



UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA

La Universidad Católica de Loja

ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS MAESTRÍA EN DERECHO ADMINISTRATIVO

“La caución en la impugnación judicial de los actos determinativos de la obligación tributaria y su incidencia en las garantías constitucionales.”

Trabajo de fin de carrera previo la obtención del título de Magíster en Derecho Administrativo.

Autora:

Véliz Loor Tábita Lucía

Director:

Burneo Valdivieso Julian Mauricio, Dr.

PORTOVIEJO – ECUADOR

2012

CERTIFICACIÓN

Doctor

Burneo Valdivieso Julian Mauricio.

DIRECTOR DEL TRABAJO DE FIN DE CARRERA

CERTIFICA:

Que el presente trabajo, denominado: "La caución en la impugnación judicial de los actos determinativos de la obligación tributaria y su incidencia en las garantías constitucionales" realizado por el profesional en formación: Véliz Loor Tábitha Lucía; cumple con los requisitos establecidos en las normas generales para la Graduación en la Universidad Técnica Particular de Loja, tanto en el aspecto de forma como de contenido, por lo cual me permito autorizar su presentación para los fines pertinentes.

Loja, junio ____ de 2012

f)

AUTORÍA

Las ideas, conceptos, procedimientos y resultados vertidos en el presente trabajo de fin de carrera, son de exclusiva responsabilidad del autor.

.....

Véliz Loor Tábitha Lucía

CESIÓN DE DERECHOS

“Yo Véliz Loor Tábitha Lucía declaro ser autora del presente trabajo y eximo expresamente a la Universidad Técnica Particular de Loja y a sus representantes legales de posibles reclamos o acciones legales.

Adicionalmente declaro conocer y aceptar la disposición del Art. 67 del Estatuto Orgánico de la Universidad Técnica Particular de Loja que en su parte pertinente textualmente dice: “Forman parte del patrimonio de la Universidad la propiedad intelectual de investigaciones, trabajos científicos o técnicos y tesis de grado que se realicen a través, o con el apoyo financiero, académico o institucional (operativo) de la Universidad”

f.

Autor: Véliz Loor Tábitha Lucía

Cédula: 1309145728

DEDICATORIA

*Con amor y admiración hacia quienes son
mi fuente de inspiración y fortaleza,
mis padres.*

Tábitha

AGRADECIMIENTOS

Mis profundos sentimientos de gratitud primero para Dios, mi guía y protector perenne.

Mi agradecimiento especial para mis padres Hilario y Lucía, y mis hermanas Andrea y Marisela, cuya extraordinaria dedicación y apoyo incondicional e incansable, hicieron posible esta nueva realización.

Para mis estimados colegas: mi mentor Edison Cevallos y mi amiga Zoila Vanessa, mi particular reconocimiento, por su visión, profesionalismo y generosidad, brindados desinteresadamente, en este como en todos los proyectos de mi vida.

Tábitha

ÍNDICE DE CONTENIDOS

CERTIFICACIÓN	II
AUTORÍA	III
CESIÓN DE DERECHOS	IV
DEDICATORIA.....	V
AGRADECIMIENTOS	VI
ÍNDICE DE CONTENIDOS	VII
RESUMEN	X
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	5
MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL	5
1.- LA CAUCIÓN	5
1.1.- Definición	5
1.2.- Actos Administrativos	9
1.3.- Elementos del Acto Administrativo	11
1.4.- Características de los actos administrativos	12
1.5.- Clasificación de los actos administrativos	14
1.6.- Ejecutividad, Ejecutoriedad y Ejecución de los Actos Administrativos	14
1.7.- Extinción y reforma de los actos administrativos.....	16

CAPITULO II	19
2.1.- Obligaciones Tributarias.....	19
2.2.- Características de la obligación tributaria	21
2.3.- Clasificación de la Obligación Tributaria.....	23
2.4.- Nacimiento de la Obligación Tributaria	24
2.5.- Exigibilidad de la Obligación Tributaria.....	26
2.6.- Modos de Extinción de la Obligación Tributaria	26
2.7.- Derecho Comparado	30
CAPITULO III	33
3.- GARANTÍAS CONSTITUCIONALES	33
3.1.- Antecedentes de Garantías Constitucionales.....	33
3.2.- Definición Garantía Constitucionales	34
3.3.- Diferencia entre Garantía y Derecho.....	35
3.4.- Vinculación entre Garantía y Derecho.....	36
3.5.- Análisis de Caso.....	37
3.6.- Fundamentación Legal.....	44
3.7.- Hipótesis General.....	44
3.8.- Hipótesis Específica	44
CAPITULO IV	45
4.1.- Modalidad de la Investigación	45

4.2.- Nivel de Investigación	45
4.3.- Métodos	45
4.4.- Técnicas.....	46
4.5.- Instrumentos	46
4.6.- Población y Muestra.....	46
4.7.- Recolección de la Información	47
4.8. - Procesamiento de la Información.....	48
CAPITULO V	49
5.1.- INVESTIGACIÓN DE CAMPO	49
5.1.1.- APLICACIÓN DE ENCUESTAS Y ANÁLISIS DE RESULTADOS	49
5.2.- MATRIZ DE COMPARACIÓN DE OBJETIVOS E HIPÓTESIS.....	72
6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	74
6.1. CONCLUSIONES.....	74
6.2.- RECOMENDACIONES	76
7.- PROPUESTA DE REFORMA DE LEY	79
8.- BIBLIOGRAFÍA	85
9.- ANEXOS	87

RESUMEN

La presente investigación tuvo como propósito analizar el artículo innumerado a continuación del Art. 233 del Código Tributario, que establece que para deducir acciones contra actos determinativos que contengan obligaciones tributarias, procedimiento de ejecución u otros, deberá presentarse un afianzamiento equivalente al 10% de la cuantía, norma que contraviene lo establecido en el Art. 75 de la Constitución.

Accesoriamente se examinó la conceptualización, características, finalidades y, principalmente, los efectos jurídicos hacia el sujeto pasivo de la obligación tributaria, así como las garantías constitucionales en un caso práctico.

Efectuado el estudio metódico, mediante la ponderación entre el texto tributario y el constitucional y varias encuestas a los contribuyentes, jueces y abogados en libre ejercicio, se verificó la ilegitimidad del afianzamiento en materia tributaria, principalmente al constatar que vulnera la tutela jurisdiccional efectiva, ya que no se puede condicionar el acceso a la administración de justicia mediante la consignación de un determinado valor por concepto de caución, por lo que se propuso que se realice la reforma necesaria, para que neutralice el contenido normativo y garantice la armonía con los preceptos constitucionales.

INTRODUCCIÓN

No obstante a que el Art. 75 de la Constitución establece el acceso gratuito a la justicia, mediante la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el tercer Suplemento del Registro Oficial N. 242 del 29 de diciembre del 2007, específicamente en su artículo 7, se dispuso agregar un artículo innumerado a continuación del Art. 233 del Código Tributario determinando lo siguiente:

“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 ejecutoriada el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere”¹.

¹ Código Tributario, (2011) Art. innumerado a continuación del 233. Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Del análisis de la disposición transcrita, se puede sostener que resulta inconstitucional, ya que se contrapone dogmáticamente con lo que determina la Constitución de la República en varios de sus artículos, principalmente en el Art. 75 que taxativamente determina que *“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”*; así como en el artículo 76 numeral 7 literal “A” que supremamente expresa que *“nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento”*.

Análogamente nuestra Ley Suprema manifiesta imperativamente en su Art. 173 que *“los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial”*.

Con tales antecedentes de carácter constitucional, se evidencia que la norma del artículo innumerado a continuación del Art. 233 del Código Tributario debe ser revisada por la Asamblea Nacional, para que se reforme este limitante en el acceso a la justicia.

Esta restricción como hemos referido debe ser analizada sin más dilaciones por nuestros legisladores, ya que la norma cuestionada fue objeto de revisión por la Corte Constitucional para el periodo de transición, la que emitió su pronunciamiento publicado en el Registro Suplemento número 359 del lunes 10 de enero del 2010, al absolver una consulta efectuada por los Jueces de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 de Guayaquil, sobre la constitucionalidad del Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del

Ecuador, que dispone agregar el artículo innumerado a continuación del Art. 233 del Código Tributario, resolviendo:

“Declarar la constitucionalidad condicionada del artículo agregado a continuación del Art. 233 del Código Tributario... Declarar, como consecuencia, que la disposición referida será constitucional, hasta que la Asamblea Nacional, realice la reforma necesaria, siempre y cuando se aplique e interprete el inciso primero y final del mencionado Art. 7 de la siguiente manera: *El auto en que el Tribunal acepte al trámite la acción de impugnación de obligaciones tributarias, fijará la caución prevenida en el inciso 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*”.

El mencionado criterio de la Corte Constitucional, ratifica la constitucionalidad del Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, que agregó el artículo innumerado a continuación del Art. 233, sin embargo el que la misma sea condicionada, no resuelve el acceso gratuito a la justicia, ya que por lo contrario establece un lapso de quince días para su cumplimiento iniciado un proceso de impugnación en materia tributaria, bajo pena de archivar el litigio si se incumple tal consignación, lo que evidencia la contradicción con la norma constitucional establecida en el Art. 75 de la Ley Suprema, así como la tutela efectiva, imparcial y expedita de los derechos e intereses de los administrados, con sujeción de inmediación y celeridad, ya que la referida norma exige, la presentación de una caución equivalente al 10% de la cuantía, sin la cual se tendría por no presentada la demanda o se ordenaría su archivo.

Esta normativa sobre afianzamiento contiene una seria limitación al libre acceso a la justicia, que vulnera, no solamente normas de carácter constitucional, sino que violenta derechos inherentes a la naturaleza del ser humano, por lo que requiere de una indispensable depuración, proceso indispensable para evitar la colisión de una norma de jerarquía inferior con la Carta Magna, depuración que beneficiará directamente a los contribuyentes, quienes en la actualidad se hallan en una franca situación de indefensión.

Acorde a lo establecido fue factible llevar a cabo la presente investigación ya que con la presente Carta Magna eminentemente garantista de derechos, con los casos suscitados, y ante una sociedad que no permite ser silenciada cuando sus derechos son transgredidos, se contó con material y tiempo disponible, con recursos económicos y fuentes de información que hicieron posible el correcto desarrollo del trabajo de investigación.

Se logró alcanzar el *objetivo general*, que fue *establecer si existe la vulneración de garantías constitucionales en la aplicación del artículo innumerado a continuación del Art. 233 del Código Tributario*, así como los *objetivos específicos* en lo relacionado a *determinar si la Constitución de la República establece el acceso gratuito a la justicia; y, el respeto a la jerarquía de la Constitución de la República en este caso*; ya que se elaboró una propuesta alternativa que solucione el problema investigado, de acuerdo a la investigación de Campo realizada a los profesionales del derecho tales como: Jueces Provinciales y Abogados en el libre ejercicio de la profesión, que corroboraron las restricciones que dicho artículo posee frente a expresas garantías constitucionales como el acceso gratuito a la justicia y la tutela efectiva de los derechos e intereses de los administrados.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

1.- LA CAUCIÓN

1.1.- Definición

En su Diccionario Jurídico, Guillermo Cabanellas de la Cueva explica que *caución* significa generalmente cualquier obligación que se contrae para la seguridad de otra obligación propia o ajena.²

En nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 31 del Código Civil contiene idéntica definición, indicando además los tipos de caución que son admisibles (fianza, prenda e hipoteca).

La fianza es una garantía personal que se constituye asumiendo un tercero el compromiso de responder del cumplimiento de una obligación si no la cumple el deudor principal. El artículo 2238 del Código Civil ecuatoriano ratifica esta concepción doctrinal estableciendo que la *“fianza es una obligación accesoría 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. La fianza puede constituirse, no sólo a favor del deudor principal, sino de otro fiador.”*

²CABANELLAS DE LA CUEVA, Guillermo (2006), Diccionario Jurídico Heliasta, Argentina Buenos Aires.

Concretamente la fianza se trata de un contrato accesorio de otro principal, la fianza no puede concebirse aisladamente, sino condicionada por la existencia de una obligación que delimite el contenido de la misma garantía. Es, generalmente, subsidiaria, ya que el fiador sólo se obliga para el caso de que el deudor principal no cumpla su obligación; consecuencia de esta subsidiariedad es el beneficio de excusión establecido a favor del fiador (éste sólo responde si el deudor principal carece de bienes, de tal modo que primero se va al patrimonio del deudor). Dicho beneficio es renunciable, lo que propicia la existencia de la fianza solidaria, en virtud de la cual el acreedor goza de la posibilidad de dirigirse indistintamente contra deudor o fiador, sin necesidad de excusión alguna.

Últimamente se ha desarrollado una variedad de esta fianza solidaria de gran raigambre en el mundo mercantil; es la conocida como «pago al primer requerimiento», en virtud del cual, el acreedor, vencida la obligación, requiere al garante, exigiéndole su cumplimiento, y éste ha de satisfacer el pago de forma inmediata.

Por su parte, **la prenda** es un derecho real de garantía consistente en la transmisión de la posesión de la cosa al acreedor o un tercero, para garantizar el cumplimiento de una obligación. Nuestro Código Civil, en su artículo 2286, establece que *“por el contrato de empeño o prenda se entrega una cosa mueble a un acreedor, para la seguridad de su crédito. La cosa entregada se llama prenda. El acreedor que la tiene se llama acreedor prendario.”*

Pueden señalarse como caracteres, obligaciones y efectos de la prenda, según lo ha referido Juan Holguín en su Manual Elemental de Derecho Civil del Ecuador los siguientes:

“Entre sus principales caracteres encontramos:

- a) Recae sobre bienes muebles, privando al deudor de la posesión de los mismos, que pasa al acreedor, o a un tercero.
- b) Faculta al acreedor, en caso de impago, para provocar la venta de la cosa dada en garantía, si bien no puede quedarse con ella en cuanto acreedor.

