



pp 22 - 43

Las medidas cautelares en materia tributaria: ¿un problema de inconstitucionalidad?

*Precautionary measures in tax matters:
Is it an unconstitutionality problem?*

MSc. Jimmy Alberto Valarezo Román,
jimmyvr22@hotmail.com

Fecha de ingreso: 05/11/18
Fecha de aprobación: 20/07/19

RESUMEN

El presente trabajo tuvo como objetivo principal establecer un análisis comparativo entre la doctrina y la jurisprudencia nacional e internacional en relación a derechos fundamentales como la proporcionalidad y la propiedad privada frente al establecimiento de medidas cautelares en materia

tributaria. La metodología empleada en el proceso de estudio, fue la aplicación de una investigación exploratoria, a partir del análisis de documentos, y que se materializó por medio del derecho comparado. Los instrumentos utilizados fueron la revisión bibliográfica sistemática, a fin de integrar conocimientos y de esta forma determinar las



particularidades de cada precepto. En los resultados obtenidos, las medidas precautelatorias, desde la perspectiva en que fueron investigadas como objeto de análisis, restringen el ejercicio de principios tan esenciales como el de proporcionalidad y de derechos como el de propiedad privada. Como conclusión, se determinó que no es objeto de cuestionamiento la facultad de iniciar procesos coactivos que enviste a la Administración Pública, sin embargo, la fijación de medidas inobservando principios y derechos constitucionales, trae consigo la afectación y detrimento en el patrimonio del sujeto pasivo.

Palabras claves:

procesos coactivos, medida cautelar, proporcionalidad, propiedad privada.

ABSTRACT

The main objective of this paper is to do a comparative analysis between national and international doctrine and jurisprudence in relation to fundamental rights such as proportionality and private property against the establishment

of precautionary measures in tax matters. The methodology used in the study was the application of an exploratory research, based on the analysis of documents, and materialized through comparative law. The instruments used were the systematic bibliographical review in order to integrate knowledge and in this way determine the particularities of each precept. In the results obtained, precautionary measures, from the perspective of this research, restrict the exercise of such essential principles as proportionality and rights such as private property. As a conclusion, it was determined that the power to initiate coercive processes that is invested in public administration is not questioned; however, instituting measures without observing constitutional principles and rights, results in an impact on and the detriment of the estate of the taxpayer.

Keywords:

coercive processes, precautionary measure, proportionality, private property.



Introducción

Antes de iniciar la discusión se debe analizar los contenidos e implicaciones de varios principios y derechos constitucionales, entre ellos, lo concerniente a la proporcionalidad y la propiedad privada, con el ánimo de determinar si existe afectación de los mismos por la vigencia y aplicación de las medidas cautelares que son dispuestas por una institución pública acreedora, como la prohibición de salida del país, la de enajenación de bienes, la retención de fondos en entidades del sistema financiero nacional, etc., dispuestas en el artículo 164 del Código Tributario (en adelante CT).

Resulta de trascendental importancia indagar en aquello, puesto que existen dos situaciones, a primera vista, que el legislador no haya procurado la creación de la norma actual que regula estos mecanismos en forma proporcional; en segundo lugar, que la inobservancia por parte de la administración de principios constitucionales trae consigo la afectación de derechos constitucionales, como los referidos anteriormente. En

este sentido, cabe remitirse a los pronunciamientos del máximo órgano de interpretación y control constitucional, que sirven como antecedente del presente trabajo, puesto que en la sentencia número 146-14-SEP-CC, se incorpora lo relativo al derecho a la propiedad, a fin de determinar la constitucionalidad o no de los preceptos que rigen las medidas cautelares en materia tributaria. En términos generales, las medidas cautelares se conciben como lo determina Moreano Valdivia (2014):

Las medidas cautelares, en general, se califican de mecanismos procesales facultados por ley. Pueden ser adoptadas por un acreedor a efectos de poder asegurar el cumplimiento de un derecho de crédito u obligación impaga. En el caso de la deuda tributaria significaría que se procura su recuperación (p.44).

Hay que resaltar que la naturaleza jurídica de las medidas cautelares nace de la innegable conexión entre estas medidas provisionales y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva contemplada en las Constituciones de cada país,



como lo manifiesta Ginés (2010). Como se advierte, la problemática se circunscribe en que la aplicación discrecional de las medidas precautelatorias por parte de la administración, podrían en su conjunto afectar el núcleo duro de los derechos fundamentales en perjuicio de los administrados. Se propone como objetivo de este trabajo, confrontar la doctrina y la jurisprudencia, internacional y nacional, en relación a los derechos constitucionales como la proporcionalidad y la propiedad privada frente a la determinación de medidas cautelares de naturaleza tributaria, con el ánimo de identificar la probable existencia de vulneración de los derechos contenidos en la Constitución de la República del Ecuador 2008 (en adelante CRE) al aplicar la norma de rango legal citada.

