



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

“LA EXIGENCIA DEL PAGO PREVIO COMO REQUISITO PARA EJERCER
MEDIOS DE DEFENSA FRENTE A LAS ACTUACIONES DE LA
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA”

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

Ph.D Juan Carlos Benalcázar Guerrón

Autor

Juan José Puente Reyes

Año

2015

DECLARACIÓN DE PROFESOR GUÍA

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

Juan Carlos Benalcázar Guerrón

Doctor en Derecho

170777497-0

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.

Juan José Puente Reyes

172290441-2

AGRADECIMIENTOS

A Dios, a mis padres y hermanos por todo su amor que me acompañará más allá de la vida.

A la Universidad de las Américas por ser la institución que me ha permitido una formación profesional sólida.

Al Dr. Juan Carlos Benalcázar Guerrón por hacer un alto en sus actividades diarias para la correcta dirección de la presente tesis.

Al Dr. Nelson Galarza Paz por su apoyo incondicional, su ejemplo y consejos que los llevaré siempre en mi mente y en mi corazón.

A mis amigos Martín, Pablo, Bernardo y Alejandro, quiero decirles hoy, que es una bendición tenerlos junto a mí.

DEDICATORIA

A Dios, por hacer posible que todo esfuerzo haya valido la pena, para hoy tener tanta felicidad.

A mi padre Angel y a mi madre Ivonne, por ir más allá de sus posibilidades para hacer de mí un correcto profesional y mejor ser humano.

A mi hermano Angel, por ser mi guía e inspiración, por cultivar en mí, mis mejores realizaciones.

A mi hermana Gabriela y a José Ignacio, por su ternura, cariño, y por soñar siempre que todo lo bueno es posible.

A Noemí, por amarme tanto y caminar junto a mí hacia la felicidad.

RESUMEN

En el presente trabajo se comenzará por dar una definición del pago previo, y verificar las características que lo componen, para lo cual se va a acudir a distintos autores. De manera complementaria y en un mismo primer capítulo se va a revisar la existencia del pago previo en la legislación ecuatoriana y legislación comparada relevante. En un segundo capítulo, se planteará el fundamento del pago previo, es decir, el por qué del mismo o a qué responde su existencia; por otro lado, se van a ver cuáles son las críticas al pago previo, donde se pondrá de manifiesto distintas posturas de connotados tratadistas. Adicionalmente, se ha considerado pertinente acudir a la jurisprudencia, para contrastar el pago previo frente a derechos constitucionalmente reconocidos. Finalmente, se llegará al planteamiento de conclusiones y recomendaciones que persiguen lineamientos claros para dar una solución a la actual existencia del pago previo en el Ecuador.

ABSTRACT

The work which has been presented will begin by giving a definition of 'advance payment' before analysing the characteristics which compose it by using existing research from various academics. The first chapter will revise the existence of the advance payment system according to Ecuadorian legislation and relevant comparative law. The second chapter will address the fundamentals of advance payments. This will include the reasons for the existence of such a system. On the other hand, the criticisms of advance payments will also be addressed. Issues will be exposed according to the opinions of renowned scholars. Additionally, it is considered suitable to refer to jurisprudence in order to contrast the advance payment method with already recognized constitutional rights. Finally, this thesis will conclude by summarising the findings and will then offer recommendations, which contain clear guidelines in order to provide possible solutions for issues in the already existing advance payment system in Ecuador.

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
1.CAPITULO I: LA EXIGENCIA DEL PAGO PREVIO EN EL DERECHO ECUATORIANO Y COMPARADO	3
1.1. Definición del pago previo	3
1.2. Características del pago previo.....	5
1.3. Diferenciación del pago previo frente a otras instituciones en el derecho ecuatoriano	6
1.4. El pago previo en el Ecuador.....	10
1.4.1.El pago previo en el Código Tributario	10
1.4.2. El pago previo en los juicios de excepciones a la coactiva	13
1.4.3. El pago previo en la Ley de Hidrocarburos	16
1.5. El pago previo en otros países.....	18
1.5.1. Breve referencia de la evolución del pago previo en el Derecho Comparado.....	18
1.5.2. El pago previo en la Argentina	20
2.CAPITULO II: FUNDAMENTO Y CRÍTICAS AL PAGO PREVIO	23
2.1. Justificación doctrinaria del pago previo	23
2.2. Fundamento del pago previo en el Ecuador	28
2.3. Críticas a la exigencia del pago previo.....	29
2.3.1. En la Ley de Equidad Tributaria	29
2.3.2. En la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.....	30
2.3.3. Jurisprudencia relacionada con el pago previo	45
2.3.4. Jurisprudencia adicional: Declaratoria de constitucionalidad condicionada	51
2.3.5. Derechos lesionados por el pago previo a manera de resumen	58
CONCLUSIONES	61
RECOMENDACIONES	63

REFERENCIAS	64
-------------------	----

INTRODUCCIÓN

La recaudación de fondos públicos constituye un deber para todos los Estados, y para dar cumplimiento a esta tarea, han establecido mecanismos que faciliten el cobro de acreencias con relación a los particulares. En este sentido, el instituto del pago previo, ampliamente conocido en la doctrina como *solve et repete*, se ha establecido como una exigencia mediante la cual, el Estado asegura el cobro de créditos originados en relaciones tributarias o no tributarias.

El presente trabajo tiene por objeto realizar una verificación acerca del pago previo, que se ha establecido en el Ecuador como un requisito para ejercer medios de defensa frente al actuar de la Administración Pública, y concretamente, en aquellas actuaciones tendientes a cobrar acreencias a su favor. Es decir, el ámbito de actuación del pago previo se lo puede evidenciar cuando concurre una relación particular-Estado, donde éste último persigue el cobro de una obligación pecuniaria, con lo cual se deja de lado al resto de relaciones que puedan surgir donde el Estado tenga finalidades ajenas al cobro de acreencias.

Al verificar la prenombrada exigencia, se podrá evidenciar que su aparición responde a una necesidad inminente que tiene el Estado, que es el no verse en una situación de retardo al momento de hacer efectivas las supuestas acreencias generadas en su beneficio, pero la interrogante que surgirá a lo largo del análisis es si resulta justificable impedir toda forma de dilación u obstaculización en el cobro de acreencias estatales, mediante la imposición de un requisito que como se verá supone el contar con recursos económicos para llevar adelante procesos cuya pretensión es desvirtuar la determinación de créditos. Lo que se pretende, es determinar si el Estado ha hecho bien en implementar el pago previo, o si existe una alternativa más coherente que garantice los intereses tanto del Estado como de los particulares.

La presente tesis no tiene por objeto profundizar en los procedimientos que se llevan a cabo en la esfera administrativa que llegan a determinar el pago de

obligaciones, sino enfocarse en el tema central, que es el pago previo, para lo cual se ha acudido a la doctrina, sobretodo la argentina.

1. CAPITULO I: LA EXIGENCIA DEL PAGO PREVIO EN EL DERECHO ECUATORIANO Y COMPARADO

1.1. Definición del pago previo

El pago previo se ha introducido en la doctrina bajo la locución latina de *solve et repete*, cuyo significado es pague y repita o en otras palabras pague y reclame. (Maldonado Muñoz, 2011, pág. 1). En consecuencia, mediante ésta regla, se impone a los particulares la obligación de efectuar un depósito o pago antes de que sus pretensiones sean discutidas en instancia administrativa o fuera de ella. Con esto se quiere decir que previo a que el administrado o el contribuyente pueda acudir a la vía administrativa o jurisdiccional, a efectos de ejercer la tutela efectiva de sus derechos; como requisito fundamental tiene la obligación de pagar anticipadamente valores adeudados.

Al realizar una verificación conceptual acerca del principio *solve et repete*, se obtiene una aproximación de lo que significa el pago previo. Se comenzará por revisar lo que ha dicho Carlos María Giuliani Fonrouge al respecto. Este autor argentino, dentro del contexto del derecho tributario, ha manifestado que la regla *solve et repete*, exige el pago previo de la obligación como presupuesto para acceder a una revisión amplia de la determinación administrativa; y ha sido el mismo Giuliani Fonrouge, quien ha dicho que existe una creencia errada de que el pago previo es una institución perteneciente al derecho fiscal. (Giuliani Fonrouge, 2011, pág. 787).

De manera complementaria, otro connotado jurista argentino, como es Hector Belisario Villegas, ha manifestado que “La regla *solve et repete* significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo.” (Villegas, 2009, pág. 509).

Guillermo Cabanellas afirma que, en virtud de la regla llamada *solve et repete*, en primer término se impone el pago; y así únicamente después, es admitido el planteamiento de reclamación. (Maldonado Muñoz, 2011, pág. 1).

Oswaldo Soler manifiesta que en virtud del *solve et repete*, la defensa en juicio de los derechos de los contribuyentes, se encuentra condicionada al pago previo de las cantidades exigidas por el fisco (Ibídem, 2011, pág. 2).

Lo anterior permite señalar que el pago previo es una herramienta, de la cual se vale el Estado, para constreñir a contribuyentes a efectuar el pago de manera previa a una “revisión amplia” o “discusión de legalidad” de una determinación tributaria; pero lo cierto es que no solamente es un mecanismo empleado para la recaudación de tributos, sino que su presencia se encuentra en un ámbito más amplio dentro del Derecho Público, de modo que el pago previo se halla en procedimientos concernientes al Derecho Administrativo. En otras palabras, la regla *solve et repete* o pago previo, se desarrolla dentro de procedimientos de cobro de acreencias tributarias o no tributarias a favor del Estado, con lo cual no solo se habla de contribuyentes, sino de administrados en general.

Lo enunciado en el párrafo precedente, se evidencia con lo expresado por Roberto Dromi en relación al pago previo, al decir que “...es la exigencia de que el demandante abone previamente las cantidades que adeude a la Administración Pública, a consecuencia de una relación jurídico-tributaria o de una infracción administrativa, cuando se impugna la legitimidad del acto de liquidación o sanción.” (Dromi, 2001, pág. 1112).

En base al concepto propuesto por Dromi, el Dr. Juan Carlos Benalcázar Guerrón, ofrece una definición de pago previo, con ciertos matices que permiten apreciar con mayor claridad la esencia de éste instituto. La definición planteada es la siguiente:

“El pago previo... es la exigencia impuesta al recurrente o demandante de que abone previamente las cantidades que adeude a la Administración Pública, a consecuencia de una relación tributaria o de índole económica, cuando se impugna la legitimidad del acto de liquidación o del que determina la obligación.” (Benalcázar, 2005)

Juan Carlos Cassagne y Pablo Esteban Perrino, sin apartarse de la esencia de los anteriores conceptos propuestos acerca del pago previo, dicen que éste

requisito “...en su formulación más amplia, exige que la impugnación judicial o administrativa de cualquier acto administrativo que contenga o implique la liquidación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar su pago.” (Cassagne & Perrino, 2006, pág. 305). Esta idea admite que el pago previo sea exigido tanto para acceder a procesos impugnatorios dentro de la esfera de la propia Administración, como para tener acceso a una impugnación ante un órgano ajeno a ella, concretamente un órgano jurisdiccional investido de un mayor grado de imparcialidad, que ejerza una verificación de su actuar; es decir que revise la legitimidad de los actos administrativos que contienen liquidaciones de créditos a favor del Estado.

Con estas anotaciones, queda asentada de manera clara la definición de pago previo, y se puede afirmar que es sinónimo de *solve et repete*; sin embargo, se considera necesario, en el siguiente apartado, detenerse por un momento en aquellos elementos propios del pago previo y que lo caracterizan como tal.

1.2. Características del pago previo

Para percibir de mejor manera las características del pago previo, se considera necesario reconocer los elementos que subyacen en ésta regla. Mauricio Maldonado Muñoz ha distinguido los tres siguientes elementos:

“ i) Suma reclamada por la Administración Fiscal: El fisco, a través de su órgano legitimado, puede establecer que cierto contribuyente debe tributos que está en la obligación de pagar; ii) Pago previo: La regla implica el pago anticipado o resolución de lo supuestamente debido, esto antes de la controversia tributaria; iii) Discusión litigiosa del tributo: Presupone la existencia de una contienda fiscal en la que el contribuyente no está de acuerdo con el tributo que el Fisco ha determinado que debe pagar.” (Maldonado Muñoz, 2011, págs. 2 - 3).

Éstos tres elementos están dados bajo el enfoque del derecho tributario; se considera, para efectos del presente análisis, hacer referencia a los mismos en vista de cualquier tipo de acreencia que pueda ser cobrada por parte del Estado, sin limitarse a que la misma sea de índole tributaria.

Conseceuntemente, se tiene que, para que se configure el pago previo, es necesario la concurrencia de los elementos que siguen:

- Acreencia reclamada por la Administración: El Estado, por medio de las instituciones que lo conforman, puede imponer a los particulares el pago de obligaciones, a través de actos administrativos determinativos, sean de naturaleza tributaria o no tributaria.
- Discusión litigiosa acerca de la acreencia que el Estado pretende cobrar: Implica la idea de que los particulares, al no estar de acuerdo con las obligaciones de pago determinadas por el Estado, puedan discutir acerca de la legalidad de las mismas, dentro de un proceso litigioso.
- Pago previo: Pago anticipado de lo supuestamente debido, como presupuesto para acceder a la contienda en la cual se discute la legalidad de los actos determinativos de obligaciones pecuniarias en contra de los particulares.

Todo lo anotado, permite aseverar que el pago previo o *solve et repete*, se caracteriza por configurarse en el ordenamiento jurídico, como un requisito procedimental, en virtud del cual depende el normal desarrollo de las contiendas, en las cuales los particulares pretenden dejar sin efecto el actuar de la Administración, en su cometido de cobrar acreencias a su favor.

1.3. Diferenciación del pago previo frente a otras instituciones en el derecho ecuatoriano

Antes de dar paso al siguiente apartado de este estudio, referente a la presencia del pago previo en el Ecuador, es de vital importancia hacer ciertas precisiones para no recaer en equivocaciones en el ámbito semántico.

La regla del pago previo o *solve et repete* hay que entenderla como una garantía del interés público; en otras palabras, al momento que se verifica el pago previo, se está asegurando el interés del Estado. No olvidemos que éste pago previo representa un requisito de admisibilidad, en el sentido de que si no se da cumplimiento con el mismo, estaríamos impedidos de entrar a discutir la legalidad de un acto de determinación de la administración. Lo anterior permite

efectuar la siguiente observación: si un administrado ha pagado previamente el valor contenido en el acto determinativo, para acceder a su posterior revisión; fruto de esa revisión podría resultar una decisión favorable o no para aquel administrado, y en el escenario de que sea favorable, y por tanto que se resuelva dejar sin efecto el pago de la suma de dinero en detrimento de la persona que lo impugnó, el importe por concepto de pago previo debe ser restituido al administrado.