Constituida la prenda, surgen una serie de obligaciones para las partes:

- a) Respecto del acreedor, viene obligado a cuidar la cosa dada en prenda, en cuanto que es poseedor por cuenta ajena, y debe abstenerse de usar la cosa pignorada, aunque, si la prenda produce intereses, compensará al acreedor los que perciba con los que le deben, o en cuanto excedan de los legítimamente debidos, los imputará al capital; finalmente, debe restituir la prenda cuando se haya cumplido la obligación que con ésta se garantiza;
- b) Respecto del deudor, debe satisfacer la obligación principal con sus intereses (si coinciden en la misma persona la condición de deudor principal y pignoraticio); abonar al acreedor los gastos realizados en la conservación y custodia, y, finalmente, responder ante el acreedor de la quieta y pacífica posesión de la cosa pignorada.

Respecto de los efectos de la prenda, puede también distinguirse:

- a) Con relación al acreedor, viene obligado a cuidar la cosa, evitando el uso abusivo de la recibida en prenda, y no puede, satisfecho el crédito, retener la cosa, salvo que, mientras retuviese la prenda el deudor contrajese con él otra deuda exigible antes de haberse pagado la primera, en cuyo caso puede prorrogar la retención hasta que se le satisfagan ambos créditos;

- b) Respecto del deudor, debe sufrir la retención hasta la total satisfacción del crédito y, en caso de incumplimiento de la deuda principal, sufrir la venta del bien pignorado mediante subasta judicial o notarial”.

Para constituir prenda en garantía es necesario tener la libre disposición de los bienes y, respecto de bien, que se trate de cosa mueble que esté en el tráfico y sea susceptible de posesión. Su función garantizadora se extiende a cualquier obligación válidamente constituida.

La prenda se extingue por cumplimiento o extinción del débito que asegura, por renunciar unilateralmente al acreedor a la garantía, por pérdida del bien objeto de prenda y, en su caso, por realizarse la condición o llegar el término.

La hipoteca podría ser definida como un derecho real que grava bienes inmuebles, sujetándolos a responder de una obligación. A este respecto, el artículo 2309 de nuestro Código Civil define a la hipoteca como *“un derecho de prenda, constituido sobre inmuebles que no dejan por eso de permanecer en poder del deudor.”*

“Los caracteres que identifican a la hipoteca son los siguientes:

- a) Es un derecho real inmobiliario;
- b) Es un derecho de realización de valor;
- c) Es un derecho establecido en función de garantía del cumplimiento de una obligación dineraria;
- d) Es de carácter accesorio;
- e) Es indivisible; y,

f) Es solemne³.

1.2.- Actos Administrativos

En términos generales, el acto administrativo es toda voluntad unilateral realizada en el ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos particulares. Nuestro ordenamiento jurídico comparte la misma definición y la consagra en el artículo 65 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva.

El acto administrativo es una manifestación del poder administrativo, cuya característica es que se adopta en vía de decisión singular, en contra del acto del legislador (Reglamento) que es de carácter general, caracterizado por ser una imposición unilateral, imperativa y con consecuencias jurídicas para el destinatario.

Es una "declaración de voluntad" para descartar posibles actividades de la administración que no sean específicamente emanaciones de la voluntad estatal. Al decir que es "unilateral" se la diferencia de otras figuras que sí expresan la voluntad de la administración como son, por ejemplo, los contratos administrativos. Al ser en ejercicio de la función administrativa, se descarta a las funciones judiciales y legislativas, razón por la cual cabría entrar en detalle respecto de lo que se concibe como función administrativa. Y por último, se dice que "*produce efectos jurídicos individuales*" para diferenciar el acto administrativo de otras actuaciones administrativas creadoras de situaciones jurídicas para el administrado, como los reglamentos.

³ LARREA HOLGUIN, Juan, (2005). Manual Elemental de Derecho Civil del Ecuador.

Lino Fernández al referirse a los actos administrativos manifiesta: *“La expresión actos administrativos está referida a la actividad del Estado que ejerce una de las funciones fundamentales como es la función administrativa, cuya manifestación de voluntad se traduce a través de un conjunto de actos de administración, para alcanzar sus fines políticos jurídicos, económicos y sociales. En sentido amplio el acto administrativo se aplica a toda clase de manifestaciones de la actividad de los sujetos de la administración pública; y en el sentido estricto, comprende y abarca a las "manifestaciones de la voluntad del Estado para crear efectos jurídicos", particularmente esta última, de significación más restringida y específica, se constituye en el verdadero eje del derecho administrativo”*⁴.

María José Rodríguez por su parte los conceptúa estableciendo que: *“Los Actos Administrativos son toda declaración unilateral (su unilateralidad los diferencia de los contratos administrativos), efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales (el carácter individual de sus efectos, los diferencias de los actos administrativos), de forma directa. Todos los actos administrativos son impugnables en sede administrativa o judicial.”*⁵

Los actos administrativos son la decisión general o especial de una autoridad administrativa, en el ejercicio de sus propias funciones, y que se refiere a derechos, deberes, e intereses, de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas.

⁴ FERNÁNDEZ, Lino (1989) Editorial "G.H", La Paz Bolivia

⁵ RODRIGUEZ, María José, (2004) El acto administrativo Tributario, Universidad Austral, Biblioteca de Derecho Tributario, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires.

1.3.- Elementos del Acto Administrativo

Como toda declaración de voluntad en materia civil, se distinguen dos elementos fundamentales del acto administrativo: *elemento subjetivo* y *elemento objetivo*. El *elemento subjetivo* se refiere al *sujeto* que participan en su emisión; mientras que el *elemento objetivo* se refiere al *objeto, causa y fin del acto*.

1.3.1.- El sujeto.- Constituye el elemento subjetivo del acto administrativo. Es quien produce o emite el acto administrativo, es siempre la administración pública, a través de cualquiera de sus órganos. Este sujeto (órgano o autoridad) debe tener la necesaria competencia (lo que en materia civil equivaldría a la capacidad) para adoptar y ejecutar la decisión correspondiente.

1.3.2.- El Objeto.- Es la materia o contenido del acto administrativo, es decir, la sustancia de que se ocupa este. El objeto debe ser cierto, lícito y real, es decir identificable, verificable y conforme a la ley.

El objeto comprende, las materias que necesariamente forman parte del acto y sirven para individualizarlo. En cuanto a sus requisitos, el objeto debe ser lícito, cierto, posible y determinado. El objeto no debe ser prohibido por orden normativo.

1.3.3.- La Causa.- Es el motivo particular que impulsa a la administración a emitir un acto administrativo.

1.3.4.- La Finalidad.- El fin es el propósito general del acto administrativo. El fin es siempre de interés público, porque tiende a la satisfacción de necesidades sociales que son requerimientos más o menos urgentes de una comunidad determinada. Todo acto administrativo, necesariamente debe responder a un fin determinado, ya sea, de interés general y también a aquellos intereses a los que específicamente cada decisión debe estar dirigida.

1.4.- Características de los actos administrativos

Como características del acto administrativo se pueden resaltar las siguientes:

1.4.1.- Estabilidad.- Al igual que las leyes, los actos administrativos son estables, en el sentido de que forman parte del orden jurídico nacional y de las instituciones administrativas por que confieren derechos, establecen obligaciones y regulan la administración pública así como las relaciones entre ésta y los administrados. Dicha estabilidad, tiene que ver sobre todo con la naturaleza de los derechos adquiridos y con la presunción de legalidad que los rodea, en virtud de la cual se considera que todo acto administrativo se legítimo en principio, por que emana de las potestades de orden público que tiene la administración pública que persigue el interés social, colectivo.

A tal respecto, el Art. 68 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva establece que *“los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y, de ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos en el estatuto.”*

1.4.2.- Impugnabilidad.- Se refiere a la posibilidad de contradecir o refutar lo declarado por la autoridad administrativa mediante el acto. La presunción de legalidad es relativa, mientras no se demuestre su invalidez lo que implica que pueden ser impugnados por vía administrativa o por la judicial. En sede administrativa a través de recursos jerárquicos, de revisión y otros, y en segundo lugar mediante acciones judiciales de nulidad. Por vía administrativa la impugnación o inconveniencia también procede por inoportunidad o inconveniencia de los actos administrativos frente al bien común y al orden público, pero por la vía judicial esa acción solo procede por causas de ilegalidad”⁶.

En este sentido, el Art. 69 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva señala que *“todos los actos administrativos expedidos por los órganos y entidades sometidos a este estatuto serán impugnables en sede administrativa o judicial. La impugnación en sede administrativa se hará de conformidad de este Estatuto. La impugnación en sede judicial se someterá a las disposiciones legales aplicables. En todo caso, quien se considere afectado por un acto administrativo lo podrá impugnar judicialmente ante el respectivo Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo de manera directa. No será necesario para el ejercicio de este derecho el que haya precedido reclamación administrativa previa la misma que será optativa.”*

⁶ **DERMIZAKY, PABLO**,(1999). 3ra edición, Editorial "Judicial", Santa Cruz Bolivia.

1.5.- Clasificación de los actos administrativos

1.5.1.-Según el ámbito de aplicación

Hay actos internos y externos. (Los primeros se dan dentro de la administración y no afectan a los administrados, tales son las decisiones, ordenes y sanciones que atañen a la organización y funciones del órgano administrativo y al desempeño o conducta de los agentes de la administración. Los externos afectan a los administrados en general o en particular, como por ejemplo el cobro de impuestos, aplicación de multas, etc.

1.5.2.- Según la Naturaleza de la Decisión

Pueden ser de introducción o de ejecución.

1.5.3.- Según las voluntades que interviene

Pueden ser simples o complejos.

1.5.4.- Por los efectos que producen

Se clasifican en actos que aumentan los derechos de los particulares y otros que los restringen.

1.6.- Ejecutividad, Ejecutoriedad y Ejecución de los Actos Administrativos

Consiste en la obligatoriedad, derecho a la exigibilidad y deber de cumplimiento que el acto importa a partir de su notificación. Es una potestad del Estado, que consiste, en que, para el cumplimiento de sus fines, la administración decide, ejecuta y sanciona en forma autónoma, sin la intervención de otros órganos. Esta

potestad se expresa a través de la decisión que es un acto administrativo que declara lo que es derecho en un caso concreto y de la ejecución que es el acto material encaminado a aplicar lo que se ha decidido.

La potestad ejecutiva se ejemplifica, en las medidas de política y seguridad para el mantenimiento del orden público, la prevención de los delitos, la imposición de multas, las aprehensiones de los delincuentes, y el derecho de la administración de bienes públicos, recaudar impuestos y contribuciones.

La Ejecutividad de los actos administrativos tiene un doble fundamento: por una parte, el provenir de un órgano o autoridad de orden público, está tiene preeminencia sobre los derechos e intereses de los particulares, que deben adecuarse a los requerimientos generales de la sociedad. Por otro lado, los actos administrativos persiguen siempre fines de beneficio colectivo señalados por las necesidades sociales, cuya satisfacción es imperiosa, en la mayoría de los casos.

Existe la ejecutoriedad propia e impropia:

- **Ejecutoriedad Propia.-** Se presenta cuando la administración Pública ejecuta sus propios actos, sin recurrir a la ayuda del órgano judicial, ni de ningún otro poder. Esto ocurre, en virtud de la presunción de legalidad y de la ejecutividad de los actos administrativos. Para ello la administración pública dispone de sus potestades de imperio y ejecutiva, y del apoyo de las disposiciones expresas de la ley.

- **Ejecutoriedad Impropia.**- Es la negación de la ejecutoriedad, ya que en tales casos el acto carece en sede administrativa de toda fuerza ejecutoria, debiendo acudir al órgano judicial para obtener su cumplimiento"⁷

1.7.- Extinción y reforma de los actos administrativos

De acuerdo con lo establecido en el Art. 89 del Estatuto de Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, *"los actos administrativos que expidan los órganos y entidades públicas se extinguen o reforman en sede administrativa de petición del administrado"*.

En general, también se extinguen los actos administrativos por el cumplimiento de alguna modalidad accidental a ellos, tales como plazo o condición. También se extinguen los actos administrativos surgidos como consecuencia de decisiones poderes públicos que incidan en las instituciones u órganos administrativos sujetos al Estatuto.

En sede administrativa se extinguen o reforman los actos administrativos por razones de legitimidad o de oportunidad.

Las razones de oportunidad están contempladas en el artículo 90 del Estatuto de Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, que dispone que *"La extinción o reforma de oficio de un acto administrativo por razones de oportunidad tendrá lugar cuando existen de orden público que justifican declarar extinguido dicho acto administrativo. El acto administrativo que declara extinguido un acto administrativo por razones de oportunidad no*

⁷ **CASSAGNE**, Juan Carlos, (1998) Tomo II, Editorial "Heiasta", Buenos Aires. Argentina.

tendrá efectos retroactivos. La extinción la podrá realizar la misma autoridad que expidiera el acto o quien la sustituya en el cargo, así como cualquier autoridad jerárquicamente superior a ella."

Las razones de legitimidad están contempladas en el artículo 93 del Estatuto de Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, que determina que: *"Cualquier acto administrativo expedido por los órganos y entidades sujetas a este estatuto deberá ser extinguido cuando se encuentre que dicho acto contiene vicios que no pueden ser convalidados o subsanados. El acto administrativo que declara extinguido un acto administrativo por razones de legitimidad tiene efectos retroactivos."*

El artículo 94 del Estatuto de Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva expresa que: *"No son susceptibles de convalidación alguna y en consecuencia se considerarán como nulos de pleno derecho: a) Aquellos actos dictados por un órgano incompetente por razones de materia, territorio o tiempo; b) Aquellos actos cuyo objeto sea imposible o constituya un delito; y, c) Aquellos actos cuyos presupuestos fácticos no se adecuen manifiestamente al previsto en la norma legal que se cita como sustento. Tampoco son susceptibles de convalidación aquellos actos cuyo contenido tenga por objeto satisfacer ilegítimamente un interés particular en contradicción con los fines declarados por el mismo acto, así como los actos que no se encuentren debidamente motivados."*

El Estatuto de Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva en su artículo 95 expresa que: *"Todos los demás actos que incurran en otras infracciones al ordenamiento jurídico que las señaladas en el artículo anterior, inclusive la desviación de poder, son anulables y por lo tanto podrán ser"*

convalidados por la autoridad tan pronto como dichos vicios sean encontrados con el propósito de garantizar la vigencia del ordenamiento jurídico. La convalidación de los actos regirá desde la fecha en que se expide el acto convalidatorio. Si el vicio es de incompetencia por el grado, el acto viciado será convalidado por la autoridad jerárquica superior y si el vicio consistiere en la falta de alguna autorización, podrá ser convalidado mediante el otorgamiento de la misma por el órgano o autoridad competente".

