

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

INCONSTITUCIONALIDAD DEL SOLVE ET REPETE

Juan Sebastián Vela Mariño

Tesis presentada como requisito para la Obtención del Título de Abogacía

Quito, Diciembre 2009

© Derechos de Autor
Juan Sebastián Vela Mariño
2009

Resumen

La regla *solve et repete* es una figura jurídica anacrónica que ha sido utilizada por los Estados para asegurar, a cualquier costo, el cobro de los tributos; la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria instituyó esta regla en el Ecuador, regla que menoscaba derechos y principios jurídicos, no solo consagrados en la Constitución sino también en instrumentos internacionales como la Convención Americana de Derechos Humanos.

Abstract

The *solve et repete* rule is an anachronistic juridical figure that has been used by many countries to ensure, at any cost, the collection of the taxes; the Reformatory Law for the Tributary Equity instituted this rule in Ecuador, rule that lessens constitutional rights and principals, that are also consecrated on international instruments such as the American Convention of Human Rights.

Dedicada a la tranquilidad de mis padres
Al apoyo de mis hermanos
Y a mi futuro.

Agradezco a Dios por todo.

Tabla de Contenido

Introducción

Capítulo I

El *Solve et Repete* o Pago Previo

1.1. Breve historia y concepto.....	11
1.2. Fundamentos.....	13
1.2.1. Teoría que justifica al <i>solve et repete</i> en base a su fin práctico.....	14
1.2.2. Teoría que justifica al <i>solve et repete</i> en base al principio de ejecutoriedad de los actos administrativos.....	16
1.2.3. Teoría que justifica al <i>solve et repete</i> en base a la presunción de legitimidad de los actos administrativos.....	17
1.2.4. Cuando dos o más de las teorías expuestas.....	18
1.3. Mi posición.....	19
1.4. Regla <i>solve et repete</i> y no principio <i>solve et repete</i>	25

Capítulo II

Solve et Repete en Ecuador

2.1. Argumento general.....	30
2.2. Argumento específico.....	31
2.2.1. Caucción	32
2.2.2. Pago.....	34
2.3. Argumento procesal.....	37
2.4. Argumento intencional.....	39

Capítulo III

Inconstitucionalidad de la regla *solve et repete* en Ecuador

3.1. El principio de la Buena fe.....	43
3.2. El principio de Igualdad.....	45
3.3. El derecho a la tutela judicial efectiva.....	49
3.3.1. Derecho al libre acceso a la justicia.....	50
3.3.2. Tutela judicial efectiva vs. el principio de eficiencia fiscal.....	53
3.3.2.1. El principio de eficiencia, concepto.....	53
3.4. El principio de razonabilidad.....	55
3.4.1. Control constitucional de razonabilidad de la regla <i>solve et repete</i>	57
3.5. Convención Americana de Derechos Humanos.....	61
3.5.1. Libre acceso a la justicia dentro de la Convención Americana de Derechos Humanos.....	64
3.5.2. Igualdad ante la ley en la Convención Americana de Derechos Humanos.....	65
3.6. Derogatoria de la Constitución ecuatoriana de 2008.....	68

Conclusiones.....	70
-------------------	----

Bibliografía.....	72
-------------------	----

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

INCONSTITUCIONALIDAD DEL SOLVE ET REPETE

Juan Sebastián Vela Mariño

Tesis presentada como requisito para la Obtención del Título de Abogacía

Quito, Diciembre 2009

© Derechos de Autor
Juan Sebastián Vela Mariño
2009

Resumen

La regla *solve et repete* es una figura jurídica anacrónica que ha sido utilizada por los Estados para asegurar, a cualquier costo, el cobro de los tributos; la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria instituyó esta regla en el Ecuador, regla que menoscaba derechos y principios jurídicos, no solo consagrados en la Constitución sino también en instrumentos internacionales como la Convención Americana de Derechos Humanos.

Abstract

The *solve et repete* rule is an anachronistic juridical figure that has been used by many countries to ensure, at any cost, the collection of the taxes; the Reformatory Law for the Tributary Equity instituted this rule in Ecuador, rule that lessens constitutional rights and principals, that are also consecrated on international instruments such as the American Convention of Human Rights.

Dedicada a la tranquilidad de mis padres
Al apoyo de mis hermanos
Y a mi futuro.

Agradezco a Dios por todo.

Tabla de Contenido

Introducción

Capítulo I

El *Solve et Repete* o Pago Previo

1.1. Breve historia y concepto.....	11
1.2. Fundamentos.....	13
1.2.1. Teoría que justifica al <i>solve et repete</i> en base a su fin práctico.....	14
1.2.2. Teoría que justifica al <i>solve et repete</i> en base al principio de ejecutoriedad de los actos administrativos.....	16
1.2.3. Teoría que justifica al <i>solve et repete</i> en base a la presunción de legitimidad de los actos administrativos.....	17
1.2.4. Cuando dos o más de las teorías expuestas.....	18
1.3. Mi posición.....	19
1.4. Regla <i>solve et repete</i> y no principio <i>solve et repete</i>	25