El Libro IV del Código Civil ecuatoriano, en su Título XIV, establece los modos por los cuales se extinguen las obligaciones. El numeral 2 del artículo 1583 del referido cuerpo de leyes, dice que las obligaciones se extinguen, en todo o en parte, por la solución o pago efectivo. Adicionalmente el artículo que sigue define al pago efectivo como la prestación de lo que se debe. En consecuencia la figura del pago previo no debe ser confundida jamás con el pago efectivo de las obligaciones, puesto que el primero no busca extinguir la obligación, razón por la cual se insiste en el carácter de garantía del interés público del *solve et repete* o pago previo.

Paralelamente, el pago previo tampoco debe ser confundido con la figura de la consignación o pago por consignación. El artículo 1615 del Código Civil manifiesta que la consignación "...es el depósito de la cosa que se debe, hecho a virtud de la repugnancia o no comparecencia del acreedor a recibirla, y con las formalidades necesarias, en manos de una tercera persona." (Código Civil ecuatoriano, 2005, artículo 1615). En esta misma línea, el artículo 50 del Código Tributario contempla la posibilidad de que el pago de la obligación tributaria también se lo pueda efectuar mediante consignación, en los casos "...en que el sujeto activo de la obligación tributaria o sus agentes se negaren a recibir el pago." (Código Tributario, 2005, artículo 50). La referida aclaración se la hace porque el legislador, de manera errónea, ha utilizado el término *consignación* en una norma del Código de Procedimiento Civil que implementa la figura del pago previo o *solve et repete* para interponer excepciones a los juicios coactivos. Mediante pago por consignación se extingue la obligación, y se impide que el deudor caiga en mora y se le apliquen las consecuencias de

ésta. En cambio, el pago previo es el requisito para impugnar que no extingue la obligación.

De este modo, se tiene que a través del mecanismo del pago por consignación se extingue la obligación, situación que no se da cuando se verifica el pago previo, que como ya se ha mencionado, es el pago de supuestas deudas que mantienen los particulares con el Estado, para que puedan entrar a discutir sobre la legalidad de las mismas ante una autoridad.

Finalmente, resulta necesario diferenciar al pago previo de la figura del afianzamiento. En virtud del artículo 31 del Código Civil, la *caución* representa cualquier obligación que es contraída para asegurar otra obligación, ya sea propia o ajena. Adicionalmente el referido artículo deja en claro que la fianza, la prenda y la hipoteca son especies de caución. De manera complementaria, el artículo 2238 del referido cuerpo legal define a la *fianza* como "...una obligación accesoria en virtud de la cual una o más personas responden de una obligación ajena, comprometiéndose para con el acreedor a cumplirla en todo o parte, si el deudor principal no la cumple." (Código Civil ecuatoriano, 2005, artículo 2238). Estos conceptos, se ven reforzados por Guillermo Cabanellas, que define al afianzamiento como "El acto de asegurar con fianza el cumplimiento de una obligación; de dar seguridad o resguardo de intereses o caudales." (Cabanellas, 2003, pág. 197). Es decir, el afianzamiento, en términos generales, constituye el acto por medio del cual se asegura una obligación previamente contraída; en otras palabras, es una garantía de cumplimiento de la obligación, que en caso de verificarse un incumplimiento por parte del deudor, debe ser ejecutada a favor del acreedor.

Las precitadas aclaraciones conceptuales, resultan pertinentes, puesto que en materia tributaria, con la expedición de la Ley de Equidad Tributaria, se introduce la figura del afianzamiento, pero bajo otra acepción, que como será analizada en el apartado siguiente, constituye a todas luces un pago previo como requisito para recurrir contra ciertos actos de la Administración.

En definitiva, lo que se pretende es poder distinguir el afianzamiento o consignación entendidos bajo los conceptos dados en el presente apartado, del

uso que ha dado el legislador a estos conceptos cuando los emplea como un presupuesto procesal, es decir, bajo la misma funcionalidad del pago previo. En palabras de Gabriela D'Ambrocio, "La exigencia de pago llámese afianzamiento o consignación, ya sea en una fracción o porcentaje o de la totalidad de la "supuesta" deuda tributaria, se encasilla en el instituto del pago previo..." (D'Ambrocio, 2014)

Finalmente, es oportuno mencionar una diferenciación de conceptos entre el pago previo y el afianzamiento, dada por el Dr. Juan Carlos Benalcázar Guerrón en su artículo titulado *El requisito del pago previo frente a los derechos constitucionales*, donde ha manifestado 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, hipoteca, etc., sin que ello, evidentemente, signifique una forma de solución de lo debido." (Benalcázar, 2005)

Entonces se tiene que el afianzamiento sirve para asegurar una obligación principal que ha sido adquirida con anterioridad, y que éste aseguramiento de la obligación se puede dar mediante una prohibición de enajenar un bien inmueble por ejemplo. Estos elementos no se verifican en lo absoluto para el caso del pago previo, donde mal se podría hablar de una obligación secundaria que busca garantizar una obligación principal, sino que, como se ha venido diciendo, constituye el pago anticipado del supuesto crédito, para que los particulares puedan discutirle al fisco o a la autoridad administrativa competente si dicho crédito es o no legítimo.

1.4. El pago previo en el Ecuador

1.4.1.El pago previo en el Código Tributario

La temática, objeto de este análisis, se encuentra recogida en varias normas que integran nuestro ordenamiento jurídico. Se comenzará haciendo un repaso de la implementación de la regla *solve et repete* o pago previo en materia tributaria. La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial el 29 de diciembre de 2007, introduce reformas al Código Tributario; de este modo el artículo 7 de ésta Ley agrega el siguiente artículo innumerado a continuación del artículo 233 del referido Código:

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

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

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

El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.” (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, 2007, artículo 7).

Resulta indispensable resaltar los siguientes elementos que se encuentran comprendidos en el precitado artículo:

- La interposición de acciones y recursos contra actos o procedimientos que persigan una determinación de tributos, así como la ejecución de los mismos, se encuentra supeditada a la caución del 10 por ciento de la cuantía.
- Las mencionadas acciones y recursos deben ser presentadas ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal –actualmente recibe el nombre de Tribunal Contencioso Tributario–, que en el supuesto de no verificarse el cumplimiento del referido requisito, no puede calificar la demanda, misma que es considerada como no presentada, con lo cual el acto impugnado quedaría ejecutoriado.
- Adicionalmente, queda expresado en éste artículo que la caución será devuelta, parcial o totalmente, en caso de aceptarse las pretensiones contenidas en la demanda presentada por el contribuyente; y en el escenario de no ser así, es decir, que las pretensiones sean rechazadas, la caución servirá de abono a la obligación.

De lo anterior, se puede colegir que la caución porcentual de la que trata el artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria, constituye un pago previo, en la medida de que es un requisito que debe ser cumplido por parte de los contribuyentes, para poder accionar o recurrir contra todos aquellos actos o procedimientos, en los que la administración tributaria pretende imponer a los contribuyentes la obligación de efectuar un ingreso a favor de la misma. Recordemos lo expresado por el Dr. Juan Carlos Benalcázar Guerrón al decir que el pago previo “...es la exigencia impuesta al recurrente o demandante de que abone previamente las cantidades que adeude a la Administración Pública,

a consecuencia de una relación tributaria o de índole económica,...” (Benalcázar, 2005).

En relación a la similitud que se puede constatar entre el pago previo y el llamado afianzamiento introducido en el Código Tributario por el artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria, Hernán Batallas Gómez se ha pronunciado al respecto, en su trabajo investigativo de Maestría en Derecho Tributario, de la siguiente manera:

“La figura del principio *solve et repete* establece la necesidad del previo pago para entablar una reclamación o acción ante la autoridad competente, es decir, que representa un requisito fundamental y sin excepción alguna para tener acceso a la administración de justicia. Bajo esta definición el afianzamiento se asemeja al *solve et repete* en que ambos encajan en la figura del “presupuesto procesal”, es decir, representan un requisito necesario y exigido por ley para que pueda llevarse a cabo un proceso y que éste goce de validez” (Batallas, 2009, pág. 31).

Se considera que lo manifestado por Batallas Gómez, deja en claro la presencia del *solve et repete* dentro de la esfera del Derecho Tributario, que a pesar de ser una exigencia de pago previo porcentual, por tratarse del 10 % de la cuantía, no deja de ser un requisito de admisibilidad o presupuesto procesal al momento en que un particular, no conforme con el actuar de la administración tributaria, quiere entablar una acción o recurso. En esta misma línea, Pablo Guevara Rodríguez, en calidad de expositor dentro de la IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, ha expresado lo siguiente:

“...se mantiene en discusión si la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria incorporó nuevamente el caduco principio del *solve et repete*, puesto que en ella no se exige el pago íntegro de la obligación impugnada, sino “tan solo” el afianzamiento de una parte de ella, esto es el 10% de la cuantía de la demanda, (...) A nuestro criterio, constituye *solve et repete* cualquier medida que restrinja el derecho a acudir al órgano jurisdiccional a plantear una demanda, aún cuando se trate del afianzamiento de una proporción de la cuantía de dicha demanda,...”. (Guevara, 2008, p.16).

1.4.2. El pago previo en los juicios de excepciones a la coactiva

Continuando con la verificación de la existencia del pago previo en el Ecuador, se debe analizar el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, antes y después de ser reformado mediante la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial el 24 de noviembre de 2011, misma que también se la llamará Decreto Ley en adelante.

Art. 968 del Código de Procedimiento Civil antes de la reforma:

“No se admitirán las excepciones del deudor, sus herederos o fiadores, contra el procedimiento coactivo, sino después de consignada la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas. (...)

La consignación no significa pago.

La consignación no será exigible cuando las excepciones propuestas versaren únicamente sobre falsificación de documentos con que se apareja a la coactiva, o sobre prescripción de la acción, salvo lo dispuesto en leyes especiales.”
(Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 968).

Art. 968 del Código de Procedimiento Civil después de ser reformado por el Decreto Ley, y que se encuentra vigente:

“Serán admisibles las excepciones que se deduzcan en juicio coactivo.

La consignación no significa pago.

Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción.”
(Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 968).

En relación al precitado artículo antes de ser reformado, al establecer que no se admitirán las excepciones propuestas contra el procedimiento coactivo, sino después de consignada la cantidad a la que asciende la deuda, más los intereses y las costas, lo que se pretendía es que las excepciones sean

admitidas únicamente si se verificaba el pago previo de la obligación. En consecuencia, quienes tenían la intención de llevar el juicio coactivo a una revisión ante autoridad judicial, para que declare la legalidad o no del procedimiento de ejecución, previamente debían pagar valores adeudados. Sin embargo, existían salvedades, puesto que, eran admisibles las excepciones que trataban sobre falsificación de documentos aparejados a la coactiva, o sobre prescripción de la acción, sin que conste de por medio el pago previo; en otras palabras no era exigible el pago previo en los dos casos mencionados. Se habla de pago previo y no de consignación en sentido estricto, es decir, no se habla de aquel pago que no quiere recibir el deudor, sino que el legislador en el precitado artículo le ha dado una connotación distinta a la consignación, que se asimila a la figura del pago previo, al establecerse como un requisito para poder acceder a un proceso judicial, en este caso el juicio de excepciones contra la coactiva, donde se decida sobre la legalidad del actuar estatal en su cometido de cobrar sus acreencias.

Adicionalmente, el artículo 971 del referido cuerpo de leyes, establecía que “...para presentar las excepciones ante *la jueza o el juez* competente, el deudor acompañará prueba de la consignación.” (Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 971). Juan Carlos Benalcázar Guerrón, ha manifestado que de las normas antes referidas, es decir el artículo 968 y 971 del Código de Procedimiento Civil, “...el requisito de pago previo o “*solve et repete*” es exigencia previa para poder formular una defensa ante la coactiva y para poder acudir ante el juez competente”. (Benalcázar, 2005). Lo manifestado por Benalcázar, refuerza el criterio de que el pago previo se erige como una exigencia, sin la cual no se pueden cuestionar los procesos coactivos.

Ahora bien, de una lectura simple realizada al artículo 968 del Código de Procedimiento Civil luego de su reforma, parecería que el instituto del pago previo o *solve et repete* ha sido eliminado cuando se dice que “serán admisibles las excepciones que se deduzcan en juicio coactivo”, e implementa el pago previo “...para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva”. Es decir, existen dos posibilidades que pueden elegir los particulares que tienen en contra un juicio coactivo seguido por parte del Estado para

cobrar sus acreencias: La primera es que se interpongan excepciones sin efectuar el pago previo, en cuyo caso el juicio coactivo seguiría su curso normal en contra de los particulares; o, y como segunda opción, que se interpongan excepciones efectuando el pago previo, para que el juicio coactivo quede suspendido hasta existir una decisión respecto al juicio de excepciones.

De manera complementaria, la sexta de las “Disposiciones para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado”, contenida en el Decreto Ley, reforma el artículo 971 del Código de Procedimiento Civil, que en la actualidad dice que “Si el deudor no acompaña a su escrito de excepciones la prueba de consignación, no se suspenderá el procedimiento coactivo y el juicio de excepciones seguirá de esa forma.” (Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 971). D’Ambrocio considera que ésta norma recoge la regla del pago previo, al existir dentro del trámite de excepciones a la coactiva, la consignación del 100% de la obligación. (D’Ambrocio, 2014). Por el momento, simplemente decir que se comparte el mencionado criterio, en la medida de que sigue perdurando el *solve et repete*, por constreñir a los particulares al pago, cuestión que será analizada con mayor detenimiento en el segundo capítulo cuando revisemos el fundamento del pago previo.

En virtud del artículo 317 del Código Orgánico General de Procesos publicado en el Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015, se puede constatar la permanencia del instituto del pago previo dentro de los juicios de excepciones a la coactiva. El referido artículo establece:

“Artículo 317.- Suspensión de la ejecución coactiva. Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documento o sobre prescripción de la acción.

Si el deudor no acompaña a su escrito de excepciones la prueba de consignación, no se suspenderá el procedimiento coactivo y el procedimiento de excepciones seguirá de esa forma.” (Código Orgánico General de Procesos, 2015, artículo 317).

