



*La caución como requisito para suspender los efectos del acto administrativo tributario,  
y su afectación al derecho a la propiedad*

*The bond as a requirement to suspend the effects of the tax administrative act, and its  
affectation to the right to property*

*A fiança como requisito para suspender os efeitos do ato administrativo tributário, e  
sua afetação ao direito de propriedade*

Wilson Napoleón Del Salto-Pazmiño I

[wilsondelsalto@uti.edu.ec](mailto:wilsondelsalto@uti.edu.ec)

<https://orcid.org/0000-0001-6818-0595>

**Correspondencia:** [wilsondelsalto@uti.edu.ec](mailto:wilsondelsalto@uti.edu.ec)

Ciencias de la Sociales y Políticas .  
Artículo de Investigación.

\* **Recibido:** 23 de septiembre de 2023 \* **Aceptado:** 31 de octubre de 2023 \* **Publicado:** 15 de noviembre de 2023

- I. Magister en Derecho mención Derecho Constitucional, Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador, Docente a tiempo completo de la carrera de Derecho de la Universidad Tecnológica Indoamérica, Ecuador.



## Resumen

La caución, de acuerdo al criterio de la Corte Constitucional del Ecuador, es una figura jurídica que permite garantizar el cumplimiento de una obligación tributaria, misma que es un requisito fundamental para suspender los efectos del acto administrativo tributario. El derecho a la propiedad, es un derecho constitucional del que ninguna persona natural o jurídica puede ser privada sin una causa justificada, por tal motivo, el Estado debe brindar protección. Como consecuencia el objetivo fundamental de la indagación es analizar si la caución en materia tributaria afecta al derecho a la propiedad de los ciudadanos y ciudadanas ecuatorianas. La metodología empleada tiene un enfoque cualitativo, inductivo-deductivo, basada en el análisis interpretativo de fuentes bibliográficas y doctrinarias, así como, de sentencias de la Corte Constitucional del Ecuador. Como conclusión, se evidencia la vulneración al derecho a la propiedad por parte del Estado ecuatoriano, al momento de obligar al contribuyente a pagar el 10% de caución como requisito para suspender los efectos del acto administrativo tributario.

**Palabras Clave:** Acto Administrativo Tributario; Caución; Derecho a la Propiedad.

## Summary

The caution, according to the criteria of the Constitutional Court of Ecuador, is a legal figure that allows guaranteeing compliance with a tax obligation, which is a fundamental requirement to suspend the effects of the tax administrative act. The right to property is a constitutional right that no natural or legal person can be deprived of without just cause, for this reason, the State must provide protection. As a consequence, the fundamental objective of the investigation is to analyze whether the caution in tax matters affects the right to property of Ecuadorian citizens. The methodology used has a qualitative, inductive-deductive approach, based on the interpretative analysis of bibliographical and doctrinal sources, as well as the rulings of the Constitutional Court of Ecuador. In conclusion, the violation of the right to property by the Ecuadorian State is evidenced, when forcing the taxpayer to pay the 10% caution as a requirement to suspend the effects of the tax administrative act.

**Keywords:** Tax Administrative Act; Caution; Right to Property.

## Resumo

A fiança, segundo os critérios da Corte Constitucional do Equador, é uma figura jurídica que permite garantir o cumprimento de uma obrigação tributária, requisito fundamental para suspender os efeitos do ato administrativo tributário. O direito de propriedade é um direito constitucional do qual nenhuma pessoa física ou jurídica pode ser privada sem justa causa, por isso, o Estado deve prover proteção. Como consequência, o objetivo fundamental da investigação é analisar se a fiança em matéria tributária afeta o direito de propriedade dos cidadãos equatorianos. A metodologia utilizada tem um enfoque qualitativo, indutivo-dedutivo, com base na análise interpretativa de fontes bibliográficas e doutrinárias, bem como as decisões do Tribunal Constitucional do Equador. Em conclusão, evidencia-se a violação do direito de propriedade por parte do Estado equatoriano, ao obrigar o contribuinte a pagar a caução de 10% como requisito para suspender os efeitos do ato administrativo tributário.

**Palavras-chave:** Ato Administrativo Tributário; Cuidado; Direito de Propriedade.

## Introducción

El inciso final del Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), antes de la reforma de noviembre de 2021 determinaba que:

(...) La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo se tendrá como no presentada y, por consiguiente, ejecutoriado el acto impugnado, ordenará el archivo del proceso.

Dicha disposición fue declarada inconstitucional por la Corte Constitucional del Ecuador, a través de la sentencia 92-15-IN/21 argumentando que, no permite a los administrados obtener una decisión legítima, motivada y argumentada, vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva.