Capítulo II

Solve et Repete en Ecuador

2.1. Argumento general.....	30
2.2. Argumento específico.....	31
2.2.1. Caucción	32
2.2.2. Pago.....	34
2.3. Argumento procesal.....	37
2.4. Argumento intencional.....	39

Capítulo III

Inconstitucionalidad de la regla *solve et repete* en Ecuador

3.1. El principio de la Buena fe.....	43
3.2. El principio de Igualdad.....	45
3.3. El derecho a la tutela judicial efectiva.....	49
3.3.1. Derecho al libre acceso a la justicia.....	50
3.3.2. Tutela judicial efectiva vs. el principio de eficiencia fiscal.....	53
3.3.2.1. El principio de eficiencia, concepto.....	53
3.4. El principio de razonabilidad.....	55
3.4.1. Control constitucional de razonabilidad de la regla <i>solve et repete</i>	57
3.5. Convención Americana de Derechos Humanos.....	61
3.5.1. Libre acceso a la justicia dentro de la Convención Americana de Derechos Humanos.....	64
3.5.2. Igualdad ante la ley en la Convención Americana de Derechos Humanos.....	65
3.6. Derogatoria de la Constitución ecuatoriana de 2008.....	68

Conclusiones	70
---------------------------	----

Bibliografía	72
---------------------------	----

INTRODUCCIÓN

La regla *solve et repete* es un instituto jurídico cuyo origen se remonta a los tiempos de la república romana. Esta regla ha trascendido el tiempo y traspasado fronteras, ya que ha sido utilizada en distintas épocas por las normas tributarias de varios Estados, con la finalidad de asegurar el cobro de los tributos. Empero, a pesar de ser un medio eficiente para recaudar el dinero de los tributos, siempre ha existido un debate sobre la constitucionalidad de esta regla, es por eso que en muchos países ha sido declarada inconstitucional o se ha mermado su rigidez a través de excepciones a su aplicación; mas aun la pregunta se mantiene ¿en un Estado constitucional de derechos y justicia, como lo es el Ecuador, es constitucional la regla *solve et repete*?

La respuesta a esta interrogante es que en un Estado constitucional de derechos y justicia, en donde el camino correcto es el que garantice la mayor efectividad en el libre y pleno ejercicio de los derechos de las personas, las figuras jurídicas como el *solve et repete* son inconstitucionales.

Este argumento es la tesis que se desarrolla en el contenido de esta investigación; el Capítulo I está destinado a conocer todo lo que implica la regla del previo pago, sus orígenes, como se la concebía y como se la concibe hoy en día y cuales son las doctrinas que han tratado de justificarla; todo esto con el objetivo de entender a profundidad esta vieja regla y así determinar de que pierna cojea para hacerla tropezar y caer dentro de la fosa de la inconstitucionalidad.

Sin embargo, toda la labor realizada en el primer capítulo no tendría relevancia alguna si en el Ecuador no se encontraría vigente la regla *solve et repete*. Es por esto que, el Capítulo II tiene la misión de desenmascarar a la caución del 10% que se debe depositar como requisito para que el Tribunal Distrital de lo Fiscal puede calificar la demanda deducida en contra de los actos de determinación tributaria, y probar de manera evidente que en realidad se está realizando un pago para tener habilitada la instancia judicial.

Y para concluir, una vez demostrado que a través de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, el instituto del pago previo se encuentra vigente en el Ecuador, el Capítulo III está dedicado a desarrollar todos los argumentos que establecen la inconstitucionalidad de aquella regla. Argumentos que nacen a partir de los principios y derechos constitucionalmente prevalentes que, se ven afectados por la aplicación de la regla del *solve et repete*.

CAPÍTULO I

EL SOLVE ET REPETE O PAGO PREVIO

Este capítulo está enfocado a conocer todo lo que implica la regla del previo pago, iniciando por sus orígenes, recorriendo sus conceptos para finalizar con las doctrinas que han tratado de justificarla; todo esto con el afán de comprender a fondo esta vieja regla y así determinar sus debilidades.

1.1. Breve historia y concepto

El origen de las palabras *solve et repete* deriva del latín y su traducción literal es: paga y reclama (repita)¹. Esta regla surge en el derecho romano, en los tiempos de la República, donde el edicto del pretor asignó la condición de parte actora al contribuyente con el fin de obtener la declaración de ilegitimidad de la *pignoris causa* otorgada a los *publicanos* (recaudadores de impuestos); después pasó al derecho

¹ Cfr. P. MARANIELLO, “El incidente de beneficio de litigar sin Solve et Repete” en Tomás Hutchinson (copilador), *Revista de Derecho Público*, Editorial Rubinzal – Culzoni, Argentina, 2004, p. 231.

imperial y luego a la ley italiana sobre lo contencioso-administrativo de 1865, y de allí a las normas tributarias de otras naciones.²

En el año 1963, en su obra el *Significado actual del principio “solve et repete”*, RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE define a esta regla como:

la exigencia de que el demandante en el proceso contencioso-administrativo abone previamente las cantidades objeto de controversia judicial que adeude a la Administración pública como consecuencia de una relación jurídico tributaria, cuando se impugna la legitimidad del acto de liquidación o sancionador.³