Por otro lado, sin excluir la perspectiva constitucional, Gallegos establece que las medidas cautelares dentro de la realidad constitucional ecuatoriana se convierten en una importante herramienta para la tutela y protección de los derechos de las personas, toda vez que mediante su implementación se permite evitar la vulneración de derechos o cesar su violación en caso de

haberse producido; aquello va encaminado dentro del paradigma garantista ecuatoriano siendo el fin primigenio del Estado es la tutela y protección de los derechos constitucionales; encontrándose todos los individuos e instituciones en la obligación de proteger a las personas y a la naturaleza en cuanto a los derechos que les asiste (Gallegos, 2013).

Desarrollo

La nueva concepción de Estado en el Ecuador

Referirse al constitucionalismo contemporáneo significa invocar una evolución trascendental en la organización político-jurídica de un determinado Estado, tomando en consideración el antiguo esquema basado en la tendencia ius positivista o como afirma Carbonell (2005), la etapa de positivización de los derechos, que se sustentaba en la ley como fuente principal del Derecho, surgía el denominado Estado legal de derechos, esto es, el Estado sometido a la fuerza de una norma jurídica, la ley. Este tipo de Estado se estructuraba basado en tres elementos, tomando como punto de partida, el reconocimiento de



la ley como jerarquía normativa superior; continuaba con la aplicación del texto constitucional, pero de conformidad a la ley; y finalmente, su fundamento en la jurisprudencia interpretativa de la ley producto de los recursos de casación; criterios vertidos por Zavala (2009). Frente a aquello, en el Ecuador, con la CRE del 2008 se modifica dicha estructura para ser reemplazada por una concepción de Estado constitucional de derechos y justicia, cuyos rasgos básicos implican, reconocer la jerarquía superior de la Constitución. Según Falconí (2014):

La actual Constitución es producto de un cambio que exigía el país, de tal manera que para conocerla y estudiarla hay que tener muy en cuenta la historia política del Ecuador en los últimos diez años, de tal manera que considero que la Carta Magna del 2008 no solamente se refleja y capta la realidad de ese cambio sino que configura y previene el futuro político social de nuestro país, pues en ella se encuentran plasmadas las ideas de la mayoría de nuestro pueblo (p.53).

Así, se pretende adoptar un razonamiento distinto a la antigua concepción de Estado, y es que actualmente la norma jerárquicamente suprema es la Constitución y su aplicación es directa, ejercida también con mecanismos de control como las garantías jurisdiccionales de protección de derechos. En el país, el neoconstitucionalismo constituyó una de las corrientes de pensamiento más importantes y modernas en el proceso de elaboración de la CRE. Influyó notablemente en la elaboración del texto del 2008, con la adecuación de valores que se encuentran constitucionalizados y que, bajo los aciertos de Zagrebelsky (2003), puedan incluso coexistir con principios y reglas, constituyéndose lo que él denomina como constituciones abiertas, que consecuentemente necesitan una labor interpretativa para su correcta aplicación. Adicionalmente, la incorporación de preceptos como el reconocimiento expreso de un catálogo de derechos fundamentales, de principios y específicamente, una nueva jerarquización del sistema de fuentes de derecho basado en la supremacía constitucional conlleva a una nueva forma y noción del Estado, por supuesto



muy desemejante a la contenida en la Carta de 1998, Ávila (2011) cuando señaló que:

El neoconstitucionalismo es una corriente del derecho que ha tomado una inusitada fuerza en nuestra región. Sus promotores admiten que es una teoría en construcción y en constante tensión. Para unos, es una superación y evolución del positivismo jurídico; para otros, es una nueva teoría. Lo cierto es que es una tendencia que promueve cambios en la concepción tradicional y formal del derecho (p.23).

Crterios de adopción de medidas cautelares por parte de la administración

La importancia de abordar el tema relacionado a las medidas cautelares se justifica en el efecto que produce la suspensión de ejecución de procesos coactivos y actos administrativos señalados en los artículos 317 y 324 del Código Orgánico General de Procesos COGEP (2018), en el primer caso se refiere a la posibilidad de rendir caución dentro de un trámite de excepciones a la coactiva ante el

Tribunal Contencioso Tributario para suspender la ejecución de dicho proceso y consigo el cese de las medidas cautelares; y, en el segundo escenario, el hecho de caucionar dentro de un juicio de impugnación ante el mismo órgano jurisdiccional y con ello la abstención de la administración de ejecutar el acto administrativo sancionador, que permitiría iniciar un proceso coactivo junto con la orden de medidas cautelares. Constituye un tema que genera discusión si se toma como punto de partida que la Administración no requiere de trámite previo para la imposición de medidas, lo expuesto en consonancia con lo que determina el artículo 164 del CT, puesto que pueden ser ordenadas en el auto de pago o en lo posterior.

