecho a la tutela judicial efectiva es una figura que permite que quienes participen en un proceso judicial, obtengan de los órganos jurisdiccionales resoluciones fundadas en derecho y que previamente a la emisión de éstas se hayan cumplido oportunamente los trámites conforme a la ley y de esta manera garantizar el pleno goce de los derechos consagrados por la Constitución. La tutela judicial

³¹Colombia. Corte Constitucional, [Sentencia T-247 de 2007].

³²Colombia. Corte Constitucional, [Sentencia C-318 de 1998].

³³ Fernando Castillo Cadena, “Acción de tutela y políticas públicas”, *Seguridad jurídica, estabilidad y equilibrio constitucional hacia un derecho eficiente* (Bogotá, Grupo Editorial Ibáñez, 2011), 135.

efectiva es un derecho fundamental de carácter netamente constitucional; por lo tanto, su presencia es transversal en cada una de las materias que integra el ordenamiento jurídico.

La tutela judicial efectiva se trata de un derecho de contenido amplio que tiene implícita relación con el derecho a la defensa y al debido proceso que la Constitución garantiza para los ciudadanos; tal es así que un proceso que desconozca los derechos aquí referidos es absolutamente nulo y por tanto, no comporta efectos jurídicos. La tutela judicial efectiva acertadamente ha sido prevista como un derecho independiente; sin embargo, es parte del derecho de acción ya que:

El derecho a la jurisdicción no se agota con el acceso al órgano judicial, sino que se debe brindar a las personas una tutela judicial efectiva a sus derechos individuales. Es decir, es necesario que se cumpla con garantía del debido proceso consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, cuyo centro radica en el respeto del derecho a la defensa y que la pretensión se resuelva mediante sentencia que debe ser oportuna, fundada y justa.³⁴

Es lógico lo que señala el autor argentino, Roberto Romero, ya que el derecho a la tutela judicial efectiva no representa deducir una acción judicial, sino que el ciudadano tiene derecho a que haya un juzgamiento justo aplicando las normas establecidas para el caso.

Como se lo señaló en líneas precedentes, la tutela judicial efectiva forma parte del derecho al debido proceso el cual debe ser entendido como “el conjunto de elementales garantías judiciales que hagan posible el ejercicio real de los derechos, su protección y reivindicación en caso de amenaza o violación ya sea por parte del estado o de los particulares permitiendo con que los ciudadanos puedan defenderse adecuadamente ante cualquier acto o decisión que los afecte.”³⁵

Es evidente que dentro de un procedimiento administrativo o judicial en el que se decidan sobre los derechos y obligaciones de las personas, deben ser reconocidos y aplicados todos y cada uno de sus derechos previstos en el ordenamiento jurídico. El incumplimiento de esta regla constituye una transgresión al derecho al debido proceso que es el que permite alcanzar la justicia. En otras

³⁴ Roberto Luis Romero Acuña, *Aspectos de tutela judicial efectiva tributaria* (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008),93.

³⁵ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, 2 vol. (Loja: Universidad Técnica Particular de Loja, 2005) ,31.

palabras, de no existir debido proceso ni tutela judicial efectiva, no existiría el derecho pleno a la defensa y en consecuencia no es posible obtener justicia.

2.1.2 La tutela judicial efectiva en el ordenamiento jurídico ecuatoriano e implicaciones en materia tributaria

Como se ha manifestado anteriormente, la tutela judicial efectiva es parte del derecho al debido proceso, y este a su vez del derecho a la defensa. Ahora bien, en materia tributaria la doctrina señala lo siguiente:

“La tutela judicial efectiva no solo importa eliminar las trabas a la habilitación de la instancia, sino también otorgar un “plus” de protección judicial para que se tome la tutela judicial efectiva en “real y efectiva”, intensificando el control del accionar de la administración pública y protegiendo al ciudadano de posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas exorbitantes. La tutela judicial, para que sea efectiva, exige no solo el respeto del derecho a la defensa, sino también la idea a cargo de los magistrados judiciales de que el proceso no tiene exclusivamente un fin ordenador, sino que sirve para la realización de derechos fundamentales.”³⁶

La tutela judicial efectiva está plasmada en el artículo 75 de la Constitución de la República:

Art. 75.- Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela judicial efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión.³⁷

En concordancia, el artículo 12 del Código Orgánico de la Función Judicial dispone:

Art. 12.- Principio de gratuidad.- El acceso a la administración de justicia es gratuito. El régimen de costas procesales será regulado de conformidad con las previsiones de este Código y de las demás normas procesales aplicables a la materia.

La jueza o juez deberá calificar si el ejercicio del derecho de acción o de contradicción ha sido abusivo, malicioso o temerario. Quien haya litigado en estas circunstancias, pagará las costas procesales en que se hubiere incurrido, sin que en este caso sea admitida exención alguna.

Las costas procesales incluirán los honorarios de la defensa profesional de la parte afectada por esta conducta. Quien litigue de forma abusiva, maliciosa o temeraria será condenado, además, a pagar al Estado los gastos en que hubiere incurrido por esta causa.

³⁶Romero, *Aspectos de tutela judicial*, 103.

³⁷ConsE 2008, art. 75.

Estas disposiciones no serán aplicables a los servicios de índole administrativa que preste la Función Judicial, ni a los servicios notariales.³⁸

De la normativa transcrita se deduce que para ejercer el derecho de acción y contradicción ante los órganos de la Función Judicial, para que éstos de conformidad con la Constitución y la ley diriman los conflictos que se les propongan, las personas no deben cumplir con pago alguno; es decir, el acceso a la justicia, al tratarse de un derecho fundamental, como no podría ser de otra manera, es gratuito. El exigir pagos para acceder a la justicia significaría un retroceso absoluto en el reconocimiento pleno de los derechos de las personas, considerando que de exigírseles pagos, se limitaría el ejercicio de este derecho únicamente a las personas que mantengan la capacidad económica para realizar el pago requerido; y, naturalmente, aquello es inaceptable, ya que los derechos no se confieren en virtud de la capacidad económica, sino por el hecho de ser personas y por tanto titulares de derechos.

La sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador No. 030-SCN-CC del caso No. 0056-10-CN de fecha 2 de diciembre de 2010, cita lo siguiente:

El derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de los derechos de las personas tiene relación con el derecho de acceso a los órganos jurisdiccionales para que, luego de un proceso que observe las garantías mínimas establecidas en la Constitución y la ley, se haga justicia; por tanto, se pueda afirmar que su contenido es amplio y en este se diferencian en tres momentos: el primero relacionado con el acceso a la justicia, el segundo con el desarrollo del proceso en un tiempo razonable, y el tercero que tiene relación con la ejecución de la sentencia, esto es, acceso a la jurisdicción, debido proceso y eficacia de la sentencia.

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

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

³⁸COFJ, art. 12.

restricción injustificada al derecho a la tutela efectiva imparcial y expedita.³⁹

La sentencia de la Corte Constitucional de Ecuador No. 020-10-SEP-CC del caso No. 0583-09-EP, cita lo siguiente:

El derecho a la jurisdicción o derecho a tutela judicial efectiva, equivale al derecho que tiene todo ciudadano de concurrir al órgano judicial en procura de justicia; constituye un derecho humano fundamental que debe estar libre de restricción y absolutamente inviolable, corresponde no solo al que estimula primero la jurisdicción, sino también al emplazado a defenderse de la pretensión de aquel. La tutela judicial no se agota con el mero acceso al órgano judicial, sino que requiere además que se cumpla la garantía del debido proceso, cuyo meollo radica en el derecho a la defensa, que responde al impulso natural de la defensa, instinto atávico del ser humano a la postres convertido en derecho objetivo por el ordenamiento positivo.⁴⁰

La Corte Constitucional del Ecuador señala que la tutela judicial efectiva no significa solamente tener acceso a los tribunales de justicia, sino que abarca que el juicio debe ser sustanciado en un tiempo prudente; así como, la respectiva ejecución de la sentencia.

En líneas posteriores de la cita, hace referencia que dicho derecho incluye eliminar todos los obstáculos para acceder a la justicia; sin embargo, el Presidente de la República propuso la disposición cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado y fue aprobada por el ministerio de la ley, lo que constituyó una vulneración al derecho de tutela judicial efectiva.

Esta disposición cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, dispone que las personas que adeudan sumas de dinero al estado ecuatoriano deberán consignar la totalidad de la deuda, intereses y costas para que la demanda de excepciones pueda suspender el procedimiento coactivo o de ejecución.

Cabe cuestionarse, por ejemplo, en materia tributaria ¿qué sucedería con los pequeños contribuyentes? Si la administración tributaria cita a un contribuyente con el auto de pago y resulta que la acción para ejercer la coactiva está prescrita, el deudor tendrá que consignar la deuda a pesar de que la acción se encuentra prescrita.

³⁹ Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia No. 030-10-SCN-CC del Caso No.0056-10-CN], en Registro Oficial Suplemento No. 359 de 10 de enero de 2011.

⁴⁰Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia No. 020-10-SEP-CC del Caso No. No. 0583-09-EP].

