



**UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPÍRITU SANTO**  
**FACULTAD DE POSTGRADO**

**TÍTULO:**

**“EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO Y SU CONTROVERTIDA  
CONSTITUCIONALIDAD. UN ESTUDIO CRÍTICO DE LA REALIDAD JURÍDICA  
ECUATORIANA”**

**TRABAJO DE TITULACIÓN QUE SE PRESENTA COMO REQUISITO PREVIO A  
OPTAR EL GRADO DE MAGÍSTER EN DERECHO CONSTITUCIONAL**

**AUTOR:**

**ABG. JEAN CARLOS MACÍAS YÉPEZ**

**TUTOR:**

**ABG. DANIEL EDUARDO RODRÍGUEZ WILLIAMS**

**SAMBORONDÓN, NOVIEMBRE DE 2017**

## **APROBACIÓN DEL TUTOR**

En calidad de tutor del maestrante **Abg. Jean Carlos Macías Yépez**, quien cursa estudios en el programa de cuarto nivel en la MAESTRÍA DE DERECHO CONSTITUCIONAL, dictado en la Facultad de Postgrado de la Universidad de Especialidades Espíritu Santo.

### **CERTIFICO:**

Que he analizado el Paper Académico con el título “**El afianzamiento tributario y su controvertida constitucionalidad. Un estudio crítico de la realidad jurídica ecuatoriana**” presentado por el maestrante **Abg. Jean Carlos Macías Yépez**, portador de la cédula de ciudadanía No. 1308637378, como requisito previo a optar el grado de **MAGÍSTER EN DERECHO CONSTITUCIONAL**, cumpliendo con los requisitos y méritos tanto académicos como científicos, razón por la cual lo apruebo en su totalidad.

**Abg. Daniel Eduardo Rodríguez Williams**  
Tutor

**“El afianzamiento tributario y su controvertida constitucionalidad. Un estudio crítico de la realidad jurídica ecuatoriana”**

*"The tributary bail and their controversial constitutionality. A critical study of the Ecuadorian juridical reality"*

**Jean Carlos MACÍAS YÉPEZ<sup>1</sup>**

**Ab. Daniel Eduardo RODRÍGUEZ WILLIAMS<sup>2</sup>**

**Resumen**

El presente trabajo versa sobre el afianzamiento tributario en el Ecuador, instaurado en el artículo 233 del Código Tributario a partir la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del 2007. El objetivo general de la investigación es fundamentar su inconstitucionalidad, tomando en cuenta que tanto su concepción, interpretación como aplicación es atentatoria contra el acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva y otros principios constitucionalmente reconocidos. En el desarrollo del trabajo se define el afianzamiento tributario, su naturaleza, características, finalidad y efectos; se distingue del instituto *solve et repete*; y se sistematiza la configuración doctrinal, legal y jurisprudencial del afianzamiento en el ámbito comparado. Asimismo, para apoyar la tesis, se analiza y cuestiona la constitucionalidad condicionada del afianzamiento tributario impuesta por la sentencia N.º 014-10-SCN-CC, de 5 de agosto de 2010, que ha marcado una importante línea jurisprudencial en este sentido. En definitiva, el pago de una caución o afianzamiento, ascendente al diez por ciento de la cuantía de la demanda, constituye sin dudas un obstáculo significativo para los contribuyentes, que excluye, de hecho, a aquellos que no cuentan con patrimonio suficiente para satisfacerlo y, por esta y otras razones, resulta inequitativo, injusto y discriminatorio.

**Palabras Claves:** Afianzamiento, Código Tributario, acceso gratuito a la justicia, tutela judicial efectiva, inconstitucionalidad.

---

<sup>1</sup>Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador. Universidad San Gregorio de Portoviejo, Provincia de Manabí- Ecuador. E-mail [jeank\\_ab.macyep@hotmail.com](mailto:jeank_ab.macyep@hotmail.com).

<sup>2</sup>Abogado de los Juzgados y Tribunales del Ecuador. Magister en Derecho Constitucional. Universidad Católica de Santiago de Guayaquil- Ecuador. E-mail [rodrigued@uees.edu.ec](mailto:rodrigued@uees.edu.ec)

## Abstract

The present work turns on the tributary establishment in the Ecuador, established in the article 233 of the Tributary Code to leave the Reformatory Law for the Tributary Justness of the 2007. The general objective of the investigation is to base its unconstitutionality, taking into account that so much its conception, interpretation like application is that attempts against the access to the justice, it guides her judicial effective and other principles constitutionally grateful. In the development of the work he/she is defined the tributary establishment, their nature, characteristic, purpose and effects; he/she is distinguished of the institute solve et repete; and it is systematized the doctrinal, legal configuration and jurisprudencial of the establishment in the compared environment. Also, to support the thesis, it is analyzed and it questions the conditioned constitutionality of the tributary establishment imposed by the sentence N.º 014-10-SCN-DC, of August of 2010, 5 that it has marked an important line jurisprudencial in this sense. In definitive, the payment of a caution or establishment, upward to ten percent of the quantity of the demand, it constitutes without doubts a significant obstacle for the taxpayers that it excludes, in fact, to those that don't have enough patrimony to satisfy it and, for this and other reasons, it is inequitable, unjust and discriminatory.

**Key words:** Establishment, Tributary Code, gratuitous access to the justice, guides judicial effective, unconstitutionality.

## 1. Introducción

Sin lugar a dudas el pago de tributos constituye un pilar esencial del desarrollo económico y social de cualquier país, por tratarse de una de sus principales fuentes de financiación. A través de ellos se obtienen importantes ingresos que luego son redistribuidos en función de los requerimientos sociales y de las prioridades estatales, permitiendo incurrir en gastos públicos.