Por último, el artículo 98 del Estatuto de Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva estipula que: "*Los errores de hecho o matemáticos manifiestos pueden ser rectificadas por la misma autoridad de la que emana el acto en cualquier momento hasta tres años después de la vigencia de este".*

CAPITULO II

2.1.- Obligaciones Tributarias

El artículo 15 del Código Tributario la define: "*Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley*".

En estricto sentido, alude sólo a la obligación tributaria material o principal, y no comprende a las obligaciones formales o secundarias, por lo que bajo un criterio más integral la obligación tributaria es un vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos o sujetos activos, y los contribuyentes, responsables o sujetos pasivos de aquellos, en virtud del cual éstos deben satisfacer la prestación económica, así como cumplir los deberes tributarios formales, al producirse los presupuestos legales, que conforman la hipótesis legal tributaria o el hecho generador.

La obligación tributaria nace en el momento que se verifica el hecho generador, lo cual nos crea el deber de cumplir con el tributo que nos corresponde como contribuyente responsable.

La obligación tributaria reconoce una fuente que es la Ley la cual se traduce en el acto en virtud del cual se retiene el impuesto a pagar de la renta gravada antes de

efectuarse el pago de las obligaciones contraídas con terceros. Las personas físicas o jurídicas que realizan esta retención son los agentes de retención, las personas jurídicas y los negocios de único dueño deberán actuar como agente de retención cuando paguen o acrediten su cuenta a personas naturales y sucesiones indivisa, así como a otros entes no exentos del gravamen, excepto a las personas jurídicas, los importes por conceptos y formas que establezca la Ley y el Reglamento.

El art 19 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno indica que: *“Están obligados a llevar la contabilidad y declarar impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas sociedades. También estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que al principio de Enero operen con un capital o cuyo ingreso bruto o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establece en el reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuniarias forestales o similares. Las personas naturales que realicen actividades empresariales que operen con un capital o que obtengan ingresos anteriores, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible”*⁸.

Los agentes de retención son las entidades públicas, comerciales, sociedades, personas físicas cuando estén obligados a llevar contabilidad, cuando ejerzan su profesión liberal como una actividad habitual, las asociaciones civiles con o sin persona jurídica, las sociedades cooperativas y las demás entidades de derecho público cuyo objetivo principal consista en la realización de actividades lucrativas o no, los profesionales comisionistas y consignatarios, así como todo aquel ente que efectúe pagos por sueldos, comisiones, premios, alquileres, arrendamientos, honorarios, entre otros.

⁸ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art .19. (2011) Corporación de Estudios y Publicaciones

2.2.- Características de la obligación tributaria

Se destacan las siguientes características fundamentales de la obligación tributaria:

2.2.1.- Es un Vínculo jurídico: El vínculo jurídico tributario nace de la circunstancia de que la obligación impositiva tiene su origen en el ordenamiento jurídico del Estado y más específicamente de la Ley; este vínculo se lo puede calificar como legítimo, tratándose de la obligación tributaria material, mientras que en las obligaciones formales que pueden tener como fundamento la Ley, el reglamento e incluso las órdenes administrativas de autoridad competente, lo que lleva a concluir que las obligaciones tributarias materiales tienen como causa inmediata siempre a la Ley, mientras que las obligaciones tributarias formales tienen como su causa mediata.

Como toda obligación de naturaleza jurídica, la obligación tributaria conlleva la *coercibilidad*, esto es el derecho del sujeto activo a exigir su cumplimiento empleando la coacción, a través los mecanismos legalmente previstos para el efecto, destinados a precautelar particularmente la realización de la obligación material, por la vía coactiva, así como el pago de los intereses por la mora y recargos; al procedimiento coactivo y de ejecución para la recaudación de los créditos tributarios, se suma la imposición de las sancione

2.2.2.- Es personal: El vínculo jurídico tributario implica un conjunto de relaciones entre los sujetos del tributo o sujetos de la relación tributaria, esto es entre el beneficiario o titular del gravamen y el obligado a realizar las prestaciones impositivas. Esta relación comprende la existencia de derechos y obligaciones recíprocos entre tales sujetos, una vez que se produzca en la práctica la hecho

generador, al concurrir los presupuestos de la hipótesis legal; solo entonces el acreedor tributario tendrá el derecho de exigir la prestación tributaria, y el sujeto pasivo tiene el deber de cumplirla. Se trata de un vínculo personal en principio *simple*, pues la obligación tributaria debe cumplirse por cada persona, respecto de la cual se haya producido el hecho generador; sin embargo, si la obligación tributaria debe satisfacerse por el contribuyente o por el responsable, el vínculo personal será *solidario* entre los dos, solidaridad que nace de la propia Ley, y que da derecho al acreedor encaminar su acción de cobro, contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos conjuntamente, a su arbitrio.

2.2.3.-Es condicionada: Conforme a los principios generales del Derecho, obligaciones condicionales son las que dependen para su perfeccionamiento de una condición, esto es, de un acontecimiento futuro que puede suceder o no; dicha condición puede ser positiva o negativa, según consista en que el acontecimiento acaezca o no. La obligación tributaria es una obligación implica una condición *tácita y positiva*, en el sentido que su nacimiento depende de la realización de la hipótesis legal, configuración legal o hecho generador, de tal manera que si no se produce el hecho generador real, no acaecerá dicho nacimiento, aunque el tributo exista. Es una condición *contingente*, pues puede ocurrir o no, y *suspensiva* pues el acreedor tributario no tiene sino una mera expectativa, y no el derecho a exigir la prestación del respectivo tributo, mientras no se hayan perfeccionado los presupuestos legales en el caso concreto.

2.2.4.-Contiene la obligación de dar: La obligación material tributaria consiste en la prestación pecuniaria del tributo, que consecuentemente es una obligación de dar, concretamente dinero.

Si bien es cierto que el artículo 15 del Código Tributario admite la posibilidad de que se cumpla la obligación mediante la entrega de bienes o la prestación de servicios, esto en la práctica no acontece pues dicho Código sólo contiene los parámetros generales dentro de los cuales se desenvuelve la tributación y las leyes tributarias especiales que le prevalecen, crean impuestos que se satisfacen únicamente por la vía dineraria y determinan específicamente la Administración Tributaria encargada del cobro y manejo de los recursos provenientes. Por excepción, bajo circunstancias puntualizadas en las leyes tributarias, el pago de tributos se hace efectivo en los bienes del contribuyente cuando éste ha sido objeto de un procedimiento de ejecución.

2.2.5.- Es indivisible: En general, las obligaciones tributarias están concebidas para ser cumplidas en su totalidad; sin embargo, la legislación admite, por excepción, que puedan fraccionarse, como en los casos de los pagos anticipados, pagos parciales y convenios de pago o facilidades de pago. Los casos de excepción han de ser señalados en forma expresa por la Ley, conforme al principio de reserva legal.

2.2.6.- Es legal: Las obligaciones tributarias nacen de la ley o de acto legislativo de autoridad competente (Art. 3 del Código Tributario) y deben cumplirse con sujeción estricta a las regulaciones legales, esto es de la manera determinada en la Ley impositiva y no de otra.

2.3-Clasificación de la Obligación Tributaria

La obligación tributaria comprende dos *clases*: **la obligación material o principal y la obligación secundaria o formal.** La primera, denominada también como sustantiva, consiste en el deber de satisfacer la prestación económica del tributo, al producirse el hecho generador real; en la doctrina se considera como

sinónimo de deuda tributaria material; y la segunda, denominada también como adjetiva, es el cumplimiento de deberes formales tributarios.

El Código Tributario no tiene una clasificación expresa de la obligación impositiva, aunque las regula. Su artículo 15 contiene un concepto de obligación tributaria, que es pertinente sólo para la obligación principal, sustantiva o material.

Las obligaciones formales, adjetivas secundarias tratan del cumplimiento de deberes formales tributarios, a cargo de los sujetos pasivos, contribuyentes y responsables en su caso, e incluso de terceros relacionados con la obligación tributaria; estos deberes, en forma general, están regulados por el Código Tributario, sin perjuicio de los que se establezcan en la legislación especial para determinados tributos, tanto en la ley, en sus reglamentos o en las órdenes de la administración tributaria debidamente autorizada para el efecto; constituyen mecanismos multifinalitarios, orientados en lo principal a asegurar el logro de los fines impositivos, de tal manera que se perfeccione la recaudación del ingreso económico creado por la Ley, en favor de los entes acreedores.

2.4- Nacimiento de la Obligación Tributaria

Respecto de la obligación tributaria material o principal, esto es la que consiste en la prestación económica del tributo, su nacimiento puede apreciarse tanto de una manera general como de un modo específico; en efecto, en el primer caso, se vincula con el principio de legalidad o de reserva legal, según el cual sólo mediante Ley se pueden crear, modificar o suprimir gravámenes, de tal manera que su causa eficiente es la norma jurídica respectiva: no hay tributo sin Ley, no hay más obligación tributaria que la establecida legalmente. Sin embargo, esta apreciación mantiene la obligación tributaria como hipótesis

jurídica o hecho generador, que se perfeccionará en cada caso si acaece realmente, pasando entonces a denominarse hecho generador real.

En consecuencia, en el aspecto específico, la obligación tributaria nace cuando los presupuestos tipificados en la norma tributaria o hecho generador, se realizan en un caso concreto y personal, tal como lo prescribe el Art. 18 del Código Tributario: *"La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la Ley para configurar el tributo"*; y ese presupuesto no es otro que el hecho generador, definido en su artículo 16: *"Se entiende por hecho generador el presupuesto establecido por la Ley para configurar cada tributo."* Tales hechos generadores, a su vez, fundamente consisten en actos jurídicos o hechos económicos, los que serán calificados conforme a su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la forma o denominación, o en atención a las relaciones económicas que efectivamente existan o establezcan los interesados, en su caso, según se ordena en el Art. 16 del mismo cuerpo legal.

La creación de un tributo implica la tipificación legal de hechos imponibles, que por tal razón son hechos jurídico tributarios, sometidos al principio ex-lege, que dan origen al nacimiento potencial de la obligación impositiva, puesto que la norma tributaria, como toda norma legal, es abstracta, pero está destinada a su realización concreta si sus presupuestos hipotéticos se producen efectivamente, con las consecuencias previstas legalmente en relación a la prestación pecuniaria, que ha de satisfacerse en estricto apego a dicha hipótesis jurídica. Sin embargo, cabe advertir que a pesar del nacimiento de la obligación material tributaria, no se satisface total o parcialmente la prestación económica, si la propia Ley ha conferido una exoneración, liberando en forma íntegra o en parte de tal obligación, por razones de orden público, económico o social⁹.

⁹ **MORALES QUIROS**, José Adolfo, (2002) Elementos del Derecho Tributario, Edición Primera.

2.5- Exigibilidad de la Obligación Tributaria

Como norma general, la exigibilidad de la obligación tributaria se cumple desde la fecha fijada por la respectiva Ley; en su defecto se aplicarán las reglas supletorias contenidas en el artículo 19 del Código Tributario que dispone: *“La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto. A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas: 1.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y, 2.- Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación”*.

2.6.- Modos de Extinción de la Obligación Tributaria

El artículo 37 del Código Tributario establece que la obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualquiera de los siguientes modos:

2.6.1.- La Solución o Pago

Según el artículo 1584 del Código Civil, *“el pago efectivo es la prestación de lo que se debe”*. El pago como modo de extinción o de cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, tiene su antecedente jurídico en los principios generales del Derecho, puesto que el pago es un modo genérico de cumplimiento de las obligaciones o deudas; por lo tanto, este modo no es exclusivo del Derecho Tributario, pero tiene las peculiaridades propias, que devienen de la circunstancia alusiva al hecho, que las deudas tributarias solo tienen como causa una norma legal, diferencia de otras clases de obligaciones o deudas que pueden tener origen en la voluntad unilateral del deudor o en la convención.

El pago de la obligación tributaria tiene que observar y atender el cumplimiento de algunos requisitos o condiciones, para que éste pueda producir el efecto correspondiente, la extinción, de la obligación que, de otra manera, pese al hecho de la acción en pago puede suspender o no causar la extinción deseada.

El Código Tributario no contiene una definición legal exacta de lo que se entiende por solución o pago de obligaciones tributarias, razón por la cual nos remitimos a la definición contemplada en la doctrina por parte del Dr. Calvo Ortega que en su Manuel de Derecho Tributario lo configura de la siguiente forma:

✚ **“Cómo debe hacerse El Pago.**- Salvo lo dispuesto en leyes especiales, el pago de las obligaciones tributarias se hará en efectivo, en moneda nacional de curso legal. Tratándose de tributos como el impuesto a la renta, por ejemplo, el artículo 112 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno permite la recaudación de valores correspondientes a impuestos, intereses y multas a través de instituciones financieras establecidas en el país que hayan celebrado convenios especiales con el Servicio de Rentas Internas. En aquellas localidades en las que exista una sola agencia o sucursal bancaria, ésta estará obligada a recibir las declaraciones y recaudar los impuestos, intereses y multas de los contribuyentes en la forma que lo determine la administración tributaria, aun cuando tal institución bancaria no haya celebrado convenio con el Servicio de Rentas Internas.

✚ **Imputación para El Pago.**- Cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprende también intereses y multas, los pagos parciales se

imputarán en el siguiente orden: primero intereses, luego el tributo y, por último multas.

✚ **Facilidades para El Pago.**- Las autoridades administrativas competentes, previa solicitud motivada del contribuyente o responsable, concederán, facilidades para el pago de tributos, mediante resolución, siempre que se cumplan los requisitos establecidos y dentro de los términos”.

2.6.2.- De la Compensación

Es el segundo modo de extinción de la obligación tributaria. En general se produce cuando dos o más personas son deudoras una respecto de la otra, esto es en forma recíproca y simultánea, circunstancia en la que concurre una compensación.