Treinta y cinco años después, es decir en 1998, DINO JARACH señala que:

el *solve et repete* significa supeditar la acción ante instancias superiores o, en particular, ante la justicia contra el acto administrativo de determinación de impuesto. En su forma pura constituye un presupuesto procesal para que el juez pueda entrar al conocimiento de la litis. En forma atenuada se considera como equivalente de este principio, la no suspensión del pago del impuesto, determinado por la autoridad administrativa, por la iniciación de una demanda o recurso ante la autoridad jerárquica superior o pasar de la esfera administrativa a la judicial.⁴

En el año 2003, TOMÁS HUTCHINSON, indica de manera precisa que el *solve et repete* es “aquella obligación cuyo incumplimiento torna inadmisibles controvertir en vía contencioso-administrativa los tributos sin el previo pago de los mismos”.⁵

Año seguido, en el 2004 PATRICIO MARINIELLO en su obra *El incidente de beneficio de litigar sin solve et repete*, conceptúa a este último como “un instituto por el

² Cfr. C. GIULIANI, *Derecho Financiero*, Editorial Ley, Buenos Aires-Argentina, novena edición, 2004, p. 675.

³ R. DE MENDIZÁBAL ALLENDE, “*Significado Actual del Principio <<Solve et repete>>*”, *Revista de Administración Pública*, N°43, enero-abril 1963, Pp 107-154, disponible: <http://revistas.cepc.es/revistas.aspx?IDR=1&IDN=43&IDA=22330>, consultada el 5 de septiembre de 2008, p. 107.

⁴ D. JARACH, *Estudios de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, tercera edición, Buenos Aires, 1998, p. 282.

⁵ T. HUTCHINSON, “El solve et repete en la Argentina (Con especial referencia al Código Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires)”, en Hutchinson Tomás (copilador), *Revista de Derecho Público*, Editorial Rubinzal y Asociados S.A., Argentina, 2003-2, abril-junio, p. 378.

cual se condiciona el accionar judicial de los derechos tributarios o provisionales controvertidos a su pago previo”⁶.

Y por último, en marzo de 2009 el tributarista colombiano, JULIO FERNANDO ÁLVAREZ RODRÍGUEZ, define al *solve et repete* como “el obstáculo para acceder a la justicia que consiste en la obligación de pagar la suma discutida para poder ser oído en juicio, de manera que si la decisión judicial fuera favorable al demandante, se le concede el derecho de repetir o devolver lo que ha pagado sin justa causa legal”⁷.

Este último concepto es al que yo me sumo, porque en un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, donde no solo existen derechos, sino también sus garantías, el *solve et repete* representa un obstáculo para acceder a la justicia.

1.2. Fundamentos

Entre los pretendidos fundamentos del *solve et repete*, podemos agrupar a las diferentes doctrinas en cuatro grupos:

1. Teoría que justifica al *solve et repete* en base a su fin práctico;
2. Teoría que justifica al *solve et repete* en base al principio de ejecutoriedad de los actos administrativos;
3. Teoría que justifica al *solve et repete* en base a la presunción de legitimidad de los actos administrativos; y
4. Cuando se unen dos o más de las teorías expuestas.

1.2.1. Teoría que justifica al *solve et repete* en base a su fin práctico

⁶ P. MARANIELLO, “El incidente de beneficio de litigar sin Solve et Repete”, op. cit., p. 231

⁷ J. ÁLVAREZ, “La Tutela Judicial Efectiva: El *solve et repete* en la jurisprudencia administrativa tributaria nacional”, Ponencia en el Conversatorio sobre el afianzamiento en materia tributaria en el Ecuador ¿Solve et repete?, Quito, 2009, p.1.

Esta teoría es la explicación política que existe sobre el *solve et repete*, ya que lo fundamenta solo en la necesidad del Estado de recaudar a cualquier costo el dinero de los tributos y no utiliza ninguna base jurídica, como lo hacen las demás doctrinas.

Esta doctrina explica al *solve et repete* como una regla excepcional, ya que ésta constituye un privilegio de la administración financiera no justificable sino en base a su fin práctico. El fin práctico consiste en la obtención, a cualquier costo, del ingreso tributario previsto, sin que esté subordinado, a menudo maliciosamente, a excepciones dilatorias o a suspensiones del procedimiento ejecutivo con grave daño para el funcionamiento del aparato estatal.⁸

El párrafo anterior formula de la manera más pura lo que es la teoría del fin práctico del *solve et repete*. Otros autores con más o menos palabras han expresado lo mismo, a continuación presento sus ideas:

CARLOS GIULIANI en su obra *Derecho Financiero* al referirse a esta primera teoría escribe que el *solve et repete* es considerado como un privilegio del fisco, instituido con la finalidad práctica de que la actividad del Estado no sea perturbada por retrasos en la oportuna percepción de los tributos.⁹

JOSÉ MARÍA MARTÍN OVIEDO para explicar el fundamento político del *solve et repete*, toma las palabras de ZINGALA, para él cual “el principio del previo pago se considera únicamente como el medio de que se vale el ente público para realizar puntualmente sus ingresos y para desbaratar la táctica dilatoria de los contribuyentes astutos, dispuestos a perturbar la justicia, con tal de retrasar el pago”.¹⁰

⁸ Cfr. D. JARACH, *Estudios de Derecho Tributario*, op. cit., p. 242.

