

Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador sobre la constitucionalidad de la obligación del afianzamiento tributario

*Oswaldo Santos Dávalos**

RESUMEN

Los sujetos pasivos que impugnen ante la vía judicial un acto administrativo mediante el cual se pretenda determinar o recaudar tributos, deben rendir una caución equivalente al 10% de la cuantía de su demanda. De no presentársela en el término de quince días, el acto impugnado queda ejecutoriado y los jueces deben ordenar el archivo del proceso. Nuestra Corte Constitucional para el Período de Transición considera que no se vulnera derecho alguno en ese caso, siempre y cuando se exija rendir la caución después de calificada la demanda.

Estudiaremos los fundamentos que tuvo la Corte Constitucional para llegar a esa conclusión. Pretenderemos analizarlos y cuestionarlos objetivamente, para así demostrar por qué su falta de coherencia y de sustento permite concluir que su análisis pecó por falta de imparcialidad, y por qué es razonable suponer que sus móviles no fueron jurídicos en lo absoluto; sin perjuicio de que, a la par, demos nuestro parecer al respecto. Independientemente de la trascendencia jurídica que puedan o no tener en nuestro ordenamiento, esperamos se entienda por qué creemos que estos precedentes deben ser considerados como un capítulo funesto en la historia de la jurisprudencia constitucional ecuatoriana.

PALABRAS CLAVE: Constitución, garantías de los derechos, garantías jurisdiccionales, garantías normativas, ley orgánica, procedimiento constitucional.

SUMMARY

The taxable persons who before the courts challenge an administrative act that attempts to determine or collect taxes must pay a deposit equivalent to 10% of the amount of their claim. Provided that is not submitted within a period of fifteen days, the contested act is executed and judges must order the process to be filed. The Constitutional Court for the Transitional Period considers that no rights are infringed in this case, provided that the payment is done after the demand is qualified.

* Abogado en el estudio jurídico Santos & Asociados, candidato a máster en Derecho de Empresa en la Universidad San Francisco de Quito; especialista superior en Tributación por la UASB y abogado por la USFQ.

We will study, without prejudice that, at the same time, we give our opinion on the matter, the reasons that the Constitutional Court had to reach that conclusion. We will also analyze and question them objectively in order to demonstrate why its lack of legal consistency and justification led us to conclude that its analysis erred because its lack of impartiality; and why it is reasonable to assume that its motives were not legal at all. Whatever the legal implications that these may or may not have in our system, we hope it is clear why we believe that these precedents must be considered a fateful chapter in the history of Ecuador's constitutional case law.

KEY WORDS: Constitutional Court, administrative action, taxes, payment.

FORO

ANTECEDENTES

Son incontables los interrogantes que se suscitan cuando se intenta desentrañar la naturaleza jurídica de la obligación de afianzamiento. Por ejemplo, su calificación jurídica convencional de “obligación” parece no ser adecuada. Algunas de las formas de “afianzamiento” previstas parecen no ser tales. Incluso cabe preguntarse si fue o no derogada por la Constitución de 2008.¹

Sin embargo, los cuestionamientos de mayor trascendencia guardan relación con la constitucionalidad de este requisito, dado que parece vulnerar de manera manifiesta una serie de derechos constitucionales.

La obligación de afianzamiento fue merecedora de fuertes críticas desde el momento mismo de su gestación. Asambleístas constituyentes y el Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario manifestaron sus reparos a la aprobación del artículo que la consagra, dado que, en su decir, la inconstitucionalidad de la que adolece es flagrante. La regla del *solve et repete*, figura considerablemente similar a la obligación de afianzamiento y que llegó a estar vigente en nuestro país,² ha merecido el repudio

1. La disposición derogatoria de la Constitución de 2008 reza lo siguiente: “Se deroga la Constitución Política de la República del Ecuador publicada en el Registro Oficial número uno del día once de agosto de 1998, y toda norma contraria a esta Constitución. El resto del ordenamiento jurídico permanecerá vigente en cuanto no sea contrario a la Constitución”. Si es que, en realidad, el afianzamiento tributario es contrario a la Constitución, está ya derogado.

2. De acuerdo con José Vicente Troya, hasta el año 1959, en el que se creó el Tribunal de lo Fiscal, los sujetos pasivos debían pagar la totalidad de la obligación tributaria previo a impugnar el acto de determinación respectivo. Desde 1959 hasta la entrada en vigor del Código Tributario en 1975 ya no se exigía el pago del tributo para impugnar la actuación de la administración, pero dicha impugnación no suspendía los efectos del acto. Desde la entrada en vigor del Código Tributario hasta que se promulgó la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria no debía presentarse caución alguna ni pagar la obligación tributaria previo a impugnar el acto correspondiente,

unánime de la doctrina más calificada.³ Podría suponerse que la obligación de afianzamiento despertaría una opinión similar, dado que comparte muchas de sus características. El silencio de los asambleístas oficialistas al encararlos sobre este particular parecía corroborar esas sospechas.

Sin embargo, el afianzamiento tributario pasó a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico el 29 de diciembre de 2007, cuando la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria fue publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 242, de esa fecha.

A pesar de que los magistrados⁴ de los tribunales de lo distrital fiscal empezaron a exigir la rendición de la caución aludida regularmente, las dudas sobre su validez no cesaron.

Una vez que entró en vigor nuestra nueva Constitución el 20 de octubre de 2008, los cuestionamientos relativos a la constitucionalidad de la obligación de afianzamiento se tornaron aún más patentes. Nunca ha tenido nuestro país una norma fundamental más garantista, ni se había declarado a favor de los particulares una gama tan amplia de derechos.⁵ Creemos que ello explica en gran medida el porqué varias de las salas de los tribunales distritales de lo fiscal y la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia presentaron consultas ante la Corte Constitucional, entidad a la que le compete dictaminar sobre la exequibilidad de las normas jurídicas jerárquicamente inferiores a nuestra Constitución, con el objeto de que se pronuncie sobre la vali-

y dicha impugnación sí suspendía los efectos del acto. José Vicente Troya, *El Contencioso Tributario en el Ecuador* (inédito), Quito, 2009.