Se colige entonces la trascendencia del cumplimiento de la obligación tributaria y de que los obligados estén impuestos y sean conscientes de la necesidad de contribuir al fisco cuando según las leyes –en Ecuador, el Código Orgánico Tributario- sean sujetos pasivos de un hecho imponible. Se trata, como afirma Paula Yanez (2014) de una obligación *ex lege* porque es impuesta por la ley y no puede ser derogada ni modificada por la voluntad privada (pág. 30).

El Código Tributario del Ecuador sufrió a finales del año 2007 sensibles modificaciones. La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria aprobada el 28 de diciembre del referido año, incorporó al artículo 233 de aquella legislación, la polémica figura del afianzamiento. Su *ratio legis* se deduce de la propia exposición de motivos: la necesidad de establecer herramientas que faciliten un efectivo manejo del sistema tributario y, sobre todo, de garantizar el ejercicio eficaz de la facultad de gestión de los tributos por parte de las administraciones fiscalizadoras, de cara a proveerlas de superiores instrumentos que le permitan prevenir y controlar la evasión y elusión de impuestos, tasas y contribuciones.

Precisamente a la institución del afianzamiento tributario se dedicará la presente investigación, circunscrita al proceso contencioso tributario ecuatoriano, del que conocen los Tribunales Distritales de lo Fiscal. A partir de la Ley Reformatoria, en particular de su artículo 7, se impuso, según Ceballos Patiño, el pago de una caución o afianzamiento como requisito de procedibilidad de las demandas relacionadas con la determinación del tributo por parte de la administración, concibiéndose como presupuesto de interposición o admisión del escrito polémico por el tribunal correspondiente (pág. 312).

Sin embargo, resulta que el acto de afianzamiento, en estas circunstancias, parece conculcar con derechos constitucionales consagrados en la Constitución del año 2008, entre otros: el acceso libre y gratuito a la justicia y la tutela judicial efectiva. De sus artículos 1 y 75, por ejemplo, se colige el respeto a los principios y reglas que inspiran el debido proceso,

así como a otros derechos y garantías establecidas en la vigente Constitución que tributan a un sistema de administración de justicia coherente, eficaz y eficiente.

Esta es la razón por la cual se plantea el tema del presente estudio, el cual se centra en la problemática siguiente: la contradicción existente entre la exigencia del pago de una cantidad de dinero por concepto de caución o afianzamiento en el proceso contencioso tributario en el Ecuador y el acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva y otros principios recogidos en la Constitución de 2008; lo que fuerza a cuestionarnos la constitucionalidad del apartado añadido al artículo 233 del Código Tributario por la Ley Reformativa; y con ello, la necesidad de determinar los argumentos que a juicio del autor sustentan su inconstitucionalidad. En mérito a lo dicho, se propone el siguiente objetivo general: fundamentar la inconstitucionalidad del afianzamiento regulado en el artículo 233 del Código Tributario, teniendo en cuenta que la esencia y finalidad de la figura impacta negativamente sobre determinados principios constitucionales inherentes a la administración de justicia en el Ecuador.

Es dable reconocer como antecedentes científicos de los postulados e ideas que serán desarrollados en este trabajo las obras referenciadas de los siguientes autores: Batallas Gómez (2009), Ceballos Patiño (2009), Santos Dávalos (2010), Véliz Loor (2012), Montesdeoca P. (2012), Maldonado Muñoz (2014), Paula Yáñez (2014), Salazar Bravo (2016) y Loza Delgado (2016). En base fundamentalmente a esta apoyatura teórica se abordarán las generalidades del afianzamiento tributario y de la constitucionalidad de las leyes; así como algunos derechos fundamentales relacionados con la administración de justicia que guardan peculiar relación con el problema descrito. También se hará referencia a la solución jurisprudencial del conflicto, con vista a formular una posición crítica y asumir una postura que sea consecuente con la supremacía constitucional.

De tal suerte, no se estudia una problemática novedosa, si no que se propone una revisión de los estudios precedentes, ofreciendo un enfoque diferente del tema, en cuanto a la salvaguarda de derechos y principios reconocidos constitucionalmente se refiere, lo cual sustenta indudablemente la importancia y la viabilidad de esta investigación.

## **2. El afianzamiento tributario: concepto, naturaleza jurídica, características, finalidad y efectos**

La voz afianzamiento empleada por el legislador, proviene de afianzar y, por tanto, de dar fianza, seguridad y garantía. Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, afianzar significa “Dar fianza por alguien para seguridad o resguardo de intereses o caudales, o del cumplimiento de alguna obligación.” (Real Academia Española, 2014). Cabanellas de Torres (1997) define al afianzamiento como el “Acto jurídico en virtud del cual se garantiza el cumplimiento de una obligación, constituyendo al efecto una fianza suficiente” (pág. 28).

El afianzamiento tributario es por tanto una garantía en virtud de la cual los contribuyentes que pretenden accionar contra el fisco por tributos determinados por este, antes de entrar a discutir la legalidad y pertinencia del tributo y la obtención de una resolución judicial, deben pagar un porcentaje deducido de la cuantía del proceso ventilado (Maldonado Muñoz, 2014, pág. 93). Opera como una suerte de requisito para admitir la demanda y, consecuentemente, para poder obtener un fallo contra la administración fiscal correspondiente (Cabanellas de Torres, 1997, pág. 28).

Es posible colegir entonces que la naturaleza jurídica del afianzamiento está asociada a su carácter garantista, ya que asegura de cierta manera el pago –aunque parcial- de la obligación tributaria frente a un recurso que interpone el sujeto pasivo en contra de un acto de determinación que le perjudica. He ahí su finalidad. En palabras de Batallas Gómez (2009) la figura del afianzamiento representa el pago anticipado de un porcentaje de la cuantía de la obligación tributaria (pág. 13).