⁹ Cfr. C. GIULIANI, *Derecho Financiero*, op. cit., p. 675.

¹⁰ J.M. MARTÍN OVIEDO, “La decadencia de la regla <<*Solve et repete*>> y la doctrina del Consejo de Estado”, *Revista de Administración Pública*, N°58, enero-abril 1969, Pp 149-171, disponible: http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/1/1969_058_149.PDF, consultada el 5 de septiembre de 2008, p. 153.

Por su parte RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE opina que no existen justificaciones jurídicas para la regla *solve et repete* y califica al previo pago como un residuo histórico; a renglón seguido cito su pensamiento:

El único fundamento es puramente pragmático, puesto que su doble motivación carece de una raíz profunda y de toda ambición constructiva y pretende tan sólo resultados prácticos. Una de las finalidades, consiste en garantizar drásticamente y sin piedad la recaudación de los tributos. Se pretende que constituya además un medio para evitar la conducta dilatoria de contribuyentes morosos dispuestos a utilizar cualquier clase de ardides, e incluso el proceso contencioso-administrativo, con tal de retrasar el pago.

La segunda finalidad práctica perseguida con este privilegio consiste en reducir el número de recursos contencioso-administrativos. Este es el medio menos adecuado en un Estado de Derecho pues parece preferible evitar la necesidad de recurrir en vez de impedir u obstaculizar esta facultad cuando tal necesidad se ha producido por un defectuoso funcionamiento de la Administración.¹¹

Con respecto a la corriente del fin práctico, PATRICIO MARANIELLO en su obra anteriormente aludida, menciona la opinión de RAFAEL BARREIRO, para quien “el *solve et repete* es un instituto específico del Derecho Tributario con características propias, que lo alejan del Derecho Administrativo general, cuya justificación se encuentra en su carácter de instrumento útil a la tutela de los intereses patrimoniales del Fisco”¹².

Y para concluir con la teoría del fin práctico, tenemos a TOMÁS HUTCHINSON y a GRIZIOTTI, para los cuales el requisito del previo pago “constituye una institución autónoma del Derecho Financiero y que reviste el carácter de medida protectora de política financiera, cuya finalidad es proteger las finanzas públicas, resultando una regla en beneficio del Estado con fines de orden práctico”¹³.

¹¹ R. DE MENDIZÁBAL ALLENDE, “Significado Actual del Principio <<Solve et repete>>”, op cit, p. 153.

¹² P. MARANIELLO, “El incidente de beneficio de litigar sin *Solve et Repete*”, op. cit., p. 235

¹³ T. HUTCHINSON, “El *solve et repete* en la Argentina (Con especial referencia al Código Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires)”, op. cit., p. 384.

1.2.2. Teoría que justifica al *solve et repete* en base al principio de ejecutoriedad de los actos administrativos

Entre los expositores de esta teoría encontramos a MORTARA, INGROSSO y DINO JARACH. La explicación dada por el primero es compartida por BODDA, VITTA, ORLANDO, BORSI Y D'ALESSIO, sin embargo, como se verá es muy superficial y da la sensación de que no revela claramente por qué el *solve et repete* se basa en el principio de ejecutoriedad¹⁴. MORTARA sostiene que el previo pago:

no se trataría de una norma de excepción a favor del fisco, que invierte principios procesales al establecer la *ejecución* antes que la *decisión*, sino de una consecuencia normal de la actividad de la administración, que constituye un complemento lógico de las limitaciones al ejercicio del poder jurisdiccional sobre los de aquélla. Según esta interpretación el *solve et repete* deriva de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo.¹⁵

INGROSSO inicia su explicación enfatizando que, la presunción de legitimidad es el motivo que justifica la ejecutoriedad del acto administrativo y señala que:

La función del *solve et repete* no es reforzar esa ejecutoriedad ni agregarle un elemento nuevo, sino la forma natural en que se manifiesta y actúa la fuerza ejecutiva del rol y del acto de intimación. La autoridad judicial no puede anular el acto administrativo de imposición, sino reparar la lesión jurídica que él provoca y que resulta del pago, ya que la mera posibilidad de que el acto lesione un derecho no puede ser materia de actuación ante la autoridad judicial (cuya decisión sería puramente declarativa), de manera que *el solve et repete* es el medio adecuado para el cumplimiento de la función normal de la ley tributaria y la certeza de la percepción regular de los ingresos.¹⁶

¹⁴ La teoría desarrollada por Mortara si bien utiliza a los principios de ejecutoriedad y de presunción de legitimidad como los cimientos jurídicos del *solve et repete*, lo hace de la siguiente manera: el fundamento del pago previo es el principio de ejecutoriedad y este último tiene a su vez como fundamento al principio de presunción de legitimidad, y es por esta razón que la teoría ensayada por Mortara se encuentra ubicada en el grupo que justifica al *solve et repete* en base al principio de ejecutoriedad de los actos administrativos, y no en el grupo en donde se unen dos o más teorías.

¹⁵ C. GIULIANI, *Derecho Financiero*, op. cit., p. 676.

