



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

TRATAMIENTO JURÍDICO DEL AFIANZAMIENTO POR OBLIGACIONES  
TRIBUTARIAS EN EL DERECHO COMPARADO FRENTE AL MECANISMO  
QUE RIGE EN EL ECUADOR.

Trabajo de titulación presentado en conformidad a los requisitos  
establecidos para optar por el título de  
Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República

Profesor Guía  
Ab. José Gabriel Terán Naranjo

Autor  
Diego Gabriel Andrade Armas

Año  
2016

## **DECLARACION DEL PROFESOR GUÍA**

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante Diego Gabriel Andrade Armas, orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema escogido y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación”.

---

José Gabriel Terán Naranjo

Abogado

C.C 0502272792

### **DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE**

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”.

---

Diego Gabriel Andrade Armas

C.C: 171799983-1

## **AGRADECIMIENTOS**

A mis hermanos y hermanas que me cuidaron y brindaron apoyo incondicional en todo momento, y en especial a mi hermana Sylvia que nunca me dejó solo todos estos años me dio todo su amor y paciencia. Gracias.

## **DEDICATORIA**

Dedico el presente trabajo a la memoria de mi padre Oscar quien en vida me educó con mucho cariño y amor, y en especial a mi madre Norma por ser el pilar fundamental para que esto fuera posible. A mi hija, por inyectarme fuerza para no rendirme.

## RESUMEN

El presente estudio permite determinar si la figura del afianzamiento tributario en la República del Ecuador puede ser reemplazada o modificada por otro procedimiento jurídico semejante, previsto en el derecho comparado, centrándose en países de avanzada en esta materia, los cuales han sido seleccionados bajo este criterio de tener toda una doctrina y legislación bien diseñadas y eficiente en materia tributaria.

Se plantea una evaluación con vista a la eliminación de la exigencia del pago parcial previo que asegure el pago de una obligación principal tributaria reclamada en vía judicial. Para eso, en un primer momento, se explican las obligaciones tributarias y afianzamiento tributario.

En un segundo momento, se analiza el procedimiento y las características que presenta la legislación ecuatoriana y en el derecho comparado en estas instituciones para reclamar y para asegurar una obligación tributaria.

## **ABSTRACT**

The present study allows you to determine if the figure of the tax consolidation known “afianzamiento” in the Republic of Ecuador can be replaced or amended by another similar legal procedure in comparative law, focusing on countries advanced in this field, which have been selected under this criterion.

We set ourselves an evaluation with a view to the elimination of the requirement of prior partial payment that secure the payment of a tax principal obligation claimed in courts, for that first explains the tax obligations and tax consolidation.

A second time discusses the procedure and characteristics presented by Ecuadorian and law in comparative law in these institutions to claim and secure a tax liability.

# ÍNDICE

Introducción .....	1
1. Capítulo I: El Afianzamiento Tributario.....	2
1.1. Obligaciones tributarias: definiciones y naturaleza jurídica .....	2
1.2. Formas de extinción de las obligaciones tributarias .....	7
1.3. Afianzamiento: naturaleza y características .....	11
1.4. Historia del afianzamiento tributario en Ecuador .....	14
1.5. Objetivo principal del afianzamiento .....	15
1.6. Semejanzas y diferencias entre el afianzamiento tributario y el <i>solve et repete</i> .....	17
1.7. Incorporación del afianzamiento tributario a la legislación ecuatoriana .....	20
2. Capítulo II: Enfoque Jurídico Comparado.....	22
2.1. Semejanzas y diferencias entre el afianzamiento tributario y los diferentes mecanismos en el derecho comparado.....	22
2.1.1. España .....	22
2.1.2. Uruguay.....	27
2.1.3. Perú.....	29
2.1.4. Argentina .....	31
2.2. Procedimientos y características para reclamar y asegurar una obligación tributaria en la legislación ecuatoriana .....	32



2.3. Análisis sobre los derechos y criterios axiológicos vulnerados en el afianzamiento y el <i>solve et repete</i> . Interpretación de las sentencias constitucionales de España y Ecuador sobre el <i>solve et repete</i> y el afianzamiento tributario, respectivamente.....	36
2.3.1 Acceso gratuito a la justicia .....	36
2.3.2 Tutela judicial efectiva .....	38
2.3.3 Eficacia jurídica .....	41
2.3.4 Supremacía constitucional.....	42
2.4. Caso España.....	44
2.5 Caso Ecuador .....	45
<b>3. Capítulo III: PROPUESTA PARA SUSTITUIR EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO .....</b>	<b>48</b>
3.1. Formas o mecanismos más adecuados del derecho comparado para sustituir el afianzamiento tributario .....	48
3.2. Mecanismo más idóneo para sustituir el afianzamiento tributario.....	51
3.2.1. Alternativas procedimentales en la búsqueda de una modificación .....	51
3.2.2. El manejo de las variantes del derecho comparado en aras de solución .....	57
<b>4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....</b>	<b>59</b>
4.1 CONCLUSIONES.....	59
4.2 RECOMENDACIONES.....	59
<b>5. REFERENCIAS .....</b>	<b>61</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>68</b>

## INTRODUCCIÓN

Una de las ramas del Derecho que ha sufrido más modificaciones en los últimos tiempos ha sido, sin duda alguna, el Derecho Tributario que Gianini (Guanini, 1976, pág. 7) ha definido como “(...) aquella parte del Derecho Administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los tributos y analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos”.

Con este criterio, los Estados han tratado de fortalecer su estructura tributaria, blindándola con mecanismos cada vez más fuertes y precisos para evitar evasiones de sus ingresos y hacer que los contribuyentes ganen en cultura tributaria, pero esto no siempre resulta y se recurre a criterios que en muchas ocasiones, vulneran las reglas elementales de la justicia y la técnica jurídica o se escudan tras las mismas para desafueros.

El afianzamiento tributario es una de las figuras que se han debatido con más fuerza en la tributación pues aunque su primer acercamiento legislativo data de 1969, lo cierto es que, a raíz de la modificación al Código Orgánico Tributario de Ecuador, en cuanto al requisito de procedibilidad para la calificación de la demanda impugnatoria, se han desatado críticas sobre ella.

Entonces, es importante analizar la solución técnico-legal que los países de avanzada en materia tributaria le dan a este fenómeno, con el fin de sugerir cambios o modificaciones en la normativa nacional. Su propuesta es que no solo mejoren la esencia de la institución, sino que la hagan más propia de los intereses de Ecuador y sus ciudadanos.

## 1. CAPÍTULO I: EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO

### 1.1. Obligaciones tributarias: definiciones y naturaleza jurídica

La obligación es una institución tan antigua como el surgimiento del Derecho, en la floreciente civilización romana la parte del derecho privado que más evolucionó fue el tema de las obligaciones y contratos, dado el carácter mercantilista de la sociedad romana.

Según Justiniano, traducido y compilado por Godefroy (1583, pág. 68) se entiende por obligación "(...) un vínculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad" y Paulo, citado por Panero Gutiérrez (2008, pág. 154), agregó en el Digesto que "(...) la esencia de la obligación no consiste en que uno haga nuestra una cosa o servidumbre, sino en constreñir a otro para que nos dé, haga o indemnice algo..."

Argüello (2000, pág. 52), ha dicho que Justiniano divide las obligaciones de la siguiente manera:

"Según la autoridad que las han sancionado y según sus fuentes:

Las obligaciones sancionadas se califican de una manera general como obligaciones civiles cuando se contraponen a las obligaciones naturales, que estén desprovistas de sanción. Pero cuando se quiere precisar por qué autoridad han sido provistas de acción, se las divide en obligaciones civiles y obligaciones honorarias.

Se entiende entonces por obligaciones civiles las que han sido sancionadas por el Derecho Civil, en estricto sentido, es decir, por una de las fuentes del Derecho, distinta de los edictos de los magistrados.

Las obligaciones honorarias son aquellas que han recibido su sanción de los edictos de los magistrados. *jus honorarium*. Se las llama también pretorianas, porque han sido sancionadas casi todas por el pretor.”

Según Rogel Videl (2013, pág. 125), se entiende por obligación un término que proviene del latín *obligatio*, que se refiere a algo que un individuo se ve obligado a hacer por una exigencia legal o por una exigencia moral. Esta obligación permite establecer una relación a la persona para cumplir o no cumplir las normativas, leyes o compromisos contractuales, que también son fuentes de obligaciones.

Por otra parte, uno de los tipos de obligaciones y sobre la que se centra el trabajo es la obligación tributaria, concerniente o relativa al tributo, conocida para regular la entrega de dinero por parte de los ciudadanos al Estado para financiar las cargas públicas. Por lo que un tributo no es más que “un impuesto que se debe abonar, siendo el vínculo que se establece por ley entre el acreedor que, en este caso, es el Estado; y las personas físicas o jurídicas” al decir de Cabanellas de Torres (1997, pág. 33).

El Código Orgánico Tributario de Ecuador la define en su artículo 15 como:

“(...) el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley” (Congreso Nacional, 2005)

Entonces, la obligación tributaria nace una vez que se cumplen tres condiciones clave: primero, los elementos esenciales que determinan la tributación han de estar configurados legalmente; segundo, estos elementos adoptan la forma de tipos lógicos de carácter universal; y tercero, son capaces

de materializarse en la práctica, de modo que se realiza la consecuencia jurídica que da nacimiento a la obligación.

No obstante, según expone Bravo Arteaga (2004, pág. 307), “(...) a pesar de existir como una realidad jurídica, la obligación tributaria debe ser formalizada su existencia mediante el reconocimiento de las dos partes implicadas, de manera que el sujeto pasivo pueda cumplir su obligación y el sujeto activo registrarla...”

Entonces la recaudación de impuestos y tributos es más que un vínculo *inter pares* pues, al incluirse al Estado como ente receptor, lo que antes era un ligamen voluntario se convirtió en obligación fiscal; de ahí que su determinación (libre por el sujeto pasivo o compulsiva por el sujeto activo) sea un fenómeno jurídico de suma relevancia para su validez y exigencia.

Pero no obsta decir que la doctrina suele cuestionarse si la mentada exigencia nace *per se* o se necesita la acción de una de las partes para ello, dado que el tiempo concedido para su cumplimiento no compone la estructura del deber de prestación (Gramunt Fombuena, 1993, pág. 9), aunque la posición universalmente más aceptada es la de autores como Carrasco Parrila (2000, pág. 54) que sitúan su exigibilidad “(...) desde el momento en que finalice el plazo para su pago en el caso de las deudas auto liquidables.

En la legislación de Ecuador, por supuesto partiendo de la Constitución vigente, el tratamiento a los tributos se encuentra refrendado en sus artículos 283, 284, 300 y 301, y su regulación específica se encuentre en el Código Tributario ya citado y que, en su artículo 6, establece los fines del tributo:

“Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor

distribución de la renta nacional” (Código Orgánico Tributario de Ecuador, codificado, 2008, artículo 6).

Ahora conviene definir quiénes son los sujetos que intervienen en la denominada relación tributaria. En el propio Código, en sus artículos 23 y 24, se plantea que son los siguientes:

“Sujeto activo.- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.

Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva” (Código Orgánico Tributario de Ecuador 2008, artículos 23-24).

También es importante señalar que la falta de pago puede traer consecuencias desfavorables para el Estado, pero cuando muchas personas cometen esta falta, puede ser que se esté en presencia de una mala administración de los gobiernos (Birgin & Abramovich, 2010, pág. 27).

Entonces, conviene definir un grupo de términos y conceptos que hacen la lectura de esta investigación más viable y práctica para el lector no especializado.

**Normas de carácter tributario** según Pérez Royo (Pérez Royo, 2007, pág. 48) es:

“Conjunto de cuerpos legales que norman o regulan las actividades de todos o de parte de los contribuyentes a través de leyes, Decretos Leyes, Decretos Supremos, entre otros de carácter

tributario. Las normas tributarias forman parte del conjunto de reglas que debe cumplir una persona natural o jurídica en una cultura democrática. Por eso, es esperable que todo sujeto, al ejercer la ciudadanía, sea consciente de que los efectos del incumplimiento son negativos para el conjunto de la sociedad, que repruebe y actúe contra la informalidad, que tenga una postura crítica y participativa frente a los requerimientos del Estado”.

Esto es así, debido a que la tributación afecta principalmente los intereses materiales, concretos y personales de cada individuo, y constituye un espacio para poder observar el grado de coherencia entre normas, valores y actitudes que se dan entre personas y grupos. El conocimiento y aceptación fiscal es un claro indicador del modo en que se ha desarrollado una moral ciudadana. Es probable que en el plano de los juicios morales, el ciudadano esté plenamente de acuerdo con el cumplimiento de la obligación tributaria porque asume que es un deber cívico. Sin embargo, es también posible que tales convicciones se debiliten considerablemente cuando pase al plano de la acción.

En este sentido, la formación de valores y la convivencia democrática apuntan al desarrollo de la conciencia fiscal de los ciudadanos para que puedan orientarse de modo racional y autónomo en aquellas situaciones donde los intereses personales y los intereses colectivos entren en conflicto.

El incumplimiento de la obligación tributaria provoca un perjuicio colectivo. Quien evade una obligación tributaria retiene una parte de los recursos de la comunidad para utilizarlos en su propio beneficio. Quien decide el destino de los fondos públicos es el Estado, en la confección de su presupuesto.

**Pago del impuesto anticipado:** Los anticipos tributarios o el pago anticipado tributario, según Villegas son (Villegas H. , 2002, pág. 90):

“Como cuotas de un presunto impuesto futuro; que además configuran una institución jurídica presentada como una obligación de ciertos sujetos pasivos a cumplir antes de perfeccionarse el

hecho imponible, manifestando el evidente surgimiento de la obligación con antelación al nacimiento de la deuda tributaria propiamente dicha”

**Administración Tributaria:** Para Jaramillo Vega (Jaramillo Vega, 2008, pág. 45) en su obra de Derecho Tributario manifiesta:

“Las administraciones tributarias, al igual que las empresas privadas y otras organizaciones, tienen una actividad principal, siendo esa actividad la aplicación y cobranza de impuestos, que están obligados a realizar por ley”.