Si este deudor no dispone de los recursos monetarios suficientes para la respectiva consignación, el procedimiento coactivo no será suspendido; es decir, en este caso el contribuyente se quedaría en estado de indefensión por no cumplir con una obligación que la ley ambiental exige.

El artículo 424 de la Constitución dice: “Prevalencia suprema de la Constitución en el ordenamiento jurídico.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.”⁴¹

El jurista ecuatoriano, Luis Cueva Carrión, define a la supremacía constitucional de la siguiente manera: “La supremacía constitucional significa que no existe norma superior a la de la Constitución; por lo tanto, todas las que se dicten para aplicar sus principios deben subordinarse a ella y si esto no ocurre serán inconstitucionales y, en consecuencia carecerán de validez jurídica.”⁴²

Por lo tanto, la disposición cuarta objeto de estudio de este capítulo, vulnera el principio de supremacía de la Constitución de la República, ya que tal norma establece un obstáculo para acceder a la justicia, norma que no se apega a la Carta Magna Ecuatoriana, ni mucho menos se ajusta, al principio fundamental consagrado en el artículo 1 de la Constitución que dice: “El Ecuador es un Estado Constitucional de derechos y justicia[...].”⁴³

La tutela judicial efectiva ha sido prevista en el ordenamiento jurídico actual y en la mayoría de las legislaciones latinoamericanas toda vez que ha surgido: [...] la necesidad de proteger los derechos del contribuyente a través de un proceso contencioso – tributario que garantice esencialmente la igualdad de las partes en el mismo, la defensa inalienable de sus derechos y el sometimiento a órganos jurisdiccionales.⁴⁴

Los contribuyentes pueden ejercer el derecho a la tutela judicial efectiva cuando crean conveniente; es decir, cuando tengan las pruebas y argumentos suficientes para demostrar que las determinaciones practicadas por las

⁴¹ConsE 2008, art. 424.

⁴² Luis Cueva Carrión, *El debido proceso* (Quito: ImpreseñalCia. Ltda., 2001), 43.

⁴³ConsE 2008, art. 1.

⁴⁴ Horacio García Belsunce, “El Derecho Tributario en la obra de Ramón Valdés Costa”, *Estudios En memoria de Ramón Valdés Costa*, Tomo I (Uruguay: Fundación de Cultura Universitaria, 1999), 208.

administraciones tributarias carecen de validez, o falta de motivación, o que son ilegítimas.

El procedimiento que cumple el Servicio de Rentas Internas para el ejercicio de sus facultades para la determinación de obligaciones tributarias es el siguiente: emite la orden de determinación, analiza la documentación o información presentada por el contribuyente, recaba información de terceros, de instituciones públicas y privadas, del sistema financiero, para finalmente concluir con la emisión del acta de determinación de obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo.

Si el acto de determinación alcanza firmeza, el SRI debe ejercer su facultad recaudadora, a través del procedimiento coactivo o de ejecución para cobrar las acreencias. Además, para asegurar el interés fiscal, está facultado para emitir medidas cautelares para la solución de las mismas.

La consignación del cien por ciento de la obligación tributaria, revive la superada regla del solve et repete, la cual significa, “pague para repetir”; es decir, previamente debe pagar la obligación tributaria para acceder a la justicia. Si bien es cierto la consignación no es un pago, pero finalmente llega a serlo. Si el contribuyente no cumple con la consignación, simplemente no se suspende el procedimiento coactivo. Por la misma razón, es necesario “La supresión de la regla “solve et repete” y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, son necesarios para la igualdad de las partes.”⁴⁵

Por otro lado, el Pacto de San José de Costa Rica, del cual Ecuador es suscriptor, dispone que toda persona tiene derecho a ser oída ante un tribunal o juez competente y lo debe hacer con las debidas garantías, a través de recursos sencillos y rápidos, para protegerse de actos violentos que atentan contra los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución u otra normativa; es decir, no debe existir condiciones ni obstáculos de ninguna especie para acceder a la justicia.

2.2 Análisis de la disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado

⁴⁵Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, “XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Lima 1993. Tema 1: El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, *Estatutos Resoluciones de las Jornadas* (Montevideo: 2004), 123.

La Ley de Fomento Ambiental dispone lo siguiente:

Décima: Agréguese al Código de Procedimiento Civil, la siguiente Disposición Transitoria:

Disposición Transitoria: De conformidad con lo establecido en el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, en aquellas demandas o juicios de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de esta reforma, se da un plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en consignar el dinero que hace referencia el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, sin que en ningún caso, esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna.

Cumplido el plazo establecido en la disposición transitoria anterior, se les otorga a los Juzgadores o Juzgadoras de primera o segunda instancia, Tribunales Contenciosos Administrativos o de casación, el término de veinticuatro horas improrrogables, para ordenar la conclusión, que se oficie al Juzgado de Coactiva y se disponga el archivo del proceso; y, en el mismo término de veinticuatro horas las Secretarías y Secretarios, para notificar lo resuelto al funcionario competente de la Institución de origen (Juzgado de Coactiva) y archivar el proceso.

Los Juzgadores o Juzgadoras de los distintos niveles, Secretarías y Secretarios, que no cumplan con las obligaciones contenidas en esta disposición serán inmediatamente destituidos de sus funciones por el Consejo Nacional de la Judicatura.

Esta reforma al Código de Procedimiento Civil, será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia de coactiva e incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional de Justicia y que no medie sentencia ejecutoriada.⁴⁶

Lo que dispone esta norma en relación a los juicios de excepciones a la coactiva que han sido iniciados con anterioridad a la vigencia de esta ley, es que los deudores están obligados a consignar el valor de la deuda, intereses y costas en un plazo improrrogable de diez días; con esta disposición, sin duda, el principio de irretroactividad está siendo vulnerado; así como también el derecho al debido proceso al disponer que la providencia del archivo de la causa por no haber la consignación ordenada en la mencionada disposición, no será objeto de recurso alguno. Sin embargo, “La ley tributaria debe asegurar las garantías del debido proceso en las instancias administrativas y jurisdiccionales, otorgando en todos los casos el derecho a obtener el pronunciamiento de un órgano jurisdiccional.”⁴⁷ Es decir, que ninguna norma debe contradecir lo dispuesto en la Constitución, y de la misma manera lo señala el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: “La

⁴⁶ LFAOIE, disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado.

⁴⁷ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, “III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario San Pablo 1962. Tema 3: Principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias”, *Estatutos Resoluciones de las Jornadas* (Montevideo: 2004), 39.

aplicación de las normas tributarias no pueden afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional.”⁴⁸

Por otro lado, el artículo 3 del Código Orgánico Tributario dispone que solo por acto legislativo los tributos podrán ser establecidos, modificados o extinguidos; y además, no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo.

El tratadista argentino, Carlos GiulianiFonrouge, expone: “En ocasiones la retroactividad es necesaria para desbaratar maniobras de evasión fiscal, durante el período transcurrido entre el proyecto de modificación y la fecha de su sanción pero de esto no se sigue que sea un procedimiento recomendable en todos los casos: es cuestión de oportunidad y discreción.”⁴⁹

Desde el punto de vista de la autora de este trabajo, es a todas luces correcto lo señalado por el insigne doctor, Carlos GiulianiFonrouge; el problema se centra en que el procedimiento coactivo no es un tributo, sino como la palabra lo indica es un procedimiento de carácter que tiene como fin recuperar las acreencias que un particular debe al Estado; es decir, consignar la totalidad de la deuda no ayudará a solucionar el problema de la evasión fiscal.

La retroactividad en materia tributaria no debe aplicarse para obtener beneficios fiscales, a menos que el estado ecuatoriano declare el estado de excepción. En Ecuador, la figura de la declaratoria del estado de excepción es una de las facultades que tiene el Presidente de la República tal como lo dispone la Carta Magna; “La Presidenta o Presidente de la República podrá decretar el estado de excepción en todo el territorio nacional o en parte de él en caso de agresión, conflicto armado internacional o interno, grave conmoción interna, calamidad pública o desastre natural. La declaración del estado de excepción no interrumpirá las actividades de las funciones del Estado.”⁵⁰

Mientras se encuentra vigente tal declaratoria, el Presidente de la República podrá decretar la recaudación anticipada de tributos.⁵¹ En este caso es comprensible, ya que el gobierno ecuatoriano necesitaría recursos económicos para resolver ese tipo de inconvenientes. Sin embargo, el procedimiento coactivo no se trata de un tributo como lo señaló la autora en líneas anteriores, es una figura jurídica que tiene

⁴⁸Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, “I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Montevideo 1956. Tema 1: Autonomía del derecho tributario”, *Estatutos Resoluciones de las Jornadas* (Montevideo: 2004), 31.

⁴⁹ Carlos GiulianiFonrouge, *Derecho Financiero*, 9ª ed., 2 vol. (Buenos Aires: La Ley, 2005), 138.

⁵⁰ConsE 2008, art. 164.

⁵¹ConsE 2008, art. 165.

como objetivo recuperar las sumas de dinero que los ciudadanos adeudan al Estado Ecuatoriano.