¹⁶ C. GIULIANI, *Derecho Financiero*, op. cit., p. 677.

En relación al tema tratado en este título, el criterio del autor DINO JARACH se resume en que el instituto del previo pago es el medio escogido por el legislador para que el principio de ejecutoriedad del acto administrativo tributario se manifieste plenamente.¹⁷

1.2.3. Teoría que justifica al *solve et repete* en base a la presunción de legitimidad de los actos administrativos

Antes de iniciar el desarrollo de esta teoría es prudente exaltar que, esta tendencia se diferencia de la precedente, debido a que ve en la presunción de legitimidad el único fundamento jurídico del instituto¹⁸. GIANNINI explica a esta corriente, con las siguientes palabras:

El *solve et repete* al igual que el principio de ejecutoriedad tiene, como su presupuesto, la presunción de legitimidad de los actos administrativos. En efecto, la ley prohíbe juzgar controversias impositivas antes de que la pretensión tributaria haya sido satisfecha y presupone que el acto administrativo, mediante el cual es reclamado el tributo es legítimo. GIANNINI no desconoce que el *solve et repete* tiene una función análoga a la de ejecutoriedad, sirviendo también para presionar sobre el contribuyente con el objeto de obtener la pronta ejecución del acto administrativo. Más, advierte que constituye un principio distinto al de ejecutoriedad y paralelo al mismo.¹⁹

1.2.4. Cuando se unen dos o más de las teorías expuestas.

¹⁷ Cfr. D. JARACH, *Estudios de Derecho Tributario*, op. cit., pp. 254-257.

¹⁸ Cfr. D. JARACH, *Estudios de Derecho Tributario*, op. cit., p. 251.

¹⁹ D. JARACH, *Estudios de Derecho Tributario*, op. cit., p. 251.

Ahora que ya se han estudiado por separado cada una de las teorías que tratan de justificar al previo pago, revisemos unos pocos ejemplos de cómo algunos autores han unido dos o más de las teorías para explicar al *solve et repete*.

Inicio la lista de ejemplos con TESORO, quien justifica a la regla del *solve et repete* “en parte por necesidades políticas y por la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación, pero es sustancialmente distinta y paralela al principio de ejecutoriedad”²⁰; como podemos ver TESORO ha unido las doctrinas del fin práctico y presunción de legitimidad para fundamentar al *solve et repete*, pero no ha añadido ningún elemento nuevo.

Por su parte MARÍA INÉS DE BENEDETTI ha unido las tres teorías, mencionando explícitamente las de presunción de legitimidad y ejecutoriedad, e implícitamente a la teoría del fin práctico como se desprende de las últimas líneas de la siguiente cita:

el principio del *solve et repete*, se encuentra íntimamente relacionado con la ejecutoriedad de los actos administrativos y su presunción de legitimidad. Apunta a asegurar un constante flujo de ingresos al ente recaudador para que éste se encuentre en condiciones de afrontar el mantenimiento del sistema previsional.²¹

Y para terminar tenemos a PLUGUIESE, para quien el previo pago es “una manifestación especial de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, justificada por el interés público que el legislador ha querido tutelar”²². Entonces PLUGUIESE al igual que BENEDETTI mezcla las tres corrientes para justificar el *solve et repete*, mencionando entre líneas la teoría del fin práctico y expresamente las de ejecutoriedad y de presunción de legitimidad.

²⁰ C. GIULIANI, *Derecho Financiero*, op cit, p. 677.

²¹ M. I. DE BENEDETTI, “*Solve et repete la faz previsional*”, disponible: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/benedetti.pdf, consultada el 5 de septiembre de 2008, p. 6.

²² C. GIULIANI, *Derecho Financiero*, op. cit., p. 677.

1.3. Mi posición

Después de estudiar y analizar las doctrinas que han tratado de justificar al precepto del previo pago, estoy convencido que la única válida es la teoría que sustenta al *solve et repete* en base su fin práctico, ya que considero que no existe conexión alguna entre los principios de presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos por un lado y la regla del previo pago por el otro; a continuación desarrollo mis fundamentos.

El acto de determinación tributaria, mediante el cual, el ente encargado de la gestión tributaria determina una obligación tributaria, es un acto administrativo y como tal cuenta con ciertas características jurídicas esenciales, como son:

- Legitimidad;
- Ejecutividad;
- Ejecutoriedad;
- Estabilidad, e;
- Impugnabilidad.

La legitimidad, la ejecutividad, la ejecutoriedad y la estabilidad, son todos caracteres positivos, o que favorecen al acto administrativo, mientras que la impugnabilidad es la contrapartida a todos ellos, y es esta característica uno de los pilares en los que me apoyo para afirmar que los principios de presunción de legitimidad y ejecutoriedad no sirven de fundamento al instituto del previo pago. Entonces, veamos de qué se trata la Impugnabilidad:

El acto administrativo en su calidad de acto productor de efectos jurídicos directos, puede ser impugnado mediante la interposición de recursos administrativos, o acciones y recursos judiciales.

El acto administrativo que se presume legítimo, exigible y hasta ejecutorio, es impugnable administrativa o jurisdiccionalmente por los administrados, en ejercicio del derecho de defensa que ampara la

Constitución. La impugnación puede ser en sede administrativa o judicial.