2.6.3.- De la Confusión

La confusión, esto es, el hecho de presentarse en una misma persona las calidades de acreedor y deudor de una misma obligación, conlleva naturalmente la extinción de la obligación porque una persona no puede a sí mismo pagarse. Se diferencia con la compensación en que ésta se presenta entre dos personas con dos obligaciones, en las que se cruzan las calidades de acreedor y deudor, extinguiéndose las obligaciones en los valores coincidentes, en tanto que en la confusión existe una sola persona o sujeto y una sola obligación tributaria, respecto de la cual, por determinadas circunstancias se produce el hecho de que el sujeto queda al mismo tiempo de acreedor y deudor de la obligación. Estas circunstancias generalmente se ocasionan por la transferencia de derechos y obligaciones principalmente en los hechos sucesorios, cesiones de activos y pasivos.

2.6.4.- Remisión

Equivale a la condonación de la deuda. En general todas las obligaciones pueden ser perdonadas libremente por el acreedor, excepto en los casos en los que la ley expresamente lo prohíba. Remitir una deuda es perdonar o condonar de su pago al deudor. Cuando se trata de la remisión de la obligación tributaria principal, se requiere de la expedición de una ley expresa que así lo disponga, a fin de no dejar al capricho y a veces al abuso- de las autoridades tributarias.

Respecto de multas e intereses por obligaciones tributarias no satisfechas o satisfechas en tiempo no oportuno, la Ley ha concedido a las máximas autoridades de las administraciones central, seccional y de excepción, la posibilidad de perdonar los valores correspondientes, tal como ocurrió con la amnistía tributaria que se implementó en el Ecuador con la disposición transitoria única contenida en la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 del 30 de julio de 2008.

2.6.5.- Prescripción

“Aunque el Código Tributario enuncia a la prescripción como un modo de extinción de las obligaciones tributarias, en estricto sentido jurídico dicha extinción es una consecuencia de la prescripción de derecho de la Administración Tributaria para el cobro de sus créditos”¹⁰.

¹⁰ **BILBAO UBILLOS, J.M.** (1997). La eficacia de los derechos fundamentales en las relaciones entre particulares. Madrid

En nuestra legislación, el artículo 55 del Código Tributario dispone que *“la obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado”*.

2.7.- Derecho Comparado

2.7.1.- España

En el ordenamiento jurídico español, la Ley General Tributaria (LGT) determina en su artículo 20 que “el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Nótese el uso de "presupuesto de naturaleza jurídica" con el que la ley identifica el hecho imponible, pues según la mayoría de la doctrina, la ley está dando una definición un tanto inexacta en el campo ontológico, de manera que lo idóneo sería hablar de hecho jurídico.

Cabe destacar que el artículo 20 de la Ley General Tributaria también afirma que el hecho imponible se utiliza para configurar cada tributo. De esta manera, el hecho imponible determinará si estamos ante un impuesto directo o indirecto, real o personal, sobre renta o sobre patrimonio, etc. Se convierte así en un elemento esencial del tributo, que tendrá efectos globales sobre éste.

Por otro lado, también se menciona el nacimiento de la obligación tributaria como un efecto del hecho imponible. Este momento será tenido en cuenta, a priori, para establecer el momento en el que iniciar el cómputo de la prescripción o para establecer la retroactividad de alguna norma, de manera que para que se tome otra referencia, es necesario que se produzca una disposición legal expresa que así lo establezca”.¹¹

2.7.2.- Ecuador

El Código Tributario Ecuatoriano a diferencia de la Ley Tributaria de España, en su Art. 16 establece el Hecho Generador, definiéndolo como el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

Este hecho generador según la legislación Ecuatoriana Tributaria, determina que: *“Cuando consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta la situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”*¹².

Concretamente el Art. 15 del Código Tributario establece como se ha referido en párrafos precedentes, que la obligación tributaria es el vínculo jurídico personal existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributo y los responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero,

¹¹ **CALVO ORTEGA**, *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General)*, ed. Civitas, 1997, Madrid.

¹² Código Tributario, Art 17.

especies o servicios apreciables en dinero al verificarse el hecho generador previsto por la ley.

El Dr. Luis Toscano Soria en su libro Derecho Tributario, hace un análisis de la obligación tributaria en Ecuador, determinando que dentro de la misma, como característica principal a diferencia de otras legislaciones internacionales, se encuentra el *Principio de Legalidad* según el cual, no hay tributo sin ley, ya que las cargas económicas de tributos en Ecuador las crea el Estado, y esta potestad la tiene el Presidente de la República.

CAPITULO III

3.- GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

3.1.- Antecedentes de Garantías Constitucionales

La institución que más se asemeja a las acciones constitucionales que protegen a los administrados, es el "writ of mandamus", remedio jurídico contra el abuso del poder estatal que se niega a ejecutar o hacer algo de su competencia, en este caso, la Corte Suprema de los Estados Unidos se encuentra facultada para dictar mandatos contra cualquier autoridad o funcionario estatal (un ejemplo se puede ver en el célebre caso *Marbury vs. Madison*).

En la constitución de Brasil de 1998, artículo quinto inciso LXXI, se consagró el *mandato de Injuncao*, que se concede en defensa de derechos y libertades fundamentales afectados por la falta de norma reguladora, que convierte en inviable el ejercicio de los derechos fundamentales y las prerrogativas inherentes a la nacionalidad, soberanía y ciudadanía.

Las garantías constitucionales para salvaguardar los intereses de los ciudadanos como institución, es totalmente nueva para el Perú; el antecedente latinoamericano más cercano de ésta institución se encuentra en la Constitución Colombiana de 1991.

Todo profesional en el ejercicio de la abogacía no debe de olvidar, que en los últimos 20 años, en América Latina, se ha asistido a un proceso cada vez más creciente, y al parecer irreversible, de fortalecimiento de los mecanismos e instituciones de defensa de la Constitución. Al establecer Tribunales Constitucionales, o Salas Supremas Especializadas al interior del Poder Judicial, se ha observado una paulatina transformación constitucional de diversos institutos procesales, tales como la Acción de Inconstitucionalidad, el Habeas Data, el conflicto entre órganos constitucionales, etc.

Uno de los más novedosos avances en las leyes y doctrina que van a la par en esta expansión de la justicia constitucional, es lo que en las constituciones de Colombia y Perú se ha venido en denominar "Acción de Inconstitucionalidad". En términos generales este es un proceso muy innovador que repara agravios de derecho e intereses subjetivos derivados de ciertas normativas que contravienen a la Constitución"¹³.

3.2.- Definición Garantía Constitucionales

“Conjunto de declaraciones, medios y recursos con los que los textos constitucionales aseguren a todos los individuos o ciudadanos el disfrute y ejercicio de los derechos y principios fundamentales que se les reconocen. Las garantías Constitucionales también denominadas individuales configuran las inspiraciones de un orden jurídico superior procurando que satisfaga los anhelos de una vida en paz, libre de abuso o con expeditivo recurso contra de ellos, con respeto para los derechos en general y de otras normas de índole colectiva, aunque de resultante individual al servicio de la dignidad humana.

¹³ **AGUILA Guido, AGUILA Bruno**, CALDERON Ana y PEREZ Renato, (2008) *Derecho Procesal Constitucional*. Primera Edición Lima: San Marcos Editorial, pp. 72-76.

Si estas garantías son Constitucionales, por insertarse en los textos de tal carácter desde el triunfo del constitucionalismo, para declinar ante el desprecio y hasta la ironía de los totalitarios en el siglo XX, no tienen tanto de garantía; por cuanto su ejercicio, cuando su declaración no es posterior a la vigencia, para jerarquizarla más aún, requiere los andadores de una ley especial, que suele recortar mucho el énfasis de los principios y entregarlos a repentinas restricciones por el poder ejecutivo, que cuenta con el resorte, también constitucional, de la suspensión de garantía”¹⁴.

La jurisdicción Constitucional se identificaba como la potestad que tenían los jueces y tribunales de pronunciarse sobre temas constitucionales. Esta potestad no la otorgan a los jueces las leyes que regulan su función sino que, a diferencia de sus facultades normales, es otorgada por la misma Constitución.

3.3.- Diferencia entre Garantía y Derecho

“El concepto de garantía se sustenta en la idea de seguridad y confianza que deben presidir las relaciones jurídicas. El desenvolvimiento de una sociedad en un Estado de Derecho descansa sobre un conjunto de GARANTÍAS y seguridades enunciadas en la Carta Magna, en la mayoría de los casos como declaraciones programáticas, y desarrolladas en determinadas leyes, que posibilitan las interrelaciones de los ciudadanos con el Estado y la de los ciudadanos entre sí.

De tal manera que en toda sociedad que se ufana de vivir en democracia, aquellos derechos que son inherentes a cada uno de sus miembros, sus respectivas GARANTIAS y el Estado de Derecho, constituyen una relación irrevocable, una

¹⁴ **CABANELLAS DE LA CUEVA**, Guillermo. (2006) Diccionario Usual, Editorial Heliasta, Buenos Aires Argentina- pág. 171.

perfecta tríada en la cual, cada uno de los elementos que la componen, se define y complementa en función de los demás”¹⁵.

Se considera pertinente, además, efectuar una necesaria distinción entre garantía y derecho fundamental que equivocadamente han sido tomadas como expresiones equivalentes.

Los derechos fundamentales se deben entenderlos como aquellas potestades que son innatas a cada ser humano y que constituyen verdaderos principios de carácter tanto jurídico como moral, debido a que son reconocidos por la legislación de un Estado determinado y además porque se basan en la dignidad humana.

Estas prerrogativas tienen por objeto favorecer el desarrollo social de todas las personas ya que, por un lado, mantienen al poder político dentro de ciertos límites y, por otro, obligan a dicho poder a la realización de ciertos fines que tiendan al mejoramiento de la convivencia.

El profesor Hernán Salgado en su obra Derecho Constitucional, nos indica que: *"Los derechos son aquellas facultades o valores esenciales que tiene cada persona y que están reconocidos por el orden jurídico nacional e internacional"*.

3.4.- Vinculación entre Garantía y Derecho

Es menester mencionar la ineludible vinculación que existe entre las garantías, los derechos fundamentales y los derechos humanos, que en la actualidad han cobrado una importancia suprema. Tal es así que tanto en el ámbito nacional como en el internacional se han fijado procedimientos encaminados a garantizar la

¹⁵ **SALMON AL VEAR**, Carlos: "El Régimen Procesal del Amparo Constitucional en el Ecuador"; Editorial Edición. Año 2002, Guayaquil, Ecuador.

efectiva observancia de estas prerrogativas básicas. Teniendo presente lo indicado, se colige la gran importancia que tiene dentro del sistema constitucional la efectiva protección de los derechos fundamentales y de ahí se desprende la imperiosa necesidad recogida por la Carta Magna Ecuatoriana al disponer que esta materia sea regulada por medio de una ley orgánica y otros cuerpos normativos.”¹⁶.

3.5.- Análisis de Caso

Entre los múltiples casos que se podrían citar para corroborar la importancia de la reforma urgente que amerita el Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, mediante la cual se agregó seguidamente al Art. 233 del Código Tributario la figura del afianzamiento o caución del 10% de cuantía en las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria y otros en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas; se citará y analizará el siguiente, que por su relevancia incidió en un pronunciamiento de la Corte Constitucional.

Caso Contencioso Tributario No. 2010-0055:

Ante la acción contencioso tributaria propuesta por un contribuyente contra el Servicio de Rentas Internas Regional Sur, por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del periodo fiscal 2006, demanda en la cual se dispuso el cumplimiento de lo ordenado en el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, esto es, que se pague la caución del 10% del total del acto de determinación tributaria impugnado, lo que el actor consideró

¹⁶ PEREZ SOLORZANO, José Luis, (2008) El diario La Hora.

inconstitucional; los Jueces de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N.º 2 de Guayaquil donde se radicó la competencia de este litigio, conforme lo previsto en el artículo 428 de la Constitución de la República, dispusieron la suspensión del trámite de la causa y elevar los autos ante la Corte Constitucional, a fin de que se pronuncie sobre la constitucionalidad o no del artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

La Corte Constitucional, haciendo uso de sus facultades, absolviendo esta consulta, mediante Sentencia No. 030-SCN-CC, caso 0056-10-CN resolvió lo siguiente: *“Declarar la constitucionalidad condicionada del artículo agregado a continuación del Art. 233 del Código Tributario. Declarar, como consecuencia, que la disposición referida será constitucional, hasta que la Asamblea Nacional, realice la reforma necesaria, siempre y cuando se aplique e interprete el inciso primero y final del mencionado Art. 7 de la siguiente manera: El auto en que el Tribunal acepte al trámite la acción de impugnación de obligaciones tributarias, fijará la caución prevenida en el inciso 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”*.

Ante la interpretación efectuada por la Corte Constitucional es imprescindible recordar primeramente que la facultad de absolver este tipo de consultas por parte de este organismo, implica un cambio del modelo jurídico y justifica su existencia, toda vez que busca generar coherencia en el ordenamiento jurídico y la materialidad de la supremacía de la Constitución. En este sentido, se otorga a la Corte Constitucional la facultad de conocer sobre la constitucionalidad de las normas jurídicas que los jueces consideran inconstitucionales durante el

transcurso de un proceso, con la finalidad de dar coherencia al ordenamiento jurídico y coadyuvar al cumplimiento de los mandatos constitucionales.

Con este escenario, y no obstante al criterio de la Corte Constitucional, que resuelve la constitucionalidad condicionada del Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, que agregó el artículo innumerado a continuación del Art. 233, es preciso dilucidar que su interpretación no satisface bajo ninguna óptica la finalidad que consagra el derecho constitucional del acceso gratuito a la justicia, ya que por lo contrario se determina un periodo de quince días para la consignación de los valores relativos a la caución, sancionando tal incumplimiento con el archivo de la causa.

Conviene precisar que el Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, entró en vigencia el 29 de diciembre del 2007 a partir de su publicación en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242, es decir, bajo el amparo del anterior ordenamiento constitucional de 1998, el que fue derogado por la Disposición Derogatoria Única, contenida en la Carta Magna del 20 de octubre del 2008, con lo que el análisis constitucional que se efectuó por parte de la Corte Constitucional debió realizarse tomando en consideración que la actual Ley Suprema no tan sólo derogó la Constitución Política de 1998, sino que además *toda norma contraria al nuevo texto constitucional, con lo que el resto del ordenamiento jurídico sólo podía permanecer vigente en cuanto no fuese contrario a la Constitución del 2008.*

Es irrefutable que el Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, que creó el afianzamiento para la impugnación de actos administrativos en materia tributaria, vulnera el derecho de acceso gratuito a la justicia,

determinado en el Art. 75 de la Constitución vigente, derecho que no fue reconocido en el anterior texto constitucional de 1998.