Además, la Corte Constitucional, en la misma sentencia dispone que el último inciso del Art. 324 del COGEP determine lo siguiente:

La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo los efectos del acto impugnado no se suspenderán y se continuará con la tramitación de la causa (Sentencia No.92-15-IN, 2021).

Lo antes dicho, vulnera el derecho de los contribuyentes a la propiedad en todas sus formas, consagrado en el numeral 26 del Art. 66 de la Constitución de la República del Ecuador, dado que,

el Servicio de Rentas Internas (SRI), podrá ejercer su facultad recaudadora para cobrar la obligación tributaria adeudada. Uno de los mecanismos legales que usa la administración tributaria, es el juicio coactivo, con el que se obliga a los contribuyentes a pagar su deuda, para ello, dicta medidas precautelares como: la prohibición de enajenar bienes muebles e inmuebles, la retención de fondos de todas las cuentas que mantenga el contribuyente en las instituciones financieras en el país, la retención de créditos y la prohibición de ausentarse del país (Del Salto, 2021).

En la misma sentencia 92-15-IN/21, la Corte manifestó que, para que se continúe con la tramitación de la causa, una vez calificada la demanda, se debe pagar el 10% de caución que determina la norma, sin embargo, se estaría vulnerando el principio de gratuidad de la justicia y por ende se estaría impidiendo el acceso a la misma, por el hecho de tener que pagar una cierta cantidad de dinero para evitar que se archive una causa. Con lo antes dicho, se puede mencionar que, en efecto, tal como establece la Corte, el Código Orgánico General de Procesos, en materia tributaria, determina que el pago de la caución es un mecanismo de suspensión, el cual no debe influir en la continuación del proceso de impugnación, pues al no cumplir con dicho pago, se estaría vulnerando el acceso a la justicia.

La Corte también ha mencionado que, el inciso final del Art. 324 del COGEP, imposibilita resolver el fondo del asunto, puesto que, si en el plazo establecido en dicha norma el administrado no paga la caución, la causa se archivará y esto impedirá tutelar de manera efectiva el derecho del actor y obviamente no contará con una decisión legítima, motivada y argumentada.

Empero, si la Corte Constitucional, por una parte, ha declarado la inconstitucionalidad del inciso final del Art. 324 del COGEP, por otra parte, al disponer que el texto de dicho inciso sea sustituido por otro que diga que se rendirá caución solamente cuando el actor quiera que se suspenda los efectos del acto administrativo tributario impugnado, es bastante ilógico, pues cuando el contribuyente impugna un acto, generalmente es porque no está de acuerdo con la decisión de la administración tributaria y por ende se debe suspender los efectos del acto administrativo hasta que el Tribunal Contencioso Tributario resuelva el litigio.

En este sentido, no estamos de acuerdo con lo determinado por la Corte Constitucional, pues si bien es cierto, con la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma antes mencionada, se hace efectivo el derecho de acceso gratuito a la justicia y a la tutela judicial efectiva, el administrado queda en indefensión al no suspenderse los efectos del acto administrativo, dado que la Administración Tributaria lo puede ejecutar mediante el juicio coactivo y con este, comprometer el patrimonio del

contribuyente por la imposición de las medidas cautelares y posterior embargo en caso de no cumplir con el pago de la obligación tributaria que se encuentra impugnada. De esta manera se vulnera el derecho a la propiedad reconocido en la Carta Fundamental.

Analizando la sentencia 92-15-IN/21 podemos evidenciar que la Corte Constitucional del Ecuador está de acuerdo en que el contribuyente pague el 10% de caución, cuando únicamente sea para suspender los efectos del acto administrativo impugnado; por ende, nos preguntamos: ¿Se vulnera el derecho a la propiedad por no pagar la caución cuando se impugna un acto administrativo tributario y este no se suspende de acuerdo a la sentencia antes mencionada?

## **Desarrollo**

### **Los Actos Administrativos Tributarios**

De acuerdo a lo expresado por García y Fernández (2011) los actos administrativos son:

“todo acto jurídico dictado unilateralmente por la Administración y sometido a Derecho Administrativo distinto del reglamento, este debe ir destinado a la creación, modificación, o extinción de una relación jurídica o a la declaración o negación de un derecho, que produzca efectos externos. (p. 569)

García (2015) ha mencionado que:

“... la consideración del acto tributario en su sentido estricto como acto administrativo se referirá única y exclusivamente a aquellos que provengan de la concurrencia de una actividad de la Administración tributaria que derive fundamentalmente y, entre otros, del ejercicio de la potestad para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, para exigir su pago o para imponer sanciones, y que reúna las condiciones para ser calificada como tal que figuran recogidas en la doctrina general del acto administrativo” (p. 7).