En sede judicial la impugnabilidad del acto puede hacerse por las acciones y recursos propios de proceso administrativo (acciones de plena jurisdicción, anulación o ilegitimidad, interpretación, etc). La impugnabilidad jurisdiccional procede únicamente por razones de legitimidad.²³

De la cita anterior debemos recalcar lo siguiente: que en ejercicio del derecho de defensa, el acto administrativo aunque se presuma legítimo, exigible y hasta ejecutorio es impugnable administrativa o jurisdiccionalmente.

Ahora, revisemos rápidamente el principio de presunción de legitimidad²⁴.

La presunción de legitimidad es la suposición de que el acto fue emitido conforme a Derecho, dictado en armonía con el ordenamiento jurídico.

La presunción de legitimidad indiscutiblemente se caracteriza por ser una presunción legal relativa, provisoria, transitoria, calificada clásicamente como presunción *iuris tantum*, que puede ser desvirtuada por el interesado demostrando que el acto viola el orden jurídico²⁵.

La presunción de legitimidad no es un medio de prueba; atañe a la carga de la prueba y fija una regla de inversión de la carga probatoria. El que impugna la legitimidad de un acto administrativo carga con la prueba de tal circunstancia.²⁶

De lo anterior exalto que la pretensión de validez es una presunción legal relativa que puede ser desvirtuada, y en la esfera procesal fija una regla de inversión de la carga probatoria, es decir, es el administrado que impugna la legitimidad quien debe probar la ilegitimidad del acto administrativo.

²³ R. DROMI, *Derecho Administrativo*, Editorial Fareso S.A, septima edición actualizada, 1998, p. 276

²⁴ La presunción de legitimidad también es conocida como presunción de legalidad, de validez, de juridicidad, o pretensión de legitimidad.

²⁵ Con respecto a la relatividad de la pretensión de legitimidad, Bartolomé Fiorini concuerda con Dromi y manifiesta que este principio no expresa un valor absoluto, por lo mismo que es una presunción. La presunción de validez jurídica se considera *iuris tantum*, es decir, como supuesto de valor jurídico entendido y pasible de ser impugnado por los interesados.

²⁶ R. DROMÍ, *Derecho Administrativo*, Editorial Ciudad Argentina, 2004, p. 380.

Para terminar con esta pequeña explicación sobre la presunción de validez, voy a hablar sobre sus alcances subjetivo y objetivo, a los que presto especial atención, ya que de éstos nacerán algunos de los argumentos con los que mantengo que la presunción de legitimidad no sirve de fundamento para la figura del *solve et repete*.

Alcance subjetivo. Cuando hablamos del alcance subjetivo, nos referimos a todas aquellas personas a las cuales el acto afecta y no invocan su ilegitimidad. A ellas justamente les alcanza la presunción de legitimidad. Pero, a la inversa, el que alega la ilegitimidad queda exento de este alcance subjetivo.

Alcance objetivo. En el alcance objetivo tenemos que distinguir qué actos administrativos se presumen legítimos. Sólo los actos administrativos válidos y los anulables (nulos relativos) se presumen legítimos. Los actos administrativos inexistentes o nulos absolutamente no se presumen legítimos.²⁷

Finalizada la exposición acerca de la presunción de legitimidad, vale recordar la teoría que fundamenta al instituto del previo pago a través de este principio, ésta en definitiva dice que el previo pago tiene como su presupuesto a la presunción de legitimidad, y que la ley prohíbe juzgar controversias impositivas antes de que la pretensión tributaria haya sido satisfecha, ya que presupone que el acto de determinación tributaria es legítimo. Pero no hay que olvidar que esta presunción no es absoluta, y que puede ser impugnada por el administrado; con todos estos elementos, a continuación desarrollo los argumentos con los cuales desvinculo al *solve et repete* de la presunción de validez:

Si miramos a la vez el alcance objetivo de la presunción de legitimidad, más la impugnabilidad podemos afirmar que, **no todo acto administrativo se presume legítimo, pero todos los actos son impugnables.** Esta afirmación nace por el lado del alcance objetivo, porque claramente expresa que sólo los actos administrativos válidos y anulables (nulos relativos) se presumen legítimos, mas los actos administrativos inexistentes o nulos absolutamente no se presumen legítimos, y por parte de la impugnabilidad, ya que ésta se encuentra presente en todos los

²⁷ R. DROMÍ, *Derecho Administrativo*, op. cit., p. 382.

actos administrativos, sin excepción, no hay acto administrativo alguno, ya sea regular²⁸ o irregular²⁹, sin esta característica. Entonces todo acto administrativo de nulidad absoluta carece de presunción de legitimidad, es decir, que si un acto de determinación tributaria adolece de nulidad absoluta, y el administrado afectado lo impugna (porque no es ilógico pensar que en algún caso la administración, o los jueces no declaren de oficio la nulidad absoluta de un acto administrativo) al carecer este acto de presunción de legitimidad que es el presupuesto del *solve et repete*, este último tampoco existiría, sin embargo, éste se mantiene vigente, lo cual es inconsecuente y demuestra que no existe relación alguna con la presunción de legitimidad.

