

TRIBUTOS, REGLA SOLVE ET REPETE Y AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO. CRÍTICA A LA DECISIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL ECUATORIANA¹

TAXES, THE SOLVE ET REPETE RULE AND THE TAX GUARANTEE IN TRIALS. A CRITIQUE OF A SENTENCE OF THE ECUADORIAN CONSTITUTIONAL COURT

TRIBUTOS, REGRAS SOLVE ET REPETE Y FIANÇA TRIBUTÁRIA. CRÍTICA À DECISÃO DA CORTE CONSTITUCIONAL ECUATORIANA

Mauricio Maldonado Muñoz*
Università Degli Studi Di Genova

Recibido: 01/09/2014
Aceptado: 12/11/2014

Resumen

El presente trabajo aborda dos instituciones relacionadas: la regla *solve et repete* y el así llamado afianzamiento tributario. En principio, se parte de un análisis de los tributos en general y de su importancia, para luego analizar algunas justificaciones que los defensores de la *solve et repete* y del afianzamiento han presentado con relación a ellas. Posteriormente, se examina una sentencia de la Corte Constitucional italiana sobre la regla *solve et repete*, que permita realizar un parangón con una sentencia de la Corte Constitucional ecuatoriana sobre el afianzamiento tributario. Cuestiones como el derecho a la igualdad, el acceso a la justicia y la tutela judicial efectiva están implicadas.

Palabras clave: Afianzamiento tributario; *solve et repete*; derecho a la igualdad; acceso a la justicia; tutela judicial efectiva.

Summary

The present paper deals with two related institutions: the *solve et repete* rule and the tax guarantee in trials. First, an analysis of taxes in general and their importance is attempted. Secondly, some of the justifications offered by the defenders of the *solve et repete* rule and the tax guarantee in

trials are analyzed. After that, a ruling of the Italian Constitutional Court on the *solve et repete* rule is examined in order to make a comparison with a ruling of the Ecuadorian Constitutional Court on the aforementioned tax guarantee in trials. Issues such as the right to equality, access to justice and effective judicial protection are also involved.

Key words: Tax guarantee in trials; *solve et repete*; right to equality; access to justice; effective judicial protection.

Resumo

O presente trabalho aborda duas instituições relacionadas: a regra *solve et repete* e a chamada fiança tributária. O princípio, se parte da análise dos tributos em geral e de sua importância, para logo analisar algumas justificações que os defensores da *solve et repete* e a fiança se apresentou com relação a elas. Logo, se examina uma sentença da Corte Constitucional italiana sobre a regra *solve et repete*, para posteriormente realizar uma comparação com uma sentença da Corte Constitucional ecuatoriana sobre a fiança tributária. Questões como o direito a igualdade, o acesso a justiça e a tutela judicial efetiva estão implicadas.

Palavras chaves: Fiança tributária; *solve et repete*; direito a igualdade; acesso a justiça; tutela judicial efetiva.

1. Agradezco a Nicolás Burneo por haberme animado a escribir algo para la revista Cálamo, dándome así la oportunidad de revisitar un viejo tema que a mi juicio merece todavía algunas consideraciones. Escribo este trabajo sin demasiadas pretensiones teóricas o compromisos filosóficos, con el fin de presentar una visión práctica y ojalá clara sobre el tema.

* Abogado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador de Quito. Magíster en Derecho, LL.M., Universidad Austral de Buenos Aires, Argentina. Ph.D. student: Doctorando en Filosofía del Derecho y Bioética Jurídica, Università degli Studi di Genova, Italia. E-mail: mmaldonadomunoz@gmail.com

*Y, de inmediato, alzó una pared muy alta, y en la puerta puso un cartel que decía:
ENTRADA ESTRICTAMENTE PROHIBIDA BAJO PENAS CONSIGUIENTES*
Oscar Wilde, *El Gigante Egoísta*

PLANTEAMIENTO GENERAL

Antes, sobre este tema, he realizado otro trabajo mucho más amplio (Muñoz 2011), pero al que siempre he querido hacerle algunas precisiones. Nunca pude hacerlo, entre otras cosas, porque he dedicado mis esfuerzos a otros temas y dado que tal empeño podría demandar un tiempo que no poseo. Lo que escribo hasta aquí podría leerse como una excusa, pero no pretende serlo en la medida en que en este ensayo busco abordar algunos temas (quizá los neurálgicos) tratados en parte en ese libro. A pesar de la necesidad de precisiones y correcciones, dicha obra aun posee importancia en la discusión y sus conclusiones las reafirmo, aunque en alguna parte su desarrollo podría ser, en efecto, mejorado.

Quizá este ensayo pueda servir para volver a reflexionar sobre una institución que en el Derecho ecuatoriano provocó mucho menos revuelo del que debía; aunque más revuelo aun debió causar un pronunciamiento de la Corte Constitucional ecuatoriana en este sentido, dado que aquella ofreció pocas luces

para la solución del problema. Lamentablemente, tal pronunciamiento constituye además, un 'buen ejemplo' de la forma en que usualmente suele razonar la Corte Constitucional ecuatoriana.

Me propongo empezar haciendo un pequeño análisis de lo que significan los tributos y de su relación con la regla *solve et repete* y el afianzamiento tributario. Luego, brevemente, analizaré una sentencia de la Corte Constitucional italiana sobre la regla *solve et repete* para, partiendo de allí, desarrollar un pequeño estudio de los derechos que se encuentran presentes en el caso; a saber, el derecho a la igualdad, el derecho de acceso a la justicia y el derecho a oponerse a las actuaciones de la administración. Tales razonamientos permitirán arribar de manera más o menos acertada a la que será la conclusión de este trabajo: una crítica a la sentencia de la Corte Constitucional ecuatoriana con relación al afianzamiento tributario.

ALGUNAS CONSIDERACIONES PREVIAS

Por regla *solve et repete*, en el sentido que vale para el derecho tributario, se entiende la reclamación de un tributo que debe estar precedida de su pago. *Pague y luego repita*, que quiere decir que los tributos que el fisco ha determinado que un contribuyente debe pagar deben ser satisfechos antes de que éste pueda accionar.

En fin, anticipar el pago a la acción. En sentido amplio, la regla *solve et repete* puede referirse a cualquier crédito a favor del Estado que contenga el mismo requisito; mientras que rara vez se lo usa en el derecho civil en cuanto a las obligaciones solidarias del que paga por todos y se hace de un crédito.

Aunque tal uso por parte del derecho civil no es necesariamente equivocado, no tiene demasiado que

ver con el sentido de la regla aquí tratado (Muñoz 2011, 9-24).

El así llamado *afianzamiento tributario*, así como todo tipo de caución encaminada a fungir de garantía en un proceso tributario de impugnación, constituye una derivación de la regla *solve et repete*, en tanto ambos están dirigidos a establecer un requisito que supone un desincentivo para accionar en contra del fisco y que impide la discusión judicial del tributo (eso se ha entendido de modo pacífico en la doctrina).

La caución o afianzamiento tributario es el requisito en virtud del cual los contribuyentes que pretenden accionar contra el fisco por tributos determinados por éste, antes de poder discutir la legalidad del

tributo y previamente a obtener resolución, deben pagar el porcentaje legal de la cuantía del proceso.

El llamado afianzamiento tributario constituye una especie de garantía y un requisito para poder obtener resolución en las contiendas contra el fisco, en el caso ecuatoriano, de aquellas que nacen posteriormente a la determinación tributaria del sujeto activo.

Sobre el afianzamiento tributario, incorporado en la legislación ecuatoriana por el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, la Corte Constitucional ecuatoriana se pronunció declarando la *constitucionalidad condicionada*, con lo que le dio un nuevo alcance a la disposición citada a través del mecanismo de *sentencia modulativa*.

LOS TRIBUTOS Y SU IMPOSICIÓN. APARENTE FUNDAMENTACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA REGLA SOLVE ET REPETE Y DEL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO

Apuntes sobre los tributos y su rol para el Estado

Según entiendo, la legitimidad de los tributos no es otra que aquella que surge del hecho de que los privados no poseen incentivos suficientes para realizar ciertas actividades que, entonces, deben ser realizadas por el Estado. De hecho, sin ingresos no sería posible hablar propiamente de una organización estatal. Dicha concepción, así llanamente explicada, tampoco es incompatible con una concepción liberal del Estado. Después de todo, actividades como la administración de justicia, la defensa interna y externa y la realización de cierto tipo de obras públicas, conviene que sean realizadas por el Estado.