3. Para Spisso, “deviene inadmisibile la obligación de pago de una deuda fiscal determinada por la Administración sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo fiscal”; para García de Enterría, es un “sorprendente y abusivo requisito (...) radicalmente contradictori(o) con el principio del derecho a la tutela judicial efectiva”; Villegas lo califica “como un ‘inicuo instrumento de tortura’ llamado a desaparecer”. Rodolfo Spisso, *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Depalma, 2000, p. 536; Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho administrativo*, t. II, Bogotá-Lima, Palestra-Temis, 2008, p. 608; Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2005, p. 515.
4. A partir de la entrada en vigor del Código Orgánico de la Función Judicial en el mes de marzo de 2009, se le denomina “jueces”.
5. De acuerdo con Claudia Storini, “En general puede afirmarse que, en comparación con la Constitución de 1998, el nuevo texto constitucional amplía y fortalece el complejo entramado de garantías de los derechos; incrementando, por una parte, sus instrumentos de defensa, y especificando y desarrollando, por otra, el contenido de las garantías ya existentes en la anterior Constitución. En este sentido, la Constitución de 2008 puede considerarse como un texto claramente garantizador, por la amplitud de mecanismos e instituciones que se destinan a la protección de los derechos y libertades”. Claudia Storini, “Las Garantías Constitucionales de los derechos fundamentales en la Constitución ecuatoriana de 2008”, en *La nueva Constitución del Ecuador. Estado, derechos e instituciones*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar/Corporación Editora Nacional, 2009, p. 187.

dez de la obligación de afianzamiento.⁶ Se generó una gran expectativa en torno a su dictamen, por el interés jurídico y práctico que representa.

En el Suplemento del Registro Oficial No. 283 de 23 de septiembre de 2010 se publicó dos sentencias⁷ de la Corte Constitucional relativas a la constitucionalidad de la obligación de afianzamiento; pronunciamientos que, según anticipamos, declaran que el requisito de rendir dicha caución es válido siempre y cuando se la exija después de calificada la demanda respectiva.

SOBRE LA VALIDEZ DE LA OBLIGACIÓN DE AFIANZAMIENTO DE ACUERDO A LA CORTE CONSTITUCIONAL

Es necesario sintetizar el contenido de los fallos de la Corte Constitucional a los que ya nos hemos referido previo a analizarlos. Creemos pertinente abordarlos a partir de su parte considerativa, ya que es allí donde se exponen los argumentos jurídicos en los que la Corte pretende sustentar su criterio. Además, las cuestiones previas abordadas en las sentencias no parecen tener mayor trascendencia.

La Corte se plantea dos cuestiones jurídicas para determinar si el artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria es constitucional o no.⁸ La primera se refiere a si el afianzamiento tributario contraría el derecho a la gratuidad de la justicia; la segunda, en cambio, analiza si dicho requisito conculca el derecho a la tutela judicial efectiva. Posteriormente, dicha entidad analiza cuáles son las finalidades del afianzamiento tributario. Finalmente, emite sus conclusiones y su decisión. Examinaremos todos estos puntos a continuación.

-
6. La facultad que tiene cualquier jueza o juez de consultar a la Corte Constitucional sobre este respecto está prevista en el artículo 428 de la Constitución: “Cuando una jueza o juez, de oficio o a petición de parte, considere que una norma jurídica es contraria a la Constitución o a los instrumentos internacionales de derechos humanos que establezcan derechos más favorables que los reconocidos en la Constitución, suspenderá la tramitación de la causa y remitirá en consulta el expediente a la Corte Constitucional, que en un plazo no mayor a cuarenta y cinco días, resolverá sobre la constitucionalidad de la norma. Si transcurrido el plazo previsto la Corte no se pronuncia, el perjudicado podrá interponer la acción correspondiente”. A su vez, la facultad de la Corte para absolver dichas consultas está contemplada en el artículo 436, *ibidem*.
 7. La primera, de 19 de agosto de 2010, signada con el número No. 022-10-SCN-CC, dictada dentro del caso No. 0005-10-CN; y, la segunda, dictada el mismo día, signada con el número No. 023-10-SCN-CC, dentro del caso No. 0020-10-CN.
 8. Sostiene lo siguiente: “corresponde a la Corte Constitucional determinar si la norma contenida en el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, que en definitiva reformó el Código Tributario, puesto que mandó a agregar un artículo innumerado a continuación del artículo 233 del referido Código, se encuentra en contradicción con la norma constitucional que establece el derecho de 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, ya que la referida norma exige, previo a la calificación de la demanda, la presentación de una caución equivalente al 10% de la cuantía, sin la cual se tendría por no presentada la demanda (...)”.

CONSIDERACIONES DE LA CORTE

Sobre la violación del derecho a la gratuidad de la justicia

La primera cuestión jurídica que la Corte se plantea es si la obligación de afianzamiento contraría o no el derecho a la gratuidad de la justicia.

En una exposición innecesariamente extensa que, en realidad, no contiene mayores elementos para dar respuesta al interrogante planteado, la Corte, en la parte pertinente, expone 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 (sic) deposita a título de garantía”; no sin antes exponer por qué y cómo el derecho a la gratuidad de la justicia se relaciona con el derecho al acceso a la justicia, y que la obligación de afianzamiento afecta al acceso a los órganos que administran justicia.⁹

Finalmente, sin que se explique por qué se incluyó tal proposición en esa parte de su argumentación, la Corte asevera que la declaratoria de inconstitucionalidad de normas jurídicas tiene el “*carácter de ultima ratio (...) priorizando la tarea del legislador y pregonando por la conservación del derecho*”.¹⁰

Sobre la violación del derecho a la tutela judicial efectiva

Según la Corte, el derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita tiene un contenido amplio que abarca el derecho a acceder a la justicia, el derecho a que el proceso se desarrolle en un tiempo razonable y el derecho a que se ejecute la sentencia:

[...] esto es, acceso a la jurisdicción, proceso debido y eficacia de la sentencia. [Incluye, además], el derecho a (sic) 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 [...].

