



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

IMPLEMENTACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE PELIGRO EN MORA
Y DE APARIENCIA DE BUEN DERECHO PARA LA CORRECTA APLICACIÓN
DE MEDIDAS CAUTELARES EN MATERIA TRIBUTARIA

Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos
establecidos para optar por el título de
Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República

Profesor Guía
Dr. José Dionicio Suing Nagua

Autora
Paulina de Lourdes Estrella Herrera
300072

Año
2015

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con la estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

José Dionicio Suing Nagua
Doctor en Jurisprudencia
C.C.: **170686044-0**

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”.

Paulina de Lourdes Estrella Herrera

C.C.: 172320225-3

AGRADECIMIENTO

A mi tutor, Dr. José Suing, porque mejor que mil días de estudio diligente, es un día con un gran maestro.

Gracias por su paciencia y su dedicación, por creer en mí, incluso cuando la que dudaba era yo. Gracias, por ayudarme a entregar en este trabajo, la mejor versión de mí.

A la Dra. Verónica Jiménez, por sus consejos, su apertura y sencillez.

Gracias por estar siempre dispuesta a compartir conmigo sus conocimientos, y sembrar en mí la curiosidad necesaria para buscar respuestas en todas las instancias.

DEDICATORIA

Por enseñarme a volar para alcanzar mis sueños, y siempre darme una razón para querer volver junto a ellos.

Por enseñarme que un mar tranquilo nunca hizo un buen marinerero.

Por ser las mejores personas que conozco, y las más importantes en mi vida.

Para ustedes, que me hacen la más afortunada del mundo por ser su hija, por tenerlos como padres.

RESUMEN

El presente trabajo se enfoca en la necesidad de reformar el procedimiento administrativo de cobro de créditos tributarios, específicamente en cuanto a la aplicación de medidas cautelares como mecanismo de garantía de cumplimiento de la obligación.

Para el efecto, se realizará un análisis extensivo de los principios y facultades, legalmente atribuidos a la administración tributaria, con el fin de tener claro el alcance de dicha institución frente a los contribuyentes.

Con esto en mente, se desarrolla el procedimiento coactivo tributario vigente en el país, tanto en sede administrativa como judicial, y se procede a analizar la aplicación del Decreto Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado en los procesos coactivos tributarios. El objetivo de este análisis es determinar la incorrecta aplicación de dicho decreto y la necesidad de una reforma en la legislación relativa al procedimiento de cobro coactivo, en materia tributaria.

Finalmente, se analiza la necesidad de que la autoridad administrativa acuda a un tercero imparcial para solicitar la aplicación de medidas cautelares, y la implementación del principio de peligro en mora y de apariencia de buen derecho para la correcta aplicación de medidas cautelares, requisitos que deberán configurarse para su correcta adopción.

ABSTRACT

The following work will be focused on the need to reform the administrative procedure of execution in the field of taxation, particularly, regarding the use of precautionary and preventive measures as a mechanism to guarantee the compliance of tax obligations.

For this purpose, there will be an extensive analysis of the basic principles and faculties that have been legally attributed to tax administrations in Ecuador, with the objective of clarifying the scope of the aforementioned institution regarding taxpayers.

Once this subject has been covered, the next step is to develop the current administrative procedure of execution on tax matters in Ecuador, both at an administrative and judicial level. Subsequently, the application of the Decree-Law of Environmental Improvement and State Income Optimization, is also a main subject of study with the primary objective to determine whether its application is relevant or not in the field of taxation and, specially, in the administrative procedure of execution, which –as we shall see- requires fundamental reforms.

To conclude, this thesis analyzes the need for the administrative taxation authority to turn to the ruling of an impartial outsider in order to request the approval to apply precautionary and preventive measures on the taxpayer, through the implementation of basic tax law principles, such as the danger in delay – *Periculum in mora*- and the smoke in good law, also known as the probability of the alleged claim, or *Fumus Boni Iuris*.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. EL RÉGIMEN Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	3
1.1 PRINCIPIOS APLICABLES AL RÉGIMEN TRIBUTARIO	3
1.1.1 Principio de Legalidad y Reserva de Ley.....	4
1.1.2 Principio de Igualdad, Generalidad y de Capacidad Económica.....	9
1.1.3 Principio de No confiscatoriedad y Suficiencia Recaudatoria.....	15
1.2 FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	18
1.2.1 Facultad Determinadora	19
1.2.2 La Facultad Resolutiva	22
1.2.3 La Facultad Sancionadora	23
1.2.4 La Facultad Recaudatoria.....	26
2. EL PROCEDIMIENTO COACTIVO EN EL ECUADOR	29
2.1 GENERALIDADES DE LA EJECUCIÓN COACTIVA.....	29
2.2 ANÁLISIS DEL COBRO DE CRÉDITOS TRIBUTARIOS.....	31
2.2.1 Emisión del Título de Crédito	32
2.2.1.1 El Título de Crédito.....	32
2.2.1.2 La notificación	34
2.2.1.3 El pago.....	37
2.2.1.4 Las Facilidades de Pago	38
2.2.1.5 Observaciones al Título de Crédito	41
2.2.1.6 No pago.....	43
2.2.2 Emisión del Auto de Pago.....	45
2.2.2.1 La Notificación con el auto de pago	46
2.2.2.2 El Pago y las Facilidades de Pago	47
2.2.2.3 El juicio de excepciones	48

2.2.2.4	Sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario	51
2.2.2.5	Del embargo y el Remate.....	63
2.3	APLICABILIDAD DE LA LEY DE FOMENTO AMBIENTAL EN EL COBRO DE CRÉDITOS TRIBUTARIOS.....	69
2.3.1	Reformas al Código de Procedimiento Civil.....	71
2.3.1.1	Jueces de Coactiva	71
2.3.1.2	Afianzamiento – Consignación.....	72
2.3.1.3	Retroactividad de la Ley.....	74
2.3.2	Aplicación en Derecho Tributario.....	77
3.	APLICACIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES	83
3.1	CONCEPTO	83
3.1.1	Medidas cautelares personales	84
3.1.2	Medidas Cautelares Reales	85
3.1.2.1	El Secuestro de Bienes.....	86
3.1.2.2	La prohibición de enajenar	87
3.1.2.3	La retención de fondos y créditos	89
3.2	PRESUPUESTOS DE APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LA LEGISLACIÓN VIGENTE EN EL ECUADOR	93
3.2.1	Autotutela de la Administración Tributaria	93
3.2.2	Competencia del Funcionario Ejecutor	96
3.2.3	Principio de Proporcionalidad como Limitación a la Aplicación de Medidas Cautelares.....	99
3.3	ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE <i>PERICULUM IN MORA</i> Y DE <i>FUMUS BONI IURIS</i> COMO REQUISITOS PARA LA CORRECTA APLICACIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES.....	102
3.3.1	Modos de Aplicación.....	103
3.3.2	El Peligro en la Mora – <i>Periculum in Mora</i>	107
3.3.2.1	Origen y Concepto	107
3.3.3	La Apariencia de Buen Derecho – <i>Fumus Boni Iuris</i>	111

3.3.3.1 Origen y Concepto	111
4. CONCLUSIONES, RECOMENDACIONES Y PROPUESTA DE APLICACIÓN.....	121
4.1 CONCLUSIONES.....	121
4.2 RECOMENDACIONES	123
4.3 PROPUESTA DE APLICACIÓN.....	124
REFERENCIAS	127

INTRODUCCIÓN

El derecho tributario es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas por medio de las cuales un determinado Estado, a través de leyes y administraciones tributarias, ejerce sus facultades para obtener una contribución económica legalmente establecida de sus habitantes. En palabras de Rodolfo Spisso, es “el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho (...) que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.” (Spisso, 1991, p.1).