La doctrina clasifica dos clases de retroactividad, la propia y la impropia. “La primera es aquella en la que la norma busca incidir en situaciones ocurridas y perfeccionadas o finiquitadas con anterioridad a su vigencia, es decir, persigue surtir efecto sobre hechos del pasado. La segunda es aquella que persigue incidir en situaciones que no han concluido aun.”⁵²

Mónica Heredia, dice que la retroactividad impropia puede ser aplicada en materia tributaria sobre los tributos periódicos, ya que éstos se agotan al final de un determinado período como el impuesto a la renta, el cual es cancelado a la administración tributaria al final de cada año fiscal. Para clarificar, esta clase de retroactividad no vulneraría el principio de irretroactividad plasmado en la Constitución, debido a que si una nueva ley modifique determinados aspectos del tributo en un momento intermedio del periodo, no habría inconvenientes, ya que tal situación del tributo no estaría constituida o agotada. En cambio, si se aplicara a un tributo instantáneo ya no sería retroactividad impropia; sino retroactividad propia, por lo que el tributo instantáneo se origina con el hecho generador y se agota en ese momento como el impuesto al valor agregado.

Discrepo con la tesis de Mónica Heredia, en virtud que toda retroactividad aplicada a las leyes tributarias si es una vulneración del principio de irretroactividad que dispone la Constitución de la República y por ende del derecho a la seguridad jurídica. Cada uno de los contribuyentes elabora su propia planificación tributaria anual; sin embargo, en el caso de que haya una retroactividad impropia de cualquier norma tributaria a mitad del periodo fiscal, también tendría una consecuencia negativa para el contribuyente a pesar de que sea un “cambio beneficioso”. Por ejemplo, el periodo fiscal inicia el 1 de enero de 2015 y el ejecutivo presente una reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en la que las bebidas alcohólicas serán deducibles para el cálculo del impuesto a la renta y la Asamblea Nacional la aprueba el 1 de mayo de 2015. Por lo tanto, antes de la vigencia de la norma los contribuyentes pudieron haber obtenido las facturas de consumo de bebidas alcohólicas con sus respectivos nombres y tenían la oportunidad de pagar menos impuesto a la renta al cerrar el periodo fiscal; es decir, es un cambio

⁵² Mónica Heredia, *Nuevos Estudios Sobre Derecho Tributario* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2006), 22.

beneficioso para el contribuyente pero finalmente hubo un perjuicio por no haber sido desde el inicio del año.

Es menester recalcar una vez más que el procedimiento coactivo no es un tributo; por todos los antecedentes existe un quebrantamiento al principio de irretroactividad como al derecho al acceso gratuito a la justicia, plasmado en el artículo 75 de la Constitución, por exigir una consignación que prácticamente sería un “pago” para acceder a la justicia.

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

De esta forma, infringe el principio de supremacía que se encuentra plasmado en el artículo 424 de la Constitución de la República:

Art. 424.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.

La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.⁵³

Partiendo nuevamente del criterio del jurista ecuatoriano, Luis Cueva Carrión, que define así a la supremacía constitucional.- “La supremacía constitucional significa que no existe norma superior a la Constitución; por lo tanto, todas las que se dicten para aplicar sus principios deben subordinarse a ella y si esto no ocurre serán inconstitucionales y, en consecuencia carecerán de validez jurídica.”, todas las normas tienen que ser coherentes con la Constitución, caso contrario son nulas y por tanto inaplicables jurídicamente,⁵⁴

De la misma forma, el jurista ecuatoriano, Colón Bustamante Fuentes señala:

La Constitución es la base sobre la cual se levanta la totalidad del sistema jurídico de un Estado y ella establece las condiciones de validez de todas las demás normas, y cuando se genera contradicción o violación de la Constitución, la supremacía constitucional se hace efectiva a través

⁵³ConsE 2008, art 424.

⁵⁴Cueva Carrión, *El debido proceso*, 43.

del control de constitucionalidad, que es un sistema de protección jurídica a la Constitución.”⁵⁵

Como lo han mencionado los referidos juristas, la Constitución es la norma suprema dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, y asimismo le faculta a la Corte Constitucional el control constitucional de las normas que integran el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Al existir incoherencias con la Constitución, muchos particulares han presentado demandas de inconstitucionalidad sobre las disposiciones cuarta y décima de la LFAOIE; igualmente, varios jueces han elevado a consulta la aplicación de las dos disposiciones que son objeto de estudio dentro de esta tesis académica.

2.2.1 Principio de irretroactividad e implicaciones en materia tributaria

El principio de irretroactividad de la ley de manera general, encuentra su razón de ser en el argumento lógico de que una determinada actuación se la realiza al amparo de una norma vigente, conocida con certeza; es decir, que un hecho que se ejecuta bajo un imperio jurídico determinado y respecto del cual se toman las precauciones necesarias para garantizar que no se lo contravenga, no puede verse afectado por cambios normativos que se produzcan en el futuro, toda vez que dichos cambios son imposibles de prever y consecuentemente no deberían modificar o alterar actuaciones del pasado.

La naturaleza jurídica del principio de irretroactividad es de origen constitucional y forma parte a su vez del principio de seguridad jurídica.

¿De qué se trata el principio de irretroactividad? Es un principio que permite únicamente la aplicación de las normas hacia el futuro, de tal manera que los hechos anteriores a la vigencia de una determinada norma no se sujetan a ésta, sino a la previa.⁵⁶

Gonzalo Aguirre Ramírez, señala los diferentes casos en que la ley tributaria puede ser retroactiva:

1.- Cree nuevos hechos generadores o modifique sus elementos definitorios, refiriéndolos al acaecimiento de hechos o situaciones ocurridos o configurados con anterioridad a la fecha de su entrada en

⁵⁵ Colón Bustamante Fuentes, *Nueva justicia constitucional* (Quito: Editorial Jurídica del Ecuador, 2014), 89.

⁵⁶ Mónica Heredia, *Nuevos Estudios Sobre Derecho Tributario*. 11.

vigencia. 2.- Modifique los elementos determinantes de la cuantía de la obligación -sea su base de cálculo o su alícuota-, de manera tal que una u otra se apliquen a hechos generadores acaecidos antes de su entrada en vigor. 3.- Incluya como sujetos pasivos de la obligación tributaria a personas que no lo eran antes del acaecimiento o configuración del hecho generador.⁵⁷

Este argumento es claro y preciso, ya que determina cuales son los casos en que la ley tributaria podría tener un efecto retroactivo. Es así que un hecho en la actualidad no genera obligación tributaria porque no ha sido previsto como hecho generador de la misma; sin embargo, podría darse el caso que en el futuro una norma lo contemple como tal; y de esta forma lo plasme para los hechos anteriores a la vigencia de dicha norma, lo cual constituye un ejemplo de retroactividad de la ley.

La irretroactividad de la ley es un principio jurídico por el cual se restringe la posibilidad de que una norma regule situaciones pasadas a su entrada en rigor. La consecuencia lógica y jurídica de otorgar efecto retroactivo a una norma es, sin lugar a duda una vulneración al principio de seguridad jurídica, ya que constituiría una flagrante trasgresión a la garantía de estabilidad y certeza normativa.

Así lo ratifica la Corte Constitucional de Colombia en su sentencia No. C-635-00: El principio de irretroactividad no sólo se vulnera cuando se altera hacia el pasado el hecho generador, sino también “cuando una ley modifique cualquiera de los aspectos o elementos que delimitan la obligación tributaria (sujetos pasivos, base de cálculo, alícuota, etc.) y pretenda incidir sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor.”⁵⁸

La Constitución en su artículo 300 indica cuales son los principios que deben ser aplicados al régimen tributario ecuatoriano.

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.⁵⁹

⁵⁷ Gonzalo Aguirre Ramírez, “Fundamento constitucional del principio de la irretroactividad de las leyes tributarias en Argentina y Uruguay”, *Estudios En memoria de Ramón Valdés Costa*, Tomo II (Uruguay: Fundación de Cultura Universitaria, 1999), 894-895.

⁵⁸ Colombia. Corte Constitucional, [Sentencia C-635 de 2000].

⁵⁹ ConsE 2008, art. 300.

Igualmente, el Código Civil como norma general para todas las ramas del derecho establece lo siguiente: “Art. 7.- La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo [...]”⁶⁰

Finalmente, el Código Orgánico Tributario dice: “Art. 3. Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.”⁶¹

El mencionado artículo de manera expresa dispone que no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes; mientras que la disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFAOIE ordena que los juicios de coactiva iniciados con anterioridad a la vigencia de tal ley, de igual manera tendrán la obligación de consignar los valores señalados en la norma, caso contrario serán archivados. A pesar que existe norma expresa, ésta es inaplicada, las autoridades no respetan la legislación; solamente quedan en papel sin ser aplicadas, reiterando lo que alguna vez expresó el eximio jurista y ex Presidente de la República, doctor Carlos Julio Arosemena Monroy, al señalar que “el Ecuador es el país de Jauja, en donde la ley es un pedazo de papel que todas las funciones del Estado han violado”.