No obstante, las ventajas que se desprenden del libre intercambio que genera de manera espontánea el mercado, no son reproducibles por ninguna administración centralizada. Incluso los modelos más o menos exitosos de Estado de bienestar lo son porque en realidad funcionan primordialmente bajo la lógica del libre mercado. Paradójicamente, sin que primero se permita un importante nivel de libre mercado que lo sostenga, el *welfare state* es imposible, justamente porque un concepto desnudo de *estado de bienestar* implica niveles de gasto que resultan tan ineficientes como condenados al fracaso. Los ejemplos abundan y mientras se siga equivocando el camino vamos a tener Estados de algunos años de 'prosperidad' y otros tantos de crisis (y deuda). Más aun, existen verdaderas ofertas demagógicas y demandas irrazonables en las que unos y otros han querido insertar sus con-

ceptos de 'bienestar', además de los problemas que surgen en el mediano y largo plazo en las economías que gastan más de lo que pueden, que a fin de cuentas es el mismo fenómeno. Tampoco la solución al bienestar se encuentra simplemente en los recursos naturales. La mal llamada 'maldición de los recursos' no es otra que la maldición de los malos administradores del Estado.

En cualquier caso, estimo que los tributos (bien manejados) son de fundamental importancia y que nuestras sociedades deben convivir con ellos, pero de ellos deben demandar los resultados adecuados, sin que por su imposición se sacrifiquen derechos o se cargue a los contribuyentes de manera irrazonable.²

Importancia de los tributos, *solve et repete* y afianzamiento tributario. Aparente fundamentación constitucional

El apartado anterior empiezo reconociendo que incluso desde una perspectiva liberal es posible dar importancia a los tributos. Dicha importancia sin embargo, no puede constituir un buen argumento para el sostenimiento de la regla *solve et repete* ni para la vigencia del afianzamiento tributario. De hecho éste, que algunos han querido mostrar como un argumento de base constitucional, es en realidad un postulado muy débil.

En el supuesto de esta fundamentación se da por hecho que los intereses estatales son los intereses de

2. Pienso, por supuesto, en la forma democrática del Estado, para la cual el sistema tributario debe perseguir ciertos fines pero adecuados al mismo sostenimiento del sistema sobre la base de algunos principios entre los que se cuentan la capacidad contributiva, la igualdad, la no confiscatoriedad, etc.

todos (hecho muy discutible en más de un caso), mientras que los de los contribuyentes son los suyos propios; argumentación a la que sigue aquella que supone que la falta de pago puntual de los tributos acarrea un perjuicio colectivo.

Estos juicios, que los defensores de la *solve et repete* y del afianzamiento han usado tradicionalmente, nos relatan un hecho aparentemente cierto: las sociedades requieren de los ingresos tributarios para que cierto engranaje estatal pueda seguir funcionando (coste económico de vivir bajo tal organización), y su falta afecta o dilata los intereses generales en su puesta oposición a los privados y particulares.

Sin embargo, hay que indicar que la comparación no se ha hecho correctamente, pues han pretendido ponerse en concurso los intereses económicos fiscales y los intereses económicos privados como si se tratara de una contienda de todos contra uno. En realidad, lo que está en juego no es el interés económico de un particular, cuya veracidad puede o no ser comprobada en juicio, sino el hecho mismo de que el particular pueda acudir a dicho juicio, o sea su derecho de acceso a la justicia (además de otros que están en *juego*).

Por la naturaleza y fines de la regla y del afianzamiento, habría que comparar, no la generalidad del interés público con la particularidad del interés privado, sino dos tipos de interés público diversos: el que surge del pago de los tributos y el que aparece de la necesidad de la protección de ciertos derechos fundamentales, en este caso particular, la tutela judicial efectiva. En el fondo, los defensores de la regla *solve et repete* y del afianzamiento entienden que ambos institutos estarían amparados en la defensa de la administración tributaria frente a posibles litigantes de mala fe, que podrían escudar el cumplimiento de

sus obligaciones fiscales en el proceso. De ese modo, la regla presupone anticiparse a quienes pretenden evadir o dilatar el pago de un tributo determinado (por el sujeto activo), escudándose en los órganos jurisdiccionales con competencia para resolver asuntos contencioso-fiscales.

Sin embargo, pensar que esa fundamentación sea correcta acarrea una peligrosa suposición, que consiste en asumir que en general los que accionan contra el fisco lo hacen para evadir sus responsabilidades tributarias refugiados en las opciones que les da el ordenamiento jurídico. En definitiva, sería establecer una especie de presunción de “culpabilidad” o de “mala fe”. Además de que implicaría la absurda tesis de que el Estado debe defenderse de sus ciudadanos, suponiendo que cuando piden un derecho (por muy fiscal que sea) lo hacen con el afán de perjudicar a la administración y no con el objetivo de reivindicarlo para sí mismos, no como un privilegio, sino claramente como un derecho (lo cual no ata, por otra parte, su pretensión al resultado del litigio).

Resulta peligrosa la ‘lógica’ aplicada, que difícilmente podría extrapolarse a otros casos y que aun así es débil, puesto que “el derecho concedido al fisco de ejecutar sus créditos por impuestos, con la secuela de intereses y costas, aparte de posibles sanciones por obstaculizar el normal desarrollo de su actividad, asegura suficientemente al Estado contra todos aquellos litigantes de mala fe” (Villegas 2007, 509).

Vale aclarar, por cierto, que los mismos argumentos sirven para contrariar la regla *solve et repete* cuando se aplica a cualquier tipo de crédito a favor del Estado, sea o no fiscal, siempre que lo que se discuta en juicio sea la legitimidad o monto de tal hipotética deuda (en el caso ecuatoriano reciente, un ejemplo se encuentra en la Ley de Hidrocarburos).

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA REGLA SOLVE ET REPETE. EL CASO ITALIANO

La sentencia de la Corte Constitucional italiana (21/1961), que declaró la ilegitimidad constitucional del instituto *solve et repete*, resulta ineludible cuando del estudio de la regla se trata, al menos en clave comparada; pues, aun cuando el análisis que reali-

za la Corte no es abundante, más bien concreto, las consideraciones que usa para determinar la inconstitucionalidad referida se encuentran sustancialmente bien fundadas.

He aquí, las partes que considero más importantes de la sentencia antedicha:³

La cuestión que es objeto del presente juicio ha dado, desde hace tiempo, lugar a discusiones y a decisiones en la doctrina y en la jurisprudencia que han planteado muchos modos de calificar el instituto del *solve et repete*. Tarea de la Corte Constitucional no es encuadrarlo en una o en otra categoría dogmática, mas sólo la de solucionar la cuestión de si ella es legítima constitucionalmente, con respecto de las normas contenidas en los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución (...).

Parece oportuno, ante todo, hacer notar que la mención del principio de la normal ejecutoriedad de los actos administrativos no realiza ninguna contribución a la solución de la cuestión en el sentido sustentado por la Administración Financiera, porque aquel principio no vendría en ningún modo a ser deteriorado, eludido o venido a menos por el instituto del *solve et repete*; bien también puede, en tal caso, la Administración misma, proceder en calle ejecutiva contra el contribuyente moroso, a pesar de cualesquiera oposición suya, caso en que el juez ordinario no está autorizado a suspender la ejecución de medidas de la autoridad administrativa. Se puede decir, sin embargo que, justamente, la existencia de tal instituto debilita, en cierto sentido, la eficacia de aquel principio, racionalmente y prácticamente.

El *solve et repete* es, indudablemente, una medida particularmente enérgica y eficaz para la consecución del interés público con relación a la percepción de los tributos y, justamente por esto, fue introducido y ha sido conservado durante tanto tiempo en la legislación italiana, a pesar de la existencia de varios proyectos para su abolición, nacidos de iniciativa gubernativa y parla-

mentaria, e incluso habiendo sido expuesto igualmente a severas críticas de parte de la doctrina y a interpretaciones correctivas y limitativas por parte de la jurisprudencia, la que ha llegado a excluir la aplicabilidad del instituto cuando la pretensión tributaria resulta prima facie absolutamente infundada.

Todo eso confirma que, independientemente de los principios contenidos en la Constitución, y ya antes de la aprobación de ésta, se tuvo una notable evolución en la sensibilidad de aquellos (los jueces), que esperaron en la interpretación y la aplicación de las normas vigentes: evolución provocada por el exceso de aquella medida (la *solve et repete*), que apareció en oposición a los principios de un orden moderno, en cuanto a las relaciones entre el ciudadano y el Estado.

Parece difícil suponer que el legislador constituyente haya ignorado un problema tan discutido y, menos aún, que no lo haya considerado resuelto implícitamente a través de la formulación de los principios generales, dirigidos en gran parte, justamente, a regular las relaciones entre los ciudadanos y el Estado, equiparando las exigencias de éste, con los derechos de aquellos, y -en todo caso- poniendo las condiciones necesarias para que estos derechos puedan ser impuestos igualmente a todos. La imposición del gravamen del pago del tributo, regulado como presupuesto imprescindible de procedibilidad de la acción judicial, dirigido a conseguir la tutela del derecho del contribuyente mediante la comprobación judicial de la ilegitimidad del tributo mismo, está en contraste, a juicio de la Corte, con todos los principios contenidos en los artículos de la Constitución enunciados en la ordenanza del juez de primera instancia (Arts. 3, 24 y 113). Está en contraste con la norma contenida en el artículo 3, porque es

3 Traducción del autor de este ensayo.

evidente la diferencia de trato que se consigue de ello, entre el contribuyente que sea capaz de pagar enseguida todo el tributo y el contribuyente que no tenga medios suficientes para realizar el pago, ni pueda proporcionárselos cómodamente recurriendo al crédito; igual el otro, porque también en caso de victoria en juicio no conseguiría el reembolso de las sumas erogadas sino con retraso. Al primero es pues permitido en consecuencia de sus condiciones económicas, pedir justicia y conseguirla, siempre que pueda probar que tiene razón. Al segundo esta facultad le queda difícil y a veces imposible, no sólo de hecho, sino también con base en el derecho, a propósito de un presupuesto procesal establecido por la ley y consistente en el gravamen del depósito de una suma eventualmente muy ingente.