Con lo anterior, queda en claro la permanencia del pago previo como condición necesaria para que el juicio coactivo sea suspendido. Adicionalmente, la Primera Disposición Derogatoria del Código Orgánico General de Procesos establece:

“PRIMERA.- Deróguese el Código de Procedimiento Civil, codificación publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 58 de 12 de julio de 2005 y todas sus posteriores reformas.” (Código Orgánico General de Procesos, 2015, Primera Disposición Derogatoria).

Consecuentemente en la actualidad el referido artículo 317 del Código Orgánico General de Procesos es la nueva norma que rige la suspensión de los juicios coactivos, quedando derogado el mencionado artículo 968 del Código de Procedimiento Civil.

De manera complementaria resulta pertinente mencionar que el artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos establece las excepciones que pueden ser planteadas en juicio coactivo. Se considera que el mencionado artículo agrava la situación de los coactivados por establecer que al “...procedimiento coactivo solo se podrán oponer las siguientes excepciones...”, lo cual implica una limitación para que no se puedan presentar excepciones que no estén contempladas en el referido artículo.

1.4.3. El pago previo en la Ley de Hidrocarburos

El espectro en el cual se desarrollan las relaciones entre los particulares y el Estado, con ocasión del cobro de acreencias a favor de éste último, es sumamente amplio y no encuentra límites. En el presente apartado, se verificará la presencia del pago previo en materia de hidrocarburos, por ser una arista más donde el Estado ejerce su facultad de cobro de deudas.

El artículo 78 de la Ley de Hidrocarburos, establece conductas que son motivo de sanción, tales como:

- Adulterar la calidad, precio o volumen de los derivados de petróleo, incluido el gas licuado de petróleo y los biocombustibles.

- Romper deliberada y maliciosamente sellos fijados por la Agencia de Regulación y Control Hidrocarburífero en surtidores de expendio de combustibles al público.
- Alterar de cualquier forma los sistemas mecánicos, eléctricos o electrónicos, con la finalidad de disminuir las cantidades de expendio.

Este mismo artículo establece que corresponde al Director de la Agencia de Regulación y Control Hidrocarburífero, sancionar mediante la imposición de multas, mismas que son sujetas a la interposición de recursos por parte de los interesados.

Los incisos séptimo y octavo del referido artículo establecen:

“De las sanciones impuestas por el Director de la Agencia de Regulación y Control Hidrocarburífero, se podrá apelar ante el Ministro del ramo. Para el cobro de las multas previstas en esta Ley, se otorga jurisdicción coactiva a la Agencia de Regulación y Control Hidrocarburífero, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

Para la apelación o interposición de cualquier otro recurso, se acompañará el documento que justifique el pago de la multa impuesta, caso contrario será denegado.” (Ley de Hidrocarburos, 1978, artículo 78).

Lo anterior, evidencia que para recurrir de resoluciones emitidas por la Agencia de Regulación y Control Hidrocarburífero, en las cuales se establecen multas en contra de los administrados, estos deben pagar previamente el valor al que asciende la multa impuesta, caso contrario el recurso planteado, sea éste apelación o cualquier otro, será denegado de plano. En el presente caso, se puede comprobar además, que el pago previo se configura como un requisito *sine qua non* para acceder a una instancia dentro de la propia administración, con el propósito de que revise sus actos, y emita un pronunciamiento en el cual se refleje si fueron emitidos conforme a derecho, ratificándolos o anulándolos.

En consecuencia, se puede afirmar que el pago previo o *solve et repete* ha sido implementado en la legislación ecuatoriana, no solo como una exigencia para acudir a un órgano judicial, sino también para acceder a un órgano superior perteneciente a la misma administración como es el caso de la

apelación ante el Ministerio del ramo, establecido en el artículo 78 de la Ley de Hidrocarburos.

1.5. El pago previo en otros países

1.5.1. Breve referencia de la evolución del pago previo en el Derecho Comparado

La doctrina refiere que el *solvo et repete* tuvo su primera aparición en la época de la República romana (509 a 27 a.C.), y que subsistió en la época del Imperio (27 a.C. a 476 d.C.), para tener presencia posteriormente en algunos ordenamientos europeos, y finalmente en América Latina (Maldonado, 2011, p 9, 11) De este modo, la arcaica regla del *solvo et repete* llega a tomar vigencia en Italia, mediante la Ley italiana sobre el Contencioso Administrativo, Ley No. 2248 de 20 de marzo de 1865, misma que en el inciso segundo de su artículo 6 establecía:

“En cada controversia de impuestos, los actos de oposición, para ser admisibles en juicio, deberán estar acompañadas del certificado de pago del impuesto...”. (Maldonado Muñoz, 2011, pág. 12).

De lo anterior, se puede apreciar con toda claridad, que el pago previo deviene en un requisito de admisibilidad para poder acudir a una contienda judicial, misma que se encontraba vedada por completo en caso de no verificarse dicho pago previo. Sin embargo, frente a ésta evidente merma de la tutela judicial efectiva, el 24 de marzo de 1961, mediante Sentencia No. 21, emitida por la Corte Constitucional de la República de Italia, se llega a la declaratoria de inconstitucionalidad de la referida norma. (Maldonado Muñoz, 2011, pág. 13). La mencionada sentencia, debe ser tomada como un avance normativo, que busca armonía con los tiempos actuales, donde Constituciones y Tratados Internacionales se muestran respetuosos de los derechos que protegen a los ciudadanos cuando se ven ante una contienda contra los Estados.

En el caso de España, se podía evidenciar el instituto del pago previo, de la lectura dada al literal e) del numeral 7 del artículo 52 de la Ley de la

Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ley que entró en vigencia en el año 1956, y que preveía lo siguiente:

“Al escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo se acompañará:

e) El documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro Público o de las Corporaciones Locales, en los asuntos sobre contribuciones, impuestos, arbitrios, multas y demás rentas públicas y créditos definitivamente liquidados a favor de la Hacienda, en los casos en que proceda con arreglo a las leyes...”.
(Maldonado Muñoz, 2011, pág. 15).

Se puede notar el reenvío que supone la precitada norma, al decir “en los casos en que proceda con arreglo a las leyes”, cuestión que hace que la exigencia del pago previo sea procedente en virtud de otras leyes que expresamente lo contemplen.

Al decir de Javier Barcelona Llop, el instituto del pago previo contenido en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, subsistió hasta que entró en vigor el texto constitucional español de 1978, momento en el cual, el precitado instituto entra en frontal tensión contra las más elementales exigencias de la tutela efectiva de la justicia. (Maldonado Muñoz, 2011, pág. 15).

Es importante mencionar, que en países como Inglaterra, si el interesado deduce oposición a la reclamación fiscal, el procedimiento de ejecución se ve suspendido, sin tener que consignar valores para acceder a la referida oposición. (Giuliani Fonrouge, 2011, pág. 795). Lo anterior refleja el avance normativo que experimentan otras legislaciones, en contraposición con legislaciones como la ecuatoriana o argentina en las cuales sigue perdurando este caduco instituto. En el siguiente apartado, se revisará normativa provincial que afecta a la Argentina con la imposición del pago previo.

1.5.2. El pago previo en la Argentina

El artículo 9 del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, Ley 189, establece:

“Cuando el acto administrativo impugnado ordenase el pago de una suma de dinero proveniente de impuestos, tasas o contribuciones, el/la juez/a puede determinar sumariamente y con carácter cautelar, de acuerdo a la verosimilitud del derecho invocado por la parte, si corresponde el pago previo del impuesto, tasa o contribución, antes de proseguir el juicio.” (Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, 1999, artículo 9).

En otras palabras, en las impugnaciones de actos administrativos de índole tributaria, el juez puede ordenar el pago previo del impuesto, tasa o contribución, si lo considera necesario, en virtud de la “verosimilitud” o credibilidad del derecho que invoque el contribuyente. Es decir, que en materia impositiva, puede configurarse el pago previo o *solve et repete*, de acuerdo al criterio del juez, en observancia de las alegaciones realizadas por los particulares. Lo anterior equivale a decir, que si bien esta modalidad de pago previo es atenuada, en el sentido de que no en todos los casos es exigible, representa una herramienta que se puede configurar en una discrecionalidad excesiva por parte de los jueces, a la hora de evaluar la verosimilitud del derecho invocado, y por tanto al momento de determinar si corresponde efectuar el pago previo.

Por otro lado, el artículo 9 del Código de Procedimiento Contencioso Administrativo de la Provincia de Córdoba, Ley 7182, en su primer inciso establece:

“Cuando el acto administrativo que motivase la demanda en su parte dispositiva ordenase el pago de alguna suma de dinero, proveniente de tributos vencidos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida conforme a la liquidación formulada por la Administración, excluida la parte que constituya multa, recargos o intereses.” (Código de

Procedimiento Contencioso Administrativo de la Provincia de Córdoba, 1984, artículo 9).

La acción a la que hace mención el artículo que antecede, es la acción contencioso administrativa, que solo puede ser promovida si se efectúa el pago previo, en aquellos casos relacionados con la determinación de tributos.

Con posterioridad, el artículo 19 de la Ley 9874, agrega el siguiente texto a continuación del precitado primer inciso del artículo 9 del Código de Procedimiento Contencioso Administrativo de la Provincia de Córdoba:

“El contribuyente o responsable podrá sustituir el depósito por la constitución, a favor del fisco respectivo -por sí o por tercera persona- de derecho real de hipoteca en primer grado sobre uno o varios inmuebles ubicados en la Provincia de Córdoba con título de dominio perfecto, libre de gravámenes e inhibiciones y que no se encuentren ocupados ilegalmente, o aval otorgado por el Banco de la Provincia de Córdoba, o póliza de seguro de caución otorgada por compañía de seguros debidamente autorizada por la Superintendencia de Seguros de la Nación para otorgar este tipo de coberturas.

El fisco involucrado -en forma semestral- podrá requerir la actualización del importe por el que se haya otorgado la hipoteca, aval o caución, conforme a índices oficiales, cuando la suma quedara desactualizada en función de la coyuntura económica imperante.

El atraso o falta de pago de la póliza, la omisión de renovarla si se produjera su vencimiento en el curso del procedimiento o la negativa del contribuyente a actualizar los valores de la garantía, implicará -sin más y de pleno derecho- el automático desistimiento de la demanda instaurada.

En todos los casos la garantía es accesoria de los impuestos adeudados, su actualización, recargo o intereses liquidados a la fecha de pago, y si aquella resultara insuficiente, el fisco involucrado podrá perseguir el cobro de las diferencias insatisfechas con otros bienes que conformen el patrimonio del contribuyente o responsable.

El Tribunal evaluará la garantías constituidas por el demandante al momento de interponerse la demanda, pudiendo solicitar otras complementarias cuando

a su juicio las mismas no sean suficientes para cubrir el crédito tributario.” (Ley 9874, 2011, artículo 19).

Lo que antecede, deja en evidencia que el legislador de alguna manera trata de aminorar la exigencia del pago previo, otorgando a los particulares la posibilidad de presentar garantías al momento de la interposición de la demanda contencioso administrativa ante el Tribunal. Sin embargo, el requisito de pago previo sigue estando ahí, justamente por ser un presupuesto procesal necesario para que los particulares puedan demandar ante el Tribunal, y así discutir sobre la legalidad del acto administrativo que ordenó el pago de una suma de dinero proveniente de tributos.

2. CAPITULO II: FUNDAMENTO Y CRÍTICAS AL PAGO PREVIO

2.1. Justificación doctrinaria del pago previo

Giuliani Fonrouge al buscar una fundamentación teórica que justifique la existencia del solve et repete, recoge varias corrientes doctrinarias, una de ellas es de carácter político y otra jurídica. La primera corriente, promovida por autores como Mattiolo, Quarta, Urkmar, Scandale, Moffa, entre otros, expone que la regla objeto de estudio, constituye "...un *privilegio* del fisco, establecido con la finalidad *práctica* de que la actividad del Estado no resulte perturbada por dilaciones en la oportuna percepción de los tributos." (Giuliani Fonrouge, 2011, pág. 787). Éste argumento que trata de dar una justificación al pago previo, carece por completo de una base jurídica sólida, y solamente predomina la idea de que el fin que se busca es precautelar al Estado de dilaciones en el cobro de sus acreencias, sin mirar posibles afectaciones a derechos que amparan a todo administrado. En consecuencia, se tiene que el pago previo es una solución "práctica" para garantizar el interés del Estado, sin importar que las dilaciones en el cobro de sus acreencias no respondan siempre a artimañas por parte de los administrados.

La segunda corriente de pensamiento estudiada por Giuliani Fonrouge, que pretende dar fundamento al pago previo, es la tesis administrativista propuesta por Mortara, misma que es compartida por Bodda, Vitta, Orlando, Borsi y D'Alessio. Esta tesis, a diferencia de la primera corriente doctrinaria, establece que no se está frente a una norma de excepción a favor del fisco, donde principios procesales son invertidos, de tal manera que la ejecución se presenta antes que la decisión; sino que considera al pago previo como una derivación de los principios de presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, por ende se trata "...de una consecuencia normal de la actividad de la administración, que constituye un *complemento lógico* de las limitaciones al ejercicio del poder jurisdiccional sobre los actos de aquella." (Giuliani Fonrouge, 2011, pág. 788).

Para confrontar jurídicamente esta postura es necesario repasar de manera breve lo que se entiende por presunción de legitimidad y ejecutoriedad dentro del Derecho Administrativo. En consecuencia, se tiene que según Roberto Dromi, la legitimidad es aquella presunción de que el acto administrativo goza de validez, es decir, consiste en la suposición de que ha sido emitido conforme a derecho, o en armonía con el ordenamiento jurídico. En otras palabras, se presume que los actos administrativos son el resultado del ejercicio legítimo de la autoridad administrativa. Esta presunción de legitimidad, también llamada presunción de legalidad, de validez o de juridicidad, subsiste mientras no exista de por medio una posible nulidad declarada por autoridad competente. (Dromi, 2001, pág. 272). Es preciso puntualizar en que se está ante una presunción *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario, donde la carga de la prueba le corresponde al administrado, y es justamente por esta razón que Dromi ha manifestado que la referida presunción puede dejar de subsistir mediante una posible declaratoria de nulidad, que sería el resultado final de que se haya admitido prueba en contrario por parte del administrado. Por otro lado, el precitado autor considera que la ejecutoriedad radica en la capacidad que tiene la Administración "...para obtener el cumplimiento de sus propios actos, sin necesidad de que el órgano judicial reconozca su derecho y la habilite a ejecutarlos" (Dromi, 2001, pág. 278).