Asimismo, salta a la vista que el afianzamiento constituye un requisito fundamental para que el tribunal competente admita la demanda. Por ello se dice que actúa como un presupuesto procesal de admisibilidad de la demanda. En su concepción originaria, se trata pues de un requisito imprescindible para que pueda instaurarse y trabarse un proceso contencioso tributario. Conviene advertir además que constituye un presupuesto objetivo (Véscovi, 1999, pág. 83), porque permite el establecimiento de la relación procesal más allá de cualquier consideración subjetiva (*v. gr.* la capacidad, la competencia, la jurisdicción, etc.).

Por otro lado, el valor que constituye la caución sigue la suerte de la acción o recurso interpuesto por el sujeto pasivo, lo que quiere decir que bajo el supuesto de que el actor

obtenga una demanda desestimatoria, el dinero depositado por concepto del afianzamiento formará parte de la determinación impuesta por la administración tributaria; mientras que si el demandante obtuviera una demanda estimatoria, dicho anticipo le será devuelto con sus respectivos intereses, como si se tratara de un cobro o pago de lo indebido en relación con un tributo ya satisfecho por el contribuyente (Batallas Gómez, 2009, pág. 14).

Luego, se impone traer a colación la definición de caución ofrecida por Manuel Ossorio. Según este autor caución significa “prevención, precaución o cautela” y también “Seguridad personal de que se cumplirá lo pactado, prometido o mandado.” Abunda su concepto anotando que es equivalente a afianzar, pues a través de ella se “garantiza, con relación a uno mismo o a otra persona, el cumplimiento de una obligación, por lo general establecida judicialmente, sea de orden civil o de índole penal” (Ossorio, s.f., pág. 153).

Como puede advertirse, existe una sinonimia entre los términos afianzamiento y caución. Sin embargo, ha de quedar claro que cuando se habla del afianzamiento tributario, no se trata de una caución personal – es decir, aquella que ofrece un tercero para garantizar una deuda o una conducta ajena- sino de una caución procesal, delimitada por Couture como el resguardo o seguridad que consiste, por lo general, en el depósito o afectación de ciertos bienes al cumplimiento de una obligación derivada del proceso, la clásica *cautio iudicatum solvi* (Ossorio, s.f., pág. 154).

### 2.1. Distinción del instituto *solve et repete*

Apunta Maldonado Muñoz (2014) que, circunscrita al Derecho Financiero, la regla *solve et repete* significa que la reclamación de un tributo tiene que estar precedida de su pago (pág. 93). Responde al aforismo popular “pague y luego reclame”, y ello no es sino consecuencia del poder público político que ostentan los acreedores de esta obligación. En definitiva, los tributos que la administración tributaria fija, deben ser satisfechos por los contribuyentes antes de que puedan recurrir o reclamar cualquier cuestión relativa a su pago, para garantizar precisamente y, ante todo, su cobro.

La finalidad de esta figura es velar por que el fisco no vea reducida su recaudación como consecuencia de la impugnación de sus actuaciones por parte de los particulares; como acertadamente advierte Loza Delgado (2016), salvaguarda el interés fiscal (pág. 1). En otro sentido, se le ha reconocido como medida protectora de la política financiera, identificando

su fin esencial con la protección de las finanzas públicas, en tanto y en cuanto permite erigir un muro de contención para contribuyentes morosos y de mala fe (Fonrouge, 2004, pág. 678).

¿Qué relación puede establecerse entonces entre la citada regla y la institución jurídica objeto de estudio de la presente investigación? El afianzamiento tributario puede concebirse como una derivación de la regla *solve et repete*. Ambos están encaminados a establecer un requisito que supone un desincentivo para accionar en contra de la administración tributaria y dificulta la discusión judicial del impuesto, tasa o contribución de que se trate (D'Ambrocio, 2014). Sin embargo, con el afianzamiento no se persigue el pago total de la obligación tributaria que ha sido determinada administrativamente, como sí ocurre en el caso de la regla *solve et repete*, que, al proteger los intereses del fisco, impone que ante cualquier reclamación debe satisfacerse previamente todo el importe tributario (Loza Delgado, 2016, pág. 2). Se avizora, por ende, una relación de género a especie entre las dos instituciones señaladas, donde la regla *solve et repete* es el género y el afianzamiento tributario, una de sus especies.

### **3. La constitucionalidad de las leyes y el recurso de inconstitucionalidad**

La Constitución al ser un cuerpo de normas jurídicas fundamentales y con supremacía dentro del ordenamiento jurídico, requiere de un conjunto de instituciones, procedimientos y órganos que defiendan ese carácter y el lugar jerárquico que ocupa y ha de ocupar. Según García de Enterría (2000), en su mayoría se compone de normas de aplicación directa (pág. 104) que han sido dictadas conforme a ciertas circunstancias, llamadas a regir durante un tiempo indeterminado; por lo que se hace necesario que cotidianamente se vele por su eficacia.

Uno de los instrumentos de defensa de la Constitución de posibles ataques de los poderes constituidos, es el control de la constitucionalidad de las leyes que integran el sistema jurídico vigente. A través de este mecanismo se preserva la supremacía del texto constitucional (Tribunal Constitucional de España, 2016) pues contribuye a reconducir interpretaciones o aplicaciones desafortunadas de la norma, así como a rectificar políticas legislativas desafortunadas y/o actuaciones incoherentes con la lógica del sistema establecido en la propia Constitución.

