

**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS**

CARRERA DE DERECHO

TEMA:

**Análisis jurídico del derecho al secreto profesional del abogado y su
posible vulneración por el artículo 102 de la Ley de Régimen
Tributario Interno**

AUTOR:

Hernández Coello, Sergio Xavier

**Trabajo de titulación previo a la obtención del título de Abogado de
los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**

TUTOR:

Dr. De La Pared Darquea, Johnny Dagoberto

**Guayaquil, Ecuador
10 de Febrero del 2020**



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo de titulación, fue realizado en su totalidad por **Hernández Coello, Sergio Xavier**, como requerimiento para la obtención del Título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**.

TUTOR

f. _____

Dr. De La Pared Darquea, Johnny Dagoberto

DECANO

f. _____

Mgs. García Baquerizo, Jose Miguel

Guayaquil, a los 10 días del mes de febrero del año 2020



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, **Hernández Coello, Sergio Xavier**

DECLARO QUE:

El Trabajo de Titulación, **Análisis jurídico del derecho al secreto profesional del abogado y su posible vulneración por el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno** previo a la obtención del Título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan en el documento, cuyas fuentes se incorporan en las referencias o bibliografías. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 10 días del mes de febrero del año 2020

EL AUTOR

f. _____

Hernández Coello, Sergio Xavier



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

AUTORIZACIÓN

Yo, **Hernández Coello, Sergio Xavier**

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación, **Análisis jurídico del derecho al secreto profesional del abogado y su posible vulneración por el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno**, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 10 días del mes de febrero del año 2020

EL AUTOR:

f. _____

Hernández Coello, Sergio Xavier

D61677277 - TESIS FINAL SERGI x +

secure.orkund.com/old/view/59878343-570599-417762#q1bKLvayjibQMynVUSrOTM/LTMtMTsxLTIWymtAzMDSxMLC0MDM0BdlmIqa1AA==

URKUND

Documento: [TESIS FINAL SERGIO HERNANDEZ COELLO URKUND.docx](#) (D61677277)

Presentado: 2019-12-25 20:31 (-05:00)

Presentado por: maritzareynosodewright@gmail.com

Recibido: maritza.reynoso.ucsg@analysis.orkund.com

Mensaje: Tesis Sergio Hernandez [Mostrar el mensaje completo](#)

2% de estas 25 páginas, se componen de texto presente en 1 fuentes.

Lista de fuentes	Bloques
Categoría	Enlace/nombre de archivo
>	Oyola Gabriela Final.docx
Fuentes alternativas	
Fuentes no usadas	

0 Advertencias. Reiniciar Exportar Compartir

REPORTE URKUND

f. _____

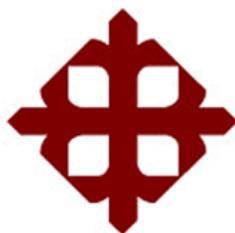
Dr. De La Pared Darquea, Johnny Dagoberto

TUTOR

f. _____

Hernández Coello, Sergio Xavier

AUTOR



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

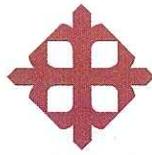
MGS. JOSE MIGUEL GARCÍA BAQUERIZO
DECANO DE LA CARRERA

f. _____

ABG. MARITZA GINETTE REYNOSO GAUTE
COORDINADORA DEL ÁREA

f. _____

DRA. NURIA PÉREZ PUIG-MIR
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

Facultad: Jurisprudencia
Carrera: Derecho
Periodo: UTE B-2019
Fecha: 3 de enero del 2020

ACTA DE INFORME FINAL

El abajo firmante, docente tutor del Trabajo de Titulación denominado **Análisis jurídico del derecho al secreto profesional del abogado y su posible vulneración por el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno**, elaborado por el estudiante **Hernández Coello, Sergio Xavier**, certifica que durante el proceso de acompañamiento dicho estudiante ha obtenido la calificación de **DIEZ (10)** lo cual lo califica como **APTO PARA LA SUSTENTACIÓN**.

TUTOR:

f. 
Dr. Johnny Dagoberto De La Pared Darquea

ÍNDICE GENERAL

RESUMEN.....	IX
ABSTRACT	X
CAPÍTULO 1	2
DEFINICIÓN Y ENFOQUES DEL SECRETO PROFESIONAL	2
ANTECEDENTES JURÍDICOS DEL SECRETO PROFESIONAL DEL ABOGADO	3
NATURALEZA JURÍDICA DEL SECRETO PROFESIONAL DEL ABOGADO: DEBER Y DERECHO	5
FUENTES DEL SECRETO PROFESIONAL	7
CAPÍTULO 2	10
ESTRUCTURA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES	11
NÚCLEO ESENCIAL DEL DERECHO AL SECRETO PROFESIONAL DEL ABOGADO	13
RESTRICCIONES DEL DERECHO FUNDAMENTAL AL SECRETO PROFESIONAL DEL ABOGADO ALEGANDO INTERÉS GENERAL DEL ESTADO	17
ANTINOMÍA ENTRE EL ARTÍCULO 98 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y EL ARTÍCULO 102 DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO	23
CONCLUSIONES	26
RECOMENDACIONES	28
REFERENCIAS	30

RESUMEN

El presente trabajo de titulación tiene como eje central determinar si el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al ordenarle a los estudios jurídicos a informar a la administración tributaria acerca del uso, creación y la propiedad de sociedades que se encuentran ubicadas en paraísos fiscales, vulnera el derecho al secreto profesional del abogado. Para poder resolver el problema jurídico planteado en el presente trabajo, fue pertinente abordar en el capítulo primero aspectos generales de la figura del secreto profesional del abogado, tales como diversas definiciones del secreto profesional elaboradas desde diferentes enfoques. Así mismo, se analiza los antecedentes jurídicos de la figura del secreto profesional, así como su naturaleza jurídica y las diversas teorías que buscan precisar la fuente de la obligación de guardar el secreto profesional del abogado. En el capítulo segundo nos centramos en determinar si existe vulneración al derecho al secreto profesional del abogado por parte del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Para esto fue pertinente analizar la estructura de los derechos fundamentales, así como también determinar el núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado. Así mismo, en el capítulo segundo se abordó la posibilidad de limitar un derecho fundamental con el objetivo de alcanzar el interés general. Por último, se abordó, también la antinomia que existe entre el artículo 98 de Código Tributario y el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, determinando los mecanismos para resolver el conflicto entre ambos artículos.

Palabras claves:

Secreto profesional, derecho fundamental, núcleo esencial, vulneración, interés general, antinomia.

ABSTRACT

The main objective of this thesis is determine if the article 102 of the Internal Tax Regime Law, when order to a law firm to inform the tax administration about the use, creation and ownership of companies that are located in a tax haven, violates the right to professional secrecy of the lawyer. In order to solve the legal problem raised in the present work, it was pertinent to address in the first chapter general aspects of the figure of the professional secret of the lawyer, such as various definitions of the professional secret elaborated from different approaches. Likewise, it analyzes the legal background of the figure of professional secrecy, as well as its legal nature and the various theories that seek to specify the source of the obligation to keep the professional secret of the lawyer. In the second chapter we focus on determining if exist a violation of the right to professional secrecy of the lawyer by article 102 of the Internal Tax Regime Law. For this, it was pertinent to analyze the structure of fundamental rights, as well as determine the essential core of the right to professional secrecy of the lawyer. Likewise, in the second chapter we study the possibility of limiting a fundamental right with the objective of reaching the general interest. Finally, it was also addressed the antinomy that exists between article 98 of the Tax Code and article 102 of the Internal Tax Regime Law, determining the mechanisms to resolve the conflict between both articles.

Keywords:

professional secrecy, fundamental right, the essential core, violation, general interest, antinomy

CAPÍTULO 1

DEFINICIÓN Y ENFOQUES DEL SECRETO PROFESIONAL

A lo largo del tiempo, varios autores y doctrinarios han elaborado diversas definiciones de lo que se conoce como secreto profesional, uno de ellos es el autor Jose Rigo Vallabona (1988), quien define al secreto profesional como :

Una obligación de orden e interés público que, con fundamento moral y social, nace como consecuencia de un conocimiento adquirido por una persona, en razón o con motivo del ejercicio por la misma de una profesión cuya existencia y desempeño son necesarios a los miembros de la sociedad en un determinado estado de cultura, en virtud de la cual la obligación del profesional no puede comunicar a otros aquel conocimiento. (pág. 32)

Ahora bien, en lo que respecta concretamente al secreto profesional del abogado, si bien es cierto que parte de la definición general del concepto de secreto profesional previamente señalado, este va más allá, ya que dentro del secreto profesional que atañe al abogado se encuentran inmersos diversos factores que lo hacen más complejo a la hora de su estudio, puesto que este, en la mayoría de casos, se ve relacionado con demás derechos fundamentales. Así mismo, “dada su estrecha relación con los derechos a la intimidad personal y defensa, el secreto profesional del abogado resulta un derecho fundamental, sustantivo, preferente, invulnerable y, claro está, oponible erga omnes”. (Gamarra, Uceda, & Gianella, 2011, pág. 14). Es así que el jurista Rafael Del Rosal García (2017) se refiere al secreto profesional del abogado de la siguiente manera:

La obligación ética de secreto o deber de confidencialidad exige al abogado guardar secreto de todo aquello que sus clientes le revelan de sí mismos o conozca de ellos, o de otros como consecuencia del ejercicio de la profesión en su atención o tratamiento, que tenga carácter confidencial, protegiendo la dignidad, intimidad y privacidad personal de sus clientes y de cuantos tengan relación con ellos o con los motivos por los que tiene confiada su defensa. (pág. 42)

Desde el punto de vista deontológico, Ramón María Mullerat Balmaña (1997) nos ofrece la siguiente definición del secreto profesional del abogado:

El secreto profesional es un elemento esencial que configura la profesión de abogado. Es el principio fundamental de las normas profesionales. La desaparición de este, supondría la desaparición de la relación de confianza básica entre un abogado y su cliente. Por lo tanto, cualquier atentado que pudiera suponer la abolición o la supresión del secreto

profesional supondría de forma indirecta la desaparición de la relación abogado-cliente y como consecuencia, un riesgo vital para la profesión de Abogado. (págs. 2108-2116)

ANTECEDENTES JURÍDICOS DEL SECRETO PROFESIONAL DEL ABOGADO

Los antecedentes jurídicos del secreto profesional se remontan, como la mayoría de las instituciones jurídicas, a la antigua Roma. De esta forma lo explica Jesús Sotomayor Garza (2007), quien en su obra *El secreto profesional* señala que :

En el digesto promulgado el 13 de diciembre de 533 D.C, se contienen los antecedentes legislativos que consideramos más remotos respecto a la obligación de los profesionistas del derecho a guardar reserva en los asuntos en que intervienen.