Las mismas consideraciones sirven para justificar lo relativo a las normas contenidas en los artículos 24, primer inciso y 113 de la Constitución, en los que el empleo de las palabras ‘todos’ y ‘siempre’ tienen claramente el objetivo de remarcar la igualdad de derecho y de hecho de todos los ciudadanos, en cuanto a la posibilidad de solicitar y de conseguir la tutela jurisdiccional, sea respecto a otras sujetos privados, sea respecto del Estado y de entes públicos menores. La Corte advierte, por tanto, que el instituto solve et repete se encuentra en contraste con las normas de la Constitución y que, por ello, tiene que ser declarada la ilegitimidad de la disposición que lo prevé (...).

Por estos motivos

La Corte Constitucional

Declara la ilegitimidad constitucional de la norma contenida en el segundo inciso del artículo 6 de la Ley de 20 de marzo de 1865, Ley No. 2248. En relación a las normas de los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución” (Corte Costituzionale, 21/1961).

En este punto es importante para el presente estudio citar lo que disponen los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución de la República italiana y los derechos a los que ellos se refieren.

El artículo 3 señala lo que sigue:

Todos los ciudadanos tienen igual dignidad social y son iguales ante la ley, sin distinción de sexo, de raza, de lengua, de religión, de opiniones políticas, de condiciones personales y sociales... (Constitución de la República italiana, artículo 3).

Por su parte, el artículo 24, relativo al derecho de acceder a la justicia para buscar tutela efectiva de los derechos, prevé:

Todos pueden actuar en juicio por la tutela de sus derechos e intereses legítimos. La defensa es derecho inviolable en todo estado y grado del procedimiento. Se garantizan a los que no posean recursos económicos suficientes, con adecuadas instituciones, los medios para actuar y defenderse ante cada jurisdicción... (Constitución de la República italiana, artículo 24).

Por último, el artículo 113 se refiere al derecho a discutir las actuaciones de la administración pública y su relación con la tutela jurisdiccional de los derechos frente a tales actuaciones. La mencionada disposición señala:

Contra los actos de la administración pública siempre es admitida la tutela jurisdiccional de los derechos y los intereses legítimos ante los órganos de jurisdicción ordinaria o administrativa.

Tal tutela jurisdiccional no puede ser excluida o limitada a particulares medios de impugnación o a determinadas categorías de actos... (Constitución de la República italiana, artículo 113).

En ese orden, la sentencia de la Corte Constitucional italiana señala la inconformidad de la regla

solve et repete con tres derechos reconocidos en los artículos citados, que aquí más adelante se analizan así:

a. El derecho a la igualdad y la *solve et repete*

Dentro de su análisis, la Corte Constitucional italiana vuelve preponderante al derecho a la igualdad. Así, cuando dice que la *solve et repete* contraría la Constitución, lo dice porque a propósito de la vigencia de la regla se hace una diferenciación entre el contribuyente solvente y aquel que no puede cubrir el tributo; esto es, una diferenciación en orden de una consideración económica. Hecho no admisible porque no diferencia positivamente; es decir, no constituye una discriminación de aquellas que al hacer una diferencia procuran eliminar o diezmar una carga injusta o desigual de orden negativo. Y tampoco significa una diferenciación de tipo legítimo, o sea, aquella que aunque supone una discriminación no es en sí misma irrazonable. Hay que hacer hincapié en los criterios de razonabilidad que se deben aplicar en el momento de hacer una diferencia en uno o en otro sentido. Una diferenciación si es razonable no será ilícita, de tal manera que no todo discrimen está proscrito sino cuando constituye una diferencia irrazonablemente.⁴

Siguiendo a Nino, no es posible entender el derecho a la igualdad desde un plano descriptivo, pues la afirmación “todos los hombres son iguales” resulta naturalmente falsa (de naturaleza somos diversos); de otro lado, la afirmación en un plano normativo es del todo inconveniente, pues decir “la ley debe tratar igualmente a todos”, no considera que por sus especiales circunstancias hay personas que merecen un trato diferente, como los adultos mayores, las mujeres embarazadas o los niños. De ahí que haya que atender a lo analítico; es decir, interpretar el derecho a la igualdad conforme a las gradaciones que admiten nuestras propias diferencias (Nino 2005, 411).

Un sistema tributario que proteja el derecho a la igualdad debe precautelarse que no se produzcan afectaciones irrazonables a las condiciones de vida

de cada uno (además de que es deseable que no se constituya en un desincentivo para la inversión e iniciativa privada).

Si el poder tributario no es omnímodo (como ningún poder humano puede ser), y si la discriminación de la que se habla no crea una diferenciación razonable, sino una proscrita o ilegítima, no podía permitirse la imposición de un requisito como el que trae consigo la *solve et repete*. Como se verá más adelante, y como en realidad aparece de una sencilla operación mental, los mismos argumentos valen en contra del afianzamiento tributario, al menos tal como está concebido en el Ecuador.

b. El derecho a acceder a la justicia y la *solve et repete*

La sentencia de la Corte Constitucional italiana hace alusión a la palabra ‘todos’ con que empieza el primer inciso del artículo 24 de la Constitución italiana: “*Todos* pueden actuar en juicio por la tutela de sus derechos e intereses legítimos”. Esta es una referencia expresa a la generalidad del derecho de acceso a la justicia; por lo que si la regla impide el acceso a “algunos” (los que no pueden pagar anticipadamente el tributo), desvanece el concepto y la garantía que prevé el artículo 24 precitado. Es así que si la aplicación de la regla es condición necesaria de acceso a la justicia, se ha de inferir que su vigencia implica la limitación del derecho consecuente.

Más adelante, en la parte que corresponde puntualmente al afianzamiento tributario aclararé algunos aspectos sobre este derecho.

c. El derecho a oponerse a las actuaciones de la administración pública y la *solve et repete*

En este caso, la sentencia de la Corte Constitucional italiana hace alusión a la palabra “siempre”, incluida en el primer inciso del artículo 113 de la Constitución italiana: “*Contra los actos de la administración pública siempre es admitida la tutela jurisdic-*

⁴ Para realizar este análisis conviene remitirse al principio de razonabilidad en sus diferentes modos de ser concebido (véase: Maldonado Muñoz 2013, 143-168); o a los llamados *sistemas de escrutinios* propios del derecho estadounidense, que suelen aplicarse cuando del derecho a la igualdad se trata (véase: Giardelli 2006, 39).

cional de los derechos y los intereses legítimos ante los órganos de jurisdicción ordinaria o administrativa". De ese modo, si la regla implica que las actuaciones de la administración pública pueden ser "eventualmente" o "casi siempre" impugnables, igualmente se desmedra el derecho aludido.

De lo antedicho se entiende el hincapié que hace la Corte Constitucional italiana respecto a las palabras "todos" y "siempre", de los artículos 24 y 113 respectivamente. Tanto es esto importante que los vocablos "todos" y "siempre" significan, el primero, aquello "que se toma o se comprende enteramente en la entidad o en el número" (imposibilidad de exclusión de uno o algunos individuos); y, el segundo, "en todo y en cualquier tiempo" (imposibilidad de reducirlo a eventualidades).

Aclaro, de cualquier modo, que es normal que estos derechos posean esta 'entidad', más allá de la

alusión a ciertas palabras. En términos generales, los derechos son de todos, siempre; independientemente de que su ejercicio sea posible en condiciones específicas, según los casos. En un ordenamiento democrático, todos somos titulares de derechos.

Por último, respecto a la sentencia, téngase en cuenta que la Corte señala que la inconstitucionalidad de la regla habría sido ya establecida con la misma vigencia de la Constitución italiana (1948). La disposición del artículo 6 de la Ley sobre el Contencioso-Administrativo, declarada inconstitucional, se entiende entonces que lo es por sobreviniencia; es decir, se trata de una *inconstitucionalidad sobrevinida*, que opera cuando una norma resulta ilegítima constitucionalmente de frente a un nuevo texto de la Constitución o a una nueva Constitución.