Esta recaudación aporta liquidez a las arcas del Estado y permite, principalmente, solventar gastos públicos, aunque también persigue finalidades de política monetaria y económica.

En este sentido, la tributación es actualmente un deber de los ciudadanos, una obligación normada, que como tal, es exigible por parte del Estado. Frente a esto existe un sistema de administración y control de obligaciones tributarias que permiten hacer efectivo su cumplimiento, bajo parámetros y principios legalmente establecidos. Dentro de este sistema jurídico, existe un procedimiento específico para el cobro de créditos tributarios que, entre otras acciones, permite que la administración pública ejerza sus facultades coactivas de cobro y, en caso de que el contribuyente no cumpla con su obligación tributaria, se puede incluso ordenar medidas precautelares para asegurar dicho cumplimiento.

Sin embargo, en la legislación ecuatoriana no existe una norma que detalle precisamente cómo se dictarán dichas medidas, bajo qué parámetros ni en qué condiciones. En efecto, la legislación, actualmente, permite que éstas se

apliquen a discrecionalidad de los funcionarios ejecutores, sin más especificaciones al respecto.

En este sentido, es preciso cuestionar la aplicación de medidas cautelares en el procedimiento administrativo de ejecución; es decir; si estas medidas se aplican correctamente o si la falta de un procedimiento claro para su aplicación podría vulnerar ciertos derechos de los contribuyentes.

Finalmente, en caso de que se llegare a establecer que las medidas cautelares en la actualidad no se aplican correctamente, parece necesario determinar cuáles son los requisitos y presupuestos que se deberían cumplir para que la aplicación de medidas cautelares en el procedimiento coactivo se ordene correcta, equitativa y proporcionalmente.

1. EL RÉGIMEN Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1.1 PRINCIPIOS APLICABLES AL RÉGIMEN TRIBUTARIO

Los principios tributarios, así como los principios generales del derecho, constituyen el marco jurídico dentro del cual los actos –administrativos en este caso- deben ser emitidos. En palabras de Guillermo Cabanellas (2006, p. 304), los principios se definen como la “razón, fundamento, origen” o “causa primera” así como una “máxima, norma, guía.” En éste sentido, los principios en cuestión constituyen parámetros de aplicación de la normativa tributaria, que regulan las actuaciones de las administraciones públicas y la administración de justicia en materia impositiva, tanto en vía administrativa como en la vía contenciosa.

Ahora bien, en el ámbito relativo al presente estudio, existe una visión más profunda de los principios tributarios; estos constituyen una limitación al poder tributario.

De acuerdo con Giuliani Fonrouge, existen dos tipos de limitaciones al poder tributario:

“... uno de carácter general, que corresponde a los principios jurídicos de la tributación y que en nuestro país han sido incorporados al texto de la Constitución Nacional [...] otro derivado de la organización política de los Estados (también de naturaleza constitucional) y de su coexistencia en el orden internacional, que se vincula con el problema de la doble imposición, el cual, en consecuencia, puede asumir carácter intranacional o internacional.” (Fonrouge, 1984, p. 217)

Es preciso advertir que, si bien existe el campo de la fiscalidad internacional, con el afán de mantener estricto apego al tema principal de este capítulo y abarcar los principios previstos en la legislación ecuatoriana, es necesario

únicamente enunciar la existencia del conflicto de la doble imposición, y no profundizar en su concepto y alcance.

En la legislación ecuatoriana existen dos cuerpos normativos que contienen los principios tributarios: aquellos que están expresamente señalados en la Constitución de la República y tienen injerencia en materia impositiva; y, aquellos principios que constan en el Código Orgánico Tributario y demás leyes conexas.

Es necesario mencionar que los principios existentes en el Código Orgánico Tributario tienen mayor antigüedad que los contenidos en la Constitución. Ahora bien, en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario se encuentran detallados los principios aplicables a esta rama del derecho, que son los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Posteriormente, en el año 2008, con la emisión de la nueva Constitución de la República, se incorporaron nuevos principios rectores del régimen tributario, que son: “los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.” (Constitución de la República, 2008, artículo 300)

Es preciso analizar a profundidad los principios que rigen la materia tributaria para, posteriormente, estudiar las actuaciones de la administración tributaria.

1.1.1 Principio de Legalidad y Reserva de Ley

Se puede considerar que estos principios van de la mano, e incluso, pueden llegar a confundirse en uno mismo, por lo tanto, el presente estudio establecerá la diferencia entre estos dos.

Si bien la legalidad es aquello que goza de calidad legal o proveniente de la ley, (Cabanellas, 2006, p. 220), el principio de legalidad es, por su parte, aquel que proviene del derecho público y establece que toda administración de poder

público debe, obligatoriamente, realizarse con estricto apego a la legislación vigente, y no de manera arbitraria. Este principio, en el ámbito tributario, se basa en el aforismo "*nullum tributum sine lege*" que significa que no existirán tributos si no están consagrados expresamente en la ley. Así lo confirma también Giuliani Fonrouge cuando menciona que "el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad." (Fonrouge, 1962, p. 284)

En palabras de Susana Navarrine, este principio representa por un lado, "el origen de las normas sustantivas y formales en el sistema tributario, y por otro, el elemento limitativo del poder tributario." Es decir, este principio circunscribe las capacidades de las administraciones públicas a una norma; y, de esta manera, resguarda la superioridad de la ley frente a las actuaciones de las instituciones del Estado. (Navarrine, 2000, p. 16)

En la legislación ecuatoriana el principio de legalidad está contemplado en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario que, en concordancia con el artículo 3 del mismo cuerpo legal, señala que: "Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos." (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 5). Es interesante la opinión de José Vicente Troya al respecto, puesto que menciona que "el principio de legalidad, antes que una limitación, es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria" (Troya, 2006, p. 95)

Cabe resaltar que, posteriormente, en el artículo 301 de la Constitución de la República, existe una reducción del ámbito de aplicación de este principio, puesto que éste señala que: "sólo por iniciativa de la función ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos." (Constitución de la República, 2008, artículo 301). La aparición de este principio en la Constitución se limita específicamente a la sección correspondiente al Régimen Tributario, y profundiza el concepto que sostenía el Código Orgánico Tributario a medida

que determina que el “órgano competente” es netamente la Asamblea Nacional, con iniciativa de la función ejecutiva.