El aludido control implica la declaración de inconstitucionalidad de aquellas normas, dictámenes ordinarios, resoluciones administrativas o jurisdiccionales que resulten contrarios a Ley de Leyes; los cuales podrán presentar dos tipos de vicios: a) de carácter formal, cuando

en el proceso de formación de la ley en sentido amplio se han omitido o alterado alguno de los elementos necesarios para que esta nazca a la vida jurídica; o b) de carácter material, cuando lo que ocurre es que el contenido de alguna norma constitucional es modificado o derogado por la norma objeto de control.

Según el Gran Diccionario de la Lengua Española “inconstitucional” significa que no se ajusta a lo establecido en la Constitución (Gran Diccionario de la Lengua Española, 2016). Ezquiaga Ganuzas, en su artículo “Inconstitucionalidad y Derogación”, advierte que el recurso de inconstitucionalidad constituye, por ende, una herramienta jurídica a través de la cual se interesa la declaración de inconstitucionalidad de una norma en sentido genérico, alegando que atenta contra la ley fundamental de un Estado (pág. 65).

Bouzat (1997) sostiene que el control constitucional de las leyes o normas se puede reclamar por vía de acción o de excepción (pág. 201). La primera de las vías supone que el demandante fundamente su pretensión directamente en la Constitución, cuestionando una ley o acto de gobierno que vulnera o lacera un derecho subjetivo en ella reconocido. Mientras que cuando es el demandado quien rechaza un reclamo alegando que toma como fundamento una norma que viola la Constitución y solicita del tribunal actuante la declaración de inconstitucionalidad, se está interponiendo por vía de excepción. Téngase presente que los jueces también pueden presentar una cuestión de constitucionalidad por esta última vía (Poder Judicial de la República Oriental del Uruguay, 2017).

#### **4. Algunos derechos fundamentales relacionados con la administración de justicia**

Los derechos fundamentales, según Prieto Sanchís (1990), son derechos que gozan de una especial protección ante eventuales reformas de la Constitución que los instituye (pág. 75). Bajo esta égida se agrupan aquellos derechos de primera, segunda o tercera generación que siendo objeto de regulación específica —e incluso de tratados internacionales o regionales de derechos humanos— se complementan con diversas garantías preconcebidas constitucionalmente (Russo, 2001). De esta amplia categoría dogmática serán analizados por su relación con el tema de estudio los siguientes: el acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva, el derecho a la igualdad y el derecho a la seguridad jurídica.

##### *4.1. Acceso a la justicia*

El acceso a la justicia es un derecho fundamental que debe garantizarse en toda sociedad democrática, participativa e igualitaria, en cualquier Estado de Derecho

(Organización de Naciones Unidas, s.d.). De este derecho gozan los individuos que utilizan los mecanismos legales para que se reconozcan y salvaguarden sus demás derechos. Se garantiza a través de la igualdad de condiciones y de oportunidades, la posibilidad de que las personas puedan acudir a los tribunales y solicitar las tutelas y soluciones pertinentes, en el momento oportuno y conforme a lo previsto en el ordenamiento jurídico vigente. Y es que, para que el acceso a la justicia sea real, debe ser amplio y libre de toda discriminación (Ayudalegalpr.org, 2014).

Para Abramovich y Courtis (2002) se trata de un principio de justicia que ha de estar siempre presente en una sociedad democrática, el cual requiere de servicios jurídicos disponibles incluso para quienes no tienen medios económicos suficientes para procurarlos (pág. 69). Por tanto, la plena realización del acceso a la justicia supone que los ciudadanos conozcan sus derechos y los procedimientos legales establecidos; que tengan garantizadas asesoría y orientación legal adecuadas, sin importar su capacidad económica. Además, la legislación debe ser sensible y consecuente cuando se trate de personas con cierta vulnerabilidad, y por otro lado, los órganos jurisdiccionales deben ser imparciales y accesibles.

La Constitución del Ecuador dispone al inicio de su artículo 75 que “Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia (...)”, lo que guarda relación con el numeral 4 del artículo 168 que regula su carácter gratuito.

#### *4.2. Tutela judicial efectiva*

La tutela judicial efectiva es otro de los derechos fundamentales que modernamente recogen las constituciones. En su virtud, los ciudadanos pueden acudir a los órganos de administración de justicia para que, a través de cauces procesales idóneos, provistos de las garantías pertinentes, se adopten decisiones motivadas y fundamentadas jurídicamente. Visto así, este derecho tiene una connotación procesal indiscutible y ha de asociarse a las exigencias del debido proceso.

Loza Delgado (2016) ha señalado, siguiendo esta misma línea, que se ha llegado a incluir el acceso a la justicia como una dimensión de la tutela judicial efectiva (pág. 31). Tal es así que la tutela judicial efectiva, tras una evolución experimentada durante años, en la actualidad ampara el libre acceso a la justicia, los principios, reglas y garantías relativas al debido proceso, comprendiendo todas sus etapas; y la ejecución del resultado del proceso. Lo

que garantiza este derecho fundamental, siguiendo a Martín García (2010) en su obra *La justicia gratuita*, es la eliminación de cualquier limitación existente que impida accionar y obtener un proceso justo.

El artículo 75 de la Constitución regula este derecho: “Toda persona tiene derecho (...) a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión (...)”. Ello guarda relación con el artículo 76 donde se establecen cuáles son las garantías básicas que en el Ecuador informan el debido proceso, que, dicho sea de paso, se contempla como un derecho constitucional independiente, pero que por su relación con la tutela judicial efectiva no se le dedicará un apartado especial.

#### *4.3. Derecho a la igualdad*

Este es uno de los derechos fundamentales de mayor raigambre en la arena constitucionalista e internacional. Fue reconocido como derecho humano por el artículo 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, y mucho antes fue enarbolado como una de las banderas de la Revolución francesa.