SOBRE EL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES IMPLICADOS

Con la entrada en vigencia de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador (Ley s/n; R.O. 242-3S, 29-XII-2007), se instituyó el así llamado afianzamiento como prerrequisito para accionar en contiendas fiscales nacidas de la determinación tributaria desde el sujeto activo; esto, según se desprende del artículo innumerado incluido después del artículo 233 del Código Tributario, que corresponde al artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que reza:

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”⁵

El legislador constituyente, que para esos efectos actuaba como legislador ordinario (pues con la instalación de la Asamblea Nacional Constituyente el extinto Congreso Nacional cesó en sus funciones), dictó esta disposición (y muchas otras), aunque en realidad sólo tenía potestades para realizar una nueva Constitución y para reformar el marco institucional del Estado. De todos modos, esa es una discusión que aquí no se abordará y que ya no tiene demasiados efectos prácticos.

Como se desprende de la disposición citada, el afianzamiento tributario constituía un requisito para poder accionar contra el fisco por tributos determinados por éste, antes de poder discutir la legalidad del tributo, debiendo pagar el porcentaje legal de la cuantía del proceso.

Los derechos fundamentales que se deberían analizar en esta parte mantienen relación con aquellos que he señalado que se infringen por la imposición de la regla *solve et repete* (no otra puede ser la consecuencia de la derivación del afianzamiento tributario de la regla). Sin embargo, ahora corresponde precisarlos un poco en su contenido y hablar de algunos otros derechos que no han sido considerados o tratados a fondo.

Los derechos que se encuentran en juego y que deben ser analizados para determinar si el afianzamiento tributario contradice de algún modo a la Constitución de la República del Ecuador, se refieren a los siguientes: i) al derecho de petición (y su correlativo derecho a recibir respuestas motivadas), ii) al derecho de acceso a la justicia (y al derecho a la tutela judicial efectiva), iii) al derecho a oponerse a las actuaciones de la administración pública, y, iv) al derecho a la igualdad. En el caso de la tutela ju-

dicial efectiva y el derecho de acceso a la justicia se hará hincapié en aquellos derechos que componen el derecho generalmente denominado debido proceso, todos en ineludible conexión.

a. El derecho de petición, el derecho a recibir respuestas motivadas y el afianzamiento tributario

El derecho de petición está reconocido en el artículo 66 núm. 23 de la Constitución de la República, que reza:

Se reconoce y garantiza a las personas:

23. El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención y respuestas motivadas. No se podrá dirigir peticiones a nombre del pueblo.

Este derecho, como aparece en el texto de la Constitución, no incluye solamente el derecho a presentar “quejas y peticiones”, sino que supone también el derecho a obtener “respuestas motivadas” a dichas peticiones. Petición y respuesta, entonces, están ineludiblemente unidas.

Dentro de la esfera de los derechos que incluyen alguna forma de solicitud de actuación de una autoridad, el más amplio es el derecho de petición. Ese se refiere a un ámbito general en virtud del cual se puede solicitar -dentro de un amplísimo espectro- la atención de las autoridades a cierta pretensión expresada en el petitorio (individual o colectivo) que realice quien tenga la intención de requerir algo de dichas autoridades.

El derecho de petición tiene como sujetos pasivos a todas las autoridades sin limitación de ninguna clase. Tal ausencia de límites presupone la inexistencia de restricciones respecto del contenido de la petición; lo que no implica, obviamente, que la petición vaya a ser atendida favorablemente, pero sí supone la obligación de la autoridad de responder motivadamente.

⁵ Como se verá más adelante, la Corte Constitucional ecuatoriana dictó una sentencia declarando la *constitucionalidad condicionada* del artículo señalado.

Como se puede ver, la motivación es requisito de la respuesta, de tal suerte que la autoridad está obligada a atender las peticiones de los administrados con base en los hechos y en el derecho que justifican su decisión. La motivación en las decisiones de las autoridades es, también, requisito de validez, lo que se encuentra previsto en el artículo 76 núm. 7 letra l) de la Constitución, que dice:

En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados” (Constitución de la República del Ecuador, artículo 76, numeral 7, letra l).

El afianzamiento tributario viola el derecho de petición. Esto ocurre porque el requisito impide que el accionante reciba una respuesta a la impugnación que ha planteado en contra de la administración tributaria. Hay que recordar que bajo la letra del Código Tributario,⁶ la acción que no se acompaña del afianzamiento se entiende inexistente puesto que, en el supuesto del texto del artículo, la caución se constituye en condición necesaria sin la que el contribuyente no puede accionar o recurrir en el ámbito litigioso tributario.

Precisamente -siempre en el supuesto de la citada disposición y su tenor- el afianzamiento tributario no sólo es un coste para el actor del litigio contencio-

so-tributario, sino que es un requisito de procedibilidad.

Hay que aclarar que esta interpretación ha variado, pues, como se verá más adelante, la Corte Constitucional ecuatoriana, al pronunciarse sobre la constitucionalidad de la norma contentiva de la caución como requisito de procedencia de la demanda, declaró su *constitucionalidad condicionada*.

En esa virtud, la Corte atribuyó cierto criterio interpretativo que habría de dársele a la disposición mentada, de manera que ‘no viole’ el derecho de acceso a la justicia (siempre conforme el pronunciamiento de la Corte). Esta interpretación indica que los jueces tributarios deben, en lugar de exigir la caución para efectos de poder calificar la demanda, pedirla después de calificada, para luego, de no aparejarse la garantía, archivar el proceso.

Visto esto, el afianzamiento tributario no es más un requisito de procedibilidad de la acción tributaria. Nótese sin embargo, que aunque el requisito ya no impide que el juzgador prevenga competencia y tome conocimiento de la causa, sí impide que el accionante obtenga resolución. Es decir, si antes el afianzamiento tributario impedía la acción, ahora impide la resolución.

Sin embargo, la respuesta no puede deslindarse de la acción como tal, pues esa es la unión entre la petición y la resolución (motivada), que no pueden comprenderse desligadas, y cuya violación individual afecta indefectiblemente a la otra.

b. El derecho de acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva y el afianzamiento tributario

Si el derecho de petición es el derecho genérico de pedir a las autoridades, el derecho de acceso a la justicia es el mismo derecho de petición enfocado en la administración de justicia.

El derecho de acceso a la administración de justicia incluye obtener de los órganos de la adminis-

⁶ Nótese que la interpretación ha cambiado por efecto de la *constitucionalidad condicionada*.

tración la correspondiente tutela judicial efectiva, tal como se señala en el artículo 75 de la Constitución ecuatoriana, cuyo texto es el siguiente:

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

Los aspectos que conforman el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva son los siguientes:

b.1. El derecho a acudir a los órganos jurisdiccionales:

En nuestro ordenamiento este derecho se encuentra contemplado en el transcrito artículo 75. Se dice que el derecho de acceso a la justicia es la primera de las manifestaciones del derecho a la tutela judicial efectiva, porque sin éste, los demás no pueden tener vida jurídica. Cuando el accionante acude a los órganos de administración de justicia da nacimiento al proceso, inicia su desenvolvimiento.

Este derecho incluye el derecho a acudir ante el juez natural y el derecho consecuente a no ser juzgado por tribunales de excepción, todo lo que se aprecia en el artículo 76 núm. 7 letra k) de la Constitución de la República, que establece estos derechos, en la disposición siguiente:

k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto (Constitución de la República del Ecuador, artículo 76, numeral 7, letra k).

Tómese en cuenta también que en materia de acceso a la justicia, la Convención Americana sobre Derechos Humanos contiene una previsión que consta en el artículo 8 núm. 1 de dicha normativa. Ventura Robles opina que tal dispo-

sición es clara y según ella, 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 (Ventura Robles 2005, 3-4).

b.2. Debidos cauces procesales y garantías mínimas:

El debido proceso adjetivo no es sino “el conjunto de aspectos procesales y formales a que debe ajustarse un proceso y su culminación en una sentencia válida y oponible a aquel a quien pretenda ser aplicada” (Casás 2003, 376).

A este respecto, el artículo 76 de la Constitución de la República señala:

En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso... (Constitución de la República del Ecuador, artículo 76).

A continuación, este artículo dice que el derecho al debido proceso incluye ciertas garantías básicas, divididas en siete números y el último de ellos en trece letras desde a) hasta m). En este caso, la Constitución nos indica qué garantías componen, en nuestro ordenamiento, el derecho al debido proceso. Esas garantías mínimas, rectoras de todos los procesos, determinan la forma constitucional de los mismos.

El afianzamiento tributario violenta el derecho al debido proceso de modo general porque no sólo impide obtener resolución, sino que impide discutir la legalidad del tributo. Limita el proceso al acceso a que la demanda sea calificada (en los términos de la interpretación de la Corte Constitucional) y no considera que el derecho al

debido proceso incluye el derecho a la defensa en su más amplio sentido, incluidas las garantías de las que se supone imbuído; entre otras, el derecho a un juez natural, a discutir las pretensiones de la contraparte y el derecho a presentar pruebas y a contradecirlas; en fin, el derecho a un proceso, el que en el caso del afianzamiento tributario, básicamente no existe.

b.3. Una decisión fundada en Derecho

El ordenamiento constitucional presupone la imposibilidad de que los jueces y tribunales puedan tomar decisiones arbitrarias; de ahí que obtener resoluciones dotadas de la correspondiente motivación, como ya se ha analizado al hablar del derecho de petición, resulta en un derecho sumamente importante. Asegurar la resolución de las contiendas y establecer que ellas obedezcan a los presupuestos legales, constituye el fundamento mismo de la existencia de la administración de justicia. Este derecho al que se hace alusión se complementa con el derecho a que esa resolución pueda ser ejecutada.