Por otro lado, la Corte Constitucional también se ha pronunciado sobre el principio de irretroactividad:

La Corte Constitucional expresa que “debemos necesariamente entender que tal principio coexiste de manera conjunta con el principio de seguridad. Al respecto, la palabra seguridad proviene de securitas, la cual deriva del adjetivo securus (de segura) que, significa estar libre de cuidados. En sentido amplio, la palabra seguridad indica la situación de estar alguien seguro frente a un peligro. Es por esto que el principio de irretroactividad es una expresión del valor de seguridad jurídica, y en nuestro ordenamiento constitucional el principio de la irretroactividad se entiende como un planteamiento básico de la organización jurídica del Estado, pues la seguridad de los ciudadanos y la propia equidad exigen que las situaciones creadas al amparo de la anterior norma se conserven o, al menos, que los derechos adquiridos se mantengan y respeten a pesar de que la nueva norma no prevea derechos semejantes para el futuro. Es decir, que las normas no tienen efecto alguno en situaciones ocurridas antes de su promulgación, salvo que en ellas se disponga lo contrario [...]”⁶²

⁶⁰Ecuador, *Código Civil*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 46(24 de junio de 2005), art. 7.

⁶¹COT, art. 3.

⁶²Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia No. 026-10-SCN-CC del Caso No. 0025-10-CN].

El principio de irretroactividad busca la seguridad de los ciudadanos frente a las nuevas normas, ya que las normas anteriores a las posteriores deben conservar los derechos adquiridos que se hayan otorgado durante la vigencia de éstas.

Finalmente, una de las sentencias de la Corte Constitucional Colombia señala lo siguiente:

El principio de irretroactividad de la ley tributaria no impide ni obstaculiza la labor del legislador de modificar el ordenamiento positivo para introducir los cambios que considere necesarios en ese campo, atendiendo razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia. En consecuencia, bien puede modificar, adicionar y derogar disposiciones jurídicas de esa índole, con una sola limitación: la no violación de los distintos postulados, reglas y derechos constitucionales.⁶³

El órgano Ejecutivo junto con el órgano Legislativo podrá crear, reformar o derogar normas tributarias, siempre y cuando cumpla y respete los principios constitucionales; es decir, no deben existir normas tributarias con efecto retroactivo lo que perjudica al contribuyente, y en caso de eso suceda se vulnera a la vez el derecho a la seguridad jurídica, que será estudiado en el siguiente numeral.

2.2.2 Seguridad jurídica e implicaciones en materia tributaria

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define a la seguridad como “el conocimiento seguro y claro de algo”⁶⁴; agrega además, una definición de seguridad jurídica señalando que ésta es una “cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación.”⁶⁵

El Estado a través de sus distintos órganos tiene la obligación de precautelar la vigencia del derecho de seguridad jurídica confiriendo de esta manera, estabilidad normativa y conocimiento pleno del derecho aplicable a actos ejecutados en un tiempo determinado.

El principio de seguridad jurídica también impone que la ley sea anterior a los hechos o situaciones que va a regular, porque la ley retroactiva, al reconsiderar situaciones anteriores y modificar las consecuencias ya producidas de las mismas de conformidad al derecho

⁶³Colombia. Corte Constitucional, [Sentencia C-604 de 2000].

⁶⁴ Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, Vigésima segunda edición. (Madrid, 2001).

⁶⁵ *Ibíd.*

anterior, produce un resquebrajamiento a la ordenación normativa y compromete la seguridad que el régimen jurídico debe proporcionar⁶⁶

La seguridad jurídica es aquella garantía que las constituciones actuales han previsto para brindar a los ciudadanos, e inclusive a los funcionarios administrativos o públicos, certidumbre respecto a que sus actuaciones cumplen de manera irrestricta con el ordenamiento jurídico vigente al momento de ejecutarlas o planificarlas; por lo tanto, es un derecho de jerarquía constitucional que garantiza que las actuaciones no quebrantan determinadas normas previamente conocidas y vigentes; es así que mal podría modificarse ese ordenamiento de manera retroactiva con un efecto negativo al ciudadano que cumplió la normativa en su totalidad.

El Doctor, Rodrigo Patiño Ledesma, señala en una de sus obras el fin de la seguridad jurídica:

La seguridad jurídica [...] no solo depende de los contenidos y valores que reflejan cada una de las normas, sino también de sus procedimientos de elaboración, publicación y aplicación, lo que significa que las instituciones jurídicas funcionan mediante normas claras y susceptibles de ser conocidas por todos, que rigen sobre situaciones posteriores a su entrada en vigor, lo que permite eliminar la incertidumbre y proscribir la arbitrariedad en el obrar estatal, generar certeza y previsibilidad de la ley como requisitos para la realización plena del derecho [...]. Seguridad que presupone la eliminación de toda arbitrariedad, la vigencia de un ámbito de vida en la que el hombre pueda desenvolver su existencia con verdadera libertad y responsabilidad.⁶⁷

La seguridad jurídica tiene como objetivo la eliminación de todo tipo de arbitrariedad por parte de los funcionarios públicos encargados de aplicar y cumplir con las normas jurídicas, sin omitir etapas de los procedimientos legalmente establecidos.

El jurista español, Rafael Calvo Ortega señala la seguridad jurídica:

[...] gira en torno a la idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto de Derecho, que es identificada como “el saber a qué atenerse”. La importancia de este principio obedece a las siguientes razones:

⁶⁶ Gonzalo Aguirre Ramírez, “Fundamento constitucional del principio de la irretroactividad de las leyes tributarias en Argentina y Uruguay”, *Estudios En memoria de Ramón Valdés Costa*, Tomo II, 906.

⁶⁷ Rodrigo Patiño Ledesma, “Estados de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano”, *Jornadas por los 50 años del sistema especializado de justicia tributaria en el Ecuador* (Quito: Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos, 2010), 7

i) Al ser la obligación tributaria una de tipo legal, la producción y regulación de sus defectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos, a diferencia de una obligación de tipo contractual.

ii) La producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes, consecuencia obligada de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esta naturaleza a las que el fenómeno tributario debe ajustarse.⁶⁸

Las personas adoptan la calidad de sujetos pasivos en virtud de disposiciones legales y no por libre consentimiento de las partes, es por esto que están sometidas al cumplimiento de obligaciones tributarias que nace por disposición de la ley; y, obviamente los cambios que los órganos públicos encargados de la producción de leyes realicen en éstas, naturalmente tendrán un efecto en los sujetos pasivos; por esta razón, la estabilidad normativa es esencial para el ejercicio de cualquier actividad económica, ya que el sujeto pasivo no tiene seguridad de lo que va a suceder a nivel jurídico tributario, lo que perjudica planificar una inversión.

Por otro lado, la autora ecuatoriana, Daniela Erazo, dice que la seguridad jurídica es un derecho y un principio:

Como principio, la seguridad jurídica es vista como aquella garantía constitucional que busca la aplicación de normas que integran el ordenamiento jurídico de forma clara, previa, pública, precisa y aplicada por autoridad competente. Mientras que como derecho, se establece como una prerrogativa de la cual gozan todos los sujetos y que puede ser exigida en todas las instancias públicas y privadas.⁶⁹

El autor Manuel Atienza, señala que los principios pueden ser: principios como normas de carácter muy general, principios en el sentido de normas redactadas en términos particularmente vagos, principios en el sentido de norma programática o directriz, esto es, de norma que estipula la obligación de perseguir determinados fines.⁷⁰ Es decir, un principio tiene como fin que las normas jurídicas sean aplicadas de manera correcta cumpliendo directrices que benefician a los ciudadanos; son una especie de norma dirigida a los órganos estatales para la aplicación del derecho. Mientras que un derecho consiste justamente en no dejar en manos de la mayoría

⁶⁸Rafael Calvo Ortega, *Curso de derecho financiero. I Derecho tributario. Parte General*. (Madrid: Civitas, 2000), 108.

⁶⁹ Daniela Erazo Galarza, *Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*. (Quito: Corporación de estudios y publicaciones, 2013), 53.