9. Según sostiene la Corte, “Efectivamente, tal y como está prevista la norma acusada, deviene en inconstitucional por limitar el derecho al acceso a la administración de justicia (...)”.

10. Asevera lo siguiente: “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 [pie de página omitido]; 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)”.

Cita varios tratados internacionales en materia de derechos humanos que se refieren a este derecho.¹¹

Afirma que el acceso a la justicia forma parte medular del derecho a la tutela judicial efectiva, y que toda limitación a acceder a la justicia constituye una *restricción injustificada* a ese derecho.¹² Esto lleva a la Corte a concluir que la exigencia de la caución en materia tributaria, previo a la calificación de la demanda, configura una denegación de justicia.

FINALIDADES DEL AFIANZAMIENTO TRIBUTARIO

La Corte aduce que el legislador persiguió dos finalidades al instaurar el afianzamiento: lograr impedir el ejercicio abusivo del derecho de acción por parte de los sujetos pasivos tributarios, *para no afectar derechos de terceros que requieren una tutela judicial efectiva*; e imposibilitar la evasión del cumplimiento de obligaciones tributarias.

Al analizar si dichas finalidades son legítimas, la Corte asevera que el afianzamiento “logra” que no se presente un gran número de demandas sin sustento, y manifiesta asimismo que la administración tributaria debe tener un respaldo para el cobro de las obligaciones tributarias impagas. En su decir, ello “responde a un fin constitu-

11. “El derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita, consagrado en el artículo 75 de la Constitución de la República, se encuentra además reconocido en varios instrumentos internacionales, a saber: 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, entre otros. De esta forma, el artículo 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 en materia penal’. Por su parte, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en forma similar a los demás instrumentos internacionales, consagra el derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de los derechos, en su artículo 8 titulado ‘garantías judiciales’: ‘1. 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’. *En esta línea, el artículo 25, numeral 1 ibídem, dispone: ‘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, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales’*”.

12. Manifiesta que “Así enmarcado este derecho, es claro que el acceso a los tribunales de justicia forma parte medular de este derecho. De esta forma, el derecho a la tutela efectiva comprenderá la eliminación de todos los obstáculos que impidan ese libre acceso a la jurisdicción. Es evidente que la limitación al acceso al sistema jurisdiccional constituye una restricción injustificada al derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita”.

cional y legítimo”, y es conforme con los principios que rigen a la administración de justicia y al sistema tributario.¹³

CONCLUSIONES

Después de su exposición, concluye que el afianzamiento no es *per se* inconstitucional, ya que su finalidad es legítima. La inconstitucionalidad –sin embargo– deriva del momento en el que se requiere la rendición de la caución, y no de lo que regula o pretende regular. Asevera también que declarar la inconstitucionalidad del precepto cuestionado es una salida extrema que no ofrece mayores soluciones al problema de constitucionalidad planteado.¹⁴

DECISIÓN

Finalmente, la Corte Constitucional opta por dictar una “sentencia modulativa”, en virtud de la cual condiciona la permanencia en el ordenamiento del artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria a que se le dé la siguiente interpretación: la caución del 10% debe ser presentada una vez calificada la demanda y no antes, “preservando así el derecho constitucional de acceso a la administración de justicia y tutela judicial efectiva”. De esa manera, mantiene la vigencia del afianzamiento tributario.

ANÁLISIS Y CRÍTICA

No resulta sencillo determinar de qué forma debe ordenarse la crítica a los pronunciamientos de la Corte que estamos analizando. Creemos, sin embargo, que puede estructurársela así: en primer lugar, veremos por qué la argumentación de la Corte no es lógica; en segundo lugar, por qué las premisas en las que debía basarse su razonamiento son falsas y por qué su exposición es incoherente; y,

13. “(...) cabe preguntarse si estas dos finalidades son legítimas a la luz de la Constitución. La Corte no pretende desconocer que el hecho de exigir la constitución de una caución reduce en gran número la presentación de demandas y recursos sin fundamento, y que la administración tributaria debe tener un respaldo de cobro generado por la obligación tributaria”.

14. Sobre el particular, expone lo siguiente: “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”.

finalmente, por qué, sin perjuicio de lo anterior, no podía adoptar la solución que adoptó.

FALLIDA ARGUMENTACIÓN A CONTRARIO

Según se explicó, la Corte sostiene que el afianzamiento es inconstitucional tal como está planteado en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, dado que constituye una restricción injustificada al acceso a la justicia. Por ese motivo, dispone que los tribunales distritales de lo fiscal exijan la rendición de la caución una vez calificada la demanda presentada, ya que así, en su decir, se salva la constitucionalidad de esa figura.

El razonamiento de la Corte puede resumirse de la siguiente manera:

- El afianzamiento es inconstitucional si se lo exige previo a la calificación de la demanda.
- Por tanto, el afianzamiento no es inconstitucional si se lo exige después de calificada la demanda.

Ese es un razonamiento contrario (*argumentum e contrario*),¹⁵ y tiene la siguiente forma en la lógica tradicional:

- Todo S es P.
- Por tanto, ningún no-S es P.¹⁶

El razonamiento a contrario no es admisible,¹⁷ ya que la conclusión “ningún no-S es P” no necesariamente deriva de “todo S es P”.

Para que la premisa “Todo S es P” permita llegar a la conclusión “Ningún no-S es P”, todo P debería ser S. Caso contrario, repetimos, la conclusión “Ningún no-S es P” no se infiere sin más de “Todo S es P”.