En relación a estos aspectos, Bazán opina:

Coincido con Spisso cuando señala: '...¿Qué significado cabe atribuir a la expresión 'una persona tiene derecho a ser oída por un tribunal independiente para la determinación de sus obligaciones fiscales'? La cláusula asegura el derecho de los contribuyentes a articular todas las defensas que hagan a sus derechos, vinculadas con la determinación de sus obligaciones fiscales y que el tribunal las considere y resuelva. Por tanto, no sólo es inadmisibles la exigencia del 'solve et repete', entendida como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal' (Bazán 2011, sección V).

El mismo razonamiento sirve para el afianzamiento, pues si el accionante está impedido de obtener resolución judicial por falta del requisito, ello implica que el acto administrativo determinativo que ha impuesto en su contra glosas que debe pagar, se convierte en un acto firme de acuerdo al artículo 83 del Código Tributario. De esa manera, conforme el artículo 82 del mismo cuerpo de normas, estos actos son ejecutivos. En otras palabras, reconocerá un "derecho" en la administración en detrimento del eventual derecho del administrado.

Dado esto, subsistiría a lo sumo la posibilidad de presentar ante la administración tributaria un recurso de revisión (artículo 143 del Código Tributario), que una vez resuelto, tampoco podría ser impugnado en sede jurisdiccional sino en virtud del cumplimiento del requisito del afianzamiento tributario. Todo esto determina que indefectiblemente el accionante no pueda acceder a que su caso sea tratado (resuelto) por su juez natural.

c. El derecho a oponerse a las actuaciones de la administración pública y el afianzamiento tributario

En relación a ello hay que referirse al artículo 173 de la Constitución de la República, que señala que los actos administrativos son impugnables tanto en sede administrativa cuanto en sede judicial, a elección del impugnante.

Esta facultad de oposición a las actuaciones de la administración pública conlleva un presupuesto que nace del seno mismo de la configuración del Estado constitucional: los órganos de la administración no pueden encontrarse inmunes al control de sus actuaciones por parte de los jueces. Esto configura lo que se puede llamar llanamente *Estado de justicia*.

d. El derecho a la igualdad

La doctrina suele diferenciar tres aspectos del derecho a la igualdad, así: i) igualdad ante la ley, ii) igualdad en la ley, e, iii) igualdad por la ley. Y, aunque esta clasificación interesa, no es el objeto fundamen-

tal de este trabajo profundizar en las diferentes manifestaciones de la igualdad, de manera que abordaré el tema desde una perspectiva general.

Sobre el derecho a la igualdad, la Corte Interamericana de Derechos Humanos opinó lo siguiente:

En el plano fáctico, el derecho a la igualdad puede verse vulnerado de distintas maneras, tales como: la emisión o aplicación de normas discriminatorias, el establecimiento o aplicación de reglas *prima facie* neutrales pero con un impacto diferencial negativo sobre un individuo o grupo de personas, y el establecimiento de medidas o prácticas directamente perjudiciales para un individuo o grupo (Corte IDH, Opinión Consultiva OC-18/03 2003).

El derecho a la igualdad debe ser comprendido, como se dijo antes, de manera analítica. En virtud de la comprensión del derecho a la igualdad desde un plano analítico es posible entender la caracterización de ese derecho como *el derecho a la diferencia*; a propósito del que son admitidas las discriminaciones que no resultan irrazonables (Nino 2005, 411).

Particularmente en el derecho tributario, dice Villegas, que el término *igualdad fiscal* encuentra su basamento en el principio de capacidad contributiva, por lo que señala:

Ello lleva a que sean fiscalmente considerados como iguales aquellos que para el legislador o el aplicador de la ley tengan similar aptitud de pago público (Villegas 2007, 268).

Si se analiza el problema, la imposición del afianzamiento tributario resulta ser una forma de discriminación negativa o ilegítima en orden de una consideración de orden económico. Es por esto que pienso que para el afianzamiento tributario valen los mismos razonamientos que la Corte Constitucional italiana usó con relación al derecho a la igualdad en su sentencia de declaratoria de inconstitucionalidad de la regla *solve et repete*; esto es que:

Es evidente la diferencia de trato que se consigue (...) entre el contribuyente que sea capaz de pagar enseguida todo el tributo y el contribuyente que no tenga medios suficientes para realizar el pago, ni pueda proporcionárselos cómodamente recurriendo al crédito; igual el otro, porque, también en caso de victoria en juicio, no conseguiría el reembolso de las sumas erogadas sino con retraso.

Al primero es, pues, permitido, en consecuencia de sus condiciones económicas, pedir justicia y conseguirla, siempre que pueda probar que tiene razón; al segundo esta facultad le queda difícil y a veces imposible (Corte Costituzionale, 21/1961).

Valen los mismos razonamientos porque no hay razón para pretender que haya diferencia entre las personas que no poseen la solvencia suficiente para pagar inmediatamente todo el tributo (en el supuesto de la *solve et repete*) y aquellos que no poseen la solvencia suficiente para pagar inmediatamente parte de aquel (porque el afianzamiento a más de garantía puede ser pago previo parcial). La diferencia en la cuantía no asegura el hecho de que todos aquellos que pretendan someter a resolución del órgano judicial su contienda, puedan solventar el requisito.

Podría suceder incluso que cierta persona esté cercana a la insolvencia y que apenas posea los recursos para procurarse una digna existencia. Una persona en esas condiciones estará impedida de acceder a sustanciar su causa y obtener una resolución si no puede cubrir el monto del afianzamiento tributario.

Estará condenada a que la justicia le sea denegada a propósito de su condición económica. No debe olvidarse que tampoco la administración es infalible y que en muchas ocasiones las determinaciones, por muy altos que parezcan los montos, no reflejan necesariamente capacidad de pago del contribuyente. De hecho, en estos casos, incluso si la razón lo ampara, se verá constreñido a ver ejecutado el acto administrativo.

IRRAZONABILIDAD DEL AFIANZAMIENTO

En otro trabajo había expuesto que el llamado *principio de proporcionalidad*, como se conoce en el Derecho europeo, suele llamarse *principio de razonabilidad* en el derecho argentino y a veces también en el derecho estadounidense, donde generalmente se le denomina *debido proceso sustantivo* (Maldonado 2013, 139-174). Aunque no sean exactamente coincidentes, parten de similares razonamientos y, en último término, sus diferencias son más bien aparentes.

En cualquier caso, el principio de proporcionalidad se encuentra reconocido en nuestra legislación, aunque, por supuesto, su presencia normativa nada dice respecto a su efectiva observación y, hay que decirlo, más hubiera servido un desarrollo jurisprudencial que una inclusión normativa que incluso posee posibles contradicciones.

Alguna doctrina y jurisprudencia ha aceptado tres subprincipios, mientras que el artículo 3 numeral 2 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional de nuestro país parece aceptar al menos cuatro juicios distintos.

Sin embargo, y como lo había especificado en el trabajo que cito, yo había preferido seguir la propuesta del profesor Sapag y realizar cinco juicios: i) finalidad, ii) adecuación, iii) necesidad, iv) proporcionalidad *stricto sensu*, y, v) de no restricción de derechos (Sapag 2008, 186-194),⁷ lo que tampoco parecería ser contrario a la ley mencionada y a la Constitución de la República.

a. Finalidad

El juicio de finalidad consiste en identificar, en la regulación que se analiza, un fin constitucionalmente legítimo y socialmente relevante. La finalidad que salta más a la vista es aquella que supone que el afianzamiento tributario procura “*imposibilitar la evasión del cumplimiento de obligaciones tributarias*”, para utilizar los términos de la Corte Constitucional ecuatoriana. Así pensada, la disposición citada persigue -en apariencia al menos- un fin constitucional.

b. Adecuación

El juicio de adecuación mide la eficacia del medio utilizado para lograr el fin propuesto por la regulación. En este punto solamente se mide la aptitud del medio para lograr el fin, no su justicia o la carga que impone. En ese sentido, aplicando tal juicio, se tiene que el afianzamiento tributario, que en este caso resulta ser el medio, es en efecto un método particularmente eficaz, puesto que no considerando otras circunstancias, desincentiva a los posibles accionantes y obliga a los que de todas maneras presentan su impugnación a garantizar (y pagar previamente en los casos específicos⁸) los tributos que pretenden discutir.

c. Necesidad

El juicio de necesidad busca determinar si el medio además de ser eficaz es eficiente, o sea el que resulta no restrictivo de derechos o menos limitativo de entre todos los medios igualmente eficaces. Se trata, por supuesto, de una eficiencia jurídica y no necesariamente económica; es decir, la que resultando en una regulación eficaz, no se constituye a su vez en una afectación a derechos de conformidad a las prácticas e interpretaciones usuales y plausibles para los casos específicos, entendiéndose involucrados los límites comunes a la normal práctica y aplicación de la Constitución y las leyes en un sistema democrático.