Este derecho, implica la posibilidad de que cualquier persona pueda acudir a los órganos jurisdiccionales sin limitaciones, y exigir la resolución de una controversia de acuerdo a las pretensiones formuladas. De igual forma este derecho tiene íntima relación con el derecho subjetivo de la acción, mediante el cual acudimos a los órganos de justicia para obtener la tutela del Estado. En líneas generales, los ciudadanos ejercen su derecho de acción y acceso a la justicia cuando se presenta la respectiva demanda ante el órgano judicial pertinente, se lleva el proceso con las debidas garantías y finalmente se obtiene una decisión motivada en derecho. Es inaceptable que un Juez o Tribunal se rehúse a examinar el contenido de la demanda aduciendo el pago de cauciones que implican erogaciones de carácter económico, o que se niegue a sustanciarla por el mismo hecho ordenando su archivo, por cuanto esto imitaría el acceso a la administración de justicia.

El principio de gratuidad en el acceso a la justicia se encuentra previsto en el numeral 4 del Art. 168 de la Constitución, que establece que la administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará entre otros, el acceso a la administración de justicia en forma gratuita, señalando que la ley establecerá el régimen de costas procesales. Este principio concordantemente está recogido en el artículo 12 del Código Orgánico de la Función Judicial.

Manuel Ventura Robles, es su obra Estudios sobre el Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos manifiesta que: “... *Los Estados no deben interponer trabas a las personas que acudan a los jueces o a los tribunales en*

busca de que sus derechos sean protegidos o determinados. Consecuentemente, cualquier norma o medida estatal, en el orden interno, que dificulte de cualquier manera, uno de ellos puede ser la imposición de costos, el acceso de los individuos a los tribunales y que no esté justificado por necesidades razonables de la propia administración de justicia, debe entenderse como contraria a la citada norma convencional"; de lo que se colige que la imposición de trabas, como la exigencia injustificada de costos, limita el acceso de los individuos a los tribunales, contrariando el artículo 8, numeral 1 y artículo 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

En el caso que se analiza, la exigencia del pago de la caución del 10%, previo a calificar la demanda, o calificada exigir su consignación previa a la sustanciación de la misma, constituye una exigencia injustificada para acceder a la administración de justicia; en tal virtud constituye un limitante que impide a los ciudadanos acudir a los jueces y tribunales en busca de que sus derechos sean protegidos o determinados.

En ese orden de ideas, es evidente que la exigencia de la caución del 10% en materia tributaria, no obstante a que es restituible si el demandante gana el proceso impugnatorio, afecta el acceso a los órganos que administran justicia, por lo que es claro que la Corte Constitucional con su pronunciamiento no garantiza la vigencia de los derechos constitucionales aludidos con anterioridad, así como tampoco la supremacía de la Constitución, ya que la vulneración de los mismos está dada en función del momento en que se exige la rendición de la caución.

La Constitución de la República proclama, como deber primordial del Estado, garantizar, sin discriminación alguna, el efectivo goce de los derechos establecidos en la misma y en los instrumentos internacionales; y en concordancia

con aquel postulado, el Art. 75 *ibídem* establece que 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, y en ningún caso quedará en indefensión. Estos derechos, se encuentran además reconocidos en varios instrumentos internacionales: Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948), Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Así el Art. 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos proclama: *“Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella...”*

Correlacionadamente, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de manera similar a los demás instrumentos internacionales, consagra el derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de los derechos, en su artículo 8, bajo el título de garantías judiciales: *“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”*.

Esta misma normativa, en su artículo 25, numeral 1 *ibídem*, determina: *“Protección Judicial.- 1.- Toda Persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que le*

ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, aún cuando tal violación sea sometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.”

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

Es incuestionable entonces que el derecho a la tutela judicial efectiva es sinónimo de eficiencia del sistema de administración de justicia, más este 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.

Con las normas expuestas, de carácter Constitucional y de protección de derechos con relevancia internacional, es evidente que el acceso a los tribunales de justicia forma parte medular del derecho a la tutela judicial efectiva, comprendiendo no la eliminación de todos los obstáculos que impidan ese libre acceso a la jurisdicción.

Es importante en conclusión enmarcar, que los derechos referidos, *son una garantía genérica aplicable a todo procedimiento, en razón de que pueden ser invocados por los ciudadanos ante cualquier supuesto en que se produzca alguna indefensión en cualquier clase de proceso*, así lo ha señalado Jéssica K. Gavalda, en su obra Temas actuales de Derecho Tributario, la Tutela Judicial efectiva en Derecho Tributario.

3.6.- Fundamentación Legal

La fundamentación legal concerniente con esta temática es la siguiente:

- ✚ El Art. 168 numeral 4 y Arts. 75, 76 numeral 7 literal A, y 424, 425 de la Constitución de la República del Ecuador.
- ✚ El Art. Innumerado agregado a continuación del 233 del Código Tributario.
- ✚ El Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.
- ✚ El Art. 12 del Código Orgánico de la Función Judicial.
- ✚ Art. 8 numeral 1 y Art. 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos.
- ✚ Art. 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos.
- ✚ Art. 8 y 25 numeral 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.
- ✚ Los Arts. 38, 75, 69, y 80 del Código de Procedimiento Civil.
- ✚ Los Art. 31, 75 del Código Civil.

3.7.- Hipótesis General

Existe vulneración de garantías constitucionales en la aplicación del artículo innumerado a continuación del Art. 233 del Código Tributario.

3.8.- Hipótesis Específica

Se contempla la Supremacía de los derechos constitucionales en la Constitución sobre las reformas introducidas con el Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

CAPITULO IV

4.1.- Modalidad de la Investigación

Se utilizó la investigación de campo, debido a que se recurrió a los Jueces Provinciales, Magistrado Fiscal, Funcionarios del SRI, Abogados en Libre Ejercicio de la Profesión, Contribuyentes, para obtener de esas fuentes, la información necesaria para la investigación.

También se adoptó la investigación de tipo Bibliográfica, en virtud de que se tomaron referencias de libros, Internet, revistas y registros oficiales con amplia información.

4.2.- Nivel de Investigación

De acuerdo a la complejidad del estudio la investigación fue: Exploratoria, Descriptiva, No Experimental y Propositiva.

4.3.- Métodos

4.3.1.-Método no Experimental

En virtud que pretende experimentar, basándose en hechos que son reales y que están presentes al momento de la investigación.

4.3.2.- Método Deductivo

A diferencia de la inducción, en este método se considera que la conclusión está implícita en las premisas. Es decir que la conclusión no es nueva, se sigue necesariamente de las premisas, debido a que se partirá de premisas generales para luego analizar las particularidades del fenómeno en estudio.

4.3.3.- Método Estadístico

La materia prima de la estadística consiste en conjuntos de números obtenidos al contar o medir elementos. Al recopilar datos estadísticos se tendrá especial cuidado para garantizar que la información sea completa y correcta.

4.4.- Técnicas

4.4.1.- Encuesta: Jueces Provinciales, Magistrado del Tribunal Fiscal, Funcionarios del SRI, Abogados en Libre Ejercicio de la Profesión, Contribuyentes.

4.5.- Instrumentos

- ✓ Formulario de encuesta.

4.6.- Población y Muestra

Para la investigación participaron como informantes:

- ✓ Jueces Provinciales
- ✓ Magistrado del Tribunal Fiscal
- ✓ Funcionarios del SRI
- ✓ Abogados en Libre Ejercicio de la Profesión
- ✓ Contribuyentes

Dentro de la investigación se ha considerado la siguiente población:

4.6.1.- Matriz de la Población y Muestra

INSTITUCIONES	INVOLUCRADOS	POBLACIÓN	%	MUESTRA
CORTE PROVINCIAL DE JUSTICIA	Jueces Provinciales	3	100	3
TRIBUNAL DISTRITAL FISCAL	Funcionarios del SRI	10	100	10
	Abogados en libre ejercicio	30	100	30
	Magistrado Tribunal Fiscal	1	100	1
	Contribuyentes	30	100	30
	TOTAL	74	100	74

4.7.- Recolección de la Información

La información primaria fue tomada de los Jueces Provinciales, Magistrado del Tribunal Fiscal, Funcionarios del SRI, Abogados en Libre Ejercicio de la Profesión, Contribuyentes, a través de las técnicas de Encuesta.

La información secundaria fue obtenida de fuentes bibliográficas actualizadas, documentos, acuerdos, instructivos, reglamentos y resoluciones publicadas por las autoridades competentes del Estado Ecuatoriano, así como de la información vía Internet, necesaria para el Marco Teórico, el análisis interpretativo de los resultados y el planteamiento de la propuesta de cambio.

4.8. - Procesamiento de la Información

La información fue revisada en forma crítica realizando las correcciones pertinentes para depurar la información, para efecto de un procesamiento rápido e idóneo se procedió a codificar los datos.

La información fue tabulada a través de tablas estadísticas y será representada en gráficos circulares y barras, que permitan una visualización concreta de los resultados.

Los resultados se describieron, analizaron e interpretaron con el sustento del Marco Teórico.

CAPITULO V

5.1.- INVESTIGACIÓN DE CAMPO

5.1.1.- APLICACIÓN DE ENCUESTAS Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

CUADRO N.- 1

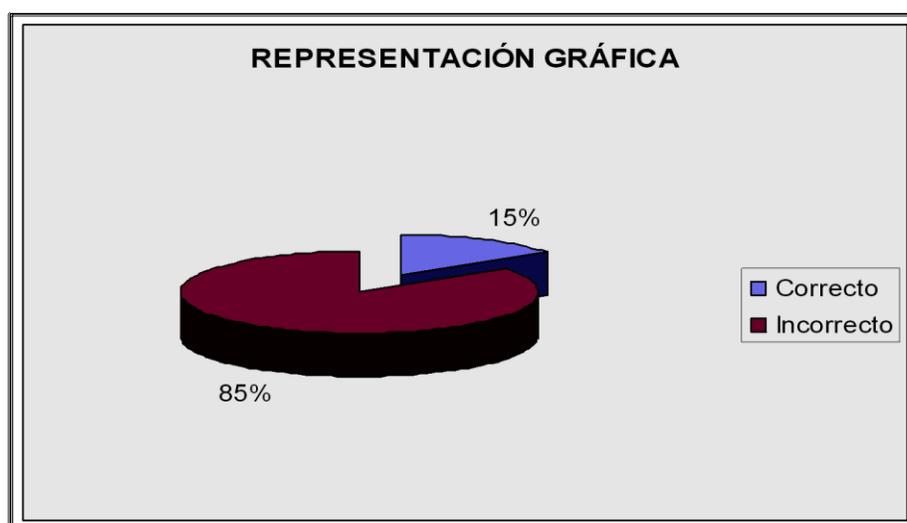
¿Es correcto que el contribuyente tenga que cancelar una caución para poder acceder a la justicia cuando se le ha determinado alguna responsabilidad?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Correcto	2	15
Incorrecto	11	85
Total	13	100

FUENTE: Jueces Provinciales, Funcionarios del SRI

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.-1



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.-1

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 1.- ¿Es correcto que el contribuyente tenga que cancelar una caución para poder acceder a la justicia cuando se le ha determinado alguna responsabilidad? Un 15% respondió que es Correcto, el 85 % dice que es Incorrecto.

Interpretación

Este resultado permite deducir que un elevado porcentaje de Jueces Provinciales y Funcionarios del SRI consideran que es incorrecto que el contribuyente tenga que cancelar una caución para poder acceder a la justicia cuando se le ha determinado alguna responsabilidad, porque al ser un limitante de carácter económico para acceder a la justicia vulnera la gratuidad en su acceso conforma lo establece el Art. 75 de la Carta Magna.

CUADRO N.- 2

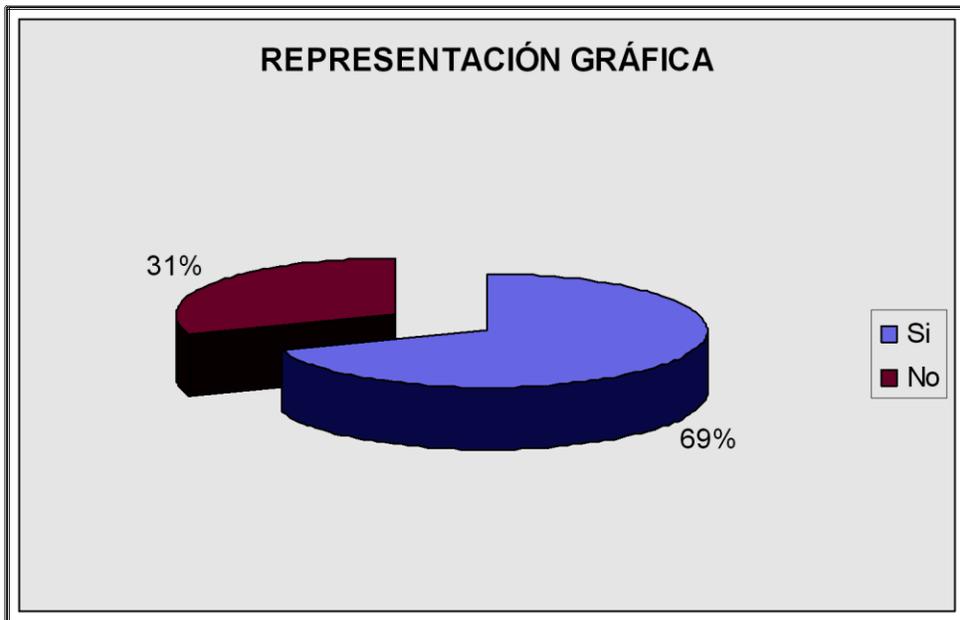
¿Según la Constitución de la República los ciudadanos tenemos acceso a recurrir a todo fallo sea administrativo o judicial en cualquier estado del proceso?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	9	69
No	4	31
Total	13	100

FUENTE: Jueces Provinciales, Funcionarios del SRI

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 2



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 2

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 2.- ¿Según la Constitución de la República los ciudadanos tenemos acceso a recurrir a todo fallo sea administrativo o judicial en cualquier estado del proceso?, Un 69 % respondió que Si, el 31% dice que No.

