

El derecho a la propiedad privada frente a los tributos con efectos confiscatorios

The Right to Private Property in the Face of Taxes with Confiscatory Effects

Pedro Orlando Armijos González

Universidad Nacional de Loja

Loja, Ecuador

pedroarmijos@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-0915-8723>

Artículo de investigación

<https://doi.org/10.32719/26312484.2023.39.7>

Recepción: 30 de junio de 2022

Revisión: 23 de agosto de 2022

Aceptación: 8 de septiembre de 2022

Publicación: 2 de enero de 2023

Licencia Creative Commons



RESUMEN

La confiscación en materia tributaria en la Constitución del Ecuador no está taxativamente prohibida, únicamente la que pueden llegar a soportar inmuebles que hayan sido declarados de utilidad pública y estén siendo expropiados. Ante esta situación, la Corte Constitucional reconoce el principio de no confiscatoriedad, en materia tributaria, señalando que, aunque no haya sido constitucionalizado, el régimen tributario sí es continente del mismo, por consiguiente, las autoridades están en la obligación de aplicarlo y respetarlo permanentemente. En este contexto, pese a que el derecho a la propiedad privada está protegido por la Constitución, existen numerosos casos, principalmente en el plano seccional, que pretenden cobrar tributos excesivos que atentan contra el derecho a la propiedad, desconociendo de forma directa el pronunciamiento de la Corte Constitucional. El irrespeto a la capacidad contributiva de los contribuyentes, de la misma forma como al derecho que estos tienen a que se respete su mínimo vital exento, los coloca en un plano negativo, pues no se atiende a su aptitud real para contribuir, así como tampoco se les otorga la opción de satisfacer sus necesidades básicas, primeramente, sino que se demanda la satisfacción de un tributo excesivo. Finalmente, es menester destacar que el núcleo del derecho a la propiedad privada tiene tres categorías: uso, goce y disposición.

PALABRAS CLAVE: Confiscación; Derecho; Principio; Propiedad; Privado; Tributo; Capacidad; Exención.

ABSTRACT

Confiscation in tax matters in the Ecuadorian Constitution is not strictly prohibited, only which properties suffer from when they are declared of public utility and are expropriated. Faced with this situation, the Constitutional Court recognizes the principle of non-confiscation, in tax matters, indicating that, although it has not been constitutionalized, the tax regime contains it, therefore, authorities are obliged to apply and respect it permanently. In this context, despite the fact that the right to private property is protected by the Constitution, there are numerous cases, mainly at the sectional level, where it is intended to collect excessive taxes that violate the right to property, directly ignoring the pronouncement of the Constitutional Court. The disrespect for taxpayers' ability to pay, in the same way as their right to have their vital minimum exempt respected, places them on a negative status, since their real ability to contribute is not taken into account. In addition, they are also not given the option of satisfying their basic needs first but are demanded the payment of an excessive tax. Finally, it is necessary to point out that the core of the right to private property has

three categories: use, enjoyment, and disposal, as this paper outlines the multilayered nature of this issue.

KEYWORDS: Confiscation; Right; Principle; Property; Private; Tribute; Capacity; Exemption.

FORO

INTRODUCCIÓN

Una vez que el hombre abandonó el nomadismo y optó por los beneficios, que, a su entender, reportaba el sedentarismo, emergió la necesidad de conservar sus propios utensilios de caza y pesca, para utilizarlos de forma exclusiva en sus actividades diarias. En este punto de la historia, la comunidad primitiva era el modo de producción en vigencia. Posteriormente, durante la evolución del feudalismo, que tomó lugar a finales del siglo X y entre los siglos XI y XII, en mayor medida, aparece la patrimonialización del feudo, así como el empleo del término dominio para referirse a lo que hoy en día se conoce como propiedad.¹

Al existir ya la propiedad privada, esta requirió ser protegida, por lo cual el Estado entró en escena, entendiéndose por aquel al lugar material identificado como territorio, al grupo de personas conocido como pueblo o población, así como al poder mismo ejercido por el Estado, reconocido como poder político.² Este último implica coerción, que puede ejercerla el Estado sobre sus habitantes, por intermedio del uso de la fuerza, que viene legitimada por el derecho, que forma parte de los elementos del Estado.³ Entonces, es lógico pensar que, ante la ausencia de alguno de los elementos indicados, no se podría hablar de la existencia de un Estado, pues son los que determinan el mismo.

1. Eduardo Cordero Quinzacara y Eduardo Aldunate Lizana, “Evolución histórica del concepto de propiedad”, *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*, n.º 30 (2008): 360, <https://bit.ly/3ue5dcv>.
2. Georg Jellinek, *Teoría general del Estado* (Buenos Aires: Albatros, 1954), 295.
3. Maurice Duverger, *Instituciones Políticas y Derecho Constitucional* (Barcelona: Ediciones Ariel, 1970), 25.

Una vez que estas instituciones fueron creadas, fue necesaria la aparición de un mecanismo por el cual se regule las actuaciones del gobernante; por ello, Locke dedujo el principio de legalidad y señaló que la protección de las personas y la emisión de normas debe encargarse a entes diferentes, es decir que los poderes deben separarse,⁴ pues si en un soberano convergen los poderes ejecutivo y legislativo, no habría forma de apelar su decisión, exigiendo una reparación, en el evento de que el monarca ocasionare un perjuicio.⁵ Este razonamiento es la base para la separación de poderes que hoy en día las naciones democráticas lo practican.