Lo anterior, tomando en consideración que el Código Orgánico General de Procesos COGEP es un cuerpo legal adjetivo con rango de ley orgánica que surgió como solución a las necesidades de implantar un marco procesal en el sistema judicial desde su vigencia en 2016; en que se establecen procedimientos con normas flexibles, adaptables y racionales. Se incluyen varias materias, entre



ellas, las normas específicas sobre el procedimiento contencioso tributario, para hacer efectivos los principios y derechos constitucionales que aseguren la convivencia pacífica de toda la población para promover la competitividad y bienestar de la nación, esperando alcanzar la armonización del sistema procesal a las normas constitucionales y legales, según el criterio de Soria (2016).

En este contexto, resulta pertinente referirse a la sentencia número 009-12-SIN-CC, (Corte Constitucional, 2012) que por acción pública de inconstitucionalidad de norma fue presentada ante la Corte Constitucional ecuatoriana, en lo que respecta a una de las medidas que ampara el ya enunciado artículo 164 del CT, cuya resolución del pleno concluye rechazando la acción y por consiguiente declarando la constitucionalidad de la norma, anteponiendo los criterios de maximización de la política fiscal que detalla el numeral 2 del artículo 285 de la Carta Fundamental; así como exaltando los principios rectores que rigen el sistema tributario al amparo del artículo 300 de la Constitución de la República; y,

como producto de ello, que el Estado debe gozar y estar dotado de un ordenamiento jurídico que le permita desempeñar sus funciones de forma eficiente. La sentencia inferida aduce, además, que el legislador le ha otorgado al funcionario ejecutor la calidad de juez, no como producto de algo fortuito, sino más bien para el ejercicio de las facultades sancionadora y recaudadora, finalizando sus argumentos acotando que no tendría sentido conceder al funcionario ejecutor esa calidad de juez, si el mismo no posee los mecanismos para garantizar el cobro de las deudas al erario.

No obstante, la citada sentencia marcaría una contradicción con el pronunciamiento que el mismo órgano tuvo en la sentencia número 129-13-SEP-CC (Corte Constitucional, 2013) en la que se concluyó que los procesos coactivos no se constituyen técnicamente en un juicio por cuanto no existe una contienda o litigio, a ello se suma el hecho de que quien sustancia el proceso no es juez debido a que no se encuentra ejerciendo una función jurisdiccional de administrar justicia, sino que forman parte de la administración pública.



No se pretende especificar conceptos atinentes a la naturaleza como tal de las medidas cautelares, sino identificar la necesidad real de que éstas cumplan estándares constitucionales para que sean ordenadas por la administración sin que se infrinjan derechos fundamentales del sujeto pasivo. Esa necesidad real de cumplimiento, constituye la idea de que la administración pública tributaria al formar parte del Estado ecuatoriano, está en la obligación de observar y respetar los derechos del administrado, afirmación validada, en principio, por el artículo 11 numeral 9 del texto constitucional que prescribe que es el Estado quien respete y haga respetar los derechos garantizados en la Carta Fundamental; mandato que se ve correlacionado con el numeral 1 del artículo 76 al especificar que toda autoridad administrativa o judicial garantizará el cumplimiento de normas y de derechos de las partes; empero, la Constitución establece una situación de carácter trascendental en el artículo 226 al disponer que la administración pública tiene el deber de hacer efectivo el goce y el ejercicio de los derechos en ella reconocidos.

Las medidas cautelares y su afectación al principio de proporcionalidad

El artículo 164 del CT señala una serie de medidas que podrán ser impuestas por la administración, entre ellas el arraigo o prohibición de ausentarse del país, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes; en teoría, no se determina que la administración deba ordenar todas al mismo momento, porque las medidas precautelatorias deben ser proporcionales, principio instituido en el artículo 76 en su numeral 6 del texto constitucional y que también se establece en el artículo 5 del CT, entendiéndose, que corresponde a la administración estar dotada de criterio y de sumisión al orden constitucional para disponer medidas que no recaigan en afectaciones de los derechos fundamentales de los sujetos pasivos.

En consonancia con lo expuesto, en palabras de Rivero y Granda (2017), la Administración Pública necesariamente debe vincularse incesantemente al rol de proteger y tutelar el pleno ejercicio de los derechos fundamentales. Resulta pertinente, comprender el alcance del principio en mención, la



Corte Interamericana de Derechos Humanos, en casos como Ricardo Canese contra Paraguay o Kimel contra Argentina, en las sentencias de fondo, reparaciones y costas, ha manifestado que en una sociedad democrática es impredecible la observancia que ha de hacerse a los mandatos de optimización como la proporcionalidad; en esta línea argumentativa, la Corte Interamericana ha mantenido que para abordar este tema debe entenderse y aceptarse que los derechos no son absolutos ya que los mismos enfrentan una posibilidad de ser limitados en su ejercicio, pero dicha limitación debe estar sujeta a reglas, requisitos que permitan la no afectación de otros derechos y de esta forma tutelarlos mejor, ampliando el margen de protección, de allí la importancia de que el principio de proporcionalidad no tenga una sumisión restringida en el marco de la ley, sino que debe ser aplicado por autoridades judiciales y administrativas.