Haciendo uso de las leyes convencionales de la inferencia, de la premisa “todo afianzamiento exigido antes de calificarse la demanda es inconstitucional” solo puede deducirse siete conclusiones,¹⁸ entre las que no está la siguiente: “el afianzamiento exigido después de calificada la demanda no es inconstitucional”.

15. Ulrich Klug, *Lógica jurídica*, Bogotá, Temis, 1998, p. 176. Se caracteriza a este argumento por medio de las fórmulas latinas: “*Qui dicit de uno, negat de altero*” o “*Exceptio firmat regulam in casibus non exceptis*”. *Ibid.*, p. 178.

16. *Ibid.*, p. 179. Se habrá notado que nosotros expresamos esta conclusión como “todo no-S es no P”.

17. *Ibid.*

18. Expresamos la premisa anterior de otra manera, para adaptarla a la forma que toma este tipo de argumento, según Ulrich. Las conclusiones a las que puede llegarse en base a la premisa anotada son las siguientes: Por subalternación: algunas medidas que restrinjan el derecho a ser oído por un juez son inconstitucionales; por oposición

Cabe ilustrar este punto con un ejemplo. Supongamos que se afirma lo siguiente: “Todo humano es mamífero”. El argumento a contrario de esa afirmación es el siguiente: “todo no-humano no es mamífero”. Para que la conclusión “todo no-humano no es mamífero” sea cierta, debería ser cierto lo siguiente: “todo mamífero es humano”. Si esa premisa no ha sido establecida, no puede obtenerse la conclusión “todo no-humano no es mamífero” exclusivamente con base en la premisa “todo humano es mamífero”. El razonamiento que se ha expuesto no es lógico, ya que carece de validez universal.

En resumen, no tiene sentido concluir que el afianzamiento tributario es constitucional si se lo exige después de calificada la demanda por el solo hecho de que el afianzamiento exigido antes de calificársela es inconstitucional. Este es el primer gran cuestionamiento que puede hacerse al razonamiento de la Corte, y es independiente de que su premisa y su conclusión sean ciertas o no.

FALSEDAD DE LAS PREMISAS Y FALTA DE COHERENCIA

Explicamos por qué, en nuestro criterio, el razonamiento de la Corte no es lógico. Sin embargo, debemos determinar si las premisas de las que habría debido partir la Corte, siguiendo su línea de pensamiento, son ciertas o no, dado que la conclusión a la que nos referimos líneas atrás no necesariamente es equivocada solo por ser ilógica.¹⁹

Por ese motivo, en este apartado intentaremos determinar si puede considerarse que el afianzamiento tributario exigido después de presentada la demanda es o no constitucional. De ser falso ese supuesto, la conclusión de la Corte no será verdadera. Si exigir la rendición de la caución después de calificada la demanda no es válido, no es cierto que la “interpretación” que la Corte ordena dar al precepto cuestionado sea conforme a la Constitución.

contraria: es falso que ninguna medida que restrinja el derecho a ser oído por un juez sea inconstitucional; por oposición contradictoria: es falso que algunas medidas que restringen el derecho a ser oído por un juez no sean inconstitucionales; por inversión (impropia): algunas medidas inconstitucionales son aquellas que restringen el derecho a ser oído por un juez; por contraposición (propia): ninguna medida constitucional es aquella que restringe el derecho a ser oído por un juez; por contraposición (impropia): algunas medidas constitucionales no son aquellas que restringen el derecho a ser oído por un juez. Nada más puede inferirse de la premisa “toda medida que restrinja el derecho a ser oído por un juez competente es inconstitucional”.

19. ¿Podría un razonamiento ser lógico sin ser sus conclusiones ciertas? Sí. Pongamos un ejemplo. Si se parte de la premisa “todos los ecuatorianos son mayores de edad”, y se establece que Juan es ecuatoriano, la conclusión lógica es que Juan es mayor de edad. Sin embargo, dado que la primera premisa es falsa, la conclusión obtenida puede no ser verdadera. Sin embargo, nótese que el razonamiento no es ilógico. En sentido contrario, un razonamiento puede ser ilógico y su conclusión no necesariamente por eso será falsa.

En doctrina, 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, luego de un proceso que observe las garantías mínimas establecidas en la Constitución y en la ley, hacer 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 dice relación con la ejecución de la sentencia, esto es, acceso a la jurisdicción, debido proceso y eficacia de la sentencia.²⁰

De acuerdo con el profesor Pablo Esteban Perrino,²¹ la tutela judicial efectiva comprende el reconocimiento de los siguientes derechos, entre otros:

- A acudir ante los tribunales de justicia y *a obtener de ellos una sentencia útil.*
- A peticionar y obtener tutela cautelar para que *no se torne ilusorio el derecho que se defiende.*
- *Al cumplimiento de todas las etapas del procedimiento legalmente previsto, el cual deberá asegurar la posibilidad del justiciable a ser oído, y a ofrecer y producir la prueba pertinente antes de dictarse sentencia.*
- *A una decisión fundada* que haga mérito de las principales cuestiones planteadas.
- A impugnar la sentencia definitiva.
- A tener la posibilidad de ejecutar en tiempo y forma la sentencia y, por ende, a su cumplimiento por parte de la autoridad condenada.
- Al desarrollo del proceso en una dimensión temporal razonable.

El derecho a la tutela judicial efectiva será tal si el órgano jurisdiccional reúne ciertas condiciones, y previo a dictar sentencia ha observado un debido proceso, garantizando a las partes su derecho a la defensa.