⁷⁰ Manuel Atienza, *Las piezas del derecho*. (Barcelona: Ariel, 1996), 4.

parlamentaria la decisión sobre determinadas posiciones del individuo, es decir, en delimitar el campo de decisión de aquella.⁷¹ Un derecho tiene una fuerza jurídica constitucional que ninguna persona ya sea privada o pública puede entorpecer los derechos que un ciudadano tiene y que son adquiridos mediante una constitución. Por ejemplo, la Constitución define a la seguridad jurídica como un derecho e implícitamente tiene la esencia de un principio; y que consiste en el respeto de la propia Constitución, así lo establece en su artículo 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

El autor argentino, Roberto Luis Acuña, señala algunas cuestiones relativas a la seguridad jurídica, tomadas de la obra La Corte Suprema de Justicia y la seguridad jurídica, perteneciente a William Rogers y a Paolo Wright-Carozza:

1. Un orden constitucional nacido de la voluntad popular, que establezca la separación de poderes y, en particular, la independencia del Poder Judicial.
2. La supremacía de la Constitución en la pirámide jurídica, de modo tal que las leyes inconstitucionales sean efectivamente inválidas cuando los Tribunales las declaren inconstitucionales.
3. El Estado de Derecho en el sentido estricto de respeto y obediencia a la ley, tanto por parte de los funcionarios del Gobierno como por parte de la ciudadanía en general.
4. Un sistema legal libre de corrupción, influencias, ventajas personales, colusión de intereses y prejuicios.
5. La protección de los derechos y libertades básicas de las personas contra el abuso de los poderes constituidos.
6. La protección de los derechos adquiridos de propiedad y libertad inclusive los que nacen de las convenciones particulares.
7. La ausencia de leyes en colisión o de leyes retroactivas.
8. La relativa estabilidad, certeza y previsibilidad del Derecho, lo cual incluye la cosa juzgada, el mantenimiento de los precedentes jurisprudenciales por parte de los tribunales, *la permanencia –libre de inesperados cambios por parte del Gobierno-* de las condiciones legales e instituciones básicas y la ausencia del ‘silencio legal’ [...].
9. La existencia de razonabilidad, racionalidad y coherencia en la ley, la ausencia de arbitrariedad en el proceso de formación de las leyes, en las sentencias o en la coercibilidad de las normas.
10. La capacidad del sistema legal de brindar resultados eficientes y efectivos de manera igualitaria y accesible.
Una seguridad plena depende de que estos elementos sean totalmente respetados. Esos elementos incluyen un orden constitucional, el control de constitucionalidad, el Estado de Derecho, la ausencia de corrupción o

⁷¹ Robert Alexy, *Teoría de los derechos fundamentales*. (Madrid: CEPC: 2002), 412.

influencias, la razonabilidad de las normas y la efectiva administración de justicia.⁷²

(La cursiva me pertenece)

Desde la perspectiva de la autora del este trabajo, la seguridad jurídica constituye cada una de las características que establecen los juristas Rogers y Wright-Carozza; ya que el ciudadano tiene el derecho a que una norma tenga estabilidad dentro de un ordenamiento jurídico, y esto no sería nada productivo ni saludable que existan cambios constantes sobre un tema en específico, por lo que podría ocasionar problemas en el campo empresarial; como por ejemplo, desincentivar la inversión extranjera en el Ecuador. Continuando con las características, algunas relevantes, es la ausencia de leyes retroactivas y sobre todo la ausencia de la arbitrariedad en el proceso de formación de las leyes; sin embargo estas dos cualidades de la seguridad jurídica no fueron aplicadas dentro del procedimiento legislativo para la creación de la LFAOIE, por lo que existió la retroactividad en la disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFAOIE y; además, la Asamblea Nacional no cumplió con el respectivo procedimiento legislativo establecido en la Constitución.

La Corte Constitucional de Colombia en sentencia No. 445-95, precisa la definición de Estado de Derecho: “La función de las autoridades es no sólo proclamar los derechos fundamentales sino, y tal vez sobre todo, hacer efectivos esos derechos en la vida cotidiana de las personas. Sólo de esa manera se puede lograr que la igualdad entre las personas sea real y efectiva.”⁷³

En materia tributaria el principio de irretroactividad y el derecho a la seguridad jurídica son dos figuras intrínsecamente relacionadas. Una ley tributaria no puede ser retroactiva porque “implicaría crear cargas tributarias que generarían obligaciones a partir de hechos o actos ocurridos con anterioridad a la fecha de la vigencia de la ley”⁷⁴, lo cual vulnera totalmente el derecho a la seguridad jurídica que la misma Constitución establece, lo que no permitiría una tranquilidad y estabilidad al contribuyente.

⁷² William Rogers y Paolo Wright-Carozza, *La Corte Suprema de Justicia y la seguridad jurídica*. (Buenos Aires: Depalma), 32.

⁷³ Colombia. Corte Constitucional, [Sentencia 445 de 1995].

⁷⁴ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano – Principios del derecho tributario y régimen tributario administrativo* (Ecuador: Cuenca, Universidad del Azuay, 2013), 55.

Por todo lo expuesto, la seguridad jurídica es uno de los principios de mayor relevancia en la Constitución, consagra la obligación del Estado Ecuatoriano de velar por su cumplimiento para garantizar la vigencia de un Estado de Derecho fundado en normas jurídicas claras, previas y públicas; así como también protege a los contribuyentes de las arbitrariedades que se pueden dar al momento de crear o aplicar normas.

Capítulo tercero

Consecuencias jurídicas

Efectos jurídicos en los juicios contenciosos tributarios que se encontraban en trámite al momento de la Promulgación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado

En este capítulo se analizan los efectos jurídicos de la Ley de Fomento Ambiental, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 583 de fecha 24 de noviembre de 2011, la cual originó muchas controversias y dudas al momento de ser aplicada, sobre todo las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado. Uno de los efectos es la consulta que varios jueces de los tribunales de lo contencioso tributario realizaron a la Corte Constitucional del Ecuador.

3.1 Impacto de la disposición cuarta y décima en los procedimientos contencioso-tributarios

El artículo 428 de la Constitución⁷⁵ dispone que si un juez considere que una norma es contraria a lo establecido en la Constitución o a los instrumentos internacionales de derechos humanos o tenga duda en ese sentido, suspenderá la tramitación del juicio y remitirá la consulta a la Corte Constitucional.

Una vez que la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado fue publicada en el Registro Oficial, algunas salas de los Tribunales Distritales de lo Fiscal, suspendieron la tramitación de las causas y enviaron una consulta a la Corte Constitucional; desafortunadamente, hasta el día de hoy no han tenido respuesta alguna por parte de la Corte Constitucional; a pesar que, la norma suprema señala un plazo máximo de cuarenta y cinco días para que sean resueltas.

Una de las tantas consultas que presentó el Tribunal de Conjuces de la Sala Tributaria de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los Doctores en

⁷⁵ConsE 2008, art. 428.

Jurisprudencia, Magaly Soledispa Toro, José Terán Suárez y Juan Montero Chávez⁷⁶ sobre la disposición décima de la mencionada ley, la cual recayó por sorteo para conocimiento de la Jueza Ponente de la Corte Constitucional, Doctora Wendy Molina, con el número de 163-13-CN. A continuación, en resumen el criterio con el cual sustentaron su consulta:

Primero, los conjuces señalaron que el Código Tributario tiene calidad de una ley orgánica, tal como lo estableció la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en la disposición final segunda, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 242, de fecha 29 de diciembre de 2007; por lo tanto, debió cumplirse con los artículos 425 de la Constitución y 2 del Código Orgánico Tributario que expresan la jerarquía de las normas; ya que el Código Tributario regula el procedimiento coactivo, así como los juicios de excepción a la coactiva.

Segundo, la ley no tiene efecto retroactivo tal como lo establecen los artículos 300 de la Constitución, 5 del Código Orgánico Tributario y 7 del Código Civil. Además, la misma Constitución expresa que ninguna norma jurídica podrá ir en contra de los derechos y garantías jurisdiccionales. Esta ley está atentando contra el derecho a la seguridad jurídica y el derecho al acceso gratuito a la justicia y al derecho de tutela judicial efectiva. Finalmente, los jueces tenían que haber cumplido con la normativa; caso contrario, serían destituidos; mientras que, el Código Orgánico de la Función Judicial, ley jerárquicamente superior a ésta, no ha previsto como sanción la destitución por no aplicar la disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado.

En igual sentido, la Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia conformada por los Doctores Gustavo Durango Vela, José Suing Nagua y Tatiana Pérez⁷⁷ presentaron sendas consultas a la Corte Constitucional sobre las disposiciones cuarta y décima y una de ellas recayó por sorteo a la Jueza Ponente de la Corte Constitucional, Doctora Nina Pacari Vega, con el número 289-12-CN, en la cual señalaron que Ecuador es suscriptor del Pacto San José de Costa Rica, donde dispone que toda persona tendrá derecho a ser oída con las respectivas garantías; sin embargo, la disposición décima dice que la providencia que ordena el archivo del juicio por no haber consignado la totalidad de la deuda dentro del plazo de 10 días,

⁷⁶José Terán, Magaly Soledispa y Juan Montenegro. “Caso No. 0163-13-CN”. *Corte Constitucional del Ecuador*. 2013. <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

⁷⁷ Gustavo Durango, José Suing y Tatiana Pérez. “Caso No. 289-12-CN”. *Corte Constitucional del Ecuador*. 2012. <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

no se podrá presentar recurso alguno en contra de ésta. Además, indicaron que mediante oficio No. 00589 de fecha 30 de noviembre de 2011, el Director General del Servicio de Rentas Internas ha dispuesto que estas disposiciones tendrán que ser aplicadas también en materia tributaria. Mientras que los señores jueces consultantes indicaron que no puede ser de esa manera, ya que el Código Tributario es una ley orgánica; por lo tanto prevalece sobre las leyes ordinarias.

El Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en la Ciudad de Cuenca, conformado por los Doctores, Marco Tobar, Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo⁷⁸ presentaron una consulta ante la Corte Constitucional, sobre las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado. En esta consulta hacen referencia que el Código Tributario y sus normas por ende son orgánicas; por lo tanto, prevalece sobre la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. El Código Orgánico Tributario regula su propio procedimiento de ejecución y de igual manera el juicio de excepciones a la coactiva. De la misma forma, preguntan a la Corte Constitucional lo siguiente ¿Deben ser aplicadas las disposiciones para el cobro eficiente en materia tributaria?; ¿Qué alcance tiene el último inciso de la disposición décima en la que dice: “Esta reforma al Código de Procedimiento Civil, será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia coactiva e incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional de Justicia y que no medie sentencia ejecutoriada.”?; ¿Deben aplicarse estas disposiciones en materia tributaria a pesar de no existir ninguna disposición derogatoria?; ¿Son competentes los jueces de los Tribunales Distritales de lo Fiscal para aplicar reformas al Código de Procedimiento Civil?; y en caso de ser competentes ¿qué norma les daría tal facultad?. Finalmente, deben pronunciarse sobre la retroactividad que establece la Ley de Fomento Ambiental al disponer que los juicios de excepciones a la coactiva iniciados con anterioridad a la vigencia de la ley, tienen la obligación de consignar la cantidad a que ascienda la obligación, intereses y costas; caso contrario, el juicio será archivado.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1, Quinta Sala, compuesto por los jueces, Marcelo Torres, Juan Martínez y Milton

⁷⁸Marco Tobar, Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo. “Caso No. 063-11-CN”. *Corte Constitucional del Ecuador*. 2011. <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

Román⁷⁹ presentaron una consulta ante la Corte Constitucional, la cual recayó por sorteo al Juez Ponente de la Corte Constitucional, Doctor Antonio Gagliardo, con el número 0139-14-CN. Este Tribunal se basó en que el Código Tributario tiene una categoría de orgánico, establecido por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y por ende el Código Tributario normaliza un procedimiento coactivo y un juicio de excepciones a la coactiva. De tal análisis se origina la duda si los Tribunales Distritales de lo Fiscal tienen que aplicar las disposiciones de la Ley de Fomento, a pesar que el artículo 39 del Código Civil, el cual dispone “La ley especial anterior no se deroga por la general posterior, si no se expresa.”, en concordancia con el artículo 2 del Código Orgánico Tributario que dispone que las normas de este Código y demás leyes tributarias prevalecerán sobre las leyes generales. En conclusión, al no existir una derogación expresa del juicio de excepciones a la coactiva del Código Orgánico Tributario, se debe aplicar éste, mas no las normas del Código de Procedimiento Civil.

De igual manera, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en la Ciudad de Guayaquil, Tercera Sala, conformado por la Abogada y Doctores, Jessica Rodríguez Endara, Andrés Piedra Pinto y Jorge Hernández Poveda⁸⁰ presentaron una consulta a la Corte Constitucional, la cual recayó por sorteo a la Jueza Ponente, Doctora Ruth Senipinoargote, con el número 092-14-CN. Básicamente, la consulta se refiere que la disposición décima vulnera los principios de irretroactividad establecidos en el artículo 300 de la Constitución y el de progresividad señalado en el artículo 11 numeral 8 de la Constitución, el cual indica textualmente lo siguiente:

El contenido de los derechos se desarrollará de manera progresiva a través de las normas, la jurisprudencia y las políticas públicas. El Estado generará y garantizará las condiciones necesarias para su pleno reconocimiento y ejercicio. **Será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo, que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos.**⁸¹ (La negrilla me pertenece)

⁷⁹ Marcelo Torres, Juan Martínez y Milton Román. “Caso No. 0139-14-CN”. *Corte Constitucional del Ecuador*. 2014. <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

⁸⁰ Jessica Rodríguez Endara, Andrés Piedra Pinto y Jorge Hernández Poveda. “Caso No. 092-14-CN”. *Corte Constitucional*. 2014. <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

⁸¹ ConsE 2008, art. 11.

De esta manera, la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado ha modificado situaciones jurídicas ya establecidas sin haber favorecido a los ciudadanos, constituyendo una acción de carácter regresiva.

Por esta razón, la autora del presente trabajo realizó un acercamiento con jueces de la Sala Única del Tribunal Distrital No.1 de lo Contencioso Tributario de la ciudad de Quito, quienes pidieron reserva en la identificación; al respecto manifestaron que están cumpliendo estrictamente lo que dispone el Código Orgánico Tributario sobre el juicio de excepciones. Es decir, no están solicitando la consignación de la totalidad de la deuda, intereses y costas para la suspensión del procedimiento coactivo, únicamente están disponiendo el afianzamiento del diez por ciento que se encuentra establecido en el artículo sin número agregado posteriormente del artículo 233 del Código Orgánico Tributario. Ante tal criterio esgrimido por los jueces, se consultó la razón de la inaplicación de la disposición que ordena la consignación de la totalidad de la deuda y la respuesta fue que prevalece el principio de especialidad, ya que la Constitución establece el orden jerárquico de la normativa jurídica; es decir, el Código Tributario tiene carácter orgánico y la Ley de Fomento Ambiental no. Sin embargo, cuando aún existía el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, hubo salas que si ordenaron el archivo de la causa por no haber existido la consignación del cien por ciento de la deuda por parte del actor, señalaron los jueces entrevistados.

Por ejemplo, en el juicio 35-2009, la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, conformado por los Doctores Gustavo Benalcázar, Fausto Murillo (Voto Salvado) y María Cristina Terán dictaron una providencia en la que ordenaron el archivo de juicios de excepciones a la coactiva, ya que la parte actora no cumplió con la disposición de consignar la totalidad de la deuda, intereses y costas.

En el voto salvado se señala que no cabe la aplicación de la disposición décima, ya que el Ecuador es un Estado Constitucional de derechos y justicia; que el régimen tributario mantiene sus propios principios establecidos en el artículo 300 de la Constitución como es el de irretroactividad; que el Pacto de San José de Costa Rica establece que toda persona tiene que ser oída en un plazo razonable; que un principio fundamental de la Función Judicial es la independencia externa e interna; que además, el Código Tributario tiene una categoría de orgánico; que tiene normas que regulan el juicio de excepciones a la coactiva por créditos tributarios.

Posteriormente, en este caso, la parte actora presentó una Acción Extraordinaria de Protección⁸², la cual recayó por sorteo al Juez Ponente de la Corte Constitucional, Doctor Edgar Zárate, con el número 0045-12-EP; esencialmente, con los mismos argumentos señalados por el Doctor, Fausto Murillo Fierro en el referido voto salvado.

Por otro lado, la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 (Actualmente, Sala Única del Tribunal Distrital No.1 de lo Contencioso Tributario de la ciudad de Quito) con fecha 21 de septiembre de 2012, dictó una providencia dentro del juicio de excepciones a la coactiva, con el número 0096-2012, en la que ordena el diez por ciento de afianzamiento una vez que el trámite de excepciones fue admitido; y en la misma providencia reconocen que la disposición cuarta de la Ley de Fomento Ambiental ordena que para la suspensión del procedimiento coactivo el sujeto pasivo tendrá que consignar el cien por ciento de la deuda, intereses y costas, pero que no puede aplicar dicha norma por principio de especialidad.

Por esta razón, los jueces consultados por la autora del presente trabajo señalaron que no pueden cumplir con la disposición cuarta mencionada anteriormente, en virtud del artículo 2 del Código Orgánico Tributario en concordancia con lo dispuesto en el artículo 425 de la Constitución de la República, las leyes orgánicas predominan sobre las ordinarias; es decir, el Código Tributario es una ley orgánica, en la cual rige un procedimiento coactivo y juicio de excepciones totalmente distinto al establecido en el Código de Procedimiento Civil y la Ley de Fomento Ambiental.

Asimismo, cabe mencionar que algunos tribunales o juzgados de distintas materias a la tributaria han cumplido estrictamente la disposición décima de la Ley de Fomento Ambiental. La disposición décima ordenó que los juicios iniciados con anterioridad a la vigencia de esta ley tendrán un plazo improrrogable de diez días para consignar la deuda, intereses y costas; y en el caso de que no cumplan con la disposición serán archivados. Por lo tanto, algunos juicios iniciados con anterioridad si fueron archivados, lo que originó la presentación de algunas acciones extraordinarias de protección en contra del auto de archivo.

Básicamente, los afectados alegan en sus acciones extraordinarias de protección los siguientes fundamentos de derecho: a) Artículos 11 numerales 4 y 8 de

⁸² Alfredo Calderón. “Caso No. 0045-12-EP”. Corte Constitucional.2012. <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

la Constitución, los cuales señalan que las normas jurídicas no podrán vulnerar los derechos ni las garantías constitucionales y además que será inconstitucional cualquier acción u omisión que tenga carácter regresivo en el ejercicio de los derechos. b) Artículo 76 numeral 7 de la Constitución que indica que toda persona tiene el derecho a la defensa, así como ser escuchado en el momento oportuno. c) Artículo 425 de la Constitución, las leyes orgánicas predominan sobre las ordinarias. d) Artículos 300, 2 y 7 de la Constitución, Código Orgánico Tributario y Código Civil respectivamente, en los que disponen que la ley no es retroactiva. e) Artículo 75 de la Constitución sobre los derechos a la tutela judicial efectiva y acceso gratuito a la justicia. f) Artículo 82 de la Constitución derecho a la seguridad jurídica.