En este punto el afianzamiento tributario cae. Su imposición, como se ha demostrado a lo largo de este trabajo, no sólo que no es una solución amable con el derecho de acceso a la justicia, sino que de plano lo impide. Resulta curiosa la solución que la Corte Constitucional ecuatoriana encontró a este problema. No abundo más en esta cuestión porque más abajo aparece comentada.

d. Proporcionalidad en sentido estricto

En este juicio se debe observar cierto equilibrio entre los costes que genera la medida con relación

⁷ Que Sapag prefiere llamar de contenido esencial, y que así consta citado en mi artículo.

⁸ Ya se dijo que el afianzamiento es, en los casos en que esto cabe, también una forma de pago parcial.

a lo que supone la imposición de la regulación. Vale aclarar que tal razonamiento no puede ser meramente consecuencial, sino que debe comprobar si la intensidad de la regulación no resulta en el sacrificio de un derecho fundamental.

Como se puede colegir, la 'intensidad del medio' utilizado, esto es, el afianzamiento tributario, es tan grande que su intervención puede llegar a anular el derecho a la administración de justicia (acceso a la justicia, debido proceso, tutela judicial), sin considerar además la desigualdad que produce entre los contribuyentes solventes y los que no poseen tal característica.

e. No restricción de derechos

Este juicio, que podría resultar abundante en lo que resulta ya obvio, que la norma no supera el principio de razonabilidad, es interesante en cuanto se lo aplique de la siguiente manera: ningún derecho puede ser en principio sacrificado, los intereses de cada parte (los del Estado incluso) son en principio solamente eso (intereses) y es tarea de los operadores de justicia determinar dónde se encuentra el derecho.

Para tal efecto conviene -según un método sugerido por Toller, y que yo he tomado más o menos libremente- considerar que los derechos deben ser reglamentados por normas razonables, lo que es lo

mismo que decir que no deben ser restringidos. El contenido del derecho a la justicia, del cual nada ha dejado la norma del afianzamiento tributario, no solo altera el derecho sino que definitivamente lo conculca o restringe.

De cualquier manera, para comparar lo que una parte (el contribuyente) y la otra (en este caso el Estado) podrían implicar con sus intereses, conviene reducir tales a disposiciones hipotéticas para analizar su legitimidad. Se tendría: a) *de parte del contribuyente*: Existe el derecho de acceder a la justicia aun cuando no se posea los recursos para cubrir la garantía de una determinación que se encuentra en disputa, y, b) *de parte del Estado*: En todos los casos el Estado puede negar la acción y la resolución de una impugnación tributaria si el contribuyente no paga primero una garantía.

Analizándolas aparece que la primera aseveración tiene asidero en las normas constitucionales, además de que si constituyera una disposición normativa, así planteada, superaría todos los juicios del principio de razonabilidad. De su letra no se sigue violación alguna. La segunda aseveración, en cambio, niega de plano un derecho (o varios) y resulta entonces irrazonable desde que supone que por el solo hecho de accionar en vía fiscal, todos van a poder pagar previamente una suma de dinero determinada.

EL PRONUNCIAMIENTO DE LA CORTE CONSTITUCIONAL. OBSERVACIONES

Antes de llegar a este punto, con el que finaliza este trabajo, se ha buscado demostrar fehacientemente la inconstitucionalidad de que adolece la norma contentiva del afianzamiento tributario. Esto no ha sido un acaso. Resta ahora comentar el pronunciamiento de la Corte Constitucional.

La Corte Constitucional ecuatoriana tuvo oportunidad de pronunciarse sobre el requisito del afianzamiento tributario en al menos cinco de sus sentencias (incluso en una muy reciente en que ratificó sus argumentos). Sin embargo, aquí solamente se citan las partes que estimo más importantes de una de sus sentencias, las mismas que luego comento separa-

damente. He aquí las citas tomadas de la sentencia 022-10-SCN-CC:

Concretamente, los accionantes consideran que la norma impugnada vulnera el derecho de acceso gratuito a la justicia, consagrado en el artículo 75 de la Constitución de la República vigente, derecho que no fue reconocido en el anterior texto constitucional y, por tanto, se torna indispensable para el análisis constitucional confrontar las disposiciones contenidas en la norma demandada con las disposiciones constitucionales vigentes, para determinar,

bajo este nuevo orden constitucional, si la norma contenida en el artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador puede subsistir en el ordenamiento jurídico o no.

Comentario: Esto se refiere a lo que ya se había caracterizado como el análisis de *inconstitucionalidad sobrevenida*.

La Corte delimita su reflexión en torno a dos problemas jurídicos: 1.- La norma consultada ¿viola el derecho de acceso gratuito a la justicia consagrado en el artículo 75 de la Constitución? y 2.- La norma consultada ¿viola el derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de derechos e intereses consagrado en el artículo 75 de la Constitución?

Comentario: Si bien la afectación al derecho a la gratuidad de la justicia es altamente discutible, aunque el afianzamiento no lo favorece de manera alguna; no es menos cierto que en este caso la Corte Constitucional se ha limitado a examinar los derechos que han estimado controvertidos los accionantes: estos dos y no otros. En lo principal, la Corte ha dejado de analizar lo que al derecho a la igualdad concierne. Recuérdense que la Corte Constitucional italiana cuando analizó la regla *solve et repete* se refirió antes que todo a este derecho. En el mismo sentido, como ya se vio, es irrecusable la diferenciación que se hace entre las personas que pueden, y las que no, cubrir el monto de la caución.

En las acciones de inconstitucionalidad, los accionantes, sea porque directamente interponen su acción o porque la misma sube en consulta conforme el artículo 428 de la Constitución, no delimitan los linderos dentro de los que la Corte Constitucional puede y debe desenvolver el proceso. La Corte Constitucional posee amplia discrecionalidad para referirse a las normas que son llevadas a su consideración, de manera que en estas acciones sólo se atribuye competencia para que la Corte se pronuncie sobre la constitucionalidad de la norma, pero no implica restricción alguna en los linderos de su pronunciamiento.

Se podría decir que al no hacer alusión al derecho a la igualdad, el pronunciamiento de la Corte resulta, por decir lo menos, incompleto.

Este derecho (el de acceso gratuito a la justicia), a juicio de la Corte, 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. 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. ¿Cómo accedemos a dichos órganos?

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. El juez o tribunal no podrá rehusarse a examinar el contenido de la demanda aduciendo el pago de cauciones que implican erogaciones de carácter económico, por cuanto estaríamos limitando el acceso a la administración de justicia.

Comentario: Esto se corresponde, en gran parte, al análisis que consta en este trabajo. Estos argumentos son correctos. Resta determinar si la conclusión a la que arriba la Corte, con base en estas premisas, es la correcta.

Esta cita de la Corte Constitucional delimita, en líneas generales, lo que comprende el derecho a la tutela judicial efectiva, en tres aspectos: acceso a la justicia, debido proceso y resolución. Más adelante la Corte abunda sobre estas cuestiones y refuerza sus argumentos sobre el funcionamiento y contenido de estos derechos.

La Constitución de la República y la Convención Americana de Derechos Humanos garantizan el derecho de acceso a la justicia en el entendido de que no se podrá interponer ninguna limitante o carga injustifi-

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

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

Comentario: Como todos sabemos, tanto la Constitución del Ecuador cuanto la Convención Americana sobre Derechos Humanos reconocen la imposibilidad de establecer trabas para acceder a la administración de justicia. De modo general, el artículo 75 en cuanto a la Constitución, y el artículo 8 núm. 1 en lo que concierne a la Convención, señalan esto que ha referido la Corte y que, obviamente, no admite recusación.

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

Aun así, concuerdo con la Corte Constitucional en que es indiscutible que el requisito conculca el derecho de acceso a la justicia; eso sí, este derecho

debe ser comprendido en su indisoluble relación con los derechos al debido proceso, a obtener resolución motivada y a la tutela judicial efectiva.

La Corte, en reiteradas oportunidades, ha venido sosteniendo el carácter de último ratio de la declaratoria de inconstitucionalidad, priorizando la tarea del legislador y pregonando por la conservación del derecho; es así como se encuentra plenamente justificada la adopción de sentencias constitucionales modulativas que tiene como propósito garantizar la vigencia de los derechos constitucionales y la supremacía constitucional (artículo 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional).

Comentario: El artículo 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional señala:

Las juezas y jueces, cuando ejerzan jurisdicción constitucional, regularán los efectos en el tiempo, la materia y el espacio de sus providencias para garantizar la vigencia de los derechos constitucionales y la supremacía constitucional.

Esta norma que obviamente otorga cierta discrecionalidad a los jueces constitucionales, debe ser bien entendida. En lo primordial, en cuanto al contenido de los derechos constitucionales, ellos no pueden ser sacrificados por requisitos o estimaciones estatales de contenido costo-beneficio. De modo genérico, el contenido de los derechos fundamentales resulta ser el límite convencional democrático más importante (en tanto la Constitución es también pacto político). Otro tanto ocurre con las acciones privadas de las personas que constituyen el límite infranqueable a toda acción estatal (Maldonado Muñoz 2014, 9-48).

