

Análisis del fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dictado dentro del recurso No. 188-2010, referente a la legalidad de la Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana

*César Montaña Galarza, * Oswaldo Santos Dávalos***

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar la sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, relativa a la impugnación de la legalidad de la "Tasa de Seguridad Ciudadana", que aplica el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito. Fallo controversial en que se decidió desechar la demanda por caducidad del derecho para la impugnación, toda vez, que a criterio de los juzgadores ha transcurrido más de tres años desde que la referida tasa entró en vigencia. Con tal propósito, se examina críticamente los fundamentos sobre los cuales la Sala decidió desechar la demanda, así mismo, se establece los parámetros de orientación sobre cuál pudo ser el contenido de un pronunciamiento conforme con la Constitución y leyes vigentes.

PALABRAS CLAVE: impuestos, Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana, impugnación de la legalidad.

SUMMARY

The current work aims to examine the decision issued by the Tax Litigation Division of the National Court of Justice, relating to the challenge to the legality of the "Public Safety Tax", which is applied by the Metropolitan District of Quito. Controversial ruling in which it was decided to reject the application for revocation of the right to challenge, once that, at the discretion of the judges it has been over three years since the aforementioned tax took effect. To this end, the foundations upon which the Tax Litigation Division decided to dismiss the lawsuit are exhaustively examined, in like manner, the orientation parameters on what could

* Docente de planta, coordinador del Programa Internacional de Maestría en Derecho, y director del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

** Abogado, Santos & Asociados.

have been the content of a statement in accordance with the current Constitution and laws are also established.

KEY WORDS: taxes, Tax for Public Safety Services, challenge to legality.

FORO

INTRODUCCIÓN

Desde la Constitución grancolombiana de 1821, y a lo largo de nuestra historia republicana, el poder legislativo ha sido el único facultado por las constituciones para crear impuestos,¹ con excepción de las cartas políticas de 1883, de 1897² y de 1945.³

1. La Constitución de 1821, en el artículo 42, establecía que las leyes sobre contribuciones o impuestos solo podían tener origen en la Cámara de Representantes, la cual, según el artículo 84 de esa Carta Política, estaba conformada por “los Diputados nombrados por todas las provincias de la República, conforme a esta Constitución”; la Constitución de 1830, publicada en el Registro Auténtico de 1 de mayo de 1830, disponía en el artículo 26 que entre las atribuciones del Congreso estaba el “Establecer derechos e impuestos; y contraer deudas sobre el crédito público”, cuya iniciativa estaba reservada a la Cámara de Representantes (artículo 32.2); las constituciones de 1835, 1843 y 1845 contuvieron una disposición similar a la del artículo 26 de la Constitución de 1830; el artículo 31.3 de la Constitución de 1851 disponía que la Asamblea Nacional tenía por atribución el “Establecer los derechos, impuestos y contribuciones nacionales”; la Constitución de 1852, en el artículo 40.2 disponía que era atribución del Congreso “Establecer impuestos y contraer deudas sobre el crédito público”; disposición que fue reproducida en el artículo 39.2 de la Constitución de 1861 y en el artículo 35.2 de la Constitución de 1869; la Constitución de 1878 disponía que una de las atribuciones del Congreso dividido en Cámaras Legislativas era “Establecer impuestos, contraer deudas, y autorizar al Ejecutivo para contratar empréstitos sobre el crédito de la Nación”; la de 1929 atribuía al Poder Legislativo Dividido en Cámaras la atribución de establecer tasas e impuestos (artículo 48.4); la de 1945 establecía que el Congreso tenía la atribución de establecer impuestos y tasas en el artículo 34.8; la de 1946 establecía algo similar en el artículo 53.5; la de 1960, en el artículo 54.5 rezaba que el Congreso dividido en Cámaras tenía la atribución de “Establecer o suprimir impuestos, tasas y otros ingresos públicos”; el artículo 98 de la Constitución de 1967 disponía que “Solo la Función Legislativa, mediante ley, podrá establecer, modificar o suprimir impuestos”; la de 1979 mandaba que la Cámara Nacional de Representantes debía “expedir, modificar, reformar, derogar e interpretar las leyes; establecer o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos” (artículo 59, literal d); la Constitución de 1998, en el numeral 6 del artículo 130, establecía que el Congreso Nacional debía “Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo” y, finalmente, la actual Constitución de 2008, en el artículo 301 dispone que “Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.
2. La Constitución de 1883, en el artículo 62, ordenaba que una de las atribuciones del Congreso era “Establecer contribuciones y autorizar al Ejecutivo para contratar empréstitos sobre el crédito público; los cuales no podrán llevarse a ejecución sino aprobados por el Congreso”. Esa norma no hace mención a los impuestos. Sin embargo, la Cámara de Diputados tenía la iniciativa para presentar proyectos de ley en materia de impuestos (artículo 50.4). La Constitución de 1897 tenía una disposición similar a la de 1883. Pero, en el artículo 17 disponía que “No puede exigirse contribución o derechos, sino conforme a la ley y por la autoridad que ella designa. En todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes o industrias del contribuyente”.
3. La Constitución de 1945, en el artículo 110, disponía que los consejos provinciales podían establecer “impuestos especiales” de acuerdo con la ley.

La Constitución de 1979 fue la primera en reconocer a las entidades del régimen seccional autónomo la posibilidad de crear tasas mediante ordenanzas.⁴ Sin embargo, ni los municipios ni los distritos metropolitanos han estado facultados para crear impuestos. En consecuencia, ningún acto normativo emitido por un municipio podría crear un tributo de ese tipo.

Dado que todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución⁵ y a la ley, no hay actuación del poder público que esté exenta de fiscalización. Por eso, si un acto normativo tributario afecta disposición constitucional o legal alguna, tendría que quedar sin efecto; así, si una ordenanza municipal creara un impuesto, esta carecería de eficacia jurídica.

El ordenamiento jurídico ecuatoriano contempla más de un mecanismo orientado a privar de eficacia jurídica a los actos normativos de cualquier poder público que sean contrarios a la Carta Política. Además, el Código Orgánico Tributario [COT] y la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa [LJCA] contemplan acciones que pueden deducirse en contra de los actos normativos contrarios a la ley.

Mediante ordenanza publicada en el Registro Oficial No. 735 de 31 de diciembre de 2002, se creó la denominada “Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana”, para “cubrir los servicios de seguridad ciudadana en beneficio de los propietarios y usuarios de los bienes inmuebles ubicados en el área del Distrito Metropolitano de Quito”.

Varios cantones de nuestro país cuentan con tributos similares,⁶ pero, a nuestro juicio, la “Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana” se caracteriza porque la técnica jurídica empleada en la normativa que la consagra tiene deficiencias notorias, por ejemplo, no establece con claridad quiénes son los sujetos pasivos, cuándo debe declararse, liquidarse y pagarse, los criterios de reparto de la carga tributaria, o cómo debe recaudarse. Adicionalmente, tal como está regulada la referida tasa, puede resultar discriminatoria, pues solo somete a imposición a propietarios de inmuebles situados en el territorio urbano del distrito. Según veremos, incluso es difícil sostener que su naturaleza corresponda a la de una tasa, ya que la hipótesis de incidencia del tributo no depende de la prestación de servicio público alguno, que sea mensura-

4. Para ser más precisos, tal atribución no constaba en el texto original de la Constitución de 1979 sino que fue agregada mediante Ley s/n, contentiva del tercer bloque de reformas a la Constitución, publicada en el Registro Oficial No. 863 de 16 de enero de 1996.