Es necesario acotar, que en lo que corresponde al Ecuador, la inferida limitación de derechos se concentra en una atribución otorgada al órgano legislativo por el numeral 1 del artículo 132 de la Constitución de la República,

cuando señala que la Asamblea Nacional podrá regular el ejercicio de derechos por medio de la formación de leyes, aquello que configura la permanencia y conservación del principio de legalidad como parámetro necesario de restricción. Empero, citando nuevamente a Rivero y Granda (2017), sostienen que no se debe confundir el principio de legalidad con reserva de ley, ya que lo que se infiere es que la administración se condiciona a actuar bajo parámetros de juridicidad, esto es, conforme a normas y principios.

Continuando con el pronunciamiento de la Corte Interamericana, particularmente en los casos de medidas restrictivas, los Estados parte están en la obligación de garantizar que, en todo proceso, referente al ejercicio o restricción de derechos, se debe fundamentar la razón para la imposición de tales medidas. Concluye, que las medidas deben adecuarse al principio de proporcionalidad, reconociendo que efectivamente las mismas propenden a una función protectora, pero que aquello no se convierta en un elemento perturbador de proteger su cumplimiento, por ende, la



correcta aplicación implicaría que la medida guarde proporción con el fin a tutelarse.

Por otro lado, la Corte Constitucional del Ecuador ha vislumbrado este principio con matices distintos según la rama del derecho en que pueda ser aplicada, aquello ha devenido en que se dote de mucha versatilidad y utilidad, en lo que tiene relación a la materia tributaria, el principio se concentra en que la imposición o gravamen que nace de la administración sea justa, pero sobre todo que se observen las condiciones y manifestaciones de la riqueza de los sujetos pasivos. En este orden de ideas, cabe hacer referencia a la sentencia número 049-15-SIN-CC (Corte Constitucional, 2015), ya que resulta de trascendental importancia la interpretación que se efectúa sobre los principios que rigen en materia tributaria, tanto los detallados en el artículo 300 de la CRE, así como de otros tantos que a criterio de la Corte, se hayan íntimamente vinculados sin que premie la necesidad de estar expresamente incluidos en la norma; determina que entre ellos se encuentra la proporcionalidad, la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad, pronunciando que se basa en la sentencia

número 004-11-SIN-CC (Corte Constitucional, 2011).

En la sentencia 049-15-SIN-CC (Corte Constitucional, 2015), la Corte realiza una reflexión sobre la equidad correlacionándola con principios como el de generalidad, progresividad, capacidad contributiva y proporcionalidad, siendo éste último el concerniente a la contribución que realiza el sujeto pasivo en función de su efectiva capacidad económica, es decir, debe aportarse con una parte justa y adecuada relativa a sus ingresos. Valores que deben ser fijados observando la aptitud de la persona, garantizando lo justo y lo legítimo. Culmina la Corte, indicando que la equidad y la proporcionalidad deben entenderse como uno solo, cuyo instrumento principal es tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Este principio de equidad debe ser considerado, en términos de Villegas (2002), como el sustento propio de la justicia y en materia tributaria, como garantía constitucional del sujeto pasivo que puede ser antepuesta en situaciones carentes de razonabilidad devenidas de obligaciones de dar que se tornen en injustas.



Ahora bien, identificada la incidencia y transcendencia del principio de proporcionalidad como obligación constitucional de la administración de observar al momento de imponer medidas precautelatorias, debe analizarse si las mismas conllevan implícitas una verdadera carga excesiva que nace de la administración en contra del administrado y si además se podría concluir que las mismas son evidentemente discrecionales, lo que afectaría el referido principio constitucional de proporcionalidad. Al amparo de lo alegado, se admite que resulta difícil y controvertido afirmar que existe discrecionalidad en la administración para dictar medidas cautelares dentro de procesos de ejecución coactiva, al analizarlo desde el punto de vista de que la administración pública, por naturaleza, obedece a principios tan imperativos como el de legalidad. Cabría establecer que:

El ejercicio de las potestades discrecionales de la administración comporta un elemento sustancialmente diferente: la inclusión en el proceso aplicativo de la ley de una estimación subjetiva de la

propia Administración con la que se completa el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad o su contenido particular (García de Enterría y Fernández, 2000, p. 463).

En otras palabras, la discrecionalidad se constriñe en la facultad dada a la Administración por una ley a fin de que ésta actúe en espacios y tiempos determinados en función del cumplimiento de sus competencias y propendiendo al interés general. Bajo la dimensión de una función finalista de la administración pública, algunos juristas como Rivero y Granda (2017), llegan a la conclusión de que la discrecionalidad, permite al ente estatal tener mayor capacidad para escoger entre diversas opciones, por supuesto, todas válidas jurídicamente. Aquello que en otros términos se entendería que la discrecionalidad se aplica en sentido que más le permita a la administración cumplir con su rol. No obstante, en palabras de Toscano (2008), desde una visión social, si el actuar de la administración no es suficientemente eficaz, podría devenir en una especie de extorsión al ciudadano.