En este primer momento histórico, si bien es cierto que no se habla de la revelación de secretos profesionales de manera clara y directa, si se ve una preocupación del legislador por sancionar al abogado que actúa contra los intereses de su cliente. (pág. 42)

Otro momento relevante en la evolución jurídica de la figura del secreto profesional tiene lugar a raíz de la promulgación de las siete partidas, también conocidas como Código Alfonsino, las cuales fueron publicadas en el año 1348 bajo el reinado de Alfonso XI, en las que se establece de manera obligatoria la prohibición para los abogados de no revelar las confidencias y secretos que sus clientes les han confiado en razón de los asuntos judiciales que les han encomendado. (Sotomayor, 2007, págs. 42-43)

En 1806 se publicó la novísima recopilación, la cual se haya dividida en doce libros que comprenden diversos títulos y cada uno de estos subdivididos en diversas leyes. Sotomayor Garza (2007) señala que:

Del contenido de las disposiciones legales citadas, tanto de la ley de las siete partidas y de la novísima recopilación, se desprende que en un primer momento se constreñía la divulgación de secretos exclusivamente a la contraparte en el juicio, aunque en el segundo de los cuerpos de leyes enunciadas ya se observa que la función se hace extensiva en caso de que la revelación se haga a otro en su favor lo cual se aproxima al tratamiento que las modernas legislaciones han dado a la revelación de secretos por parte de los abogados. (pág. 43)

Por su parte, el primer antecedente histórico acerca de la regulación del secreto profesional del abogado en el Ecuador se dio el 22 de febrero de 1969, cuando la Tercera Asamblea de la Federación Nacional de Abogados del Ecuador promulgó y adoptó el Código de Ética Profesional del Abogado Avellan Feres, en el cual señala en su artículo 12 que:

Art. 12 .- Guardar el secreto profesional es un deber y un derecho del Abogado. Con respecto a los clientes, el secreto profesional supone un deber que perdure en lo absoluto, aún después de que haya dejado de prestarle sus servicios; y como un derecho ante los jueces y demás autoridades por mismo llamado a declarar como testigo debe el letrado acudir a la citación, si fuere de ley, negarse a contestar las preguntas que los lleven a violar el secreto profesional o lo expongan a ello. (pág. 3)

El presente código de conducta es el primero en establecer el secreto profesional como un derecho, y no solo como un deber y obligación que el abogado debe de cumplir, abriendo, de esta manera, el camino a que este sea reconocido como tal en legislaciones posteriores.

Luego del Código de Ética Profesional del Abogado Avellan Feres, en el Gobierno del presidente Rodríguez Lara, se promulgó la Ley Orgánica de la Función Judicial del 11 de septiembre del 1974, ley que tenía por objeto estructurar el sistema judicial y normar la actuación de los profesionales del derecho, así como de los funcionarios que integraban la Función Judicial. Es así que en el artículo 151 de la presente ley, dentro de las prohibiciones de los doctores en jurisprudencia y de los abogados, se destaca la señalada en el numeral primero del referido artículo, el cual dispone la prohibición de “revelar el secreto de sus clientes, (sic) sus documentos o instrucciones”. (Registro Oficial 636 de 11-sep.-1974)

En materia penal, la divulgación del secreto profesional ha sido sancionada desde la promulgación del Código Penal del 22 de enero del año 1971, el cual en su artículo 279 señala que:

Art. 279 .-Los abogados, defensores o procuradores en juicio, que descubran los secretos de su defendido a la parte contraria; o que, después de haberse encargado de defender a la una parte y enterándose de sus pretensiones y medios de defensa, la abandonaren y defendieren a la otra; o que, de cualquier otro modo, dolosamente, perjudicaren a su defendido para favorecer al contrario, o sacar alguna utilidad personal, serán reprimidos con prisión de uno a cinco años. (Registro Oficial Suplemento 147 de 22-ene.-1971.)

Este delito fue contemplado bajo el capítulo VI del prevaricato, y se lo incorporó, así mismo, dentro del Código Orgánico Integral Penal promulgado en el 2014.

Por último, si bien es cierto que el secreto profesional había sido contemplado por la doctrina y por diversos códigos deontológicos como deber y derecho, es a partir de la entrada en vigencia de la Constitución de la República del Ecuador del año 2008 en que se eleva oficialmente en el Ecuador como derecho fundamental. De esta forma, en su artículo 20, se reconoce que:

Art. 20.- El Estado garantizará la cláusula de conciencia a toda persona, y el secreto profesional y la reserva de la fuente a quienes informen, emitan sus opiniones a través de los medios u otras formas de comunicación, o laboren en cualquier actividad de comunicación. (Registro Oficial 449 de 20-oct.-2008)

De ese modo, se puede denotar que a través de los años la figura del secreto profesional ha sido sujeto de constante evolución, entendiéndose primero que existe divulgación del secreto profesional únicamente cuando el abogado en cuestión divulgaba tal secreto que le ha sido confiado por su cliente a la contraparte dentro del juicio, pasando después a entenderse que existe divulgación del secreto profesional, ya sea que este haya sido difundido dentro de un juicio o fuera de el, o que el secreto profesional haya sido revelado a la contraparte o a alguien más.

Así mismo, se puede observar que a lo largo del tiempo el secreto profesional ha sido definido y contemplado como un deber y un derecho del abogado, siendo esta la naturaleza jurídica de esta figura, naturaleza que será tratada en el siguiente apartado.

NATURALEZA JURÍDICA DEL SECRETO PROFESIONAL DEL ABOGADO: DEBER Y DERECHO

Como se mencionó en líneas anteriores, la naturaleza jurídica del secreto profesional del abogado es la doble connotación de la que este goza, ya que debe ser atendida como un deber y derecho propio del abogado.

Ante esto, el jurista Oscar Cruz Barney (2018) señala que se trata de:

Un derecho que se confiere al abogado frente al poder público de no declarar sobre todo aquello que se encuentre amparado por el secreto profesional, conocido por su actuación profesional. Un deber que obliga al abogado a mantener el secreto y la confidencialidad de toda la información recibida y generada en la relación con su cliente, prohibiendo su revelación y uso por el profesionista. (págs. 7-8)

Ahora, en lo que respecta al secreto profesional como deber, este surge en virtud de la confianza que el cliente deposita en el abogado, confiando en su conciencia, probidad, dignidad y en su honor. De esta manera, surge un deber en el abogado para con su cliente, de que esta información que se le proporciona no será divulgada bajo ningún aspecto. (Carrera, 1963, pág. 23)

Ahora bien, este deber que tiene el abogado de no quebrantar el secreto profesional no solo lo tiene para con su cliente, sino que también lo tiene para con la sociedad, ya que al quebrantarse el secreto profesional, se genera una sensación de desconfianza y de temor en el orden público, lo que llevaría a desconfiar en los profesionales del derecho. De esta forma lo señala René Garraud, quien es citado por Helena Carrera Bascuñan (1963) en su obra *El secreto profesional del abogado (estudio teórico y práctico)* en donde establece que:

Cuando un particular participa el secreto que le ha sido confiado, el único afectado es la víctima de la indiscreción que solo a sí mismo puede reprocharse el haber colocado mal su confianza. Pero cuando un médico, un abogado, por ejemplo, traiciona el secreto de que era depositario, es el orden público, todo entero el que sufre esta falta de fe, por que ante el temor de la indiscreción siempre se vacilara antes de recurrir a esos profesionales, y el interés público y la justicia se verían afectados. Dirigido más al hombre que a la profesión misma, es indispensable proteger al secreto contra toda revelación indiscreta. (pág. 24)

Por otro lado, el secreto profesional como derecho es aquel que tiene el abogado para no ser obligado por autoridades de cualquier nivel a revelar los detalles de carácter reservado que su cliente le proporciona para su defensa, esto en razón de que el abogado, argumentando la reserva que debe guardar en relación al secreto o comunicación que le ha confiado su cliente, y como consecuencia de ello amparándose en tal derecho, no tiene obligación de rendir testimonio. (Sotomayor, 2007, pág. 53)

Es así que la jurista Helena Carrera Bascuñan (1963) hace la siguiente reflexión:

Honradamente el abogado no podría aceptar recibir confidencias de sus clientes si estuviera obligado o expuesto a declarar, a quien quiera que fuere, sobre los hechos de que se haya impuesto en el ejercicio de su profesión y en razón de ella.