De la mano del principio de legalidad se encuentra el denominado principio de reserva de ley que consta en el artículo 132 numeral 3 de la Constitución de la República, que expresa:

“Se requerirá de ley en los siguientes casos: 3.- Crear, modificar o suprimir tributos sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.” (Constitución de la República, 2008, artículo 132).

Debido a su alcance, suele confundirse con el principio de legalidad, mas cabe mencionar que la reserva de ley tiene la función de asegurar que los derechos y obligaciones tanto de los contribuyentes en relación con las actuaciones de la administración se cumplan. Así lo señala Belén Marina Jalvo, al definir la reserva de ley como una “expresión del principio democrático, que supone la exigencia de un pronunciamiento previo del legislador sobre la materia reservada, como garantía de la seguridad jurídica y de la libertad de los ciudadanos.” (Jalvo, 2006, p. 78).

La definición de Rodrigo Patiño acerca de la reserva de ley como el principio que “asegura la conformidad de la administración en todas sus actuaciones con lo establecido en las disposiciones normativas, y con respecto a los contribuyentes, que las cargas que se le imponen no quebranten su libertad individual ni patrimonial, garantizando su seguridad jurídica frente al Estado” (Patiño, 2010, p. 176), es más acertada en cuanto a la legislación ecuatoriana concierne. En la legislación ecuatoriana existe una flexibilización de la potestad tributaria, que nació en la Constitución de 1998 con la creación de los “Gobiernos Seccionales” que, al igual que el gobierno central, también tenían facultad para regular tasas y contribuciones. Posteriormente, dicha flexibilización fue recogida en la nueva Constitución del año 2008, pues

mantuvo la organización seccional bajo el nombre de “Gobiernos Autónomos Descentralizados.” De esta forma, la legislación ha permitido que existan niveles en cuanto a la potestad tributaria y su regulación; a nivel central, seccional y municipal.

Los Gobiernos Autónomos Descentralizados están constituidos por concejos municipales, concejos metropolitanos, provinciales, consejos regionales y juntas parroquiales rurales, éstas sin facultad legislativa únicamente con facultad reglamentaria. A éstos se les otorga nuevas competencias, autonomía política, financiera y administrativa. Además, los Gobiernos Municipales, de acuerdo al artículo 264 numeral 5, son competentes para crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.

Además, la Constitución también reconoce en su artículo 287 que “las instituciones de derecho público podrán financiarse con tasas y contribuciones especiales establecidas por ley.” (Constitución de la República, 2008, artículo 287). Frente a esto, el Dr. José Vicente Troya considera que:

“Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. Los gobiernos provinciales y cantonales del régimen seccional autónomo, premunido de la autorización constitucional, mediante ordenanza, están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.” (Troya, 2006, p. 97)

De acuerdo a lo expuesto, es válido afirmar que la Constitución reconoce la competencia en materia tributaria exclusivamente en dos niveles: nacional y municipal. A nivel nacional reconoce al Presidente de la República y la Asamblea Nacional, mientras que, a nivel municipal, reconoce a los Gobiernos Autónomos Descentralizados municipales, y las instituciones públicas que la Ley reconozca de manera expresa.

Ahora bien, es necesario recalcar que las administraciones públicas, tanto las tradicionales como las creadas por la Constitución del año 2008, no sólo se rigen por las leyes aprobados por la Asamblea, sino que tienen la facultad de emitir sus propias resoluciones, reglamentos u ordenanzas (en el caso de tributos municipales).

Frente a esto, la doctrina está dividida; por un lado, hay quienes lo consideran como una contradicción y, por otro, quienes consideran esto aceptable por fines prácticos.

Para ilustrar el primer caso, cabe mencionar las palabras de Patiño, que opina que:

“En el ámbito tributario y en la práctica administrativa, este [el principio de reserva de ley] es uno de los principios, con frecuencia desatendido, pues administrativamente se legisla vía reglamentos o resoluciones, resultando a la postre que esas disposiciones aparecen como las de mayor importancia momentánea y la fuente inmediata del derecho, porque con ellas se exige al contribuyente.” (Patiño, 2010, p. 49).

Este criterio es un tanto intransigente, especialmente si se toma en cuenta que cada Administración Pública necesariamente va a tener procedimientos y regulaciones diferentes y específicos. Ahora bien, desde el punto de vista de Cesar Montaña Galarza, el hecho de que las administraciones tributarias emitan resoluciones es justificable únicamente bajo los siguientes términos:

“...parte de la doctrina [...] acepta que el principio de legalidad tiene un valor relativo, que requiere interpretación laxa, lo que permitiría para que el tributo se integre “con arreglo a la ley” y por una fuente normativa diferente, si se quiere secundaria como puede considerarse a un reglamento, una ordenanza, pero con la condición de que la norma con rango de ley habilite tal proceder, señalando los parámetros básicos para

establecer los elementos sustanciales del tributo, y que responda a justificaciones racionales y razonables.” (Montaño, 2008, p. 14),

En palabras de Montaño Galarza, la Administración Pública, siempre que mantenga estricto apego a las leyes jerárquicamente superiores, está facultada para emitir resoluciones u ordenanzas que profundicen o especifiquen los elementos promulgados en la ley. Sin embargo, en la Constitución del 2008, se concede competencia exclusiva a los gobiernos municipales para crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones, por tanto, no es preciso que exista una ley jerárquica que señale parámetros básicos, pues éstos estarán previstos directamente en la ordenanza, de manera válida y sin mayor requisito.

De esta forma podemos concluir que si bien los principios de legalidad y de reserva de ley son independientes entre sí, juntos funcionan como un sistema de garantía del interés individual y limitan las actuaciones de la administración pública, delegando un grado de potestad tributaria suficiente para asegurar su autonomía -en el caso de los Gobiernos Autónomos Descentralizados e Instituciones Públicas- y con la obligación de regirse a los demás principios tributarios como el de igualdad, generalidad y capacidad económica.

1.1.2 Principio de Igualdad, Generalidad y de Capacidad Económica

Estos principios han sido agrupados, a pesar de su total autonomía, por el vínculo necesario que tienen entre si y que se detalla a continuación.