Volviendo sobre la segunda corriente de pensamiento que trata de justificar jurídicamente la implementación del pago previo, al decir que se erige como una derivación de los principios de presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos; lo que se está afirmando, es que el pago previo contribuye a que el acto administrativo, que ha sido el resultado de la actividad de la administración en apego al ordenamiento jurídico, llegue a producir los efectos que de él se esperan, es decir que llegue a ser eficaz, de modo que el obrar administrativo no se vea mermado por la interposición de recursos o acciones. Sin embargo, es evidente que ésta fundamentación no resulta satisfactoria, porque si bien es cierto que se presumen legítimos los actos que emanan de la Administración; no es menos cierto que se podría llegar a un rompimiento de la referida presunción, cuando un acto ha sido declarado

ilegítimo por autoridad competente, pero cómo lograr que esto ocurra, evidentemente, mediante el derecho que asiste a todo administrado para acudir a aquella autoridad competente, sin trabas de por medio, como lo es el pago previo, para ejercer su derecho a la defensa.

Por lo anotado en el párrafo precedente, adoptan mayor sentido las palabras de Giuliani Fonrouge, al decir que:

“...no existe una relación *necesaria* entre los principios de legitimidad y ejecutoriedad, por una parte, y el *solve et repete*, por otra, pues en muchos países en que también imperan aquéllos, el pago previo no es condición requerida para la discusión ante la autoridad judicial.” (Giuliani Fonrouge, 2011, pág. 789).

Mauricio Maldonado Muñoz también se ha mostrado contrario a ésta fundamentación, que plantea que el pago previo es una manifestación de la presunción de legitimidad de los actos administrativos. El precitado autor, dice que ésta presunción no debe ser entendida como indefectible, pues de ser así todos los actos que emanan de la Administración, deberían ser tomados como no susceptibles de ser reclamados o impugnados. (Maldonado Muñoz, 2011, pág. 30). Esto guarda relación con lo manifestado en líneas anteriores, de que la presunción de legitimidad de los actos administrativos es una presunción *iuris tantum*, y no una presunción *iure et de iure* que no admite prueba en contrario.

El artículo 173 de la Constitución y el artículo 69 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva establecen que los actos administrativos provenientes de cualquier autoridad estatal pueden ser impugnados o son impugnables en sede administrativa o judicial. En consecuencia, se tiene que el pago previo en lugar de ser una consecuencia normal de los principios de presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, es una figura atentatoria al derecho de impugnación que asiste a los administrados.

Resulta significativo mencionar la idea planteada por Héctor Belisario Villegas, al decir que existe una falta de uniformidad de criterios al momento de dar una

fundamentación jurídica al pago previo, puesto que su propósito es proteger las arcas fiscales, pero el medio empleado para lograrlo es evitando que se generen controversias que obstaculicen las recaudaciones, donde los particulares se ven forzados al pago. (Villegas, 2009, pág. 510).

Como se puede apreciar, existen varias fundamentaciones acerca del pago previo, es decir, varios argumentos que buscan justificar su permanencia y dar respuesta al por qué de la existencia de éste instituto. Maldonado Muñoz nos proporciona otra fundamentación del pago previo, a la cual ha denominado como una “aparente fundamentación constitucional”, por considerarse que los tributos cumplen una función de orden público para satisfacer necesidades colectivas. Consecuentemente, al ser el pago previo una herramienta utilizada para asegurar la recaudación fiscal, cumple una finalidad en apego al orden constitucional. En este sentido, haciendo referencia a la regla del *solve et repete*, Maldonado manifiesta que este fundamento considera que:

“Su basamento cardinal (el de la regla) estriba en el hecho presupuesto de que los tributos sirven para la satisfacción de necesidades generales, es decir, para garantizar el bien común, en contraposición a la prevalencia de los intereses particulares, que en forma alguna han de privilegiarse cuando concurren o concursan contra los intereses de la generalidad (...); de ahí que sea necesario que cada Estado cuente con una infraestructura fiscal que funcione y sirva, desde el punto de vista teleológico, para conseguir los objetivos de desarrollo social, atención a las necesidades de orden público...” (Maldonado Muñoz, 2011, págs. 24 - 25).

Se insiste en el hecho de que, el pago previo al no verse limitado en su aplicación al ámbito tributario, el referido argumento puede ser tomado en consideración respecto a un entorno más amplio dentro del Derecho Público; con lo cual, se puede decir, que no solo la recaudación de tributos, sino la recaudación de todo tipo de acreencia a favor de las instituciones del Estado, cumple una función social.

Sin embargo, este supuesto fundamento constitucional, con el cual se ha tratado de justificar la existencia del pago previo, se encuentra muy lejos de

estar en armonía con derechos constitucionalmente reconocidos, además de no ser del todo exacto al efectuar una valorización del interés público de la colectividad que se ve beneficiada del cobro de obligaciones, frente al interés particular de las personas a las que se les exige el pago de obligaciones, donde prevalece el primero de éstos intereses. La falta de exactitud a la que se hace referencia, radica en que, realmente se está frente a dos intereses públicos o generales; el satisfacer el orden público por un lado, y el precautelar el acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva de los derechos, que sin duda representa un interés de todos. Esta idea, la sostiene Maldonado Muñoz de la siguiente manera, refiriéndose al instituto del pago previo como la “regla”:

“...hay que indicar que la comparación no se ha hecho correctamente, pues han pretendido ponerse en concurso los intereses económicos fiscales y los intereses económicos privados, cuando, por la naturaleza y fines de la regla, habría que comparar, no la generalidad del interés público, con la particularidad del interés privado; sino la generalidad de la necesidad de satisfacción de menesteres de orden público (de interés público), en contraste o figurado concurso con la generalidad del derecho a acceder a la justicia, al debido proceso y a la tutela judicial efectiva (también de interés público).

Así, si bien los intereses económicos de los particulares no pueden oponerse, en estricto sentido, a los del conjunto; la regla, no sólo que afecta de modo decisivo en este aspecto, sino que fundamentalmente lo hace en el orden de la obstaculización o limitación en el acceso a la justicia (...), interés que es general y oponible también a otros intereses particulares, como resulta ser el fisco cuando pretende el pago previo. De este modo, mediante un correcto parangón, la fundamentación que nos ocupa, si bien aparentemente sesuda, queda en entredicho.” (Maldonado Muñoz, 2011, pág. 28).

De lo anterior, queda en claro la imposibilidad de que la exigencia del pago previo sea fundamentada en el orden constitucional, puesto que su naturaleza y finalidad responde a un obstáculo en el normal ejercicio de defensa que ampara a todo ciudadano, frente a procedimientos donde el Estado busca ejecutar créditos. Adicionalmente, en el Ecuador, como Estado de Derechos y Justicia, debe existir armonía entre los derechos constitucionales y las

prerrogativas públicas, donde los derechos son elementos del interés general, en virtud del numeral 1 del artículo 3 de la Constitución, que tiene como deber primordial del Estado, el garantizar el efectivo goce de los derechos.

2.2. Fundamento del pago previo en el Ecuador

El fundamento del pago previo en el Ecuador guarda estrecha relación con la teoría política planteada en el apartado anterior; es decir, que la razón de ser del referido requisito fue implementado como un privilegio a favor del Estado, para que el cobro de sus acreencias no se vea estancado por dilaciones promovidas por parte de los particulares a la hora de interponer acciones o recursos.

Lo anotado en el párrafo precedente se puede evidenciar de la exposición de motivos, de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, que manifiesta lo siguiente:

“...como es de conocimiento público, existen ciertas dificultades para cobrar las acreencias que tienen el Estado con aquellos deudores morosos, que fueron, en su mayoría, lo que han desfalcado y ocasionaron la crisis bancaria, ya que con ciertos recursos judiciales logran dilatar los procesos.

Es por esto, que resulta necesario, reformar las normas pertinentes, con la única finalidad, de poder cobrar todas esas acreencias y por consecuente hacer justicia.” (Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, 2011).

Lo anterior, refleja que la intencionalidad con la cual se expidieron las “Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado” contenidas en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, es crear un mecanismo mediante el cual el Estado no se vea perjudicado por dilaciones al momento de cobrar sus acreencias. En relación a este fundamento del pago previo, que se ha visto recogido por la legislación ecuatoriana, Maldonado Muñoz expresa lo siguiente desde el punto de vista tributario, pero que es aplicable a las relaciones no tributarias con la Administración:

“...pensar que esa fundamentación sea correcta, acarrea presuponer que, en general, los que accionan contra el fisco, lo hacen para evitar sus responsabilidades tributarias, refugiados en las opciones que les da el ordenamiento jurídico. En definitiva, sería establecer una especie de presunción de culpabilidad o de mala fe (...)”. (Maldonado Muñoz, 2011, pág. 33).

Además, se considera que la precitada exposición de motivos, constituye un argumento temerario, porque asume que los particulares que intentan vías procesales son deudores morosos que originan serios problemas al Estado y son quienes provocaron la crisis bancaria, lo cual deviene en una argumentación muy aventurada, antojadiza y carente de real base, cuestión que hace pensar que lo que se quiere es cobrar a ultranza.

2.3. Críticas a la exigencia del pago previo

2.3.1. En la Ley de Equidad Tributaria

La modificación al Código Tributario mediante el artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria, representa sin duda un volver al pasado, un retroceso al implementar nuevamente el instituto del pago previo, cuestión que fue suprimida de la legislación ecuatoriana por recomendación de la Comisión Revisora del Código Tributario, mismo que fue publicado en el Registro Oficial Suplemento 958 de 23 de diciembre de 1975, Decreto Supremo 1016-A. La referida Comisión, mediante comunicado de fecha 02 de diciembre de 1975 dirigido al señor Ministro de Finanzas y señor Contralor General de la Nación, textualmente manifestó lo siguiente:

“La Comisión (...), ha creído de su deber, hacerse eco del clamor que respetables organizaciones de profesionales (Colegios de Abogados) y de las fuerzas vivas del País (Cámaras de Comercio e Industrias), han formulado respecto a ciertos "estímulos" administrativos, o de los sistemas de afianzamientos que han significado la conservación residual el criticado y discutido principio del solve et repete, o pago previo, para el ejercicio de las acciones contencioso-tributarias, que han devenido en dispendioso arbitrio al que han debido someterse los administrados para formular sus defensas, en

una odiosa discriminación de poder económico que abría la posibilidad de acudir, ante el Órgano Jurisdiccional, en demanda de justicia sólo a los que por sus posibilidades estaban capacitados para ello, y que, en no pocos casos, ha significado o equivale, a vedar el acceso a la Justicia. Por tales consideraciones, se ha realizado la revisión y ajustes necesarios en el Proyecto, y, de modo especial, en lo atinente al Instituto del Solve et Repete y de su sustituto, el afianzamiento, que en Doctrina, según anota Carretero Pérez, se torna ya cuestionable que su fundamentación, incluso, provenga de las clásicas presunciones de "legalidad" y de "ejecutividad" de los actos administrativos, y únicamente quedaría como razón admitida por la Jurisprudencia, el utilitario y magro "interés de la Hacienda Pública".

La comisión cree haber realizado el honroso y trascendental cometido y somete a la consideración del Supremo Gobierno, el Proyecto del Código Tributario, debidamente revisado y actualizado, en franca respuesta a los requerimientos de la hora presente." (Código Tributario, 1975).

Lo manifestado por la Comisión Revisora, integrada por el Dr. Juan Boada Pérez, Dr. Luis Hidalgo López, Dr. Vicente García Mancheno y Dr. Rodrigo Garcés Moreano, refleja la justificación por la cual se decidió en aquel entonces, dejar sin efecto las normas que establecían el pago previo dentro del antiguo Código Fiscal, siendo esta la intención de conformar una nueva ley orgánica que omita toda forma de requerir un desembolso por parte de los contribuyentes, para que estos puedan ejercer su legítimo derecho de acudir a un tribunal en defensa de sus intereses.

2.3.2. En la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado

Así como ha sido objeto de crítica la Ley de Equidad Tributaria, la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado también lo ha sido; en este sentido, posterior al envío del Proyecto de la referida Ley a la Asamblea Nacional por parte del Ejecutivo, y antes de su vigencia mediante su publicación en el Registro Oficial con fecha 24 de noviembre de 2011, entidades colegiales emitieron sus observaciones en rechazo de lo que el

Proyecto de Ley pretendía reformar en cuanto a la sustanciación de los juicios de excepciones a los procedimientos de ejecución o coactiva.

Con fecha 01 de noviembre de 2011, el Dr. Eduardo Peña Hurtado, en calidad de Presidente de la Cámara de Comercio de Guayaquil, dirige un comunicado al Arquitecto Fernando Cordero, quien ostentaba en ese entonces la Presidencia de la Asamblea Nacional. Del mencionado comunicado, se desprenden los siguientes puntos a ser tomados en consideración:

- La “jurisdicción coactiva”, es un procedimiento netamente de ejecución, llevado a cabo en la esfera administrativa, lo que quiere decir que ciertas instituciones del Estado se encuentran dotadas de funcionarios llamados comúnmente “Jueces de Coactiva”, quienes están a cargo del cobro de acreencias que adeudan los particulares. Al decir que es un procedimiento netamente de ejecución, quiere decir que una vez que se ha notificado al particular o deudor con el crédito, y en caso de que éste no efectúe el pago, se procede con el embargo de los bienes de este último; entonces tenemos que el Estado actúa tal y como lo haría cualquier acreedor.
- Ahora bien, una peculiaridad común a los juicios coactivos o de ejecución, es que los demandados se ven asistidos de presentar excepciones de carácter dilatorio o perentorio. Pero no corresponde al mismo Juez de Coactiva en la esfera administrativa conocer y resolver acerca de las excepciones planteadas, sino a un juez ordinario perteneciente a la Función Judicial. Luego, que el “juicio de excepciones” sea sustanciado de manera independiente al juicio coactivo, donde en el primero se discuten las excepciones, entendidas como aquellas causales esgrimidas por el demandado para poder defenderse.
- Hay que destacar, que el juicio coactivo se detiene desde el momento en que se ha propuesto un juicio de excepciones, de manera que el funcionario a cargo del procedimiento coactivo debe esperar a una resolución por parte del juez o tribunal que conoce las excepciones, para archivar el procedimiento de ejecución o para reanudarlo, dependiendo

si el resultado del juicio de excepciones es favorable o no para el deudor.