5. Artículo 426 de la Constitución de la República.

6. Por ejemplo, mediante ordenanza del Municipio del cantón Cuenca, publicada en el Registro Oficial No. 472 de 21 de noviembre de 2008, se creó una tasa cuya finalidad es recuperar “el costo de los servicios para la protección, seguridad y convivencia ciudadana” en ese cantón. El cantón Cañar, mediante ordenanza reformativa publicada en el Registro Oficial No. 414 de 29 de agosto de 2008, estableció una tasa mediante la cual se “recuperará el costo de los servicios de veeduría, supervigilancia y producción de información de seguridad ciudadana en el cantón Cañar”.

ble y divisible en términos del beneficio (principios del beneficio) quienes resultan ser los obligados tributarios.

Este último interrogante motivó la presentación de una demanda de anulación en el mes de diciembre de 2010, mediante la cual se pretendía que se expulse de nuestro ordenamiento jurídico a las ordenanzas que regulan la “Tasa de Seguridad Ciudadana” –a la que creó el tributo y a las posteriores que la reformaron– por considerarlas contrarias a varias disposiciones legales.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia rechazó la demanda, en un fallo que, por lacónico, genera sorpresa. La Corte consideró que el plazo para presentarla caducó, dado que habían pasado más de tres años desde que esos actos normativos entraron en vigor y –en su decir– debe aplicarse de manera supletoria los plazos de caducidad previstos en la LJCA para el recurso contencioso administrativo objetivo o de anulación.

Posteriormente, el accionante presenta una acción extraordinaria de protección ante la Corte Constitucional, que no fue admitida, al parecer porque consideró que en la demanda no existió un argumento claro sobre el derecho violado y la relación directa e inmediata por acción u omisión de la autoridad judicial, que no se justificó la relevancia constitucional del problema jurídico y de la pretensión, y que el fundamento de la acción se sustentó en la falta de aplicación o errónea aplicación de la ley.⁷

La emanación de una sentencia inhibitoria por parte de la Corte Nacional de Justicia en un caso tan trascendente como el que se presentó a su conocimiento es inquietante. Independientemente de que el derecho para presentar tal demanda haya caducado o no, es indudable que habría sido útil conocer cuál era el criterio de la máxima entidad de administración de justicia ordinaria sobre la validez de la normativa relativa a la tasa creada.

Las dudas sobre la validez de la Tasa de Seguridad Ciudadana no se han disipado. Por lo que nuestro trabajo tendrá por objeto analizar la sentencia a la que hemos hecho referencia. Intentaremos determinar si tal dictamen *non liquet* tiene o no fundamento, y cuál pudo haber sido el pronunciamiento de la Sala si se hubiera referido al fondo de la impugnación aludida.

Para el efecto, dividimos nuestro trabajo de la siguiente manera: primero, haremos un breve análisis acerca de la naturaleza jurídica de las tasas, con particular énfasis en su hecho generador y, determinaremos si el instituto materia de análisis es o no una

7. Sin perjuicio de ello, debemos mencionar que el auto de la Corte Constitucional menciona que no se aplicó los numerales 1), 2) y 4) de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (LOGJCC), sin que quede claro a cuál de los artículos de dicha ley se hace referencia. Siendo así, bien podría concluirse que la Corte quiso decir que no se aplicó dichos numerales del artículo 61 de la ley, que se refiere a los criterios formales de admisibilidad.

tasa; después haremos una exposición de las partes considerativa y resolutive del fallo materia de examen y, nos referiremos al auto dictado por la Corte Constitucional, mediante el cual no se admitió a trámite la acción extraordinaria de protección deducida; posteriormente, analizaremos en qué consiste el recurso objetivo o de plena jurisdicción y, determinaremos cuáles son las finalidades del plazo de caducidad al que está sujeto; luego estableceremos si es que tal plazo de caducidad del recurso objetivo o de anulación resulta aplicable a la materia tributaria; haremos también un sucinto análisis del pronunciamiento de la Corte Constitucional; para, finalmente, dar nuestra conclusión sobre la idoneidad de los fundamentos de la sentencia aludida.

SOBRE LA “TASA DE SEGURIDAD CIUDADANA”

SOBRE LAS TASAS

La falta de prolijidad en el tratamiento de las tasas por parte de los legisladores de distintos países, unido a una caracterización heterogénea y a una indebida denominación, entre otros factores, han hecho de esta institución “un verdadero rompecabezas para los teóricos que pretendieron dar[le] mayor racionalidad [...]”.⁸ Por tanto, alcanzar un concepto unitario de “tasa” puede resultar dificultoso.⁹ Sin embargo, la doctrina y la legislación le atribuyen ciertas particularidades que permiten diferenciarla de las demás categorías de tributos.

Analizaremos brevemente las principales características de las tasas, con el fin de determinar si la “Tasa de Seguridad Ciudadana” participa o no de ellas.

Concepto y hecho generador de las tasas

Nuestro ordenamiento jurídico no contiene un concepto de “tasa”, por lo que para definirla es necesario acudir a la doctrina y la jurisprudencia especializadas. De esta manera, para Martín Queralt, la legislación española define las tasas como “tributos cuyo hecho imponible consiste en [...] la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo [...]”.¹⁰ Dino Jarach, por su parte, considera que

8. Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2005, p. 170.

9. *Ibid.*, p. 170.

10. Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2000, 11a. ed., p. 86.

“tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”.¹¹ García Vizcaíno estima que la tasa es “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago”. A estas posiciones añadiremos que la tasa es indiscutiblemente un tributo vinculado, por depender de la realización de una actividad específica del ente público.¹²

Dado que la tipología de los tributos está determinada en función a las características de su hecho generador, los conceptos de tasa que hemos transcrito permiten también establecer cuál es su causa eficiente.

El nacimiento de la tasa depende de la prestación de un servicio público divisible. Contrario a lo que sucede con los precios públicos, por ejemplo, la causa eficiente de una tasa no es un negocio jurídico, sino la prestación efectiva de un servicio de esa naturaleza, que, además, afecte (beneficie) particularmente al sujeto pasivo.

Tal prestación, según la jurisprudencia argentina, debe ser concreta, efectiva e individualizada.¹³ La individualización del servicio es necesaria –o, como dirían algunos, “indiscutible”–¹⁴ dado que “si no puede fragmentarse en unidades de uso o consumo, será imposible su particularización en persona alguna”.¹⁵ Adicionalmente, si es que la actividad debe ser concreta, no puede ser potencial, por ello, no son admisibles las tasas por servicios potenciales.¹⁶

¿LA “TASA DE SEGURIDAD CIUDADANA” REALMENTE ES UNA TASA?

Según quedó anotado, la “Tasa de Seguridad Ciudadana” se creó con el fin de “cubrir los servicios de seguridad ciudadana en beneficio de los propietarios y usuarios de los bienes inmuebles ubicados en el área del Distrito Metropolitano de Quito”. Al respecto, es claro que para ser tipificada como “tasa”, el tributo solo debería nacer con ocasión de la “prestación efectiva” de un servicio público divisible.