El principio de igualdad, en su concepto más básico, es aquel mediante el cual se otorga un trato uniforme en situaciones similares. Ahora bien, este principio, en materia tributaria específicamente, nace por la igualdad de todas las personas ante la ley. Esto significa que los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones, deben ser gravados con la misma contribución, puesto que todos son iguales ante la ley.

Un trato diferencial, que no esté debidamente justificado y amparado por la ley, generaría una excepción o un privilegio ilegal que conllevaría a inseguridad jurídica. A esto se suma lo establecido en el inciso tercero del numeral 2 del artículo 11 de la Constitución de la República, que expresamente señala que: “Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. [...] El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad.” (Constitución de la República, 2008)

Para ilustrar esto, es necesario acudir al artículo 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que se refiere a las exenciones. La exención, de acuerdo a Fonrouge, es la “situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial.” (Fonrouge, 1984, p. 287). Es decir, se ha configurado el hecho generador pero, el legislador ha decidido eximir al contribuyente de su pago. Así profundiza el autor y señala:

“El legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o, [...] resuelve dispensar del pago de un tributo debido.” (Fonrouge, 1984, p. 287)

Es necesario aclarar que, exclusivamente en el ámbito de los impuestos, las exenciones podrán ser únicamente las establecidas en la ley, por tanto, la administración pública no puede eximir arbitrariamente a un determinado contribuyente puesto que esto constituye un privilegio ilegal.

El numeral 12 del artículo 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que no se considerarán los ingresos obtenidos por personas discapacitadas, en un monto equivalente al doble de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago del impuesto a la renta, así como los percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años en un monto equivalente al doble de la fracción básica

exenta del pago del impuesto a la renta. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, artículo 12). De esta forma, el legislador protege a las personas que se encuentran en situación de desigualdad ante la contribución de impuestos al Estado, otorgando un privilegio en razón de su condición especial, sea ésta física o de edad. En palabras de José Vicente Troya, “es posible considerar diferentes clases de contribuyentes de acuerdo a su capacidad para pagar tributos.” (Troya, 2003, p. 194).

De acuerdo a lo expuesto se puede afirmar que el principio de igualdad ante la ley, en materia tributaria, tiene excepciones como las exenciones, que constituyen medidas tomadas por el legislador para proteger la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Para profundizar el concepto, es menester acudir a la explicación de Enrique Evans de la Cueva (1997, p. 52) que dice: “la igualdad tributaria se consideró en razón del monto de las riquezas de cada uno, que así mostraba la llamada capacidad económica.” Así, lo que el principio de igualdad representa es lo que comúnmente se conoce como tratar por igual a los sujetos que son iguales y tratar desigual a los que no lo son, en razón del principio de capacidad económica. Rodrigo Patiño ratifica este criterio pues señala que “...la igualdad resulta ser el principio rector de la actividad tributaria, pues en ese ámbito, todos (principio de generalidad) deben contribuir a financiar los gastos públicos, con el único límite de la capacidad económica.” (Patiño, 2010, p. 12)

Cabe mencionar que este principio no es válido por una cuestión de ingresos y capacidad económica únicamente, sino que abarca también los derechos humanos; es decir, la igualdad elimina tratos discriminatorios. La igualdad no se limita a la recaudación; ésta está presente en todas las fases administrativas, tanto en la etapa de la determinación, exigibilidad, recaudación y pago del tributo, como en los procesos que nacen de éstas, como las reclamaciones, impugnaciones y su respectiva resolución.

De este principio de igualdad se deriva el principio de generalidad que, al igual que el primero, figura en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario vigente. La legislación tributaria, de acuerdo con Juan Rafael Bravo Arteaga, “debe obedecer al principio de generalidad, según el cual sus enunciados deben estar configurados de manera tal, que puedan ser aplicados a todas las situaciones fácticas que correspondan a los arquetipos legales.” (Bravo, 1997, p. 124). De esta forma, la redacción de la ley debe ser lo más general posible en cuanto al sujeto o la actividad se refiere, de forma que “no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa.” (Fonrouge, 1984, p. 306)

Es interesante la opinión de Rodrigo Patiño acerca de este principio: para él la generalidad abarca lo siguiente:

“...que las disposiciones de carácter tributario no solo consideren la sujeción tributaria a los individuos, sino que establezcan como hecho imponible todas las manifestaciones de sus actividades económicas, a efectos de gravar en igual medida la capacidad, para evitar omisiones que puedan llegar a constituir un privilegio injusto.” (Patiño, 2010, p. 47)

Fonrouge explica este punto de manera sencilla; “la uniformidad y generalidad de los impuestos son condiciones esenciales para que se cumpla la regla de igualdad, no siendo admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de la otra.” (Fonrouge, 1984, p. 306) De esta forma, el principio de generalidad es mucho más enfocado hacia la redacción de la ley y la intención del legislador, que debe ser integradora, y cubrir todas las variables, sin exclusiones ni dedicaciones exclusivas, para que todos los comportamientos encajen en el concepto general. Así lo confirma Rodríguez Bereijó, por cuanto considera que el principio de generalidad “constituye un mandato dirigido al legislador para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos *agote*, en lo posible, todas las manifestaciones de la capacidad económica

“buscando la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.” (Rodríguez, 1998, p. 613).

De manera concordante, Villegas advierte que “este principio se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta.” (Villegas, 1998, p. 200)

En otras palabras, si todos somos iguales ante la ley, y ésta debe ser redactada de forma que todas las variables se encuentren cubiertas, la única salvedad a los principios de igualdad y generalidad sería el principio de capacidad económica. Sin embargo, como se expuso previamente, se debe tomar en cuenta que existen las exenciones no solo por cuestiones de capacidad económica, sino por consideraciones de orden social también.

Una vez analizados los principios de igualdad y de generalidad, el principio de capacidad económica viene a ser un elemento de vital importancia para su existencia. De acuerdo con Rafael Calvo, la capacidad económica es la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación tributaria concreta por parte de una administración pública. (Calvo, 2006, p. 60). La capacidad económica es la piedra angular de la justicia tributaria, si se entiende que “no puede existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias habituales.” (Calvo, 2006, p. 63). Es decir, si bien el trato es igual para los iguales y desigual para los desiguales, es precisamente por la existencia del principio de capacidad económica, que limita la contribución de un determinado sujeto a su posibilidad real de aportar: “de ahí, se sostiene porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario.” (Muñoz, 2010, p. 311)

Sin embargo, existe en la legislación nacional un principio que la doctrina asimila al de capacidad económica, que se encuentra en la Constitución de la República. Patiño explica esta similitud de la siguiente manera:

“... el principio de equidad tributaria se adecúa jurídicamente al principio de la capacidad [económica], pues si lo entendemos en su real dimensión y en sentido de la aplicación de la justicia, no se plasma únicamente en la valoración las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados sino que está garantizando en cada caso su bienestar y el de la colectividad como manifestación real del concepto del buen vivir que es la característica del actual Estado de Derecho.” (Patiño, 2010, p. 52)

Como bien sostiene Patiño, el principio de equidad tributaria o de capacidad económica, busca proteger tanto los casos individuales como los colectivos; todos pagan un impuesto de acuerdo a su situación económica real, pero sin que el pago de éste ocasione un daño irreparable en el contribuyente. Una idea similar se encuentra en Yupangui, quien señala que “la capacidad contributiva nace de la necesidad del Estado de recibir la colaboración de sus ciudadanos y de la obligación de ellos de hacerlo, pero acorde con sus reales capacidades económica y contributiva.” (Yupangui, 2010, p. 76). Para reafirmar lo señalado por estos autores, vale acotar el criterio de Andrea Amatucci al respecto:

“El principio de capacidad contributiva resulta por lo tanto aplicado si la ley tributaria considera, en el supuesto fáctico, la potencialidad económica, la cual expresa la relación con la solidaridad, es decir, el beneficio que trae a la colectividad, que compensa de esta forma el daño que sufre el contribuyente por ver afectado su ingreso.” (Amatucci, 2008, p. 113)

Este principio encaja con el de igualdad y generalidad puesto que, en palabras de Muñoz Masbernat, “la primera exigencia de la justicia es la igualdad, y la primera exigencia de la igualdad sobre el tributo es la capacidad económica.”

(Muñoz, 2010, p. 326). A pesar de que este principio no está expresamente acogido en la legislación ecuatoriana, sino que existe de manera implícita (bajo la figura del principio de equidad) (Yupangui, 2010, 79), se puede obtener los mismos resultados que en aquellos donde si aparece.

1.1.3 Principio de No confiscatoriedad y Suficiencia Recaudatoria

Para abarcar el concepto del principio de no confiscatoriedad, es necesario desarrollar la estrecha relación del Estado de Derecho, el reconocimiento y garantía del derecho de propiedad privada y los tributos. En palabras de Gustavo Naveira:

“[...] en términos muy simplificados, si no existiera un Estado de Derecho, no habría quien reconociera y garantizara el derecho de propiedad de los particulares ni a quien estos debieran abonar tributos. Por otro lado, sin la existencia de tributos, el Estado no tendría forma sencilla de sobrevivir y el derecho de propiedad, dejaría pronto de estar garantizado. Por último, sin derecho de propiedad, no habría parcela de riqueza de los individuos de la cual detraer gabelas ni un Estado al que sufragar.” (Naveira, 2008, p. 621).

Este vínculo entre los tres elementos señalados es tal, que se podría inferir que sin uno, no existirían los otros dos. Bajo esta luz es sencillo enmarcar conceptualmente el principio de no confiscatoriedad en el régimen tributario ecuatoriano que, si bien no está expresamente señalado en la ley, es de aplicación y conocimiento universal.

De acuerdo con el principio de generalidad, todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir al gasto público: “así, esta obligación supone una restricción de carácter legítimo a la riqueza de cada particular.” (Naveira, 2008, p. 623). Sin embargo, por parte del Estado existe la facultad de exigir la contribución de los ciudadanos, en caso de que éstos no cumplieren con su

obligación. Así lo señala Medrano de la siguiente manera: “El Estado, para atender las necesidades públicas tiene la facultad de exigir a los particulares el pago de tributos y estos tienen la correlativa obligación de soportarlos. Al ejercer la potestad tributaria, el Estado debe respetar los derechos que la Constitución garantiza.” (Medrano, 2011, p. 216).

Más, con el fin de recaudar el impuesto, no se debería atentar contra el derecho de propiedad de los contribuyentes, en razón de que esto le causaría un daño irreparable, como señala Medrano: “Si bien los particulares están obligados a sacrificar parte de su economía, ello no puede conducir a la exigencia de una suma desmesurada porque, en los hechos, ello significaría una forma indirecta de privación de la propiedad, haciendo ilusorio el derecho garantizado por la Constitución.” (Medrano, 2011, p. 219). Si bien en la constitución no existe un límite establecido a partir del cual se considere “confiscatorio” el cobro de impuestos, debería existir un tercero imparcial que lo determine, analizando cada caso con sus particularidades.

Sin embargo, Gustavo Naveira considera que existe un problema sustancial en el supuesto de permitir que un juez decida si el impuesto es confiscatorio o no; la etapa probatoria. Para él “el aspecto probatorio [...] es el verdadero talón de Aquiles en el problema de la confiscatoriedad tributaria.” [...] El contribuyente y sus abogados han de estar preparados para demostrar, mediante una panoplia de elementos probatorios, que su patrimonio y sus rentas afectadas por el tributo quedan realmente desguarnecidos frente a la violación al Derecho de propiedad que se da mediante una tributación que alcanza visos de despojo.” (Naveira, 2008, p. 625). Además, si se toma en cuenta que se debe incurrir en gastos procesales, y que el tiempo que toma la resolución de juicios en el país es bastante largo, puede ser aún más perjudicial el iniciar un juicio que el mismo pago del impuesto.

Por último, es necesario considerar que la confiscación no solamente se produce por los impuestos a recaudar sino también por las multas y sanciones

que giran en torno a éste. Éstas deben ser proporcionales en relación a la infracción cometida, puesto que, si la sanción o multa es desproporcionada, puede incurrir en confiscación. Gustavo Naveira menciona que “el monto de las sanciones debe ser razonable, de manera que, por un lado, desalienten el propósito de evadir, y, por otro, no conviertan la obligación tributaria en confiscatoria ni impidan la regularización a quien desea ponerse en derecho.” (Naveira, 2008, p. 627)

En conclusión, el principio de no confiscatoriedad es una herramienta que permite establecer un límite a las facultades de la administración y sus alcances sobre el patrimonio y estabilidad económica de sus contribuyentes. Los protege de una imposición colosal o desmesurada; protege el patrimonio individual de cada ciudadano.

De la mano de este principio se encuentra el principio de suficiencia recaudatoria, que consta en el artículo 300 de la Constitución de la República. La suficiencia recaudatoria se refiere a que “un sistema impositivo ha de ser suficiente para cubrir las atenciones que el Estado ha de pagar con la puntualidad debida.” (García, 2005, p. 79). El Estado, gracias a la recaudación de impuestos, debe estar en capacidad de subsistir y mantener sus servicios y funciones para con los ciudadanos. Es decir, la recaudación tiene como meta cubrir los gastos permanentes del Estado.