Derecho a la Propiedad Privada

Cabe mencionar otro derecho en particular, esto es, el derecho a la propiedad. La Convención Americana sobre Derechos Humanos consagra en su artículo 21 el legítimo derecho a la propiedad privada, mismo que garantiza el uso y goce de los bienes de toda persona, así como la subordinación de tales atribuciones ante la ley. La Corte Interamericana de Derechos Humanos en la sentencia de fondo del caso Salvador Chiriboga contra Ecuador, en su párrafo 55, indica que el concepto de propiedad en sentido amplio abarca, entre otros, el uso y goce de los bienes, definidos como cosas materiales apropiables, así como todo derecho que pueda formar parte del patrimonio de una persona, entendidos como derechos que se han incorporado al patrimonio de las personas; particular que se evidencia en casos como Chaparro Álvarez y Lapo Íñiguez en contra del Estado ecuatoriano del 21 de noviembre de 2007; Cinco Pensionistas contra Perú del 28 de febrero de 2003, entre otros.

Más adelante, la Corte manifiesta que deben existir medidas proporcionales que garanticen

los derechos individuales; así también afirman que el Estado puede restringir dicho derecho, pero siempre respetando los principios generales del derecho internacional. Lo más relevante de este pronunciamiento, es el razonamiento que el órgano efectúa al indicar que la restricción de los derechos debe ser proporcional al interés de justicia evitando una afectación a otro derecho; y, que la limitación del derecho a la propiedad debe ser excepcional. En cuanto a la sentencia del caso Chaparro Álvarez y Lapo Íñiguez contra el Ecuador, en el párrafo 193, la Corte ha indicado que las medidas cautelares reales se adoptarán en relación a los bienes de una persona que se presume es inocente, por lo que tales medidas no pueden afectar al sujeto en forma desproporcionada.

Uno de los más recientes desarrollos jurisprudenciales de la Corte Interamericana en lo que conlleva a las medidas cautelares, es la sentencia del 1 de diciembre de 2016 dentro del caso Andrade Salmón contra Bolivia, en que se determina que cuando las inferidas medidas restrictivas reales de carácter pecuniario se constituyan como garantía para el eventual cumplimiento de una



obligación, para la determinación de su monto debe observarse la intensidad de los riesgos, en relación a la proporción: a mayor riesgo procesal, mayor caución; debe prevalecer la situación patrimonial del individuo a fin de que no se convierta imposible su cumplimiento, de lo contrario, de fijarse una cantidad mayor a la situación económica real de la persona, se afecta directamente el derecho a la igualdad formal, el principio de proporcionalidad y el derecho a la propiedad privada.

En lo que conlleva a la realidad ecuatoriana, a partir de la vigencia de la CRE se sustituye la antigua clasificación de los derechos por generaciones, que describía aquellos de primera generación como lo derechos de libertad; en segundo lugar, los económicos, sociales y culturales; y, en el tercer peldaño, los relativos al medio ambiente; para instaurar una uniformidad, tal como lo describe el artículo 11 en su numeral 6 al ordenar que todos los derechos poseen la misma jerarquía. Desde esta perspectiva debe analizarse el derecho a la propiedad en todas sus formas, incluyendo la propiedad privada, con igual preeminencia frente a otros derechos tomando en cuenta su contenido en los

artículos 66 numeral 26 y 321 de la Carta Fundamental. En la sentencia número 146-14-SEP-CC (Corte Constitucional, 2014) se ha determinado que esa facultad de acceder y gozar de los bienes que posee una persona podrá ser limitada de conformidad a las condiciones que establezca la Constitución y la Ley, tal como se argumentó anteriormente, en el Estado ecuatoriano impera la aplicación del principio de reserva de ley otorgado constitucionalmente al órgano legislativo a fin de que en función de sus atribuciones pueda regular los derechos mediante la creación de leyes; en efecto, desde su dimensión constitucional, es un derecho que se encuentra protegido por las garantías constitucionales relacionados con más derechos referentes a la dignidad humana.

Entre todos los puntos abordados se encuentra lo concerniente a las medidas cautelares impuestas por la administración en procesos de ejecución, de lo que se puede extraer que las mismas deben cumplir con estándares constitucionales, ya que las normas de rango constitucional perpetran una imposición a la administración pública de respeto y protección



de derechos de los individuos, lo que le permite a éste último exigir del ente, indistintamente de las medidas cautelares a imponerse en un determinado proceso, la no afectación de garantías constitucionales. En este contexto, debe tenerse claro la importancia de los mandatos constitucionales para con el actuar de la administración y que no devenga en cuestiones ilegítimas hacia el administrado.