11. Dino Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, p. 234.

12. Al respecto, véase el análisis importante estudio realizado por Gabriela Valdivieso Ortega, “La desnaturalización de la tasa en Ecuador”, tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010, pp. 118-124.

13. Héctor Villegas, *Curso...*, p. 174.

14. César García Novoa, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor, 2009, p. 290.

15. Héctor Villegas, *Curso...*, p. 176.

16. César García Novoa, *El concepto...* p. 290.

A continuación, corresponde determinar si el hecho generador de la “Tasa de Seguridad Ciudadana” consiste o no en la prestación de servicios de seguridad y, si es que tal prestación podría configurar técnicamente el hecho generador de una tasa.

La “Tasa de Seguridad Ciudadana” no nace con ocasión de la prestación de servicios de seguridad

Respecto a la “Tasa de Seguridad Ciudadana” se ha establecido que el producido del tributo se destine a costear los servicios de seguridad que se presta a favor de los habitantes de la capital de la República, empero, no determina en qué consiste el hecho generador.¹⁷ Al parecer, se confunde, descabelladamente eso sí, la situación eventual de ser “propietario” o “usuario” de un bien inmueble con el hecho generador.

Se cometería un grave error al asimilar, sin más, la actividad que debe financiarse o el hecho de ser propietario o usuario, con su hecho generador. Estos elementos de juicio no son lo mismo y, por lo tanto, no pueden ser confundidos. Por tal motivo, concluimos que el nacimiento de la “Tasa de Seguridad Ciudadana” no está justificado debidamente en la prestación “efectiva” de servicio alguno. La ausencia de ese componente, por sí solo, siembra duda acerca de la idoneidad del instrumento financiero creado por la Municipalidad.

La prestación “general” de servicios de seguridad no podría configurar el hecho generador de una tasa

Incluso si se considerara que el hecho generador de la “Tasa de Seguridad Ciudadana” es la prestación de servicios de seguridad, existirían al menos dos razones por las que ello no podría ocasionar el nacimiento del gravamen, primero, porque si la tasa se crea *para* prestar un servicio, la prestación no es efectiva sino potencial, y, segundo, porque los servicios de seguridad ciudadana no son divisibles ni mensurables individualmente para la definición del *quantum* de beneficio que ha recibido cada contribuyente, y de carga tributaria que le correspondería asumir, ya que su destinatario no puede ser particularizado. Nos queda claro que la prestación de los servicios en que consiste el hecho generador de la tasa debe cumplir ciertos

17. De un análisis más detenido surgen interrogantes de mayor trascendencia. Las normas mencionadas ni siquiera determinan cuál es el hecho generador de la “Tasa de Seguridad Ciudadana”. El hecho generador es uno de los elementos esenciales del tributo, por lo que, sin el primero, no puede haber tributo alguno. Además, el hecho generador es una de las materias reservadas a la ley. Por tanto, si se considerara que la no determinación del hecho generador constituye un aspecto no regulado, no podría acudir a la analogía para colmar esa laguna.

requisitos, pero, según explicamos, la prestación de los servicios a los que se refiere la “Tasa de Seguridad Ciudadana” al parecer no cumple con dos de ellos. Por ese motivo, a pesar de que la denominación parece indicar lo contrario, la “Tasa de Seguridad Ciudadana” no configura en estricto sentido una verdadera tasa.

A más de los asuntos problemáticos referidos en torno a la “Tasa de Seguridad Ciudadana” vemos necesario mencionar, aunque solo sea someramente, otros que no han ocupado mayor atención en el caso que se analiza; estos son: i) los valores a pagar por concepto del tributo, fijados directamente, lo que a todas luces no se ajusta a la “regla de la razonable equivalencia”, que ha de primar en la relación entre costo de la tasa y valor del servicio prestado; ii) el valor a pagar en el caso de marras se relaciona llanamente con el avalúo del bien inmueble y con el sector socioeconómico en el que está situado, por lo que cabe señalar que, en este caso anómalo, no se consulta más que mínimamente la capacidad contributiva de los obligados tributarios.

Con estos antecedentes, pasamos a analizar el pronunciamiento de la Corte Nacional de Justicia al respecto, para determinar cuán válidos fueron los fundamentos de su decisión.

LA SENTENCIA NO. 188-2010 DE LA SALA DE LO FISCAL DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA Y SOBRE EL AUTO DICTADO POR LA SALA DE ADMISIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL, DENTRO DEL EXPEDIENTE 0709-11-EP

SOBRE EL RECURSO OBJETIVO

Sobre la demanda

El abogado Javier Bustos Aguilar presentó una demanda en contra de los personeros del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito con el objeto de que declare la nulidad, con efectos generales, de las ordenanzas municipales Nos. 79,¹⁸ 91¹⁹ y 139,²⁰ mediante las cuales creó y reformó, respectivamente, la denominada “Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana”.

Para el actor, la “Tasa de Seguridad Ciudadana” no ofrece servicio alguno a la ciudadanía, por lo que se desfigura su naturaleza, convirtiéndola en un impuesto, para

18. Publicada en el Registro Oficial No. 735 de 31 de diciembre de 2002.

19. Publicada en el Registro Oficial No. 121 de 9 de julio de 2003.

20. Publicada en el Registro Oficial No. 530 de 23 de febrero de 2005.

el cual no se requiere de una contraprestación definida. Por lo tanto, en su decir, tal tributo debería encontrar a la ley como presupuesto de su origen y no a la potestad normativa delegada a los distintos sectores de la administración pública. Según su parecer, dichos actos normativos contrarían lo dispuesto en el artículo 3 del Código Tributario, y los artículos 64.5, 378 y 380 de la ya derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal [LORM], uno de los cuales establecía que los concejos municipales no pueden crear impuestos.

Contestación a la demanda

Las autoridades demandadas contestaron la demanda deduciendo, entre otras cuestiones, la excepción de “ilegitimidad de personería pasiva” porque, en su decir, la demanda no debió ser dirigida en contra de las autoridades a las que se demandó;²¹ y, además, la *excepción de caducidad*, fundamentados en lo dispuesto en el artículo 65 de la LJCA y en el artículo 14 del COT.

Resolución de la Sala

Para tomar su decisión, la Sala analiza: i) si el accionante tuvo o no interés en la causa; y ii) si es que caducó o no el derecho para proponer la “acción directa” de impugnación de dichos actos normativos. A la sazón, el actor demostró tener interés en la causa, dado que probó ser propietario de un inmueble situado en el Distrito. Sin embargo, la Sala consideró que el plazo para intentar la acción de impugnación había caducado:

La acción directa [sic] intentada por el accionante está prevista en el art. 220, numeral 2 del Código Orgánico Tributario, que tiene como propósito la expulsión del ordenamiento jurídico de las normas impugnadas con efecto *erga omnes*, sobre la cual no existe norma expresa del referido Código respecto al tiempo dentro del cual puede intentarse, pero que sin embargo no puede quedar sin plazo para hacerlo, porque afectaría el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución de la República.