- Sin embargo, el Código de Procedimiento Civil –antes de la reforma introducida por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado– exige que el deudor consigne una cantidad de dinero equivalente al monto del crédito, más los intereses y costas, para que el juicio de excepciones pueda detener la continuación del juicio coactivo. Adicionalmente, el referido cuerpo de leyes, establece –antes de la reforma– dos casos en los cuales no es necesario efectuar la consignación: cuando la excepción que se alega versa sobre falsedad del título contentivo del crédito, o cuando se refiere a la prescripción de la acción de cobro.
- El proyecto –Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, actualmente vigente– propone una reforma en el sentido de que para poder iniciar un juicio de excepciones, y obtener que el juicio coactivo se detenga hasta conocer una resolución respecto a las excepciones, es necesario, en todos los casos, consignar el valor total del crédito, más intereses y costas, con lo cual ya dejan de existir las dos causales de excepción para no efectuar dicha consignación, siendo estas falsificación de título de crédito y prescripción de la acción. Es importante anotar, que el proyecto trae consigo la novedad de que si no se efectúa la referida consignación, igual se puede seguir con la tramitación del juicio de excepciones pero sin suspensión del juicio coactivo.
- Esta ley al establecer la posibilidad de que se sustancie el juicio de excepciones, sin tener que consignar valores, y a su vez sin detener el juicio coactivo, mismo que es de ejecución rápida, lo que generaría es que al momento de existir una eventual sentencia a favor del deudor en el juicio de excepciones, lo más probable es que, para ese entonces, ya le hayan embargado y rematado bienes durante el desarrollo del juicio coactivo. Consecuentemente, resulta aún más impactante y absurdo el caso de la prescripción de la acción, en el evento de que el deudor por

no encontrarse en la posibilidad de consignar el valor del crédito que se encuentra prescrito, tenga que ser sujeto de embargo y remate de sus bienes, para que luego la sentencia emitida dentro del juicio de excepciones establezca que operó la prescripción de la acción de cobro y que por tanto no se debía pagar el crédito.

- Si bien el proyecto de Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado –ahora en vigencia– contempla la posibilidad de que el juicio de excepciones culmine con una sentencia favorable para el deudor, ordenando que se reparen sus derechos que se han visto afectados durante la tramitación del juicio coactivo, no es menos cierto que, el deudor sufre un perjuicio efectivo por la pérdida de sus bienes como resultado de los procesos de remate de los mismos, y que además para poder obtener la reparación de los daños y perjuicios ocasionados, tenga que verse obligado a seguir un nuevo proceso judicial en contra de la entidad pública que lo enjuició indebidamente. Lo anterior, es evidentemente insostenible, tomando en consideración que la situación económica del deudor puede ser de extrema precariedad por haber sido despojado de sus bienes, con lo cual sería sumamente difícil afrontar un nuevo proceso para exigir una reparación.
- En síntesis, la reforma que introduce la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, al procedimiento coactivo contenido en el Código de Procedimiento Civil, es lesiva de derechos, puesto que, en virtud del procedimiento de ejecución coactiva, cualquier persona puede hallarse despojada de sus bienes y luego encontrarse ante una situación como resultado de una sentencia favorable en el juicio de excepciones, que le faculte a demandar daños y perjuicios en contra del Estado, lo cual, es absurdo en la medida de que la afectación patrimonial por la ejecución coactiva podría llegar a ser enormemente perjudicial para el deudor, al punto que cualquier reclamación ulterior no pueda finalizar con una reparación integral del daño causado. Adicionalmente, la exigencia impuesta al deudor de consignar el monto de la deuda, más intereses y costas, como requisito previo para detener

la ejecución del procedimiento coactivo, y sustanciar de esta manera el juicio de excepciones, quebranta de manera flagrante el artículo 75 de la Constitución, puesto que no se está contribuyendo en beneficio del derecho a obtener una tutela efectiva y expedita de la justicia, y se está dejando en estado de indefensión. La tutela judicial efectiva se vería destruida en el caso de que el juicio coactivo culmine con el remate de bienes y una posible declaratoria de quiebra o insolvencia, acompañada de una sentencia que dé lugar a las excepciones planteadas.

Se comparte el criterio reflejado de las observaciones efectuadas por parte de la Cámara de Comercio de Guayaquil, frente a la Ley de Fomento Ambiental y optimización de los Ingresos del Estado, previo a su publicación en el Registro Oficial, puesto que los juicios coactivos cobran vital importancia para el cobro de acreencias por parte de instituciones que gozan de jurisdicción coactiva en virtud de una ley, como es el caso del Servicio de Rentas Internas o del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, así como también para el cobro de acreencias a favor del Estado, que se originan en instituciones que no están facultadas para ejercer la coactiva, en cuyo caso el cobro se encuentra a cargo de la Contraloría General del Estado, para hacer efectivas las acreencias tanto de las referidas instituciones, como las suyas propias. Sea cual fuere la institución donde se originó el crédito con relación a los particulares, lo cierto es que en todos los casos, el juicio de excepciones a la coactiva, es llevado ante un juez o tribunal jurisdiccional, ajeno a la Administración, lo cual reviste al juicio de excepciones de un mayor grado de imparcialidad al momento de ser resuelto por la autoridad.

Se considera que el instituto del pago previo, ya se encontraba presente en virtud del artículo 968 del Código de Procedimiento Civil antes de su reforma. El referido artículo mencionaba lo siguiente:

“No se admitirán las excepciones del deudor, (...), contra el procedimiento coactivo, sino después de consignada la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas. (...)

La consignación no significa pago.

La consignación no será exigible cuando las excepciones propuestas versaren únicamente sobre falsificación de documento con que se apareja a la coactiva, o sobre prescripción de la acción, salvo lo dispuesto en leyes especiales.” (Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 968).

Francisco Guerrero Celi, manifiesta que ésta norma ha causado controversia o polémica, debido a que la presentación de excepciones al procedimiento coactivo se ve condicionada a que el coactivado consigne de manera previa el valor de la obligación, incluyendo intereses y costas. Adicionalmente, Guerrero Celi, cita un voto salvado, mismo que adquiere total relevancia para reflejar el por qué de la mencionada polémica que gira en torno a ésta norma. El mencionado voto salvado fue emitido por el Dr. Armando Serrano Puig, en calidad de Vocal del Tribunal Constitucional, dentro del caso No. 786-2002-RA, quien manifestó lo siguiente:

“...se advierte que en la coactiva, precisamente por el carácter y la forma en que se encuentra regulado por el Código de Procedimiento Civil, no puede darse cumplimiento al precepto de contradicción de las pruebas (...), pues no admite contradicción alguna, salvo en el caso de algún coactivado que por gozar de enorme salud económica pueda consignar la suma en el procedimiento coactivo..., sin tener en cuenta el hecho de si es procedente o no la coactiva, de si existe o no la obligación insoluta materia del procedimiento, etc., pues si carece de los recursos económicos para esta consignación le está vedado el acceso a la justicia...”. (Guerrero, 2004, pág. 126).

De lo anterior, se puede colegir, que el pago previo en materia coactiva, no tuvo su primera aparición con la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado que modificó el artículo 968 del Código del Procedimiento Civil, sino que ya estaba establecido con anterioridad a la reforma, por ser un requisito o una condición necesaria, sin la cual no podían ser admitidas las excepciones planteadas al juicio coactivo instaurado por determinado funcionario ejecutor.

De la lectura del artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, antes de ser reformado, se puede apreciar que en caso de que el coactivado no tenga los

recursos económicos para afrontar el pago previo de la deuda, simplemente se encuentra negado de la posibilidad de llevar a cabo un juicio de excepciones, ergo de acceder a la justicia. Por tanto, se puede percibir la existencia del pago previo sin mayor dificultad, como aquella barrera de acceso a la justicia. Ahora corresponde identificar al pago previo en este mismo articulado, luego de la reforma introducida por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. El referido artículo reformado, que permanece vigente, en su parte pertinente establece que para "...que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, (...)". (Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 968). Muchos dirían que lo que ocurre en la actualidad, a raíz de la reforma, es que si el coactivado carece de una economía que pueda cubrir la exigencia del pago previo, éste tan solo se ve impedido de suspender la ejecución coactiva, y que por tanto, no se está vedando el acceso a la justicia, porque el juicio de excepciones puede de todos modos ser sustanciado, pero sin que el juicio coactivo se detenga. Sin embargo, la realidad es otra, de un análisis más profundo de la norma y sus efectos, se tiene que en caso de que el coactivado carezca de los recursos económicos para efectuar el pago previo de la deuda, se ve involucrado en una situación incoherente, ya que, como lo ha manifestado la Cámara de Comercio de Guayaquil, puede darse el caso de que al momento de existir una sentencia favorable en el juicio de excepciones, lo más seguro es que ya se le hayan embargado bienes al coactivado, precisamente por la no suspensión del juicio coactivo.

Para apreciar de mejor manera la presencia del pago previo en los juicios de excepciones a la coactiva en la actualidad, es preciso recordar el instituto del *solve et repete*, mediante el cual, para poder discutir acerca de la legalidad del acto administrativo contentivo de la obligación, previamente hay que efectuar el pago de la misma, entonces el pago previo se configura como un "pague y luego discuta". Lo que ocurre con la norma en cuestión, es que se está ante un "pague o le embargo", con lo cual es evidente, que cualquier discusión posterior que se pueda generar en virtud del juicio de excepciones, carece de

efectividad, porque indefectiblemente se generan daños en contra del coactivado, por ende se lesionan sus derechos e intereses, y no se está brindando la debida tutela a los mismos, contraviniendo de esta manera el artículo 75 de la Constitución, que establece:

“Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. (...)” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, artículo 75).

Resulta importante, hacer mención a un concepto desarrollado por Hutchinson, quien manifiesta que el *solve et repete* es:

“...sencillamente la no suspensión del acto administrativo que liquide el crédito, y, por tanto, del oportuno procedimiento de apremio que se iniciase para hacerlo efectivo, aunque el particular utilice los recursos procedentes. Añadir a esto la necesidad del previo pago, únicamente puede interpretarse como una regla de carácter procedimental o procesal, que restringe la posibilidad de recurrir, constituyendo –generalmente– un injustificado privilegio administrativo”. (Montezanti, 1993, pág. 47).

Lo manifestado por Hutchinson, se ve reflejado en nuestra legislación que, como consecuencia del no pago previo, se tiene que es improcedente la suspensión del procedimiento de ejecución del crédito.

Volviendo a las observaciones realizadas por parte de la Cámara de Comercio de Guayaquil sobre la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, cuando se encontraba el proyecto en la Asamblea Nacional, se tiene que la referida organización manifestó lo siguiente:

- La única manera de conseguir una tutela efectiva, es que el juicio coactivo o de ejecución se suspenda durante la tramitación del juicio de excepciones, con la finalidad de que el deudor no se encuentre ante dos situaciones contradictorias.
- El hecho de que la suspensión del juicio coactivo no dependa en lo absoluto de si se tiene o no la razón, sino que dependa única y

exclusivamente de la existencia de una cantidad de dinero determinada, genera un estado de indefensión para el deudor.

- La real salida jurídica para la correcta aplicación de un juicio de excepciones, es la creación de un nuevo proceso judicial, que permita en todo caso suspender el juicio coactivo, pero que su tramitación sea sumarísima. De este modo, se permitiría al Estado cobrar sus acreencias ágilmente, y a su vez se estaría respetando el derecho al debido proceso que asiste a toda persona.

La Cámara de Comercio de Guayaquil, cuando indica que se genera un estado de indefensión para el deudor, al momento que la suspensión del procedimiento coactivo depende de la existencia de una cantidad de dinero determinada, y no de si se tiene la razón, es evidente que se habla del pago previo como única condición de la cual depende la referida suspensión. Por otro lado, se comparte el criterio de la Cámara, respecto a la solución planteada para precautelar los derechos de las personas que se vean inmersas en juicios coactivos, donde el Estado busca hacer efectivas sus acreencias; indudablemente la referida salida jurídica, elimina por completo la permanencia del pago previo en el ordenamiento jurídico, ya sea como requisito para que se suspenda la ejecución de acreencias, o para poder discutir sobre las mismas.

Lo que se desprende del contenido de la décima de las “Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado”, establecida en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, empeora aún más la situación; para un mejor entendimiento, se cita a continuación el inciso tercero del artículo 968 del Código de Procedimiento Civil reformado, y la referida disposición décima:

“Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción”. (Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 968).

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

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

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

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

Esta reforma al Código de Procedimiento Civil, será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia de coactiva e incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional de Justicia y que no medie sentencia ejecutoriada.” (Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, 2011)

La Cámara de Comercio de Guayaquil, indudablemente se refirió también sobre la precitada disposición décima, y en su comunicado dirigido a la Asamblea Nacional manifestó:

- El proyecto establece que la reforma sea aplicable a los juicios de excepciones que ya se encuentran sustanciando en la actualidad, es

decir, que dentro del plazo de 10 días los deudores deben consignar una suma de dinero equivalente a la deuda, más intereses y costas. La gravedad de la aplicación de ésta reforma a los juicios de excepciones ya iniciados, es que en caso de no efectuarse la consignación, la consecuencia es que el juez de la causa debe ordenar el archivo del juicio; situación que no guarda coherencia con lo propuesto en la misma reforma, debiendo ser la consecuencia del no pago, que el juicio coactivo se reanude y que el juicio de excepciones continúe.

Se concuerda respecto a la gravedad que implica ésta disposición transitoria introducida en el Código de Procedimiento Civil, al momento de establecer que, en los juicios de excepciones que se encuentran en marcha, y en caso de no verificarse el pago previo de la deuda, los Jueces o Tribunales a cargo de la sustanciación del juicio de excepciones deben ordenar la conclusión del mismo y disponer su archivo. Entonces, al ser el efecto del no pago previo, para estos casos en particular, el archivo del juicio de excepciones, se está frente a un innegable atropello del derecho de acceso a la justicia, y tutela efectiva. Además de que se transgrede el artículo 82 de la Constitución, en cuanto la seguridad jurídica se basa en normas previas. El referido artículo constitucional manifiesta que el derecho a la seguridad jurídica "... se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes." (Constitución de la República del Ecuador, 2008, artículo 82). Lamentablemente, ninguna de las observaciones efectuadas por parte de la Cámara de Comercio de Guayaquil fueron tomadas en cuenta al interior de la Asamblea Nacional, y el Proyecto de Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, al no ser aprobado, negado o modificado por el legislativo, entró en vigencia como un Decreto Ley.