El Código Orgánico Administrativo en el Art. 98 define al acto administrativo como:

“... la declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa. Se expedirá por cualquier medio documental, físico o digital y quedará constancia en el expediente administrativo.”

Por su parte, el Art. 83 del Código Tributario establece que son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala.”

Por su parte el Art. 84 del mismo cuerpo legal dispone que: “Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.”

La Corte Constitucional de Colombia (1996) mediante Sentencia C-487/96 ha manifestado que: “el acto administrativo, constituye el modo de actuación jurídica ordinaria de la administración, y se manifiesta a través de las declaraciones unilaterales, creadoras de situaciones jurídicas generales, objetivas y abstractas, o subjetivas particulares y concretas que reconocen derechos o imponen obligaciones a los administrados.”

#### Efectos del Acto Administrativo Tributario

Respecto de los efectos del acto administrativo, MAYER, O. (1982), manifiesta que:

“(…) la declaración que supone el acto administrativo va destinada a adquirir firmeza y asegurar la necesaria estabilidad de las situaciones jurídicas creadas o declaradas por ella misma y que, el poder ejecutivo, en la administración como en la justicia, está vinculado por la sentencia que hubiera dictado, por cada declaración de autoridad en la que él mismo haya dicho lo que debe ser derecho para el caso individual” (p. 103)

Bocanegra (2005) sobre la validez del acto administrativo menciona que:

“El propio Ordenamiento puede determinar con detalle cuál debe ser el contenido concreto de la declaración administrativa, pero también si se ha de producir o no y cuándo, al margen, por supuesto, además, de que el criterio para determinar la validez de un acto administrativo no consiste en comprobar si se ajusta o no a la voluntad del sujeto que actúa sino en verificar si es conforme o no con el Ordenamiento jurídico” (p. 44-45)

Los actos administrativos gozan de un privilegio que cuenta con numerosos límites y excepciones, con lo que se configura la denominada autotutela administrativa de dichos actos, conocida en nuestro sistema jurídico como la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 82 del Código Tributario, con lo que, la Administración Tributaria actúa con ventaja frente al contribuyente ocasionando una desigualdad

en el ámbito jurisdiccional por la presunción de validez del acto administrativo el cual debe cumplirse obligatoriamente.

Queda claro entonces que, una vez emitido un acto administrativo y siempre que este suponga una modificación o creación de ciertas situaciones jurídicas puede ser sometido al control de legalidad a través de la acción de impugnación correspondiente, ante el Tribunal Contencioso Tributario.

Sánchez (2016), menciona que:

Es necesario la existencia de un acto administrativo para que este pueda ser ejecutado, por lo que, se requiere que la administración que emitió dicho acto le haga saber a la persona que no cumple con su obligación, que de continuar con esa actitud y no cumplir en el plazo señalado, se iniciará el procedimiento de ejecución forzosa del acto administrativo (p. 270).

Lo dicho anteriormente en comparación al ordenamiento jurídico ecuatoriano, el procedimiento de ejecución coactiva es el medio por el cual las administraciones tributarias, que tengan competencia coactiva, pueden recaudar los valores adeudados por concepto de tributos. Este procedimiento de ejecución, conocido también como juicio coactivo, permite a la Administración Tributaria exigir el cobro de las obligaciones adeudadas, para lo cual, emitirá el auto de pago correspondiente ordenando al deudor que pague o dimita bienes dentro de 20 días contados desde la citación de dicho auto; además, tiene la facultad de dictar, en el mismo auto o posteriormente, medidas precautelatorias para garantizar el cobro de los valores adeudados, siendo estas el arraigo o la prohibición de ausentarse del país, el secuestro, la retención de fondos o créditos y/o la prohibición de enajenar bienes muebles o inmuebles.

En el mismo orden de ideas, los actos administrativos tributarios son emitidos por las administraciones tributarias luego de haber ejercido su facultad determinadora, es decir, cuando se ha iniciado un proceso de control respecto del incumplimiento de uno de los deberes formales, que tienen los contribuyentes por el ejercicio de su actividad económica. En dicho control la Administración Tributaria puede encontrar diferencias en las declaraciones de impuestos realizadas por los contribuyentes, y, es ahí cuando, previo a varios requerimientos de información y solicitudes para que el contribuyente realice las correcciones del caso, a través de las declaraciones sustitutivas en función de las diferencias detectadas, de no hacerlo, la entidad estatal finaliza el proceso de control emitiendo un acto administrativo, denominado en el Ecuador como Acta de Determinación o Liquidación de Pago, en el cual ordena al administrado a pagar, en un plazo no

mayor a 20 días, el valor de la diferencia detectada más los intereses, multas y recargos que determina el Código Tributario.