Según la Sala, tal acción es equivalente a la acción objetiva o de anulación prevista en materia contencioso administrativa. Dado que la LJCA prevé el plazo de caducidad de tres años para la acción objetiva, la Sala estimó que tal plazo resultaba aplica-

21. La excepción aplicable en tal supuesto habría sido la de falta de legítimo contradictor. Sobra decir que la legitimación en la causa (o *legitimatio ad causam*) es distinta a la legitimidad de personería (o *legitimatio ad procesum*).

ble al caso. Por tanto, en su criterio “habiendo caducado el derecho para impugnar los actos normativos, [la] Sala está impedida de entrar a conocer los cuestionamientos de fondo planteados por el accionante”. Finalmente, resolvió desechar la demanda de impugnación presentada, por considerar que se la intentó intempestivamente.

SOBRE LA ACCIÓN EXTRAORDINARIA DE PROTECCIÓN

Luego, el accionante dedujo una acción extraordinaria de protección ante la Corte Constitucional en contra de la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Adujo que no se podía aplicar la figura de la caducidad porque la Sala no la había aplicado en anteriores ocasiones y porque no está prevista en el COT, que, al no haberse resuelto sobre el fondo, “se otorgó competencias por el solo transcurso del tiempo para la creación de impuestos a los Municipios”, que la tasa de seguridad ciudadana es, en realidad, un impuesto y, que se vulneró su derecho al debido proceso y a la seguridad jurídica. En último lugar, requirió se declare que el fallo impugnado vulneró sus derechos constitucionales, como también la inconstitucionalidad de los actos normativos mediante los que se creó y reformó la Tasa de Seguridad Ciudadana.

La Sala de Admisión de la Corte consideró que, a pesar de que el accionante sí hizo mención a los derechos constitucionales, que, en su criterio, la sentencia impugnada trasgredió, sus alegaciones “básicamente se fundamentan en la indebida aplicación del articulado de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, lo equivocado de la sentencia que se impugna, así como la ilegitimidad de las ordenanzas que se impugnaron”, motivo por el cual, “se evidencia que el accionante intenta que mediante acción extraordinaria de protección, se resuelva respecto de la ilegitimidad de los actos administrativos puestos en conocimiento de la jurisdicción ordinaria, por ser de su competencia”. Por ese motivo, resolvió no admitir a trámite la demanda interpuesta y ordenar su archivo.

CADUCIDAD DE LA ACCIÓN DE ANULACIÓN

En esta sección expondremos en qué consiste la acción de anulación en materia tributaria, en qué se asemeja al recurso objetivo o de anulación previsto para la materia contencioso administrativa, y cuáles son los plazos de caducidad previstos en el COT y en la LJCA para la primera y para la segunda, respectivamente.

ACCIÓN DE ANULACIÓN Y RECURSO OBJETIVO

El artículo 220.2 del COT dispone que los tribunales distritales de lo fiscal son competentes para conocer y resolver –con efecto general– las acciones de impugnación que se propongan contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria por quien tenga interés directo, cuando se persiga la anulación total o parcial de dichos actos.

Al contrario de lo que sostiene el fallo materia de nuestro análisis, la acción de anulación no es una acción directa sino que es una acción de impugnación.²²

Por su parte, el recurso de anulación u objetivo, según el artículo 3 de la LJCA, “tutela el cumplimiento de la norma jurídica objetiva, de carácter administrativo, y puede proponerse por quien tenga interés directo para deducir la acción, solicitando al Tribunal la nulidad del acto impugnado por adolecer de un vicio legal”.

La jurisprudencia de la Sala de lo Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que:

el recurso objetivo tiene como único y excluyente objeto, que se restablezca el imperio de la Ley, lesionada por el acto administrativo impugnado, puesto que considera solamente a la norma en sí misma, expresamente identificada e individualizada, buscando restaurar el derecho normativo, pero prescindiendo de cualquier derecho subjetivo que pudiese invocar el accionante, u otras situaciones jurídicas que puedan tener los particulares [...].²³

Dicho recurso

“tutela el cumplimiento de la norma jurídica objetiva, de carácter administrativo, y puede proponerse por quien tenga interés directo para deducir la acción, solicitando al Tribunal la nulidad del acto impugnado por adolecer de un vicio legal [...]”.²⁴ “En esencia, se diría que la finalidad del recurso objetivo no es otra que el regreso a la normatividad jurídica,

22. El artículo 220 del COT se refiere a las acciones de impugnación, mientras que el artículo 221 se refiere a las acciones directas. En nuestro criterio, la diferencia entre ambas yace en que el ejercicio de las acciones directas puede no estar precedido por actuación alguna por parte de la administración tributaria. En cambio, las acciones de impugnación, como su nombre lo indica, suponen impugnar una actuación administrativa ante la vía judicial.

23. Voto salvado del fallo dictado dentro del proceso signado con el número No. 35-95, publicado en el Registro Oficial No. 672 de 10 de abril de 1995.

24. La Sala de lo Administrativo ha reproducido ese criterio en las siguientes resoluciones, entre otras: No. 164-97, publicada en el Registro Oficial No. 137 de 25 de agosto de 1997; No. 35-95, publicada en el Registro Oficial No. 672 de 10 de abril de 1995; No. 58-95, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 766 de 24 de agosto de 1995; y, No. 63-97, publicada en el Registro Oficial No. 107 de 14 de julio de 1997.

en cuanto que hay interés de la comunidad en el mantenimiento del orden jurídico general [...]”.²⁵

Considerado la creación más original del derecho francés,²⁶ el recurso por exceso de poder surge “como un instrumento de carácter general y de naturaleza objetiva tendiente a controvertir la legalidad de todas las decisiones administrativas ejecutorias [...]”.²⁷ El Consejo de Estado francés elaboró esa teoría para poder conocer las denuncias contra la administración que no llevaban implícita la tutela de algún derecho o posición subjetiva.²⁸ Se inicia en 1806 para simplemente reprimir las irregularidades más severas de la administración²⁹ y, posteriormente, se convirtió “en un verdadero proceso por medio del cual se asegura el cumplimiento de la ley por la administración [...]”.³⁰

Se lo denomina “objetivo”, dado que lo que es materia de valoración no son los derechos subjetivos sino la legalidad objetiva.³¹ Su finalidad es “defender el derecho objetivo; esto es, el imperio de la norma positiva, preservar su vigencia y la seguridad jurídica”.³²

Según la jurisprudencia de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia “la acción del numeral 2 del art. 234 [actual 220] pretende que se declare erga omnes, es decir con efectos generales, la anulación del acto normativo de que se trate por considerarlo ilegal”. Los tribunales distritales de lo fiscal han sido incluso más diáfanos al asimilar la figura contemplada en el numeral 2 del artículo 220 del COT al recurso objetivo o de anulación previsto en la LJCA.³³

Los autores ecuatorianos mantienen una opinión similar. Así, para Luis Toscano, esta acción “se conoce como acción objetiva, que en derecho administrativo es la que

25. Fallo dictado por la Sala de lo Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de 14 de julio de 2000, dentro del proceso signado con el No. 176-2000, publicado en el Registro Oficial No. 236 de 3 de enero de 2001.

26. Enrique Sayagués Laso, *Tratado de derecho administrativo*, vol. 2, Montevideo, Fondo de Cultura Universidad, 2002, 7a. ed., p. 431.

27. Jaime Santofimio Gamboa, *Tratado...*, p. 35.

28. *Ibid.*, p. 36.

29. Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso...*, t. II, p. 25.

30. *Ibid.*, p. 26.