Rodrigo Patiño define la suficiencia recaudatoria como aquello que “se refiere a un sistema de resultados que procuran el cumplimiento de ciertas metas de crecimiento, caracterizados esos resultados por la corrección en gasto, calidad en el servicio, beneficio colectivo y satisfacción de los usuarios.” (Patiño, 2010, p. 20) Sin embargo, el autor señala que este principio no necesariamente es adecuado puesto que “la cantidad, calidad y condiciones de la prestación tributaria, ya no responde a la necesaria relación entre la posesión de riqueza y el valor de la cuota del tributo que grava esa riqueza, sino al monto de recursos que el Estado requiere para cumplir sus propósitos.” En otras palabras, el

aspecto preocupante del principio de suficiencia recaudatoria es el hecho de que las administraciones tributarias deben lograr metas que permitan la subsistencia económica del Estado, por lo que la imposición, en algún punto, podría llegar a ser excesiva.

Frente a esto, el legislador se ha encargado de dotar de facultades a las administraciones tributarias que le permitan hacer efectiva la recaudación pero siempre con apego a los principios de derecho tributario y constitucional tributario.

1.2 FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En las últimas décadas, la cultura tributaria en el Ecuador ha ido *in crescendo*. Sin embargo, el presente estudio abordará la situación tributaria del país a partir de la creación del Servicio de Rentas Internas. El Servicio de Rentas Internas fue creado en el año 1997; es decir, dos años después de la Guerra del Cenepa. Es importante recalcar la situación nacional de aquella época puesto que, de acuerdo con Villalba (2011, p. 18), “La guerra del Cenepa fue funcional al régimen porque fortaleció inmediatamente la cohesión nacional y despertó una facilidad asombrosa para la acción colectiva de los ecuatorianos, que entonces pagaron patrióticamente impuestos extraordinarios para enviar soldados a morir y a matar. (...) Cuando el evento bélico cesó, la cohesión nacional también lo hizo y las pugnas internas reiniciaron su rutina. La situación fiscal, con todo e impuestos extraordinarios de por medio, a pretexto cierto o no de los costos de guerra, quedó seriamente vulnerada.” Ahora bien, si a esa situación se suma la crisis energética y política, la caída del precio del petróleo, el fenómeno del Niño, la desregularización del sistema financiero, y una Dirección General de Rentas cuya caja fiscal estaba vacía, la reestructuración de la administración tributaria era inminente.

Frente a una sociedad en recuperación de incontables crisis, y que sin saber se encontraba a meses de nuevos conflictos económicos, el Servicio de Rentas

Internas fue creado y dotado de amplias facultades y competencias para alcanzar una efectiva recaudación de impuestos: facultad determinadora, resolutoria, sancionadora y recaudadora.

1.2.1 Facultad Determinadora

La facultad determinadora es la potestad que tiene la Administración Tributaria de establecer formalmente el valor que un determinado contribuyente debe pagar por concepto de una determinada actividad –hecho generador- que constituye un presupuesto de hecho sobre el cual recae un impuesto específico. Juan Rafael Bravo, define la determinación tributaria de la siguiente manera:

“La determinación de los tributos tiene por objeto traducir las normas de carácter general a cada caso concreto, por medio del acto administrativo generalmente llamado liquidación, el cual debe contener la designación del sujeto pasivo, la descripción gráfica del hecho que se grava, la determinación de las bases gravables, la aplicación de la tarifa y el señalamiento de la cantidad por pagar.” (Bravo, 2008, p. 47)

Esta definición aclara el concepto y contiene elementos que se acercan a lo establecido en la legislación ecuatoriana. En el artículo 68 del Código Orgánico Tributario se define a la facultad determinadora como “el acto o conjunto de actos reglados, realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 68)

Para el ejercicio efectivo de la facultad determinadora, la Administración debe seguir lineamientos establecidos en la ley y así llevar a cabo la fase de determinación. La determinación, de acuerdo al artículo 87 del Código Orgánico Tributario, es el acto o conjunto de actos administrativos, que

proviene del sujeto pasivo y que tienen como fin establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo. (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 87). De acuerdo con el artículo 88 del mismo cuerpo legal, la determinación tributaria puede llevarse a cabo bajo cualquiera de estos tres sistemas: i) Por declaración del sujeto pasivo; ii) Por actuación de la administración; iii) De modo mixto.

La determinación por declaración del sujeto pasivo es aquella que se efectúa con base en la declaración realizada por el contribuyente, una vez que se configure el hecho generador del impuesto. Esta declaración es de carácter vinculante y definitivo para el declarante, sin embargo, en caso de que existieran errores, se pueden rectificar mediante una declaración sustitutiva dentro del año siguiente, siempre que éstos errores no hubieran sido establecidos y notificados por la Administración.

La determinación por actuación de la Administración puede ser directa o presuntiva; es directa aquella que se realiza con base en la contabilidad del contribuyente y en la información contable que se obtenga de terceros, siempre que esta información permita llegar a una conclusión más o menos exacta de la renta percibida por el sujeto. Es presuntiva cuando el contribuyente no presenta su declaración y no mantenga contabilidad, o “cuando habiendo presentado la misma, no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados (...) no sea posible efectuar la determinación directa.” (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004, artículo 23)

Por último, la determinación mixta es aquella que se efectúa con base en los documentos requeridos por la Administración a los contribuyentes.

La determinación es la herramienta mediante la cual la Administración estipula el valor del impuesto causado por el contribuyente, por lo que constituye un paso crucial en el proceso de recaudación impositiva. Para poder hacer

efectiva la recaudación, cuando la determinación es realizada por la Administración, sus resultados deben ser notificados al contribuyente, a través de una resolución emitida por la autoridad tributaria competente, denominada “Acta de Determinación”.

Esta resolución es un claro ejemplo del siguiente tema a desarrollar en el presente estudio: la facultad resolutoria de la Administración Tributaria.

1.2.2 La Facultad Resolutiva

En el artículo 66 numeral 23 de la Constitución del Ecuador se reconoce y garantiza el derecho de todos los individuos a incoar quejas y peticiones a las autoridades y recibir de éstas, una respuesta motivada.

En materia tributaria tanto la doctrina como la legislación vigente protegen este derecho al reforzarlo con la obligación de la Administración tributaria de ejercer su facultad resolutiva. Varios analistas de derecho convergen en que “la facultad resolutiva es un deber de la Administración el recibir y tramitar toda petición, reclamo o recurso que deduzcan los contribuyentes (...) expidiendo las resoluciones motivadas o fundamentadas en el término que corresponda y notificándolas.” (Andrade, 2003, p. 98)

En lo que al derecho tributario ecuatoriano concierne, la facultad resolutiva está establecida en el artículo 69 del Código Orgánico Tributario, que la define como la obligación de las autoridades administrativas de expedir una resolución motivada, en el término que corresponda, “respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos (...)”. Éste otorga la oportunidad de ejercer reclamaciones o impugnar los actos administrativos que pudieren ocasionar un perjuicio a los contribuyentes.