La defensa o el consejo dejarían de ser libres y carecerían de toda ascendencia ante los que recurren a los servicios profesionales si el abogado pudiera ser obligado o estuviera expuesto a tener que revelar confidencias de que en su carácter se imponga. (pág. 27)

De lo antes mencionado se puede concluir que este derecho que tiene el abogado a no ser obligado a declarar sobre cuestiones íntimas que son proporcionadas por el cliente, es propio de la profesión de la abogacía, ya que este permite que el abogado se pueda desarrollar de una mejor manera en el ejercicio de su profesión y pueda proporcionar una mejor defensa a sus clientes, permitiendo, además, garantizar la protección de otros derechos fundamentales del cliente como el derecho a la intimidad, derecho a la defensa, derecho al honor, entre otros.

Como último punto, cabe destacar que en el Ecuador actualmente se puede apreciar que en el Código Orgánico de la Función Judicial se establece, en su artículo 335, el deber que tiene

el profesional del derecho en no revelar el secreto profesional, so pena de sanción, destacando el carácter de deber del que goza el secreto profesional en el abogado. Así mismo, en el artículo 20 de la Constitución de la República del Ecuador se establece el derecho al secreto profesional, consolidándose así en el Ecuador el carácter de deber y de derecho del secreto profesional, sin perjuicio de que en 1969 el Código de Ética Profesional del Abogado, Avellan Feres, así lo estipulaba.

FUENTES DEL SECRETO PROFESIONAL

Uno de los temas más controvertidos que giran en torno al secreto profesional del abogado es el relativo al de la determinación de su origen. Es así que de la doctrina han surgido diversas teorías que buscan establecer el momento en que surge la obligación y el derecho del secreto profesional. Dentro de las teorías con mayor adeptos se encuentran dos principalmente: a) la teoría sobre el origen contractual; y b) la teoría basada en el interés social o extracontractual. La primera teoría, es decir, la que atribuye un origen contractual al secreto profesional, parte de la idea de que el cliente al momento en que pone en disposición del profesional del derecho algún secreto o información de carácter personal y confidencial, con el objetivo de que este lo defienda o le proporcione alguna asesoría, y este profesional del derecho, a su vez, acepta de manera libre y voluntaria a escucharlo, entre ellos se origina un contrato, ya sea expreso o tácito, que obliga al abogado a guardar sigilo de la información que el cliente le proporciona, surgiendo así, el secreto profesional. Helena Carrera Bascuñan (1963), con el fin de explicar esta teoría señala que:

Desde el momento que el abogado acepta, no recibe las confidencias sino con un solo propósito, el de suministrar el consejo o la defensa, en general la defensa jurídica que se le solicita y se espera de el, mediante el pago de ciertos honorarios, de donde se infiere que, habiendo así intercambio de voluntades se produce una convención de carácter conmutativo, de manera que la obligación de sigilo es así una de las prestaciones correlativas que el convenio impone. (pág. 207)

Ahora, es menester indicar que los principales adeptos de esta teoría (entre los que destacan Perraud-Charmantier, Demogue, entre otros) sostienen que el contrato del que se origina el secreto profesional se trata de un contrato de depósito, ya que se considera al profesional como un depositario de secretos. Sin embargo, esta acepción de indicar que el contrato del que surge el secreto profesional se trata de un contrato de depósito ha sido objeto de diversas críticas, ya que, como señalan los detractores de esta teoría contractualista, el

contrato de depósito se configura cuando una de las partes se obliga a guardar una cosa mueble o inmueble de forma gratuita que la otra parte le confía, con la finalidad de que esta cosa sea restituido posteriormente, y en el caso del secreto profesional, no hay cosa en cuestión ya que no puede dársele el carácter de cosa al secreto profesional, y, además, no podría cumplirse el objeto esencial del contrato del depósito que es la devolución de la cosa objeto del contrato, ya que es físicamente imposible la devolución de un secreto. (Arroyo , 1980, pág. 89)

Ahora, una parte de la doctrina que rechazaba el carácter contractual que se le daba al origen del secreto profesional, elaboró una segunda teoría que se basaba en el interés social, en la que sus seguidores establecían que no existe una promesa o consentimiento, expreso o tácito, que genere en el abogado la obligación de no divulgar el secreto profesional, sino más bien que este debe de mantenerlo en secreto aun cuando no haya una prohibición para divulgarlo y aunque el propio cliente lo exonere de mantenerlo en secreto, en virtud de que el buen funcionamiento de la justicia y el bien social así lo exigen. (Carrera, 1963, pág. 209)

Esta teoría se fundamenta en que el abogado tiene una obligación intrínseca de su profesión para con la sociedad entera, en la que este debe de mantener en sigilo toda información de carácter confidencial proporcionada por su cliente, sin necesidad de un contrato expreso o tácito celebrado con su cliente en donde se denote la voluntad de las partes (cliente-abogado), ya que esta obligación es preexistente y propia de la profesión de la abogacía y su incumplimiento afectaría el orden social en general, por lo que el origen del secreto profesional en si es el interés social y no un contrato de acuerdo de voluntades. De esta forma lo concibe Savatier, citado por Helena Carrera Bascuñan (1963) en su obra El secreto profesional del abogado (estudio teórico y practico), quien señala que “el interés social exige el buen funcionamiento de las profesiones, y los miembros de estas tienen una misión social que cumplir”. (pág. 210)

Otras teorías destacadas que pretenden determinar el origen o la fuente de la obligación del secreto profesional son: a) La teoría mixta, la cual concibe que la fuente de la obligación del secreto profesional puede surgir del interés social, como de un contrato de prestación de servicios profesionales, en donde las partes, de manera expresa o tácita, acuerdan mantener el sigilo de la información proporcionada. b) La teoría legalista, cuyo seguidores señalan que la fuente de la obligación de mantener en sigilo del secreto profesional surge por mandato de ley, quien es la que norma del actuar del abogado en relación al secreto profesional, estableciendo la obligatoriedad de mantenerla en confidencialidad so pena de sanción establecida en la propia ley. Y por último, c) La teoría basada en el dominio del secreto, que es aquella que concibe que el origen del secreto profesional surge del derecho de propiedad que tiene el cliente sobre el

secreto. De esta forma lo señala Eduardo Novoa Monreal (1944) al mencionar que “hay quien opina que el cliente tiene un verdadero derecho de propiedad sobre su secreto, derecho que le sería arrebatado por el profesional depositario de él si lo revelara o difundiera”. (pág. 85)

Ahora bien, aunque estas teorías que intentan descifrar y explicar el origen de la fuente del secreto profesional como obligación y como derecho han captado una gran número de adeptos a lo largo del tiempo, estas no han sido ajenas a críticas por parte de la doctrina. Es así, por ejemplo, que los detractores de la teoría basada en el interés social como fuente del secreto profesional, fundan su desacuerdo con tal teoría argumentando que, por el contrario a lo que creen los adeptos de esta teoría, a un profesional se le permita guardar un secreto, alegando secreto profesional, podría atentar contra el orden público y su clamor de justicia.

De esta manera lo señala Carrera Bascuñan (1963), quien, citando a Le Graverend, menciona que :

Le Graverend considera inadmisibles ver el fundamento del secreto profesional en las necesidades del orden público. Cree que estas necesidades son más bien contrarias a la obligación de sigilo. Si la prohibición de actos delictivos responde a la más imperiosa necesidad de la defensa social, cree dicho autor que a nadie puede serle permitido callarse cuando la justicia lo interroga. Dice que en los procesos criminales todos deben declarar lo que saben, y por medio de interpelaciones precisas responder categóricamente y sin reticencias sobre todo lo que haya interés público en esclarecer. (pág. 216)

Así mismo, la teoría legalista también ha sido objeto de críticas, en donde se destaca principalmente el vacío que puede tener la ley al momento de normar el sigilo como deber del profesional. Por su parte, la teoría del dominio como fuente de la obligación de guardar el secreto profesional es criticada de manera severa por gran parte de la doctrina, en donde el principal punto de reproche hacia esta teoría es el hecho de que los secretos no están dentro del patrimonio de una persona y no son susceptibles de dominio. Decir que una persona tiene un secreto es en sentido figurado y no puede ser tomado al pie de la letra para justificar el origen de una institución jurídica.

Dicho esto, a manera de conclusión del presente capítulo, es menester destacar la teoría que presenta Carrera Bascuñan para justificar el origen y fuente de la obligación del secreto profesional, teoría a la cual, de manera personal, me adhiero. La teoría presentada por la mencionada autora es aquella que observa a la fuente de la obligación del secreto profesional desde el punto de vista de la moral, señalando que el carácter moral y ético del abogado es la fuente de esta obligación de mantener en sigilo el secreto profesional, el cual se ha visto

reforzado por las leyes y códigos, los cuales regulan y norman el secreto profesional. Es así que dentro de los antecedentes jurídicos históricos se puede denotar que mucho antes de que existan leyes que regulen al secreto profesional, ya existía en la mente de las personas que el secreto es un pilar fundamental para el jurista en el ejercicio de su profesión. (Carrera, 1963, pág. 243)

Si bien es cierto que en la actualidad diversas leyes y códigos, como el Código Orgánico de la Función Judicial, regulan al secreto profesional del abogado, imponiendo inclusive sanciones a quien divulgue dicho secreto, estas leyes son inspiradas por los deberes morales del abogado, y es así, que en el caso de vacío legal acerca del secreto profesional, es el deber moral el que surge como fuente de obligación. Es por esto que, a mi criterio, la fuente principal de la que nace la obligación del secreto profesional es la moral, la cual se puede ver reforzada por una ley, que se inspira en el propio deber moral.

Con lo antes dicho, e intentado llegar a una definición amplia y completa de lo que es el secreto profesional, se puede concluir que el secreto profesional es el deber que tiene el abogado de no revelar la información que el cliente le proporciona, en el ejercicio de sus funciones como profesional, con el objetivo de alguna asesoría o defensa, basado en la confianza que el cliente deposita en el profesional y el cual surge del deber moral que tiene el abogado al momento de desempeñar su profesión, y es a su vez el derecho que posee el abogado frente a cualquier autoridad, sea pública o privada, a no ser obligado a divulgar la información otorgada por quien es o fueron sus clientes, cuando estas autoridades le exigen su difunción.