De lo dicho, para que un acto administrativo surta efectos legales debe ser notificado en legal y debida forma al interesado, hecho lo cual, correrá el tiempo para que pague el valor determinado por la administración; es así que, en caso de no cumplir con el pago de dicho valor, la Administración Tributaria puede ejecutar el acto administrativo, dado que goza de la presunción de ejecutoriedad, es decir, que dicho acto cumple con las características de un título ejecutivo ya que lleva implícita la orden de cobro para el inicio del juicio coactivo, tal como lo dispone el Art. 160 del Código Tributario ecuatoriano. Sin embargo, el contribuyente puede reclamar, por no estar de acuerdo con dicho monto, a la misma Administración Tributaria a través de un reclamo administrativo con el que se suspende el inicio de la acción coactiva; dicho de otra manera, no se podrá ejecutar el acto administrativo.

Ahora bien, si la Administración Tributaria resuelve negar el reclamo administrativo, el contribuyente puede impugnar dicha resolución en la vía contenciosa tributaria, para lo cual, el inciso final del Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, antes de la reforma, disponía que:

(...) La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo se tendrá como no presentada y por consiguiente, ejecutoriado el acto impugnado, ordenará el archivo del proceso.

En este sentido, claramente se vulneraba el derecho al libre acceso a la justicia de forma gratuita, dado que, para que el contribuyente obtenga una sentencia a favor o en contra, debía pagar el valor correspondiente al 10% de la caución de acuerdo a la norma antes citada, caso contrario, la causa sería archivada. Es así que, al presentarse una demanda de inconstitucionalidad a la parte final del artículo antes mencionado, la Corte Constitucional del Ecuador mediante sentencia No.92-15-IN-21, ha declarado su inconstitucionalidad debido a que “impide a los administrados obtener una decisión legítima, motivada y argumentada, y por tanto vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva” (p. 7).

De la misma manera, la Corte Constitucional del Ecuador ha determinado que:

La caución del 10% que se presente deberá ser considerada, exclusivamente, como un mecanismo que tiene por finalidad suspender los efectos del acto impugnado y, en caso de que no se caucione

el porcentaje contemplado en la ley, no se impedirá que el proceso continúe, garantizándose así la tutela judicial efectiva. (p. 7)

Si bien la Corte determina que la caución se pagará únicamente para suspender los efectos del acto administrativo impugnado, queda claro que, de no hacerlo, el proceso en la vía contenciosa continuará, pero no se suspenderán los efectos de dicho acto, esto quiere decir que, la institución pública tributaria bien puede ejercer su facultad recaudadora iniciando el juicio coactivo en contra del contribuyente, ordenando las medidas precautelatorias antes referidas y concediéndole el tiempo de 20 días que la norma tributaria establece para que pague o dimita bienes. Vencido dicho tiempo y en caso de no existir el pago de la obligación, la administración pública ejecutará las medidas cautelares impuestas ordenando el embargo de los bienes del contribuyente que cubran el valor adeudado.

En este orden de ideas, el contribuyente perderá todos sus bienes o una parte de ellos, pues de manera arbitraria, cubierta de legalidad, la administración tributaria cumple con uno de sus objetivos principales que es la recaudación de tributos, haciendo efectivos los principios constitucionales de eficacia de la administración pública y de financiación del gasto público (Dictámen de Constitucionalidad No. 03-19-DOP-CC, 2019).

Ahora bien, en el caso de que el Tribunal Contencioso Tributario que conoce el juicio de impugnación del acto administrativo, falla a favor del contribuyente, ¿qué pasa con sus bienes que ya han sido embargados por la administración tributaria?, claramente estaríamos frente a una suerte de inseguridad jurídica para el administrado y con una grave afectación del derecho a la propiedad establecida en nuestra Constitución, dado que, desde que el Servicio de Rentas Internas, a través del juicio coactivo ordena la imposición de medidas precautelares y luego procede con el embargo, todo el patrimonio del contribuyente o una parte de él, deja de ser propiedad privada y pasa a ser propiedad del Estado con el único fin de tener una recaudación efectiva y así cumplir con la financiación del gasto público.

De lo antes expuesto, y con la finalidad de precautelar el derecho a la propiedad, es necesario que se suspendan los efectos del acto administrativo una vez que este sea impugnado ante Tribunal Contencioso Tributario, pues esa era la idea del órgano legislativo cuando se presentó el proyecto de Ley reformativa al Código Orgánico General de Procesos, en el cual se pretendía reformar el Art. 324 de la norma antes mencionada, cuya propuesta era la siguiente: Suspensión del acto impugnado. Con la interposición de la acción contenciosa tributaria se suspende de hecho los

efectos del acto impugnado, por consiguiente, no podrá iniciarse procedimiento de ejecución o acciones coactivas tendientes al cobro de las obligaciones tributarias en discusión (Dictámen de Constitucionalidad No. 03-19-DOP-CC, 2019) (p.40)

Sin embargo, la Corte Constitucional, en el dictamen antes mencionado, ha indicado que procede la objeción por inconstitucionalidad, realizada por el Presidente de República a la reforma al artículo 324 antes descrito, por cuanto afecta a los principios constitucionales de eficacia de la administración pública y de financiación del gasto público contemplados en los artículos 227 y 286 de la Constitución, de ahí que, el pago del 10% de caución se debía cumplir para poder acceder a la justicia y caso de no pagar dicho valor el proceso se archivaba sin obtener una sentencia.