La omisión de la obligación constituye una contravención de la administración tributaria y, de acuerdo con Rubén Darío Andrade, “origina la denegación tácita del reclamo por silencio administrativo, en cuyo evento el interesado se halla en aptitud de ejercer las acciones que las leyes, particularmente la de Modernización le facultan.” (Andrade, 2003, p. 99) En el Ecuador el silencio administrativo es positivo en casi todos los casos. En este sentido, el artículo 28 de la Ley de Modernización del Estado señala que, frente a la falta de pronunciamiento de la Administración, se entenderá que “la solicitud o pedido

ha sido aprobada o que la reclamación ha sido resuelta a favor del reclamante.” (Ley de Modernización del Estado, 2009, artículo 28)

Es importante recalcar que el pronunciamiento que se obtenga de la administración tributaria, debe ser debidamente motivado y sustentado en bases legales vigentes y pertinentes, pues de nada serviría obtener una respuesta a una solicitud, que carezca de fundamentación legal y fáctica pues sería arbitraria.

La administración debe adecuar los hechos a la norma aplicable, así lo determina el artículo 81 del Código Orgánico Tributario, que establece lo siguiente:

“Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 81)

En el caso de que dicha resolución no estuviere debidamente motivada, se podrá iniciar acciones tanto en vía administrativa como en vía judicial para impugnarla, tema que será objeto de estudio posteriormente.

1.2.3 La Facultad Sancionadora

Una de las facultades más relevantes para el desarrollo del presente estudio es la sancionadora. El Código Orgánico Tributario, en su artículo 70 reconoce la capacidad que tiene la Administración de sancionar a los contribuyentes que cometan algún tipo de infracción tipificado en la ley. El artículo mencionado dispone que: “En las resoluciones que expida la autoridad administrativa

competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 70)

Por su parte, Toscano señala que “cuando la administración verifica la existencia de una infracción, debe adoptar las medidas sancionatorias si se trata de contravenciones o faltas reglamentarias, o iniciar las acciones para que los jueces competentes impongan las sanciones que correspondan a través del proceso respectivo.” (Toscano, 2006, p. 50)

Al respecto cabe mencionar que en la legislación ecuatoriana no todas las sanciones requieren una notificación o resolución administrativa previa; por ejemplo el cobro de multas por retraso en la presentación de las declaraciones de impuestos es una sanción pecuniaria que no requiere una resolución administrativa, así lo ordena el artículo 100 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario: “Los sujetos pasivos que (...) no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración (...)” (Ley Orgánica de Régimen Tributario, 2004, artículo 100).

Sin embargo, la Administración debe regirse a lo legalmente establecido para llevar a cabo su potestad sancionadora, puesto que al tratarse de una institución estatal, debe hacer únicamente lo establecido en la ley, así el legislador limita la actuación de la administración y, de cierta forma, protege al contribuyente en cuestión. Los actos administrativos deben tener una motivación suficiente, pues, como indica Checa González, (1996, p. 509), “la motivación adquiere importancia como instrumento de control de actuaciones arbitrarias”. Así mismo, la Corte Constitucional de Colombia se pronuncia acerca de la motivación de los actos administrativos en su sentencia No. SU-250 de 1998, y señala que “tal motivación hace factible ejercer el derecho a la defensa, lo cual marca una frontera clara a fin de evitar actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades administrativas. Por lo tanto, la motivación de los

actos administrativos asegura la garantía constitucional al derecho fundamental al debido proceso” (Resolución No. SU-250, 1998)

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador también se ha pronunciado al respecto. Tal es el caso de la Resolución No. 242-2013 sobre el Recurso de Casación No. 353-2009, de 04 de abril del año 2013. La Sala define a la motivación de la siguiente manera:

“Esta sala considera que la motivación consiste en la enunciación de los presupuestos de hecho y su vinculación a las normas jurídicas que han sido determinantes para la resolución. Al existir la falta de motivación del acto administrativo se está violando el debido proceso enunciado en la norma constitucional que es aplicable en todas las materias y de hecho, esta violación acarrea la nulidad de cualquier tipo de resolución o acto dictado por los órganos competentes.” (Resolución No. 242-2013, 2013)

Efectivamente, la falta de motivación de los actos administrativos constituye una vulneración al debido proceso y, por tanto, a los derechos constitucionales de los contribuyentes. Para que la aplicación de la facultad sancionatoria de la que goza la administración tributaria sea válida, debe existir una motivación suficiente en la cual base y justifique su actuación, caso contrario se trataría de una resolución o pronunciamiento arbitrario, que carecería de validez legal.

Para terminar, cabe mencionar que si bien el derecho penal tributario no es materia de estudio de la presente tesis, es necesario señalar que ésta se rige también por algunos principios básicos del derecho penal como la presunción de inocencia, la no autoincriminación y la irretroactividad. En el Código Orgánico Integral Penal, publicado en el Suplemento No. 180 del Registro Oficial del 10 de febrero de 2014, se implementaron tipos penales tributarios que reformaron el Código Orgánico Tributario, como la defraudación tributaria y el mal uso de exenciones o suspensiones tributarias aduaneras.

1.2.4 La Facultad Recaudatoria

Esta potestad es, ciertamente, la más importante para el desarrollo del presente análisis. En palabras de Ana María Delgado (2008, p. 194), “la recaudación tributaria constituye una de las partes más importantes del Derecho Financiero, porque de nada serviría establecer tributos, si luego no se pudieran recaudar.”

En la legislación ecuatoriana, el artículo 72 del Código Orgánico Tributario define la gestión tributaria en dos partes diferentes: la determinación y recaudación de tributos; y, la resolución de las reclamaciones que el contribuyente presente contra éstas. La potestad recaudatoria permite acceder a los impuestos generados por los contribuyentes, y es la principal característica de la gestión tributaria.

La finalidad es la de acceder al cobro efectivo de las obligaciones tributarias que generen los contribuyentes. Delgado manifiesta que el objeto de la recaudación es “el ingreso de las deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el sujeto pasivo”. (Delgado, 2008, p. 195)

Esta facultad se efectúa por las autoridades competentes y en la forma establecida en la ley. El artículo 71 del Código Orgánico Tributario señala que “el cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.”

Al respecto es necesario explicar que los agentes de retención, de acuerdo a lo establecido en el artículo 29 del Código Orgánico Tributario, son aquellas personas naturales o jurídicas “que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.” Se considera que los agentes de retención, así como los agentes de percepción,

son “sujetos responsables”, y el artículo 26 del mismo cuerpo normativo los define como:

“...la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. “Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 26)

La solidaridad del agente de retención también existe en otras legislaciones. Por ejemplo, en el artículo 13 de la Ley de Actualización Tributaria de Guatemala, el legislador define a los Agentes de Retención del Impuesto a la Renta de la siguiente manera: “Son sujetos pasivos del impuesto que se regula en este título, en calidad de agentes de retención, cuando corresponda, quienes paguen o acrediten rentas a los contribuyentes y responden solidariamente del pago del impuesto.” (Ley de Actualización Tributaria, 2013, artículo 13).