Con fundamento en este antecedente lacónico, en lo posterior, el estudio se enfoca en analizar si existe o no afectación del derecho al dominio particular por la presencia en el régimen tributario, de normas con rasgos confiscatorios. Para poder llevar a cabo esta tarea, inicialmente se habla de la concepción que se tiene de tributo y propiedad, explicando sus características distintivas y relevantes. Seguidamente, numerosos autores son citados, a fin de presentar diversos puntos de vista sobre el tema en análisis, así como las normas que regulan la propiedad privada y se refieren a la máxima de no confiscatoriedad en el país. Posteriormente, son enunciados diversos casos importantes sometidos a la resolución de la Corte Constitucional Ecuatoriana, en los cuales se trata el tema de la no confiscatoriedad, así como la relevancia que tienen los demás principios tributarios dentro del régimen ecuatoriano. Finalmente, se presentan varias conclusiones a las que el presente esfuerzo académico arriba, como corolario del análisis llevado a cabo.

DEL TRIBUTO Y PROPIEDAD

Inicialmente, es menester advertir que un tributo es una prestación dineraria, compulsiva, impuesta por los sujetos activos con la finalidad de sufragar las expensas públicas.⁶ El Estado por intermedio de sus instituciones, efectúa el cobro voluntario o forzoso de los créditos tributarios que cada ente debe o debía liquidar.

4. James Touchard, *Historia de las Ideas Políticas* (Madrid: Tecnos, 1963), 295.

5. John Locke, *Ensayo sobre el Gobierno Civil* (Barcelona: Ediciones Orbis, 1983), 91.0

6. Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Madrid: Civitas, 2001), 8.

De acuerdo con Jesús Pinillos, la concepción de tributo integra: 1) un sentido genérico y amplio, pues su definición contiene a las contribuciones, tasas e impuestos; 2) es un ingreso público para, a través del gasto, financiar la satisfacción de las necesidades por parte del Estado; 3) se origina en la ley como manifestación del “poder de imperio” y de la máxima de representación popular; y 4) de naturaleza coactiva.⁷ Como acertadamente se indica, el término tributo es el genérico en el cual convergen tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones, cada una poseedora de características propias que las distinguen de entre las demás.

Un impuesto es “un tributo no vinculado, cuyo hecho generador es una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, pues no es necesario que medie ninguna acción de este para que nazca la obligación de pago”.⁸ Una tasa es prestación señalada en la norma, cuyo beneficiario es el Estado, que tiene su origen en la actividad que le interesa a la colectividad y se relaciona al sujeto pasivo, así como por el uso de un bien de dominio público, que, sin importar de ser indispensable para él, sucede como producto de una petición, y para su valor se considera el costo de la actividad, así como el bien y su disponibilidad.⁹ En cuanto a la contribución especial esta es: “la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica”.¹⁰ En el caso específico de la tasa, parece necesario indicar que no siempre existe la petición del interesado para ser beneficiario del servicio.

Seguidamente, una vez conocido el alcance del tributo, conviene citar a Pietro Barcellona, para quien la propiedad privada es un área material, que está fuera de cualquier agrupación, dentro de la cual una persona preconiza su inde-

-
7. Jesús A. Pinillos, “Elementos de la obligación tributaria sustancial del gravamen a los movimientos financieros en Colombia”, *Revista Espacios* 40, n.º 42 (2019): 10, <https://bit.ly/3pSTi1d>. El autor resalta estos puntos en el análisis de la Sentencia C-010, 2018, de la Corte Constitucional Colombiana.
 8. Gabriela Judith Valdivieso Ortega, “El impuesto como mecanismo de garantía constitucional del derecho a un medio ambiente sano en el Ecuador” (tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2016), 121, <https://bit.ly/3Q0Jddb>.
 9. Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* (Bogotá: Temis, 2006), 288.
 10. Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (Ciudad de México: Porrúa, 2008), 344.

pendencia y voluntad.¹¹ Es decir que, en este espacio personal, los individuos son capaces de hacer o dejar de hacer, siempre y cuando, estas actividades no falten a los derechos ajenos.

Ahora bien, cuando al dominio privado le es atribuida la categoría de derecho, este concede al sujeto autoridad vasta sobre un bien, que inicialmente, autoriza una apropiación unitaria, de todos los beneficios que la cosa es apta de proveer.¹² Arturo Alessandri y Manuel Somarriva, resaltan una característica vital del derecho a la propiedad, la exclusividad; de tal forma que los frutos que llegue a producir esta serán atribuibles a quien figure como propietario.

La propiedad vista como un derecho es una prerrogativa compleja de corresponder legalmente, pues no se trata sencillamente de mantener un catastro de propietarios y posesiones, con sus respectivas transferencias y transmisiones de dominio; sino que implica que el Estado garantice su acceso integral y su conservación irrestricta, ante cualquier tipo de amenaza que pudiere llegar a entorpecerlo.

Con relación a lo anterior, Abraham García explica que la Constitución ampara ciertos contenidos del derecho de propiedad, por un lado, la certeza de que no exista ausencia arbitraria; por el otro, los rasgos de uso, disfrute y disposición.¹³ García refiere dos puntos esenciales, el primero, la confiscatoriedad, y el segundo, el núcleo esencial del derecho a la propiedad, cuyos elementos son: uso, goce y disposición de la misma. Sobre el primero de ellos se profundiza mayormente, en lo posterior. Sobre el segundo, en lo referente a las características del derecho de propiedad, la Corte Constitucional Colombiana en la Sentencia C-189 de 2006, le atribuyó las siguientes: pleno, exclusivo, perpetuo, autónomo, irrevocable, real.¹⁴

Con acierto Luis Díez Picazo, refiriéndose a la propiedad privada, ha recalcado que esta mantiene una posición central en el constitucionalismo, por