CAPÍTULO 2

Con el objetivo de fomentar la reconstrucción y reactivación social, económica y productiva de las zonas afectadas por el terremoto que azotó al país el pasado 16 de abril del año 2016, la Asamblea Nacional, en su segundo debate suscitado el 12 de mayo del 2016, aprobó la Ley Orgánica de solidaridad y de corresponsabilidad ciudadana, la cual fue publicada en el Registro Oficial Suplemento 759 del 20 de mayo del 2016. En la presente ley, dentro de las disposiciones reformativas destaca la disposición reformativa tercera, la cual reforma el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En la mencionado disposición se estableció lo siguiente:

TERCERA.- Reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.- Sustitúyase el artículo 102 por el siguiente:

Art. 102. -Responsabilidad de los auditores externos, promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos.-

Los auditores externos están obligados, bajo juramento, a incluir en los dictámenes que emitan sobre los estados financieros de las sociedades que auditan, una opinión respecto del cumplimiento por estas de sus obligaciones como sujetos pasivos de obligaciones tributarias. La opinión inexacta o infundada que un auditor externo emita en relación con lo establecido en este artículo, lo hará responsable y dará ocasión a que el Director General del Servicio de Rentas Internas solicite a los organismos de control, según corresponda, la aplicación de la respectiva sanción por falta de idoneidad en sus funciones, sin perjuicio de las otras sanciones que procedan según lo establecido en el Código Orgánico Integral Penal.

Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, están obligados a informar bajo juramento a la Administración Tributaria de conformidad con las formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos. Cada incumplimiento de esta norma será sancionado con una multa de hasta 10 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiera lugar. (Registro Oficial Suplemento 759 de 20-may.-2016)

La presente disposición causó un gran malestar dentro del gremio de abogados, quienes alegaban la existencia de una flagrante vulneración a su derecho al secreto profesional, al ser obligados, por parte de la administración tributaria, a divulgar información de sus clientes, encasillando a dicha reforma de inconstitucional.

Con lo antes mencionado, en este capítulo nos corresponde abordar el problema central del presente trabajo, este es, determinar si el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, reformado por la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana, vulnera o no el derecho al secreto profesional del abogado.

Ahora, para poder determinar si existe vulneración del derecho al secreto profesional del abogado por parte del mencionado artículo, es importante determinar, primero que nada, el momento en que un derecho fundamental se considera vulnerado. Para esto, es menester identificar la estructura de los derechos fundamentales.

ESTRUCTURA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Gran parte de la doctrina, al referirse a los derechos fundamentales y su estructura, sostienen que estos derechos se encuentran compuestos por dos zonas diferentes. La primera zona es descrita como una zona externa, la cual puede ser restringida, moldeada o alterada, ya

sea por un particular o por los propios funcionarios públicos, más concreto, los legisladores. La segunda zona de los derechos fundamentales es aquella conocida como el contenido esencial o núcleo esencial del derecho, el cual es aquel contenido mínimo que lo identifica y el que permite su diferenciación con algún otro derecho, además de aquel que le da la suficiente idoneidad para garantizar la protección del bien jurídico que el derecho pretende proteger, y que su simple restricción ocasionaría que el derecho sea ejercido de una manera ineficaz. De esta forma es descrita por Cristhián Alexander Pereira Otero (2014) al señalar que “todo derecho fundamental se compone de una zona blanda y una zona dura; la primera susceptible de afectación o limitación y la segunda intocable e irreductible, prohibida de afectarse en todo Estado constitucional de naturaleza garantista de derechos”. (pág. 72)

De lo antes mencionado se puede concluir que un derecho fundamental puede ser restringido o limitado sin que estas restricciones sean consideradas vulneraciones al derecho fundamental en cuestión, siempre y cuando esta limitación o restricción sea realizada, de conformidad con los principios de razonabilidad y proporcionalidad, dentro de la zona periférica del derecho, la zona blanda, como la llama Pereira Otero. Sin embargo, cuando estas restricciones y limitaciones invaden o sobrepasan la zona blanda y periférica del derecho, perturbando así el contenido esencial del mismo, estas limitaciones y restricciones se convierten en vulneraciones al derecho. Es por esto que el contenido esencial o núcleo esencial es concebido como el límite de la capacidad de limitar los derechos (Hernández, 2016, pág. 108), ya que si el accionar del particular, del operador público o legislador sobrepasa el límite del núcleo esencial, existirá vulneración del derecho fundamental. De esta forma lo sostiene el Dr. Miguel Hernández Terán (2016) al señalar que “para poder establecer si hay violación de un derecho es imprescindible primero saber en que consiste ese derecho, cual es su núcleo, su contenido esencial, cual es su misión.” (pág. 105)

Con lo antes dicho, podemos concluir el presente subtema afirmando que existe vulneración a un derecho fundamental cuando una acción, omisión o ley transgrede el núcleo o contenido esencial del derecho fundamental.

Una vez determinado el momento en que un derecho fundamental se considera vulnerado, esto es, cuando se restringe o afecta el núcleo esencial del derecho, procederemos a establecer el contenido o núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado, y analizar si este se encuentra vulnerado por el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, precisando así si la presente disposición adolece de inconstitucionalidad o no.

NÚCLEO ESENCIAL DEL DERECHO AL SECRETO PROFESIONAL DEL ABOGADO

El contenido o núcleo esencial de un derecho fundamental, a los ojos de la doctrina, es concebido como el elemento más importante del derecho fundamental, ya que es este aquel elemento que dota de sentido al derecho, y que permite alcanzar una adecuada protección al bien jurídico que el derecho pretende tutelar. La Corte Constitucional Colombiana, dentro de la Sentencia C-756/08, emitida el 30 de julio del 2008, en su esfuerzo de alcanzar un concepto amplio de lo que se denomina núcleo esencial, propone la siguiente definición:

El núcleo esencial se ha definido como el mínimo de contenido que el legislador debe respetar, es esa parte del derecho que lo identifica, que permite diferenciarlo de otros y que otorga un necesario grado de inmunidad respecto de la intervención de las autoridades públicas. En sentido negativo debe entenderse el núcleo esencial de un derecho fundamental como aquel sin el cual un derecho deja de ser lo que es o lo convierte en otro derecho diferente o lo que caracteriza o tipifica al derecho fundamental y sin lo cual se le quita su esencia fundamental. O, también, puede verse como la parte del derecho fundamental que no admite restricción porque en caso de hacerlo resulta impracticable o se desnaturaliza su ejercicio o su necesaria protección. (pág. 2)

Ahora bien, la consigna de que los derechos poseen un núcleo o contenido esencial infranqueable e inquebrantable surge a raíz de la Constitución alemana de 1949, también conocida como la Ley Fundamental para la República Federal de Alemania, la cual en su artículo 19, numeral 2do contempla, por primera vez, la existencia de dicho núcleo esencial, estableciendo, así mismo, su calidad de inquebrantable, al manifestar que “en ningún caso un derecho fundamental podrá ser afectado en su contenido esencial.” (Boletín Oficial Federal, con fecha 23 de mayo de 1949.). Por su parte, si bien es cierto que en la Constitución de la República del Ecuador del año 2008 no se dispone de un artículo que emplee el término de núcleo esencial, dentro de su capítulo primero, el cual se refiere a los principios de aplicación de los derechos, más concreto su artículo 11, numeral 4, se establece que “...Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales...” (Registro Oficial 449 de 20-oct.-2008), por lo que se puede interpretar del citado numeral que al contenido de los derechos al que hace alusión el mencionado numeral no es otro que el contenido esencial del mismo, por lo que, al tratarse de un principio constitucional, esta disposición prevalece al momento de la aplicación y ejercicio de un derecho, convirtiéndose así en una garantía reforzada de eficacia normativa de los derechos fundamentales.

Con lo antes dicho, cabe precisar el contenido o núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado, y determinar si el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno puede llegar a quebrantar y restringir el núcleo esencial del mismo.

Ahora, dentro de la Sentencia C-756/08 emitida por la Corte Constitucional Colombiana (2008), previamente citada, el tribunal constitucional establece dos criterios principales que se deben tener en cuenta para poder determinar el núcleo esencial de un derecho fundamental, estos son:

- i) hacen parte del núcleo esencial las características y facultades que identifican el derecho, sin las cuales se desnaturalizaría e,
- ii) integran el núcleo esas atribuciones que permiten su ejercicio, de tal forma que al limitarlas el derecho fundamental se hace impracticable. (págs. 2-3)

En lo que respecta al primer criterio propuesto por la Corte Constitucional Colombiana, analizando las definiciones y elementos que componen al derecho al secreto profesional del abogado, estudiados en el capítulo primero, se puede denotar que el pilar y característica principal de este derecho es la confianza que se crea dentro del vínculo abogado-cliente, en el cual el cliente le proporciona información al abogado con el objetivo de una mejor defensa por parte del profesional. Es la confianza que existe por parte del cliente hacia el abogado la característica principal que identifica al derecho al secreto profesional del abogado, confianza a que este profesional del derecho no divulgará la información ni será obligado por parte de alguna autoridad a divulgarla.

Con lo antes dicho, y en virtud del primer criterio propuesto por la Corte Constitucional Colombiana para determinar el núcleo esencial de un derecho fundamental, se puede destacar que el núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado es la confianza que el cliente deposita en el profesional para su defensa. Es la confianza el elemento que lo identifica y lo distingue de cualquier otro derecho. Si no existiese esta confianza no existiría derecho al secreto profesional por parte del abogado.