31. *Ibid.*, p. 26.

32. Resolución dictada el día 20 de abril de 2007 por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 339 de 17 de mayo de 2008.

33. En la resolución dictada el día 9 de septiembre de 2003 por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, publicada en el Registro Oficial No. 55 de 7 de julio de 2005, se sostuvo lo que sigue: “En el presente caso, los accionantes demandan la nulidad o anulación total o parcial con efecto general dictada por la Municipalidad de Cayambe, ordenanza publicada en el Registro Oficial No. 459 de 22 de noviembre del 2001, lo que dentro de la jurisprudencia y de la norma jurídica correspondería a la interposición de un recurso objetivo o de anulación...”.

pretende se deje sin efecto con carácter general el [acto normativo] total o parcialmente, por considerarl[o] violatori[o] de la ley, sin que se requiera que se encuentre afectado un derecho particular o subjetivo”.³⁴ De otro lado, Troya Jaramillo considera que esta es una acción objetiva que persigue el imperio de la juridicidad y, que se la denomina “de plena jurisdicción”.³⁵

Por tanto, es dable concluir que la finalidad y la naturaleza del recurso objetivo o de plena jurisdicción previsto en la LJCA son similares a las del recurso de anulación previsto en el numeral 2 del artículo 220 del Código Orgánico Tributario, solo que el primero se refiere indiscutiblemente a actos normativos de índole no tributaria.

CADUCIDAD DEL RECURSO DE ANULACIÓN

El artículo 228 del COT dispone que los sujetos pasivos disponen de veinte días para impugnar los actos administrativos “de única o última instancia administrativa”, por regla general, no obstante, no hace mención alguna a los plazos de caducidad para impugnar los actos normativos de la administración tributaria. Así lo ha sostenido la jurisprudencia de la Sala de lo Fiscal.³⁶

Por su parte, el segundo inciso del artículo 65 de la LJCA dispone que el “recurso contencioso de anulación u objetivo se podrá proponer la demanda hasta en el plazo de tres años, a fin de garantizar la seguridad jurídica”.

Conviene anotar que hay quienes consideran preferible que no se establezca un plazo para impugnar los actos normativos del Estado. En criterio de Rejtman, esa sería una solución legal conveniente, ya que habilitaría un “régimen más flexible en materia de perentoriedad de los plazos para demandar al Estado”.³⁷ Casualmente nuestra LCJA, previo a su reforma de 2001, disponía que el “recurso contencioso de anulación u objetivo se podrá proponer [...] en cualquier tiempo, sin que pueda alegarse la prescripción, atento el interés permanente del imperio de la ley”.³⁸

34. Luis Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, Quito, Pudeleco, 2006, p. 249.

35. José Vicente Troya, *El contencioso tributario en el Ecuador*, inédito, s.f., p. 13.

36. En el fallo dictado el día 21 de enero de 2003, dentro del proceso signado con el número 10-2002, publicado en el Registro Oficial 96 de 6 de junio de 2003, la Sala sostuvo lo que sigue: “Huelga advertir que para la proposición de las acciones objetivas de anulación como la ejercida, no es aplicable el término contemplado en el art. 243 del Código Tributario”.

37. Mario Rejtman Farah, *Impugnación judicial de la actividad administrativa*, Buenos Aires, La Ley, 2000, p. 127.

38. El artículo 65 de la LJCA fue modificado por el artículo 2 de la Ley 2001-56, publicada en el Registro Oficial No. 483, de 28 de diciembre de 2001.

Sin embargo, por regla general, los distintos ordenamientos jurídicos contemplan la posibilidad de que caduque el derecho para impugnar actos normativos.³⁹ No obstante, en Francia, por ejemplo, a pesar de que el plazo para interponer el recurso objetivo es de dos meses, “la jurisprudencia es muy tolerante en la interpretación de dicho requisito”.⁴⁰

Para Roberto Dromi, la caducidad tiene por fin “dar estabilidad y firmeza a una situación jurídica que la necesita”.⁴¹ La jurisprudencia ha sostenido que “es de carácter objetivo y opera ‘ipso jure’ sin que precise ser invocada [y] se produce cuando no se ha ejercitado el derecho de iniciar proceso dentro del término fijado por la ley para su ejercicio, y es de índole objetivo porque, siendo declarable de oficio, para aplicarla no se atiende a razón subjetiva alguna como la negligencia del titular y aún la imposibilidad de hecho, como establece la doctrina y la jurisprudencia vinculante”.⁴²

En nuestro medio, los criterios sobre cuál es el plazo para interponer el recurso objetivo o de anulación no han sido uniformes. Empero, según veremos a continuación, tanto la Sala de lo Administrativo como la Sala de lo Fiscal⁴³ han aplicado reiteradamente lo previsto en el artículo 65 de la LJCA, a pesar de que los efectos de tal aplicación han variado, por la reforma que se hizo a dicha ley en 2001. Así, por ejemplo, previo a la reforma a la LJCA, la Sala de lo Administrativo sostuvo que el recurso objetivo “tiene por finalidad el restablecimiento del orden jurídico para mantener el imperio de la legalidad y que, por lo mismo, *no opera en él la caducidad*”. (Las cursivas nos pertenecen).⁴⁴ Por su parte, la Sala de lo Fiscal ha sido consistente en emplear supletoriamente lo dispuesto en el artículo 65 de la LJCA. En el fallo dictado el día 28 de junio de 1995, dentro del proceso signado con el número 58-95, sostuvo lo que sigue:

La acción objetiva de anulación, a la fecha en que se expidió la ordenanza, no estaba sujeta a plazo, pues el art. 65 de la Ley de lo Contencioso Administrativo que debe aplicarse supletoriamente al fuero tributario en consideración al art. 13 (14) del Código Tributario

39. Cfr. Bartolomé A. Fiorini, *Derecho...*, pp. 616 y ss.; Carlos A. Tribiño, “Límites temporales para el inicio del contencioso administrativo bonaerense”, en Tomás Hutchinson, dir., *Revista de derecho público. Procedimiento administrativo*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2003, pp. 265 y ss.

40. Enrique Sayagués, *Tratado...*, p. 433.

41. Roberto Dromi, *Derecho...*, p. 1269.

42. Fallo dictado por la Sala de lo Administrativo de la Corte Suprema de Justicia el día 15 de marzo de 2000, dentro del proceso signado con el número 34-2000, publicada en el Registro Oficial No. 98 de 14 de junio de 2000.

43. Actualmente, se denominan “Sala de lo Contencioso Administrativo” y “Sala de lo Contencioso Tributario”, respectivamente.

44. En la resolución No. 09-94 de la Sala de lo Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 441 de 16 de mayo de 1994, se calificó a dicho plazo como uno de prescripción. Estimamos que dicho fallo podría ser de interés ya que si se considerara que ese es un plazo de prescripción y no de caducidad, para operar requeriría de que la autoridad demandada así lo alegue, lo que no ocurriría con la caducidad.

así lo preveía. El inciso segundo del art. 65 indicado decía: ‘En los casos que sean materia del recurso contencioso de anulación u objetivo, se podrá proponer la demanda en cualquier tiempo, sin que pueda alegarse la prescripción, atento el interés permanente del imperio de la ley’.