La Administración Tributaria comprende todas las acciones, actividades y tareas involucradas en el proceso de emisión, recaudación y fiscalización de los tributos. El concepto adoptado es amplio, en tanto incluye los procedimientos, tareas y acciones de las áreas directamente vinculadas a dicho proceso, como los vinculados a las áreas externas que les proporcionan información básica al mismo, por la parte correspondiente. Compete a este ámbito la aplicación de las normas vigentes en materia tributaria.

Esta Administración es evidente que su proyección refleja un interés estatal en la garantía de los impuesto que hace que el Estado se sostenga desde dentro o sea que no tiene que usar lo foráneo para cuestiones nacionales y planes de mejoramiento de la calidad de vida de sus habitantes, en teoría los ciudadanos son los que auto-sostienen la gestión de los gobiernos y sus iniciativas.

## **1.2. Formas de extinción de las obligaciones tributarias**

Las obligaciones tributarias obedecen a las formas tradicionales de pago de las obligaciones dado su origen, pero posee una serie de particularidades que se describirán.



En primer lugar, la solución o el pago lo deben hacer los contribuyentes o los responsables, pero también lo puede acometer cualquier individuo a nombre de ellos sin que perjudique su derecho de reembolso. Además, el pago que se realiza va dirigido a la administración tributaria independientemente de quien, a nombre de ella, lo reciba. Pérez Ayala y González (2011, pág. 167) señalan:

“(...) este pago se debe hacer en el tiempo que la norma señale, por lo que si la fecha no se ha fijado, se realizará a partir del momento surgió la obligación, también se puede realizar en el tiempo en que fue convenido legalmente, pudiéndose hacer en el lugar que la normativa de la materia lo señale, por otra parte se puede ejecutar en las oficinas de recaudación del lugar donde se dio el hecho generador o el domicilio del adeudado”.

De igual modo cabe destacar que este pago debe realizarse en efectivo en moneda de curso legal (dólares estadounidenses), a no ser que las leyes orgánicas digan otra cosa, bien se pudieran emitir cheques, débitos bancarios autorizados, libranzas o giros bancarios, a partir de la anuencia del recaudador o quien esté legalmente facultado. No obstante, estas últimas variantes no son usuales en las legislaciones.

Por otro lado, la obligación tributaria se extingue parcial o totalmente a partir de pago con bonos o certificados de abono tributario presentado por el contribuyente, quien puede realizar en especie o servicios, cuando la ley lo permita, por lo que “(...) los sujetos activos y los agentes recaudadores tienen como indebido recibir títulos distintos al pago de lo que fue establecido” (Bravo Lalama & Pilligua Murillo, 2014, pág. 17), aunque los pagos anticipados, porcentajes y oportunidades deben ser facultados y dispuestos por ley.

Ahora bien, cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda intereses y multas, los pagos parciales se atribuirán en el siguiente orden: intereses, tributos y multas, pero cuando el contribuyente o responsable

deba al sujeto activo varias obligaciones de un mismo tributo, realizará primero el pago a la obligación más antigua que no prescribió.

Se puede señalar también, para mayor claridad, que el pago de la obligación tributaria se puede realizar mediante consignación ante el juez de lo Contencioso Tributario, según el artículo 50 del propio cuerpo legal, si la autoridad tributaria se niega a recibir el pago.

No obstante, sobre lo planteado expresa Eda (2013, pág. 62) que estos créditos tributarios deben ser reconocidos por el Tribunal Distrital Fiscal u otra autoridad competente. También es importante conocer que solo operará dicha compensación si los créditos no prescribieron y los tributos respectivos son administrados por el mismo organismo

La compensación de créditos no se admitirá con el producto de tributos recaudados por personas naturales o jurídicas que actúen como agentes de retención o de percepción, del mismo modo que no se admite la compensación de obligaciones tributarias con otras deudas del Estado o sus órganos que posean títulos de la deuda pública externa al decir de Torres Proaño y Salazar Sánchez (2016).

Vale también hacer referencia a la confusión, que se prevé en el Derecho Civil desde que el deudor pasa a ser acreedor de la misma deuda (Acedo Penco, 2012, págs. 149-153), aunque se aclara que la obligación tributaria se extingue cuando el acreedor de esta se convierte en deudor de dicha obligación, todo esto como resultado de la transmisión o la transferencia de los bienes o derechos que originan el tributo concerniente.

En un cuarto momento se hace referencia a la remisión, es decir, una especie de perdón que extingue en todo o en parte la obligación contraída originalmente (Almeida Reyes, 2013, págs. 17-19), pues según el artículo 54 del Código Orgánico Tributario se plantea que:

“Las deudas tributarias solo podrán perdonarse o remitirse en virtud de la ley, con los requisitos que la misma determine en la cuantía,

por lo que los intereses y las multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán perdonarse por la máxima autoridad tributaria, quien emite una resolución donde se plasma los cumplidos y cuantías que la ley establece.” (Código Orgánico Tributario, artículo 54).

Como ejemplo de su aplicación práctica puede citarse la Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos, dictada por la Asamblea Nacional de la República del Ecuador en 2015, en virtud de la cual se podían remitir aquellos que pesaren sobre los contribuyentes o deudores al Servicio de Rentas Internas (SRI), los tributos locales de los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD) y los créditos del Banco Nacional de Fomento (BNF),

En el caso de los tributos al SRI, la remisión de los intereses y recargos y, por tanto, la extinción de todas las citadas cargas o gravámenes, se produciría totalmente si se abonaba la deuda tributaria dentro de los 60 días siguientes a que se hubiere publicado dicha ley en el Registro Oficial; en cuanto a los GAD, dicho instrumento jurídico daba amplias posibilidades para que se ejecutaran las remisiones, sin perjuicio de la aplicabilidad de la regla precitada.

En un quinto momento se hace referencia a la prescripción de la obligación tributaria (García Novoa, 2011, págs. 13-16) y, unida a ella, la de la acción de cobro por parte de la Administración Tributaria, la que se producirá en un plazo de cinco años contados desde la fecha en que fueron exigibles y de siete años desde que se presenta la correspondiente declaración, si esta resultare incompleta o si no se la hubiese presentado.

Si el contribuyente solicitare facilidades de pago y estas fueren expresamente aceptadas por la Administración Tributaria, la prescripción de la deuda operará respecto de cada cuota vencida.

Finalmente, con respecto a la prescripción de la obligación tributaria, resulta oportuno conocer que debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, pues el juez o la autoridad administrativa no podrán declararla de oficio. Dicho plazo de prescripción se interrumpiría, entre otras razones, a partir del reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del acto de pago (Ibídem, págs. 220-223).

### **1.3. Afianzamiento: naturaleza y características**

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2016), el término afianzamiento se define como una derivación del verbo afianzar, el cual es la idea de dar garantía, fianza y seguridad. Ahora una visión jurídica elemental la plantea Cabanellas (Cabanellas de Torres, 1997, pág. 28) en su Diccionario Jurídico Elemental define la palabra afianzamiento como “Acto jurídico en virtud del cual se garantiza el cumplimiento de una obligación, por lo que constituye al efecto una fianza suficiente. Su punto convergente o factor común es la garantía de algo, en este caso tributación”.

A partir de las definiciones descritas, se puede concebir la naturaleza del afianzamiento, la cual ha sido puesta en tela de juicio, pues los teóricos plantean que el concepto convencional o clásico de obligación no le es aplicable, sobre todo su inequívoca similitud al menos, prima facie, al denominado *solve et repete*, paga y luego reclama, por lo que la figura del afianzamiento lleva ese lastre y su naturaleza jurídica se ha debatido entre lo retrogrado y lo inconstitucional.

De igual modo, el afianzamiento representa un requisito de procedibilidad que en teoría busca un efecto de bálsamo en el litigio tributario para que el Tribunal proceda con la evaluación de la demanda, por lo que es un requisito imperioso para que se pueda desarrollar un proceso, para que éste tenga validez. Esta es

una idea de saneamiento y que Vescovi (1999, pág. 83) la da como “presupuesto objetivo, pues su cumplimiento permite que se constituya la relación procesal, independientemente de consideraciones subjetivas tales como la capacidad, competencia, jurisdicción”.

El tributarista colombiano Julio Álvarez Rodríguez (Álvarez Rodríguez, 2009, pág. 17), define al afianzamiento tributario como:

“El obstáculo para acceder a la justicia que consiste en la obligación de pagar la suma discutida para poder ser oído en juicio, de manera que si la decisión judicial fuera favorable al demandante, se le concede el derecho de repetir o devolver lo que ha pagado sin justa causa legal”

Por lo expresado anteriormente, se puede plantear que la figura jurídica del afianzamiento significa un pago adelantado del por ciento de la obligación tributaria que ha sido establecida por la Administración, a partir de una cuantía del tributo, es decir, un valor determinado que se debe pagar por la configuración de un hecho generador, obligación de pago anticipado que consecuentemente no está sujeto a excepción alguna hacia la persona o accionante de la acción o recurso.

En caso contrario se genera una devolución por pago indebido a la estructura tributaria, quizás ese sea uno de los puntos a favor, es la devolución del ingreso en caso de resolución favorable al depositario, puede ser impugnado y se constituirá como cosa juzgada material y excepción perentoria.

Por otra parte, es bueno señalar que dentro del análisis de la naturaleza y características del afianzamiento, se debe conocer el tema sobre la relación y supuesta identidad con la figura procesal, que se conoce con el nombre de “caución”, aquí se considera a ambas figuras como si se tratasen de lo mismo, por la naturaleza de ambas figuras y su regulación en el ordenamiento jurídico, aunque son conceptos distintos, ambos términos muestran una garantía dentro de una obligación.

Según Argüello (Argüello, 2000, pág. 78)

“Para poder ubicar los antecedentes de la figura del afianzamiento tributario debemos remontarnos muchos años atrás, a la antigua Roma, donde surgió la figura del “solve et repete”. Este concepto jurídico surge cuando se invierte el orden normal del procedimiento y se asigna al contribuyente la calidad de parte actora, quien para reclamar los cobros del publicano (recaudador de impuestos en la antigua Roma) debía entregar la denominada pignoris-causa (prenda o hipoteca), todo este proceso era llevado a cabo por parte del Pretor romano”.

Al respecto y luego de que esta figura ganara adeptos, surgieron varias teorías y postulados con el fin de entenderla y justificarla. En primer lugar, está la denominada Teoría Jurídica estudiada y defendida entre otros, por el profesor italiano Gustavo Ingresso (Ingresso, 1925, pág. 54), la cual parte de la conocida presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, en resumen, considera que se deberá permitir la debida ejecutoriedad del acto de determinación, en cuyo caso sería el pago de la obligación tributaria para que, posteriormente, se pueda discutir sobre la validez o legalidad del acto

La segunda teoría, denominada Teoría Política, mentalizada por el jurista italiano Benvenuto Griziotti (Griziotti, 1959, pág. 86), señala que la regla del solve et repete pretende en primer lugar ser un medio del ente público para la obtención de sus ingresos tributarios de manera puntual y sin mayores contratiempos, y a su vez, combatir a aquellos sujetos pasivos que a través de la manipulación de la justicia, buscan los medios de no cumplir con las obligaciones impuestas o, simplemente, dilatar su cumplimiento.

Finalmente, como tercera teoría sobre la naturaleza de la precitada institución está la denominada la Teoría Fiscalista, la cual ve a dicha regla como un privilegio o beneficio exclusivo del fisco y cuya finalidad es la de proteger la política de finanzas públicas establecida por el Estado.”

Del mismo modo, juristas tales como el maestro Fonrouge (Fonrouge, 2004, pág. 26), unifican la teoría política y la teoría fiscalista, tal como sigue: “El principio constituye una institución autónoma de derecho financiero y reviste el carácter de medida protectora de política financiera, cuya finalidad, función o motivo, es proteger las finanzas públicas, erigiendo una valla contra los contribuyentes de mala fe.”

#### **1.4. Historia del afianzamiento tributario en Ecuador**

Antes de 1959, en Ecuador no existía un sistema de administración de justicia que revisara los actos administrativos, según observa Montero Tamayo (Montero Tamayo, 2014, pág. 15). Fue en este mismo año que, bajo la presidencia de Camilo Ponce Enríquez, se creó el primer Tribunal Fiscal de la República y los fundamentos de sus sentencias se basaron en el Código Fiscal que rigió desde 1963 a 1975.

A partir del período 2007-2008, funcionó la Asamblea Nacional Constituyente del Ecuador y expidió, entre otras, la denominada “Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador”, Ley de Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 242 con fecha 29 de diciembre de 2007, vigente desde el 1 de enero de 2008. Esta ley, además de crear nuevos impuestos, como el de salida de divisas (art. 155) o sobre ingresos extraordinarios que provienen de los recursos no renovables (art. 164), reformó la Ley de Régimen Tributario Interno y el Código Tributario. En este último cuerpo legal es donde se introduce el denominado afianzamiento tributario.

De esa forma, la figura del afianzamiento se introduce en la Ley de Equidad Tributaria en el artículo 7, como reforma al Código Tributario codificado, dentro del Título Segundo, nombrado “De la sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal” y en el Capítulo Segundo nombrado “Del trámite de las Acciones”, que se cita a continuación:

“Art. 7. Afianzamiento. Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada.” (Código Orgánico Tributario de Ecuador, codificado, 2008, artículo 7)

Para resumir este aspecto, es oportuno señalar que tal y como se especifica en la propia Ley de Equidad Tributaria, los impuestos en ella creados y las reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno y Código Tributario, los que entraron en vigor el 1 de enero de 2008, a causa de esto la aplicación de la figura del afianzamiento entra a regir en todas las acciones y recursos que se presentaron ante los tribunales a partir de esa fecha.

Como vemos con anterioridad no existía esta figura aceptada por algunos y criticada por muchos, pero que es hoy una realidad en el quehacer jurídico de la nación, al decir de contribuyentes con los que en razón de la investigación me he acercado, refieren que antes no estaban instituidas trabas de ningún tipo para acceder a la justicia en este ámbito.

### **1.5. Objetivo principal del afianzamiento**

Batalla Gómez (Batallas Gómez, 2009, pág. 58) ha dicho sobre la naturaleza del afianzamiento:

El afianzamiento contribuye a salvaguardar el ingreso financiero del Estado y a evitar litigios de mala fe por parte de los sujetos pasivos.