Así mismo, el segundo criterio propuesto por la Corte Constitucional Colombiana para determinar el núcleo esencial de un derecho fundamental hace alusión a las atribuciones que permiten su ejercicio, sin las cuales el derecho fundamental se hace impracticable. Partiendo de esta afirmación se puede sostener que si no existiera confianza por parte del cliente acerca del uso que se le dará a la información que le proporciona al profesional del derecho para su defensa, dicha información jamás será entregada, sería entregada con recelo o sería entregada de manera incompleta, ya que el cliente no confiaría información relevante al abogado si este

es obligado a divulgarla ante la orden de alguna autoridad, lo que podría perjudicar, además, a su derecho a una adecuada defensa. Es por eso que sin la confianza por parte del cliente a que el abogado no divulgará la información que se le es proporcionada en razón de su profesión, el derecho al secreto profesional no podría ser ejercido ni practicado. Sin esta confianza de sigilo que el cliente tiene sobre el profesional del derecho, el secreto profesional no podría ser ejercido a cabalidad, sin esta confianza que tiene el cliente a que el abogado no divulgará esta información, ya sea ante un particular o una autoridad que así lo exige, no podría existir derecho al secreto profesional.

Es menester señalar que esta confianza no solo surge del cliente en cuestión, sino también se trata de confianza de clientes pasados e incluso de la sociedad en general, ya que, y como se lo estableció en el capítulo primero, el abogado al quebrantar esta confianza depositada por un cliente, ya sea que esta divulgación sea voluntaria o exigida por una autoridad, se genera una sensación de desconfianza y de temor en el orden público, lo que llevaría a desconfiar en los profesionales del derecho, así como lo afirmó Carrera Bascuñan (1963) al señalar que “...ante el temor de la indiscreción siempre se vacilara antes de recurrir a esos profesionales...” (pág. 24)

Por lo antes expuesto podemos concluir que el núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado es la confianza que tiene el cliente a que el abogado no divulgará la información proporcionada ni será obligado a divulgarla por alguna autoridad.

Una vez determinado el núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado, cabe analizar si el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004) vulnera el núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado.

Ahora bien, el inciso segundo del mencionado artículo sostiene que:

...Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, están obligados a informar bajo juramento a la Administración Tributaria de conformidad con las formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos. Cada incumplimiento de esta norma será sancionado con una multa de hasta 10 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiera lugar... (Registro Oficial Suplemento No. 463)

El citado artículo ordena a los estudios jurídicos a proporcionar e informar bajo juramento a la administración tributaria un reporte acerca de las actividades, creación y

propietarios de compañías cuya ubicación se encuentre en paraísos fiscales o jurisdicción de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos, estableciendo, inclusive una sanción a aquellos que se rehúsen a proporcionar dicha información. En otros términos, lo que el inciso segundo del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone es que los estudios jurídicos declaren en contra de sus clientes que posean compañías en paraísos fiscales, lo que claramente es contradictorio a lo que se conoce como el derecho que tiene el abogado a no divulgar el secreto profesional, esto es, el derecho que tiene el abogado a no ser obligado por parte de la autoridad a declarar, emitir o divulgar información que el cliente le ha proporcionado en virtud de su profesión.

Bajo este aspecto, se puede afirmar que el mencionado inciso vulnera de manera evidente el derecho que tiene el abogado a no divulgar el secreto profesional, quebrantando, como es obvio, el núcleo esencial del mismo, en este caso, la confianza. Al exigirle al abogado que, bajo juramento y so pena de una sanción administrativa y penal, divulgue la información que el cliente le ha proporcionado en virtud de su profesión, se vulneraría la confianza que el cliente ha depositado en este, vulnerando, además, otros derechos ligados al del secreto profesional, tales como el derecho a la defensa del cliente y el derecho a la seguridad jurídica.

La presente disposición infringe el núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado, y por ende, al infringir su núcleo esencial, vulnera al derecho como tal, convirtiendo claramente a esta norma en inconstitucional. Además, la presente disposición contradice al artículo 84 de la Constitución de la República del Ecuador (2008), la cual establece que “en ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución.” (Registro Oficial 449 de 20-oct.-2008)

Con lo antes dicho, y a manera de conclusión del presente subtema, se puede afirmar que el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno vulnera el núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado, y por ende, es inconstitucional.

Si bien es cierto que se ha podido determinar la inconstitucionalidad del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, hay que tener presente que esta medida fue adoptada para preservar el interés general del Estado, ya que a través de la misma se busca prevenir las prácticas de evasión de tributos por parte de los contribuyentes. De lo antes dicho surge otra incógnita, ¿es posible limitar o vulnerar un derecho fundamental para preservar el interés general del Estado? Abordaremos esta incógnita en el siguiente subtema.

RESTRICCIONES DEL DERECHO FUNDAMENTAL AL SECRETO PROFESIONAL DEL ABOGADO ALEGANDO INTERÉS GENERAL DEL ESTADO

Uno de los deberes primordiales del Estado es velar por el interés general, es así que en el artículo 83 de la Constitución de la República de Ecuador (2008) se establece que:

“Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:

7. Promover el bien común y anteponer el interés general al interés particular, conforme al buen vivir.” (Registro Oficial 449 de 20-oct.-2008)

Como se puede denotar en el citado artículo, existe prevalencia del interés general por encima del interés particular del ciudadano. De esta forma, el Estado para poder cumplir su deber de velar por el interés general es dotado de prerrogativas que le permiten cumplir con sus funciones. Una de las prerrogativas de las que goza el Estado es la de la restricción y limitación del ejercicio de derechos fundamentales, o como es conocido doctrinariamente poder de policía. Uno de los ejemplos más claros de limitación del ejercicio de derechos fundamentales por parte del Estado en uso de su prerrogativa de limitación de derechos fundamentales es el de la expropiación de bienes, en el cual, el Estado podrá limitar el derecho de propiedad de los ciudadanos en función de un interés general. Esta teoría de que un derecho puede ser limitado o restringido surge del pensamiento que un derecho jamás podrá ser absoluto, sino más bien limitado. De esta forma lo destaca el Dr. Miguel Hernández Terán (2016) al señalar que:

Las instituciones suelen no ser absolutas. Y los derechos también. El desempeño de los seres humanos en sociedad está sujeto a muchas circunstancias, entre ellas a la realización de los derechos. Es posible que la mejor convivencia social y/o el interés mismo de los administrados los conduzca a ceder o renunciar ciertas ventajas o derechos. La más armoniosa relación con otros sujetos de derecho puede justificar el desprendimiento. (págs. 58-59)

Ahora, si bien es cierto que el interés general prevalece sobre el interés particular, y que por ende, el Estado, para poder cumplir con su deber de velar por el interés general, goza de ciertas prerrogativas que le permiten limitar el ejercicio de derechos fundamentales, estas limitaciones no deben ser discrecionales, sino más bien atenerse a ciertos parámetros o restricciones, como afirma el Dr. Miguel Hernández Terán (2016), “debe haber limitación al poder de limitar los derechos” (págs. 66-67). Es así que varios doctrinarios sostienen que el límite para limitar los derechos es su contenido esencial, es decir que si bien el Estado, en cumplimiento de velar por el interés general puede limitar ciertos derechos, estas limitaciones

solo podrán afectar la zona blanda del derecho, la zona material, pero esta limitación jamás podrá afectar al núcleo esencial del mismo, si esta limitación sobrepasa el núcleo esencial, esta será inconstitucional. Es por esto que las limitaciones del ejercicio de los derechos deben ser efectuadas según a principios de razonabilidad y proporcionalidad, para que de esta forma no se vulnere el contenido esencial del derecho fundamental.

Ahora bien, además de establecer al núcleo esencial del derecho fundamental como limitante hacia la prerrogativa estatal de limitar el ejercicio de derechos fundamentales, Robert Alexy, en su obra Teoría de los derechos fundamentales, propone que en los casos en que entren en conflicto alguna disposición que pretenda salvaguardar el interés general con un derecho fundamental, es preciso someter este conflicto a lo que él llama el principio de proporcionalidad.

De esta forma, Tomás de Domingo Pérez (2010), al explicar los parámetros establecidos por Alexy para someter el conflicto al principio de proporcionalidad, señala lo siguiente:

Si una determinada medida obedece a la realización de un principio –por ejemplo, un bien colectivo- constitucionalmente reconocido, y ello ocasiona una colisión con otro principio –por ejemplo, un determinado derecho fundamental-, el principio de proporcionalidad exige examinar la colisión a la luz de los juicios, máximas o principios –suelen emplearse indistintamente estos terminos- de adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Mediante el juicio de adecuación se examina, por una parte, si el bien colectivo que se pretende alcanzar tiene cobertura constitucional, y, por otra, si la medida es adecuada para alcanzarlo, pues de lo contrario su adopción no estaría justificada. El juicio de necesidad requiere indagar si la medida en cuestión es la menos restrictiva de las posibles y, además, si es absolutamente necesaria para alcanzar el bien colectivo en cuestión o, por lo contrario, existen medidas igualmente adecuadas y carentes de consecuencias lesivas para el derecho fundamental con el que colisiona. Finalmente, el principio de proporcionalidad en sentido estricto exige valor si los beneficios que se derivan de la consecuencia de dicho bien colectivo son mayores que los perjuicios inherentes al sacrificio del derecho fundamental. (págs. 27-28)

Ahora bien, como es evidente, en el problema jurídico del presente trabajo existe una colisión entre dos principios: por un lado, la disposición estatal que pretende prevenir las practicas de evasión de tributos exigiéndole a los abogados revelar información de sus clientes, con aras de salvaguardar el interés general del Estado; y por otro, el derecho fundamental de los abogados a no ser obligados por la autoridad a divulgar y quebrantar el secreto profesional.

Este conflicto, suscitado entre ambos principios, es pertinente someterlo bajo los parámetros propuestos por Alexy, para determinar cual de ellos prevalece sobre el otro.