Por otro lado, la acción de inconstitucionalidad presentada por el señor Blasco René PeñaherreraSolah⁸³, Presidente de la Cámara de Comercio de Quito, quien señala que dicha Cámara a través de sus representantes ha realizado sus observaciones y objeciones ante la Comisión del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control sobre el proyecto de Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado; sin embargo, la presidenta de la mencionada comisión no envió el informe a la Asamblea Nacional; a pesar de que la Constitución de la República en sus artículos 120 y 301 establece el principio de reserva de ley en materia tributaria y de la misma manera lo expresa la Ley Orgánica de la Función Legislativa en su artículo 68.

Por lo tanto, quien tiene la iniciativa de presentar proyectos de ley en materia tributaria es la Función Ejecutiva, y la Función Legislativa será la responsable en tramitar dicho proyecto de ley mediante el procedimiento ordinario. Además, indica que la Asamblea Nacional ha negado el proyecto de ley en sesión del 17 de noviembre de 2011; mientras que, el Presidente de la República no acata esa resolución y ordena la publicación en el Registro Oficial.

A través del oficio T.5975-SNJ-11-1449 suscrito por el Presidente de la República, se menciona que: "la moción para negar el proyecto de ley no fue aprobada por la mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional, conforme establece el Art. 129 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa"; sin embargo, el Art. 129 establece la mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional para modificar puntos del orden del día, mas no para aceptar mociones que

⁸³ Blasco PeñaherreraSolah. "Caso No. 0051-11-IN". Corte Constitucional.2011. <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

nieguen proyectos de ley. Finalmente, mediante el mismo oficio se ordenó su promulgación y publicación en el Registro Oficial.

Para finalizar este capítulo se concluye que las consultas, acciones extraordinarias de protección y acciones de inconstitucionalidad elevadas a la Corte Constitucional del Ecuador sobre la LFAOIE, esencialmente señalan los mismos argumentos descritos en este capítulo.

Los ciudadanos han manifestado su inconformidad con las inconstitucionalidades de fondo y de forma recogidas en este trabajo; inconstitucionalidades que vician la LFAOIE, y que la vuelven evidentemente ilegítima, lo que se ha podido señalar hasta que se pronuncie la Corte Constitucional al respecto.

En virtud de la exposición de los diferentes efectos que tuvo la aprobación, promulgación y publicación de la LFAOIE, se puede señalar que la Asamblea Nacional no cumplió con el ordenamiento jurídico, no se basó en las normas constitucionales sobre el procedimiento de aprobación de una ley tributaria; es decir, no dio trámite al procedimiento ordinario para la respectiva aprobación de la mencionada ley. Además, el Consejo de Administración Legislativa tiene la facultad de calificar los proyectos de ley que son enviados a la Asamblea Nacional y éste no observó que la LFAOIE contenía varias materias del derecho y que por lo tanto no tuvo que ser aceptada; ya que uno de los requisitos es que se refiera a una sola materia.

Todo funcionario público tiene la obligación de acatar las normas y sobre todo las de carácter constitucional; sin embargo, la forma en la que fue aprobada y promulgada la LFAOIE demostró todo lo contrario. Esto es un claro ejemplo de la vulneración de uno de los derechos que los ecuatorianos tienen, el de seguridad jurídica.

Lo que ocasionó muchos efectos negativos y así algunos ciudadanos, ya sean estos contribuyentes o no; e incluso funcionarios públicos han planteado acciones jurisdiccionales y/o han realizado consultas a la Corte Constitucional y hasta el día de hoy no hay ningún pronunciamiento por parte de aquella. No obstante que el plazo para resolver una consulta es de cuarenta y cinco días y han transcurrido tres años aproximadamente y no hay nada resuelto por el momento. Lamentablemente, parece que en el Ecuador existe un poder hegemónico; es decir, el Ejecutivo es superior a la Constitución de la República.

3.2 Soluciones sobre la problemática de la LFAOIE

1. La Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado debe ser derogada expresamente por una nueva propuesta de norma presentada por la Asamblea Nacional, órgano legislativo de la República del Ecuador; a pesar que en materia tributaria debe haber iniciativa del Ejecutivo. Este caso sería peculiar, ya que el órgano legislativo tendría como objetivo aplicar las normas señaladas en la Constitución y buscar la estabilidad social y económica del contribuyente. Una de las facultades que tiene la Asamblea Nacional es derogar o modificar una ley que ha sido aprobada por el ministerio de la ley, facultad que se encuentra expresa en el artículo 140 de la Constitución.

2. Elaborar un proyecto de ley en materia tributaria cumpliendo con todos los requisitos que menciona la Constitución de la República del Ecuador y la Ley Orgánica de la Función Legislativa, sujetándose al procedimiento ordinario sea este el común o con la particularidad de ser enviado con carácter de económico urgente, para efectos del plazo de trámite, en el que exista los dos debates para que la Asamblea Nacional pueda realizar sus respectivas observaciones al proyecto.

3. Otra de las posibles soluciones sería la declaratoria de inconstitucionalidad total de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado por parte de la Corte Constitucional del Ecuador, por vicios de forma y de fondo analizados en el presente trabajo académico,

Conclusiones

1. La Constitución de la República del Ecuador es la norma suprema de este país, tal como lo dispone de manera expresa el artículo 424 de la misma. Dicha Constitución fue una expresión fiel de la voluntad del pueblo mediante Referéndum Constitucional de fecha 28 de septiembre del 2008; es decir, el pueblo está consciente del contenido de la norma; sin embargo, el Estado Ecuatoriano no ha cumplido con lo ofrecido mediante una nueva Constitución. Además, todo el ordenamiento jurídico ecuatoriano debe tener concordancia con lo expresado en la Carta Magna; mientras que la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado no tiene coherencia con los principios constitucionales establecidos en la Constitución aprobada por el pueblo en el año 2008.
2. La LFAOIE para que sea legítima y obligue a todos los ciudadanos ecuatorianos, debió observar y respetar lo formal y lo sustancial de la Constitución. Como queda señalado anteriormente, esta ley vulneró algunos principios y derechos constitucionales y tributarios consagrados por la misma Constitución. La Asamblea Nacional, como órgano legislativo y competente de crear y reformar leyes no tuvo la voluntad de hacer respetar y cumplir con el procedimiento adecuado para la aprobación de la LFAOIE, lo que ocasionó que jueces y ciudadanos contribuyentes, hayan presentado consultas y diferentes garantías jurisdiccionales ante la Corte Constitucional del Ecuador.
3. De lo expuesto, resultan evidentes las versatilidades que caracterizan al proyecto de LFAOIE; sin duda es un proyecto que no se ajusta al ordenamiento constitucional para la aprobación de leyes; por el contrario, atenta y violenta las normas que expresamente imponen que los proyectos de ley pueden abordar una sola materia.
4. Las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, vulneran principios como el de irretroactividad de las leyes tributarias en perjuicio de los contribuyentes; por ende el derecho a la seguridad jurídica; el derecho al debido proceso; el derecho a la tutela judicial efectiva; y el principio de reserva de ley. Estos son los principios y derechos muy importantes para la buena y correcta aplicación de las normas tributarias, que debe cumplir el órgano legislativo.
5. Un proyecto de ley de materia tributaria debe ser debatido y observado por todos los asambleístas, ya sea a través del procedimiento ordinario, sea éste el común

o el enviado con carácter de económico urgente. En caso de que los proyectos de ley son enviados con carácter urgente, tienen un plazo de treinta días para discutir los mismos.

6. Un proyecto de ley en materia tributaria no puede ser aprobado por el ministerio de la ley, en virtud que la Carta Magna del Ecuador menciona que uno de los requisitos para la aprobación de un proyecto de ley en materia tributaria, es que se requiere de ley y no de un decreto-ley como lo es la LFAOIE. En este caso, los legisladores han vulnerado el principio de reserva de ley. De la misma forma, la Constitución de Colombia indica que las leyes de contenido tributario se requiere de un pronunciamiento del órgano legislativo, por tratarse del presupuesto del Estado.

7. El derecho a la tutela judicial efectiva no solo significa tener acceso a la justicia sin obstáculos, sino también que el juez o tribunal sustancie la pretensión en un tiempo racional y a la vez que haya la debida motivación del caso, ya que los ciudadanos confían sus problemas en terceras personas; es decir, los jueces, quienes vienen a ser finalmente los tutores de los conflictos; así como, también se encargan de vigilar el proceso a través del cumplimiento de las normas constitucionales y demás leyes.

8. El principio de irretroactividad ha sido vulnerado con la promulgación de la LFAIOE cuando ésta dispone que los juicios iniciados con anterioridad a la promulgación, también tienen la obligación de consignar al cien por ciento de la deuda, mas intereses y costas. Lo cual perjudicó a muchos contribuyentes ya que no tuvieron los recursos económicos para hacerlo, y de esa manera se quedaron en indefensión ya que algunos juicios de excepciones a la coactiva fueron archivados por no haber consignado.