-
11. Pietro Barcellona, *Diritto Privato e processo economico* (Nápoles: Editorial Jovene, 1973), 142.
 12. Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somarriva Undurraga, *Curso de Derecho Civil*, tomo II, *De los bienes*, 2.^a ed. (Santiago de Chile: Editorial Nascimento, 1957), 135.
 13. Abraham García Chávarri, “La protección constitucional del derecho de propiedad. Alcances sobre sus contenidos esencial y constitucional”, en *Estudios sobre la propiedad*, ed. Giovanni Priori Posada (Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2012), 318-9.
 14. Colombia Corte Constitucional, “Sentencia C-189/06 de 15 de marzo de 2006 (Demanda de inconstitucionalidad)”, *Caso Ludwing Mantilla Castro vs. artículo 13 (parcial) de la Ley 2.^a de 1959*, Expediente D-5948, 15 de marzo de 2006, <https://bit.ly/3NzkYBN>.

el hecho de que no se concibe la libertad sin la propiedad privada.¹⁵ Atractivo enfoque del autor, para quien sin dominio privado no podría existir autonomía. Sin embargo, se estima inconcluso, pues coexisten diversos tipos de propiedad que equivalentemente suministran la garantía material que las personas necesitan para desarrollarse en sociedad.

Entonces, si para Díez Picazo no podría existir la libertad sin la propiedad privada, para José Espinosa el dominio privado, para determinadas personas, es más significativo que la misma libertad, porque a esta categoría se la admite como social y menos individual. Incluso agrega que la confiscación arrebata al particular de un segmento de su dominio, dividendos, debido a una acción estatal, a través de un tributo, lo que obliga a señalar que el poder tributario del Estado debe ser limitado para no transgredir los derechos de las personas.¹⁶ Se evidencia que, para el tratadista, el dominio exclusivo sobre un bien es más representativo socialmente que el mismo derecho a la libertad; cuestión que tampoco es compartida del todo, pues la segunda, si no comparable, resultaría ser más significativa que la primera de ellas, debido a su naturaleza humana, ausente en las cosas.

En este punto, Espinosa orienta los razonamientos subsiguientes cuando re-introduce el tema de la confiscación, al exteriorizar que, por intermedio de esta figura jurídica, valiéndose de un gravamen, el fisco puede despojar a un particular de una parte de su propiedad o ganancias, en virtud de su supremacía tributaria, por lo cual esta debería estar restringida para evitar atropellos contra las prerrogativas de los sujetos, pues existen tributos cuya configuración atenta contra la propiedad, ya que instan exacciones desmesuradas que van en directo detrimento del derecho a conservarla; cuestión que debe preocupar a los legisladores, nacionales y locales.

En esta línea, Ramón Valdés Costa señala que la máxima de no confiscación implica una proscripción que sortea los gravámenes desmesurados, que sobrepasen la capacidad del contribuyente para concurrir en el sostenimiento de las expensas públicas, sin que se afecte su derecho a subsistir decorosamente.¹⁷ Un

15. Luis María Díez Picazo, *Sistema de derechos fundamentales* (Madrid: Editorial Thomson Civitas, 2003), 448.

16. José Alberto Espinosa, *Manual de Derecho Tributario. Primera Parte*, 2.^a ed. (Córdoba: Editorial Advocatus, 2004), 71.

17. Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, 3.^a ed. (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1970), 130.

tributo es confiscatorio, cuando contraviene el derecho a la propiedad, compeliendo al obligado, a recurrir a su patrimonio, con el fin de ser competente para expiar una obligación tributaria. Por ello este principio pondera la necesidad de que no se atente contra el derecho al dominio, con la implementación de cargas fiscales de la miseria. El autor también refiere una categoría fundamental, como es la capacidad contributiva de los obligados para asumir una imposición, la cual, será analizada oportunamente.

Dino Jarach asevera que el Estado en materia tributaria busca cuidar constitucionalmente de mejor forma a la propiedad privada no solo expresándose como una garantía de tipo formal, sino también protegiendo el contenido económico de este derecho. No es admisible que, vía tributo, el sujeto activo despoje al pasivo de su derecho al dominio. Entonces la carga correspondería ser una herramienta que se la emplea de forma indirecta y que desemboca en el mismo resultado, la confiscación de acervos.¹⁸ La protección constitucional de este derecho es inexcusable, para evitar que, a través de medios legítimos, como la imposición, se atente contra la propiedad de los particulares. Debe recordarse que en un sistema jurídico convergen multiplicidad de normas de muy variada índole, lo cual, *prima facie*, no expresa constitucionalidad, pues generalmente, su aplicación revela su contravención a la constitución, ante lo cual, se las debe expulsar del ordenamiento jurídico.

Es evidente que, con la sobreimposición, doble imposición o aplicación de normas tributarias que desembocan en exacciones desmesuradas se atenta contra el derecho a la propiedad, pues a base de gravámenes se pretende agenciar en demasía del contribuyente, compeliéndolo a su insolvencia o quiebra, e inclusive a considerar la comisión de ilícitos.

Resulta crucial puntualizar que, en las naciones situadas en la parte occidente del globo, el sistema tributario permite que los sujetos pasivos formen parte de este y también exista equilibrio social.¹⁹ Es decir que, por intermedio de un sistema tributario eficiente, el contribuyente puede entender su rol en el mismo, mientras que el Estado puede equilibrar las condiciones existentes en el país para sus habitantes, es decir, evitar la perniciosa desigualdad social. Es

18. Dino Jarach, *Curso de derecho tributario*, 3.^a ed. (Buenos Aires: Editorial Cima, 1980), 108.

19. Jesús Ruiz-Huerta y Santiago Díaz de Serralde, "La reforma fiscal: el caso de España en el contexto internacional", en *Gobernanza democrática y fiscal*, dir. Jesús Ruiz-Huerta y Manuel Villoria (Madrid: Editorial Tecnos, 2010), 273.

precisamente por intermedio de una eficiente redistribución de tributos que la avenencia social podría entreverse.