Sobre la caución del 10% de la obligación tributaria impugnada

Sobre la caución, Philip Montesdeoca (2012) menciona que:

La caución es una institución del derecho en general, que ha sido creada como un eficaz medio para otorgar a las obligaciones un mayor grado de seguridad frente a un futuro incumplimiento por parte del obligado, es decir, la caución surge debido a la desconfianza en la sociedad. La caución es el medio que las personas han desarrollado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones contraídas en un inicio (p. 18)

En Ecuador, dentro de la legislación actual se define a la caución como cualquier deber que se adquiere con la finalidad de asegurar otra obligación propia o de un tercero, encontrándose dentro de ella la fianza, la prenda y la hipoteca (Código Civil , 2021). Es así que, la figura jurídica de la caución tiene el objetivo y finalidad de garantizar el cumplimiento de una obligación, contraída con una persona natural o jurídica.

Asimismo, en el período de transición, la Corte Constitucional del Ecuador en la sentencia No. 022-10-SCN-CC respecto a la caución ha señalado lo siguiente:

(...) la exigencia de presentar una caución equivalente al 10% de la cuantía para deducir acciones y recursos contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, tendría al menos dos finalidades para el legislador: una relacionada con impedir el abuso del derecho de acción, es decir, de acudir injustificadamente ante la administración de justicia, contrariando los principios fundamentales de eficacia y eficiencia del aparato judicial, e incluso afectando derechos de terceros que requieren una tutela judicial efectiva; y la otra que pretende imposibilitar la evasión del

cumplimiento de obligaciones tributarias, puesto que si la demanda o pretensión es rechazada en su totalidad, la Administración Tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria.” (p. 8)

Lo antes expuesto, evidencia claramente un fin lógico que se pretende precautelar, por un lado, el abuso del derecho por parte de los contribuyentes y sus patrocinadores al momento de presentar una demanda de impugnación de manera injustificada; y, por otro lado, evitar la evasión tributaria; con este último criterio no estamos de acuerdo, dado que, el pago de la caución no evidencia la eficacia de la administración pública, es simplemente una garantía para acceder a la justicia, de ahí que, como dice la Corte Constitucional, en caso de que el contribuyente pierda el litigio, dicha caución se abonará a la deuda tributaria, quedando un 90% de deuda pendiente por cobrar, para lo cual la administración tributaria deberá ejercer su facultad recaudadora, lo que evidentemente significará un largo período de tiempo para que pueda recaudar el valor adeudado y así ver efectivo el principio de eficacia, pues mientras dure el litigio en el Contencioso Tributario, el Estado no puede hacer uso de dicho valor.

En este sentido, cuando la obligación tributaria, que debe ser satisfecha por los contribuyentes en el tiempo que la normativa tributaria determina, es sometida a un litigio de conocimiento ante el Tribunal Contencioso Tributario, prima el principio de igualdad entre las partes, mismo que es quebrantado por la exigencia del pago previo del 10% de caución a una de ellas, al contribuyente, dentro de la esfera procesal jurisdiccional, pues, a decir de Fariñas (2020)

(...) destruye el inestable equilibrio de las partes litigantes. La posición de supremacía de la Administración Pública, que, como gráficamente se ha dicho, por mucho que consienta en agacharse es siempre un gigante, y sus inmediatas consecuencias (presunción de legitimidad y potestad ejecutoria), se ve reforzada por el solve et repete, obstáculo defensivo de gran envergadura (p. 463).