Parte de esos estándares es que las medidas sean idóneas, necesarias y proporcionales, puesto que, si se toma por un lado el contenido del 164 del CT y particularmente el sentido que la Corte Constitucional le ha concedido al mismo; y, por otro lado, teniendo como primicia los mandatos constitucionales relativos a la obligación del Estado de respetar y hacer respetar la Constitución, sobre todo el hecho de garantizar a las personas el uso y goce de sus derechos constitucionales, en el caso particular, el deber ser radica en el establecimiento de medidas cautelares que no constituyan desmedro de derechos y por lo tanto resulten proporcionales a la luz de los mandatos de optimización en medida de los casos concretos. De allí, que la administración pública

está en la necesidad de analizar la pertinencia de cada medida para cada proceso; medidas que no resulten lesivas ni empeoren la situación del sujeto pasivo que enfrenta simultáneamente juicios de impugnación y/o excepciones a la coactiva.

Se hizo referencia además, a lo concerniente a la discrecionalidad como medio utilizado por la administración a fin de imponer decisiones, esencialmente en lo que refiere al establecimiento de las medidas cautelares, así, quedó definido que esta llamada discrecionalidad, por sí sola ya entrevé un riesgo, resultando complejo el controlar la actuación y la apreciación subjetiva de la administración para evitar acciones lesivas o provocar agravios contra los administrados, vulnerando así sus garantías constitucionales mínimas. Esta situación merece una crítica en virtud de que, si se adopta una interpretación sistemática del texto constitucional, amparado en el artículo 1 y tomando como piedra angular el principio de proporcionalidad, éste se convierte en esa limitante del actuar discrecional de la administración, en efecto, es tan importante el deber del Estado de cumplir su rol, como su



obligación de respetar y garantizar la no afectación de derechos constitucionales.

En virtud de los contenidos a los que se ha hecho inferencia, se debe determinar si de las apreciaciones que se obtienen sobre la discrecionalidad de la actuación de la administración tributaria, su regulación en base al principio de legalidad y finalmente la presunción de legitimidad y ejecutoriedad que se tiene sobre los actos administrativos, son un argumento fuerte desde la óptica constitucional, para determinar que las medidas cautelares, en primera instancia, cumplen con los requisitos que para el efecto imponen; en segundo lugar, si la administración cumple su rol constitucional de garantizar el principio de proporcionalidad en materia tributaria sobre la imposición de medidas cautelares desde la perspectiva de los casos concretos y orientada a la equidad desde los montos a los que ascienden la deuda y la capacidad económica de los sujetos pasivos; y, finalmente, si la administración por la no observancia de un principio de relevancia como es el de proporcionalidad, aumenta una carga adicional al sujeto, que implica, que además de enfrentar

una deuda cuya legalidad aún puede ser debatida, desde ya, esté limitado patrimonialmente con medidas cautelares impuestas sin un margen de análisis constitucional.

Es conocido que las medidas cautelares son aplicadas en procesos judiciales y administrativos - tributarios, debiendo ser impuestas a la luz de la CRE, conceptualmente la medida cautelar implica un carácter de temporalidad y su finalidad consiste en el aseguramiento del cumplimiento de una eventual obligación, por lo que evidentemente se encuentra sometida a un principio de tal magnitud como el alcance del que se ha dotado a la proporcionalidad, tendiente a establecer individualización tanto del sujeto pasivo así como de la situación de necesidad y la idoneidad de la medida que se ordene, no obstante, dentro de la administración tributaria, dicho principio no es cabalmente respetado, puesto que la determinación de una medida precautelatoria obedece a una representación simbólica y en ciertos casos más bien agravante que se transforma en una obstaculización de carácter patrimonial ejercida sobre el sujeto



pasivo. Nótese, que resulta sencillo apreciar que la administración posee una facultad simplemente extraordinaria y exorbitante, ya que, si se compara esta situación con otro particular o sujeto de derechos, al fisco le es otorgado por imperio de la ley, un privilegio de abstenerse de concurrir a jueces o tribunales de justicia, tanto para el cobro de acreencias y cuanto más para ordenar medidas.

Finalmente, se delineó lo referente al derecho a la propiedad privada, de cuyos postulados se observa que la prestación que se efectúa en materia tributaria naturalmente es de carácter patrimonial (Santos, 2013), por lo que desde el nacimiento de la obligación hasta el cumplimiento de la misma importa un deterioro en el patrimonio de las personas. Partiendo de allí, la desproporcionalidad de las medidas cautelares impuestas por la Administración, puede traer como consecuencia el detrimento en la situación económica y del derecho a la propiedad de la persona, ya que pasa a afectar cuestiones relativas a la dignidad humana. El derecho a la propiedad reconocido y garantizado en todas sus formas conforme lo dispone el artículo 66 numeral 26 en concordancia con el artículo 321

de la Constitución de la República, entre ellas la privada, incluye la idea de que ésta debe cumplir un fin social y ambiental, cuyo contenido esencial radica, como mínimo, en que el Estado garantiza al propietario el uso, goce y disposición sobre sus bienes, sin perjuicio de que el mismo Estado en ejercicio de sus potestades pueda limitar su ejercicio, con excepción, (a) del caso de una expropiación, y, (b) de intervenir en forma confiscatoria. No cabe en todo caso una restricción no necesaria, no idónea y desproporcional sobre la propiedad, ya que se configuraría como un atentado al derecho a la propiedad que tiene el sujeto pasivo.