El sistema tributario de un país está constituido por una agrupación de cargas vigentes, de conformidad con las normas de una nación en un tiempo determinado, así como representa más que la simple inclusión de gravámenes, y también implica que las normas constantes marcan el propósito del todo. Estas deben guardar relación entre ellas y el sistema, transmitiendo claramente a las personas el precepto implícito.²⁰ Se resalta el hecho de que los tributos obligatoriamente deben tener una razón de ser, confirmando un propósito. Las normas que los moldean también deben guardar relación con el sistema, pues han de transmitir la intención de su configuración.

En la actualidad, el Ecuador cuenta un régimen tributario, lo cual es una limitante, debido a que existe gran dispersión de normas y un desmesurado número de tributos, cuando lo aconsejable es que existan pocos, pero sistematizados; de esta forma las rentas no disminuyen, pero sí facilitan las actividades de los contribuyentes.

Héctor Villegas señala que, cuando concurren una multiplicidad de tributos, exageradamente, el derecho al dominio se ve trastocado, podría ser en su esencia, con el decrecimiento de su caudal, o en sus propiedades limitándoles la generación de rendimientos.²¹

El caos que genera una imposición desorganizada y que no advierta capacidades personales termina por coartar el derecho a la propiedad privada ilegítimamente, pues esta se ve reducida o sus frutos son utilizados únicamente para honrar cargas. Entonces, es innegable que las medidas fiscales que fijan una restricción material y el hecho generador con sus cualidades particulares deben ser modelados por el principio de capacidad contributiva, equivalente a las verdades pecuniarias o formas de patrimonio considerados como hechos jurídicos que conjeturan la presencia de esa aptitud en el contribuyente.²²

20. José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular*, 12.^a ed. (Madrid: Editorial Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996), 15.

21. Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 10.^a ed. (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2016), 226.

22. José Andrés Octavio, *La realidad económica en el derecho tributario* (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2000), 229.

DE LAS NORMAS RELACIONADAS CON LA PROPIEDAD PRIVADA Y LA NO CONFISCATORIEDAD

En este punto, es pertinente examinar en primera instancia, al principio de capacidad contributiva a la luz del aporte de Francesco Moschetti, para quien esta se condiciona dependiendo de la aptitud económica o el patrimonio de una persona que excede el mínimo elemental, debido a que no es dable participar de las expensas fiscales cuando solo existe lo preciso para expiar necesidades personales.²³ Es decir que se expresa como una aptitud del contribuyente²⁴ que, frente a índices de fortuna y aunada a la voluntad del legislador, adquieren una categoría de imposición. Carlos Palao Taboada complementa esta idea manifestando que es tarea del legislador determinar a esta máxima, asistido de la doctrina y tribunales, el constitucional primariamente.²⁵ Esta determinación implica descender la teoría en las realidades sociales-económicas de las naciones, con el fin de precautelar los derechos de los sujetos pasivos.

El profesor José Vicente Troya, conocedor que la Constitución ecuatoriana no recoge este principio, afirma que este está inmerso y es posible obtenerlo del producto entre la máxima de equidad y progresividad.²⁶ Lo cual implica que su aplicación es demandable, para que así la cooperación del obligado en el sustento de las expensas públicas solo ocurra dentro de sus límites económicos.

Una de las implicaciones de este principio prescribe que en caso alguno el gravamen o gravámenes que un sujeto pasivo deba asumir pueden sobrepasar la razonable aptitud para aportar, pues, de ser el caso, esto afectaría directamente a la propiedad, confiscándola ilegítimamente.²⁷ En el caso específico, este principio delimita el quehacer del legislador, impidiendo la implementación de cargas con rasgos confiscatorios.²⁸

23. Francesco Moschetti, *El principio de capacidad contributiva* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980), 24.

24. Alberto Tarsitano, “El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático”, en *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, coord. Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005), 409.

25. Carlos Palao Taboada, “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 124 (2004): 773, <https://bit.ly/3y5TvSq>.

26. José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones Editorial, 2014), 146.

27. Héctor Villegas, *Manual de Finanzas Públicas* (Buenos Aires: Editorial Depalma, 2000), 208.

28. José Juan Ferreiro Lapatza, “Los principios constitucionales en el orden tributario: la no

Tanto Villegas como Ferreiro Lapatza insisten en un punto: la confiscatoriedad. El primero introduce la figura de la razonabilidad en la capacidad contributiva, como un parámetro útil para evitar que el pago de tributos excesivos pueda terminar repercutiendo sobre la propiedad, es decir arrebátandola de su propietario. Mientras que el segundo alude a que esta máxima restringe la discrecionalidad del legislador nacional o local, despojándole de la opción de fijar cargas confiscatorias.

Cuando la renta, patrimonio o consumo están sobradamente gravados y comprometen la conservación del dominio privado es evidente que las imposiciones han sido dispuestas desatendiendo al principio de capacidad contributiva, pues no reconocen las realidades económicas diferentes de los sujetos pasivos, sino que responden únicamente a la vorágine estatal por recursos.

La capacidad contributiva fija a qué grados de riqueza distintos corresponderá tributar diferenciadamente.²⁹ Es decir, le corresponde valorar la cooperación económica individual para solventar los gastos públicos en relación directa al patrimonio poseído.