La figura del solve et repete, que significa pago previo, a decir del autor antes mencionado, reflejaba la implementación de una regla expresa de carácter procesal que debía ser cumplida por los contribuyentes al momento de demandar, es decir, debían cumplir con el pago previo de dicha caución para poder recurrir ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario; esto implica además, una discriminación a los contribuyentes que no son económicamente estables, puesto que, solamente aquellos que puedan realizar el pago previo de la caución, son los que podrán llevar la obligación tributaria a un litigio posterior, mientras que, los que no puedan pagar dicha caución

serán sometidos al ejercicio de la facultad recaudadora de la administración tributaria, sin tener la posibilidad de acudir ante el Tribunal Contencioso Tributario para que conozca y resuelva su caso. Ahora bien, la Corte Constitucional del Ecuador, ha declarado la inconstitucionalidad del inciso final del artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos que decía: "...La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo se tendrá como no presentada y por consiguiente, ejecutoriado el acto impugnado, ordenará el archivo del proceso" esto por cuanto, a decir de la Corte, impide a los administrados obtener una decisión legítima, motivada y argumentada, y por tanto vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva; y, en su defecto, dispuso que inciso final del mencionado artículo diga: "... La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo los efectos del acto impugnado no se suspenderán y se continuará con la tramitación de la causa", indicando que, el pago del 10% de caución deberá considerarse, únicamente, como un medio de suspensión de los efectos del acto administrativo tributario impugnado y, si no se paga la caución, el proceso contencioso no se archivará, es decir, continuará el proceso judicial con la finalidad de garantizar así el derecho a la tutela judicial efectiva. (Sentencia No.92-15-IN, 2021)

Sin embargo, consideramos que, a pesar de que la Corte pretendió garantizar el derecho de acceso gratuito a la justicia y el derecho a la tutela judicial efectiva de los derechos, se perjudicaría aún más a los contribuyentes, por cuanto, como ya se dijo en líneas anteriores, si no se paga el valor de la caución, la Administración Tributaria ejercerá su facultad recaudadora a través del juicio coactivo para hacer ejecutar el cobro de los valores determinados en el acto administrativo impugnado, lo que implica el poder del Estado sobre los bienes del contribuyente, es decir que la propiedad privada del administrado pasaría a ser propiedad pública, dado que el único fin es el de satisfacer las necesidades del Estado, en este sentido, Espadafor "la propiedad del contribuyente no puede ser más pública que privada; por ello sus bienes y derechos no pueden estar nunca en mayor medida al servicio del Fisco que al servicio de aquel. Esta regla se rompería si el sistema tributario llegase a niveles confiscatorios" (Espadafor, 2012)

## **Derecho Constitucional la Propiedad**

Dentro de la presente investigación se ha identificado la posible vulneración del derecho a la propiedad, mismo que se encuentra reconocido en el Art. 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos que garantiza el derecho a la propiedad tanto de forma individual como colectivamente, y, por ende, a no ser privado infundadamente de la misma. Igualmente, en Ecuador, la Constitución reconoce el derecho a la propiedad en todas sus formas, es así que, al encontrarnos dentro de un Estado constitucional, se ha visto la necesidad de analizar y profundizar en el derecho constitucional a la propiedad.

El derecho a la propiedad de acuerdo con la tradición, ha sido un derecho absoluto, exclusivo y perdurable, mismo que permite al propietario disfrutar, utilizar y decidir del bien.

En el mismo orden de ideas, es importante destacar el Convenio Europeo de Derechos Humanos, que en su Art. 1 consagra el derecho a la propiedad de la siguiente manera:

Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas (Convenio Europeo de Derechos Humanos, 1950).

Según Espadafor (2012), el derecho a la propiedad es un derecho constitucional que debe ser protegido, por ello la necesidad de realizar un estudio interpretativo desde el punto de vista de no confiscatoriedad, por cuanto por parte del Estado se ha llegado a considerar que la propiedad puede llegar a ser confiscada.

Para Rey (1994) existen dos formas de justificar la transgresión al derecho a la propiedad, la primera enfocada en el principio de finalidad, siendo que la vulneración del derecho sea argumentada por favorecer al interés general de la sociedad como la declaración de utilidad pública, y, la segunda el principio de legalidad, que explica que la injerencia debe ser justificada legalmente, siendo la norma positivada una garantía de ilegalidad o arbitrariedad por parte del Estado.

Además, es importante destacar que, según Valarezo (2019) las medidas precautelatorias en materia tributaria, como el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes, vulneran los principios de proporcionalidad, y el derecho a la

propiedad privada, trayendo como consecuencia el menoscabo del patrimonio del sujeto pasivo y por ende la vulneración de derechos constitucionales.

El mismo autor explica que en el Ecuador, varias decisiones emitidas por la Administración Pública van en contra de los derechos de los ciudadanos, todo esto por asegurar el cobro de impuestos, es por eso que, a pesar de que las medidas cautelares pretenden garantizar el bienestar común en lo que refiere a la Administración Tributaria, se debe analizar algunos aspectos que son: a) Que se pueda corroborar la verdad de la obligación, b) Que exista riesgo en el pago de la obligación.