Sin embargo, se considera que la gravedad del asunto no se agota con lo manifestado en el párrafo precedente, ya que, la disposición décima de las "Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado", contenida en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, conlleva un quebrantamiento indiscutible del principio de irretroactividad de la

ley, amparado en el artículo 7 del Código Civil que manifiesta que la ley no dispone sino para lo venidero. Es inadmisibles que un Estado constitucional de derechos y justicia como lo es el Ecuador, se expida normativa que rija de modo retroactivo, en perjuicio de los derechos y garantías de los particulares. Los juicios de excepciones iniciados bajo el marco jurídico establecido en virtud del artículo 968 del Código de Procedimiento Civil antes de ser reformado, no debieron jamás ser tramitados bajo los cambios efectuados por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Éste hecho, como es lógico ocasionó un total rechazo por parte de los coactivados cuyos procesos se encontraban iniciados.

Todo lo anotado hasta el momento, nos lleva a pensar que el Estado Ecuatoriano con el afán de cobrar sus acreencias, y valiéndose del instituto del pago previo, ha creado una serie de privilegios a su favor, haciendo caso omiso a todo tipo de inconstitucionalidades que esto acarrea. Lo anterior, se ha visto reflejado en el hecho de que se las disposiciones contenidas en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, hayan sido aplicadas en materia tributaria, lo cual no tiene ningún sustento jurídico, conforme el análisis que se realiza en las siguientes líneas.

Hay que partir de la premisa de que las reformas introducidas por la referida Ley, son de aplicación exclusiva a los juicios coactivos y a los juicios de excepciones que se sujetan a las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, como es el caso de los procedimientos de ejecución coactiva y de excepciones, llevados a cabo por parte de la Contraloría General del Estado por ejemplo. En contraposición, se tiene que las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, no son aplicables para aquellos juicios coactivos o de excepciones que se rigen por las normas del Código Tributario.

A pesar de lo anotado en el párrafo que antecede, el Servicio de Rentas Internas con fecha 30 de noviembre de 2011, mediante oficio No. 00589 informó al Presidente de la Corte Nacional de Justicia y al Presidente del Consejo de la Judicatura de Transición, que las reformas referentes a los juicios de excepciones a la coactiva contenidas en la Ley de Fomento

Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, son de aplicación al ámbito tributario. (Subía, 2012, pág. 18). Es decir, que una semana después de la publicación de la referida Ley en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011, el Servicio de Rentas Internas dirige el mencionado comunicado, con la finalidad de que tanto los Tribunales Distritales de lo Fiscal –ahora llamados Tribunales de lo Contencioso Tributario– como la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia apliquen lo dispuesto por las reformas en mención, lo cual constituye a todas luces un abuso de poder por parte de la administración tributaria.

Retornando sobre el contenido de la Décima de las “Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado” establecida en la Ley que está siendo cuestionada, en sus tres primeros incisos se tiene que:

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

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

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

Nacional de la Judicatura.” (Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, 2011). (La cursiva me pertenece).

De la lectura de ésta disposición, se puede apreciar cómo los Jueces de primera y segunda instancia, Tribunales Contenciosos Administrativos o de casación, son llamados a hacer cumplir la norma, es decir, aquellas autoridades con poderes jurisdiccionales facultadas para conocer juicios de excepciones sujetos a las normas del Código de Procedimiento Civil. Consecuentemente, se tiene que ésta disposición hace un llamado a las referidas autoridades para que apliquen de manera retroactiva la norma, apercibiéndoles de forma ilegal con ser inmediatamente destituidos por parte del Consejo de la Judicatura en caso de no aplicarla. Luego, que el Servicio de Rentas Internas, trate de hacer extensiva la aplicación de ésta norma para los Tribunales Distritales de lo Fiscal y Jueces Nacionales de lo Contencioso Tributario, con el objeto de que igualmente, apliquen la norma de manera retroactiva para los juicios de excepciones en materia tributaria, y en caso de no hacerlo verse ante la posibilidad de ser destituidos de sus funciones por parte del mencionado Consejo.

En relación a lo anterior, la Ab. Paula Subía Pinto, aclarada de mejor manera esta visión, al decir que:

“...Esto no sólo es una evidente pretensión por parte de la autoridad tributaria de inferir en el criterio de los jueces bajo apercibimiento de solicitar la destitución de los cargos que ostentan, sino que trata de implementar un criterio antojadizo que no le corresponde porque es una autoridad administrativa.” (Subía, 2012, pág. 19).

Para entender la gravedad del asunto, es preciso tomar en consideración el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución de la República, mismo que establece como atribución de la Asamblea Nacional, la interpretación de las leyes con carácter generalmente obligatorio; consecuentemente no le compete en lo absoluto a la administración tributaria, el interpretar la ley, para hacerla extensiva a otros campos del Derecho.

Ahora bien, corresponde sustentar el argumento de que la de reforma introducida al Código de Procedimiento Civil en virtud de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, que guarda relación con los juicios de excepciones, no son aplicables en materia tributaria. Lo primero que hay que tomar en consideración, es que el Código de Procedimiento Civil es una norma supletoria al Código Tributario; es decir que las normas del primer cuerpo de leyes, únicamente son aplicables en caso de existir vacíos legales en el segundo; en esto radica la supletoriedad. En esta misma línea, hay que destacar que los juicios coactivos tributarios y las excepciones planteadas contra los mismos, se encuentran plenamente normados por las disposiciones del Código Tributario, consecuentemente, tiene que existir una total rigurosidad al momento de pretender aplicar la supletoriedad.

Es preciso citar los siguientes artículos del Código Tributario:

“Art. 14.- Normas supletorias.- Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación.” (Código Tributario, 2005, artículo 14).

“Art. 158.- Competencia.- La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil.” (Código Tributario, 2005, artículo 158).

“Art. 223.- Ambito de aplicación.- Las disposiciones de este título son aplicables, en lo que corresponda, a todos los trámites de acciones, excepciones y recursos que son de competencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal. Las normas de otras leyes tributarias o las de los Códigos de Procedimiento Civil y Penal y en general del derecho común, tendrán aplicación supletoria y sólo a falta de disposición expresa o aplicable en este Código.” (Código Tributario, 2005, pág. 223).

De estos artículos, se desprende la rigurosidad con la que debe ser aplicada la supletoriedad del Código de Procedimiento Civil, que se la debe llevar a cabo sólo a falta de disposición expresa o aplicable en el Código Tributario. Por otro

lado, el precitado artículo 14 del Código Tributario, cobra total relevancia al momento de decir "...siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación" (Código Tributario, 2005, artículo 14), esto nos lleva al siguiente punto a ser tomado en consideración, y que representa un argumento contundente en rechazo de las pretensiones del Servicio de Rentas Internas, a la hora de querer aplicar la disposición décima, objeto de análisis, en la esfera tributaria. El referido argumento guarda relación con el principio de irretroactividad de la ley, ya mencionado anteriormente al hablar de la inaplicabilidad de la referida disposición en el ámbito no tributario. Tanto el artículo 5 del Código Tributario, como el artículo 300 de la Constitución de la República, establecen que el régimen tributario se regirá, entre otros, por el principio de irretroactividad. A pesar de aquello, la pretensión de la Administración Tributaria, que al parecer fue desde un principio, valerse de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, para evitar todo tipo de dilaciones en el cobro de acreencias, llegó a materializarse, debido a que los administradores de justicia comenzaron a aplicar las disposiciones de la mencionada ley. Por este motivo, se considera necesario dar revisión a casos puntuales, en los cuales se pueden apreciar los estragos ocasionados a los particulares, con motivo de la implementación de privilegios a valor del Estado, como es pago previo o *solve et repete*, y el cometimiento de todo tipo de irregularidades para que impere solamente la finalidad que busca el referido instituto, que como se ha venido sosteniendo, radica en el cobro de acreencias estatales sin retardo alguno.

2.3.3. Jurisprudencia relacionada con el pago previo

El juicio de excepciones No. 25985 - SS- JC, ventilado ante la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal de la ciudad de Quito, deducido por parte del señor Ricardo Mancheno Karolys en representación de Quito Tennis y Golf Club, en contra del Municipio de Quito, tiene como antecedente:

- El juicio de ejecución No. 810032635, sustanciado ante el Juzgado Primero Especial de Coactiva del Municipio del Distrito Metropolitano de

Quito, en el cual se persigue el cobro del Impuesto Predial Urbano y Adicionales del año 2001 a favor de la Tesorería Metropolitana de Quito.

- La Tesorería Metropolitana de Quito, en virtud del artículo 161 del Código Tributario, emite un auto de pago con fecha 03 de abril de 2008, en el cual dispone que dentro de tres días, Quito Tennis y Golf Club pague una cantidad aproximada de mil doscientos dólares por concepto del Impuesto Municipal anteriormente señalado, o en su defecto que dimita bienes equivalentes al monto demandado, bajo apercibimiento de que, en caso de no hacerlo, se procederá con el embargo de bienes.
- Ante este hecho, Quito Tennis y Golf Club interpone excepciones al procedimiento coactivo o juicio de ejecución. Las excepciones deducidas, son las establecidas en los numerales 3, 4, y 10 del artículo 212 del Código Tributario, que respectivamente, son las siguientes:
 1. Inexistencia de la obligación tributaria por exención legal. Esta excepción se apoya en el argumento de que Quito Tennis y Golf Club, mediante Decreto Legislativo, expedido el 19 de octubre de 1944, mismo que se encuentra vigente, fue exonerado del pago de impuestos municipales, con lo cual es inexistente la obligación tributaria que pretende hacer efectivo el Municipio de Quito, a través del juicio coactivo.
 2. El hecho de no ser deudor directo o responsable de la obligación exigida. Esta excepción responde a que Quito Tennis y Golf Club, no es dueño del predio por el cual se exige el pago de la obligación.
 3. Nulidad del procedimiento de ejecución por falta de requisitos que afectan la validez del mismo. Esta excepción se basa en el hecho de que no fue aparejado al auto de pago, los títulos de crédito que lo fundamentan.

Con estos antecedentes, llega el juicio de excepciones a conocimiento de la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal de la ciudad de Quito, para que en base a las excepciones planteadas, se llegue a una sentencia que declare o no la nulidad del procedimiento de ejecución seguido por parte de la autoridad demanda.

El 22 de Agosto de 2008, el Tribunal en base al artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria, solicita que la parte actora caucione el 10 por ciento de la cuantía, para poder dar paso a la calificación de la demanda, y en caso de no cumplir con éste requerimiento, la misma se tendrá como no presentada. Esta exigencia de pago previo parcial, ha sido cuestionada a lo largo del presente estudio, con lo cual, es necesario acotar simplemente que, muchas veces la referida suma de dinero porcentual podría llegar a ser tan elevada, que los particulares se vean impedidos de hacer valer sus alegaciones en el juicio de excepciones, por ende, de acceder a la justicia.

En el presente caso, Quito Tennis y Golf Club efectuó el pago previo referente al artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria, mismo que reformó el Código Tributario. Pero hecho aún más insólito ocurre el 12 de diciembre de 2011, cuando el Tribunal, mediante Auto de mayoría declara la conclusión del proceso y dispone su archivo definitivo, por no haberse efectuado el pago previo de la totalidad de la deuda, más intereses y costas que ordena el artículo 968 del Código Civil, en concordancia con la tan criticada Disposición Décima de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

A pesar de la decisión tomada por el Tribunal mediante el auto mencionado en el párrafo precedente, el Dr. Fausto Murillo Fierro emite un voto salvado, en el cual contrasta la disposición décima de la Ley en cuestión, frente a derechos constitucionalmente reconocidos, al igual que derechos que amparan a los ecuatorianos en virtud de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también llamado Pacto de San José de Costa Rica. Con la intención de no redundar, para el presente estudio se ha optado por hacer mención a todas estas normas para un siguiente apartado dedicado únicamente a profundizar sobre la inconstitucionalidad del pago previo. El precitado magistrado concluye su análisis de la siguiente manera:

“Las normas transcritas del mencionado Decreto Ley, objeto de este análisis, se presentan, en opinión de esta Sala, contrarias a los preceptos constitucionales y del Convenio Internacional referidos, procurando su aplicación extensiva a los juicios de excepciones en materia tributaria que se encuentran en trámite en los tribunales distritales de lo fiscal del país y de la

Sala de Casación en materia tributaria, desconociendo que este proceso tiene un cuerpo legal especializado, el Código Tributario, que incluso tiene el carácter de orgánico, que regula específicamente el procedimiento coactivo, así como los juicios de excepciones a la coactiva en materia tributaria, mientras que, la referida reforma, según esta Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal entiende, es aplicable única y exclusivamente a los trámites coactivos y sus excepciones regulados por el Código de Procedimiento Civil y a las Leyes que con relación a sus regulaciones se supeditan a él, (...) La aplicación en materia tributaria, de las disposiciones que se han citado, reformativas al Código de Procedimiento Civil, contenidas en el Decreto Ley, no solamente vulneraría lo previsto en el último inciso del art. 133 de la Constitución que prevé que una ley ordinaria no modifica ni puede prevalecer sobre una ley orgánica, sino además consumaría una flagrante violación del principio de irretroactividad de la Ley y particularmente de las normas que gobiernan el régimen tributario ecuatoriano, en tanto prevé una aplicación retroactiva a todos los juicios de excepciones que se encuentran en trámite, presentados con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Ley. En virtud de lo expuesto, ante las dudas sobre la constitucionalidad de las normas en cita, en aplicación de lo previsto en el art. 428 de la Constitución de la República, esta Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1 con sede en Quito, suspende la tramitación del presente juicio de excepciones N° 2008-25985 y dispone que la (...) Secretaria Encargada de la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, remita de inmediato el proceso en consulta a la Corte Constitucional a efectos de que resuelva sobre la constitucionalidad de las normas tantas veces señaladas.” (Juicio de Excepciones, 2008, pág. 94).

El artículo 428 de la Constitución establece que:

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

Si transcurrido el plazo previsto la Corte no se pronuncia, el perjudicado podrá interponer la acción correspondiente.” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, artículo 428).