Ahora bien, es necesario analizar el accionar del principio del mínimo exento vital, el cual postula que, en el evento de que a una persona no le sea factible asumir sus necesidades más elementales, será lógico pensar que no podrá asumir gravamen tributario alguno, ante lo cual ha de entenderse que, en el evento de que una carga restrinja la satisfacción de necesidades vitales, verbigracia, alimento, vestimenta, vivienda, salud, es conculcadora del derecho al mínimo vital exento.³⁰ Este postulado lógico pregona el respeto hacia la dignidad personal, al puntualizar que no deben exigirse cargas excesivas que vayan en desmedro de los derechos del ser humano.

Sin embargo, también es cierto que no es dable generalizar en el sentido que un bien o servicio específico sea vital, “fuera de los que satisfacen las necesidades vitales más primarias, como los alimentos o el vestido; y aun estos dentro de límites relativamente estrechos. Por el contrario, parece claro que el

confiscatoriedad”, *Revista Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional* (Buenos Aires: Depalma, 2005), 207.

29. José Francisco Carrera Raya, *Manual de Derecho Financiero*, vol. I, *Derecho Financiero y Teoría de los Ingresos Públicos* (Madrid: Editorial Tecnos, 1994), 76.
30. Lucía del Carmen Bolaños Bolaños e Iván Andrés Ordóñez-Castaño, “El mínimo vital como límite al deber de contribuir en Colombia”, *Revista de Derecho*, n.º 54 (2020): 82, <https://bit.ly/3Aou15g>.

carácter irrenunciable o prescindible de los bienes depende de los gustos, la educación, los hábitos o el proyecto de vida de cada individuo”.³¹ Lo que para algunas personas es suntuoso, para otras no lo es o no lo es tanto; no obstante, existen bienes y servicios vitales que no podrían entrar en esta consideración.

Siempre debe contemplarse que los intereses del sujeto activo no siempre guardan relación con los del pasivo, es más, podría insinuarse su contraposición, pues el primero responde a “la pretensión estatal de allegar recursos en la mayor medida posible a sus arcas y, el segundo que es propio del contribuyente, inherente a lograr una imposición equitativa antes que confiscatoria, con pleno respeto a sus derechos”.³² Los intereses respetables del primero deben garantizar las prerrogativas del más débil; por ello, las nuevas imposiciones tributarias solo podrán darse a través de los representantes de los obligados,³³ en virtud del principio *no taxation without representation*.³⁴

Ahora, es menester puntualizar algunos preceptos constitucionales relacionados al tema, iniciando con el deber y responsabilidad de sufragar los gravámenes que la norma prescribe,³⁵ pasando por la garantía y reconocimiento del derecho a la propiedad privada, de entre siete tipos de dominio (pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta).³⁶ Incluso la prohibi-

-
31. Carlos Palao Taboada, *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario* (Madrid: Thomson Reuters Civitas, 2018), 301-2.
 32. César Montaña Galarza, “Ecuador y BEPS de cara al futuro inmediato de la Fiscalidad Internacional”, en *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. Romeo Carpio Rivera, César Montaña Galarza y Pablo Villegas Landázuri (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Ius et Historiæ, Ediciones, 2019), 776.
 33. Emilio Albi Ibáñez y J.L. García Ariznavarreta, *Sistema Fiscal Español* (Barcelona: Ariel, 1996), 5.
 34. Eddy De la Guerra, “Aportes de la Carta Magna a la configuración del deber de contribución al gasto público y sus límites constitucionales”, en *Carta Magna y nuevo constitucionalismo latinoamericano: ¿ruptura o continuismo?*, ed. Claudia Storini (Quito: UASB-E / CEN, 2017), 233. El principio *no taxation without representation*, inicialmente fue “acuñado por la doctrina británica y que implica que los ciudadanos tienen el derecho a participar activamente en los procesos democráticos de discusión de las leyes tributarias, y por tanto de aprobación de los tributos; es así que hoy en día, se puede hablar de un verdadero ‘derecho ciudadano’ que parte a su vez del derecho a la representación legislativa en la toma de decisiones políticas, y que se materializa en el debate y aprobación de tributos, solo mediante ley fiscal”.
 35. Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 83.15.
 36. *Ibíd.*, art. 321.

ción expresa de confiscación de la propiedad,³⁷ cuando esta ha sido declarada de utilidad pública y en proceso de expropiación.

Las disposiciones constitucionales persiguen la tributación, reconociendo el derecho a la propiedad privada y protegiéndola ante cualquier forma ilegítima de privación del dominio. Por lo cual conviene advertir que la prohibición de toda forma de confiscación que postula la Constitución no guarda relación directa con la materia tributaria. No obstante, se configura como una máxima de vigencia en el régimen tributario que busca el respeto al dominio particular, evitando que un tributo erróneamente configurado, inquiete su conservación.

La revisión del artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, acerca de la propiedad privada, también es importante. Primero, porque sostiene que todo ser humano tiene derecho a ella. Segundo, por la no privación de sus bienes, salvo indemnización. Tercero, debido a que la usura y la explotación entre personas debe ser prohibida por la norma.³⁸ La categoría de derecho humano que recae sobre la propiedad privada redimensiona el sentido de su acceso y conservación, debido a que es presentado como una categoría determinante en la vida de los individuos. Si bien es cierto que no contempla la no confiscatoriedad, sí señala categóricamente que no es posible privar de sus bienes a un individuo, salvo que su justo precio sea abonado.

Para concluir con esta sección, de conformidad con el Código Civil, se entiende por dominio al derecho real sobre una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, con arreglo a las normas y en irrestricto respeto de las prerrogativas del otro, en forma unitaria o grupalmente.³⁹ El código refiere al núcleo esencial de este derecho, el cual otorga al propietario, la capacidad de gozar y disponer del dominio sobre un bien, de forma absoluta e indefinidamente.