La Constitución ecuatoriana consagra este derecho en el numeral 2 del artículo 11. La noción de igualdad desde esta perspectiva de principio básico del que emanan otros derechos humanos, implica reconocer que existe una serie de prerrogativas inherentes a la persona donde se aplica necesariamente la igualdad, más allá de las diferencias consustanciales entre ellas. Ello posibilita tratar por igual a los iguales –y desigual a los desiguales- esto es, a aquellos que se hallan en las mismas circunstancias (Torré, 2003, pág. 218) pues, en definitiva, la cualidad común de disfrutar derechos básicos iguala a las personas (Torres Falcón, s.d.).

#### *4.4. Derecho a la seguridad jurídica*

Cuando se alude a la seguridad en un contexto jurídico, se hace para referenciar uno de los valores más trascendentales del ordenamiento ya que la certidumbre que proporciona saber a qué atenerse, conocer el orden establecido, los derechos y las leyes vigentes, ofrece a los ciudadanos la posibilidad de llevar a cabo su actividad, pronosticando cuál será la suerte o destino de sus hechos, actuaciones y derechos (Torré, 2003, págs. 289-290). Es por ello que la consecución de la seguridad jurídica y la preservación del orden establecido –el cual ha de tomar como punto de partida los postulados de la Constitución- es tarea prioritaria para

cualquier Estado, en tanto contribuye a poner freno a conductas desmedidas de los administrados, pero también contiene los abusos de poder de la Administración.

Visto así, se coincide con Loza Delgado (2016) cuando señala que el Estado deviene en el encargado por antonomasia de proveer seguridad jurídica a todas las personas que habitan en su territorio (pág. 34), lo que le faculta para establecer lineamientos, legislaciones y procedimientos que protejan a sus ciudadanos y garanticen la aplicación de derechos y principios constitucionalmente reconocidos. Solo así las personas pueden confiar en los métodos que el Estado utiliza para resolver los litigios relativos a la violación de derechos subjetivos, en los mecanismos de reparación y/o resarcimiento, así como en quiénes este deposita la potestad de administrar justicia.

El artículo 82 de la Constitución vigente establece el derecho a la seguridad jurídica. Según este precepto, tal derecho –que es además un valor y un principio jurídico- “se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”. Luego, se trata del derecho que le asiste a todo ciudadano a tener la certidumbre de cuáles son las leyes aplicables, su contenido y vigencia temporal y espacial; a que se garantice la jerarquía normativa; a que se le protejan los derechos adquiridos así como las adquisiciones futuras; a tener certeza de que la justicia está siendo administrada por los órganos jurisdiccionales competentes (*cf.* artículo 178 de la Constitución) y que la actuación de los jueces y tribunales se ajusta únicamente a la ley.

## **5. Análisis crítico del afianzamiento tributario en el ordenamiento jurídico ecuatoriano**

### *5.1. Interpretación legal*

La configuración legal del afianzamiento tributario –introducido por el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador mediante la incorporación de artículo innumerado al artículo 233 del Código Tributario cuyo tenor literal puede leerse en el ANEXO I de este trabajo- impone a las personas naturales o jurídicas que reclamen judicialmente un acto de la administración tributaria relativo a la determinación o recaudación de impuestos, tasas o contribuciones, el pago de una caución que asciende al 10 % de la cuantía de su demanda, so pena de que, si en el plazo de 15 días no se cumplimenta, el acto que se pretende impugnar queda ejecutoriado, impidiendo que el tribunal entre a conocer del asunto de manera definitiva. De ahí que se sostenga, con razón, que se trata de un

requisito de procedibilidad o un presupuesto de admisión de la demanda que obstaculiza derechos fundamentales como el acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva, el derecho a la igualdad y el derecho a la seguridad jurídica.

Avalan esta tesis (Batallas Gómez, 2009), (Ceballos Patiño, 2009), (Loza Delgado, 2016), (Maldonado Muñoz, 2014), (Montesdeoca P., 2012), (Paula Yáñez, 2014), (Salazar Bravo, 2016), (Santos Dávalos, 2010) y (Véliz Loor, 2012). Asimismo, su constitucionalidad ha sido puesta en duda en varios casos presentados ante la Corte Constitucional ecuatoriana desde que se instaura hasta la fecha, entre los que destacan los siguientes: 0021-09-CN y otros acumulados, 0055-10-CN, 0056-10-CN, 0031-11-CN, 0053-11-CN, 0171-12-CN y 0129-14-CN.

Cuando se examina su regulación, se deducen sus peculiares características y se toma en cuenta su naturaleza, finalidad y efectos, se puede advertir que el afianzamiento tributario, como institución, presenta ventajas y desventajas. Entre las ventajas, muy asociadas obviamente a los beneficios que obtiene con él la administración tributaria, se encuentran: 1) Apartar de la jurisdicción tributaria eventuales litigantes de mala fe, o sea, a aquellos que se escudan en el proceso para demorar o eludir el cumplimiento de la obligación tributaria determinada adecuadamente; 2) Evitar la ralentización de la administración de justicia en estos casos, motivada por el congestionamiento de los asuntos en materia fiscal, sobre todo cuando se reclame por reclamar; 3) Restringir el derecho de acción en sentido concreto, esto es, cuando no existe convergencia entre la acción y el derecho subjetivo supuestamente lesionado; y 4) Garantizar la pronta recaudación de los tributos y la progresiva reducción de la evasión fiscal.

Desde el punto de vista del contribuyente, las desventajas se pueden sintetizar en las siguientes: 1) Obstaculiza el acceso a la justicia del ciudadano; 2) Limita garantías reconocidas constitucionalmente como el acceso libre y gratuito a la justicia, antesala de la tutela judicial efectiva y el debido proceso; 3) Perturba la confianza del contribuyente en el sistema tributario, en la administración de justicia y en la seguridad jurídica que ha de inspirar cualquier ordenamiento jurídico.