Bajo estas consideraciones, la estricta observancia tanto del derecho a la tutela judicial efectiva como del derecho al debido proceso dentro del juicio *son de vital importancia,*

...pues de nada vale acceder al órgano jurisdiccional, si el proceso conforme al cual se va a dilucidar una pretensión, no reúne los supuestos que garanticen una correcta administración de justicia, pero tampoco podrá pregonarse el respecto (sic) de las categorías procesalmente debidas cuando aquello que se va a conocer por intermedio del proceso es,

20. Jesús González Pérez, *El Derecho a la tutela jurisdiccional*, Madrid, Civitas Ediciones, 2001, p. 57.

21. Pablo Esteban Perrino, "El derecho a la tutela judicial efectiva y el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa", en *Revista de Derecho Público, Proceso Administrativo I*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2003, pp. 261-262.

por voluntad misma del Estado, deficientemente planteado o una vez resuelto, ineficazmente cumplido.²² (La cursiva me pertenece).

Por tanto, debe ser posible determinar que durante todas las fases sustanciadas en un juicio se haya garantizado a las partes los siguientes derechos: a la tutela judicial efectiva, debido proceso y seguridad jurídica, para evitar así que los encargados de velar por el estricto cumplimiento de la Constitución y de los derechos en ella consagrados hayan omitido la aplicación de normas legales sustanciales, generando *inseguridad jurídica*.

Los criterios doctrinarios que acabamos de exponer fueron extraídos de la sentencia interpretativa No. 0006-09-SIC-CC de la Corte Constitucional, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 43 de 8 de octubre de 2009. Solo los parafraseamos o citamos; no introdujimos comentario o sustento bibliográfico adicional alguno.

La propia Corte ha sostenido y considera que el derecho a la tutela judicial efectiva –como es evidente– consiste en el derecho a que el proceso se desarrolle debidamente²³ y a que se dicte sentencia de mérito²⁴ dentro de un tiempo razonable. Por tanto, con base en sus propios razonamientos concluimos que una restricción al derecho a que el proceso se desarrolle y a que culmine con la dictación de una decisión de fondo por parte del juez conculca el derecho a la tutela judicial efectiva, entre otros.

Las sentencias materia de nuestro análisis son abierta y manifiestamente incoherentes. Su conclusión resulta contradictoria con los antecedentes expuestos en ellas, y con los antecedentes y las conclusiones contenidas en otras sentencias de la misma Corporación; y, además, es *falsa*, ya que no es cierto que el afianzamiento sea válido si se lo exige después de presentada la demanda, dado que de igual manera transgrede el derecho a la tutela judicial efectiva. Todo ello, insistimos, con fundamento en lo que la propia Corte ha manifestado al respecto.

22. Luis R. Sáenz Dávalos, “La tutela del derecho al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Revista Peruana de Derecho Constitucional 1*, Lima, Tribunal Constitucional del Perú, 1999, p. 490.

23. En la parte pertinente de los fallos analizados, asevera lo siguiente: “La Corte considera que el derecho a la tutela judicial efectiva es sinónimo de eficiencia del sistema de administración de justicia. Un sistema es eficiente si el órgano jurisdiccional cumple con ciertas condiciones que le impone la Constitución y brinda a los ciudadanos un trato justo y equitativo, respetando en todas las fases de los procesos las garantías básicas del debido proceso, concluyendo con la expedición de una sentencia que sea oportuna, motivada y justa para las partes”.

24. Claro está, siempre y cuando se cumpla con los presupuestos de la sentencia de mérito. Según Devis Echandía, son los siguientes: legitimación en la causa; el interés sustancial para obrar; la correcta acumulación de pretensiones; una petición que no sea defectuosa; la ausencia de cosa juzgada, transacción, desistimiento o perención de proceso anterior con valor de tal; y la litispendencia, cuando constituya una necesaria prejudicialidad. Entendemos que también deben cumplirse los presupuestos procesales de la acción, de la demanda, y del procedimiento. Hernando Devis Echandía, *Teoría general del proceso*, Buenos Aires, Universidad, 2004, p. 279.

Por tanto, el razonamiento expuesto en los fallos materia de nuestro análisis es ilógico, contradictorio y erróneo.

SOBRE LA SUPUESTA LEGITIMIDAD DE LOS MÓVILES

De acuerdo con la Corte, el afianzamiento es legítimo, ya que reduce en gran medida el número de acciones deducidas de manera infundada por los particulares y da un respaldo a la administración tributaria para el cobro de la obligación respectiva. Es necesario determinar si esas aseveraciones son ciertas o no.

Analizamos los resultados de 30 juicios tributarios elegidos al azar,²⁵ cuyas sentencias de casación fueron dictadas entre 2005 y 2008. Se excluyó a aquellas sentencias que no permiten determinar si la pretensión del actor fue finalmente aceptada o no. La muestra es representativa. Por tanto, se determina que los resultados obtenidos permiten inferir cuáles son los resultados de todos los juicios tributarios de los años examinados.²⁶

El 46,7% de las demandas fue aceptado en su totalidad; el 43,3% fue rechazado totalmente; y el 10% fue aceptado parcialmente.²⁷ Es decir, la Función Judicial en los últimos años ha considerado en un mayor número de ocasiones que las impugnaciones de los sujetos pasivos a los actos administrativos tributarios tienen sustento.

Por eso, sostener que el afianzamiento es legítimo por reducir en gran medida el número de acciones deducidas abusivamente no es correcto: la mayoría de acciones no solo que no se ejerce de manera abusiva, sino que tienen sustento jurídico;²⁸ y, además, el afianzamiento también reduce el número de acciones deducidas sin temeridad o mala fe. En principio, no hay motivo alguno para pensar que no puede ser así, y la experiencia así lo demuestra. El afianzamiento ha resultado un obstáculo insalvable en situaciones en las que la determinación de la administración tributaria ha sido manifiestamente y deliberadamente injusta, ya que el contribuyente, al no contar con los medios para rendir dicha caución, ha quedado en indefensión. Sorprende que la Corte, sin contar con fundamento empírico alguno, haya partido del supuesto

25. Mediante un muestreo aleatorio sistemático. Douglas A. Lind, William G. Marchal y Robert D. Mason, *Estadística para Administración y Economía*, Bogotá, Alfaomega, 2004, p. 268. La razón por la que examinamos 30 muestras es porque ese es el tamaño mínimo para que se pueda emplear el teorema del límite central; así, su distribución se acerca a una de tipo normal (p. 278).