LA CORTE CONSTITUCIONAL FRENTE A LA CONFISCATORIEDAD

Para empezar, se analiza la sentencia n.º 016-15-SIN-CC, en la que la Corte Constitucional ecuatoriana puntualiza la existencia de otros principios tributa-

37. *Ibid.*, art. 323.

38. Organización de los Estados Americanos, *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, 22 de noviembre de 1969, Convenio 36, <https://bit.ly/3R2SjaU>.

39. Ecuador, *Código Civil*, Registro Oficial 46, Suplemento, 24 junio de 2005, art. 599.

rios que no han sido prescritos en el sistema normativo nacional, jurisprudencia y doctrinal fiscal, que se hallan contenidos en el régimen tributario, no existiendo la necesidad de que la Constitución los reconozca, por lo cual es obligación de la autoridad fiscal respetarlos y aplicarlos. Entre las máximas no incluidas en el texto constitucional están: proporcionalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, que son afines a los principios formulados en el artículo 300 de la Constitución. Agrega que el principio de equidad está estrechamente relacionado con el de no confiscatoriedad, que hace las veces de límite entre contribuir de acuerdo con la capacidad contributiva y no hacerlo, pues, de existir desprendimiento patrimonial a fin de satisfacer un tributo, esto confluye en confiscación, coartando y limitando la propiedad del sujeto pasivo.

Adicionalmente, la Corte analiza al principio de no confiscatoriedad desde dos ángulos, cualitativo y cuantitativo. En el primero, de forma imperfecta el dominio está restringido; por ejemplo, la inobservancia del principio de legalidad deja sin bases a un tributo. En el segundo, la capacidad contributiva del contribuyente es irrespetada, pues la carga fiscal es desmesurada, obligándole al sujeto a recurrir a su riqueza y restar una parte considerable de la misma. Esto menoscaba el ahorro y bonanza financiera del sujeto pasivo. Un cobro desproporcionado implica omisión de la máxima de no confiscatoriedad, coartando la justicia y legalidad como características concluyentes que deben converger en un tributo, consecuentemente, turbando de esta forma al principio de equidad.⁴⁰

En otra sentencia, n.º 004-18-SIN-CC, se afirma que las tasas por ocupación del espacio público atentan contra la máxima de no confiscatoriedad, debido a que el cumplimiento de las tarifas sugiere afectación a la renta o patrimonio del sujeto pasivo, excediéndose la carga tributaria que todo obligado debe asumir. Asimismo, concluye que la municipalidad demandada conculca el principio de equidad, catalogando la imposición como confiscatoria, fuera de proporción y razón; lo cual trastoca en el régimen tributario nacional, la percepción de jus-

40. Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º 0055-14-IN, Sentencia n.º 016-15-SIN-CC*, 13 de mayo de 2015, 9, 12, 13, 18. Registro Oficial 458, Segundo Suplemento, 13 de marzo de 2015. En el caso concreto, la Corte declaró la inconstitucionalidad del artículo 18 de la ordenanza que regula la instalación de postes y líneas de media y baja tensión de línea eléctrica y de telecomunicaciones aéreas y subterráneas del Municipio de Chone, porque contraviene al principio de equidad que está reconocido en el artículo 300 de la constitución. La corte ordenó ajustar las tarifas generadas por las tasas de ocupación del espacio público, pues se incumple el artículo trescientos de la constitución.

ticia e igualdad que debe reinar en la relación entre sujeto activo y pasivo, de conformidad con el artículo 300 de la constitución.⁴¹

Por otra parte, en la sentencia n.º 004-11-SIN-CC se asevera que, cuando un tributo resulta insuficiente, es lógico identificar otras partidas o fuentes, lo cual no se traduce en inconstitucionalidad, pero debe considerarse que, por el incremento de un gravamen, podría sobrevenir la infracción de máximas constitucionales como la de igualdad material, derecho a la propiedad y prohibición de confiscación.⁴² Todas ellas de trascendencia para mantener el equilibrio en el régimen tributario.

Otro pronunciamiento de valía es el contenido en la sentencia n.º 006-13-SIN-CC; aquí la Corte analiza el principio de capacidad contributiva, extrayéndolo de la máxima de equidad, disponiendo además que el régimen tributario debe tener presente la aptitud para contribuir de las personas, estableciendo imposiciones diferenciadas, aplicando de esta manera la equidad vertical y horizontal. Accesoriamente, prescribe que la progresividad se conecta derechamente con la proporcionalidad y capacidad contributiva, acordando que las cargas deben obedecer a la graduación, de conformidad con el patrimonio personal. Estos principios se erigen como límites direccionados a evitar una labor fiscal confiscatoria.⁴³ Así, el principio de no confiscatoriedad y capacidad contributiva hace las veces de límite contra las ínfulas estatales desmesuradas.