Por lo visto, constituye, desde la perspectiva de la administración tributaria una garantía cuya finalidad es obstaculizar el derecho del accionante de acceder a la justicia y recibir una tutela efectiva, imparcial y expedita de sus intereses y derechos, asegurando un

pago parcial del tributo por parte del inconforme. Sin embargo, desde la perspectiva del contribuyente, se erige como una clara barrera jurídica que se concreta en una limitación económica que puede excluir –injustamente– a personas de escasa o limitada capacidad financiera; menoscabándose con ello la pregonada igualdad –sobre todo en sentido material–, la seguridad jurídica y, por supuesto, el pleno acceso al sistema de administración de justicia, las exigencias del debido proceso e incluso, vulnerando además uno de los principios inspiradores del régimen tributario vigente: la equidad (*cfr.*, artículo 300 de la Constitución). La equidad en este contexto supone que la obligación tributaria se realice de forma justa y equilibrada entre todos los ciudadanos, atendiendo a su capacidad económica e impone, como acertadamente indica Paula Yáñez (2014) el deber para la Administración de actuar equitativamente (pág. 43).

Así, se vislumbra el afianzamiento tributario como un presupuesto que propende a los intereses de las administraciones fiscales en detrimento de los propios administrados, pues esta herramienta coadyuva al cobro de los créditos en favor del Estado, desestimula las reclamaciones en sede judicial, contribuye indirectamente a depurar los casos que llegan a esta jurisdicción y, por consiguiente, agiliza la administración de justicia tributaria. Todo cuanto se quería con la promulgación de la Ley Reformatoria de 2007, pero, ¡a qué coste! Al coste de sacrificar derechos fundamentales y garantías jurídicas establecidas, para enaltecer la eficacia recaudatoria y coadyuvar a la erradicación de la evasión tributaria.

### *5.2. Interpretación jurisprudencial*

Oportuno recordar, ante todo, que el artículo 436, numeral 6, de la Constitución establece el valor de la jurisprudencia constitucional en el Ecuador, al reconocer a la Corte Constitucional facultades para dictar sentencias que constituirán jurisprudencia vinculante respecto de las acciones de protección, cumplimiento, hábeas corpus, hábeas data, acceso a la información pública y demás procesos constitucionales, así como los casos seleccionados por la misma para su revisión. Partiendo de esta idea, ha de comentarse brevemente una resolución definitiva de este foro que marcó una línea jurisprudencial entorno a la constitucionalidad del afianzamiento tributario desde el año 2010 hasta la fecha.

Se trata de la sentencia N.º 014-10-SCN-CC, de 5 de agosto de 2010, publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial N.º 256 del 12 de agosto, que resolvió el caso N.º 0021-09-CN y otros acumulados, cuya pretensión concreta giraba en torno a la declaración de

inconstitucionalidad del apartado innumerado del artículo 233 tantas veces referenciado, por vulneración del artículo 75 constitucional. En definitiva, la citada sentencia es desestimatoria ya que se decanta por declarar la constitucionalidad condicionada del afianzamiento tributario. ¿Qué quiere decir esto? Que deberá estimarse constitucional hasta que la Asamblea Nacional en virtud de su facultad reformativa de las leyes haga la modificación pertinente; siempre y cuando se interprete y aplique el primer y último inciso del fragmento incorporado de otra manera: en el sentido de que deberá admitirse la demanda y el plazo para pagar la caución se contará ahora a partir de la notificación de su admisión, verificándose el resto de sus efectos.

El impacto de este fallo, propiciado en buena medida porque se dispuso que todos los Tribunales Distritales de lo Fiscal a partir de su firmeza, tenían que aplicar lo resuelto en ella respecto a todas aquellas causas que hubieren ingresado o ingresaren y cuyo trámite estuviera pendiente por el pago de la caución, ha sido lamentable. La línea jurisprudencial descrita no varió en la Sentencia N.º 008-12-SCN-CC, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No 641, de 15 de febrero del 2012, relativa al caso N.º 0031-11-CN; en la Sentencia 038-13-SCN-CC de 11 de junio de 2013 sobre el caso N.º 0171-12-CN; en la Sentencia N.º 003-17-SCN-CC de 10 de mayo de 2017, sobre el caso N.º 0129-14-CN, ni en ninguna otra que se conozca hasta la fecha.

No obstante la modulación realizada por la Corte, en cuanto a la necesaria admisión del escrito promocional y al momento en que debe satisfacerse la caución, el afianzamiento tributario continúa restringiendo derechos y libertades constitucionales, por lo que la declaración de constitucionalidad condicionada fue un desacertado recurso que no soluciona el problema de fondo de esta institución ya que la garantía de contar con un proceso justo, imparcial, efectivo, en igualdad de condiciones y oportunidades, que salvaguarde la aplicación del Derecho en su conjunto, aún permanece en las sombras. Tal es así que puede sostenerse que tanto la interpretación legal del artículo *in comento* como la interpretación jurisprudencial ofrecida por la Corte Constitucional –con carácter vinculante y obligatorio– adolecen de vicios de carácter material que indudable y severamente laceran su constitucionalidad.

### 5.3. *Sobre la vigencia de la institución del afianzamiento tributario*

Con la entrada en vigor del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) publicado en el Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015, el apartado innumerado del artículo 233 del Código Tributario quedó derogado de conformidad con la Disposición Derogatoria QUINTA.

Sin embargo, curiosamente el artículo 324 del COGEP regula que para suspender la eficacia de un acto administrativo que imponga al administrado una obligación de dar por la vía contenciosa tributaria, el tribunal deberá ordenar a este el pago de una caución ascendente al 10% de la obligación; pues en caso de no hacerlo, el acto impugnado continuará ejecutándose. Por tanto, se mantienen las mismas limitaciones y obstáculos aludidos que afectan el derecho a la tutela judicial efectiva y los otros derechos correlativos.