26. El 95% de los resultados estará dentro de dos desviaciones estándar con respecto a la media. Douglas A. Lind, William G. Marchal y Robert D. Mason, *Estadística para Administración y Economía*, Bogotá, Alfaomega, 2004, p. 300.

27. Ver el anexo 1.

28. Cabe hacer una precisión terminológica: no es la acción lo que tiene o no sustento, sino la pretensión contenida en la demanda mediante la cual se instrumenta el ejercicio del derecho de acción.

implícito de que el afianzamiento disuade únicamente a quienes pretenden impugnar las actuaciones de la administración tributaria de manera abusiva, contrariando a lo que, al menos en nuestra experiencia, repetimos, es diáfano.

Además, según resaltamos en su momento, la Corte estima que el afianzamiento evita que se afecte derechos de terceros que requieren una tutela judicial efectiva, al dificultar el que se deduzcan acciones de manera abusiva. ¿Quiénes son esos terceros? El legítimo contradictor pasivo en tratándose de los juicios contencioso tributarios es la autoridad emisora del acto impugnado, quien, claro está, al ejercer sus atribuciones actúa a nombre del Estado. Por tanto, la Corte estima que el afianzamiento es legítimo porque así evita que se conculque el derecho a la tutela judicial efectiva del Estado.

Surge otra inquietud. Toda administración tributaria tiene la potestad de autotutela,²⁹ es decir que no requiere acudir ante juez ordinario alguno para ejercer la acción de cobro de sus acreencias tributarias. ¿Bajo qué circunstancia puede el ejercicio del derecho de acción menoscabar el derecho a la tutela judicial efectiva de las administraciones tributarias? No entendemos cómo puede eso ser posible.

La segunda razón por la que, según el criterio de la Corte, el afianzamiento tributario es legítimo, es netamente un juicio de valor, sobre el que no cabe realizar análisis objetivo alguno. Es decir, sostener que es favorable que la administración cuente con un respaldo para el cobro de la obligación tributaria es tan solo una opinión, partiendo del supuesto, claro está, de que el afianzamiento sí facilita al sujeto activo tributario el recaudo de su respectiva acreencia, lo cual parece ser cierto. Ello no quiere decir que compartamos ese punto de vista. No consideramos que ese propósito sea legítimo, ya que las administraciones tributarias cuentan con un exorbitante andamiaje para ser resarcidas por los perjuicios que ocasiona el pago tardío de tributos.

Sin perjuicio de lo que acabamos de exponer, veremos que poco importa que el segundo móvil al que hace referencia la Corte sea legítimo o no.

29. “La administración no necesita someter sus pretensiones a un juicio declarativo para hacerlas ejecutorias; sus decisiones son ejecutorias por propia autoridad (...), de modo que las mismas imponen por sí solas el cumplimiento, sin que resulte oponible al mismo una excepción de ilegalidad sino solo la anulación efectiva lograda en un proceso impugnatorio, cuya apertura, a su vez, tampoco interrumpe por sí sola su ejecutoriedad”. Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, Bogotá-Lima, Palestra-Temis, 2008, p. 474.

SOBRE LA POSIBILIDAD DE DICTAR SENTENCIAS CON EFECTOS MODULADOS

Como se explicó, la Corte decide dictar una sentencia con efectos modulados, en virtud de la cual dispone que debe “interpretarse” el último inciso del artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria de manera que no se exija la rendición de la caución antes de calificarse la demanda presentada por el sujeto pasivo.

El artículo 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional establece que las juezas y los jueces, cuando ejerzan jurisdicción constitucional, deben regular 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. Los objetivos de este tipo de sentencias son dos, cabe recalcarlo: garantizar la vigencia de los derechos constitucionales y la supremacía constitucional.

La posibilidad de modular los efectos de las sentencias no es exclusiva del ordenamiento jurídico ecuatoriano. Es una herramienta de la que se han valido prestigiosas entidades jurisdiccionales extranjeras con el fin de resguardar la integridad y la supremacía de la Constitución,³⁰ y de asegurar respeto a los derechos de los particulares.

Sentencias interpretativas, integradoras y de constitucionalidad temporal

Con base en la jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana, se puede clasificar a las sentencias moduladas en tres grandes categorías: las sentencias interpretativas o condicionadas; las sentencias integradoras o aditivas; y, las sentencias de constitucionalidad temporal.

Sentencias interpretativas o condicionadas: La Corte Constitucional colombiana ha dictado este tipo de sentencias cuando de una disposición jurídica deriva más de una interpretación, de las cuales solo una resulta conforme a la Constitución.³¹ Del mismo modo,

30. Édgar Solano González, “La modulación de los efectos de las sentencias de constitucionalidad en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional”, en Manuel José Cepeda Espinosa y Eduardo Montealegre Lynett, dirs., *Teoría constitucional y políticas públicas. Bases críticas para una discusión*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007, p. 527.

31. Édgar Solano González, *La modulación de los efectos de las sentencias de constitucionalidad en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional*, p. 531.

se ha optado por expulsar del ordenamiento a una determinada interpretación, pero manteniendo en el ordenamiento a la norma cuya constitucionalidad fue condicionada.