Interpretación

Este resultado permite deducir que un elevado porcentaje de Jueces Provinciales y Funcionarios del SRI consideran que según la Constitución de la República los ciudadanos tenemos el derecho a recurrir a todo fallo sea administrativo o judicial en cualquier estado del proceso, ya que la Ley Suprema lo determina taxativamente en su Art. 76 numeral 7 literal m).

CUADRO N.- 3

¿La aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario vulnera garantías constitucionales?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	8	62
No	5	38
Total	13	100

FUENTE: Jueces Provinciales, Funcionarios del SRI

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 3



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 3

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 3 ¿La aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario vulnera garantías constitucionales? Un 62% respondió que Sí, el 38 % dice que No.

Interpretación

Este resultado permite concluir que un elevado porcentaje de Jueces Provinciales y Funcionarios del SRI consideran que la aplicación del artículo innumerado a continuación artículo 233 del Código Tributario vulnera garantías constitucionales, como el derecho de acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses.

CUADRO N.- 4

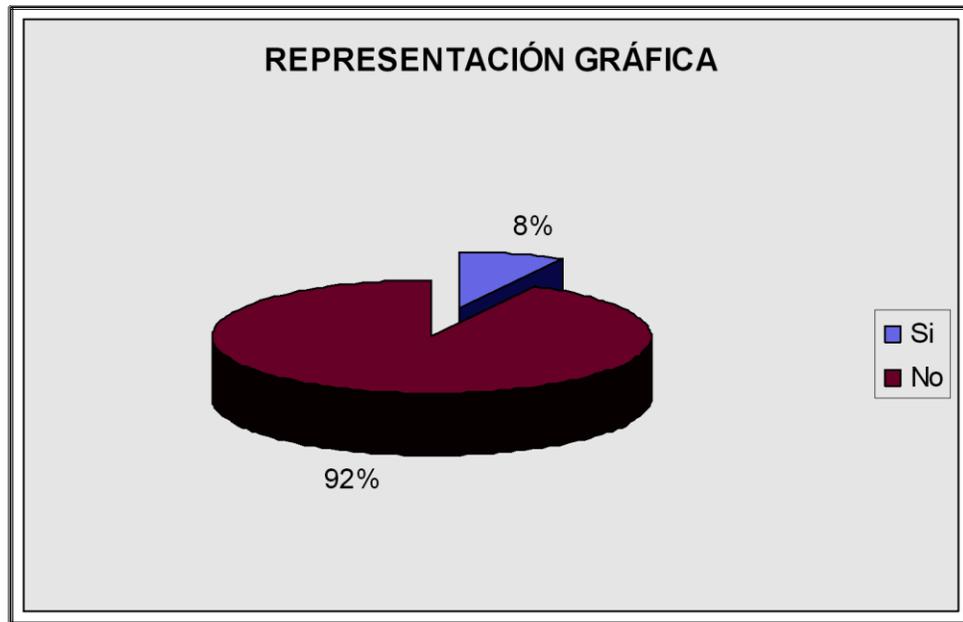
¿Al obligar al contribuyente que cancele una caución para poder acceder al órgano judicial se está respetando el Debido Proceso?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	1	8
No	12	92
Total	13	100

FUENTE: Jueces Provinciales, Funcionarios del SRI

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 4



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 4

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 4 ¿Al obligar al contribuyente que cancele una caución para poder acceder al órgano judicial se está respetando el Debido Proceso? En un 8% respondió que Sí, el 92 % dice que No.

Interpretación

Este resultado permite concluir que un elevado porcentaje de Jueces Provinciales y Funcionarios del SRI consideran que al obligar al contribuyente que cancele una caución para poder acceder al órgano judicial no se está respetando el Debido Proceso, ya que si existe un limitante como la caución para poder sustanciar un litigio tributario, este obstáculo irremediamente trae como consecuencia la indefensión del administrado.

CUADRO N.- 5

¿Se debería reformar el artículo innumerado a continuación artículo 233 del Código Tributario en lo referente al Afianzamiento y la Caución?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	8	62
No	5	38
Total	13	100

FUENTE: Jueces Provinciales, Funcionarios del SRI

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 5



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 5

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 7 ¿Se debería reformar el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario en lo referente al Afianzamiento y la Caución? Un 62% respondió que Sí, el 38% dice que No.

Interpretación

Este resultado permite concluir que un elevado porcentaje de Jueces Provinciales y Funcionarios del SRI consideran que se debería reformar el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario en lo referente al Afianzamiento y la Caución, en razón de que afecta el acceso a los órganos que administran justicia vulnerando además la tutela efectiva de los derechos, trayendo como consecuencia que el ordenamiento tributario no guarde coherencia con la supremacía de la Ley Suprema.

CUADRO N.- 6

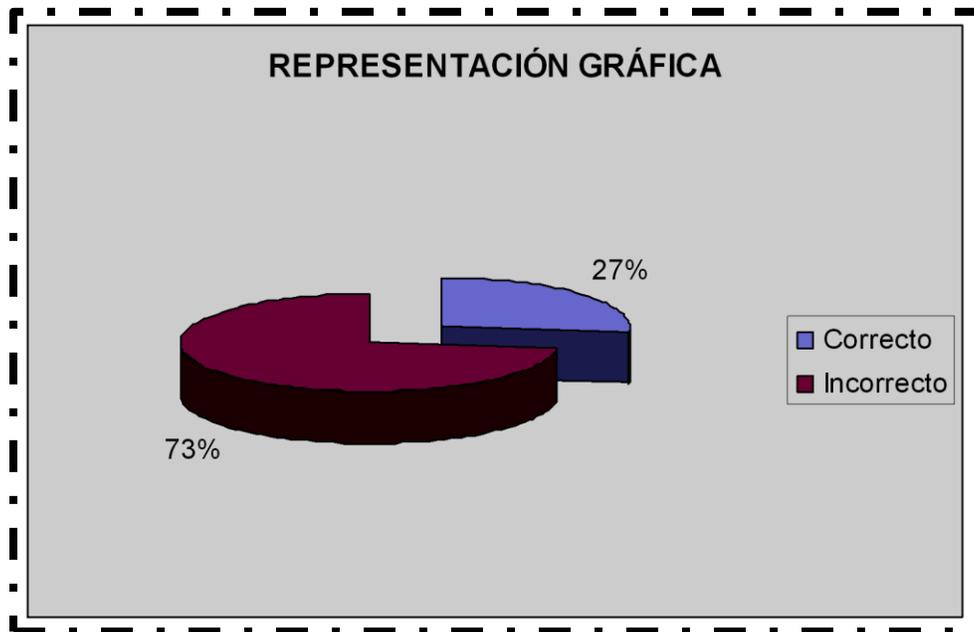
¿Es correcto que el contribuyente tenga que cancelar una caución para poder acceder a la justicia cuando se le ha determinado alguna responsabilidad?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Correcto	8	27
Incorrecto	22	73
Total	30	100

FUENTE: Abogados en libre ejercicio de la profesión

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.-6



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 6

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 6.- ¿Es correcto que el contribuyente tenga que cancelar una caución para poder acceder a la justicia cuando se le ha determinado alguna responsabilidad? Un 27% respondió que Correcto, el 73 % dice que Incorrecto.

Interpretación

Este resultado permite concluir que un elevado porcentaje de Abogados en libre ejercicio de la profesión consideran que es incorrecto que el contribuyente tenga que cancelar una caución para poder acceder a la justicia cuando se le ha determinado alguna responsabilidad, ya que la Constitución establece en su Art. 168 numeral 4 el principio de acceso a la administración de justicia en forma gratuita.

CUADRO N.- 7

¿Según la Constitución de la República los ciudadanos tenemos acceso a recurrir a todo fallo sea administrativo o judicial en cualquier estado del proceso?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	27	90
No	3	10
Total	30	100

FUENTE: Abogados en libre ejercicio de la profesión

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 7



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 7

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 7.- ¿Según la Constitución de la República los ciudadanos tenemos acceso a recurrir a todo fallo sea administrativo o judicial en cualquier estado del proceso? Un 90 % respondió que Sí, el 10% dice que No.

Interpretación

Este resultado permite concluir que un elevado porcentaje de Abogados en libre ejercicio de la profesión consideran que según la Constitución de la República los ciudadanos tenemos el derecho a recurrir a todo fallo sea administrativo o judicial en cualquier estado del proceso, conforme lo determina el Art. 76 numeral 7, literal m) de la Ley Suprema.

CUADRO N.- 8

¿La aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario vulnera garantías constitucionales?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	26	87
No	4	13
Total	30	100

FUENTE: Abogados en libre ejercicio de la profesión

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 8



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 8

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 8 ¿La aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario vulnera garantías constitucionales? Un 87% respondió que Sí, el 13 % dice que No.

Interpretación

Este resultado permite deducir que un elevado porcentaje de Abogados en libre ejercicio de la profesión consideran que la aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario vulnera garantías constitucionales, ya que la Constitución proclama en su Art. 75 que 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, y en ningún caso quedará en indefensión, por lo que la aplicación de dicha norma tributaria al limitar estos derechos como consecuencia los transgrede.

CUADRO N.- 9

¿Al obligar al contribuyente que cancele una caución para poder acceder al órgano judicial se está respetando el Debido Proceso?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	2	7
No	28	93
Total	30	100

FUENTE: Abogados en libre ejercicio de la profesión

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 9



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 9

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 9- ¿Al obligar al contribuyente que cancele una caución para poder acceder al órgano judicial se está respetando el Debido Proceso? Un 7% respondió que Sí, el 93 % dice que No.

Interpretación

Este resultado permite deducir que un elevado porcentaje de Abogados en libre ejercicio de la profesión consideran que al obligar al contribuyente que cancele una caución para poder acceder al órgano judicial no se está respetando el Debido Proceso, en virtud de que esta garantía establece taxativamente que para que una persona puede hacer uso de su derecho a la defensa, necesariamente no deben existir restricciones que le impidan acceder ante los órganos judiciales a reclamar o determinar su derechos.

CUADRO N.- 10

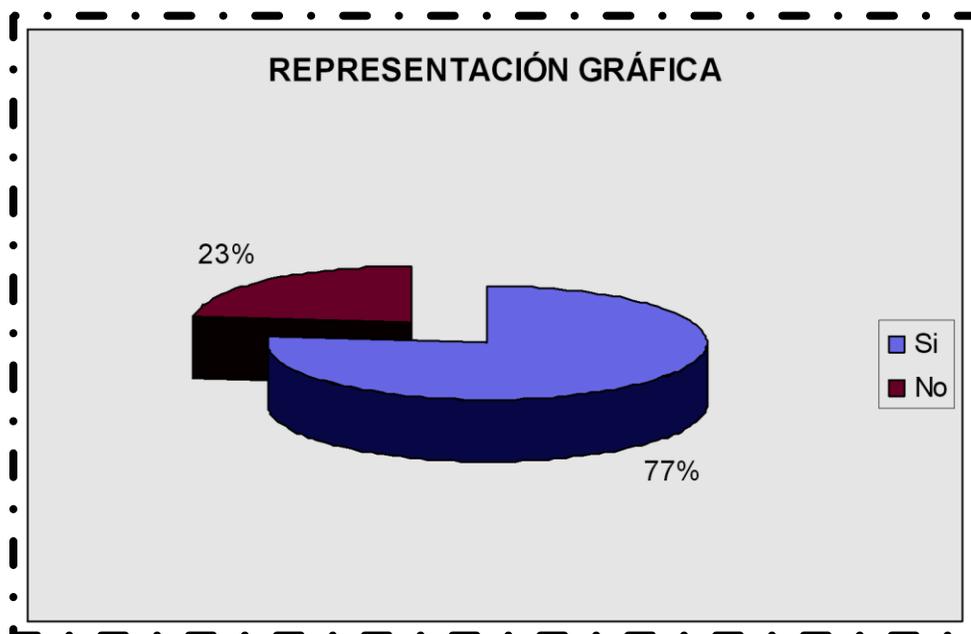
¿Se debería reformar el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario en lo referente al Afianzamiento y la Caución?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	23	77
No	7	23
Total	30	100

FUENTE: Abogados en libre ejercicio de la profesión

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 10



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N - 10

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 10- ¿Se debería reformar el artículo 233 del Código Tributario en lo referente al Afianzamiento y la Caución?, Un 77% respondió que Sí, el 23% dice que No.

Interpretación

Este resultado permite deducir que un elevado porcentaje de Abogados en libre ejercicio de la profesión consideran que se debería reformar el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario en lo referente al Afianzamiento y la Caución, debido a que su vigencia y constitucionalidad condicionada por la Corte Constitucional, impiden el libre acceso a los órganos jurisdiccionales, y como efecto hacer uso del derecho a la defensa, vulnerando la tutela efectiva que debe brindar el Estado para con sus administrados.

CUADRO N.- 11

¿Es correcto que el contribuyente tenga que cancelar una caución para poder acceder a la justicia cuando se le ha determinado alguna responsabilidad?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Correcto	10	33
Incorrecto	20	67
Total	30	100

FUENTE: Contribuyentes

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.-11



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 11

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 11 ¿Es correcto que el contribuyente tenga que cancelar una caución para poder acceder a la justicia cuando se le ha determinado alguna responsabilidad? En un 33% respondió que Correcto, el 67 % dice que Incorrecto.

Interpretación

Este resultado permite concluir que un elevado porcentaje de Contribuyentes consideran que es incorrecto que tengan que cancelar una caución para poder acceder a la justicia cuando se le ha determinado alguna responsabilidad, ya que con la vigencia de la Constitución del 2008, se estableció la gratuidad en el acceso a la justicia, por lo que tener que consignar dicha caución es un limitante, una restricción que contradice flagrantemente el libre acceso a los órganos jurisdiccionales, el derecho a la defensa y a la tutela efectiva por parte del Estado, todos estos derechos consagrados en el nuevo texto constitucional vigente desde el 2008.