Por otro lado, como las demandas interpuestas en la Corte Constitucional antes de la entrada en vigor del COGEP y las que todavía se encuentren en trámite deben ser resueltas – según la Disposición Transitorias PRIMERA- conforme a la normativa vigente al momento de su presentación, el artículo innumerado no ha perdido del todo su eficacia. Por ello podemos concluir que el afianzamiento tributario, en la práctica, continúa vigente.

## **6. Conclusión:**

En función del objetivo general trazado y del marco teórico desarrollado, es posible concluir que el afianzamiento tributario conculca el derecho al acceso a la justicia, que ha de ser libre y gratuito; el derecho a la tutela judicial efectiva, en tanto no encaja dentro de las garantías propias del debido proceso, ni en la concepción de una administración de justicia inspirada en el derecho de igualdad en sentido formal y sobre todo material, así como en el derecho a la seguridad jurídica. Su inconstitucionalidad se fundamenta, además, en el irrespeto a la equidad como principio del sistema tributario, y de otros como la generalidad y la eficiencia, igualmente reconocidos en la Constitución, los que están dirigidos – curiosamente- a proteger los derechos e intereses de los contribuyentes; principios a los que, no solo por espacio, sino también por diseño metodológico, no fue posible incluir en el actual estudio, vislumbrándose aquí una oportunidad para continuar profundizando en el tema más adelante.

La formulación legal y la manera en que desacertadamente la jurisprudencia ha sostenido su constitucionalidad, aunque condicionada, vulneran estos y otros derechos

fundamentales como el derecho a la defensa, que atendiendo al artículo 11, apartado 9, de la vigente Constitución debe ser respetados por encima de derechos infra-constitucionales, toda vez que “El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.” Contradictoriamente, la posición que al respecto ha asumido la Corte Constitucional ecuatoriana, con alcance general y carácter vinculante, desconoce un precepto tan importante como el señalado y de alguna manera, las normas y los principios subyacentes en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, de donde se colige que los jueces actuantes en esta jurisdicción deben garantizar no solo la vigencia de los derechos constitucionales sino, además, defender la supremacía constitucional, más allá de motivaciones políticas e intereses económicos evidentes.

Es por ello que, si bien a través del afianzamiento se garantiza una gestión eficiente de los tributos por parte de las administraciones fiscalizadoras, contribuyendo a la prevención y control de la evasión fiscal, en puridad, el afianzamiento significa un claro retroceso en la práctica tributaria, al representar un verdadero obstáculo a la plena realización de ciertos derechos y garantías constitucionales, tal y como quedara expuesto en epígrafes anteriores. En definitiva, el efectivo acceso a la justicia y la oportunidad real de recibir una tutela jurisdiccional oportuna, pertinente y eficaz, no debe quedar condicionada en modo alguno al pago de una suma dineraria por concepto de caución para los supuestos previstos en la hipótesis del precepto *in comento*. Ello supondría una exclusión de facto de aquellos que no cuentan con el patrimonio suficiente para satisfacerla y, por tanto, tiene un matiz discriminatorio.

He aquí la necesidad de adoptar con urgencia las medidas pertinentes para que el Estado retome en esta materia su condición de efectivo garante de la legalidad, la seguridad y la justicia. Precisamente en este sentido se recomienda enrumbar los trabajos futuros que tomen como apoyatura la presente investigación, así como en el enfoque propiamente financiero – tributario de este asunto, que conducirían a tesis científicas diferentes.

## Referencias bibliográficas:

- Abramovich, V., & Courtis, C. (2002). *Los derechos sociales como derechos exigibles*. Madrid: Editorial Trota S.A.
- Ayudalegalpr.org. (18 de noviembre de 2014). *¿Qué es el acceso a la justicia?* Obtenido de Lawhelp.org: <https://ayudalegalpr.org/resource/qu-es-el-acceso-a-la-justicia?ref=1w2e1>
- Batallas Gómez, H. (2009). *El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional*. Obtenido de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/313/1/T730-MDE-Batallas-El%20afianzamiento%20en%20las%20acciones%20y%20recursos.pdf>
- Bouzat, G. (1997). *La argumentación jurídica en el control constitucional. Una comparación entre la judicial review y el control preventivo y abstracto de constitucionalidad*. Obtenido de [http://www.palermo.edu/derecho/publicaciones/pdfs/revista\\_juridica/n2N1y2-Abril1997/02%201y2Juridica11.pdf](http://www.palermo.edu/derecho/publicaciones/pdfs/revista_juridica/n2N1y2-Abril1997/02%201y2Juridica11.pdf)
- Cabanellas de Torres, G. (1997). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Editorial Heliasta.
- Ceballos Patiño, O. (septiembre de 2009). La derogación por inconstitucionalidad sobrevenida del afianzamiento como requisito previo para acceder a la justicia tributaria. (U. C. Guayaquil, Ed.) *Revista Jurídica Facultad de Jurisprudencia* , 309-318.
- D'Ambrocio, G. (16 de junio de 2014). *La regla del “Solve et Repete”: Un privilegio procesal para el fisco*. Obtenido de Revista Judicial: <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechotributario/2014/06/16/la-regla-del--solve-et-repete->
- Ezquiaga Ganuzas, F. J. (s.d.). *Sobre “Inconstitucionalidad y Derogación”*. Obtenido de Cervantes virtual: [www.cervantesvirtual.com/.../sobre-inconstitucionalidad-y-derogacion/](http://www.cervantesvirtual.com/.../sobre-inconstitucionalidad-y-derogacion/)
- Fonrouge, C. G. (2004). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: La Ley.
- García de Enterría, E. (2000). *Curso de Derecho Administrativo* (décima edición ed.). Madrid: Civitas Ediciones.
- Gran Diccionario de la Lengua Española*. (2016). Larousse Editorial S.L.
- Loza Delgado, L. M. (2016). *El afianzamiento tributario y su vulneración a los derechos constitucionales*. Universidad de los Hemisferios. Quito: Universidad de los Hemisferios. Facultad de Ciencias Políticas y Jurídicas.