Se trata de un pago total o parcial de la deuda determinada para acceder a la tramitación de su causa y gozar de legitimación ante las instancias legales, aunque este tema es discutido y discrepado por diversos autores que sostienen que no está presente la legitimación

Con esa premisa de protección del fisco se propicia una seguridad y resguardo para el fiel cumplimiento de las obligaciones; pero la implementación de esa obligación de afianzamiento trajo consigo que el contribuyente o sujeto pasivo quedara en desventaja frente a la Administración Tributaria.

El contribuyente hace un desembolso de su erario personal para someterse a un proceso generalmente dilatado en el tiempo, aunque según luego se abundará se admite afianzar mediante una garantía bancaria o una póliza de seguro, con lo cual la afectación económica no es directa, o al menos no inmediata. No obstante, ello no enerva la idea de que para acceder a la justicia se requiere ofrecer una especie de caución que es contraria al principio de gratuidad que rige constitucionalmente en Ecuador.

La finalidad primigenia del afianzamiento tributario es sin dudas el resguardo del erario público, lo que visto como intención está bien, pero con un razonamiento más profundo nos podemos dar cuenta de lo inconsistente e innecesario de esta institución.

Ahora de lo que sí no queda duda es que, con este mecanismo, se sitúa a la administración tributaria por encima del contribuyente con el pago anticipado anterior a un contradictorio, y esto fue advertido por los asambleístas Pablo Lucio Paredes, Diana Acosta y Mae Montano Valencia (2012) durante los debates al Proyecto de Ley de Equidad Tributaria de 2007, antes mencionado, pues veían en esta figura una forma de abuso estatal y un retroceso sobre la normativa tributaria. También Toscano (2008, pág. 10) se refirió al afianzamiento y sus efectos, con un razonamiento que se comparte:

“Desde el punto de vista ya no jurídico sino más bien social, si el ejercicio de la determinación tributaria cae en manos de personas

insuficientemente preparadas o inescrupulosas, el recargo de los valores determinados, puede tornarse en instrumentos de presión indebida que bordee la extorsión.”

### **1.6. Semejanzas y diferencias entre el afianzamiento tributario y el *solvet et repete***

Dentro del análisis que pretendemos realizar sobre el afianzamiento tributario, es necesario hacer un breve bosquejo comparativo entre la regla del *solvet et repete* y esta obligación que en su esencia, posee un punto en común con la mencionada norma, como veremos más adelante.

El *solvet et repete* es una regla que nace en el derecho romano cuando constituyeron la llamada *pignoris capio*. Esta política frenaba el uso de acciones legales del recaudador de impuestos por no existir relación legal, entre él y los deudores.

Existen múltiples definiciones del *solvet et repete*, entre ellas la expuesta por el argentino Carlos Giuliani Fonrouge quien lo resumió como “una norma que exige el pago previo de la obligación como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa” (Giuliani Fonrouge, 2004, pág. 54). Otro argentino, el doctor Héctor B. Villegas explicó que esta regla significa que cualquier contribuyente que en disputa tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, anticipadamente debe pagarlo (Villegas H. , 2005, pág. 77).

De forma más ampliada, el doctor Rubén Spila García explica que es necesario el previo pago de los tributos y sus accesorios que exige la autoridad administrativa, porque la finalidad de esta acción consiste en poder discutir en una instancia jurídica la legitimidad de la pretensión fiscal. Consecuentemente, el *solvet et repete* es un principio que establece que, mediante una determinación de oficio, la administración tributaria impone el pago de impuestos al

contribuyente y éste no puede reclamar ante la instancia jurídica si no abona la suma oportuna (Spila García, 1991, pág. 61).

En resumen, anticipar el pago a la reclamación o pague y luego reclame, en una visión más abarcadora, se puede señalar como cualquier acreencia a favor del Estado que posea la misma obligación. La crítica más importante en torno a la regla se apoya en que las ordenanzas constitucionales reconocen el derecho de toda persona al acceso a jueces y tribunales imparciales y competentes en el área penal, laboral y fiscal, como está recogido en el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, suscrito por la Organización de los Estados Americanos en 1969.

Sin embargo, al asumir la legislación que este reclamo viola estos derechos irrestrictos e incondicionales. Por ende, si está garantizado el derecho a la defensa en causas fiscales, sin impedimentos ni objeciones; el pago anticipado de un porcentaje o la totalidad de la deuda tributaria, no debe ser una condición para que el contribuyente acceda a las instancias jurídicas.

El principio del *solve et repet* también se puso en práctica en nuestro país décadas atrás por medio del Código Fiscal Ecuatoriano, vigente en virtud del Decreto Ley de Emergencia No. 29, publicado en el Registro Oficial No. 490 de 25 de junio de 1963, citado por Andrade (Andrade, 2013). En esa reglamentación se establecía que el Tribunal Fiscal solo podía ordenar la suspensión del proceso de ejecución de una obligación tributaria que haya sido objetada en la parte judicial, siempre que se afiance la suma de dicha obligación determinada.

Llegado a este punto, enfatizamos que es la reclamación de un tributo que debe estar precedida de su pago, y el afianzamiento tributario es un depósito parcial en contra del acto determinativo o resolutivo de la administración.

Cuando se analiza el afianzamiento tributario en un inicio nos percatamos de que exige en esencia, el mismo proceder que el *solve et repete* ya que existe un pago con anticipación de por medio y la regla con base romana determina

también el previo pago para tener derecho a una acción ante la instancia jurídica oportuna. Partiendo de este análisis vemos que, las dos directrices significan una obligación ineludible y requerida por la legislación para que pueda desarrollarse una acción y esta tenga validez.

El afianzamiento tributario representa de alguna manera, una garantía frente a un acto de determinación establecido en contra de los contribuyentes ya que antes de poder discutir la legalidad del tributo y previamente a obtener resolución, en caso de que se opte por el pago en efectivo, este ascenderá al 10% del valor de la deuda determinada por la Administración Tributaria, aunque se sabe que pueden afianzarse de otras formas que incluso resultan más usadas en la práctica judicial contemporánea.

En la práctica, ambas exigencias comparten un semejante propósito colector; con la regla *solve et repete* los ingresos tributarios se cobran en un tiempo preciso con la finalidad de cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas (Villegas H. , 2005, pág. 515), y aunque el afianzamiento establece solo un por ciento, de igual manera son ingresos fiscales que se utilizan en actividades estatales, para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus funciones.

El jurista ecuatoriano Guevara Rodríguez (2009, pág. 19) puntualiza que tanto la regla *solve et repete* como el afianzamiento cumplen un mismo propósito: garantizar el cobro anticipado de un impuesto determinado por la Administración a costa de obstaculizar el libre y gratuito acceso a la justicia. En ambos casos, se comparte una intención recaudatoria, pero por la vía de limitar, el ejercicio del derecho a la impugnación contenciosa, o sea, el derecho a una defensa legítima; el acceso a la justicia y a la protección jurisdiccional segura, derechos ineludibles que el Estado tiene que garantizar.

Sin embargo, se comparte la tesis propugnada por Benalcazar Guerrón (2005), pues en el orden técnico resulta más distintiva al deslindar los efectos de un pago, como supone del aseguramiento de las obligaciones por medio de una garantía determinada en la ley. En este sentido, dicho autor manifiesta que:

“(...) el requisito del pago previo no debe confundirse con el afianzamiento de la obligación. En efecto mientras el primero como su nombre lo indica, implica el pago anticipado del crédito con sus intereses y multas para poder discutir sobre la legalidad del mismo; el afianzamiento del crédito constituye una garantía del pago mediante la prohibición de enajenar inmuebles, la fianza, la hipoteca, etc., sin que ello evidentemente signifique una forma de solución de lo debido...”

El criterio de este autor es una muestra fehaciente de la diversidad de criterios alrededor de esta institución que nos ocupa y no es otra idea que atemperar las instituciones a la realidad, sin apartarnos de su esencia.

### **1.7. Incorporación del afianzamiento tributario a la legislación ecuatoriana**

El primero de enero de 2008 entró en vigor la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador (Asamblea Nacional de Ecuador, 2013) (en lo adelante LRET), en la cual se asumieron cambios sustantivos. Sin embargo, el elemento que movió la opinión de juristas nacionales fue que, en el Código Tributario, lo agregado por Art. 7 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007 y a continuación del artículo 233, se implantó la figura del afianzamiento.

Esta norma establece que el contribuyente para llegar a reclamar a la entidad tributaria por alguna imputación o evento que considere perjudicial para sus intereses, no lo podrá hacer si con anticipación no deposita un valor monetario equivalente al 10% de la cuantía del tributo.

Este proceder limita el libre acceso a la justicia en materia tributaria ya que antepone una condición: de no realizarse el abono del por ciento o, en su caso, constituir la garantía por su equivalente, la acción de impugnación quedaría descalificada y el reclamo no sería efectivo, lo que causaría que el proceso no prospere y se ejecutorie la resolución impugnada, y no se reconocería en ningún momento el derecho a la defensa, ni a la tutela judicial efectiva,

consagrados en los artículos 75 y 76 numeral 7) inciso a) de la Constitución de la República del Ecuador de 2008.

Otro elemento a analizar es lo concerniente al costo que la causa tributaria significa para la integridad monetaria del contribuyente o sujeto pasivo cuando éste determine el proceso de reclamación ante el órgano judicial. El artículo 90 del Código Orgánico Tributario, codificado, dispone:

“Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”

Sin obviar lo que reza en el artículo 21 cuando determina que la obligación de no ser satisfecha en el tiempo que la ley instauró, causa a favor del acreedor, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador.

## **2. CAPÍTULO II: ENFOQUE JURÍDICO COMPARADO**

### **2.1. Semejanzas y diferencias entre el afianzamiento tributario y los diferentes mecanismos en el derecho comparado**

Si pensamos en los criterios que sobre el afianzamiento se han vertido, sería interesante ver que solución le dan a este fenómeno del impago tributario los países de acción más avanzada en este campo y que después de un estudio pormenorizado hemos señalado en nuestra investigación los que serán objeto de estudio.

Sin embargo, cuando comenzamos a analizar las distintas normas foráneas que hemos tomado como muestra por sus criterios de avanzada y por su efectividad, nos damos cuenta de que el retroceso al que hacen referencia los teóricos nacionales, está más que justificado.

#### **2.1.1. España**

Ahora bien, el escenario de globalización económica transpone la justicia tributaria a un nivel superior en el que los objetivos pasan por la atracción de capital o de inversiones extranjeras o por la consecución de un mercado común inspirado en la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales al decir de Pérez de Ayala (2000, pág. 72)

Estas circunstancias han fomentado la utilización de los sistemas fiscales para deslocalizar los factores de producción y su consiguiente de fiscalización, desplazando la carga tributaria hacia otras manifestaciones de riqueza con grave riesgo para el mantenimiento de los principios de justicia tributaria constitucionalizados

Al decir de Hernández Andreu y Tortorella Espósito (2013, pág. 67)

“La teoría y la práctica tributaria española fueron básicamente genuinas. En ellas confluyen máximas tributarias de la escuela de Salamanca con influencias institucionales de impuestos, sobre todo franceses, aunque con analogías doctrinales con las máximas de Adam Smith referentes a la práctica tributaria. Desde la segunda mitad del XIX la doctrina financiera italiana irá ganando protagonismo de modo progresivo con su influencia institucional, pero sobre todo de doctrina, entre los hacendistas españoles, que enseñarán y traducirán en las universidades los tratados de los hacendistas italianos. Esta influencia continuará hasta bien entrada la década de 1950 e incluso durante el decenio de 1960.”

En el país ibérico se aprobó en 1998 una disposición legal esencial para la regulación de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración que afectó a materias íntimamente relacionadas con el contenido propio de la Ley General Tributaria.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, tuvo por objeto reforzar los derechos sustantivos de los contribuyentes y mejorar sus garantías en el seno de los distintos procedimientos tributarios, reforzando las correlativas obligaciones de la Administración tributaria.

Esto fue planteado en el preámbulo de esta norma y en sus claros objetivos, dando muestra de que su visión antropocéntrica y garantista, generando nuevos beneficios al contribuyente a la par de nuevas obligaciones para la administración tributaria.

Sucedo que el problema es más complejo, pues como afirmara Zornoza Pérez (1994, pág. 285)

“(…) la realización de la justicia financiera, de esa justicia relativa a la equitativa distribución del gasto público y a la efectividad de los derechos sociales que reclaman la intervención del Estado, no es



pese a su reconocimiento constitucional un problema reductible a lo puramente jurídico. Su solución depende de un determinado desarrollo de la sociedad y, como tal, desafía incluso a la Constitución más avanzada y pone en crisis al más perfecto mecanismo de garantía jurídica.”

En España se establece que se podrán efectuar reclamaciones o recursos, y se pueden acumular incluso en aras de la economía procesal, según se aprecia del siguiente precepto.

**“Art. 212. Recursos contra sanciones.**

1. El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.

2. Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 188 de esta ley siempre que no se impugne la regularización.

Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa. La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada.

3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto

por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo (Ibídem).” (Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, art. 212).

Como se puede observar a simple vista, la norma española no precisa de ninguna garantía adicional para el acceso a la justicia y sus vías de impugnación, incluso otorga criterios de suspensión para la ejecución de medidas, sin que medien garantes adicionales, por lo que podemos determinar que para esta normativa, las medidas cautelares interpuestas en casos de necesidad son suficientes y el acceso a la justicia no está reñido a pago alguno (Gonzalo Jiménez, 2000, pág. 237).

Ahora analicemos como la normativa tributaria española lleva a cabo las reclamaciones. Según sostiene el artículo 234 de la Legislación Consolidada (Boletín Oficial del Estado, 2003), publicada en el Boletín Oficial del Estado en el año 2003, existirá para la tramitación de reclamaciones económico-administrativa una única y primera instancia y se harán efectivas con los recursos de ley.

Es llamativo que también se establezca que es un proceso cuyo impulso procesal es de oficio, no se accede a prórrogas. Según este propio artículo en su apartado 2 se establece que la notificación será contentiva de si el acto o resolución es definitivo, o no, en vía gubernativa, mientras que el apartado 4 da una clara posición garante y de respeto al principio de acceso a la justicia, cuando declara que este procedimiento es gratuito (Ibíd., art. 2).

Este es el procedimiento que se sigue en los denominados actos de iniciación, los cuales están definidos a partir de su artículo 235 de la norma tributaria ibérica (Ídem). Este exige la escritura como forma de interposición, cumpliendo como requisitos de formalidad sostiene la correcta identificación de las partes y sus alegaciones que en derecho procedan.