Así, en la sentencia T397/97 sostuvo lo siguiente:

En efecto, si es posible inaplicar una norma jurídica por ser manifiestamente contraria a la Constitución, con mayor razón, en aras de asegurar la preservación del derecho, es procedente que el juez constitucional pueda hacer una interpretación conforme con la Constitución, sin necesidad de inaplicar la norma, dado que no se presenta la situación de incompatibilidad de dos disposiciones que no puedan ser aplicadas y subsistir al mismo tiempo. De esta manera, se produce una especie de actualización de la norma frente a la nueva Constitución, o dicho de otro modo, una especie de incorporación de los mandatos constitucionales a dicha norma. Lo anterior ha sido la solución que la Corte ha dado cuando ha dictado sentencias modulativas o condicionadas, en el sentido de escoger entre muchas interpretaciones de una norma la que se adecua o acomoda a los preceptos de la Constitución.³²

Cabe acotar que si todas las interpretaciones que se dan al texto legal son contrarias a la Constitución, se debe retirar la disposición analizada del ordenamiento jurídico.³³

Las razones para no declarar, sin más, la inexecutableidad de precepto en cuestión son dos: el principio de conservación del derecho y el principio de la interpretación de la ley conforme a la Constitución.

ii. Sentencias integradoras o aditivas: La Corte Constitucional colombiana ha optado por proferir sentencias aditivas, con el fin de “*adicionar o agregar un precepto constitucional a la disposición impugnada sin la cual sería inconstitucional*”.³⁴ Es decir, mediante esta clase de sentencias se pretende integrar “*aparentes vacíos normativos o hacer frente a las inevitables indeterminaciones del orden legal*”.³⁵ Esta clase de sentencias procede cuando una disposición tiene un alcance normativo menor al que, constitucionalmente, debería tener.³⁶ Se encuentran íntimamente ligadas con el tema de las omisiones legislativas, es decir, “*con la inactividad del legislador o el incumplimiento por parte de este último de su deber de legislar expresamente señalado en la Constitución*”.

32. Sentencia T-397/97 de la Corte Constitucional colombiana.

33. Sentencia C-492/2000 de la Corte Constitucional colombiana, en Édgar Solano González, *La modulación de los efectos de las sentencias de constitucionalidad en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional*, p. 537.

34. *Ibid.*, p. 544.

35. Sentencia C-109 de 1995 de la Corte Constitucional Colombiana, en *ibid.*, p. 545.

36. Gustavo Zagrebelsky, *La giustizia costituzionale*, Bologna, Il Mulino, 1977. Citado en *ibid.*, p. 546.

Los presupuestos que ha debido verificarse para que la Corte dicte este tipo de sentencias son los siguientes:

a) Que exista una norma sobre la cual se predica; b) que una omisión en tal norma excluya de sus consecuencias aquellos casos que, por ser asimilables, deberían subsumirse dentro de su presupuesto fáctico; c) que dicha exclusión no obedezca a una razón objetiva y suficiente; d) que al carecer de una razón objetiva y suficiente, la omisión produzca una desigualdad injustificada entre los casos que estén y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma; y, e) que la omisión implique el incumplimiento de un deber constitucional del legislador.³⁷

Uno de los casos en los cuales la Corte Constitucional colombiana dictó una sentencia de este tipo fue el siguiente:³⁸ Se acusó la inconstitucionalidad de una disposición que establecía que los hijos de ciertos funcionarios públicos podían gozar de ciertas pensiones hasta los 24 años de edad, mientras que, en supuestos similares, los hijos de agentes de la Policía Nacional fallecidos podían gozar de dicha pensión hasta los 21 años de edad.

La Corte estimó que el trato que la normativa daba a los hijos de los agentes policiales no era igualitario. En conclusión, declaró la constitucionalidad de la disposición acusada, pero dispuso que la otra norma se interprete de manera que los hijos de los agentes de la Policía Nacional tengan derecho a percibir dicha pensión hasta los 24 años de edad.

Finalmente, una *sentencia de constitucionalidad temporal* es aquella por medio de la cual el juez constitucional constata que la ley sometida a control es inconstitucional, pero decide no retirarla inmediatamente del ordenamiento, dado que la expulsión automática de la disposición implicaría “una situación peor desde el punto de vista de los principios y valores constitucionales, por lo cual el Tribunal Constitucional establece un plazo prudencial para que el legislador corrija la inconstitucionalidad que ha sido constatada”.³⁹

Las reglas para poder dictar este tipo de sentencias son las siguientes: su utilización debe ser excepcional, la sentencia debe ser motivada, el dictarlas debe ser la única alternativa, y el juez debe justificar la extensión del plazo conferido al legislador. Los criterios para la determinación del plazo son dos: la complejidad del tema y el posible impacto de la preservación de la regulación en la vigencia de los princi-

37. Sentencia C-871 de 2003 de la Corte Constitucional colombiana, en *ibid.*, citada por Solano, pp. 550-551.

38. Sentencia C-080 de 1999 de la Corte Constitucional colombiana, en *ibid.*, p. 558.

39. Sentencia 737-2001 de la Corte Constitucional colombiana, en *ibid.*, p. 571.

pios y derechos constitucionales.⁴⁰ “*No se trata de una decisión sujeta a valoraciones políticas o de conveniencia, sino el resultado del estudio de los efectos del fallo de inexecutable sobre las normas constitucionales*”.⁴¹

CLASIFICACIÓN DE LAS SENTENCIAS CON EFECTOS MODULADOS DICTADAS POR LA CORTE

En su parte pertinente, según anticipamos, la Corte dispone lo siguiente:

1. Declarar la *constitucionalidad condicionada* del artículo agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, por el artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del (sic) 2007, relativo al afianzamiento en materia tributaria. 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” (el énfasis me pertenece).

La Corte dictó sentencias de constitucionalidad condicionada mediante las cuales resuelve dar al precepto cuestionado una interpretación que, en realidad, lo reforma. La manera en la que, según la Corte, debe entenderse el último inciso del artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria no deriva de una interpretación del texto original, ya que por ninguno de los métodos de interpretación se habría podido llegar a la conclusión de que la norma establece que la caución debe ser exigida después de calificada la demanda.