Siguiendo la secuencia, cualquier medida que sea impuesta por la Administración tiene que respetar los derechos constitucionales, evitando causar un daño grave en el administrado, ya que incluso el Estado es el mayor responsable de la defensa y garantía de los derechos. Por lo tanto, debe existir proporcionalidad al momento de emitir medidas, sin dejar a un lado la norma suprema y el respeto a la misma. Se concluye de tal manera que en materia tributaria se suelen transgredir los derechos patrimoniales del legitimado pasivo, incluso empeorando la situación del mismo y dejando a un lado la dignidad del ser humano y el acatamiento de los derechos humanos (2019).

### **Discusión de resultados**

El presente trabajo es de mucha relevancia en el sistema jurídico ecuatoriano, pues con la sentencia No. 92-15-IN/21 de la Corte Constitucional del Ecuador se ha precautelado el derecho de acceso gratuito a la justicia y a la tutela judicial efectiva de los sujetos pasivos o contribuyentes que al no estar de acuerdo con los actos administrativos tributarios deciden impugnarlos ante el Tribunal Contencioso Tributario con el fin de un tercero imparcial dirima el conflicto entre el Estado y el contribuyente; sin embargo, no se ha precautelado el derecho a la propiedad reconocido en la Constitución de la República del Ecuador como un derecho de libertad fundamental de toda persona que dice:

“Se reconoce y garantizará a las personas: El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas.” (Art. 66 numeral 26)

De igual manera, la Declaración Universal de Derechos Humanos reconoce el derecho a la propiedad estableciendo que toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente y que nadie será privado arbitrariamente de la misma. También la Convención Americana sobre

Derechos Humanos (Pacto de San José) reconoce el derecho a la propiedad estableciendo que toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes y que ninguna persona puede ser privada de ellos, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.

Con lo dicho, se evidencia que los criterios de la Corte Constitucional del Ecuador en la sentencia No. 014-10-SCN-CC así como en el dictamen No. G03-19-DOP-CC es que la obligación de pagar el 10% de caución no genera un costo/gasto que perjudique al contribuyente, dado que dicho monto es reembolsable por cuanto se lo deposita únicamente como garantía; además de que prima la presunción de legitimidad y ejecutividad de los actos administrativos, que solamente pueden ser debilitados cuando se acepte los recursos administrativos o demandas de impugnación ante el Tribunal Contencioso Tributario, por tal razón, en la acción de impugnación se dispone el pago de la caución con el fin de suspender la ejecución del acto administrativo, pues de no hacerlo, se afectaría los principios constitucionales de eficacia de la administración pública y de financiación del gasto público.

Si bien la Corte justifica el pago de la caución, el mismo criterio mantiene en la sentencia materia de nuestro estudio, al decir que “De la lectura de la disposición impugnada se identifica que si se entiende la norma como la obligación de pagar la caución para acceder a la administración de justicia (no para suspender el acto administrativo), se estaría poniendo un obstáculo de carácter económico para que pueda conocerse la pretensión de la demanda”; es decir, según el análisis de la Corte, todo depende de la lectura de la norma y de cómo se la entiende para decir si se vulnera o no un derecho, lo que resulta novedoso toda vez que, una norma debe ser entendida en su literalidad y no en beneficio de uno u otro interesado.

Es evidente que el criterio de la Corte Constitucional del Ecuador provocará un gran impacto en las impugnaciones que realicen los contribuyentes en contra de los actos administrativos emanados por la administración tributaria, pues si bien no se suspenderá el proceso y la causa continuará su trámite legal, a pesar de que el actor no haya pagado la caución, los efectos del acto administrativo impugnado no se suspenderá y por ende, la Administración Tributaria ejercerá su facultad recaudadora y lo ejecutará a través del juicio coactivo, generando un perjuicio al contribuyente por la posible pérdida de su patrimonio, sin dejar de lado la posible intranquilidad que sin lugar a dudas afectará su derecho a la salud psíquica, por cuanto deberá lidiar con la Administración Pública,

tanto en sede contencioso tributaria como en sede administrativa por una misma obligación tributaria, lo que evidentemente le generará un gran perjuicio económico.

### **Conclusión**

Con el nuevo paradigma constitucional en el Ecuador, basado en el neoconstitucionalismo, se exige a todas las juezas y jueces, a los funcionarios y servidores públicos y a todas las personas en particular a respetar la Constitución y los derechos reconocidos en ella de manera efectiva, y en este caso concreto, el derecho a la propiedad en todas sus formas como uno de los derechos constitucionales o fundamentales de los particulares, que se ve vulnerado por la obligación que tiene el contribuyente de pagar el 10% de caución como requisito para suspender los efectos del acto administrativo tributario materia de la impugnación judicial sobre sus legítimos intereses; pues de no hacerlo, no se suspenderán los efectos de dicho acto y por ende, la Administración Tributaria podrá ejercer su facultad recaudadora a través del juicio coactivo con el cual se podrá imponer medidas cautelares en contra de los bienes del contribuyente, mismos que serán sometidos al proceso de remate si no cumple con el pago de lo adeudado en el tiempo establecido, sin importar la decisión que se adopte en la vía judicial.