El principio de adecuación es el primer parámetro al que se someterá el presente conflicto. En líneas anteriores citamos a Tomás De Domingo, quien indicó que lo que busca el principio de adecuación es determinar, primero que nada, si el bien colectivo se encuentra amparado constitucionalmente, y, además, busca determinar si la medida es adecuada para alcanzarlo, ya que de lo contrario, la medida no estaría justificada.

Ahora, es importante destacar que la disposición que se encuentra establecida en el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno es de carácter tributario, y lo que busca es prevenir las practicas de evasión de tributos por parte de los contribuyentes que hayan constituido una sociedad en paraísos fiscales o lugares con menor imposición tributaria. De lo antes dicho, se debe tener en cuenta que ciertos tributos, como es el caso del impuesto, va dirigido hacia el Presupuesto General del Estado, es decir que, mediante la adecuada recaudación de los tributos el Estado puede cumplir, de manera efectiva, sus finalidades, ya que a través de los tributos se generan ingresos permanentes para el Estado, ingresos que permiten la construcción de obras y financiamientos de entidades publicas y, en ciertos casos, privadas.

El artículo 85 de la Constitución de la República del Ecuador (2008) establece que “El Estado garantizará la distribución equitativa y solidaria del presupuesto para la ejecución de las políticas públicas y la prestación de bienes y servicios públicos.” (Registro Oficial 449 de 20-oct.-2008), por lo que se puede afirmar que la disposición que se encuentra plasmada en el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al tener como objeto alcanzar una adecuada recaudación de los tributos, tratando de prevenir la evasión de tributos que estarán dirigidos al Presupuesto General del Estado y que por ende, será utilizado para la ejecución de las políticas publicas y la prestación de servicios públicos, además de servir como medio para alcanzar la redistribución de los ingresos del país, tal como lo señala el artículo 285 de la Constitución de la República del Ecuador, persigue un bien colectivo constitucionalmente amparado.

Ahora bien, el principio de adecuación establece, además, que la medida adoptada debe ser idónea para poder alcanzar el bien común y, así, satisfacer el interés general, de lo contrario no estaría justificada. Ante esta afirmación se puede sostener que el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno sí es adecuado para alcanzar el interés general, ya que, la administración publica, al exigirle a los estudios jurídicos revelar información de las compañías que se encuentran en paraísos fiscales, puede llegar a prevenir posibles evasiones de tributos, ya que al gozar de la información que puedan estar bajo el poder de los abogados de estas

sociedades, sería más fácil detectar las compañías que evaden o pretendan evadir tributos, pudiendo así imponer sanciones a estas compañías, sanciones que puedan ir dirigidas al Presupuesto General del Estado, que a su vez serán dirigidas para la ejecución de las políticas públicas y la prestación de bienes y servicios públicos, salvaguardando así el interés general del Estado.

Con lo antes dicho, podemos sostener que la disposición contemplada en el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno se encuadra dentro del principio de adecuación.

Ahora, con lo que respecta al principio de necesidad, es decir, el principio que tiene como objetivo establecer si la medida que pretende alcanzar el bien colectivo es la menos restrictiva y lesiva para lograr este fin, o, si por el contrario, existen medidas menos lesivas para alcanzarlo, es preciso mencionar que, y como pudimos denotarlo en líneas anteriores, la disposición establecida en el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno vulnera el núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado, por lo que, al vulnerar el núcleo esencial del derecho, es evidente la lesividad de la disposición para el derecho al secreto profesional del abogado. Dicho esto, es menester determinar si esta medida es la menos lesiva de todas las posibles para poder llegar al bien común que pretende alcanzar la citada disposición. Ahora es importante tener en cuenta que esta medida es subsidiaria y se aplica únicamente en casos en que el contribuyente no otorgara de manera directa a la administración tributaria dicha información, tal como lo establece el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto del 16 de abril de 2016, promulgada el 13 de junio del 2016, la cual en su disposición general cuarta dispone que:

CUARTA.- Obligación de informar.- La obligación de informar bajo juramento sobre la creación, uso y propiedad de sociedades extranjeras domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos, establecida en el segundo inciso del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, solo será exigible a los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, dentro de un proceso de determinación tributaria, de manera subsidiaria, cuando el contribuyente no haya brindado esta información directamente a la Administración Tributaria. (Registro Oficial Suplemento 774 de 13-jun.-2016)

Ahora bien, considero que la administración tributaria podría obtener la información requerida sin necesidad de ordenarle a los estudios jurídicos a proporcionarla en los casos en que el contribuyente no la otorgara de manera directa, una de ellas es insistirle al propio

contribuyente que las proporcione, adoptando medidas contra este en los casos en que no entregara dicha información, ya sean sanciones pecuniarias e inclusive con orden de allanamiento si es que se tienen pruebas contundentes de que existe evasión de impuestos realizados por este contribuyente, sin necesidad de vulnerar el derecho al secreto profesional del abogado. Se podría, también, adoptar medidas en contra de terceros que puedan poseer esta información, y que su revelación no atente contra el derecho al secreto profesional, de conformidad con el artículo 98 del Código tributario del Ecuador (2005), el cual, en su inciso primero dispone que:

Art. 98.- Deberes de terceros.- Siempre que la autoridad competente de la respectiva administración tributaria lo ordene, cualquier persona natural, por sí o como representante de una persona jurídica, o de ente económico sin personalidad jurídica, en los términos de los artículos 24 y 27 de este Código, estará obligada a comparecer como testigo, a proporcionar informes o exhibir documentos que existieran en su poder, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto. (Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005)

Por lo antes dicho, puedo concluir que la disposición contemplada en el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aunque sea una disposición orientada a ser subsidiaria, no es la disposición menos lesiva que se podría aplicar para poder alcanzar el interés general o el bien común, ya que la administración tributaria podría adoptar medidas menos restrictivas dirigidas hacia el contribuyente o hacia terceros que posean información y que no gocen del derecho al secreto profesional, consiguiendo así la información requerida y alcanzando el interés general del Estado, ya que al ordenarle a los estudios jurídicos la divulgación del secreto profesional con aras de obtener información del contribuyente, no solo se vulnera y es lesivo para el derecho al secreto profesional del abogado, sino también para otros derechos fundamentales, tales como el derecho a la intimidad o el derecho a la defensa. Por tal razón, y a mi criterio, la disposición que se analiza en el presente trabajo no satisface el principio de necesidad propuesto por Alexy.

Por último, el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, visto bajo el análisis del principio de proporcionalidad en sentido estricto, es decir, aquel que determina si los beneficios que se obtienen de la medida que busca alcanzar el interés general del Estado son mayores que los perjuicios que se tienen al momento del sacrificio de un derecho fundamental, se puede mencionar que los beneficios obtenidos por la presente disposición no son mayores al sacrificio, ya que, no solo se habla del sacrificio a la confianza del cliente y de la colectividad

hacia los profesionales del derecho que se obtiene como resultado de la vulneración al derecho al secreto profesional del abogado, sino que también se sacrifica el derecho al libre ejercicio de la profesión del abogado, ya que le impediría desempeñarse en su profesión de una manera adecuada. Además, se sacrificaría el derecho a la defensa del cliente, así también como su derecho a la intimidad.

La presente disposición no solamente es lesiva para varios derechos fundamentales, sino que también contraviene el deber primordial del Estado como garante y protector de los derechos, tal como lo expresa la Constitución de la República del Ecuador (2008) en su artículo 11, numeral 9, al sostener que “el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.” (Registro Oficial 449 de 20-oct.-2008). Es por esto que se puede afirmar que del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, disposición que pretende alcanzar un bien colectivo, se obtienen más perjuicios que beneficios, y que se vulneran varios derechos fundamentales y no permite que el Estado cumpla con su deber primordial, por lo que la citada disposición no se encuentra dentro del parámetro del principio de proporcionalidad en sentido estricto.

Con lo antes dicho, y como a manera de conclusión del presente subtema, es pertinente mencionar que sostener que el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno se encuentra justificada, ya que busca alcanzar el interés general del Estado, aunque para ello se deba restringir al derecho al secreto profesional del abogado, es una concepción errónea, ya que, y como se pudo observar en el presente subtema, esta disposición, además de vulnerar el limitante esencial de todo derecho que es su contenido o núcleo esencial, está, a pesar de poder ser adecuada, no es ni necesaria ni proporcional, ya que se pueden adoptar otras medidas menos restrictivas que podrían alcanzar el mismo fin, y, además, al adoptar esta medida no solo se vulnera al derecho al secreto profesional del abogado, sino que se incurriría en vulneraciones a otros derechos fundamentales, como el derecho a la defensa, derecho a la intimidad, derecho al libre ejercicio de la profesión, entre otros; por lo cual, cabe recalcar que de la citada disposición se obtienen más perjuicios que beneficios. Por este motivo, no cabe alegar que, en este caso en particular, se justifica la restricción del derecho fundamental al secreto profesional del abogado para alcanzar el bien común o interés general del Estado.

Si bien el estado goza de prerrogativas que le permiten restringir derechos con aras de alcanzar el bien común o interés general, esta restricción debe realizarse en base de parámetros, y no de manera discrecional. Estas limitaciones deben ser razonables, proporcionales, idóneas y, sobre todo, no deben restringir el núcleo esencial del derecho. Si esta disposición llegase a

vulnerar el núcleo esencial del derecho, esta disposición no será justificada y será inconstitucional, como en el presente caso.