9. A través del estudio de las consultas realizadas por algunos de jueces, acciones extraordinarias de protección, acciones de inconstitucionalidad presentadas por algunos ciudadanos que se vieron afectados por las normas estudiadas en este trabajo, manifestaron su inconformidad a través de las distintas acciones ante la Corte Constitucional, mientras que ésta aún no ha dado pronunciamiento alguno, lo cual está paralizando el avance de los procesos judiciales, lo que constituye una muestra más de la vulneración del derecho a la tutela efectiva y por ende de la seguridad jurídica.

10. En relación a todo lo investigado de cómo fue la creación de la LFAOIE, se puede señalar los posibles responsables de las arbitrariedades e irregularidades que

formaron parte del procedimiento legislativo; así como también los funcionarios públicos que aplicaron las normas estudiadas en este trabajo a pesar de las inconstitucionalidades que se produjeron en la formación de las disposiciones. El Presidente de la República no tuvo que haber promulgado la LFAOIE, ya que existe norma expresa de que todo proyecto de ley con contenido tributario debe ser regulado mediante una ley. Si bien es cierto los poderes públicos mantiene una independencia, y otro de los responsables fueron los asambleístas al no debatir ni observar el proyecto. Finalmente, los jueces de los tribunales fiscales también son responsables de la vulneración de derechos como el de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, al aplicar las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del estado, cuando la constitución indica que si un juez considere que una norma es contraria a lo establecido en la Constitución o a los instrumentos internacionales de derechos humanos o tenga duda en ese sentido, suspenderá la tramitación del juicio y remitirá la consulta a la Corte Constitucional.

11. La LFAOIE vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, derecho al acceso gratuito a la justicia, derecho a la seguridad jurídica, derecho al debido proceso y derecho a la defensa y además, viola el principio de irretroactividad. Si bien es cierto la mencionada ley está en plena vigencia, pero no impide a las personas que creen ser afectadas presentar acciones de protección, acciones extraordinarias de protección y acciones de inconstitucionalidad. En el evento de que la Corte Constitucional declare que dicha norma vulnere derechos constitucionales tendrá la obligación de declarar en sentencia la reparación integral, material e inmaterial, tal como lo ordena el artículo 86 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador. Por tanto, la sanción para el Estado será reparar integralmente a los actores de las acciones, y esta reparación integral podrá contener una compensación económica o patrimonial. Posteriormente, el Estado podrá ejercer su derecho a la repetición en contra de quienes emitieron las normas violatorias de derechos en virtud de las cuales tuvo que cumplirse con la reparación integral. Finalmente, es necesario recalcar que este problema jurídico podría llegar a tribunales de justicia internacionales por la vulneración de los derechos referidos inicialmente. Asimismo, empresas cuyos capitales provengan de países que mantengan suscritos tratados bilaterales de inversión con el Ecuador podrían demandar ante tribunales arbitrales en caso de que estimen que la aplicación de la LFAOIE vulnere sus derechos como inversionistas contenidos en los referidos tratados bilaterales de inversión, tal como ha sucedido en

casos públicos como es el de OXY (Declaratoria de caducidad en aplicación de la ley de hidrocarburos), PERENCO (Aplicación del decreto ejecutivo que modificó la repartición de los ingresos extraordinarios petroleros 99-1).

Bibliografía

- Aguirre Ramírez, Gonzalo. “Fundamento constitucional del principio de la irretroactividad de las leyes tributarias en Argentina y Uruguay”, *Estudios En memoria de Ramón Valdés Costa*, Tomo II. Uruguay: Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Alexy, Robert. Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: CEPC, 2002.
- Atienza, Manuel. *Las piezas del derecho*. Barcelona: Editorial Ariel, 1996.
- Bustamante Fuentes, Colón. *Nueva justicia constitucional*. Quito: Editorial Jurídica del Ecuador, 2014.
- Calvo Ortega, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. I Derecho tributario. Parte General*. Madrid: Civitas, 2000.
- Castillo Cadena, Fernando “Acción de tutela y políticas públicas”, *Seguridad jurídica, estabilidad y equilibrio constitucional hacia un derecho eficiente*. Bogotá, Grupo Editorial Ibáñez, 2011.
- Cueva Carrión, Luis. *El debido proceso*. Quito: ImpreseñalCia. Ltda., 2001.
- Erazo Galarza, Daniela. *Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*. Quito: Corporación de estudios y publicaciones, 2013.
- Fonrouge, Carlos Giuliani. *Derecho Financiero*, 9ª ed., 2 vol. Buenos Aires: La Ley, 2005.
- García Belsunce, Horacio. “El Derecho Tributario en la obra de Ramón Valdés Costa”, *Estudios En memoria de Ramón Valdés Costa*, Tomo I. Uruguay: Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Heredia, Mónica. *Nuevos Estudios Sobre Derecho Tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2006.
- Insignares Gómez, Roberto y Sánchez Peña, Mary “Los principios constitucionales del sistema tributario”, *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. “XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Lima 1993. Tema 1: El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, *Estatutos Resoluciones de las Jornadas*. Montevideo: 2004.

- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. “III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario San Pablo 1962. Tema 3: Principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias”, *Estatutos Resoluciones de las Jornadas*. Montevideo: 2004.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. “I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Montevideo 1956. Tema 1: Autonomía del derecho tributario”, *Estatutos Resoluciones de las Jornadas*. Montevideo: 2004.
- Moreno Fernández, Juan Ignacio “Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes en las haciendas locales”, *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- Patiño Ledesma, Rodrigo “Estados de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano”, *Jornadas por los 50 años del sistema especializado de justicia tributaria en el Ecuador*. Quito: Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos, 2010.
- Patiño Ledesma, Rodrigo. *Sistema Tributario Ecuatoriano*, 2 vol. Loja: Universidad Técnica Particular de Loja, 2005.
- Pérez, Juan Zornoza y Muñoz Martínez, Gabriel. “El sistema normativo del derecho fiscal”, *Curso de Derecho Fiscal*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Navarra: Civitas, 2013.
- Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, Vigésima segunda edición. Madrid, 2001.
- Rogers, William y Paolo Wright-Carozza. *La Corte Suprema de Justicia y la seguridad jurídica*. Buenos Aires: Depalma.
- Romero Acuña, Roberto Luis. *Aspectos de tutela judicial efectiva tributaria*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Troya, José Vicente. *Lecciones de Derecho Tributario con las últimas reformas*. Quito: Ediciones Fausto Reinoso, 2015.

Constitución:

Constitución de la República del Ecuador 2008. Asamblea Nacional, Comisión Legislativa y de Fiscalización.

Leyes:

Ecuador, *Ley Orgánica de la Función Legislativa*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 642, Quito, 27 de julio de 2009.

Ecuador, *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 583, Quito, 24 de noviembre de 2011.

Códigos:

Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ*. Registro Oficial, Suplemento, No. 544, 9 de marzo de 2009.

Ecuador, *Código Orgánico Tributario, COT* en Registro Oficial, Suplemento, No. 38, Publicación: 14 de junio de 2005, Última reforma: 29 de diciembre de 2014.

Ecuador, *Código de Procedimiento Civil, CPC*. Registro Oficial Suplemento, No. 58, Publicación: 12 de julio de 2005 Última reforma: 20 de mayo de 2014.

Ecuador, Código Civil, en Registro Oficial, Suplemento, No. 46, 24 de junio de 2005.

Sentencias:

Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia No. 030-10-SCN-CC del Caso No. 0056-10-CN]. Registro Oficial Suplemento No. 359 de 10 de enero de 2011.

Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia No. 020-10-SEP-CC del Caso No. 0583-09-EP].

Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia No. 026-10-SCN-CC del Caso No. 0025-10-CN].

Colombia. Corte Constitucional, [Sentencia T-247 de 2007].

Colombia. Corte Constitucional, [Sentencia C-318 de 1998].

Colombia. Corte Constitucional, [Sentencia C-635 de 2000].

Colombia. Corte Constitucional, [Sentencia C-604 de 2000].

Colombia. Corte Constitucional, [Sentencia 445 de 1995].

Tratados:

Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto San José), 22 de noviembre de 1969.

Consultas:

Durango, Gustavo, José Suing y Tatiana Pérez. “Caso No. 289-12-CN”. *Corte Constitucional del Ecuador*. 2012.
<<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

Rodríguez, Jessica, Andrés Piedra y Jorge Hernández. “Caso No. 092-14-CN”. Corte Constitucional.2014.
<<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

Terán, José, Magaly Soledispa, y Juan Montenegro. “Caso No. 0163-13-CN”. *Corte Constitucional del Ecuador*. 2013.
<<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

Tobar, Marco, Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo. “Caso No. 063-11-CN”. *Corte Constitucional del Ecuador*. 2011.
<<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

Torres, Marcelo, Juan Martínez y Milton Roman. “Caso No. 0139-14-CN”. *Corte Constitucional del Ecuador*. 2014.
<<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

Acción Extraordinaria de Protección:

Calderón, Alfredo. “Caso No. 0045-12-EP”. Corte Constitucional.2012.
<<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

Acción Pública de Inconstitucionalidad:

Peñaherrera, Blasco. “Caso No. 0051-11-IN”. Corte Constitucional.2011.
<<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.