Otra de las características que posee este procedimiento es la celeridad de su impulso procesal para ser conocido en sede judicial, quedando solo en un mes para su envío. Incluso ante morosidad por parte del órgano remitente, tendrá el contribuyente la posibilidad de con solo la copia sellada de la petición dar impulso al mismo ante la judicatura.

Al analizar la tramitación es donde nos damos cuenta del retroceso de la norma ecuatoriana, pues la norma ibérica, pues no hace la más mínima referencia a necesidad de afianzamiento para el acceso a la justicia, incluso aunque sean instancias independientes, la judicatura en aras del esclarecimiento de la verdad material accede a lo actuado en instancia administrativa.

También es notorio que el artículo 237 de la Legislación Consolidada, del año 2003, sostiene el principio de la *no reformatio in peius*:

“1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.”  
(Ibíd., art. 237)

Otro punto interesante es cuando la norma española declara que no puede existir inadmisibilidad de los recursos o reclamaciones por ausencia de requisitos formales o la denominada duda racional, según el artículo 239 de la Legislación Consolidada, del año 2003:

“1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.

2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.” (Ibíd., art. 239).

Una vez conocido lo anterior, vemos que el artículo 77 de la propia Legislación establece la prelación de la Hacienda Pública en cuanto a los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, este derecho tiene limitantes sobre los acreedores depositarios de derechos reales.

Otra de las formas de garantía en la normativa española es la denominada “hipoteca legal tácita” que se prevé en el artículo 78 de la misma Legislación:

“En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.” (Ibíd., art. 78).

También se puede citar la llamada “afección de bienes”, que tiene como característica más marcada la subsidiariedad de la misma derivada de la acción tributaria. También se encuentra el derecho de retención que se aplica no solo para lo fiscal, sino que incluye lo aduanero, teniendo la visión de establecer en caso necesario la denominada prelación de estados.

España le da cabida al principio de oportunidad tributaria y lo aplica como excepción y solo ante la duda de un posible cobro frustrado o gravamen dificultado; es interesante la postura de que la medida de cautela debe no solo notificarse, sino que debe ser razonada debidamente y siempre debe existir proporcionalidad con el daño a evitar, tratando de adoptar medidas que puedan causar irreparable perjuicio.

### **2.1.2. Uruguay**

Las normas tributarias se interpretan en Uruguay de la misma manera que cualquier otra norma jurídica, pudiéndose utilizar para ello todos los métodos reconocidos por la ciencia del Derecho. Incluso la analogía es un método

admisible para colmar vacíos, con la limitación que no podrá extenderse por esa vía el hecho generador del tributo, ni crearse infracciones o exoneraciones, según refiere la Guía del Inversor de Uruguay (PWC Uruguay, 2015)

El artículo 71 Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, de 2005, establece un interesante sistema de consulta tributaria que le da al contribuyente una enorme garantía en el ámbito administrativo, dando muestra del principio de transparencia, contrario a lo que muchas veces se establece en la cotidianidad administrativa:

“Quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar al organismo recaudador correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho real y actual. A tal efecto deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá, asimismo, expresar su opinión fundada”. (Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, 2005, artículo 71).

Aunque sí se aclara en el artículo subsiguiente que esta reclamación no tiene efectos suspensivos de las obligaciones, en su artículo 72.

En el caso de Uruguay no existe necesidad de la utilización del mencionado afianzamiento tributario, pues a la hora de acceder a la administración tributaria no se necesita más que un simple procedimiento de consultas que se ven plasmados en el citado artículo 71 del Código Tributario (Parlamento de la República Oriental del Uruguay, 2014) donde solo se exige que la consulta cumpla con requisitos formales y no tiene efectos suspensivos.

No cabe la menor duda que este punto de la decisión fundamentada y con criterio técnico, respalda los postulados del debido proceso y el respeto de las garantías de un proceso al que casi siempre se le tilda de leonino y avasallador para el contribuyente, quien casi siempre parte en desventaja.

En cuanto a las garantías de la obligación tributaria en la norma uruguaya, se asienta en la teoría de la necesidad o de la duda razonable que permeó la legislación en el continente. Los uruguayos esta doctrina la plasman en el artículo 87 denominándolo “riesgo para la percepción de sus créditos determinados o en vía de determinación”.

En el caso de las garantías que sostiene Uruguay, se encuentran lo regulado en su artículo 89 el denominado embargo preventivo, el cual se aplica en caso de mora tributaria de índole mensual o anual, necesitando para su probanza el certificado de adeudo de la oficina facultada.

Es de analizar que en la norma uruguaya, le tienen gran fe al embargo y su función disuasoria, pues es la que en la actualidad es más usada, aunque la norma prevé las tradicionales, no se observan retrocesos normativos y se usan para la solución de este tipo de litigio, lo tradicional, sin necesidad de que el acceso a la justicia tributaria esté condicionada a ingresos tributarios.

### **2.1.3. Perú**

Perú también ha establecido un sistema de consultas tributarias, según consta en los artículos 94 y siguientes de su Código Tributario, dictado en el año 2013. En ese sentido, se otorga un término no mayor de 90 días para la Administración para dar respuesta al que realiza la consulta, aunque en este caso existe la limitante al menos como la observamos que no resulta vinculante, pues el silencio administrativo no surte efecto, el mutismo es intrascendente. El artículo 95 del propio Código hace referencia a las consultas particulares, pero sostiene que el deudor tributario debe tener interés legítimo y directo demostrable para poder consultar sobre el régimen tributario relativos a tributos que no hubiesen iniciado al ser presentada la consulta o en el caso de asuntos de aduanas antes del trámite de manifiesto de carga (Bautista Alberdi, 2004, pág. 27).

Como podemos observar no existen requisitos de procedibilidad siquiera que tengan un atisbo de intención de afianzamiento en la normativa peruana a la hora de establecer impugnaciones judiciales y acceder a la justicia.

Cabe señalar también que el artículo 146 del citado instrumento jurídico establece los requisitos de la apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal de naturaleza administrativa. Esta deberá formularse dentro de los quince días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación, mediante un escrito fundamentado y autorizado por letrado en los lugares donde la defensa fuera cautiva, el cual deberá contener el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil.

Asimismo, se deberá adjuntar al escrito, la hoja de información sumaria correspondiente, de acuerdo al formato que hubiera sido aprobado mediante Resolución de Superintendencia. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para apelar será de treinta (30) días hábiles siguiente.

Cuando el Tribunal Fiscal que conoce el proceso administrativo agota dicha vía, se puede realizar impugnación mediante un contencioso, que exigirá la presentación de una demanda cuyo requisito además de su temporalidad (3 meses), debe llevar y tal vez esto parezca raro que se use el criterio en una norma, se establece que debe llevar peticiones concretas.

La Administración Tributaria notificará al apelante para que dentro del término de quince (15) días hábiles subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de apelación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite. Asimismo, tratándose de apelaciones contra la resolución que resuelve la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la Administración Tributaria notificará al apelante para que dentro del término de cinco (5) días hábiles subsane dichas

omisiones. Vencido dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibles las apelaciones.

En el caso de los requisitos para la admisibilidad, nos llama la atención que nada establece sobre necesidad de afianzamiento, solo temporalidad a la hora de la presentación.

En el artículo 65 del Código Tributario del Perú, de 2013, se habla de medidas cautelares de carácter excepcional cuando, a criterio de la Administración, el comportamiento del deudor tributario o determinadas razones sobrevenidas permitan establecer la presunción de que el cobro no sería posible. Entre tales supuestos se pueden citar: la presentación de declaraciones falsas o alteradas de la base imponible, la adulteración de los libros o estados contables, no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos, pasar a la condición de no habido, utilizar artificios o engaños para no pagar en todo o en parte la deuda tributaria, e incluso no estar inscrito ante la administración tributaria, entre otros.

Como vemos en esta normativa se trata de que las medidas cautelares y de garantía se imponen solo en los casos de que la judicatura entienda que el deudor o contribuyente por su historial crediticio o por las acciones que acometa, haga pensar de forma racional que podría evadir o enmascarar impuestos, aunque puede resultar exagerado en sus supuestos y muchas veces basado en subjetivas presunciones.

#### **2.1.4. Argentina**

En el caso de Argentina en su Ley de Procedimiento Tributario, dictada en el año 1998, tampoco tiene necesidad de un afianzamiento, van directamente hacia la vía impugnatoria sin necesidad de recaudo o caución.

El artículo 76 sostiene que:



“Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos:

a) Recurso de reconsideración para ante el superior.

b) Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION competente, cuando fuere viable.

El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.

El recurso del inciso b) no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.” (Ley de Procedimiento Tributario de Argentina, art. 76).

Sin lugar a dudas la legislación argentina en materia tributaria resulta prolija en recursos e impugnaciones, lo cual nos da la medida de la actividad proteccionista que sobre el contribuyente sostiene el Estado (Guliani Fonrouge, 2004, pág. 675).

## **2.2. Procedimientos y características para reclamar y asegurar una obligación tributaria en la legislación ecuatoriana**

En lo relativo a las reclamaciones, el Código Tributario de la República del Ecuador, codificado en 2008, establece en los artículos 115 y siguientes cómo se regulará el procedimiento de los tributos y sus reclamos:

“Reclamantes.- Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.

Los reclamos por tributos que correspondan al Estado según el artículo 64 de este Código, siempre que los reclamantes, tuvieren su domicilio en la provincia de Pichincha, se presentarán en el Servicio de Rentas Internas. En los demás casos podrán presentarse ante la respectiva dirección regional o provincial. El empleado receptor pondrá la fe de presentación en el escrito de reclamo y en cuarenta y ocho horas lo remitirá al Servicio de Rentas Internas.

Las reclamaciones aduaneras por aplicación errónea del arancel o de las leyes o reglamentos aduaneros, o de los convenios internacionales, se presentarán ante el Gerente Distrital de Aduana de la localidad respectiva.

Las peticiones por avalúos de la propiedad inmueble rústica, se presentarán y tramitarán ante la respectiva municipalidad, la que los resolverá en la fase administrativa, sin perjuicio de la acción contenciosa a que hubiere lugar.” (Código Tributario de la República del Ecuador, codificado, 2008, artículo 115).

Desde el comienzo se evidencia una de las disyuntivas más fuertes del derecho administrativo-tributario, que es la denominada impugnación sobre la misma autoridad, pues en la mayoría de los casos es la misma que conoció el caso, la que lo eleva a instancia superior, con el consabido criterio que trata de

defender su decisión ante la superioridad, recordemos que en derecho administrativo funciona lo que se conoce como la “doctrina de los actos propios” o *venire contra factum proprium non valet*, como ha manifestado Díez Picasso (1963, pág. 65)

En el artículo 116 del Código Tributario del Ecuador se dan los requisitos y procedibilidad para la comparecencia de reclamación, la que tiene como salvedad y a nuestro criterio el error técnico de que la representación letrada es facultativa, lo cual a los efectos del debido proceso (Guevara, 2009, pág. 19).

Ahora resulta interesante analizar si es que en la norma del afianzamiento cumple objetivo, pues al analizar el artículo 117 del precitado cuerpo legal, nos percatamos que la administración tiene todo un arsenal de medidas precautelares, a saber: arraigo o prohibición de ausentarse, secuestro, retención o prohibición de enajenar bienes; sin que conlleve trámite previo. Incluso tienen acción de repetición cuando se demuestre por parte del administrado que las medidas cautelares fueron emitidas *ex lege*.

Entonces, se revela innecesario el artículo 248:

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

1. Depositando en la cuenta bancaria que señale el Consejo de la Judicatura en dinero efectivo, o en acciones de compañías nacionales, bonos y más efectos fiduciarios, emitidos en el país, previa certificación de su cotización por la Bolsa de Valores;

2. Mediante fianza bancaria, otorgada por cualquiera de los bancos nacionales o sus agencias, o de los bancos extranjeros domiciliados o con sucursales en el país;
3. Constituyendo a favor del ente acreedor de los tributos, hipoteca o prenda agrícola, industrial o especial de comercio, con las formalidades que en cada caso exijan la ley o los reglamentos;
4. Mediante fianzas personales de terceros, cuando la cuantía de la obligación principal no exceda de cuatro mil dólares de los Estados Unidos de América. En estos casos, no se aceptará constituir por cada fiador una garantía superior a ochocientos dólares de los Estados Unidos de América.
5. Mediante póliza de fidelidad, constituida por cualquier compañía aseguradora nacional; y,
6. En cualquier otra forma a satisfacción de la sala del tribunal que conozca del caso”. (Código Tributario de la República del Ecuador, codificado, 2008, art. 248).

Como podemos observar no es entendible el uso del afianzamiento de forma abusiva, si se posee un arsenal interesante y profundo de medidas cautelares, las, de cumplir bien su cometido, resultan como su origen indica, garantes del proceso en cuestión. Tras observar en las legislaciones foráneas que analizamos es de concluir la intrascendencia en el Ecuador del afianzamiento, esta figura cae en la categoría de retrograda y vulnera derechos fundamentales de los contribuyentes (Birgin & Abramovich, 2010, pág. 20).

### **2.3. Análisis sobre los derechos y criterios axiológicos vulnerados en el afianzamiento y el solve et repete. Interpretación de las sentencias constitucionales de España y Ecuador sobre el *solve et repete* y el afianzamiento tributario, respectivamente.**

Existen una serie de derechos y circunstancias que se pone en tela de juicio a la hora de abordar el efecto del afianzamiento y el *solve et repete*, por lo que con el fin de clarificarlos para los ojos del lego lector.

#### **2.3.1 Acceso gratuito a la justicia**

El tema del acceso de justicia no es una problemática nueva, se trata de un concepto que ha sufrido profundas transformaciones, a partir de los siglos XVIII y XIX, al pasar de una concepción de declaración de defensa de derechos individuales a una concepción que incluye el deber estatal de proporcionar un servicio público. La noción de acceso a la justicia ha recibido aportes de diversas disciplinas, como la Sociología Jurídica, el Derecho Constitucional, el Derecho Procesal y el Derecho Internacional de los Derechos Humanos.