Para mi segundo argumento necesito recordar el alcance subjetivo de la presunción de legitimidad: cuando hablamos del alcance subjetivo, nos referimos a todas aquellas personas a las cuales el acto afecta y no invocan su ilegitimidad. A ellas justamente les alcanza la presunción de legitimidad. Pero, a la inversa, el que alega la ilegitimidad queda exento del alcance subjetivo. Ésta es la parte clave, porque las personas a las que se aplica la regla *solve et repete*, son justamente aquellas que están exentas del alcance de la presunción de validez, debido a que han alegado la ilegitimidad, y al ser la pretensión de legalidad el presupuesto para la existencia del *solve et repete*, éste no podría aplicarse a las personas que alegan la ilegitimidad del acto administrativo de determinación tributaria, sin embargo se aplica, lo cual es contradictorio y muestra la falta de vinculación entre el previo pago y la presunción de legitimidad.

Por último, Si miramos la relación que existe entre la presunción de legitimidad y las demás características de los actos administrativos, incluido el *solve et repete*, salta a la vista que hay una relación de principal a accesorio, siendo la presunción de juridicidad el presupuesto de existencia de las demás, es decir, que es el principio fundamental y por ende el que establece los límites de la cancha donde

²⁸ Dromi nos enseña que son regulares los actos administrativos válidos, los anulables o los nulos relativos.

²⁹ Así mismo Dromi enseña que los actos administrativos irregulares son aquellos que carecen de alguno de los requisitos externos de validez o que lucen manifiestamente errores graves que superan lo meramente opinable, es decir, los actos inexistentes o nulos absolutos.

jugaran los demás principios. En materia procesal, la presunción de legitimidad fija una regla de inversión de la carga probatoria (ya que es el que impugna la legitimidad del acto administrativo, quien deberá probar tal circunstancia), es por esto que es jurídicamente inexplicable que el *solve et repete*, teniendo menor jerarquía que la pretensión de legalidad, pueda ir más allá y establecer la ejecución antes que la decisión. Esto, a todas luces, demuestra la inexistente relación entre el pago previo y la presunción de legitimidad.

En este título me propuse demostrar que los principios de presunción de legitimidad y ejecutoriedad no sirven de base jurídica al *solve et repete*. Con los argumentos presentados anteriormente he desvinculado a la presunción de legitimidad del previo pago, llegando a la mitad de mi tarea y para completarla me corresponde presentar las razones que desvirtúen cualquier conexión entre el *solve et repete* y el principio de ejecutoriedad, para este propósito es útil realizar una sucinta revisión del principio de ejecutoriedad.

DROMI ha dicho: “la ejecutoriedad es la atribución que el ordenamiento jurídico, en forma expresa o razonablemente implícita, reconoce a la autoridad con funciones administrativas para obtener el cumplimiento del acto”³⁰.

Ahora, recordemos brevemente la teoría que explica al *solve et repete* a través del principio de ejecutoriedad: la regla *solve et repete* es la forma en que se manifiesta la ejecutoriedad, con la característica especial que surge de la naturaleza particular de los actos financieros. Cuando se habla de la naturaleza particular de los actos financieros, se refiere a la finalidad de la pretensión tributaria (obtener un ingreso), pretensión que no se satisface plenamente si no es ejecutada exacta e inmediatamente.

Para RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE la regla *solve et repete* no encuentra un asiento firme en el principio de ejecutoriedad, porque de la ejecutoriedad emana

³⁰ R. DROMÍ, *Derecho Administrativo*, op. cit., p. 379.

la imposibilidad de que el Juez administrativo suspenda la acción ejecutiva para el cobro del tributo. Así, se destaca la mutua independencia del proceso judicial y del procedimiento administrativo de apremio, pero esto jamás puede significar que la pretensión contencioso-administrativa no deba ser siquiera revisada por el Juez sin el previo pago. Este último efecto constituye el contenido específico de la regla *solve et repete*.³¹

El argumento de MENDIZÁBAL ALLENDE tiene mayor fuerza en el Ecuador donde, el principio de ejecutoriedad ni siquiera imposibilita a que se suspenda la acción ejecutiva para el cobro del tributo una vez presentada la demanda contencioso-tributaria (esto se desprende del inciso primero del artículo 247³² del Código Orgánico Tributario), por lo tanto, con más razón la ejecutoriedad no puede significar que la pretensión contencioso-tributaria no deba ser siquiera examinada por el Juez sin el previo pago, siendo este último efecto, el contenido específico de la regla del previo pago. Entonces, si el principio de ejecutoriedad no puede evitar que el Juez examine la pretensión contencioso-tributaria, peor aún lo podría lograr el *solve et repete* que, supuestamente es el medio a través del que se manifiesta la ejecutoriedad; sin embargo, aquella regla evita que el Juez examine la demanda, lo que prueba claramente la falta de conexión entre el instituto del previo pago y el principio de ejecutoriedad.