-
41. *Ibid.*, en *Caso n.º 0041-16-IN, Sentencia n.º 004-18-SIN-CC*, 4 de abril de 2018, 35. Registro Oficial, Ediciones Constitucionales 57, tomo II, 24 de julio de 2018. La Corte aceptó la demanda de inconstitucionalidad por el fondo, presentada por el representante legal de la compañía OTECEL S. A. Se declaró la inconstitucionalidad de los artículos 2, 9 y 18 de la ordenanza, contenedora de tasas por ocupación de espacio público, y emitida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Santa Ana y reformó algunos artículos.
 42. *Ibid.*, en *Caso n.º 0069-09-IN, Sentencia n.º 004-11-SIN-CC*, 18 de agosto de 2011, 12-3, 17-20. En este pronunciamiento, la Corte desechó la demanda de inconstitucionalidad por el fondo, sustentada por Luis Bustos Aguilar, contra la Ley n.º 70-06, Ley n.º 99-47 reformativa a la Ley n.º 70-06, y Ley n.º 34, que creó el Sistema Hospitalario Docente de la Universidad de Guayaquil. El principio de capacidad contributiva al momento de sustentar la constitucionalidad de una norma fue estudiado, aun cuando este no se encuentra reconocido en la constitución.
 43. *Ibid.*, en *Caso n.º 0036-10-IN ACUMULADOS 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-11-IN y 0033-12-IN, Sentencia n.º 006-13-SIN-CC*, 25 de abril de 2013, 40. Registro Oficial 56, Primer Suplemento, 12 de agosto de 2013. La Corte deniega las acciones públicas de inconstitucionalidad propuestas por varios interesados, preceptuando que el fondo del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno (entre otras normas a las que se hace alusión en el dictamen), no contravienen a la constitución.

Al finalizar esta parte, ajusta citar la sentencia n.º 002-18-SCN-CC, que expresa que la aplicación de reglas inferiores a la Constitución desobedece normas constitucionales, por identificarse la interdependencia de derechos, en relación con la seguridad jurídica. La propiedad y la capacidad contributiva son quebrantadas cuando se exigen valores excesivos, lo cual se produce por la aplicación aislada de las disposiciones.⁴⁴ En este fallo, del derecho a la propiedad, la corte desprende el principio de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

CONCLUSIONES

Finalmente, si bien es cierto que el derecho a la propiedad privada está garantizado constitucionalmente, al punto de encontrarse proscrita su confiscación, esto en la realidad no se verifica íntegramente, debido a que, en el sistema jurídico nacional, en el plano seccional principalmente, convergen normas tributarias que pretenden obtener del contribuyente tributos excesivos que van en franco perjuicio de su derecho al dominio particular. Desafortunadamente, la confiscación en materia tributaria no está taxativamente proscrita constitucionalmente.

La propiedad privada se ve afectada cuando sobre ella pesan gravámenes que no consideran la capacidad contributiva, reduciéndola o disminuyendo significativamente la percepción de frutos, pues estos son destinados a devengar las imposiciones excesivas.

Un tributo tiene efectos confiscatorios cuando conmina a los sujetos pasivos a participar de las expensas públicas, aplicando normas tributarias que carecen de técnica tributaria, económica, legislativa.

Los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad representan límites al accionar del legislador, pues señalan que solo se debe cooperar con el Estado en la medida justa, dentro de las posibilidades de cada obligado, evitando así excesos que lesionen el derecho a la propiedad privada. Por consiguiente, la relación simbiótica entre máximas tributarias es fundamental, pues

44. *Ibid.*, en *Caso n.º 0187-13-CN, Sentencia n.º 002-18-SCN-CC*, 16 de mayo de 2018, 29. La Corte determinó que el Servicio de Rentas Internas aplicó indebidamente la norma, artículos 13 y 17 del Código Tributario, pues lo hizo aisladamente, violentando el derecho a la seguridad jurídica.

actúan como lineamientos para evitar la conculcación de garantías. Así mismo, las normas del régimen tributario deben aplicarse en su integridad, ya que su aplicación parcial o aislada socava los derechos.

No debe olvidarse que el núcleo del derecho a la propiedad privada posee tres categorías: uso, goce y disposición; mientras que las características del derecho de propiedad son: pleno, exclusivo, perpetuo, autónomo, irrevocable, real.

La Corte Constitucional del Ecuador reconoce el principio de no confiscatoriedad, en materia tributaria, estableciendo que el régimen tributario nacional lo contiene y las autoridades deben respetarlo y aplicarlo. Este organismo también añade que el irrespeto al principio de legalidad deja sin bases al tributo, restringiendo al dominio. Un tributo es equitativo cuando en su origen y aplicación se contemplan las máximas de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, razonabilidad, proporcionalidad, progresividad, legalidad y generalidad.

A través de la imposición desmesurada, la propiedad privada es confiscada indirectamente, pues los contribuyentes se ven precisados a buscar recursos para cubrir los tributos debidos, solicitando créditos que demandan la constitución de gravámenes sobre sus bienes para asegurar el pago de la obligación contraída. Desgraciadamente, las facultades coactivas implacables de las administraciones tributarias colaboran en este despropósito.

Finalmente, el respeto al mínimo vital exento guarda estrecha relación con la vida digna garantizada en la Constitución, pues no es aceptable tributar cuando ni siquiera las necesidades más elementales han sido satisfechas. Evidentemente, cuando se exige la satisfacción de tributos desmesurados, no solo el derecho a la propiedad privada es amenazado, sino también la red entera de prerrogativas que procuran amparo al contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

- Albí Ibáñez, Emilio, y J.L. García Ariznavarreta. *Sistema Fiscal Español*. Barcelona: Ariel, 1996.
- Alessandri Rodríguez, Arturo, y Manuel Somarriva Undurraga. *Curso de Derecho Civil*, tomo II, *De los bienes*, 2.^a ed. Santiago de Chile: Editorial Nascimento, 1957.
- Barcellona, Pietro. *Diritto Privato e processo economico*. Nápoles: Editorial Jovene, 1973.