ANTINOMÍA ENTRE EL ARTÍCULO 98 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y EL ARTÍCULO 102 DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

El 17 de noviembre del 2004 se promulgó la Ley de Régimen Tributario Interno, la cual, a raíz de la entrada en vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007, (Tercer Suplemento), se le otorgó la jerarquía de Ley Orgánica, de conformidad a su artículo 153, el cual se encuentra dentro del capítulo quinto, relativo a las reformas de las disposiciones generales, transitorias y finales de la Ley de Régimen Tributario Interno, en donde se estableció que “En la Disposición Final Única, luego de la frase: "Las disposiciones de esta Ley" añádase la siguiente: "que tiene la jerarquía de Orgánica.” (Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007) De esta forma, a partir del año 2007 la Ley de Régimen Tributario Interno paso a tener carácter jerárquico de orgánico.

Por su parte, el 14 de junio del 2005 se promulgó el Código Tributario, el cual tenía como objeto regular las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. (Código Tributario, 2005). Al igual que a la Ley de Régimen Tributario Interno, el Código Tributario fue elevado a rango de ley orgánica a partir de la promulgación de la Ley Reformatoria Para la Equidad Tributaria del Ecuador del 29 de diciembre del 2007, el cual, en su disposición final segunda estableció que:

SEGUNDA.- A partir de la publicación de la misma en el Registro Oficial, el Código Tributario tendrá categoría de Ley Orgánica y sus disposiciones prevalecerán sobre cualquier cuerpo de Ley que tenga categoría de General, anterior o posterior, que se le oponga. (Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007)

De esta forma, ambos cuerpos normativos gozaban del estatus de leyes orgánicas. Ahora bien, dentro del Código Tributario (2005) se encuentra un artículo cuyo objeto era regular los deberes que tienen los terceros para con la administración tributaria a la hora de que esta requiera información que estén en poder de estos terceros, sin embargo, el mismo artículo establece que esta disposición no será aplicada cuando este de por medio el secreto profesional. El artículo en cuestión es el 98, el cual establece lo siguiente:

Art. 98.- Deberes de terceros.- Siempre que la autoridad competente de la respectiva administración tributaria lo ordene, cualquier persona natural, por sí o como

representante de una persona jurídica, o de ente económico sin personalidad jurídica, en los términos de los artículos 24 y 27 de este Código, estará obligada a comparecer como testigo, a proporcionar informes o exhibir documentos que existieran en su poder, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto.

No podrá requerirse la información a la que se refiere el inciso anterior, a los ministros del culto, en asuntos relativos a su ministerio; a los profesionales, en cuanto tengan derecho a invocar el secreto profesional; al cónyuge, o conviviente con derecho, y a los parientes dentro del cuarto grado civil de consanguinidad y segundo de afinidad. (Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005)

Como se puede denotar, el citado artículo limita a la administración tributaria para requerir información a los profesionales que tengan derecho al secreto profesional, de conformidad con lo que establece la Constitución de la República del Ecuador.

Ahora, y como se mencionó en líneas anteriores, el 20 de mayo del 2016 entro en vigencia la Ley de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana, en la cual, dentro de su disposición reformativa tercera, la cual reforma al artículo 102 de la ley de Régimen Tributario Interno, estableció en su inciso segundo que:

...Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, están obligados a informar bajo juramento a la Administración Tributaria de conformidad con las formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos. Cada incumplimiento de esta norma será sancionado con una multa de hasta 10 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiera lugar. (Registro Oficial Suplemento 759 de 20-may.-2016)

De esta forma, surge una evidente antinomia entre ambas leyes orgánicas, ya que, mientras el Código Tributario establece en su artículo 98 que se prohíbe exigirles información a los profesionales que gozan del derecho al secreto profesional, el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que los estudios jurídicos están obligados a divulgar bajo juramento a la administración tributaria acerca de información de sociedades que se encuentren ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicción de menor imposición, lo que es una evidente contradicción con el artículo 98 del Código Tributario.

Ahora, basándonos en los criterios propuestos por Norberto Bobbio en su libro Teoría General del Derecho para determinar y resolver las antinomias de las leyes, esto es, resolver las

antinomías teniendo en cuenta el carácter jerárquico, cronológico y especial de las normas, se puede deducir que al tratarse de leyes que se encuentran en un mismo nivel jerárquico, la solución más viable es resolver la antinomia en base al criterio de cronología, esto es, la ley posterior prevalece sobre la ley anterior, en este caso concreto, el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno prevalece sobre el artículo 98 del Código Tributario, ya que el primero fue dictado en el 2016 y el segundo en el 2005. Sin embargo, mediante Sentencia de la Corte Constitucional N.º 010-18-SIN-CC, publicada en Registro Oficial Suplemento 57 de 24 de Julio del 2018, se declaró la inconstitucionalidad por el fondo de la frase "que tiene la jerarquía de Orgánica" que fue agregada por el artículo 153 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, por contravenir el artículo 133 de la Constitución de la República del Ecuador, en donde, el tribunal constitucional estableció que:

La Ley de Régimen Tributario Interno no se encuentra relacionada con la organización y funcionamiento de las instituciones creadas por la Constatación; no regula el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales', tampoco se encuentra relacionada con la organización, competencias* facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados y finalmente se colige que no regula el régimen de partidos políticos y el sistema electoral, con lo cual la categorización de ley orgánica, realizada por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador emitida en el año 2007, no encuentra sustento constitucional. (pág. 122)

Con lo antes dicho, la Ley de Régimen Tributario Interno dejó de tener carácter de orgánico y pasó a ser una ley ordinaria, por lo tanto, nos encontramos ante una antinomia entre una ley jerárquicamente superior y una ley jerárquicamente inferior. Dicho esto, para resolver este conflicto, es preciso aplicar el criterio jerárquico propuesto por Bobbio, esto es, la ley jerárquicamente superior prevalece sobre la inferior, en este caso en concreto, el artículo 98 del Código Tributario prevalece sobre el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Este mismo precepto es el que dispone la Constitución de la República del Ecuador (2008), en su artículo 425, el cual establece el orden jerárquico de los cuerpos normativos y la forma en que deben ser resueltos los conflictos que se generen entre normas de distintas jerarquías. El artículo en cuestión establece que:

Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados (Registro Oficial 449 de 20-oct.-2008)

Así, el Código Tributario, al ser un código orgánico, tiene mayor jerarquía sobre la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que este es una ley ordinaria y, como lo dispone el artículo 425 de la Constitución, se aplicará la norma jerárquicamente superior por sobre la norma inferior, en este caso, el Código Tributario se encuentra por encima de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Con lo antes dicho, y como conclusión del presente capítulo, podemos destacar que el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, además de ser una disposición inconstitucional, ya que vulnera al núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado; y, al no encontrarse justificada la limitación del derecho al secreto profesional del abogado al no ser una medida razonable ni proporcional, su vigencia en nuestro ordenamiento jurídico es totalmente innecesaria, ya que siempre se vera enfrentada con artículo 98 del Código Tributario, el cual, al ser una ley jerárquicamente superior, siempre prevalecerá por encima del artículo 102 de la ley de Régimen Tributario Interno.

CONCLUSIONES

A manera de conclusión del presente trabajo es pertinente realizar las siguientes afirmaciones:

- La estructura de los derechos fundamentales se encuentra compuesta por dos zonas. La primera es su zona periférica y externa, la cual puede ser restringida y afectada por alguna disposición, acto u omisión. La segunda zona que compone al derecho fundamental es su núcleo o contenido esencial, el cual, es aquella parte del derecho que le otorga sentido a este, sin la cual el derecho no podría ser ejercido de una manera adecuada y goza de un carácter de infranqueable e inquebrantable. Es en el momento en que una disposición, acto u omisión transgrede este núcleo o contenido esencial que se considera que existe vulneración del derecho fundamental.
- El derecho al secreto profesional del abogado, al ser el derecho que tiene el abogado a no ser obligado por parte de alguna autoridad a divulgar la información proporcionada

por su cliente en virtud de la relación profesional que se genera entre ambos, tiene como pilar fundamental y característico la confianza que el cliente deposita sobre el abogado en razón de su profesión. Es esta confianza el núcleo esencial del derecho al secreto profesional, ya que sin este el derecho al secreto profesional del abogado no podría ser ejercido de una manera adecuada.

- El artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al ordenarle a los estudios jurídicos, so pena de sanción, a informar bajo juramento a la administración tributaria acerca de la creación, uso y propiedad de las sociedades que se encuentran ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos, obliga a los abogados a divulgar la información proporcionada por su cliente en virtud de la relación que se genera entre ambos, quebrantado así la confianza depositada por su cliente, vulnerando, además, el núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado, contradiciendo lo establecido en el artículo 20 de la Constitución de la República del Ecuador, por lo que esta disposición es inconstitucional.
- Si bien es cierto que el Estado, en razón de su deber de salvaguardar el interés general, goza de prerrogativas que le permiten limitar o restringir derechos fundamentales, estas limitaciones, para que se consideren justificadas, deben ser realizadas bajo parámetros que respeten criterios de necesidad, proporcionalidad, razonabilidad, adecuación y, sobre todo, que respeten y no afecten el núcleo o contenido esencial de los derechos fundamentales. El artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno no cumple con tales parámetros, siendo, inclusive, una disposición que afecta al núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado, por lo que la limitación del derecho al secreto profesional del abogado que se contempla en el citado artículo, no se considera justificado, aunque tenga como fin alcanzar el interés general del Estado.
- Frente al conflicto que existe entre el artículo 98 del Código Tributario, el cual dispone que la administración tributaria no podrá solicitar información a aquellos profesionales que gozan del derecho al secreto profesional, entre esos a los abogados; y el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual obliga a los estudios jurídicos a informar a la administración tributaria acerca de las compañías que estos representan y se encuentran ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos; prevalecerá la disposición contemplada en el Código Tributario por sobre la disposición que se encuentra en la Ley de Régimen Tributario Interno, de conformidad con el artículo 425 de la Constitución de la