Se considera que la decisión adoptada por el Dr. Fausto Murillo Fierro, en su calidad de Juez del Tribunal Distrital de lo Fiscal, es acertada en el sentido de que al encontrarse frente a una norma que genera tensión frente a preceptos constitucionales, decide que lo mejor es suspender la tramitación del juicio de excepciones, hasta que el máximo órgano de control e interpretación constitucional resuelva si la norma acusada es constitucional o no. Lamentablemente, este no ha sido el criterio mayoritario de la Sala, que ha decidido archivar de plano el juicio de excepciones; lo que generó que Quito Tennis y Golf Club interponga Recurso de Casación en contra del Auto de mayoría, mismo que fue negado por el Tribunal. Ésta negativa, se funda una vez más, en la inconstitucional disposición Décima, que en su parte pertinente establece que “...en ningún caso, esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna”, lo cual redundará en una afectación del derecho al debido proceso, por configurarse un abrupto e intempestivo cambio sobre el derecho que ampara a toda persona de ser escuchada en juicio, y de interponer recursos consagrados en nuestro ordenamiento jurídico. Ante ésta situación, Quito Tennis y Golf Club interpone Recurso de Hecho en base al artículo 9 de la Ley de Casación, donde sin mediar calificación por parte del Tribunal, el proceso es remitido a la Corte Nacional de Justicia, para que la Sala de lo Contencioso Tributario resuelva acerca del mismo. Es preciso citar lo dicho por el Abogado Defensor de la parte actora en el juicio de excepciones, mismo que, mediante el escrito en el cual interpone Recurso de Casación manifiesta que “...Por tanto, como ha sucedido en todos los países respetuosos del Derecho, en base a estas normas constitucionales superiores, eliminan la obligación de pagar o consignar valores como requisito para acceder a la justicia, conocido como *solve et repete*”, y agrega “...Y qué decir de una norma inconstitucional que ya exige una consignación del 10% para poder ejercer el derecho a la defensa y el acceso a la justicia” (Juicio de Excepciones, 2008, pág. 102). En las precitadas

alegaciones, se está haciendo alusión a las exigencias de pago previo introducidas en la Ley de Equidad Tributaria, y Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, que en este caso, se han presentado en un mismo juicio de excepciones, generando trabas de carácter económico, donde se ha visto afectado el derecho a la defensa y el acceso irrestricto a la justicia, escenario que es incompatible con el Estado actual, que ante todo debe ser garantista.

La Sala de Conjuces de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, al tomar conocimiento del Recurso de Hecho interpuesto por la parte actora, previo a calificar el recurso y determinar la admisibilidad o inadmisibilidad del mismo, efectúa un análisis de la implicación de la disposición décima transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, misma que ocasionó el archivo del juicio de excepciones por parte del Tribunal Distrital de lo Fiscal, frente a la normativa constitucional, motivo por el cual, al existir una duda razonable y motivada, en virtud del artículo 428 de la Constitución y segundo inciso del artículo 142 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, suspende la tramitación de la causa y dispone se remita el expediente en consulta a la Corte Constitucional. En la actualidad éste proceso, al igual que muchos otros juicios enviados en consulta a la Corte Constitucional, no tienen sentencia por parte de este órgano, en la cual se declare la constitucionalidad o no de las “Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado” contenidas en la Ley de Fomento Ambiental y optimización de los Ingresos del Estado.

Luego de haber verificado las consecuencias de la exigencia del pago previo en un caso particular como el de Quito Tenis y Golf Club, en el cual el Tribunal jamás resolvió sobre las excepciones planteadas, mismas que buscaban desvirtuar la pretensión del Municipio de Quito para cobrar valores por concepto de impuesto predial, se puede afirmar que, el referido instituto también llamado *solve et repete*, no evalúa en lo absoluto si los particulares tienen o no la razón, sino que se erige como un obstáculo en la consecución de la justicia, priorizando el cobro de acreencias a favor del Estado. Lo anterior se

refleja en que los procedimientos de excepciones han sido trastocados al punto de llegar a ser un ejercicio abusivo y temerario por parte del Estado.

2.3.4. Jurisprudencia adicional: Declaratoria de constitucionalidad condicionada

El artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, produjo reacción inmediata en la sustanciación de procesos, lo que ocasionó que los Tribunales Distritales de lo Fiscal, en base al artículo 428 de la Constitución, suspendan la tramitación de numerosos casos, con la finalidad de remitirlos a la Corte Constitucional a manera de consulta, para que se pronunciara acerca de la constitucionalidad del artículo mencionado. El precitado artículo, como ya se ha mencionado anteriormente, incluyó un artículo innumerado seguido del artículo 233 del Código Tributario, en el cual se puede evidenciar una nota que refleja la declaratoria de constitucionalidad condicionada de dicho artículo, dada por resolución No. 14 de la Corte Constitucional. Se ha acudido a un libro publicado por el referido órgano constitucional, del cual se desprende una breve reseña de dicha sentencia, y lo único que consta respecto a la decisión adoptada es lo siguiente:

“Declara la constitucionalidad condicionada del artículo 7 agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario relativo al afianzamiento en materia tributaria.

La disposición referida es constitucional siempre y cuando se aplique e interprete los incisos primero y final del mencionado artículo 7, de la siguiente manera:

El auto en el que el tribunal acepte al trámite la acción de impugnación de obligaciones tributarias, fijará la caución prevenida en los incisos primero y final de este artículo, y dispondrá que el actor consigne la misma en el tribunal, dentro del término de quince días, contados a partir de su notificación. En caso de incumplir con el afianzamiento ordenado, el acto materia de la acción quedará firme y se ordenará el archivo del proceso.

Dispone que todos los tribunales de lo fiscal, a partir de la entrada en vigencia de este fallo, apliquen lo resultado a todas las causas que hayan ingresado o

ingresen y cuyo trámite está pendiente por la rendición de la caución del 10 por ciento.” (Porrás & Romero, 2012, pág. 225).

Lo anterior, es una referencia de la parte resolutive de la sentencia, que no refleja el análisis efectuado por el máximo órgano constitucional, motivo por el cual, para entender en qué consiste ésta constitucionalidad condicionada, y cómo se llegó a la misma, se ha acudido al Registro Oficial Segundo Suplemento No. 256 del 12 de agosto de 2010, donde se encuentra publicada la referida Sentencia 014-10-SCN-CC emitida el 05 de agosto de 2010.

Debido a que llegaron varias consultas de constitucionalidad a la Corte, sobre el precitado artículo, y al encontrarse identidad de objeto y acción, el organismo constitucional dispuso la acumulación de esas causas a la primera que llegó a su conocimiento, que fue el caso No. 0021-09-CN, actuando como jueza sustanciadora la Dra. Ruth Seni Pinoargote.

Al tratarse de tantos casos presentados a modo de consulta, se ha optado por revisar los antecedentes únicamente del caso 0021-09-CN, mencionado anteriormente, al ser el primero que ingreso a la Corte. Del contenido de la sentencia se desprende que dentro del caso referido, el señor Pablo Emilio Burgos Peña, ejerciendo la representación legal de la compañía CONSTRUCTORES Y ARMADORES IGNACIO REALPE S.A., interpone una acción directa de nulidad en contra del procedimiento administrativo de ejecución, a cargo del Recaudador Especial de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, que inició con el Auto de Pago N.º 118-2008; procedimiento de ejecución seguido con la finalidad de recaudar valores contenidos en liquidaciones de pago por diferencia en declaraciones. La mencionada acción fue interpuesta ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil, mismo que dispuso, que dentro del término de 15 días, el demandante rinda caución del 10 por ciento a la Administración Tributaria demandada, conforme lo establecido por el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. En vista de la imposibilidad del demandante de cumplir con este requerimiento, y haciendo mención a normas constitucionales, solicitó al Tribunal se inaplique la norma referida dentro de la sustanciación de

la causa, motivo por el cual el Tribunal decide remitir el expediente en consulta al órgano constitucional.

La Corte, previo a resolver, efectúa ciertas consideraciones, que deben ser tomadas en cuenta de manera indispensable, para el objeto de estudio del presente trabajo. En primer lugar, el órgano constitucional, se plantea dos interrogantes para marcar los límites en los cuales se va a desarrollar su reflexión, siendo estos los siguientes:

1. La norma consultada ¿es violatoria al derecho de acceso gratuito a la justicia contemplado en el artículo 75 de la Constitución?, y
2. La norma consultada ¿es violatoria al derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de derechos e intereses contemplado en el artículo 75 de la Constitución?

En relación a la primera interrogante que surge, la Corte en su deseo de resolver dicho problema jurídico y de manera muy acertada, comienza por desarrollar una concepción acerca del derecho de acceso gratuito a la justicia; entonces expone que el precitado derecho, implica la idea de que cualquier particular acuda sin limitación alguna ante un órgano con poderes jurisdiccionales, a efecto de obtener, en último término, una resolución en base a sus pretensiones. De manera complementaria, la Corte manifiesta que el derecho de acceder a la justicia guarda una estrecha relación con el derecho subjetivo de la acción; dicho de otra manera, los particulares ejercen plenamente sus derechos de accionar y acceder a la justicia, desde la presentación de la demanda, hasta obtener una decisión que ha sido el resultado de un proceso donde se han observado las debidas garantías. (Registro Oficial Segundo Suplemento No. 256, 2010, pág. 25).

Lo anterior pone de manifiesto, que el derecho que ampara a todo ciudadano, de acceder a la justicia, no solo se agota con el hecho de acudir sin restricciones a un órgano jurisdiccional; por el contrario, este derecho es más amplio e implica el asegurar a los particulares el normal desarrollo de todo el

proceso hasta culminar con una decisión por parte de la autoridad, misma que debe ser emitida con arreglo al ordenamiento jurídico. Consecuentemente, se puede colegir que el derecho de acceso a la justicia no puede ser ejercido de manera óptima, si se verifican trabas tanto al momento en que un particular incoa una acción, como después de este momento durante todo el transcurso del proceso. Resulta indispensable para este análisis, puntualizar en que el derecho gratuito a la justicia se refiere a que no existan tasas judiciales o pago alguno a favor del Estado por el uso de la administración de justicia.

Otro punto que es desarrollado por la Corte, es que la caución del 10 por ciento a la que refiere la norma consultada, no compone un costo/gasto en detrimento del administrado, sino que al ser una garantía, se trata de un valor susceptible a ser devuelto. Por este motivo, la Corte estima que la referida caución, no menoscaba la gratuidad en la administración de justicia, pero si considera que afecta el acceso a los órganos que la administran. (Registro Oficial Segundo Suplemento No. 256, 2010, pág. 26). Lo anterior queda ratificado al momento que la Corte expresa lo siguiente:

“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.” (Registro Oficial Segundo Suplemento No. 256, 2010, pág. 26).

Sin embargo, se considera que el argumento efectuado por la Corte, por medio del cual manifiesta que el pago del 10 % no menoscaba la gratuidad de la justicia, es un argumento completamente errado, donde la Corte parte de una premisa de un mal entendimiento sobre el principio de gratuidad, ya que no considera que el pago previo, y en este caso el pago previo parcial del 10 % tiene una naturaleza completamente distinta a la de una tasa judicial, porque constituye, no un pago por el uso de la función judicial, sino el requisito de asegurar los intereses económicos del Estado.

Por otro lado, y en relación al derecho que se encuentra comprendido en la segunda interrogante planteada por la Corte, es decir, la tutela efectiva, imparcial y expedita de derechos e intereses; la referida autoridad después de citar varias normas contenidas en instrumentos internacionales, concluye que:

“...el derecho a la tutela judicial efectiva es sinónimo de eficiencia del sistema de administración de justicia. Un sistema es eficiente si el órgano jurisdiccional cumple con ciertas condiciones que le impone la Constitución y brinda a los ciudadanos un trato justo y equitativo, respetando en todas las fases de los procesos las garantías básicas del debido proceso, concluyendo con la expedición de una sentencia que sea oportuna, motivada y justa para las partes.” (Registro Oficial Segundo Suplemento No. 256, 2010, pág. 27).

De lo anterior, se denota la interrelación que existe entre el derecho de acceso a la justicia y la tutela efectiva, imparcial y expedita de derechos e intereses; esto responde a que para lograr que un derecho o interés sea debidamente tutelado, se requiere en primer término y en todo caso, que se garantice la accesibilidad a la justicia, y que además la administración de justicia funcione como un todo coherente en comunión con principios procesales tales como la inmediación y la celeridad. Es por esto quizás que el artículo 75 de la Constitución se encuentra estructurado de la siguiente manera: “Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión...”. (Constitución de la República del Ecuador, 2008, artículo 75). Estos enunciados constitucionales se retomarán más adelante, cuando tratemos el tema de la inconstitucionalidad del pago previo; por el momento lo que interesa es continuar con el análisis de la sentencia emitida por la Corte Constitucional.

Luego de examinar las consideraciones realizadas por la Corte con respecto a la significación de los derechos contenidos en el artículo 75 de la Constitución, es pertinente dar paso al examen de constitucionalidad efectuado por ésta

autoridad en relación con la norma acusada, es decir, el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. Lo que sostiene la Corte, es que la norma consultada deviene en inconstitucional por cómo se encuentra prevista; es decir que la inconstitucionalidad radica en el momento en el cual se exige el pago de la caución por violentar el acceso a la justicia, y no en la caución en sí misma que no transgrede la gratuidad en la administración de justicia. (Registro Oficial Segundo Suplemento No. 256, 2010, pág. 26). Dicho de otra manera, la Corte Constitucional estima que el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria es inconstitucional en su primer y último inciso, ya que de la lectura de ambos se denota que el pago de la caución debe efectuarse al momento de presentarse la acción o recurso ante el Tribunal, y que además la referida judicatura no puede calificar la demanda si no se ha verificado el cumplimiento de éste requisito. Por lo tanto, el momento en que la ley exige la caución, es antes de la calificación a la demanda, y este hecho es lo que cuestiona la Corte y lo llama inconstitucional, por contradecir el derecho constitucional de acceder a la justicia.

Adicionalmente, la Corte manifiesta que la ley objeto de análisis otorga medios de impugnación efectivos a disposición de los administrados, y que por tanto se instituyen garantías a su favor, pero de manera paralela la ley limita fuerte e injustificadamente el derecho a la tutela efectiva, al momento que la calificación a la demanda queda supeditada a la caución del 10 por ciento de la cuantía. (Registro Oficial Segundo Suplemento No. 256, 2010, pág. 27). En consecuencia, se tiene que la Corte ha dado respuesta a los dos problemas jurídicos que se planteó desde un inicio, por cuanto considera que la norma acusada violenta tanto el derecho de acceso a la justicia, como al derecho a la tutela judicial efectiva, dejando a salvo la gratuidad en la administración de justicia por tratarse de valores restituibles. Lo curioso es que la Corte estima que la inconstitucionalidad de la norma gira en torno al momento en el cual es exigida la caución, es decir previo a la calificación de la demanda por parte del Tribunal; este punto será objeto de crítica más adelante, una vez que sea expuesta la decisión adoptada por la Corte.