La supremacía de la Constitución no es una mera declaración de intenciones, y no puede entenderse desde el simple normativismo.

La supremacía de la Constitución constituye un principio angular dentro de la concepción de la teoría del derecho constitucional.

Bien entendidos estos principios es que pueden aplicarse los designios del artículo 5 p recitado.

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 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, proceso debido y eficacia de la sentencia.

Comentario: Algo similar se dijo en este trabajo cuando se señalaron los aspectos del derecho a la tutela judicial efectiva.

En el caso sub examine, la ley tributaria pone a disposición de los administrados, medios de impugnación efectivos, constituyéndose garantías importantes a su favor, pero al mismo tiempo se está restringiendo este acceso a la presentación de una acción previo a la calificación de la demanda, imponiéndose un obstáculo injustificado. Con dicha norma, el derecho a la tutela efectiva está fuertemente limitado, puesto que la no calificación de la demanda deriva de la aplicación de una norma que viola derechos constitucionales.

Comentario: Estimo que si bien en su fallo la Corte Constitucional, en términos generales, había venido realizando una correcta apreciación de lo que implica el derecho al acceso a la justicia y el derecho a la tutela judicial efectiva; ella empezó a establecer una desviación en este punto, en que de algún modo reduce la violación al derecho a la tutela judicial efectiva (acceso a la justicia, debido proceso y eficacia de la resolución), al hecho de que el requisito de la caución sea pedido antes de que el juez califique la demanda. Es decir, reduce la violación a la falta de calificación. Entiende de algún modo que es en la calificación que el derecho de acceder a los órganos judiciales se hace patente, lo que obviamente no es

correcto. La misma Corte reconoce el contenido de estos derechos y, lo mismo, del análisis de su texto, al igual que de las conclusiones de este trabajo, se infiere que estos derechos no pueden entenderse separados. De manera que calificación de la demanda no es acceso a la justicia, pues acceder a la justicia conlleva, en estricto sentido, obtenerla; de allí que, como se dijo, pretender separar el simple acceso -suponiendo que la calificación de la demanda lo configurara- del resto de derechos p recitados, implica desconocerlos.

Esto lleva a la Corte a concluir que la exigencia de la caución en materia tributaria, previo a la calificación de la demanda, configuraría denegación de justicia.

Comentario: Denegar significa -según la RAE- “no conceder lo que se pide o solicita”, de manera que denegar justicia es no concederla. Ahora, más allá de la dificultad que encarna definir el vocablo justicia, convendremos en que por antonomasia son los jueces los llamados a concederla o administrarla; esto, obviamente, se somete a ciertos presupuestos, que de modo general no son otros que los establecidos en la Constitución.

De ahí que el artículo 169 de la Constitución ecuatoriana señale:

El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso...

En consecuencia, no sólo que se deniega justicia si de algún modo se impide la calificación de la demanda, sino que se deniega siempre que se afecte este sistema procesal encargado de realizarla.

El debido proceso, como integrante del derecho a la tutela judicial efectiva, incluye cierto conjunto de garantías, entre ellas el derecho a la defensa ampliamente considerado, lo mismo que el derecho a presentar pruebas y a oponerse a las presentadas por la otra parte. Son estas normas las que en realidad defi-

nen el resultado de las causas, pues de ellas depende la discusión misma de las pretensiones (la sola calificación de la demanda no determina discusión alguna). De ese modo, si estas normas no se observan, si se desconocen, ellas sí que influyen en la denegación de la justicia, pues se supone que ellas devienen en la decisión.

Denegar la discusión y denegar la resolución son formas inequívocas, entonces, de denegar justicia.

La norma consultada, es decir, el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, que reformó el Código Tributario, para guardar conformidad con la Constitución de la República, debe contener una finalidad legítima que respete los derechos constitucionales. En ese orden, la exigencia de presentar una caución equivalente al 10% de la cuantía para deducir acciones y recursos 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, tendría al menos dos finalidades para el legislador: una relacionada con impedir el abuso del derecho de acción, es decir, de acudir injustificadamente ante la administración de justicia, contrariando los principios fundamentales de eficacia y eficiencia del aparato judicial, e incluso afectando derechos de terceros que requieren una tutela judicial efectiva; y la otra que pretende imposibilitar la evasión del cumplimiento de 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.

Comentario: Estos argumentos que usa la Corte Constitucional para, de algún modo, defender la institución de la caución “interpretando” la intención del legislador, son los mismos que habían usado los defensores de la regla *solve et repete* para sostenerla.

Esos argumentos que hacían apología de la regla, y que se han citado en este trabajo, han sido también sistemáticamente atacados y descartados.

Me referiré, sin embargo, a los dos que aquí se citan: el primero, que señala que el afianzamiento impide el abuso del derecho de acción, y el segundo, que se refiere a evitar la evasión del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

a) En cuanto al abuso del derecho de acción:

Esta suposición de la Corte Constitucional (que el afianzamiento tributario evita el abuso del derecho de acción) presupone admitir la existencia de impugnantes de ‘mala fe’, que sólo acuden a la administración de justicia para dilatar sus obligaciones tributarias. Imponer el requisito, en consecuencia, es anticiparse a posibles litigantes de mala fe. Este argumento ya había sido descartado cuando se atacó a la regla *solve et repete*, sobre todo porque supone establecer una suerte de presunción en contra de quienes accionan contra el fisco, como si la regla general fuese que los accionantes que discuten tributos acuden a la justicia para dilatar el pago de sus tributos y no para buscar defender intereses que estiman legítimos. En teoría, se debería aceptar el segundo supuesto; es decir, que la regla general es que los accionantes acuden a los órganos jurisdiccionales buscando justicia (si se supone que esa es la regla general y aun así se impone el requisito para “evitar el abuso del derecho de acción”, entonces se estaría afectando a una mayoría, a propósito de una minoría que utiliza la justicia como escudo dilatorio, lo que no resulta coherente). De otro lado -y siguiendo el argumento de Giuliani Fonrouge- las costas, multas, intereses y recargos, así como posibles sanciones a quienes usen la justicia como escudo dilatorio o evasivo, son suficientes armas para contrarrestar a los litigantes de ‘mala fe’.

De cualquier modo este argumento se torna débil. Piénsese que el requisito del afianzamiento no establece un mecanismo que sirva para diferenciar aquellos que “abusan del derecho de acción” y aquellos que no, de manera que no sirve para esos efectos, sobre todo si se considera los casos en que el requisito limita el derecho de acción a alguien que no pretenda usar la administración de justicia como escudo dila-

torio o evasivo, lo que bien puede ocurrir con una persona que simplemente no pueda accionar a causa de su falta de recursos. El argumento habrá perdido toda validez y se convertirá en la excusa de legitimación de una insostenible conculcación del derecho al acceso a la justicia, con base en el supuesto de evitar su abuso. Habrá que añadir las consideraciones que respecto al derecho a la igualdad se han hecho con anterioridad en este ensayo.

La Corte, dentro de este mismo argumento, señala que el requisito pudiera afectar derechos de terceros que requieran tutela judicial efectiva. Esto resulta, a mi entender, exagerado. Nótese que no hay razón para pretender que el uso del derecho a ventilar judicialmente las controversias de algún individuo afecte de algún modo el derecho de otro. Supongo que la intención era referirse a que la acumulación de causas puede congestionar el sistema de justicia; sin embargo, no hay razón para atribuir responsabilidad alguna de esto al impugnante, pues se supone que el aparato judicial está equipado para atender las causas en orden de los principios que prevé la Constitución, de modo que si la administración de justicia se congestiona no es un problema de quienes acuden a los órganos jurisdiccionales, sino un fenómeno estructural de la propia Función Judicial.

b) Sobre evitar la evasión del cumplimiento de las obligaciones tributarias:

De algún modo este argumento deviene del anterior; aunque a éste hay que sumarle el argumento que defiende la importancia de los tributos para la satisfacción de necesidades públicas (que es el fin general de los tributos). En cuanto a esto último, habrá que decir que si bien la recaudación de tributos obedece a una necesidad general, no es menos general la necesidad de que los derechos fundamentales sean respetados, entre ellos el derecho a la tutela judicial efectiva; eso sí, bien entendido y no parcialmente considerado como si sólo cubriera algún aspecto particular del proceso. Incluso en este punto podría volver con Giuliani Fonrouge; pues hay otros mecanismos menos lesivos: multas, costas, etc. No hay razón, y el juicio de necesidad así lo indica, para elegir entre todos un mecanismo tan leonino.