República del Ecuador, ya que la primera goza de estatus de ley orgánica, mientras que la segunda se trata de una ley ordinaria. De esta forma sería innecesario e ineficaz la vigencia del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

RECOMENDACIONES

Una vez determinada la vulneración al derecho al secreto profesional del abogado por parte del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la cual fue reformada por la Ley de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana del año 2016, cabe hacer las siguientes recomendaciones:

- Interponer una acción pública de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional del Ecuador, quien es el tribunal competente para ejercer el control constitucional abstracto y resolverla, en virtud a lo establecido en el artículo 436, numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador y el artículo 75, numeral 1, literal c, alegando la inconstitucionalidad de la disposición reformativa tercera de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana, la cual reforma al artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Proponer ante la Asamblea Nacional del Ecuador, como máximo órgano de la Función Legislativa, la derogatoria de la disposición tercera de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana, la cual reforma al artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en ejercicio de la iniciativa popular normativa, contemplada en el artículo 103 de la Constitución de la República del Ecuador, con el objetivo de que se elimine el segundo inciso del actual artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y que, de esta manera, vuelva a estar tipificado de la misma forma que se encontraba antes de la entrada en vigencia de la Ley de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana. El artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004) actual dispone que:

Art. 102. -Responsabilidad de los auditores externos, promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos.-

Los auditores externos están obligados, bajo juramento, a incluir en los dictámenes que emitan sobre los estados financieros de las sociedades que auditan, una opinión respecto del cumplimiento por estas de sus obligaciones como sujetos pasivos de obligaciones tributarias. La opinión inexacta o infundada que un auditor externo emita en relación con lo establecido en este

artículo, lo hará responsable y dará ocasión a que el Director General del Servicio de Rentas Internas solicite a los organismos de control, según corresponda, la aplicación de la respectiva sanción por falta de idoneidad en sus funciones, sin perjuicio de las otras sanciones que procedan según lo establecido en el Código Orgánico Integral Penal.

Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, están obligados a informar bajo juramento a la Administración Tributaria de conformidad con las formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos. Cada incumplimiento de esta norma será sancionado con una multa de hasta 10 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiera lugar. (Registro Oficial Suplemento No. 463)

Y con la derogatoria establecería simplemente lo siguiente:

Art. 102. -Responsabilidad de los auditores externos, promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos.- Los auditores externos están obligados, bajo juramento, a incluir en los dictámenes que emitan sobre los estados financieros de las sociedades que auditan, una opinión respecto del cumplimiento por estas de sus obligaciones como sujetos pasivos de obligaciones tributarias. La opinión inexacta o infundada que un auditor externo emita en relación con lo establecido en este artículo, lo hará responsable y dará ocasión a que el Director General del Servicio de Rentas Internas solicite a los organismos de control, según corresponda, la aplicación de la respectiva sanción por falta de idoneidad en sus funciones, sin perjuicio de las otras sanciones que procedan según lo establecido en el Código Orgánico Integral Penal.

REFERENCIAS

- Alexy, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de estudios constitucionales.
- Andino, J. (2014). *El Secreto Profesional del Abogado en el Proceso Civil*. Barcelona: J.M. Bosch Editor.
- Arroyo, A. (1980). *El secreto profesional del abogado y del notario*. Mexico D.F: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Bobbio, N. (1992). *Teoría General del derecho*. Bogotá: Editorial Temis.
- Carrera, H. (1963). *El secreto profesional del abogado (estudio teórico y práctico)*. Santiago de Chile: Editorial del Pacífico S.A.
- Código de Ética Profesional del Abogado. (22 de Febrero de 1969). Guayaquil, Guayas, Ecuador: Federación Nacional de Abogados del Ecuador.
- Código Penal. (22 de Enero de 1971). Registro Oficial Suplemento 147 de 22-ene.-1971. *Del prevaricato*. Quito, Pichincha, Ecuador.
- Código Tributario. (14 de Junio de 2005). Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005. *Deberes formales del contribuyente o responsable*. Quito, Pichincha, Ecuador.
- Constitución de la República del Ecuador. (20 de Octubre de 2008). Registro Oficial 449 de 20-oct.-2008. Montecristi, Manabí, Ecuador.
- Cruz, O. (2018). *El secreto profesional del abogado en México*. Mexico D.F: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Del Rosal, R. (2017). La ética del abogado. *Abogacía española*, 42.
- Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 10, literal d y párrafo 1º (parcial), 24 (parcial) y 25 de la Ley 1164 de 2007., Sentencia C-756/08 (Corte Constitucional de la República de Colombia 30 de Julio de 2008).
- Gamarra, R., Uceda, R., & Gianella, G. (2011). *Secreto profesional: Análisis y perspectiva desde la medicina, el periodismo y el derecho*. Lima: Promsex.

- Hernández, M. (2016). *El contenido esencial de los derechos: Doctrina y jurisprudencia*. Quito: Cevallos editora jurídica.
- Ley de Régimen Tributario Interno. (17 de Noviembre de 2004). Registro Oficial Suplemento No. 463. *Disposiciones generales*. Quito, Pichincha, Ecuador.
- Ley Fundamental para la República Federal de Alemania. (1949 de Mayo de 1949). Boletín Oficial Federal, con fecha 23 de mayo de 1949. *Restricción de los derechos fundamentales*. Bonn, Alemania.
- Ley Orgánica De La Función Judicial. (11 de Septiembre de 1974). Registro Oficial 636 de 11-sep.-1974. *De los Doctores en Jurisprudencia y Abogados*. Quito, Pichincha, Ecuador.
- Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana. (20 de Mayo de 2016). Registro Oficial Suplemento 759 de 20-may.-2016. *Disposiciones reformativas*. Quito, Pichincha, Ecuador.
- Ley Reformativa Para La Equidad Tributaria En El Ecuador. (29 de Diciembre de 2007). Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007. *Sobre las disposiciones generales, transitorias y finales de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito, Pichincha, Ecuador.
- Martinez-Pujalte, A., & De Domingo, T. (2010). *Los derechos fundamentales en el sistema constitucional. Teoría general e implicaciones prácticas*. Lima: Palestra Editores.
- Mullerat, R. (1997). Los diversos enfoques del secreto profesional del abogado y sus excepciones en los Estado Unidos de América. *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, 2108-2116.
- Novoa, E. (1944). La obligación jurídica del secreto profesional. *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, 85.
- Pereira, C. (2014). Aproximación jurídica al contenido y alcance del núcleo esencial del derecho fundamental a la libertad individual en el constitucionalismo colombiano. *Revista Temas Socio Jurídicos*, 72.
- Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el

Terremoto del 16 de abril de 2016. (13 de Junio de 2016). Registro Oficial Suplemento 774 de 13-jun.-2016. *Disposiciones generales*. Quito, Pichincha, Ecuador.

Rigo, J. (1988). *El secreto profesional de abogados y procuradores en España*. Barcelona: Librería Bosch.

Sentencia N.º 010-18-SIN-CC, Casos Nros. 0010-08-TC V 0014-09-IN ACUMULADOS (Corte Constitucional del Ecuador 24 de Julio de 2018).

Sotomayor, J. (2007). *El secreto profesiona*. Mexico D.F.: PORRÚA.



**Presidencia
de la República
del Ecuador**



**Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes**



SENESCYT

Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Hernández Coello, Sergio Xavier** con C.C: # 0931627459 autor del trabajo de titulación: **Análisis jurídico del derecho al secreto profesional del abogado y su posible vulneración por el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno** previo a la obtención del título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, **10 de febrero de 2020**

f. _____

Hernández Coello, Sergio Xavier

C.C: 0931627456



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA			
FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN			
TEMA Y SUBTEMA:	Análisis jurídico del derecho al secreto profesional del abogado y su posible vulneración por el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno		
AUTOR(ES)	Sergio Xavier Hernández Coello		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Johnny Dagoberto De La Pared Darquea		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Jurisprudencia		
CARRERA:	Derecho		
TITULO OBTENIDO:	Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	10 de febrero de 2020	No. DE PÁGINAS:	41
ÁREAS TEMÁTICAS:	Derecho Constitucional, Derecho Tributario, Derecho Administrativo		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Secreto profesional, derecho fundamental, núcleo esencial, vulneración, interés general, antinomía.		
RESUMEN/ABSTRACT:	<p>El presente trabajo de titulación tiene como eje central determinar si el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al ordenarle a los estudios jurídicos a informar a la administración tributaria acerca del uso, creación y la propiedad de sociedades que se encuentran ubicadas en paraísos fiscales, vulnera el derecho al secreto profesional del abogado. Para poder resolver el problema jurídico planteado en el presente trabajo, fue pertinente abordar en el capítulo primero aspectos generales de la figura del secreto profesional del abogado, tal como diversas definiciones del secreto profesional elaboradas desde diferentes enfoques. Así mismo, se analiza los antecedentes jurídicos de la figura del secreto profesional, así como su naturaleza jurídica y las diversas teorías que buscan precisar la fuente de la obligación de guardar el secreto profesional del abogado. En el capítulo segundo nos centramos en determinar si existe vulneración al derecho al secreto profesional del abogado por parte del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Para esto fue pertinente analizar la estructura de los derechos fundamentales, así como también determinar el núcleo esencial del derecho al secreto profesional del abogado. Así mismo, en el capítulo segundo se abordó la posibilidad de limitar un derecho fundamental con el objetivo de alcanzar el interés general. Por último, se abordó, también la antinomía que existe entre el artículo 98 de Código Tributario y el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, determinando los mecanismos para resolver el conflicto entre ambos artículos</p>		
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: 0986359571	E-mail: sergio_sx96@hotmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE)::	Nombre: Maritza Ginette Reynoso Gaute		
	Teléfono: 0994602774		
	E-mail: maritzareynosodewright@gmail.com		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			