Los tribunales distritales de lo fiscal han mantenido un criterio afin al respecto:

[P]or cuanto el código de la materia no ha señalado en forma expresa un plazo para el ejercicio de la acción objetiva prevista en el numeral 2o. del art. 234 (220), debe entenderse en forma supletoria, al contenido del art. 65, reformado de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, cuando, al referirse a la acción de carácter objetivo, establece en su segundo inciso que ‘En los casos que sean materia del recurso contencioso de anulación u objetivo se podrá proponer la demanda hasta en el plazo de tres años, a fin de garantizar la seguridad jurídica (...)’; esto, en aplicación del principio de supletoriedad consagrado por el art. 13 del Código Tributario.⁴⁵

En conclusión, la jurisprudencia de la Sala de lo Fiscal demuestra la aplicación consistente del artículo 65 de la LJCA de manera analógica en lo que respecta a la caducidad de la acción de anulación.

¿FAVORECE LA CADUCIDAD DE LA ACCIÓN DE NULIDAD AL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA?

En el veredicto materia de análisis, la Sala de lo Contencioso Tributario consideró que la ausencia de un plazo de caducidad para ejercer la acción de nulidad resulta contraria al derecho a la seguridad jurídica. Nosotros disintimos de tal posición.

Recordemos que el artículo 82 de la Norma Fundamental ecuatoriana establece que el derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

En su primera sentencia dictada con ocasión de la iniciación de una acción de incumplimiento,⁴⁶ la Corte Constitucional dispuso que “La seguridad jurídica, en definitiva, es el contexto dentro del cual se toman las decisiones individuales, por lo tanto inevitablemente nace una expectativa de que el marco legal es y será confiable, estable y predecible”. Por lo demás, destacamos que es opinión muy extendida en la

45. Resolución s/n de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, publicada en el Registro Oficial No. 55 de 7 de julio de 2005.

46. Sentencia No. 002-09-SAN-CC, publicada en el Suplemento Registro Oficial No. 566 de 8 de abril de 2009.

doctrina que tanto la certeza en el ordenamiento jurídico como la interdicción de la arbitrariedad constituyente elementos esenciales de la seguridad jurídica.

Como es claro, el derecho a la seguridad jurídica también se vulnera cuando cualquiera de las entidades del sector público actúa excediendo sus atribuciones. Si, según el artículo 226 de la Carta Política, las instituciones del Estado solamente pueden ejercer las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución, cuando una de tales instituciones quebranta la Carta Magna, la irrespeta, y, al irrespetarla, conculca el derecho a la seguridad jurídica de los particulares. En virtud del principio de seguridad jurídica “Todo ejercicio de potestades debe sustentarse en normas jurídicas que determinen un órgano competente y un conjunto de materias que caen bajo su jurisdicción. Por esta razón se dice que el principio de legalidad asegura la seguridad jurídica”.⁴⁷

Para Roberto Mordeglia, el principio de legalidad nace “como una coraza de protección para la libertad (y, por ende, la propiedad) de los ciudadanos. Estos solo se desprenden de su libertad en función de la necesidad de seguridad jurídica, la que se obtiene atribuyendo como única fuente de obligatoriedad la ley [...]”.⁴⁸

En nuestro criterio, sostener que limitar temporalmente la posibilidad de revisar un acto normativo acusado por trasgredir disposiciones de carácter superior favorece la confiabilidad del ordenamiento jurídico y fomenta el respeto a la Constitución, parece no tener sentido.

Recordemos que, previo a su reforma, la LJCA establecía que el recurso objetivo no estaba sujeto a plazo de ‘prescripción’ alguno, “atento el interés permanente del imperio de la ley”, y dado que mediante este se “tutela de los intereses de la comunidad”.⁴⁹

Concisamente, consideramos que no favorece a la vigencia y eficacia del derecho a la seguridad jurídica el hecho de mantener incólume un acto normativo potencialmente inválido. Sin embargo, es menester mencionar que hay voces autorizadas que sostienen lo contrario.⁵⁰

47. Resolución dictada el 23 de agosto de 2007 por la Segunda Sala del Tribunal Constitucional, número 0008-07-QE, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 185 de 5 de diciembre de 2007.

48. Roberto M. Mordeglia, “La reserva de ley y las autovinculaciones en materia tributaria”, en Alejandro C. Altamirano, dir., *El procedimiento tributario*, Buenos Aires, Ábaco, 2003, p. 205.

49. Resolución No. 143 de la Sala de lo Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 390 de 15 de agosto de 2001.

50. En la Resolución No. 19-2002 de la Sala de lo Contencioso Administrativo, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 27 de mayo de 2002, citando a Zanobini, se sostuvo que: “ ‘A fin de que los actos de la administración no queden expuestos a la eventualidad de su revocación o anulación por tiempo indefinido, a fin de evitar una incertidumbre continua en la vida administrativa, es que se fijan términos perentorios más allá de los cuales el interés del particular no puede hacerse valer, no es más reconocido’. Manuel Argañarás, *Tratado de lo contencioso administrativo*, Buenos Aires, Tea, 1955, p. 196”.

SOBRE LA APLICACIÓN ANALÓGICA DEL ARTÍCULO 65 DE LA LJCA

Mediante los fallos a los que hemos hecho referencia se ha aplicado supletoriamente lo dispuesto en el artículo 65 de la LJCA de manera repetida. El fundamento para hacerlo ha sido lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 14 del Código Orgánico Tributario. Sin embargo, esa norma sufrió una reforma que resulta trascendente para los efectos de nuestra exploración. Con anterioridad a su codificación, el artículo 14 del COT disponía que la “analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no puede crearse tributos ni exenciones”.

Luego de la codificación del COT,⁵¹ el inciso segundo del artículo 14 actualmente dispone lo que sigue: “La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones *ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley*” (Las cursivas nos pertenecen). Con sustento en lo dispuesto en la norma trascrita, en la actualidad no puede aplicarse la analogía cuando se trate de materias reservadas a la ley.

Observamos que el artículo 4 del COT enumera cuáles son –para el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano– las materias reservadas a la ley. Entre ellas se encuentran: el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos y los recursos.

Para determinar si el artículo 65 de la LJCA resulta aplicable por analogía al caso que nos concierne, debe determinarse si es que lo que se refiere a la oportunidad para presentar las acciones directas constituye o no una materia reservada a la ley. Seguidamente nos ocupamos de esclarecer ese interrogante.

FINALIDAD DE LA RESERVA DE LEY

Para Salas Febres, la reserva de ley es un mecanismo mediante el cual el principio de legalidad se hace efectivo. Trata de garantizar la exigencia de que sean los ciudadanos, por medio de sus representantes, quienes establezcan el reparto de la carga tributaria, y los tributos que cada uno debe asumir.⁵² De otro lado, José Oswaldo

51. Publicada en el Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

52. María Alejandra Salas Febres. “El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria”, en Eusebio González García, dir., *Temas actuales de derecho tributario*, Barcelona, Bosch, 2005, p. 43. Véase también, César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en Aimée Figueroa, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, CUCEA, 2004, pp. 207-258.