La Corte es consciente de la necesidad que tiene el Estado 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 obstante, no resulta tolerable que la medida adoptada por el legislador para evitar el fraude al Fisco o la evasión tributaria sacrifique derechos fundamentales garantizados por la Constitución, como es el derecho de acceso a la justicia y el derecho a la tutela efectiva, que comprende, como bien lo manifestamos anteriormente, el derecho de acceso a la jurisdicción. Situación muy diferente es el hecho de que la exigencia de depósito de la caución del 10% (fin constitucional legítimo) sea efectuado con posterioridad a la calificación de la demanda, toda vez que no existiría violación al derecho de acceso a la justicia y tutela judicial efectiva.

Comentario: Como ya quedó señalado suficientemente, no es cierto que la presentación de la caución con posterioridad a la calificación de la demanda asegure los derechos de acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva.

En términos llanos, hay que considerar que no hay diferencia sustancial, tan sólo formal, entre presentar caución junto a la demanda para que sea admitida a trámite o presentarla después de calificada para que no sea archivada.

Si se preguntara a un accionante que no tiene capacidad de pago y que no la tendrá en el corto tiempo que supone la calificación de la demanda contando tal plazo desde que la misma se presentó, si él puede atisbar alguna diferencia entre uno u otro caso, en cuanto a sus efectos reales; es decir, los que se desprenden de uno y otro supuesto, seguramente dirá que no hay diferencia en la sustancia que incida en su bienestar o en la protección de algún derecho. Es de esperar que quien acciona en contra de un acto lo haga porque aspira a tener oportunidad de presentar sus argumentos de oposición y porque espera obtener una resolución. Sin que esto ocurra, el proceso

no cumple su cometido y escasamente se puede decir que sea un proceso.

Esta Corte considera que el inciso final de la norma consultada, tal y como está planteada, contraviene el artículo 75 de la Constitución de la República, pues la obligación de rendir caución para acceder a la justicia no es compatible con los principios constitucionales señalados a lo largo de esta sentencia, pues se estaría desechando sin más las demandas que se presenten sin el cumplimiento de este requisito establecido en el Código Tributario.

Comentario: Si bien esta afirmación es cierta, para que tal argumento sea realidad, el requisito no puede interpretarse en los términos que la Corte Constitucional ha dictado su sentencia.

Es necesario que la Corte encuentre una solución adecuada al problema de inconstitucionalidad planteado, que no puede darse con la declaratoria de inconstitucionalidad plena, por ser una solución extrema y que no ofrece mayores respuestas al problema de inconstitucionalidad que se ha planteado al juez constitucional.

En ese sentido, la Corte, en virtud de lo señalado ut supra y siguiendo la línea de anteriores sentencias, por considerar que la declaratoria de inconstitucionalidad es de “ultima ratio”, recurrirá al uso de la herramienta prevista en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, esto es, el uso de “sentencias modulativas” para mantener la norma demandada.

Comentario: Si bien es cierto que la declaratoria de inconstitucionalidad es de *ultima ratio*, no es menos cierto que eso no quiere decir que cuando haya claridad de oposición de una norma a derechos constitucionales, deba hacerse valer ésta so pretexto de aplicar el principio de *ultima ratio*.

Siguiendo a Pérez Royo: “cuando no es posible encontrar justificación a una ley dentro de la Constitución, hay que hacer valer la Constitución frente a la ley” (Pérez Royo 2007, 128).

En el caso concreto, esta Corte constata que el afianzamiento en materia tributaria per se, no es una norma inconstitucional por cuanto persigue un fin constitucional que es legítimo, es decir, la inconstitucionalidad deriva de la forma como fue prevista por el legislador (momento en que se requiere de la rendición de la caución), mas no de lo que regula o pretende regular. Por lo tanto, se declara la constitucionalidad de la disposición impugnada, pero bajo la condición de que la caución del 10% sea presentada una vez calificada la demanda, preservando así el derecho constitucional de acceso a la administración de justicia y tutela judicial efectiva (...)

SENTENCIA (...)

2. Declarar, como consecuencia de lo resuelto precedentemente, que la disposición referida será constitucional hasta 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, y por tanto, la norma consultada será constitucional, siempre y cuando se aplique e interprete el inciso primero y final del mencionado artículo 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 (...) (Corte Constitucional ecuatoriana, 022-10-SCN-CC).

Comentario: El resultado del análisis que ampliamente aquí se ha hecho hace concluir que la Corte Constitucional ha errado en su fallo. A mi entender, y lo he reforzado con los argumentos del caso, la

Corte ha omitido analizar, al menos, el derecho a la igualdad, el que no podía soslayarse de modo alguno. De otro lado, aunque la Corte realiza un análisis acertado de lo que implica el derecho a la tutela judicial efectiva y cada uno de sus aspectos, luego termina negándolos con base, según la Corte, en las previsiones de los artículos 168 y 300 de la Constitución de la República, pero lo hace de modo general, sin explicar suficientemente cómo el requisito reivindicaría estos preceptos frente al sacrificio que supone la imposibilidad de discutir y obtener resolución frente a una contienda tributaria. De todos modos, ese sería un argumento muy pueril.

Luego, la Corte Constitucional llega a la conclusión de que no habrá violación al derecho de acceso a la justicia ni a la tutela judicial efectiva si la caución se solicita después de que la demanda sea calificada, lo que resulta infecundo en lo fáctico e insuficiente en lo jurídico. En mi opinión, siempre que se pretenda mantener el requisito de la caución o afianzamiento tributario (aunque sería mejor que no exista), esto debería hacerse bajo el supuesto de que no afecte los derechos que aquí se han analizado. *In extremis* la manera más lógica sería establecer excepciones, para precautelar un examen del derecho a la igualdad que se desarrolle en un plano analítico y para resguardar el derecho a la tutela judicial efectiva con sus mani-

festaciones. Estas excepciones, que pudieran ser objeto de prueba (de manera que quien alegue tener el derecho a no presentar caución por falta de fondos pueda probarlo), podrían asegurar a los individuos el acceso a la discusión y resolución de la controversia y no sólo a la calificación de la demanda, que no asegura la protección integral de derecho alguno. De esta manera, si alguien no posee los recursos y tampoco puede procurarse una forma de garantía, no por su condición económica debería quedar fuera de la opción de llevar su contienda a la administración de justicia y obtener la resolución que corresponda, sea o no favorable a sus pretensiones.

En la Asamblea Nacional circula un proyecto de reforma que pretende imponer un monto a partir del cual el afianzamiento sería exigible. Tampoco esto es totalmente admisible. Como antes se señaló, el monto de la determinación no siempre dice lo suficiente sobre el contribuyente *determinado*. Los ejemplos abundan. Incluso si quiere imponerse un monto, lo que supondría por lo menos cierta ventaja, debería sustentarse las razones que justifican tal cantidad y no otra. Y, en todo caso, el monto no podría ser un escudo para quienes, aun con ese valor determinado, no puedan afianzarlo. Lo primero es lo primero: el acceso a la justicia, con todo lo que implica.

BIBLIOGRAFÍA

- Bobbio, Norberto. 2013. *Liberalismo y democracia*. México: FCE.
- Carnelutti, Francesco. 2004. *Cómo se hace un proceso*. Bogotá: Temis.
- Casás, José Osvaldo. 2003. Principios jurídicos de la tributación. En *Tratado de Tributación*, Comp. García Belsunce, T. I, Vol. I, 219-408. Buenos Aires: Astrea.
- Giardelli, Lucas. 2006. *El derecho a la igualdad y el sistema de escrutinios*. Buenos Aires: pro manuscrito.
- Maldonado Muñoz, Mauricio. 2014. La intangibilidad de las acciones privadas de las personas. *Ius Humani*: 9-48.
- . 2013. El principio de razonabilidad y su aplicación al estudio de validez de las normas jurídicas. *Ius Humani*: 139-174.
- . 2011. *Afianzamiento tributario y solve et repete -implicaciones procesales y constitucionales*. Quito: CEP.
- Martín José María y Rodríguez Usé Guillermo. 2006. *Derecho tributario general*. Buenos Aires: Lexis Nexis.
- Nino, Carlos Santiago. 2005. *Fundamentos de derecho constitucional*. Buenos Aires: Astrea.
- Pérez Royo, Javier. 2007. *Curso de derecho constitucional*. Madrid: Marcial Pons.
- Sapag, Mariano. 2008. *El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder del Estado: un estudio comparado*. *Dikaion*: 157-198.
- Smith, Adam. 2005. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Pennsylvania: Electronic Classic Series Publication, Pennsylvania State University.
- Soler, Osvaldo. 2008. *Derecho tributario*. Buenos Aires: La ley.
- Toller Fernando y Serna Pedro. 2000. *La interpretación constitucional de los derechos fundamentales. Una alternativa a los conflictos de derechos*. Buenos Aires: La Ley.
- Ventura Robles, Manuel. 2005. La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en materia de acceso a la justicia e impunidad. *Ponencia presentada en el "Taller regional sobre democracia, derechos humanos y Estado de derecho"*, 5-7 sept, en Costa Rica.
- Villegas, Héctor. 2007. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.

Jurisprudencia:

Corte Costituzionale, 21/1961.

Corte Constitucional ecuatoriana, 022-10-SCN-CC.

Corte IDH, Opinión Consultiva OC-18/03, 17 sept. 2003