A partir de la década del 60 en los países occidentales comenzó una fuerte tendencia valorativa sobre el tema, lo cual fue denominada “Olas” o “Enfoques Básicos”, las cuales se dividieron de la siguiente forma, según Habermas (1998)

- “1.-El asesoramiento legal una primera ola del movimiento.
- 2.- Trató sobre las reformas cuyo objeto era dar “representación legal a los intereses difusos, en ámbitos de protección al consumidor y ambiente.
- 3.- Fue la del enfoque del acceso a la justicia, que recoge los dos planteamientos anteriores y apunta eliminar las barreras al acceso a la justicia.”

De esta manera el acceso a la justicia cada vez ha sido más aceptado como un derecho social básico en las sociedades modernas "es el derecho humano primario en un sistema legal que pretenda garantizar los derechos tanto individuales como colectivos".

Por ello el principio de la igualdad tiene una gran relevancia cuando se trata del acceso a la justicia pues la misma implica no solamente la posibilidad de acceder si no que se ejercite en igualdad de condiciones para todos los sujetos procesales. Conviene precisar que la igualdad que se propugna no es lo enunciada por Anatole France (1926) que decía: "La Justicia en su majestad garantiza que tanto ricos como pobres puedan mendigar bajo los puentes, la igualdad significa compensar las desigualdades sociales".

Para abordar el tema de "pobreza y acceso a la justicia" en términos más generales no puede hacerse de forma aislada, para hacerlo es necesario analizar el contexto nacional y fundamentalmente dos aspectos:

- 1) La situación socioeconómica de la población
- 2) Lo que el estado invierte en la administración de justicia y el porcentaje del presupuesto nacional destinado para ello.

La importancia de este principio es definido de forma muy clara por Bertazza (2010):

"En un Estado de Derecho la única existencia posible de una relación jurídica entre los ciudadanos y la administración deberá estructurarse sobre la base de igualdad, ya que es en este plano donde desaparece todo vestigio de autoritarismo y arbitrariedad, pues fisco y contribuyente comparten el mismo plano de jerarquía ante el Derecho, por lo que debe descartarse todo planteo que coloque al ciudadano en condición inferior" (pág. 139)

En el caso del Ecuador resulta interesante como el Código Orgánico de la Función Judicial (2015) en su artículo 286 le otorga un mandato a la Defensoría Pública relativo a la gratuidad y el acceso a la justicia por parte de los que

acudan a sus instancias en busca de amparo jurídico. Acceder a la justicia, por lo tanto, implica la posibilidad de convertir una circunstancia que puede o no ser percibida inicialmente como un problema, en un cuestionamiento de naturaleza jurídica. Esta posibilidad requiere la construcción creciente de un proceso en el cual cada etapa supone la anterior.

En primer lugar, es preciso reconocer la existencia de un problema y luego identificar ese problema como uno de naturaleza jurídica. En tercer lugar, es necesario identificar la persona (pública o privada) responsable de haber causado el problema o que hubiera incumplido su obligación de resolverlo. Luego, es necesario convertir el problema en una demanda o reclamo ya sea judicial o administrativo y sostener el proceso iniciado ante los tribunales de justicia o ante la administración pública, con todo lo que ello implica: seguir, instar, monitorear el proceso contando con la asistencia jurídica necesaria, en su caso. Finalmente, una vez lograda la decisión judicial o administrativa, corresponderá hacer efectiva esa decisión de modo de gozar efectivamente del derecho violado o reparar su perturbación.

Al decir de Birgin (2014)

“El acceso de la justicia, entonces, incluye el acceso al sistema judicial o al mecanismo institucional competente para atender el reclamo; el acceso a un buen servicio de justicia que brinde un pronunciamiento judicial o administrativo justo en un tiempo prudencial; y por último, el conocimiento de los derechos por parte de los ciudadanos y de los medios para poder ejercerlos”. (pág. 84)

### **2.3.2 Tutela judicial efectiva**

Según Aguirre Guzmán (2010) este tópico tiene dificultades de origen por definición, por lo que ha sostenido que:

“El término “tutela judicial efectiva” plantea uno de los conceptos de mayor dificultad en su definición. Sea porque

puede ser observado desde una vertiente estrictamente procesal; bien como un derecho de naturaleza compleja que se desarrolla, a su vez, en varias vertientes –tal como lo ha señalado, por ejemplo, abundante jurisprudencia del TC español–, o porque se le considere como un derecho fundamental y por consiguiente, con su propia “jerarquía”, lo que impone una consideración distinta de la mera óptica de “componente” del debido proceso, se está ante un desafío”.

Cuando ya accedemos a su ejercicio, se puede conceptualizar como el derecho a la acción, o derecho a la jurisdicción, como aquel que asiste a toda persona para requerir del Estado la prestación del servicio público-administración de justicia; la intervención estatal

Palacio (Palacio, 2000, pág. 59) ha dicho que

“(...) esta tutela tiene su cauce a través de un proceso, el cual debe reunir unas condiciones mínimas que aseguren a las partes la defensa adecuada de sus derechos. La fórmula “juzgar y hacer ejecutar lo juzgado”, como expresión de la potestad jurisdiccional, no es más que la aplicación del derecho, por jueces y tribunales, con el propósito de dirimir conflictos y hacer efectivo el derecho declarado o constituido.”

Se ha dicho que el derecho gravita en torno a las personas como subjetivo, el cual se pone en marcha una vez que su titular requiere protección ante una vulneración de su legítimo derecho. Por ello también puede decirse que hay una relación de acción-reacción entre la “pretensión” a la tutela jurídica como derecho abstracto y la pretensión material que se deduce a través de la demanda en el proceso, con independencia o no de que lleve razón en el derecho material (Carocca Pérez, 1998, pág. 120).

La conveniencia de la constitucionalización del derecho a la tutela judicial efectiva resalta desde todo punto de vista. No solo porque de esta manera sus



múltiples manifestaciones adquieren la relevancia necesaria y se contagian, si cabe el término, de esa característica, sino también porque en el ámbito del proceso, “transforma en efectivas las promesas de certidumbre y coerción propias de las normas jurídicas”, ha dicho Alvaro de Oliveira (Alvaro de Oliveira, 2008).

A partir de la Constitución de 2008, se avizoró un “efecto irradiante”, por el cual se evita considerar al ordenamiento procesal como un “mero conjunto de trámites y ordenación de aquel”, sino más bien como “un ajustado sistema de garantías para las partes” por el cual la tutela judicial efectiva actúa como un paraguas que refuerza la protección a otras garantías de naturaleza procesal, en caso de que no tengan cobertura constitucional (Código Orgánico de la Función Judicial, artículo 23).

Ha dicho Andrade Ubidia (Andrade Ubidia, 2009, págs. 30-49)

“En el Ecuador, finalmente, ha terminado de asentarse la tesis de que las resoluciones jurisdiccionales pueden ser examinadas en un aspecto tan básico como el respeto a este derecho. Esta necesidad de controlar los variados aspectos del derecho a la tutela judicial efectiva se satisface hoy a través de la acción extraordinaria de protección, cuyo conocimiento incumbe a la Corte Constitucional (CC); aunque no debiera pasar desapercibido que también los tribunales ordinarios están en la obligación de velar por el cumplimiento de los su puestos que integran la tutela judicial efectiva, porque es en el ámbito del proceso donde ellos se han de verificar.”

Benalcazar Guerrón (2004, pág. 45) por su parte señala las siguientes garantías, que ofrece el derecho a una tutela judicial efectiva:

“a.- Este derecho garantiza el acceso a la justicia, por tal razón los requisitos para acceder a la misma deben ser los

mismos para todas las personas. Es así como nuestra Constitución establece que todos somos iguales ante la Ley y el acceso a la justicia es gratuito.

b.- La tutela judicial efectiva también implica que el acceso a la justicia no se debe ver mermado por la falta de observancia en las formalidades del proceso, siempre y cuando la falta de estas formalidades no impliquen un cambio sustancial en la resolución del proceso. Al respecto, el artículo 169 de la Constitución (2008) textualmente señala:

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

### **2.3.3 Eficacia jurídica**

La observancia por parte de los destinatarios de una norma jurídica es lo que se conoce como eficacia. El cumplimiento de una norma jurídica supone que la persona no ha realizado el hecho ilícito, o que lo ha realizado pero el órgano competente ha aplicado la sanción prevista en la norma; de manera que la eficacia deriva de poner en relación la norma con los comportamientos concretos de los particulares.

En este sentido, la seguridad jurídica debe entenderse también como la eficacia del ordenamiento jurídico, dado que este último está encaminado a anticipar y prever las consecuencias de las acciones u omisiones. De hecho, cuando una norma no es aplicada, se convierte en ineficaz pues no está cumpliendo su función principal que es precisamente guiar el comportamiento de los individuos.

Para Bobbio (2000), “la eficacia es determinar si una norma es cumplida o no por las personas a quienes se dirigen o los destinatarios de la norma jurídica”.

En primer lugar, el autor explica que toda norma debe tener en cuenta tres criterios de valoración para que se encuentre en un ordenamiento jurídico; estos criterios son: si es justa o injusta, si es válida o inválida, y si es eficaz o ineficaz, estos criterios son independientes entre sí, ya que no se necesitan para existir.

Con idéntico punto se refiere Alexys (1993)

(...) el criterio de la justicia “es el problema de la correspondencia o no de la norma a los valores superiores que determinan el ordenamiento jurídico, es decir, es preguntarse si la norma es apta o no ante los valores supremos. En otras palabras, es la oposición entre lo que debe ser y lo que es” (pág. 22)

Para Habermas (2004) “en el análisis multifacético e integrador del Derecho no basta con que la norma exista formalmente y pueda ser exigida, sino que con el objetivo de que cumpla las funciones para las cuales fue creado el Derecho” (para que encauce, limite, garantice y eduque), es necesario que las normas puedan ser real o materialmente aplicadas, que existan las situaciones para las cuales fueron creadas; que sus mandatos, aun cuando no se cumplan voluntariamente, sí sean exigidos por los aparatos especiales con que cuenta el Estado; que se sancionen los incumplimientos de las prohibiciones, o se ofrezcan las garantías para la realización de las prescripciones y de los derechos reconocidos, en síntesis que sean eficaces.

#### **2.3.4 Supremacía constitucional**

La Supremacía Constitucional es un principio teórico del Derecho Constitucional que postula, originalmente ubicar a la Constitución de un país jerárquicamente por encima de todas las demás normas jurídicas, internas y externas, que puedan llegar, a regir sobre ese país. Esto incluiría a los tratados

internacionales ratificados por el país y cuyo ámbito de aplicación pueda ser también sobre las relaciones jurídicas internas. La Constitución es un texto de carácter jurídico-político fruto del poder constituyente que fundamenta todo el ordenamiento, situándose en él como norma que recoge, define y crea los poderes constituidos limitándolos al servicio de la persona humana. Además, tendrá el carácter de Norma Suprema, de manera que prevalecerá sobre cualquier otra que fuese posterior y contraria a ella, jerarquía constitucional. La prelación de la norma superior implica que no puede transgredirla o violarla una norma de inferior jerarquía; sencillamente, porque se trata de Normas Supremas o normas que tienen prioridad en la jerarquía de la normatividad jurídica del Estado.

El principio de Supremacía Constitucional, conlleva esencialmente la jerarquización de la Constitución en la cúspide del ordenamiento jurídico, sobre la norma ordinaria, cuando ésta es violatoria de aquella. El ordenamiento jurídico está integrado solamente por normas jurídicas válidas; las normas inválidas están fuera del Derecho. Para establecer si una norma pertenece o no al ordenamiento jurídico hay que pasar de grado en grado, de poder en poder, hasta llegar a la norma fundamental. De este modo todas las normas están vinculadas directa o indirectamente con la norma fundamental, que es la que da validez y unidad al complejo y enmarañado ordenamiento jurídico.

Por eso, la norma fundamental se coloca, al estilo kelseniano, en el vértice del sistema, porque con ella se relacionan todas las otras normas. En este sentido es acertado el razonamiento de Bobbio (Bobbio, 2000, pág. 154), cuando expresa:

"La norma fundamental es el criterio Supremo que permite establecer la pertinencia de una norma a un ordenamiento, en otras palabras, es el fundamento de validez de todas las normas del sistema. Por lo tanto, no sólo la exigencia de la unidad del ordenamiento sino también la exigencia de fundar la validez del ordenamiento"

## 2.4. Caso España

España, ya entrado el año 1973, se percató de lo insostenible e innecesario de la aplicación del principio del *solve et repete*, así que el Tribunal Supremo el 14 de junio de ese propio año lo dejó sin efecto por considerar que pugnaba con los otros principios consagrados en el Estado de Derecho.

El camino tomado por la jurisdicción española fue que el contribuyente estableciera garantías de su obligación, no haciendo primar el interés público en esta situación sino la capacidad de pago efectiva del contribuyente, quien voluntariamente o por mandato legal establece medidas cautelares sobre su obligación.

En este sentido Silva Sánchez (2000, pág. 36) refirió que “la tutela judicial efectiva comprende tres derechos reconocidos por la Constitución: libre acceso a los jueces y tribunales; a obtener un fallo; y a la ejecución del mismo”.

A pesar de la fuerte influencia del derecho ibérico en las legislaciones latinoamericanas, hay que señalar que esta región ya tenía serios pronunciamientos sobre el tema, pues ya en 1958, en ocasión de la Primera Jornada Latinoamericana de Derecho Procesal en México, se dejaba consignado en las conclusiones de la parte española que debía “(...) eliminarse como requisito de procedencia tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa el pago previo de los tributos...” (de la Horra, 2000, pág. 65), lo cual viene a ser la solución ideal y que en modo alguno menoscaba la posibilidad de que se establezcan otras garantías en caso fundado de riesgos de incumplimiento de la deuda fiscal.

## 2.5 Caso Ecuador

Se plantea en la consulta que se hace a la Corte Constitucional del Ecuador que el artículo adicionado al 233 del Código Tributario, codificado, riñe y afecta de forma sensible los postulados de los artículos del Constitución de la República del Ecuador de 2008, especialmente el derecho a la tutela judicial efectiva y el acceso gratuito a la justicia consagrado en el artículo 75, y la supremacía constitucional e interpretación ajustada a la Constitución del resto de las normas, previstas en los artículos 424, 426, 427 y 428.

Además también se pone en tela de juicio lo que se pactó por parte del Ecuador en la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José) del 22 de noviembre de 1969, ratificada por el Ecuador mediante Decreto Supremo No. 1883, publicado en el Registro Oficial No. 452 del 27 de octubre de 1977, que eliminó el principio del *solve et repete*, para hacer posible la revisión de los actos administrativos, sin que sea menester garantizar la obligación discutida o el pago previo del gravamen (Prado, Licto, & Valarezo, 2008, pág. 25).