Por otro lado, según la Corte Constitucional, la reforma al Código Tributario introducida por el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, tiene dos razones puntuales para el legislador; la primera, es evitar que los particulares acudan de manera injustificada a la administración de justicia, mediante un abuso del derecho de acción; y la segunda, es impedir que los particulares evadan sus obligaciones tributarias. De este modo, la Corte expresa que no es su deseo desconocer que mediante la caución se disminuye considerablemente la presentación de demandas sin fundamento; y además manifiesta que es consciente de la consolidación de una cultura tributaria en beneficio del Estado, mismo que debe asegurar la recaudación de tributos. (Registro Oficial Segundo Suplemento No. 256, 2010, pág. 27). Estas consideraciones efectuadas por la Corte Constitucional, encuentra en la exigencia de la caución en materia tributaria, un fundamento de orden político. La idea proporcionada en el apartado anterior de esta tesis, de que el pago previo constituye un privilegio del fisco, cuya finalidad práctica es que la recaudación de tributos no se vea afectada por dilaciones, no dista en lo absoluto de la realidad ecuatoriana; así se tiene que la Corte hace caso omiso a la otra cara de la moneda, donde la exigencia de la caución, deja en un estado de total indefensión a quienes con fundamento pretenden hacer validas sus alegaciones ante un órgano jurisdiccional.

La Corte considera que no es necesario acudir a una declaratoria de inconstitucionalidad, puesto que ésta debe ser utilizada como *ultima ratio*; y estima que para el caso *sub examine*, lo que se requiere es preservar el espíritu del legislador. Es decir, que el depósito del 10 por ciento de la cuantía a manera de caución, a criterio de la Corte, tiene una finalidad plenamente legítima, pero que ha sido mal planteada en la norma, por ser un requisito que se establece con anterioridad a la calificación de la demanda, y consecuencia de ello es que derechos consagrados en el artículo 75 de la Constitución se vean lesionados. Entonces, para lograr la referida preservación de la norma, lo que hace la Corte es emitir una sentencia modulativa, en base al artículo 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en la

cual declara la constitucionalidad del artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, pero bajo la condición de que la referida caución sea presentada una vez calificada la demanda, con lo cual se protegen los derechos constitucionales de acceso a la justicia y tutela judicial efectiva. (Registro Oficial Segundo Suplemento No. 256, 2010, pág. 28).

La declaratoria de constitucionalidad condicionada, contenida en la precitada sentencia, es totalmente cuestionable, ya que refuerza la permanencia del pago previo o *solvo et repete* en el Ecuador, y reduce el derecho de acceso a la administración de justicia a una calificación de demanda. Además, resulta cuestionable, porque la Corte parte de premisas equivocadas como el argumento que esgrime para decir que el pago previo no afecta la gratuidad de la justicia, así como también predominan criterios políticos y existe una falta de criterios de carácter jurídico, haciendo que persista una norma que provoca indefensión para los litigantes. Lamentablemente, este ha sido el criterio de la Corte Constitucional, y consecuencia de ello es que, la exigencia de pago previo parcial en materia tributaria, sea exigida con posterioridad a la calificación de la demanda, cuestión que en lo fáctico no representa ninguna solución, ya que los accionantes siguen impedidos de discutir ante un tribunal y obtener de éste una resolución, con lo cual se sigue coartando derechos fundamentales, donde los particulares obligatoriamente deben poseer recursos económicos para hacer valer sus pretensiones. Como ya lo señaló el doctor Armando Serrano Puig, se está frente a una exigencia que es compatible únicamente con particulares que gozan de enorme salud económica.

2.3.5. Derechos lesionados por el pago previo a manera de resumen

En las siguientes líneas, se va a reforzar lo que ha sido verificado a lo largo del presente estudio, para tener una mejor noción acerca de los derechos que se ven afectados por la incorporación del pago previo en la legislación ecuatoriana. Claudia Storini y Marcos Navas Alvear en relación al derecho de

acceso a la justicia contemplado en el artículo 75 de la Constitución, han manifestado:

“Toda Constitución como referente normativo de un Estado prevé la prohibición de cualquier forma de denegación de justicia. En este sentido, todo derecho debe poder hacerse valer, llegado el caso, en un proceso ante un órgano judicial. Siendo así, el derecho en cuestión se configura como derecho a la jurisdicción cuyo contenido es el de lograr de los órganos judiciales una respuesta a todas sus pretensiones.

Este derecho resulta y se transforma en esencial en un Estado constitucional de derechos, ya que de nada serviría el reconocimiento de los derechos de las personas, si ellas no fueran aseguradas mediante la configuración de un derecho a acudir a los órganos jurisdiccionales para su protección (...). Este derecho es el del acceso al juez, al tribunal, al órgano jurisdiccional; es el derecho a la jurisdicción, el de acudir al juez natural, de presentar pretensiones procesales por medio de las acciones para que haya una efectiva tutela judicial para la defensa de los derechos. (Storini & Navas, 2013, pág. 90).

De lo anterior, se puede apreciar con claridad que el pago previo es sin lugar a dudas una exigencia que ocasiona un entorpecimiento del acceso a la justicia, por ser un requisito arbitrario que resulta incompatible con un Estado constitucional de derechos. Además, resulta evidente que cuando existe obstaculización al acceder a un juez o tribunal, indefectiblemente la tutela judicial efectiva de los derechos se ve mermada. Por estas consideraciones, se insiste en el carácter lesivo del pago previo frente a los derechos de acceso a la justicia y tutela efectiva contemplados en el artículo 75 de la Constitución; además de lesionar el derecho a la defensa que asiste a toda persona dentro de la sustanciación de todo procedimiento, derecho que se encuentra reconocido en el artículo 76 de la Constitución. Finalmente, el instituto del pago previo contradice el numeral 1 del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José que manifiesta:

“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de

cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.” (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969, artículo 8).

Por todo lo anotado, queda en claro que el pago previo o *solve et repete* no guarda armonía ni con el sistema constitucional ecuatoriano, ni con el sistema internacional de derechos humanos, situación que conduce a afirmar que en materia garantista aún existe un largo camino por recorrer, donde se debe propender a la eliminación de todo tipo de denegación de justicia.

CONCLUSIONES

Cuando la actuación administrativa del Estado ha llegado a determinar que los particulares en calidad de sujetos pasivos, deben efectuar un pago por una supuesta obligación, y en caso de que los particulares no estén de acuerdo con la decisión adoptada por la Administración, estos pueden ejercer su legítimo derecho de impugnación de los actos o procedimientos administrativos en los que se funda el crédito; es entonces cuando surge la figura del pago previo que precisamente exige el pago de la supuesta deuda antes de que sea discutida en instancia judicial. En el caso ecuatoriano se puede evidenciar que el pago previo, se encuentra incluso como una exigencia para ejercer medios de defensa ante la misma esfera administrativa (caso sanciones impuestas por el Director de la Agencia de Regulación y Control Hidrocarburífero).

Constituye pago previo, el pago anticipado del supuesto crédito que se debe, ya sea de una fracción del mismo, es decir parcial, o de su totalidad; se considera que el hecho de que sea parcial sigue siendo un impedimento para acudir de manera libre a un tribunal.

La exigencia del pago previo es una medida injusta, que como se ha podido evidenciar es contraria a derechos constitucionalmente reconocidos, como el acceso gratuito a la justicia, a la tutela judicial efectiva, y el derecho de impugnación. Adicionalmente, el pago previo ha devenido en un dispendioso arbitrio que afecta a los administrados, generando discriminación por cuanto no todos gozan de la capacidad económica para afrontar su permanencia, ergo no todos tienen las mismas posibilidades frente a la justicia, lo cual es atentatorio además, con la igualdad material ante la ley.

El pago previo además de injusto e inconstitucional, es innecesario. Por un lado, el Estado ya cuenta con los mecanismos suficientes para hacer efectivos los créditos a su favor, esto a través de los procesos de ejecución que asiste a la Administración; y por otro lado, el Estado de igual modo se encuentra protegido de aquellas personas que recurran o litiguen de mala fe, mediante la imposición de sanciones. (Benalcázar, 2005). Con lo anterior, queda en claro

que el pago previo no es el método idóneo para el ingreso de fondos a las arcas públicas, por el contrario ésta medida supone la no existencia de proporcionalidad en el sentido de razonabilidad.

Es importante destacar que existe una realidad, y es que la mala práctica del Derecho, ha llevado a que muchos particulares presenten recursos o acciones sin fundamento alguno, buscando únicamente dilaciones.

El panorama actual para que el pago previo o *solve et repete* sea removido de la legislación ecuatoriana presenta dificultades tomando en consideración que la Corte Constitucional ha emitido sentencias que reflejan todo lo contrario, es decir el espíritu de que el prenombrado instituto continúe siendo exigido como requisito para ejercer medios de defensa frente a las actuaciones de la Administración Pública en su afán de cobrar créditos. Además se debe tomar en cuenta que recientemente entró en vigencia el Código Orgánico General de Procesos que igualmente refuerza la permanencia del pago previo en la legislación ecuatoriana.

RECOMENDACIONES

Se considera necesario que la legislación ecuatoriana dé un paso adelante en respuesta a los requerimientos de los tiempos actuales, derogándose toda disposición que contenga el instituto del pago previo o *solve et repete*, que como se ha analizado ha sido incorporado en nuestro ordenamiento jurídico como afianzamiento en unos casos, y como consignación en otros. Lo anterior resulta indispensable, para que no exista violación de derechos consagrados en la Constitución y Tratados Internacionales, que buscan la protección de los intereses de todo individuo.

La solución al problema de dilaciones ocasionadas por litigantes de mala fe, es en primer término que se apliquen las sanciones pertinentes, y en segundo término que los juicios que se sustancian por ejemplo, en tribunales que están a cargo de resolver acerca de la legitimidad de un determinado acto o procedimiento administrativo que persigue el cobro de acreencias, sean llevados a efecto bajo los principios de celeridad y eficacia procesal, es decir, muchas veces el problema radica en los operadores de justicia, o quizá en la falta de salas destinadas para ésta materia en los distintos tribunales.

Finalmente, es necesario el desarrollo de doctrina a nivel nacional en referencia al pago previo o *solve et repete*, por considerarse un elemento esencial en la toma de decisiones, en este caso para que sean derogadas todas las disposiciones que contienen el referido instituto, que sin lugar a dudas es lesivo de derechos.

REFERENCIAS

- Batallas, H. (2009). El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional. Quito.
- Benalcázar, J. C. (24 de Noviembre de 2005). *Revista Judicial derechoecuador.com*. Obtenido de <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechoconstitucional/2005/11/24/el-requisito-del-pago-previo-frente-a-los-derechos-constitucionales>
- Boletín Oficial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires s.f. Código Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires. Recuperado el 25 de abril de 2015 de http://www.buenosaires.gob.ar/areas/leg_tecnica/sin/norma_pop.php?id=4172&qu=c&rl=0&rf=0&im=0&menu_id=21540
- Cabanellas, G. (2003). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Heliasta.
- Cassagne, J. C., & Perrino, P. E. (2006). *El nuevo proceso contencioso administrativo en la provincia de Buenos Aires*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina.
- CETID s.f. Código Tributario. Recuperado el 25 de abril de 2015 de <http://www.cetid.abogados.ec/archivos/92.pdf>
- Dromi, R. (2001). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (2011). *Derecho Financiero, Tomo II*. Buenos Aires: La Ley.
- Guerrero, F. (2004). *La Acción Coactiva de la Contraloría General del Estado*. Quito: Contraloría General del Estado.
- Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario s.f. La nueva Constitución frente al cobro de las tasas judiciales, al recargo en materia tributaria y al afianzamiento de las demandas. Recuperado el 20 de abril de 2015 de <http://www.iedt.org.ec/images/jornadasec/ix2.pdf>
- Juicio de Excepciones, 25985 (Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 2008).
- Legislación Provincial s.f. Código de Procedimiento Contencioso Administrativo de la Provincia de Córdoba. Recuperado el 25 de abril de 2015 de <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/0/EF9B8FD2619646E403257BE10057A1BE?OpenDocument&Highlight=0,7182>
- Legislatura de la Provincia de Córdoba s.f. Reforma al Código Administrativo de la Provincia de Córdoba. Recuperado el 25 de abril de 2015 de <http://www.cba.gov.ar/wp-content/4p96humuzp/2012/06/CodigoTributarioLey9874.pdf>

- Lexis s.f. Código Civil. Recuperado el 20 de abril de 2015 de http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=CIVIL-CODIGO_CIVIL
- Lexis s.f. Código de Procedimiento Civil. Recuperado el 20 de abril de 2015 de http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=CIVIL-CODIGO_DE_PROCEDIMIENTO_CIVIL
- Lexis s.f. Código Tributario. Recuperado el 20 de abril de 2015 de http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTAR-CODIGO_TRIBUTARIO
- Lexis s.f. Constitución de la República del Ecuador. Recuperado el 20 de abril de 2015 de http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=PUBLICO-CONSTITUCION_DE_LA_REPUBLICA_DEL_ECUADOR
- Lexis s.f. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Recuperado el 20 de abril de 2015 de http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTAR-LEY_FOMENTO_AMBIENTAL_Y_OPTIMIZACION_INGRESOS_DEL_ESTADO_VERDE
- Lexis s.f. Ley de Hidrocarburos. Recuperado el 20 de abril de 2015 de http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=ENERGET-LEY_DE_HIDROCARBUROS_1978&query=ley%20hidrocarburos
- Lexis s.f. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Recuperado el 20 de abril de 2015 de http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTAR-LEY_REFORMATORIA_PARA_LA_EQUIDAD_TRIBUTARIA_DEL_ECUADOR
- Maldonado Muñoz, M. (2011). *Afianzamiento tributario y solve et repete*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Montezanti, N. (1993). *Suspensión del Acto Administrativo*. Buenos Aires: Astrea.
- Organización de los Estados Americanos s.f. Convención Americana sobre Derechos Humanos. Recuperado el 20 de abril de 2015 de http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm

Porras, A., & Romero, J. (2012). *Guía de Jurisprudencia Constitucional Ecuatoriana*. Quito: Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional.

Registro Oficial Segundo Suplemento No. 256. (12 de agosto de 2010). *Sentencia No. 014-10-SCN-CC*.

Revista Judicial Derecho Ecuador s.f. La regla del solve et repete. Recuperado el 20 de abril de 2015 de <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derecho-tributario/2014/06/16/la-regla-del--solve-et-repete->

Storini, C., & Navas, M. (2013). *La acción de protección en Ecuador: realidad jurídica y social*. Quito: Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional.

Subía, P. (2012). Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. *Novedades Jurídicas*.

Villegas, H. B. (2009). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.