CUADRO N.- 12

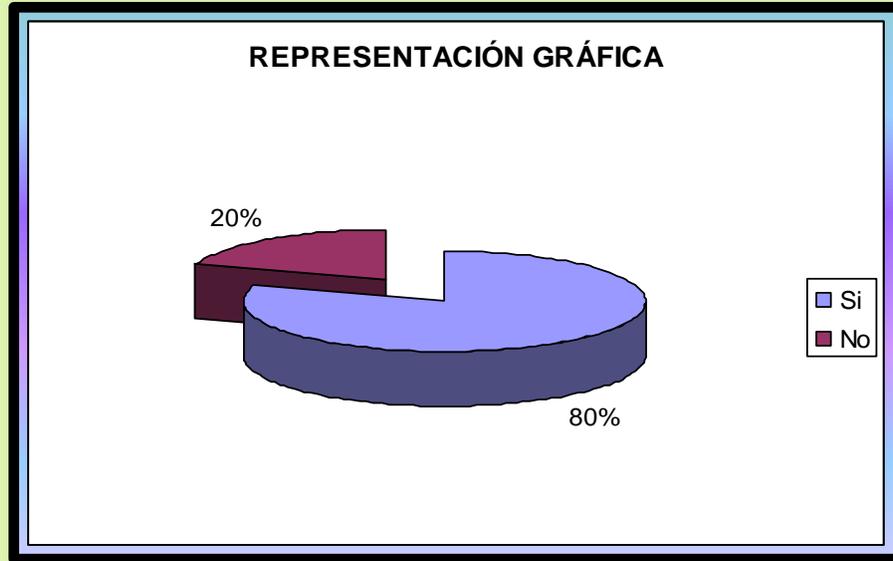
¿Según la Constitución de la República los ciudadanos tenemos acceso a recurrir a todo fallo sea administrativo o judicial en cualquier estado del proceso?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	24	80
No	6	20
Total	30	100

FUENTE: Contribuyentes

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 12



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 12

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 12 ¿Según la Constitución de la República los ciudadanos tenemos acceso a recurrir a todo fallo sea administrativo o judicial en cualquier estado del proceso? Un 80 % respondió que Sí, el 20% dice que No.

Interpretación

Este resultado permite deducir que un elevado porcentaje de Contribuyentes consideran que según la Constitución de la República los ciudadanos tenemos el derecho a recurrir a todo fallo sea administrativo o judicial en cualquier estado del proceso, ya que así lo consagra el Art. 76 numeral 7, literal m) de la Ley Suprema.

CUADRO N.- 13

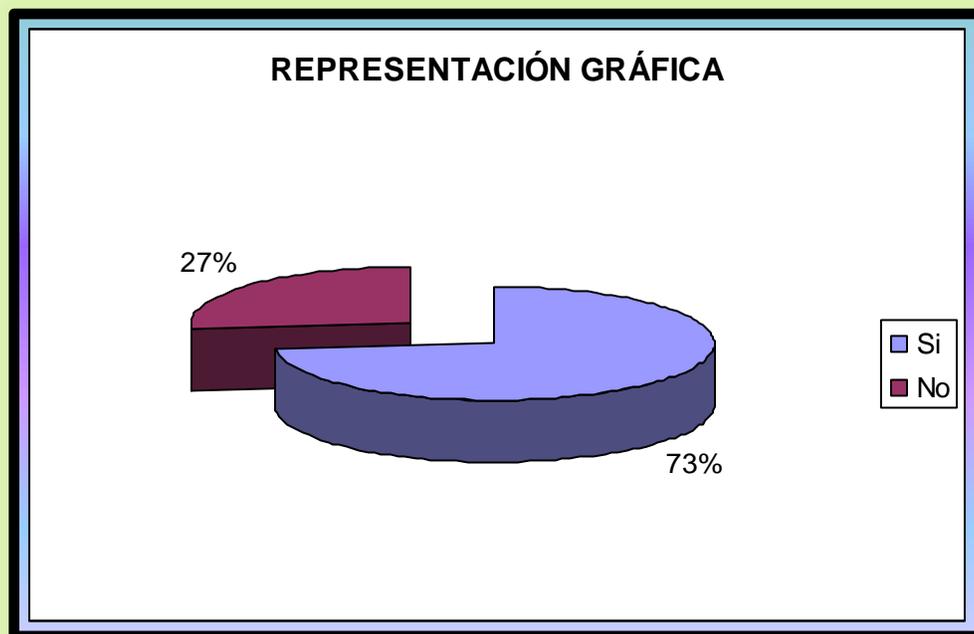
¿La aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario vulnera garantías constitucionales?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	22	73
No	8	27
Total	30	100

FUENTE: Contribuyentes

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 13



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 13

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 13 ¿La aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario vulnera garantías constitucionales? En un 73% respondió que Sí, el 27 % dice que No.

Interpretación

Este resultado permite deducir que un elevado porcentaje de Contribuyentes consideran que la aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario vulnera garantías constitucionales, tales como el acceso gratuito a la justicia y a una tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, determinadas en el Art. 75 y en el Art. 168 numeral 4 de la Constitución.

CUADRO N.- 14

¿Al obligar al contribuyente que cancele una caución para poder acceder al órgano judicial se está respetando el Debido Proceso?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	9	30
No	21	70
Total	30	100

FUENTE: Contribuyentes

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 14



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 14

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 14 ¿Al obligar al contribuyente que cancele una caución para poder acceder al órgano judicial se está respetando el Debido Proceso? En un 30% respondió que Sí, el 70 % dice que No.

Interpretación

Este resultado permite concluir que un elevado porcentaje de Contribuyentes consideran que al obligarlos a que cancelen una caución para poder acceder al órgano judicial no se está respetando el Debido Proceso, esto en razón de que el derecho a la defensa forma parte medular del debido proceso, y al obligarlos a consignar una caución o afianzamiento para obtener acceso a la justicia, quienes no puedan financiar estos valores, no obtendrán del Estado la tutela efectiva de sus derechos, y por ende quedarán en indefensión.

CUADRO N.- 15

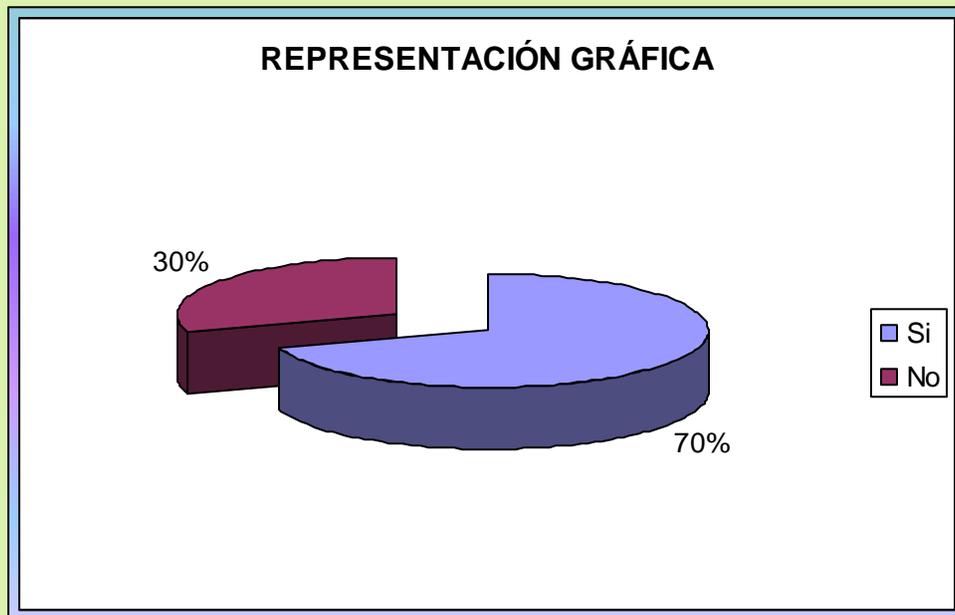
¿Se debería reformar el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario en lo referente al Afianzamiento y la Caución?

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	%
Si	21	70
No	9	30
Total	30	100

FUENTE: Contribuyentes

ELABORACIÓN: Autora de tesis

GRÁFICO N.- 15



Análisis e Interpretación del Cuadro y Gráfico N.- 15

Análisis

En el cuadro y gráfico N.- 23 ¿Se debería reformar el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario en lo referente al Afianzamiento y la Caución? En un 70% respondió que Sí, el 30 % dice que No.

Interpretación

Este resultado permite deducir que un elevado porcentaje de Contribuyentes consideran que se debería reformar el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario en lo referente al Afianzamiento y la Caución, ya que la imposición de trabas, como la exigencia injustificada de un afianzamiento, limita el acceso de los individuos a los tribunales, y este tipo de restricción está expresamente vedada por nuestra Carta Magna, en el sentido de que no se podrá interponer ninguna carga injustificada contra el administrado en torno al ejercicio del derecho a acceder a la justicia y a la tutela efectiva.

5.2.- MATRIZ DE COMPARACIÓN DE OBJETIVOS E HIPÓTESIS

OBJETIVOS	HIPÓTESIS	RESULTADOS
<p>Establecer si existe vulneración de garantías constitucionales en la aplicación del artículo innumerado a continuación del Art. 233 del Código Tributario,</p>	<p>Existe vulneración de garantías constitucionales en la aplicación del artículo innumerado a continuación del Art. 233 del Código Tributario.</p>	<p>El 62% de Jueces Provinciales, Funcionarios del SRI, el 87% de Abogados en libre ejercicio, y el 73% de los contribuyentes encuestados consideran que la aplicación del artículo innumerado a continuación del Art. 233 del Código Tributario, vulnera garantías constitucionales; de lo que se puede deducir que la caución tributaria viola garantías constitucionales, tales como el acceso gratuito a la justicia y a una tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, determinado en el Art. 75 y Art. 168 numeral 4 de la Constitución. (Cuadros y Gráficos 3, 8 y 13)</p> <p>El 92% de Jueces Provinciales, Funcionarios del SRI, el 93% de abogados en libre ejercicio de la profesión y el 70% de Contribuyentes encuestados, consideran que obligar al contribuyente a que cancele una caución para acceder a la justicia, no se está respetando las garantías constitucionales y el derecho al Debido Proceso; de lo que se puede deducir que en razón de que el derecho a la defensa forma parte medular del debido proceso, al obligar al administrado a consignar una caución o afianzamiento para obtener acceso a la justicia, quienes no puedan financiar estos valores, no obtendrán del Estado la tutela efectiva de sus derechos, y por ende quedarán en indefensión. (Cuadros y Gráficos 4, 9, 14)</p> <p>Estos resultados permiten comprobar la Hipótesis General.</p>

OBJETIVOS	HIPÒTESIS	RESULTADOS
<p>Determinar si la Constitución de la República establece el acceso gratuito a la justicia.</p>	<p>Se contempla la Supremacía de los derechos constitucionales en la Constitución sobre las reformas introducidas con el Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.</p>	<p>El 85% de Jueces Provinciales, Funcionarios del SRI, el 73% de Abogados en libre ejercicio de la profesión y el 67% de los contribuyentes consideran que es incorrecto que el contribuyente tenga que cancelar una caución para poder acceder a la justicia cuando se le ha determinado alguna responsabilidad tributaria; de lo que se puede deducir que en virtud de que la Constitución del 2008, estableció la gratuidad en el acceso a la justicia, tener que consignar dicha caución es un limitante, una restricción que contradice flagrantemente el libre acceso a los órganos jurisdiccionales, el derecho a la defensa y a la tutela efectiva por parte del Estado, todos estos derechos consagrados en el nuevo texto constitucional vigente desde el 2008. (Cuadros y Gráficos 1, 6 y 11)</p> <p>El 62% de Jueces Provinciales, Funcionarios del SRI, el 77% de Abogados en libre ejercicio de la profesión y 70% de los Contribuyentes encuestados consideran que se debería reformar el artículo innumerado a continuación del Art. 233 del Código Tributario referente al afianzamiento y la caución, de lo que se puede deducir que la imposición de trabas, como la exigencia injustificada de un afianzamiento, limita el acceso de los individuos a los tribunales, y este tipo de restricción está expresamente vedada por nuestra Carta Magna, en el sentido de que no se podrá interponer ninguna carga injustificada contra el administrado en torno al ejercicio del derecho a acceder a la justicia y a la tutela efectiva. (Cuadros y Gráficos 5, 10 y 15)</p> <p>Estos resultados permiten comprobar la Hipótesis Específica.</p>

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

6.1. CONCLUSIONES

Realizada la investigación, se concluye que:

1.- La aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario se encuentra en contradicción con la norma constitucional determinada en el Art. 75 y Art. 168 numeral 4 de la Ley Suprema, que establece el derecho de acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de los derechos e intereses de los administrados, por lo que con la vigencia de la Constitución del 2008 no puede subsistir el ordenamiento establecido en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, específicamente el Art. 7 que creó el afianzamiento equivalente al 10% en materia tributaria como requisito previo para cualquier tipo de impugnación en esta vía, ya que dicha norma además de ser de rango inferior, entró en vigencia el 29 de diciembre del 2007 a partir de que fuera publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242, es decir bajo el amparo del derogado texto constitucional de 1998, en el que no existía el libre acceso a la justicia y su gratuidad.

2.- En materia constitucional conforme lo que se examinó en la presente investigación, la Tutela Efectiva tiene dos propósitos fundamentales, el primero es eliminar las trabas para lograr la habilitación de la instancia jurisdiccional, y el segundo otorgar protección judicial real y efectiva; son ambos propósitos los que logran garantizar el acceso a la administración de justicia. En este sentido, la posibilidad de presentar una acción o de impugnar una resolución tiene estrecha relación con el derecho de acceso a la justicia, el cual no puede ser desconocido por ninguna norma, so pena de tornarse inconstitucional, al impedir que el

contribuyente lleve su litigio a la vía judicial en contra del Fisco. Dicha garantía constitucional es irrenunciable, resultando un derecho operativo que es una natural derivación del derecho a la defensa en juicio y que encierra una potestad que se desarrolla en varios y sucesivos momentos: derecho de acceder al órgano judicial, de deducir las pretensiones, de producir pruebas, de obtener un pronunciamiento justo y de ejecutarlo, así como de recurrir a las instancias superiores para obtener una revisión de lo decidido, por lo que la exigencia de la caución en materia tributaria, tiene como efecto la denegación de justicia.