- Maldonado Muñoz, M. (2014). Tributos, regla solve et repete y afianzamiento tributario. Crítica a la decisión de la corte constitucional ecuatoriana. *Cálamo Revista de Estudios Jurídicos* (2), 92-114.
- Martín García, J. (2010). *La justicia gratuita* (primera ed.). España: Fundación LEXNOVA.
- Montesdeoca P., P. (2012). *El afianzamiento de las obligaciones tributarias de acuerdo con la Ley de Equidad Tributaria*. Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Facultad de Jurisprudencia, Quito.
- Organización de Naciones Unidas. (s.d.). *Acceso a la Justicia*. Obtenido de La ONU y el Estado de Derecho: <https://www.un.org/ruleoflaw/es/thematic-areas/access-to-justice-and-rule-of-law-institutions/access-to-justice/>
- Ossorio, M. (s.f.). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, 1ª Edición Electrónica. Obtenido de [https://conf.unog.ch/tradfrweb/Traduction/Traduction\\_docs%20generaux/Diccionario%20de%20Ciencias%20Juridicas%20Politicas%20y%20Sociales%20-%20Manuel%20](https://conf.unog.ch/tradfrweb/Traduction/Traduction_docs%20generaux/Diccionario%20de%20Ciencias%20Juridicas%20Politicas%20y%20Sociales%20-%20Manuel%20)
- Paula Yáñez, C. M. (2014). *El afianzamiento para levantar medidas cautelares dictadas en el procedimiento de ejecución como exceso de poder de la Administración Tributaria*. Quito: Tesis previa a la obtención del Título de Abogado.
- Poder Judicial de la República Oriental del Uruguay. (2017). *Inconstitucionalidad*. Obtenido de Poder Judicial de la República Oriental del Uruguay, Histórico de noticias: <http://www.poderjudicial.gub.uy/historico-de-noticias/140-articulos-explicativos/567-inconstitucionalidad.html>
- Prieto Sanchís, L. (1990). *Estudios sobre los derechos fundamentales*. España: Editorial Debate.
- Real Academia Española. (2014). *Diccionario de la Lengua Española*, Edición del Tricentenario. (Real Academia Española, Editor) Recuperado el 20 de octubre de 2017, de DLE: <http://dle.rae.es/?id=0xN1uir>
- Russo, E. A. (2001). *Derechos humanos y garantías* (primera edición, primera reimpresión ed.). (U. d. Aires, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Eudeba.
- Salazar Bravo, E. C. (2016). *El afianzamiento en materia tributaria y la vulneración a los Derechos Constitucionales*. Trabajo previo a la obtención del Título de Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. Facultad de Jurisprudencia y Ciencia Sociales y Políticas, Guayaquil.
- Santos Dávalos, O. (2010). Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador sobre la constitucionalidad de la obligación del afianzamiento tributario (Jurisprudencia). *Foro: Revista de Derecho, II semestre* (14), 159-178.

Torré, A. (2003). *Introducción al Derecho* (decimocuarta edición ampliada y actualizada ed.). Buenos Aires: Lexis Nexis Abeledo-Perrot.

Torres Falcón, M. (s.d.). El concepto de igualdad y los derechos humanos. Un enfoque de género. Obtenido de [http://portales.te.gob.mx/genero/sites/default/files/El%20concepto%20de%20igualdad%20y%20los%20derechos%20humanos\\_0.pdf](http://portales.te.gob.mx/genero/sites/default/files/El%20concepto%20de%20igualdad%20y%20los%20derechos%20humanos_0.pdf)

Tribunal Constitucional de España. (2016). *El recurso de inconstitucionalidad*. Obtenido de Tribunal Constitucional de España: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/Composicion-Organizacion/competencias/Paginas/01-Recurso-de-inconstitucionalidad.aspx>.

Véliz Loor, T. L. (2012). *La caución en la impugnación judicial de los actos determinativos de la obligación tributaria y su incidencia en las garantías constitucionales*. Tesis de Maestría en Derecho Administrativo, UTPL, Portoviejo.

Véscovi, E. (1999). *Teoría General del Proceso*. Bogotá: Editorial Temis.

### **Textos legales:**

*Constitución de la República del Ecuador* (2008). Incluye las reformas aprobadas en el Referéndum y Consulta Popular de 7 de mayo de 2011. Publicada en el Registro Oficial No. 449. 20 de octubre de 2008.

*Código Orgánico Tributario*(2005). Codificación No. 2005-09publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

*Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria* (2007). Ley sin número (s/n) aprobada el 28 de diciembre del referido año y publicada al día siguiente en el Registro Oficial 242-3S.

*Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional*(2009). Ley 0 Registro Oficial Suplemento 52 de 22-oct-2009. [http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4\\_ecu\\_org2.pdf](http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_ecu_org2.pdf).

*Código Orgánico General de Procesos*(2015), aprobado el 12 de mayo de 2015, en la sede de la Asamblea Nacional ubicada en el Distrito Metropolitano de Quito; y publicado en el Suplemento del Registro Oficial, Año 2 – N° 506, Quito, del viernes 22 de mayo de 2015.

## Anexos

### **Anexo I: Tenor literal del artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador.**

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

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

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

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