Es así que en este entorno se debate el derecho al acceso a la justicia y derecho a la tutela judicial efectiva y su desmedro con el afianzamiento tributario y su correspondiente caución impuesta en la norma tributaria ecuatoriana. La Corte Constitucional, en su sentencia No. 030-SCN-CC dictada en el Caso No. 0056-10-CN, de fecha 2 de diciembre de 2010, por su parte respondió:

“En el caso *sub examine* este derecho adquiere connotaciones distintas. A juicio de la Corte, la exigencia del pago de la caución del 10% previo a calificar la demanda, constituye una exigencia injustificada para acceder a la administración de justicia; es decir, constituye una limitante o traba que impide a los ciudadanos acudir a jueces y tribunales en busca de que sus derechos sean protegidos o

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

Si tuviésemos que definir el criterio de la Corte Constitucional del Ecuador en cuanto al afianzamiento tributario, la clasificación sería la de dubitativa, pues complejiza su sentencia en el orden técnico al establecer que la gratuidad no se ve afectada, solo el acceso y que el 10% al que se hace referencia es reembolsable.

Al respecto se pronuncia de forma medular Maldonado (2011, pág. 139):

“Como antes quedó señalado, la afectación a la gratuidad a la justicia parece no ser el más fuerte de los argumentos en contra de la inconstitucionalidad de la norma. Sin embargo, aun cuando esta afirmación pueda resultar discutible, estimo que la vigencia del requisito sí roza de alguna manera la gratuidad de la justicia. Esto, pues la norma contentiva de la caución tributaria no sólo que es garantía, sino que puede ser pago previo parcial; y, en todo caso, funge de coste económico en tanto erogación necesaria como requisito para la discusión y la resolución”.

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

Acá vuelve la Corte a errar en la creencia de que no existe afección a la gratuidad, es que resulta que la gratuidad es la que es cuestionable, pues el desembolso inicial que debe de hacer un impugnante, que es claro que dada su condición es que se encuentra en desacuerdo con alguna decisión o parte de ella respecto a su deuda tributaria, pero se enfrenta ante la disyuntiva procesal que ha impuesto el afianzamiento de abonar una suma para ser escuchado en contradictorio, pues analizado como calificación de la demanda, no es más que una cortina de humo que esconde una garantía del fisco para la caución.

Esta idea podría estar correcta y así en su postura poco diáfana lo refleja la Corte, pues ha sostenido que esta caución como requisito sine qua non para el análisis de la demanda no está correcta, pero a pesar de eso pauta de la siguiente manera que se nos revela como de una técnica jurídica cuestionable y apartados de los presupuestos constitucionales.



### **3. CAPÍTULO III: PROPUESTA PARA SUSTITUIR EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO**

#### **3.1. Formas o mecanismos más adecuados del derecho comparado para sustituir el afianzamiento tributario**

Cuando se analizan legislaciones foráneas en materia tributaria, se advierte que las posiciones sobre el tema del afianzamiento tributario son muy diversas, pero que pueden agruparse en tres esenciales: aquellos países que son estrictos con la idea de que solo puede continuarse el proceso en la instancia judicial previo pago de todo o parte de la suma determinada por la administración tributaria, como el caso de Cuba; otros que ofrecen soluciones mixtas y dejan a criterio de los jueces o tribunales la decisión sobre la necesidad de un afianzamiento previo para acceder a la vía judicial, tales como Costa Rica, Chile y Argentina, y los que finalmente declaran que cualquier exigencia de esta naturaleza conculca con el derecho de acceso a la justicia y la tutela judicial efectiva de las personas y que, por tanto, resulta inadmisibles en un Estado constitucional, como Venezuela, España y Uruguay.

Veamos entonces las diversas posiciones:

##### **I. Afianzamiento tributario obligatorio.**

Cuba es uno de los países que exige el afianzamiento tributario obligatorio para el acceso a la justicia como una regla prácticamente insoslayable. El artículo 471 de la Ley del Sistema Tributario establece que una de las causales de inadmisión del recurso de alzada en vía gubernativa es el impago de la cantidad reclamada al contribuyente o el incumplimiento de la garantía exigida, de modo que queda al criterio discrecional de la propia Administración conceder trámite al recurso si no se ha pagado, y su desestimación conduce igualmente a la ulterior desestimación de la demanda jurisdiccional que pudiera establecerse contra la Resolución denegatoria de la alzada, pues ante el

impago se maneja el concepto de inadmisibilidad del recurso, que luego se traduce en inadmisibilidad de la demanda por cuanto no se puede resolver sobre lo no determinado por la Administración Tributaria, y ese resulta un criterio jurisprudencial reiterado según acota Marcheco Acuña (2011, pág. 7).

## **II. Afianzamiento tributario relativo.**

El caso de Costa Rica resulta uno de los más singulares, pues el Código Tributario (1971) de dicho país, publicado por la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica en 1971, señala en sus artículos 119 y siguientes:

“(…) que cuando se tramita por el contribuyente la disconformidad con la determinación de deuda tributaria efectuada por la Administración en vía de los recursos de revocatoria (gubernativo) o apelación (jurisdiccional), ya se ha condenado al sujeto pasivo al pago de la liquidación efectuada dentro de los treinta días siguientes a su notificación, o al menos deberá haber rendido las garantías necesarias sobre la deuda y sobre los intereses moratorios”

Además, aunque se dice que el contribuyente “puede” pagar el monto de los tributos y sus intereses, no se presumirá nunca que lo haga con aceptación de lo imputado si efectúa en el acto su protesta, en base a lo cual puede después hacer uso de sus prerrogativas legales de impugnación y, de ser exitosas, se procede a la devolución de todos los haberes pagados bajo tal presupuesto; pero de todas formas se ha condicionado el acceso a la justicia incluso desde la vía netamente administrativa

En resumen, es notoria la ausencia de efectos suspensivos, por lo que si bien no se condiciona directamente el acceso a la justicia previo pago de las cantidades presuntamente adeudadas, la regla *solve et repete* rige de manera encubierta, como afirma Rojas Ortega (2015).

También la exigencia del afianzamiento tributario en la normativa chilena es algo relativa. Por una parte, el Código Tributario de la República de Chile (1974), suscrito por la Junta de Gobierno en 1974 establece en su artículo 147, inciso 1º que el pago previo de los impuestos, intereses y sanciones para una

reclamación en el ámbito fiscal no es necesaria, pero esto sin perjuicio de que se puedan ejercitar acciones para el cobro de lo adeudado por la Administración y con la salvedad de que otra cosa se disponga puntualmente en el propio Código.

La posición de Argentina es similar, pues si bien como afirman Raijman y Salcedo (2012, pág. 214) no se advierte ningún requisito de procedibilidad para acceder a la justicia tributaria, “(...) el contribuyente que no paga queda expuesto a la ejecución del acto controvertido por vía de apremio, independientemente de la sustanciación del recurso...”, de modo que sobre él gravita una exigencia de pago que no se suspende por el hecho de su inconformidad. Por otro lado, la legislación que en Argentina regula los procedimientos tributarios (Ley No. 11.683 de 1978) establece ciertos importes mínimos para acceder a la vía judicial, de modo que los inferiores solo estarán afectos al recurso de reconsideración en vía gubernativa y, de serles desfavorables, podrán interponer demanda contenciosa solo respecto a la sanción de multa, de modo que para el resto de cuestiones (determinación del impuesto o sus intereses) no se concede acción judicial y deberán abonarse.

### **III. Inexistencia de afianzamiento tributario.**

El Juzgado Superior en lo Civil y Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela, a través de la sentencia de 30 de marzo de 2006 dictada en el Asunto KP02-N-2006-000141 desestimó el afianzamiento de cualquier tipo de obligación para el acceso a la justicia, al considerar que con ello lo que se hace “(...) es limitar el derecho de defensa que tienen los usuarios en el procedimiento administrativo...”, de modo que resulta inadmisibile y contrario a su Constitución – que al igual que la nuestra consagra la gratuidad del acceso a la justicia – que se constituya una carga de este tipo para el presunto afectado por la Administración, ya sea que esta haya actuado justa o injustamente.

Mucho antes lo había hecho España, al menos en materia tributaria, pues algunos procedimientos contencioso-administrativos tardaron un poco más en

rechazar el principio. Así, en el Reglamento de 13 de octubre de 1903 desaparece el requisito del previo pago para reclamar, antes existente solo en relación con los recursos de alzada en vía gubernativa, y ya no se menciona más en legislaciones posteriores (Martín Oviedo, 1975, pág. 26).

En la región también puede apuntarse el caso de Uruguay, que ha sido igualmente tajante en torno a desechar la exigibilidad de un pago previo como requisito para acceder a cualquier tipo de reclamación de una deuda tributaria determinada por la Administración, con efectos suspensivos de su cobro, al considerarlo “(...) lesivo de la garantía del libre acceso a la justicia...” (Bravo Arteaga, 2010, pág. 476).

Estas últimas siguen pareciendo las opciones más acertadas y congruentes con el sentido de la legislación internacional sobre derechos humanos, en particular lo que se refiere a la gratuidad del acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva y la igualdad de las partes en el proceso.

### **3.2. Mecanismo más idóneo para sustituir el afianzamiento tributario**

#### **3.2.1. Alternativas procedimentales en la búsqueda de una modificación**

Para comprender la viabilidad de una propuesta dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano que permita sustituir el afianzamiento tributario como requisito de procedibilidad en el ámbito judicial, primero se deben evaluar objetivamente las posibles alternativas o variantes sobre las cuales sostener una tesis de cambio. Ante ello, surgen las siguientes interrogantes básicas:

**I. ¿Se ha interpretado erróneamente la normativa vigente al imponer esta cuestión como requisito para continuar el curso del proceso judicial en vía contencioso-tributaria?**

Aunque aparentemente simple, la respuesta es más complicada de lo que parece. Si juzgamos por la sentencia número 038-13-SCN-CC de la Corte Constitucional, que a su vez reiteró los criterios vertidos en la solución de los casos números 0021-09-CN y otros acumulados, 0055-10-CN, 0056-10-CN, 0031-11-CN, 0053-11-CN y N.0 0055-11-CN, hemos de convenir que ha existido una interpretación del precepto bastante clara, aunque no sea compartida y parezca errónea.

¿Cómo se pueden contradecir entonces las interpretaciones anteriores de la Corte Constitucional? No existe recurso alguno que lo permita, salvo que la propia Corte Constitucional lo rectifique, y parece improbable que decida sin más cambiar su propia percepción de las cosas. Por otro lado, ¿será oportuno continuar el debate, a sabiendas de la inminente vigencia del Código Orgánico General de Procesos, aprobado por la Asamblea Nacional de la República del Ecuador el 12 de mayo de 2015, que se aplicará íntegramente a partir del próximo 21 de mayo de 2016, fecha en la que se cumplen doce meses posteriores a publicarse en el Registro Oficial? Luego, es así que corresponde analizar de manera puntual si su pronunciamiento es congruente con la idea en discusión o si resuelve la dificultad presentada, o no.

## **II. ¿El asunto ha sido ventilado como cuestión de constitucionalidad ante la Corte competente?**

Aparentemente sí, por lo ya expuesto, pero recuérdese que el pronunciamiento de la Corte Constitucional no se basó en el artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, al no encontrarse vigente este al momento de que fuera pronunciada la sentencia, de modo que puede volverse a conocer el asunto en esta instancia, esta vez a modo de interpretación de la citada norma jurídica, ya que resulta algo confusa en su modo de abordar la institución.

En principio, tras una primera lectura del artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, de 2015, parece que el legislador se había propuesto eliminar el requisito de rendir caución obligatoria para acceder a la sustanciación del procedimiento contencioso-tributario, pues la redacción

señala que a instancia del demandado puede requerirse a la Corte la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, ocasión en la cual el tribunal ordenaría rendir caución por el 10% del valor total de la obligación, siendo esta última de dar; o sea, que *a priori* el precepto supedita la caución a la voluntad del demandante (el obligado), de modo que el acto administrativo tributario ya es ejecutable aunque se hubiere incoado la demanda ante la Corte competente.

La solución parece más equitativa que la anterior, pues de ninguna manera se ha limitado el acceso gratuito a la justicia por el impago de una deuda tributaria contra la cual se muestra discordancia o disidencia, y así no habría aspectos en conflicto desde el punto de vista de las garantías jurisdiccionales. Sin embargo, al continuar la lectura del propio artículo 324, su último párrafo señala que el juzgador calificará la demanda y dispondrá rendir caución dentro del término de veinticinco días, y de no hacerlo se tendrá por no presentada aquella y por ejecutoriado el acto que se impugnó, con el ulterior archivo del proceso. ¿Qué debería entenderse por ello en realidad?

Si hacemos una interpretación histórica del precepto, debemos convenir que se ha reproducido con otra redacción el artículo 233 (innumerado) del Código Tributario (ya sin vigencia), en virtud del cual el requisito de que se constituya afianzamiento ante el órgano judicial para poder calificar la demanda contenciosa tributaria era indispensable a fin de poder continuar la sustanciación del proceso; no obstante, el hecho de incorporar la caución como carga para el demandante que solicita la suspensión de la ejecución del acto administrativo que se impugna supone un cambio sustancial en lo regulado, de modo que no podría asegurarse que tal método de interpretación sea el más adecuado para conseguir elucidar el sentido de la norma en conflicto.

Luego, un análisis teleológico conduce a un pensamiento distinto, pues habría que evaluar el fin con el cual el legislador ha incorporado una práctica diferente en esa materia. Los antecedentes jurisprudenciales ya analizados demuestran que han existido no pocos intentos de subvertir la práctica nociva que propugna el artículo 233 (innumerado) del Código Tributario (*vid supra* Capítulo II),

aunque sin éxito, pero el cambio que se aviene a partir de la vigencia del Código Orgánico General de Procesos supone una especie de transformación del pensamiento legislativo al reconsiderar los requisitos de procedibilidad de una demanda en vía contencioso-tributaria, que a su vez conducirían a la real consagración del principio de acceso gratuito a la justicia reconocido explícitamente en el artículo 75 de la Constitución de la República del Ecuador de 2009. Determinar esta finalidad se hace complejo, pero si se analiza cuidadosamente la exposición de motivos del mentado Código Orgánico General de Procesos puede advertirse que los asambleístas adujeron que “(...) los procedimientos engorrosos serán reemplazados por otros que alienten a los particulares a confiar en el Estado para solucionar diferencias...”.