Casás considera que el principio de reserva de ley, a más de garantizar en forma inmediata o mediata las libertades clásicas, se ha convertido en un importante soporte de la seguridad jurídica.⁵³

LA RESERVA DE LEY EN MATERIA DE OPORTUNIDAD PARA DEDUCIR ACCIONES DIRECTAS

Encontramos más de un argumento para sostener que el plazo que se tiene para iniciar una acción de anulación en contra de un acto normativo tributario es una materia reservada a la ley. Según quedó anotado, los reclamos y los recursos en materia tributaria solo pueden establecerse a través de una ley, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4 del COT. Por tanto, si la caducidad guarda relación con los reclamos o recursos en materia tributaria, esta únicamente podrá ser establecida mediante una norma jurídica con carácter de ley y alcance general.

La no caducidad de la acción es un presupuesto procesal

Doctrina y la jurisprudencia especializada consideran que la no caducidad de la acción es un presupuesto procesal.

Tenemos que, para Vega de Herrera, “la caducidad constituye un fenómeno procesal de carácter objetivo; porque vencido el tiempo que la ley otorga para su utilización, pierde vigor el derecho a accionar”. Según Devis Echandía, la no caducidad de la acción es un presupuesto procesal “necesario para que pueda ejercitarla válidamente permitiéndole al juez ‘iniciar un proceso y decidirlo por sentencia justa’ ”.⁵⁴

La Sala de lo Administrativo en “reiteradas ocasiones [...] ha señalado que la caducidad del derecho a demandar atañe a los presupuestos procesales, esto es, a los requisitos jurídicos necesarios para que el juzgador pueda dictar válidamente una sentencia sobre el fondo del asunto litigioso”.⁵⁵

53. José Oswaldo Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005, reimpresión, p. 313.

54. Citado por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia en el expediente No. 99-2000, publicado en el Registro Oficial No. 64 de 25 de abril de 2000.

55. Resolución No. 400-2006 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, publicada en la Edición Especial del Registro Oficial No. 27 de 11 de marzo de 2008. En su resolución No. 04-07, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 345 de 26 de mayo de 2008, “la caducidad del derecho a demandar se deriva la imposibilidad de establecer una relación jurídica-procesal regular (presupuesto procesal) que permita al juzgador dictar una sentencia válida sobre los asuntos de fondo”.

Por tanto, es dable decir que la no caducidad para accionar es un presupuesto necesario para sustanciar un juicio válidamente.

Las acciones también son una materia reservada a la ley. Por lo tanto, la caducidad también lo es

A pesar de que el numeral 2 del artículo 220 se refiere a una “acción”,⁵⁶ y no a un “recurso”⁵⁷ o a un “reclamo”, y que las diferencias entre tales instituciones son notorias, hay al menos tres razones para pensar que debe darse una interpretación extensiva al artículo 4 del Código Orgánico Tributario, a efectos de que se considere que las acciones están también cobijadas por el principio de reserva de ley. La primera es que nuestro COT califica de “recursos” a ciertos medios impugnativos que son, en realidad, “acciones”,⁵⁸ lo que devela que la utilización del término “recurso” en el Código no es unívoca. La segunda es que, según explicamos, la jurisprudencia, interpretando las disposiciones del COT y de la LJCA, ha denominado indistintamente “acción” o “recurso” al medio impugnativo de anulación que estamos analizando.⁵⁹ La tercera y más importante es que, en materia de derechos constitucionales, los servidores judiciales deben aplicar la interpretación que más favorezca su efectiva vigencia.⁶⁰

56. Para Devis Echandía, acción “es el derecho público, cívico, subjetivo, abstracto y autónomo, que tiene toda persona natural o jurídica, para obtener la aplicación de la jurisdicción del Estado a un caso concreto mediante una sentencia, a través de un proceso, o para pedir que se inicie la investigación penal previa al proceso”. Hernando Devis Echandía, *Teoría general del proceso*, Buenos Aires, Universidad, 2004, 3a. ed., p. 189.

57. Para Murcia Ballén, “recursos” son “los modos o maneras como se proyecta en la práctica el derecho de impugnación; mediante ellos el litigante que se encuentre frente a un acto jurisdiccional que estime perjudicial para sus intereses puede promover su revisión, a fin de que, dentro de los precisos límites que la ley confiera, corrija esas irregularidades. Humberto Murcia Ballén, *Recurso de casación civil*, Bogotá, Gustavo Ibáñez, 1996, 4a. ed., p. 49.

58. Piénsese, por ejemplo, en el “recurso” de queja, previsto en el artículo 216 del Código Orgánico Tributario. Además, si se considera que los funcionarios ejecutores no ejercen jurisdicción, sería impropio calificar de “recursos” de apelación a los que se deduce en contra de las “providencias” dictadas en el procedimiento de ejecución (artículo 222.3 del COT).

59. En la resolución de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 ya citada, publicada en el Registro Oficial No. 55 de 7 de agosto de 2005, se sostuvo lo que sigue: “En el presente caso, los accionantes demandan la nulidad o anulación total o parcial con efecto general dictada por la Municipalidad de Cayambe, ordenanza publicada en el Registro Oficial No. 459 de 22 de noviembre de 2001, lo que dentro de la jurisprudencia y de la norma jurídica correspondería a la interposición de un *recurso objetivo o de anulación*”. La Sala de lo Fiscal, en su resolución s/n de 20 de octubre de 2004, publicada en el Registro Oficial No. 55 de 7 de julio de 2005, sostuvo que “con la Ley 2001-56, publicada en el Registro Oficial 483 de 28 de diciembre del 2001, se reformó el art. 38 aludido y se modificó el art. 65 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, estatuyéndose que el plazo para proponer el *recurso de anulación u objetivo* es de tres años. Las nuevas versiones de los artículos 38 y 65 mencionados, por ser posteriores, no son aplicables a la ordenanza impugnada” (Las cursivas nos pertenecen).

60. Artículo 11.6 de la Constitución de la República.

Interpretar de manera extensiva el artículo 4 del COT, de manera que la caducidad sea una de las materias reservadas a la ley, favorece el derecho a la seguridad jurídica en mayor medida que la interpretación que la Sala dio al asunto, ya que permite impugnar los actos con efectos generales en cualquier tiempo. También es dable señalar que la caducidad establece *hasta cuándo* puede iniciarse una acción. Es, por tanto, indudable que se trata de algo sustancial que atañe a los “recursos” cuya regulación, según quedó anotado, está reservada a la ley.

Es de destacar que en Derecho comparado, la caducidad es una materia reservada a la ley. Así, la Ley General Tributaria del Reino de España, en el artículo 8, literal f), dispone que deban regularse por ley “El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción”. Siendo así, concluimos que la Sala no podía aplicar las disposiciones de la LJCA sobre la caducidad de manera analógica, motivo por el cual no debió declarar la caducidad de la acción intentada con el fin de que se anulen los actos normativos que regulan la Tasa de Seguridad Ciudadana.

SOBRE LA NO ADMISIÓN A TRÁMITE DE LA ACCIÓN EXTRAORDINARIA DE PROTECCIÓN

Nuestra Constitución dispone, a través del artículo 94, que “La acción extraordinaria de protección procederá contra sentencias o autos definitivos en los que se haya violado por acción u omisión derechos reconocidos en la Constitución...”.