- Bolaños Bolaños, Lucía del Carmen, e Iván Andrés Ordóñez-Castaño. “El mínimo vital como límite al deber de contribuir en Colombia”. *Revista de Derecho*, n.º 54 (2020): 59-88. <https://bit.ly/3Aou15g>.
- Carrera Raya, José Francisco. *Manual de Derecho Financiero*, vol. I, *Derecho Financiero y Teoría de los Ingresos Públicos*. Madrid: Editorial Tecnos, 1994.
- Colombia Corte Constitucional. “Sentencia C-189/06 de 15 de marzo de 2006 (Demanda de inconstitucionalidad)”. En *Caso Ludwing Mantilla Castro vs. artículo 13 (parcial) de la Ley 2.ª de 1959*. Expediente D-5948. 15 de marzo de 2006. <https://bit.ly/3NzkYBN>.
- Cordero Quinzacara, Eduardo, y Eduardo Aldunate Lizana. “Evolución histórica del concepto de propiedad”. *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*, n.º 30 (2008): 345-85. <https://bit.ly/3ue5dcv>.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Ciudad de México: Porrúa, 2008.
- De la Guerra, Eddy María. “Aportes de la Carta Magna a la configuración del deber de contribución al gasto público y sus límites constitucionales”. En *Carta Magna y nuevo constitucionalismo latinoamericano: ¿ruptura o continuismo?*, editado por Claudia Storini, 223-34. Quito: UASB-E / CEN, 2017.
- Díez Picazo, Luis María. *Sistema de derechos fundamentales*. Madrid: Editorial Thomson Civitas, 2003.
- Duverger, Maurice. *Instituciones Políticas y Derecho Constitucional*. Barcelona: Ediciones Ariel, 1970.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Caso n.º 0069-09-IN, Sentencia n.º 004-11-SIN-CC*. 18 de agosto de 2011.
- . En *Caso n.º 0036-10-IN, casos acumulados 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-12-IN y 0033-12-IN, Sentencia n.º 006-13-SIN-CC*. 25 de abril de 2013. Registro Oficial 56, Primer Suplemento, 12 de agosto de 2013.
- . En *Caso n.º 0055-14-IN, Sentencia n.º 016-15-SIN-CC*. 13 de mayo de 2015. Registro Oficial 458, Segundo Suplemento, 13 de marzo de 2015.
- . En *Caso n.º 0187-13-CN, Sentencia n.º 002-18-SCN-CC*. 16 de mayo de 2018.
- . En *Caso n.º 0041-16-IN, Sentencia n.º 004-18-SIN-CC*. 4 de abril de 2018. Registro Oficial, Ediciones Constitucionales 57, tomo II, 24 de julio de 2018.
- Espinosa, José Alberto. *Manual de Derecho Tributario. Primera Parte*, 2.ª ed. Córdoba: Editorial Advocatus, 2004.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de derecho tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular*, 12.ª ed. Madrid: Editorial Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996.

- . “Los principios constitucionales en el orden tributario: la no confiscatoriedad”. *Revista Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Buenos Aires: Depalma, 2005.
- García Chávarri, Abraham. “La protección constitucional del derecho de propiedad. Alcances sobre sus contenidos esencial y constitucional”. En *Estudios sobre la propiedad*, editado por Giovanni Priori Posada, 309-24. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2012.
- Jarach, Dino. *Curso de derecho tributario*, 3.^a ed. Buenos Aires: Editorial Cima, 1980.
- Jellinek, Georg. *Teoría general del Estado*. Buenos Aires: Albatros, 1954.
- Locke, John. *Ensayo sobre el Gobierno Civil*. Barcelona: Ediciones Orbis, 1983.
- Montaño Galarza, César. “Ecuador y BEPS de cara al futuro inmediato de la Fiscalidad Internacional”. En *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coordinado por Romeo Carpio Rivera, César Montaño Galarza y Pablo Villegas Landázuri, 751-81. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Ius et Historiæ Ediciones, 2019.
- Moschetti, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- Octavio, José Andrés. *La realidad económica en el derecho tributario*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2000.
- Organización de los Estados Americanos. *Convención Americana sobre Derechos Humanos*. 22 de noviembre de 1969. Convenio 36. <https://bit.ly/3R2SjaU>.
- Palao Taboada, Carlos. *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Madrid: Thomson Reuters Civitas, 2018.
- . “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 124 (2004): 767-83. <https://bit.ly/3y5TvSq>.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 8.^a ed. Madrid: Editorial Civitas, 2001.
- Pinillos, Jesús A. “Elementos de la obligación tributaria sustancial del gravamen a los movimientos financieros en Colombia”. *Revista Espacios* 40, n.º 42 (2019): 9-18. <https://bit.ly/3pSTi1d>.
- Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá: Temis, 2006.
- Ruiz-Huerta, Jesús, y Santiago Díaz de Seralde. “La reforma fiscal: el caso de España en el contexto internacional”. En *Gobernanza democrática y fiscal*, dirigido por Jesús Ruiz-Huerta y Manuel Villoria, 245-86. Madrid: Editorial Tecnos, 2010.
- Tarsitano, Alberto. “El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático”. En *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, coordinado por Pasquale

- Pistone y Heleno Taveira Torres, 393-422. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- Touchard, James. *Historia de las Ideas Políticas*. Madrid: Tecnos, 1963.
- Troya Jaramillo, José Vicente, y Carmen Amalia Simone Lasso. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones Editorial, 2014.
- Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, 3.^a ed. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1970.
- Valdivieso Ortega, Gabriela Judith. “El impuesto como mecanismo de garantía constitucional del derecho a un medio ambiente sano en el Ecuador”. Tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2016. <https://bit.ly/3Q0Jddb>.
- Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 10.^a ed. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2016.
- . *Manual de Finanzas Públicas*. Buenos Aires: Editorial Depalma, 2000.