3.- No obstante a que el Estado tenga la necesidad de asegurar la determinación y cobro de tributos, más aún si se trata de contribuir a la consolidación de una cultura tributaria en el país que beneficiará a la ciudadanía en general; no resulta tolerable que la medida adoptada por el legislador para evitar el fraude al Fisco o la evasión tributaria sacrifique derechos fundamentales garantizados en la Ley Suprema, como es el derecho de acceso a la justicia y el derecho a la tutela efectiva, que comprende como se revisó en esta investigación, el derecho de acceso a la jurisdicción, y menos aún que la exigencia de depósito de la caución del 10%, sea efectuada con posterioridad a la calificación de la demanda para continuar con el trámite, so pena de archivar el proceso si se incumple con tal consignación, porque ello también constituye violación al derecho de acceso a la justicia y tutela judicial efectiva, ya que en una determinación de responsabilidad tributaria en contra de cualquier contribuyente pueden existir errores y al no permitir que el administrado pueda solicitar justicia ante las autoridades correspondientes si no cancela un determinado valor, se causa en su contra un grave daño y vulneración de sus derechos, tanto en más cuando la Carta Suprema determina que el acceso a la justicia es gratuito y que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurarán las Garantías básicas del Debido Proceso.

6.2.- RECOMENDACIONES

Con las conclusiones precedentemente anotadas, se hacen las siguientes recomendaciones:

1.- Siendo incuestionable que el artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador que agregó a continuación del Art. 233 del Código Tributario la figura del afianzamiento en materia tributaria, contraviene el artículo 75 de la Constitución de la República, en virtud de que la obligación de rendir caución para acceder a la justicia no es compatible con los principios constitucionales señalados a lo largo de esta investigación, ya que se estarían desechando o archivando sin más las demandas que se presenten sin el cumplimiento de este requisito establecido en el Código Tributario, y en razón de que no se puede condicionar el acceso a la administración de justicia mediante la consignación de un determinado valor por concepto de caución, es necesario que la Asamblea Nacional, en uso de la atribución contemplada en el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución de la República, realice la reforma necesaria, que no pudo darse con la declaratoria de constitucionalidad condicionada de esta norma por parte de la Corte Constitucional, pues la misma no ofrece mayores soluciones al problema de inconstitucionalidad intrínseco en dicho articulado, para que neutralice el contenido normativo y garantice la armonía con los preceptos constitucionales.

2.- Acorde a lo señalado, conociendo a plenitud que el afianzamiento tributario es claramente atentatorio a la tutela jurisdiccional efectiva y como tal, a las garantías constitucionales, es imprescindible que los llamados administradores de justicia, es decir, los Jueces que avoquen conocimiento de 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, al momento de pronunciarse sobre estas acciones o recursos, no desestimen, omitan la calificación de dicha demanda o nieguen el trámite ordenando su archivo, por el hecho de que el accionante no realice el pago previo de la cuantía, es decir, no cumpla con el ilegítimo afianzamiento tributario incorporado en el artículo innumerado agregado a continuación del Art. 233 del Código Tributario, facultad que poseen los administradores de justicia que se sustenta en el control difuso que otorga la Constitución a los jueces y tribunales para inaplicar toda norma que atente con los derechos y garantías consagradas en la Carta Magna, principio preceptuado en el Art. 426 de la Ley Suprema

3.- Habiendo analizado el afianzamiento tributario desde el punto de vista constitucional, y no obstante a que el legislador al crear esta figura tuvo como finalidades principales el impedir el abuso del derecho de acción, es decir, de acudir injustificadamente ante la administración de justicia, y pretender imposibilitar la evasión del cumplimiento de las obligaciones tributarias puesto que si la demanda o pretensión es rechazada en su totalidad, la administración Tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria; a la luz de la Constitución estas dos finalidades no podían ser ponderadas sobre los principios de acceso a la justicia y de la tutela efectiva, ya que el afianzamiento tributario es altamente lesivo para el contribuyente y las personas en general, por lo que debe ser desterrado del ordenamiento jurídico, ya que dicha figura representa un retroceso en la derogatoria que se logró décadas atrás sobre el principio *solve et repete*, (paga y reclama) y por consiguiente resulta un obstáculo para la debida garantía de la tutela jurisdiccional efectiva y el acceso a la justicia, por lo que se deberán tomar las medidas necesarias para que el Estado evite dicho retroceso en esta normativa como en todas las que a futuro expida, en las que inexcusablemente se deberá sobre todo garantizar la vigencia de los derechos constitucionales.

4.- La última recomendación está enfocada en el hecho de que además de que es imperativo eliminar de nuestro ordenamiento jurídico el afianzamiento en materia tributaria, se debe fomentar por medio de la participación ciudadana la intervención de los contribuyentes como censuradores de las propuestas que en esta materia se den ante la Asamblea Nacional, esto en razón de que podría al reformarse la normativa cuestionada, establecerse que la tantas veces mencionada caución se aplique a las personas naturales o jurídicas cuya cuantía del acto administrativo impugnado supere cierta cantidad de dinero, con lo cual se aplicaría únicamente sobre demandas que se presenten en contra de actos administrativos que superen cierto monto, lo que además de restringir el acceso a la justicia para ciertos grupos, vulneraría el principio de igualdad establecido en el Art. 11 numeral 2 de la Ley Suprema, que determina que: *“Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos deberes, derechos y oportunidades”*.

7.- PROPUESTA DE REFORMA DE LEY

7.1.- Datos Informáticos

7.1.1.- Nombre de la Propuesta

“Propuesta de reforma del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario”.

7.1.2.- Institución Ejecutoria de la Propuesta

La ejecución de la propuesta estará a cargo de la Asamblea Nacional Legislativa.

7.1.3.- Localización Geográfica

A nivel Nacional.

7.1.4.- Apoyo Técnico

Se contaron con los siguientes involucrados:

- Profesionales del derecho en libre ejercicio
- Director de Tesis
- Jueces Provinciales del Tribunal Fiscal
- Funcionarios del Servicio de Rentas Internas
- Contribuyentes

7.1.5.- Beneficiarios

Como beneficiarios tanto directos como indirectos tenemos:

- **Directos:** Contribuyentes
- **Indirectos:** La Sociedad

7.1.6.- EQUIPO RESPONSABLE

El equipo responsable está conformado por:

- Autora de la Tesis: Ab. Tábitha Lucía Veliz Loor
- Director de Tesis: Dr. Julian Mauricio Burneo Valdivieso.

7.1.7.- Tiempo de Ejecución de La Propuesta

El tiempo que se ha destinado para la ejecución de la propuesta será de 5 meses y el tiempo de inicio es de Enero del 2012 y el de la terminación es en Agosto del 2012.

7.1.8.- Naturaleza de La Propuesta

Esta propuesta es factible ya que se la realizó bajo el paradigma crítico propositivo, en donde se analizó y se trató de solucionar el problema planteado.

7.2.- Descripción de La Propuesta

Lo que se propone es eliminar o derogar del ordenamiento jurídico vigente, el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario con el fin de darle concordancia a este cuerpo legal con la nueva Constitución de la República.

7.3.- Análisis Contextual.

La presente propuesta se realizó en la Corte Nacional de Justicia con sede en la ciudad de San Francisco de Quito y todas sus Cortes Provinciales en el país.

7.4.- Justificación

La presente propuesta se justifica debido a que en la actualidad la aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario transgrede una serie de Principios y Garantías que se encuentran establecidos en el Art. 75 y Art. 168 numeral 4 de la Constitución de la República.

7.5.- Finalidad de La Propuesta

Tendrá por finalidad reformar el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario con el objeto de que si a un contribuyente se le determina una responsabilidad de carácter tributario y necesita acceder al órgano de justicia no tenga que rendir ninguna clase de caución.

7.6.- Objetivos

7.6.1.- Objetivo General

Garantizar la aplicación de una correcta justicia.

7.6.2.- Objetivo Específico

- Garantizar los derechos constitucionales de los Contribuyentes.
- Que el Código Tributario sea concordante con la Constitución.

7.7.- Propuesta

PROYECTO QUE DEBERÍA CONOCER LA ASAMBLEA NACIONAL RESPECTO A LA REFORMA DEL ARTÍCULO INNUMERADO A CONTINUACIÓN ART. 233 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

LA ASAMBLEA NACIONAL CONSIDERANDO:

Que la Constitución de la República, en su artículo 169, establece que el Sistema Procesal será un medio para la realización de la Justicia, que hará efectiva las garantías del debido proceso, y que velará por el cumplimiento de los principios de inmediación, celeridad y eficiencia en la administración de justicia.

Que el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario establece que: 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.

En ejercicio de sus facultades constitucionales y legales expide la siguiente reforma al CÓDIGO TRIBUTARIO:

Sustitúyase el artículo innumerado a continuación del artículo 233 por lo siguiente: 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

Una vez conocida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal o Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, si existieran valores a favor del contribuyente estos generarán intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo.

Falta de otros requisitos.- La falta de señalamiento de domicilio judicial para notificaciones, no impedirá el trámite de la demanda, pero no se hará notificación alguna a quien hubiere omitido este requisito, hasta tanto lo cumpla.

Tampoco impedirá el trámite de la demanda la falta de fijación de la cuantía. La demanda debe presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal competente quien la calificará si reúne los requisitos establecidos en la Ley, de lo contrario la mandará a completar o aclarar según sea el caso en un término de tres días.

Disposición Derogatoria: Quedan derogadas todas las normas legales o reglamentarias que de alguna manera se opongan a lo preceptuado en esta reforma, el resto del ordenamiento jurídico del Código Tributario y de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador permanecerá vigente en cuanto no sea contrario a lo establecido en la Constitución y a lo establecido en la presente reforma.

Disposición Final.- Las siguientes reformas al Código Tributario entrarán en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Dada en la ciudad de San Francisco de Quito Distrito Metropolitano, en la Sala de Sesiones de la Asamblea Nacional, a los.....

f) Presidente de la Asamblea Nacional

f) Secretario de la Asamblea Nacional

8.- BIBLIOGRAFÍA

- **ÁGUILA G. y otros.** (2007) Derecho Procesal constitucional. Primera Edición Lima: San Marcos Editorial. Lima
- **BILBAO UBILLOS, J.M.** (1997). La eficacia de los derechos fundamentales en las relaciones entre particulares. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid.
- **CABANELLAS DE LA CUEVA, G.** (2006) Diccionario Jurídico Heliasta, Argentina Buenos Aires.
- **CALVO ORTEGA,** Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General), Ed. Civitas. Madrid.
- **CASSAGNE, J. C.** Tomo II, Editorial "Heiasta", Buenos Aires. Argentina
- **CODIGO CIVIL ECUATORIANO.** (2011) Corporación de Estudios y Publicaciones. Ecuador.
- **CÓDIGO TRIBUTARIO.** (2012) Corporación de Estudios y Publicaciones. Ecuador.
- **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.** (2008) Corporación de Estudios y Publicaciones.
- **CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR.** (2009). Extraída el 20 de marzo del 2012. Disponible en:
http://www.corteconstitucional.gob.ec/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=2
- **DERMIZAKY P.,** Tercera edición, Editorial "Judicial", Santa Cruz Bolivia.
- **ESTATUTO DE REGIMEN JURÍDICO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA.** (2011) Corporación de Estudios y Publicaciones. Ecuador.

- **FERNÁNDEZ L.** Editorial "G.H", La Paz Bolivia.
- **GAVALDA J.K.** (2005) Temas actuales de Derecho Tributario, la Tutela Judicial Efectiva en el Derecho Tributario. Barcelona.
- **HOLGUIN J.** (2005) Manual Elemental de Derecho Civil del Ecuador.
- **LEXIS S.A. PORTAL JURÍDICO DEL ECUADOR** (1988) Extraída el 12, 14, 17, 26 de enero del 2012. Disponible en:
<http://www.lexis.com.ec/lexis/default.aspx>
- **LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.** (2012) Corporación de Estudios y Publicaciones.
- **LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR** (2007). R.O. No. 242 del 29 de diciembre del 2007
- **MORALES QUIROS J. A.** (2002) Elementos del Derecho Tributario, Edición Primera.
- **PEREZ SOLORZANO J. L.** (2008) El diario La Hora.
- **REGISTRO OFICIAL SUPLEMENTO** (2011) No. 359 del 10 de Enero. Tribunal Constitucional de la República del Ecuador.
- **RODRIGUEZ M. J.** (2004) El acto administrativo Tributario, Universidad Austral, Biblioteca de Derecho Tributario, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires.
- **SALGADO H.** (2009) Derecho Constitucional. Edición Damasco Barberán Ecuador.
- **SALMON ALVEAR C.** (2002) El Régimen Procesal del Amparo Constitucional en el Ecuador; Editorial Edición. Guayaquil, Ecuador.
- **TOSCANO SORIA L.** (2006) Derecho Tributario, Edición PUDELECO. Ecuador.
- **VENTURA ROBLES M.** (2007) Estudios sobre el Sistema Interamericano de protección de los Derechos Humanos. San José.

9.- ANEXOS

UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA
POSGRADO
CIENCIAS JURÍDICAS

Distinguido Encuestado:

La presente encuesta tiene el propósito analizar, **LA CAUCIÓN EN LA IMPUGNACIÓN JUDICIAL DE LOS ACTOS DETERMINATIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES** solicitamos responder con sinceridad, cada una de las cuestiones que se plantean, ya que permitirá aportar datos confiables a la investigación.

1.- ¿Es correcto que el contribuyente tenga que cancelar una caución para poder acceder a la justicia cuando se le ha determinado alguna responsabilidad?

SI

No

2- ¿Según la Constitución de la República los ciudadanos tenemos acceso a recurrir a todo fallo sea administrativo o judicial en cualquier estado del proceso?

SI

No

3.- ¿La aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario vulnera garantías constitucionales?

SI

No

4.- ¿Al obligar al contribuyente que cancele una caución para poder acceder al órgano judicial se está respetando el Debido Proceso?

SI

No

5.- ¿Se debería reformar el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario en lo referente al Afianzamiento y la Caución?

SI

No