Como todas las garantías jurisdiccionales, la aplicación de la acción extraordinaria de protección está sometida al principio de optimización de los principios constitucionales,⁶¹ las normas que la regulan deben ser interpretadas con sentido finalista o teleológico,⁶² y debe regirse por el principio de la formalidad condicionada,⁶³ es decir, debe ser aplicada en orden a lograr su cometido, que consiste en “garantizar jurisdiccionalmente los derechos reconocidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos y de la naturaleza; y garantizar la eficacia y la supremacía constitucional”.⁶⁴

No hace falta esforzarse para entender cuál es el motivo por el que, según el accionante, el fallo de la Sala de lo Contencioso Tributario vulnera sus derechos constitu-

61. Prevista en el numeral 2 del artículo 2 de la LOGJCC.

62. Prevista en el numeral 6 del artículo 3 de la LOGJCC.

63. Prevista en el numeral 7 del artículo 4 de la LOGJCC.

64. Artículo 1 de la LOGJCC.

cionales a la seguridad jurídica y al debido proceso. Además, se concluye casi intuitivamente que una sentencia inhibitoria que permite que un acto normativo ilegal e inconstitucional no pierda vigencia, probablemente atenta a uno o más derechos fundamentales.

Eso, de por sí, debió ser suficiente para que se dé trámite a la acción presentada y, al menos, se dicte un pronunciamiento que resuelva sobre el fondo, a efectos de que se determine si la sentencia estudiada vulneró o no los derechos a los que el accionante hizo mención, independientemente a que se haya cumplido a cabalidad con los requisitos previstos en la ley para la admisión a trámite de una demanda como ésa.

Sin embargo, como ha ocurrido en otras ocasiones,⁶⁵ al tener que resolver sobre la admisión de sentencias cuyos fundamentos son sumamente discutibles y sin que resulte, en lo absoluto, sorpresivo, la Corte, para satisfacer un inocuo prurito formal,⁶⁶ sin haberse percatado de que su resolución no es plenamente inteligible,⁶⁷ resolvió no admitir a trámite la acción presentada, por considerar que no reunió ciertos requisitos previstos en la ley (aunque no se pueda saber con certeza cuáles son).⁶⁸

CONCLUSIONES

Tal como ocurre con algunas instituciones del Derecho tributario ecuatoriano, determinar cuál es la naturaleza jurídica de la “Tasa de Seguridad Ciudadana” presenta más de una dificultad. Sin embargo, y a pesar de que su denominación genera confusión, resulta fácil concluir que no es una tasa.

Una institución jurídica tan heteróclita debería ser pormenorizadamente analizada por los operadores de justicia, a efectos de esclarecer su tan cuestionada validez, para, de ser el caso, que se la expulse del ordenamiento. Si ello no ocurre, la confianza que los usuarios de la administración de justicia hemos depositado en ella se verá defraudada y nuestro derecho a la seguridad jurídica quedará menoscabado.

65. Revítese, por ejemplo, el auto de 7 de diciembre de 2010, dictado dentro del expediente signado con el número 1262-10-EP, mediante el cual se resolvió no admitir a trámite, con base en los mismos fundamentos, una acción de protección en contra de una de las más polémicas sentencias de la Sala de lo Contencioso Tributario, relativa a la aplicación de la interpretación según la significación económica a ciertos contratos de mutuo, para darles el régimen tributario propio de las aportaciones de capital.

66. Si se considera que, en su resolución, la Sala se refirió al artículo 61 de la LOGJCC.

67. Porque no se sabe si, en su decir, el accionante no observó lo dispuesto en el artículo 61 o en el artículo 62 de la LOGJCC.

68. Ver *supra* pie de página 55.

Sin perjuicio de lo dicho, la expedición del fallo materia de nuestro análisis permite concluir que la efectividad de los medios impugnativos de las normas de carácter general que, en teoría pretenden garantizar en mayor o menor medida la supremacía constitucional, parece estar supeditada a consideraciones metajurídicas o simplemente no jurídicas.

Los embates arbitrarios que pueden cometer distintas administraciones tributarias, materializadas en actuaciones con alcances generales o particulares, a veces son secundados cuando los jueces ante quienes se acude en procura de justicia –y que son precisamente quienes están llamados a resguardarnos de tales irregularidades– se valen de ardidés para afirmarlos, cuando optan por guardar silencio, por ejemplo, por medio de la dictación de sentencias inhibitorias, o cuando aprovechan subterfugios para ni siquiera permitir el inicio del proceso.

Aparece meridiano que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, a través del fallo examinado, optó por guardar silencio. Prefirió limitarse a proferir una resolución que, a pesar de ser escueta, provee elementos para comprender la situación que vive la administración de justicia ecuatoriana hoy en día.

Los resultados: que la “Tasa de Seguridad Ciudadana” seguirá aplicándose y el poder público continuará obrando con dudoso apego a la Constitución y a la ley, además, sin temor a represalia alguna, dado que los medios de control de su actuar que, en teoría, deberían aplicarse, son estériles e inocuos cuando el poder judicial opta por no desempeñar el papel que se le ha asignado: velar por la efectiva vigencia de los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos.

BIBLIOGRAFÍA

- Casás, José Oswaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005, reimpresión.
- Devis Echandía, Hernando, *Teoría general del proceso*, Buenos Aires, Universidad, 2004, 3a. ed.
- Dromi, Roberto, *Derecho administrativo*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 2004.
- Fiorini, Bartolomé, *Derecho administrativo*, vol. 1, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1995.
- García de Enterría, Eduardo, y Tomás Ramón Fernández *Curso de Derecho administrativo*, t. II, Bogotá-Lima, Temis/Palestra, 2008.
- García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor, 2009.
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, t. 1, Buenos Aires, Depalma, 1999, 2a. ed.
- Jarach, Dino, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, Buenos Aires, 1996, 3a. ed.

- Martín Queralt, Juan, y otros, *Curso de Derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2000, 11a. ed.
- Montaño Galarza, César, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en Aimée Figueroa, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, CUCEA, 2004.
- Mordeglia, Roberto M., “La reserva de ley y las autovinculaciones en materia tributaria”, en Alejandro C. Altamirano, dir., *El procedimiento tributario*, Buenos Aires, Ábaco, 2003.
- Murcia Ballén, Humberto, *Recurso de casación civil*, Bogotá, Gustavo Ibáñez, 1996, 4a. ed.
- Rejtman Farah, Mario, *Impugnación judicial de la actividad administrativa*, Buenos Aires, La Ley, 2000.
- Salas Febres, María Alejandra, “El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria”, en Eusebio González García, dir., *Temas actuales de derecho tributario*, Barcelona, Bosch, 2005.
- Santofimio Gamboa, Jaime Orlando, *Tratado de Derecho administrativo*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.
- Sayagués Laso, Enrique, *Tratado de Derecho administrativo*, vol. 2, Montevideo, Fondo de Cultura Universidad, 2002, 7a. ed.
- Toscano Soria, Luis, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, Quito, Pudeleco, 2006.
- Tribiño, Carlos A., “Límites temporales para el inicio del contencioso administrativo bonairense”, en Tomás Hutchinson dir., *Revista de Derecho Público. Procedimiento administrativo*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2003.
- Troya, José Vicente, *El contencioso tributario en el Ecuador*, inédito, s.f.
- Valdivieso Ortega, Gabriela, *La desnaturalización de la tasa en el Ecuador*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010.
- Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2005.

Fecha de recepción: 22 de septiembre de 2011

Fecha de aprobación: 6 de octubre de 2011