Por otra parte, bajo el principio de legalidad se sustenta la presunción de firmeza y de ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios, dicha presunción nació con el principio de eficacia de la administración tributaria, por cuanto, anteriormente, dichos actos debían cumplirse únicamente con las decisiones de los jueces que resolvían el litigio entre la entidad pública y el contribuyente; pues la demora en la resolución de la controversia retardaba el ingreso de los impuestos debidos por los contribuyentes y que se encontraban determinados en los actos administrativos impugnados.

En este orden de ideas, se cree que en las actuaciones de la administración tributaria no prima el principio de eficiencia que básicamente es atender las necesidades de los contribuyentes, sino que, prima el principio de eficacia que no es otra cosa que salvaguardar el interés general por sobre el particular, lo que implica sobreponerse ante un contribuyente frente a un tercero que debería ser imparcial y que dirima el conflicto, sin embargo, los actos administrativos tributarios que son sometidos al control de legalidad ante el órgano jurisdiccional competente, gozan de ese privilegio de ser ejecutables, salvo el caso que se haya pagado la caución aludida en el presente trabajo, lo que implica un perjuicio al contribuyente en su patrimonio, ya sea por el valor económico que debe

caucionar o por el peligro de sus bienes en caso de hacerlo; en este último caso, será muy difícil una reparación integral de los daños provocados por la ejecución del acto cuando este haya sido modificado o desechado por los jueces del Tribunal Contencioso Tributario.

Finalmente, podemos decir que, para que se inicie un juicio coactivo el acto administrativo debe estar firme y ejecutoriado, es decir, que no se encuentre pendiente de resolución un reclamo administrativo o una impugnación judicial, pues de lo contrario, se estaría vulnerando las garantías y los derechos de los contribuyentes.

## Referencias

1. Bocanegra Sierra, R. (2005). La Teoría del Acto Administrativo 1era ed. Madrid.
2. Código Civil . (24 de Junio de 2021). Registro Oficial Suplemento 46 . Ecuador.
3. Constitución de la República del Ecuador. (20 de Octubre de 2008). Registro Oficial 449 . Montecristi, Manabí, Ecuador.
4. Convenio Europeo de Derechos Humanos. (4 de Noviembre de 1950). Paris, Europa.
5. Del Salto, W. N. (18 de Enero de 2021). La afectación del derecho constitucional a la propiedad al considerarse la caución como requisito para suspender los efectos del acto administrativo tributario y su ejecución. Análisis de la sentencia 92-15-IN/21. Universidad Tecnológica Indoamerica. Amabato, Tungurahua, Ecuador.
6. Dictámen de Constitucionalidad No. 03-19-DOP-CC. (14 de marzo de 2019). Corte Consttucional del Ecuador. Quito, Pichincha, Ecuador.
7. Espadafor, C. (2012). El derecho de propiedad desde la perspectiva tributaria en un Estado social y democrático de derecho: España en Europa. España.
8. Fariñas, Y. (2020). El solve et repete en el ambiente tributario. Apuntes críticos en torno a las tesis que justifican su exigencia. Dikaion revista de fundamemtación jurídica, 463.
9. García de Enterría, E., & y, F. R. (2011). Curso de Derecho Administrativo. Madrid.
10. José Javier , G. (2015). LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA. Quito.
11. Montesdeoca, P. (2012). El Afianzamiento de las Obligaciones Tributarias de acuerdo . Quito.
12. Rey Martínez, F. (1994). El Derecho a la Propiedad Privada en el Derecho Europeo. Obtenido de

<https://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/2818/DerechoPropiedadPrivada.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

13. Sánchez Saéz, A. J. (2016). La ejecución de los actos administrativos en el derecho español. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 270.
14. Sentencia de Constitucionalidad n° 487/96 . (26 de septiembre de 1996). Referencia: Expediente D-1242. Santa Fé de Bogatá , Colombia.
15. Sentencia No.92-15-IN. (13 de Enero de 2021). Corte Constitucional del Ecuador. Quito, Pichincha, Ecuador.
16. Valarezo Román, J. A. (20 de Julio de 2019). Revista Sarance. Obtenido de Las medidas cautelares en materia tributaria: ¿un problema de inconstitucionalidad?: <https://revistasarance.ioaotavalo.com.ec/index.php/revistasarance/article/view/797/901>

© 2023 por los autores. Este artículo es de acceso abierto y distribuido según los términos y condiciones de la licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>)