El contenido esencial del derecho a la propiedad privada además incluye que el propietario pueda, legítimamente, aprovechar económicamente su propiedad, frente a ello: El núcleo de la garantía de la propiedad no puede ser socavado. Dentro de éste se encuentran la utilidad privada, así como la adscripción del objeto de la propiedad a un portador de derechos, que fundamenta la iniciativa privada para el



uso, como también el derecho fundamental de disponer del bien objeto de la propiedad (Schwabe, 2009, p. 434).

Cuando de restricciones de derechos se trata, en el sistema interamericano de protección de derechos humanos, particularmente la Corte Interamericana, así como la Corte Constitucional ecuatoriana, han coincidido en afirmar que en los casos en que se halla inmerso una posible vulneración del derecho a la propiedad privada, la limitación del mismo debe ser ajustado a un ideal de justicia, evitando la trasgresión de otros derechos, por ende, esa restricción del derecho a la propiedad deberá ser excepcional. En circunstancias en que la administración pública disponga una medida cautelar no idónea, no necesaria y desproporcionada que afecten injustificadamente la propiedad de una persona, se quebrantaría la naturaleza y preceptos propios del derecho en referencia.

Conclusión

El presente estudio no ha pretendido únicamente plasmar criterios vertidos por entendidos

en la materia, sino más bien, poder contextualizar el desarrollo jurídico que se desprende de la doctrina y su relación con la jurisprudencia ecuatoriana e internacional, a fin de poder extraer su incidencia con la realidad social, que parte de las decisiones de la Administración Pública frente al impacto que recae sobre los derechos del ciudadano. La institución jurídica a la que se ha hecho mención, efectivamente tiene como sustento el aseguramiento del cobro de acreencias, evitando un grave e irreparable daño al Estado, impidiendo un ocultamiento de bienes y evasión de personas sobre el cumplimiento de sus obligaciones, constituyéndose así como garantía anticipada del fisco para precautelar el cobro de lo adeudado; sin perjuicio de la posibilidad del coactivado de concurrir a los órganos jurisdiccionales con demandas de excepciones a la coactiva o de impugnación para ajusticiar sus derechos. No obstante, se acentúa que las medidas que buscan precautelar el interés público y particularmente aplicado por la Administración Tributaria, de acuerdo con la doctrina, debe observarse los siguientes aspectos:



- a) Que exista verosimilitud del daño invocado; esto es, la apariencia de verdad o de certeza en la obligación cuyo cobro se pretende.
- b) Que exista inminencia de un daño irreparable en contra de aquel que pretende la prestación; esto es, el denominado “peligro en la demora”.
- c) Que el solicitante presente contracautela con el objeto de asegurar al afectado, por medio de una medida cautelar, el resarcimiento de los daños y perjuicios que pueda causar la ejecución de la medida (Moreano Valdivia, 2014, p. 45).

En efecto, se prevé que si bien la Administración posee la facultad de ordenar las medidas descritas en el artículo 164 del CT, estas no pueden estar destinadas a ocasionar perjuicios al administrado al imponer un mecanismo que sea gravoso. A lo expuesto se suma, que desde la esfera constitucional, se ha transitado a nuevos contextos que cambian íntegramente la óptica y pensamiento sobre el Estado, así como su objetivo primordial.

En términos de Baca (2011), la Constitución y sus elementos deben ser considerados como la reivindicación de ciertos sectores de la población basado en aquellos derechos que ahora componen la estructura misma de la nación “independientes de toda jerarquización de primera, segunda y tercera generación” (p.6), reincide en que es el Estado el responsable, mediante todos los órganos que lo conforman, de la correcta actuación y protección de los derechos.

Se concluye, consecuentemente, que no es objeto de cuestionamiento la facultad de iniciar procesos coactivos que enviste a la Administración, sin embargo, las medidas cautelares que se dictan dentro de los mismos recaen en ser completamente arbitrarias en contra del sujeto pasivo, al no existir una aplicación correcta de la proporcionalidad y por ende de observancia de la norma constitucional y además de ello, porque la administración no se encuentra obligada a efectuar un análisis que tome en cuenta la situación económica del individuo frente a la idoneidad y la necesidad de la medida, implicando un detrimento en su riqueza. Análisis que tampoco se efectúa sobre los



principios constitucionales a los que sí está sujeta la administración, conforme se aportó en el trabajo. Los temas tributarios por sí solos implican una afectación al patrimonio, sin embargo, esta afectación se agrava ante la posibilidad de encontrar casos en que la medida cautelar impuesta empeora la situación del sujeto ya que se haya limitado, inmovilizado, para defenderse de las posibles ilegitimidades que provengan de la administración. El impacto que ha pretendido tener este estudio, se vincula directamente al deber ser de la

Administración Pública, a partir de los hallazgos jurisprudenciales internos y externos, vinculantes y de cumplimiento obligatorio por parte de los entes del Estado. Se considera además que el aporte se concentra no solo en la redacción de temas de interés, sino que se destina a ampliar el margen de apreciación de las normas constitucionales aplicables en materia tributaria, tomando como base la valoración de la dignidad del ser humano mediante el correcto ejercicio de los derechos humanos.