Y para finalizar JAVIER BARCELONA LLOP, en su obra *Ejecutividad, Ejecutoriedad y ejecución forzosa del los actos administrativos*, cita al dictamen número 33.097 de 29 de octubre de 1964³³, en el cual, el Consejo de Estado de España rechaza la relación entre el requisito del previo pago y el principio de ejecutoriedad, por entender que la relación entre ambos es puramente formal y accidental. Ya que si bien se ve en la regla *solve et repete* una cierta consecuencia del principio de

³¹ Cfr. R. DE MENDIZÁBAL ALLENDE, “Significado Actual del Principio <<Solve et repete>>”, op. cit., p. 152.

³² **El Art. 247** del Código Tributario en la parte pertinente dice: La presentación de la demanda contencioso-tributaria, suspende de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido. Por consiguiente, no podrá iniciarse coactiva para su cobro, o se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiere iniciado.

³³ En 1949 el Consejo de España había vinculado al *solve et repete* con la ejecutoriedad.

ejecutoriedad, éste último no exige para su efectividad el cumplimiento de dicha regla. Y esto, porque regla y principio contemplan momentos muy diferentes en el transcurso del procedimiento: mientras el principio mira al indetenible cumplimiento de los actos administrativos por la pretensión de legalidad que les asiste, la regla se limita a asegurar el cobro de los créditos a favor del Estado. Imponiendo la carga del previo pago al administrado que aspira recurrir. Sin embargo, el principio de ejecutoriedad puede desarrollar toda su esencial misión tutelar de la acción administrativa sin necesidad de imponer y, menos aún, generalizar el requisito del previo pago.³⁴

Hace poco corté toda relación entre *solve et repete* y la presunción de legitimidad, y con los argumentos antecedentes he roto cualquier vínculo entre el requisito del previo pago y el principio de ejecutoriedad, esto, me lleva a concluir y a la vez demostrar lo que afirmé al inicio de este título, que la única explicación válida para la regla *solve et repete*, es aquella que lo justifica en base a su fin práctico. Sin embargo, quiero recalcar que el fin de mi trabajo es demostrar la inconstitucionalidad de este instituto, sin importar la teoría que se use para fundamentarlo.

1.4. Regla *solve et repete* y no principio *solve et repete*

A lo largo de este primer capítulo he utilizado indistintamente los términos requisito, regla y principio, para referirme al *solve et repete*, por lo que es necesario precisar si es un principio o una regla, para no generar confusiones en los siguientes capítulos.

Para resolver este pequeño dilema me ayudo de RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE, quien concluye que el *solve et repete* es una regla y no un principio, ya que

³⁴ Cfr. J. LLOP, “Ejecutividad, Ejecutoriedad y ejecución forzosa del los actos administrativos”, Universidad de Cantabria, pp. 86.

carece de todo fundamento filosófico, técnico o científico. Para llegar a esta conclusión DE MENDIZÁBAL ALLENDE parte de la definición de principio dada por FEDERICO DE CASTRO, quien define a los principios generales del Derecho “como las ideas informadoras de la organización jurídica de la nación”³⁵, y como se puede ver es imposible que la regla *solve et repete* se encuentre dentro de este concepto. Para reforzar su afirmación RAFAEL DE MENDIZÁBAL hace una exposición en la que recopila las diferentes clasificaciones hechas acerca de los principios generales, clasificaciones que demuestran por sí mismas la imposibilidad de concebir al previo pago como un principio³⁶

El argentino TOMÁS HUTCHINSON concuerda con DE MENDIZÁBAL ALLENDE, pues al no poder catalogarse al *solve et repete* dentro de ninguna de las categorías de los principios generales éste carece de carácter de principio, y al no encajar dentro del concepto de privilegio, ya que solo se llama privilegio aquella disposición jurídica creadora, de modo inmediato, de una situación jurídica concreta, el previo pago es una regla jurídica de carácter procesal.³⁷

Al final de este primer capítulo puedo afirmar que el *solve et repete* es una regla y no un principio jurídico, cuya única justificación es de carácter pragmático, ya que no existe ningún puente que lo conecte con los principios de ejecutoriedad ni presunción de legitimidad. Esta afirmación provoca dos cosas, uno, la necesidad de establecer si el afianzamiento regulado en el artículo 233.1 del Código Orgánico Tributario ecuatoriano es en realidad el requisito del previo pago, y si la respuesta es afirmativa me corresponde demostrar la inconstitucionalidad de esta regla a través de los principios jurídicos y derechos que se encuentran presentes en nuestra nueva Constitución.

³⁵ R. DE MENDIZÁBAL ALLENDE, “Significado Actual del Principio <<Solve et repete>>”, op cit, p. 109.

³⁶ Cfr. R. DE MENDIZÁBAL ALLENDE, “Significado Actual del Principio <<Solve et repete>>”, op. cit., pp. 109-110.

³⁷ Cfr. T. HUTCHINSON, “El solve et repete en la Argentina (Con especial referencia al Código Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires)”, op. cit., p. 380.

CAPÍTULO II

SOLVE ET REPETE EN ECUADOR

El artículo 233.1 del Código Orgánico Tributario dice:

Las acciones y recursos que se deduzcan contra los actos de determinativos de la obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargas, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada.

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

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

El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es

ERROR: syntaxerror
OFFENDING COMMAND: --nostringval--

STACK:

-mark-
/sfnts