Por tanto, en el fondo, esta sentencia parece ser más de índole aditiva; no es de constitucionalidad condicionada ni interpretativa. Empero, el que se la califique de sentencia de constitucionalidad condicionada supone que la norma es inconstitucional, y que no hay siquiera una interpretación que pueda dársele que sea conforme a la Constitución. Debido a ello, en nuestro criterio, una sentencia no puede ser simul-

40. Sentencia C-141 de 2001 de la Corte Constitucional colombiana, en *ibid.*, p. 574.

41. Sentencia C-221 de 1997 de la Corte Constitucional colombiana, en *ibid.*

táneamente de constitucionalidad condicionada e interpretativa. Por tanto, la calificación jurídica que la Corte da a sus sentencias con efectos modulados, en nuestro sentir, es errónea.

IMPOSIBILIDAD DE DICTAR SENTENCIAS CON EFECTOS MODULADOS

Expusimos que las sentencias con efectos modulados pueden dictarse únicamente para garantizar los derechos constitucionales de los particulares y la supremacía constitucional. Revisando la jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana, se habrá podido determinar por qué, en ocasiones, puede resultar imperioso hacerlo.

Sin embargo, nuestra Corte utilizó esta herramienta para obtener un resultado que, en nuestro criterio, es abiertamente adverso al que habrían debido tener. No necesitamos ahondar en mayores explicaciones al respecto; es claro que no habrían podido dictarse sentencias con efectos modulados en tales circunstancias y con esos propósitos.

CONCLUSIONES Y OPINIÓN

Podríamos explayarnos resumiendo la serie de incoherencias y estratagemas que se expone a lo largo de las sentencias que hemos estudiado. Podríamos puntualizar que el nuestro, en teoría, es un Estado constitucional de derechos y de justicia, cuya principal finalidad es hacer efectivos nuestros derechos, y que es inexplicable que sus loables finalidades sean injustificada y eficazmente desmedradas por la entidad a la que le corresponde velar por su consecución. Podríamos apuntalar que no tiene sentido alguno que una autoproclamada Corte Constitucional se valga de razonamientos poco convincentes para concluir que los intereses del Estado priman por sobre nuestros derechos. Podríamos explicar por qué resulta evidente que el momento en el que se dictó la primera de estas sentencias resultó ideal para atacar a los intereses económicos de un opositor político del régimen, lo que evidencia más allá de toda duda el inaceptable sesgo que resultó ser la causa determinante de las polémicas resoluciones de la Corte. Podríamos asimismo cuestionar por qué no se hizo análisis alguno sobre la contradicción entre el afianzamiento y el derecho a la seguridad jurídica, al debido proceso, a la defensa, a la igualdad, entre otros.

Sí, podríamos hacerlo, pero sería infructuoso, ya que quienes concuerden con nosotros, seguramente basándose en distintos y más sólidos fundamentos, no necesitarán saber cuál es nuestra opinión sobre estas aberraciones jurídicas para concluir que son indudablemente contrarias a la Constitución y a varios tratados internacio-

nales en materia de derechos humanos que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico.

Quienes estimen que actuaciones como estas son legítimas y justificables insisten en poner en tela de duda la trascendencia del respeto a la Constitución, de la independencia y de la imparcialidad de la Función Judicial, tres de los elementos esenciales del Estado constitucional de derechos y de justicia.

Los fallos analizados son dos muestras emblemáticas del persistente, abierto y generalizado ataque al orden constituido que ahora nos aqueja. Creemos firmemente que una organización social que mantenga una institucionalidad tan endeble como la nuestra no es viable, pero solo el tiempo dirá cuánto de cierto hay en ello.

La sensación de indefensión que estos pronunciamientos nos han generado, dado que sabemos que no pueden ser impugnados, ha vivificado entre nosotros un dilema recurrente desde antaño, para el que aparenta no haber una respuesta satisfactoria todavía: ¿Quién custodia al custodio?

BIBLIOGRAFÍA

- Bobbio, Norberto, *Teoría general del derecho*, Bogotá, Temis, 2002.
- Devis Echandía, Hernando, *Teoría general del proceso*, Buenos Aires, Universidad, 2004.
- García de Enterría, Eduardo, y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, Bogotá-Lima, Palestra-Temis, 2008.
- González Pérez, Jesús, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, Madrid, Civitas Ediciones, 2001.
- Klug, Ulrich, *Lógica jurídica*, Bogotá, Temis, 1998.
- Lind, Douglas A., William G. Marchal y Robert D. Mason, *Estadística para Administración y Economía*, Bogotá, Alfaomega, 2004.
- Perrino, Pablo Esteban, “El derecho a la tutela judicial efectiva y el acceso a la jurisdicción contencioso administrativa”, en *Revista de Derecho Público, Proceso Administrativo I*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2003.
- Sáenz Dávalos, Luis, “La tutela del derecho al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Revista Peruana de Derecho Constitucional I*, Lima, Tribunal Constitucional del Perú, 1999.
- Solano González, Édgar, “La modulación de los efectos de las sentencias de constitucionalidad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional”, en Manuel José Cepeda Espinosa y Eduardo Montealegre Lynett, dirs., *Teoría constitucional y políticas públicas. Bases críticas para una discusión*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007.
- Spisso, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Depalma, 2000.

Storini, Claudia, “Las Garantías Constitucionales de los derechos fundamentales en la Constitución ecuatoriana de 2008”, en *La nueva Constitución del Ecuador. Estado, derechos e instituciones*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar/Corporación Editora Nacional, 2009.

Troya, José Vicente, *El Contencioso Tributario en el Ecuador* (inédito), Quito, 2009.

Villegas, Héctor Belisario, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2005.

Zagrebelesky, Gustavo, *La giustizia costituzionale*, Bologna, Il Mulino, 1977.

Fecha de recepción: 27 de abril de 2011

Fecha de aprobación: 25 de mayo de 2011