Bibliografía

- Aguirre, G. S. (2014). Derecho Constitucional. Obtenido de Guía Didáctica UTPL: eva1.utpl.edu.ec/file.php/material/243/D10106.pdf/guia
- Alexy, R. (2014). Teoría de los Derechos Fundamentales (2º ed.). (C. B. Pulido, Trad.) Madrid.
- Asamblea Nacional Constituyente. (2008). *Constitución del Ecuador*. Montecristi, Ecuador.
- Asamblea Nacional Constituyente. (2016). *Código Orgánico General de Procesos*. Quito, Ecuador.
- Baca, C. (2011). La Estructura Neoconstitucionalista del Estado Ecuatoriano. Obtenido de <http://bit.ly/2Zg94Dn>



- Carbonell, M. (2005). *Una historia de los derechos fundamentales*. (p. 9). Porrúa, México: CNDH.
- Congreso Nacional. (2005). *Código Tributario*. Quito, Ecuador.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2011). Sentencia No. 004-11-SIN-CC. Quito, Ecuador.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2012). Sentencia No. 009-12-SIN-CC. Quito, Ecuador.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2013). Sentencia No. 129-13-SEP-CC. Quito, Ecuador.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2014). Sentencia No. 146-14-SEP-CC. Quito, Ecuador.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2015). Sentencia No. 049-15-SIN-CC. Quito, Ecuador.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2003). Caso Cinco Pensionistas vs. Perú. San José, Costa Rica.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2004). Caso Ricardo Canese vs. Paraguay. San José, Costa Rica.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2007). Caso Chaparro Álvarez y Lapo Íñiguez vs. Ecuador. San José, Costa Rica.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2008). Caso Kimel vs. Argentina. San José, Costa Rica.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2008). Caso Salvador Chiriboga vs. Ecuador. San José, Costa Rica.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2016). Caso Andrade Salmón vs. Bolivia. San José, Costa Rica.



- Gallegos, C. M. (2013). Manual de Justicia Constitucional Ecuatoriana. (C. d. Corte Constitucional del Ecuador, Ed.) Obtenido de Las medidas cautelares en la realidad constitucional ecuatoriana: eficacia en su aplicación y efectividad de la garantía: http://www.corteconstitucional.gob.ec/images/stories/corte/pdfs/manual_de_justicia_constitucional.pdf
- García de Enterría, E. y Fernández, TR. (2000). *Curso de Derecho Administrativo*. (p. 463). Madrid, España: Civitas.
- Gines, C. A. (Junio de 2010). Naturaleza Jurídica de las Medidas Cautelares. Obtenido de Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid: <http://bit.ly/2ZdtkWe>
- Organización de Estados Americanos. (1969). Convención Americana sobre Derechos Humanos. San José, Costa Rica.
- Rivero, R. y Granda, V. (2017). *Derecho Administrativo*. (p. 39, 148,157). Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional.
- Santos, O. (2013). La obligación de afianzamiento en materia tributaria. *Tópicos contemporáneos del derecho tributario*. (p. 234). Quito, Ecuador: Cevallos.
- Schwabe, J. (2009). *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán*. (p. 433). México DF., México.
- Shive, C. A. (2016). Neoconstitucionalismo y seguridad: análisis del estado de emergencia y del estado de excepción en las constituciones ecuatorianas 1998 y 2008. Obtenido de Instituto de Altos Estudios Nacionales: <http://bit.ly/2ZaLYhB>
- Soria, L. T. (2016). Los Procedimientos Contencioso Tributarios en el Código Orgánico General de Procesos. Obtenido de <http://bit.ly/2Zbz166>
- Toscano, L. (2008). Breve Estudio a la Ley de Equidad Tributaria. En *Revista Novedades Jurídicas*, 26, 10.



- Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. (2017). Derecho Administrativo. Quito.
- Valdivia, C. M. (2014). Algunos Alcances sobre la Facultad Coactiva de la Administración Tributaria. Obtenido de Portal de Revistas UPC: <https://revistas.upc.edu.pe/index.php/economia/article/view/305/270>
- Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. (p. 275). Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Zagrebelsky, G. (2003). *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. (p. 156). Madrid, España: Trotta.
- Zavala, J. (2009). *Apuntes sobre Neoconstitucionalismo, Acciones de Protección y Ponderación, Acción de Inconstitucionalidad, Proceso Constitucional*. (p. 16). Guayaquil, Ecuador.