Nótese que no se hizo alusión explícita al asunto de la gratuidad en el acceso a la justicia, pues es una garantía constitucional preestablecida y sobre la que aparentemente no existe discusión (ya se sabe que en efecto subsisten las discrepancias), pero se busca alentar a los particulares a confiar en el Estado para solucionar las inconformidades en el ámbito judicial, de modo que cualquier interpretación que se realice a la norma deberá respetar esta línea argumental, y es claro que poco podrá confiar el individuo en la solución que propugna el Estado si la discusión se produce en un plano desigual, donde ya no basta que el artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos establezca que se presume válido y eficaz el acto administrativo expedido por autoridad pública competente (Ibíd.), sino también se condene a quien se siente afectado a pagar previamente parte de lo que presumiblemente adeuda para que el tribunal pueda decidir sobre sus inconformidades.

En otro orden, no se puede olvidar que en el bregar jurídico de la Organización de los Estados Americanos (OEA) se han dictado múltiples resoluciones que de una forma u otra coinciden en que,

“(...) el acceso a la justicia no se agota con el ingreso de las personas a la instancia judicial, sino que se extiende a lo largo de todo el proceso, y debe sustanciarse de conformidad con los principios que sustentan el estado de derecho, como el juicio justo, y

se prolonga hasta la ejecución de la sentencia...” (Departamento de Derecho Internacional de la Organización de los Estados Americanos, 2016) (Subrayado mío)

La recta interpretación de tal idea permite concluir que el pensamiento de la Corte Constitucional del Ecuador yerra al suponer que la exigencia de caución posterior a la calificación de la demanda no sería atentatoria contra el derecho de acceso a la justicia y de tutela judicial efectiva, ya que estos últimos constituyen derechos reconocidos internacionalmente con una mayor amplitud a la que ahora se les atribuye. No deben ser analizados, por tanto, a la luz del simple hecho de permitir la calificación de la demanda, sino también de hacerlo extensivo a todo el desarrollo del proceso.

Cabe acotar también que la discusión del conflicto en vía constitucional se dirigió a los aspectos ya apuntados, pero no se ha ventilado la cuestión en base al principio de igualdad, consagrado en el artículo 76 numeral 7) inciso c) de la Constitución de la República del Ecuador de 2008, por cuanto el derecho a la defensa incluye la posibilidad de “(...) ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones...”, y no cabe dudar que la regla *solve et repete* (entiéndase, el afianzamiento tributario) constituye una suerte de

“(...) privilegio formal a favor de la Administración tributaria que no halla justificación en el ordenamiento jurídico, pues posibilita recurrir la conducta administrativa ablatoria únicamente al sujeto pasivo de la relación tributaria que posea la solvencia económica necesaria para enfrentar el pago del adeudo que se le atribuye...” (Rojas Ortega, 2015, pág. 155).



La presunción de legitimidad de la conducta administrativa solo debiera implicar la relatividad en la carga de la prueba y las facilidades ejecutivas para el Estado como sujeto activo, pero nunca el acceso a la justicia, pues se ha generado de esa forma una discriminación subliminal en base a que la condición solvente del sujeto pasivo devenido en demandante es requisito indispensable para dar lugar al fondo de la inconformidad acusada.

### **III. ¿Resta algún otro mecanismo legal para solicitar entonces una propuesta de modificación de la legislación vigente sobre el afianzamiento en materia tributaria como requisito de procedibilidad en la vía judicial?**

La variante de los y las asambleístas puede parecer viable, siempre que se logre el consenso entre ellos, lo que a su vez representará cierta fuerza al momento de la discusión del proyecto en sí, pero en la práctica a veces resulta poco probable conseguir dicha anuencia. Del resto de las opciones disponibles podría tomarse la de la iniciativa popular, o sea, de ciudadanos y ciudadanas en pleno ejercicio de sus derechos políticos y de organizaciones sociales que sean respaldadas por el 0,25% de aquellos y aquellas inscritos/as según las normas del Consejo Nacional Electoral.

No obstante, por lo engorroso que pudiera resultar el trámite en cuanto a quórum para sostener la propuesta, sería útil que cualquiera solicitara la correspondiente acción constitucional primero, en aras de lograr una respuesta interpretativa que, de ser favorable, sería igualmente vinculante. Se trata de un caso que puede ser resuelto sin menoscabo siquiera del precepto, ya que no se necesita derogarlo, sino solo entenderlo en su nueva redacción, pues resulta que la calificación de la demanda y la rendición de caución aparecen luego de explicar su naturaleza jurídica, es decir, como presupuesto para suspender la ejecución del acto administrativo tributario, de lo que también puede inferirse la pretensión del legislador en cuanto a que, una vez solicitada dicha suspensión por el actor, deberá cumplir con la caución en el término preclusivo de veinticinco días, bajo aviso de que su incumplimiento entonces invalidará el trámite, lo que sí es perfectamente comprensible al tratarse de una actuación

temeraria que provocaría dilaciones injustificadas del proceso por quien en realidad tiene mayor interés de impulsarlo, es decir, el demandante. Solo si ello no se entendiera como tal, puede acudirse entonces a instar una modificación legislativa en los términos expuestos.

### **3.2.2. El manejo de las variantes del derecho comparado en aras de solución**

La mayoría de las legislaciones estudiadas en el derecho comparado coinciden en afirmar que *solve et repete*, base sobre la cual se constituye el afianzamiento en materia tributaria al impedir entrar al fondo del acto impugnado si no se efectúa el pago (parcial o total) de la suma determinada por la administración en concepto de deuda para el reclamante, constituye un “(...) fatídico resabio de épocas estatistas, irrespetuosas de los derechos de las personas...” (Juzgado Superior en lo Civil y Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela, sentencia de 30 de marzo de 2006 dictada en el Asunto KP02-N-2006-000141).

Se puede establecer la idea de que el afianzamiento de la deuda tributaria no es más que un rezago de los regímenes totalitarios en los cuales el poder público era incontrovertible y gozaba de la prerrogativa de autenticidad, con lo cual la justicia venía a ser un mero mecanismo de control de la seguridad de los más solventes, a la postre los únicos que podían acceder a ella.

La Constitución de la República del Ecuador de 2008 fue determinante y avanzada en el establecimiento de garantías elementales para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes ciudadanos en un Estado democrático, de modo que resulta inconcebible que a estas alturas la Corte Constitucional continúe impasible ante los reclamos que se le realizan por la preeminencia del mentado requisito de procedibilidad a favor de la Administración Tributaria.

No obstante, la oportunidad se presenta cuando entre en vigor el Código Orgánico General de Procesos el 21 de mayo de 2016, ocasión en la que será

de imperiosa la necesidad promover la interpretación constitucional de su artículo 324 (ya analizado), donde se consagra una nueva modalidad que, al parecer, exige el pago parcial de la suma determinada por la Administración (diez por ciento) solo si se interesa la suspensión de su ejecución, aunque no es que su formulación haya quedado suficientemente clara.

Se trata de una solución eventual, aunque perentoria, pues lo deseado es que se prohíba cualquier tipo de exigencia de pago previo de las cantidades que se han de presumir debidas hasta tanto no recaiga sentencia firme sobre los litigios que se produzcan, tal como se ha manifestado en la mayoría de los países de la región con aplicación correcta e irrestricta de la Convención Americana de Derechos Humanos; pero esa interpretación no puede deducirse siquiera del artículo 324 ya citado, sino que para ello se requeriría una modificación legislativa incluso de otros preceptos del Código Tributario, lo que requeriría ulteriores argumentaciones.

En resumen, sería oportuno tratar primero de atenuar los efectos de una posible interpretación histórica del precepto próximamente aplicable sobre afianzamiento tributario, en aras de garantizar su análisis teleológico, para luego sostener con mayor énfasis una modificación legislativa que derogue de una vez y por todas a dicha institución jurídica, que a pesar de lo que hoy se sostiene por la máxima instancia jurisdiccional del país, sí es atentatorio contra los derechos de protección que establece la Constitución de la República.

## 4.CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### 4.1 CONCLUSIONES

La formulación actual del afianzamiento tributario en el Ecuador ha traído disímiles interpretaciones que han hecho necesaria la intervención de la Corte Constitucional del Ecuador para, en apariencia, resolver la disyuntiva generada. Al respecto existen varias tendencias sobre cómo entender el afianzamiento, desde criterios ortodoxos y herméticos hasta criterios permisivos y que dan un diapasón a los operadores del derecho para la aplicación del mismo.

El pensamiento de la Corte Constitucional del Ecuador yerra al suponer que la exigencia de caución posterior a la calificación de la demanda no sería atentatoria contra el derecho de acceso a la justicia y de tutela judicial efectiva.

La presunción de legitimidad de la conducta administrativa solo debiera implicar la relatividad en la carga de la prueba y las facilidades ejecutivas para el Estado como sujeto activo, pero nunca el acceso a la justicia, pues se ha generado de esa forma una discriminación subliminal en base a que la condición solvente del sujeto pasivo devenido en demandante es requisito indispensable para dar lugar al fondo de la inconformidad acusada.

Se necesita delimitar correctamente las figuras del afianzamiento y el *solvo et repete*, a fin de evitar que una lastre a la otra en sus postulados, las acciones jurisprudenciales deben marcar esas diferencias con sus pronunciamientos y la teoría debe segmentar las mismas.

### 4.2 RECOMENDACIONES

Es recomendable un pronunciamiento efectivo sobre el afianzamiento tributario por parte de la Corte Constitucional del Ecuador, en su contenido del artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), a fin de evitar criterios valorativos por los operadores del derecho que menoscaben los derechos de los contribuyentes.

Se debe atenuar los efectos de una posible interpretación histórica del precepto del COGEP sobre afianzamiento tributario, en aras de garantizar su análisis teleológico, para luego sostener con mayor énfasis una modificación legislativa que derogue de una vez y por todas a dicha institución jurídica, que a pesar de lo que hoy se sostiene por la máxima instancia jurisdiccional del país.

Se debe tomar en cuenta el cambio de pensamiento procesal que implica en el país la aplicación del COGEP, el cual en esta materia trae modificaciones trascendentales que incluyen el procedimiento tributario y es una oportunidad única para unificar y analizar si esta figura vulnera derechos constitucionalmente reconocidos.

## 5. REFERENCIAS

- Acedo Penco, Á. (2012). *Teoría general de las obligaciones* (2ª ed.). Madrid: Dykinson.
- Aguirre Guzman, V. (2010). El derecho a la tutela judicial efectiva. *Revista de Derecho No.14*, 5-10.
- Alexys, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Almeida Reyes, M. F. (2013). *Análisis de la vulneración de los principios tributarios constitucionales en la creación y aplicación de las amnistías tributarias en el Ecuador*. Tesis de grado presentada como requisito para la obtención del Título de Abogada, Universidad San Francisco de Quito, Colegio de Jurisprudencia, Quito.
- Alvarez Rodríguez, J. (2009). *La Tutela Jurisdiccional Efectiva: El Solve et repete en la jurisprudencia administrativa nacional*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Alvaro de Oliveira, C. (2008). *El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva desde la perspectiva de los derechos fundamentales*. Lima: Universidad de Lima.
- Andrade Ubidia, S. (2009). *Reforma judicial y administración de justicia en el Ecuador de 2008*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.
- Andrade, L. (2013). *Reseña histórica del procedimiento contencioso tributario*. Recuperado el 10 de mayo de 2016, <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derecho-tributario/2013/04/03/reseNa-historica-del-procedimiento-contencioso-tributario>
- Argüello, L. R. (2000). *Manual de Derecho Romano. Historia e Instituciones*. Buenos Aires: Astrea.
- Asamblea Constituyente. (20 de octubre de 2008). Constitución de la República del Ecuador. *Registro Oficial*(449).
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1971). *CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS*. Recuperado el 10 de mayo de 2016 de: <http://www.asamblea.go.cr/SitePages/Inicio.aspx>

- Asamblea Nacional de Ecuador. (2013). *Ley Reformativa de la Equidad Tributaria*. Recuperado el 10 de mayo de 2016 de [www.ecuadorlegalonline.com](http://www.ecuadorlegalonline.com)
- Asamblea Nacional de la República del Ecuador. (2015). Código Orgánico General de Procesos. *Registro Oficial, Suplemento(506)*.
- Asamblea Nacional de la República del Ecuador. (2015). *Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos*. Recuperado el 30 de abril de 2016,  
<http://ppless.asambleanacional.gob.ec/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/8a585cea-90c8-44a3-b402-d52b44ebe2ef/Texto%20Aprobado%20en%20el%20Pleno%20de%20la%20Asamblea%20-%20Enviado%20a%20Presidencia.pdf>
- Batallas Gómez, H. (2009). *El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional*. Quito: Universidad Andina Sede Ecuador.
- Bautista Alberdi, J. (2004). *Solve et repete y razón de Estado*. Buenos Aires: Stockcero.
- Benalcazar Guerrón, J. (2005). *El requisito del pago previo frente a los derechos constitucionales*. Recuperado el 20 de enero de 2016: <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechoconstitucional/2005/11/24/el-requisito-del-pago-previo-frente-a-los-derechos-constitucionales>
- Benalcazar Guerrón, J. C. (2004). *El acto administrativo en materia tributaria*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Bertazza , H. (2010). *Jornada por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*. Quito: Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos.
- Birgin, H. (2014). *La garantía de acceso a la justicia: aportes empíricos y conceptuales*. Puebla: Genero y Justicia.
- Birgin, H., & Abramovich, V. (2010). *Acceso a la Justicia como Garantía de Igualdad*. Buenos Aires. Argentina: Biblos.
- Bobbio, N. (2000). *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Temis.
- Boletín Oficial del Estado. (2003). *Legislación Consolidada*. Recuperado el 20 de enero de 2016: <https://www.boe.es/>

- Bravo Arteaga, J. R. (2004). *Nociones fundamentales de derecho tributario* (Tercera ed.). Santa Fé de Bogotá: Ediciones Rosaristas.
- Bravo Arteaga, J. R. (2010). Las formas de solución de los conflictos tributarios en el MCTAL. En R. Y. Salcedo Younes, *Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación* (págs. 471-496). Bogotá: Universidad del Rosario.
- Bravo Lalama, A. D., & Pilligua Murillo, I. G. (2014). *Estudio de los procesos administrativos y judiciales aplicados por los contribuyentes en caso de impunaciones frente al servicio de rentas internas y análisis de casos ganados y perdidos ante el tribunal distrital de lo fiscal y la corte nacional de justí.* Guayaquil- Ecuador: Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.
- Cabanellas de Torres, G. (1997). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta.
- Carocca Pérez, A. (1998). *Garantía constitucional*. Barcelona: Ediciones Olejnik.
- Carrasco Parrilla, P. J. (2000). *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*. Cuenca: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla-La Mancha.
- Congreso del Ecuador. (1969). *Código Fiscal del Ecuador. Código Fiscal del Ecuador*. Quito, Ecuador: Dirección General de Rentas.
- Congreso Nacional. (2005). *Código Tributario*. Recuperado el 4 de enero de 2016: <http://www.ecuadorlegalonline.com/biblioteca/codigo-tributario/>
- Consejo de la Judicatura. (2015). *Código Organico de la Función Judicial*. Recuperado el 4 de enero de 2016: <http://www.funcionjudicial.gob.ec/index.php/es/normativa/codigo-organico-de-la-funcion-judicial.html>
- Corte Constitucional del Ecuador. (2010). *Sentencia No. 030-SNC-CC / Caso No. 0056-10-CN*. Recuperado el 8 de marzo de 2016, <http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaIStfInternacional/newsletterPortaIInternacionalJurisprudencia/anexo/ECUADOR03010SCNCC.pdf>
- de la Horra, C. R. (2000). *Doctrina Judicial Tributaria Comentada* (Vol. 5). Rosario: Editorial Juris de Luis Maesano.
- Departamento de Derecho Internacional de la Organización de los Estados Americanos. (2016). *Resoluciones de la Asamblea General de la OEA*.



Recuperado el 10 de marzo de 2016:  
[http://www.oas.org/es/sla/ddi/acceso\\_justicia\\_resoluciones\\_AG.asp](http://www.oas.org/es/sla/ddi/acceso_justicia_resoluciones_AG.asp)

- Díez Picasso, L. (1963). *La doctrina de los actos propios*. Madrid: Bosch.
- Eda, L. (2013). *Compensación de la deuda tributaria*. España: Madrid.
- Fonrouge, C. (2004). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: La Ley.
- France, A. (1926). *Ideas Penales*. Murcia: Sucesores.
- García Novoa, C. (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Madrid, Barcelona & Buenos Aires: Marcial Pons.
- Giuliani Fonrouge, C. (2004). *Derecho financiero*. Buenos Aires: La Ley.
- Godefroy, D. (1583). *Corpus iuris civilis* (Vol. 1). Baviera: Biblioteca Estatal de Baviera.
- Gonzalo Jiménez, B. (2000). *Comentario a la Constitución. La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Madrid: Ramón Areces, S.A.
- Gramunt Fombuena, D. (1993). *La mora del deudor en el Código Civil*. Barcelona: Bosch.
- Griziotti, B. (1959). *Principios de ciencia de las finanzas*. Milan: Depalma.
- Guanini, L. (1976). *Instituciones de Derecho Tributario*. Bogota: Rosaristas.
- Guevara Rodríguez, P. (2009). La nueva Constitución frente al cobro de las tasas judiciales, el recargo en materia tributaria y el afianzamiento de las demandas. *IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, (pág. 19). Cuenca.
- Guevara, P. (2009). *La nueva Constitución frente al cobro de las tasas judiciales, el recargo de la materia tributaria y el afianzamiento de las demandas*. IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cuenca.
- Guliani Fonrouge, C. (2004). *Derecho financiero*. Buenos Aires: La Ley.
- Habermas, J. (1998). *Factividad y Validez sobre el Derecho y el Estado democrático de derecho*. Madrid: Trotta.
- Habermas, J. (2004). *Validez, eficacia y legitimidad de la norma jurídica ¿Qué la hace exigible?* Buenos Aires: Legal.

- Hernández Andreu, J., & Tortorella Espósito, G. (2013). Fiscalidad en España e Italia y la teoría del circuito monetario. *Revista Empresa y Humanismo*.
- Ingrosso, G. (1925). *La crisi dello Stato*. Napoli: Vedova.
- Jaramillo Vega, J. (2008). *Derecho Financiero y Legislación Tributaria en el Ecuador*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Junta de Gobierno. (1974). *Código Tributario de Chile*. Recuperado el 6 de marzo de 2016: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374>
- Maldonado Muñoz, M. (2011). Afianzamiento tributario y solve et-implicaciones procesales y constitucionales. *Ius Humani*.
- Marcheco Acuña, B. (2011). La jurisdicción contencioso-administrativa en Cuba y la revisión de los actos administrativos. *Revista Jurídica de España*(01), 1-14.
- Martín Oviedo, J. M. (1975). *La decadencia de la regla "solve et repete" y la doctrina del Consejo de Estado Español*. Recuperado el 2 de marzo de 2016: <http://www.revistas.uchile.cl/index.php/RDPU/article/viewFile/35237/36932>
- Ministerio de Hacienda. (1974). *Código Tributario*. Recuperado el 2 de marzo de 2016: <https://es.scribd.com/doc/129170661/Codigo-Tributario-chileno-actualizado-2013-pdf>
- Montano Valencia, M. (2012). *Observaciones al proyecto de ley de equidad tributaria*. Recuperado el 2 de marzo de 2016: [http://asambleaconstituyente.gov.ec/blogs/mae\\_montanio/2007/12/21/observaciones-al-proyecto-de-ley-de-equidad-tributaria](http://asambleaconstituyente.gov.ec/blogs/mae_montanio/2007/12/21/observaciones-al-proyecto-de-ley-de-equidad-tributaria)
- Montero Tamayo, V. A. (2014). *Criterios jurisprudenciales para la proporcionalidad de la caución en materia tributaria*. Informe del Trabajo de Investigación previo a la obtención del grado académico de Magister en Derecho Constitucional, Universidad Regional Autónoma de los Andes, Facultad de Jurisprudencia, Ambato.
- Organización de los Estados Americanos. (1969). *Convención Americana de Derechos Humanos*. Recuperado el 13 de febrero de 2016: [https://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_B-32\\_Convencion\\_Americana\\_sobre\\_Derechos\\_Humanos.htm](https://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm)
- Palacio, L. (2000). *Derecho Procesal*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

- Panero Gutierrez, R. (2008). *Derecho Romano*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Parlamento de la República Oriental del Uruguay. (2014). *Código Tributario*. Recuperado el 15 de enero de 2016: [http://www.parlamento.gub.uy/htmlstat/pl/codigos/codigotributario/1997/cod\\_tributario.htm](http://www.parlamento.gub.uy/htmlstat/pl/codigos/codigotributario/1997/cod_tributario.htm)
- Pérez Ayala, J. L., & González, E. (2011). *Derecho Tributario. Tomo 1. Segunda Edición*. Salamanca\_ España: Varona.
- Pérez Ayala, J. L., & González, E. (2011). *Derecho Tributario. Tomo 1. Segunda Edición*. Salamanca\_ España : Varona .
- Pérez de Ayala, J. (2000). *Fundamentos del Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Edersa.
- Pérez Royo, F. (2007). *Derecho financiero y tributario. Parte General*. Pamplona: Civitas.
- Petit, E. (2007). *Tratado Elemental de Derecho Romano*. Mexico DF: Porrúa.
- Prado, M. A., Licto, C., & Valarezo, J. I. (2008). *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Quito: Processum.
- Prado, M., Licto Garzón, C., & Valarezo G., J. I. (2008). *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria*. Quito: Processum.
- Presidente de la Nación Argentina. (1998). *Decreto No. 821/98 (Ley No. 11.683 de 1978 y sus modificaciones)*. Recuperado el 1 de marzo de 2016: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/norma.htm>
- PWC Uruguay. (2015). *Guía del Inversor*. Recuperado el 2 de marzo de 2016: <http://www.uruguayxxi.gub.uy/guia/descargas/Sistema%20tributario.pdf>
- Raijman, M., & Salcedo, E. D. (2012). La vigencia de la regla "solve et repete" y la garantía a la tutela judicial efectiva en el marco constitucional argentino actual. *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, III - Nueva Serie II(1)*, 208-233.
- Real Academia de la Lengua Española. (2016). *Afianzamiento*. Madrid: Real Academia Española.
- Rogel Videl, C. (2013). *Derecho de obligaciones y contratos*. Madrid: Reus.
- Rojas Ortega, A. (2015). Inconvencionalidad de la regla tributaria "solve et repete". *Revista Judicial(115)*, 149-167.

- Silva Sanchez, M. (2000). *El proceso contencioso administrativo en materia tributaria*. Madrid: Tirant lo Blanch.
- Spila García, R. (1991). *Derecho procesal tributario*. Buenos Aires: Editar.
- Torres Proaño, I., & Salazar Sanchez, C. (2016). *Formas de extinguir las obligaciones. De la Compensación y de la Confusión*. Recuperado el 15 de marzo de 2016: <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechocivil/2016/02/23/formas-de-extinguir-las-obligaciones--de-la-compensacion-y-de-la-confusi-n>
- Toscano, L. (2008). Breve Estudio a la Ley de Equidad Tributaria. *Novedades Jurídicas*.
- Vescovi, E. (1999). *Teoría General del Proceso*. Bogotá: Temis.
- Villegas, H. (2002). *Los anticipos tributarios o el pago anticipado tributario*. Buenos Aires: Astrea.
- Villegas, H. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.
- Zorzona Pérez, J. (1994). *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Madrid: Universidad Carlos III.

## **ANEXOS**

## SEÑOR DIRECTOR NACIONAL DEL CONSEJO DE LA JUDICATURA

**DIEGO GABRIEL ANDRADE ARMAS**, ecuatoriano, de estado civil soltero, de 28 años de edad, con cedula de ciudadanía 1717999831, domiciliado en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, ante Usted comparezco amparado en el derecho de petición consagrado en la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 66 numeral 23, y los estipulado en el artículo 172 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, ante usted comparezco para solicitar lo siguiente:

En motivo de encontrarme realizando mi trabajo de titulación en Derecho en la Universidad de las Américas (UDLA), relativo a la temática del *“Tratamiento Jurídico del Afianzamiento por obligaciones tributarias en el derecho comparado frente al mecanismo que rige en Ecuador”*, quisiera muy cordialmente realizarles la siguiente:

### CONSULTA:

El Artículo 324 de Código Orgánico General de Procesos prescribe que: *“Suspensión del acto impugnado. Cuando el acto administrativo en materia tributaria impugnado imponga al administrado una obligación de dar, este puede solicitar en su demanda la suspensión de los efectos de dicho acto. Para que se haga efectiva la suspensión, el tribunal ordenará al actor rendir caución del 10% de la obligación; en caso de no hacerlo, se continuará con la ejecución del acto impugnado” (...).*

En principio, tras una primera lectura del artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, parece que el legislador se había propuesto eliminar el requisito de rendir caución obligatoria para acceder a la sustanciación del procedimiento contencioso-tributario como lo establecía artículo innumerado después del artículo 233 del Código Tributario ecuatoriano establecía que: *“Afianzamiento.- Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada”* (...), pues la redacción señala que a instancia del demandado puede requerirse a la Corte la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, ocasión en la cual el tribunal ordenaría rendir caución por el 10% del valor total de la obligación, siendo esta última de dar; o sea, que a priori el precepto supedita la caución a la voluntad del demandante (el obligado), de modo que el acto administrativo tributario ya es ejecutable aunque se hubiere incoado la demanda ante la Corte competente.

Sin embargo, al continuar la lectura del propio artículo 324, su último párrafo señala que el juzgador calificará la demanda y dispondrá rendir caución dentro del término de veinticinco días, y de no hacerlo se tendrá por no presentada aquella y por ejecutoriado el acto que se impugnó, con el ulterior archivo del proceso.

Dada que de la lectura de este articulado y la solución o interpretación normativa no queda clara y que en teoría parece más equitativa que la anterior, pues se cuestiona si ha limita el acceso gratuito a la justicia por el impago de una deuda tributaria contra la cual se muestra discordancia o disidencia, pudiendo generarse conflictos desde el punto de vista de las garantías jurisdiccionales.

***Petición:***

Solicito muy comedidamente señores Consejo de la Judicatura si existe alguna toma de postura por parte del departamento legal y de normativa en base al tema propuesto a fin de aportar con fuentes y doctrina, para uniformar criterios a la hora de afrontar en materia judicial esta institución que es objeto de mi investigación.

***NOTIFICACIONES***

Notificaciones que nos correspondan las recibiré en la oficina, ubicada en la Avenida 12 de Octubre N24-739 y Colon, Edificio Boreal, Torre A, Piso 13 Oficina 1301 o al correo electrónico [dandrade@estudio10.com.ec](mailto:dandrade@estudio10.com.ec), Teléfono 3826820 y 0983010784.

Diego Gabriel Andrade Armas

**C.I. No. 171799983-1**





**OFICIO-CJ-DNJ-SNA-2016-128**

TR: CJ-INT-2016-41251

Quito D.M., 28 septiembre 2016

**Señor**  
**Diego Gabriel Andrade Armas**  
**Ciudad.-**

En respuesta al trámite CJ-EXT-2016-28638 ingresado el 27 de septiembre de 2016, con el que formula la siguiente consulta:

*"Solicito muy comedidamente señores Consejo de la Judicatura si existe alguna toma de postura por parte del departamento legal y de normativa en base al tema propuesta a fin se aportar con fuentes y doctrina, para uniformar criterios a la hora de afrontar en materia judicial esta institución que es objeto de mi investigación"*

Al respecto delo indicar que en virtud de lo dispuesto en el número 1 del artículo 168 de la Constitución de la República en concordancia con el artículo 8 y 123 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Consejo de Judicatura siendo órgano de gobierno, administración, vigilancia y disciplina de la Función Judicial no tiene entre sus competencias absolver consultas de particulares, esto en aplicación del principio de independencia de la administración de justicia.

Atentamente,

  
Dr. Esteban Zavala Palacios  
**DIRECTOR NACIONAL DE ASESORÍA JURÍDICA**



JT/hc