Para el efectivo funcionamiento del sistema de recaudación y de agentes de retención, el artículo 50 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno ha establecido la sanción aplicable ante el incumplimiento de las obligaciones de efectuar la retención, presentar la declaración de retenciones y entregar los comprobantes en favor del retenido. Acerca de la no entrega del impuesto retenido, señala que “el retraso o falta de entrega de los tributos retenidos conlleva la obligación de entregarlos con los intereses de mora respectivos y será sancionado de conformidad con lo previsto en el Código Tributario.” Las sanciones varían, desde una multa pecuniaria hasta la suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones.

En palabras de Leonardo Andrade, la recaudación se cumple una vez que:

“... la obligación se halla plenamente determinada y liquidada por la autoridad competente, y esta procede a la emisión de un título de crédito u orden de cobro, documento que sirve de base fundamental para que la Administración ejerciendo el poder coercitivo o la fuerza que le confiere la Ley como expresión de la voluntad soberana, procede a ejecutar los actos necesarios para obtener el cobro de estos créditos, actuaciones que naturalmente se hallan fijadas en las leyes respectivas.” (Andrade, 2000, p. 52)

Por tanto, una vez que la Administración ha realizado la determinación y liquidación de la obligación, el siguiente paso es la emisión del título de crédito con base en el cual se puede exigir el pago de la deuda.

En caso de que el contribuyente no cumpliera con su obligación ni presentara una solicitud de facilidades de pago, o algún tipo de recurso de impugnación, la Administración procede a notificar al contribuyente con el auto de pago; éste contiene la orden de que “el deudor o deudores paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días, contados desde el siguiente a la citación, con apercibimiento de que de no hacerlo se embargarán bienes por la deuda, intereses y costas.” (Vallejo, 2004, p. 77)

Si frente al procedimiento administrativo de ejecución, que inicia con la emisión del auto de pago, el contribuyente decide no pagar su deuda, no presentar excepciones, no dimitir bienes ni solicitar facilidades de pago, continúa dicho procedimiento coactivo de cobro, tema a desarrollar a continuación.

2. EL PROCEDIMIENTO COACTIVO EN EL ECUADOR

2.1 GENERALIDADES DE LA EJECUCIÓN COACTIVA

Para explicar el concepto del procedimiento coactivo es menester comenzar con una definición general; como la de Sánchez Zuraty, quien establece que “[...] se entiende por Jurisdicción Coactiva o Procedimiento Coactivo, a la potestad de diferentes organismos del Estado para cobrar acreencias directamente, sin necesidad de recurrir al Poder Judicial.” (Sánchez, 2009, p. 31). En otras palabras, es la facultad que tienen ciertas instituciones estatales para hacer cumplir las obligaciones de sus contribuyentes sin tener que acudir a un juez.

Así corrobora Rodrigo Patiño, quien menciona lo siguiente:

“El procedimiento coactivo, es el medio que utilizan el Estado, los Organismos Seccionales o cualquier otro ente público que goce de la facultad coactiva, para la recaudación de todo tipo de obligaciones, que por cualquier concepto, mantengan los ciudadanos, que no han sido cubiertas a tiempo, y lo hacen a través de los funcionarios competentes, mediante un procedimiento especial que, como hemos dicho, se sustenta en el carácter ineludible de las obligaciones de los particulares frente a los órganos del sector público, de cuyo cumplimiento depende la dotación de los recursos que financian la administración y las actividades del servicio a la comunidad.” (Patiño, 2003, p. 45)

De acuerdo con esta definición de Patiño, el procedimiento coactivo forma parte de las facultades de ciertas administraciones públicas y constituye una herramienta de recaudación de las acreencias que los contribuyentes deben al Estado. Esta potestad se ejerce por medio de funcionarios competentes y de un procedimiento especial cuyo fundamento es el de la obligación de los contribuyentes de pagar las deudas que tienen con determinados órganos del Estado.

Según Manuel Sánchez Zuraty, constituye un “privilegio que ostenta la Administración Pública, como un medio natural e indispensable para cumplir sus objetivos. Es la llamada Autotutela de la Administración Pública. [...] Las decisiones de la Administración Pública se ejecutorían por sí mismas, se presumen legítimas, obligan sin necesidad de auxilio judicial, y se pueden hacer cumplir de oficio”. (Sánchez, 2009, p. 33). Es decir que, la denominada “autotutela de la Administración Pública” se refiere a la capacidad de las resoluciones emitidas por las administraciones de causar ejecutoria por sí solas, sin necesidad de acudir al auxilio judicial, y que se pueden hacer cumplir de oficio.

Sin embargo, cabe aclarar que, si bien las Administraciones Públicas gozan de esta potestad, no por ello quiere decir que forman parte de la función judicial; así lo explica la Sentencia No. 79 de la Corte Suprema de Colombia, que manifiesta: “[...] la jurisdicción coactiva no implica el ejercicio de la función jurisdiccional, sino que es un procedimiento administrativo encaminado a producir y a hacer efectivo un título ejecutivo [...]” (Sentencia No. 79, 1989).

Una definición clara y completa del tema planteado es la de Manuel Sánchez Zuraty, que define a la coactiva como “un procedimiento administrativo por el cual se cobran créditos públicos sin que esto implique aplicar la jurisdicción en su verdadero y genuino significado de potestad pública que consiste en administrar justicia, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.” (Sánchez, 2009, p. 35).

En este sentido cabe aclarar que, al tratarse de un procedimiento de la Administración Pública, es incorrecto referirse a la coactiva como una “jurisdicción”, debería denominarse “procedimiento”, por lo que en adelante, nos referiremos a éste como “el procedimiento administrativo de ejecución”.

Ahora bien, en el Ecuador, el Código de Procedimiento Civil, en su artículo 941 define al procedimiento coactivo como aquel que “tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto se deba al Estado y a sus

instituciones que por Ley tienen este procedimiento; al Banco Central del Ecuador y a los bancos del Sistema de Crédito de Fomento, por sus créditos; al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social; y, las demás que contemple la Ley.” (Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 941)

Sin embargo, es necesario mencionar que no solo existe este concepto en el Código de Procedimiento Civil, sino también en el Código Orgánico Tributario, artículo 157, que señala que: “para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.”

El procedimiento del cobro de créditos tributarios no es el mismo que el de cobro de créditos no tributarios, por lo que la siguiente etapa del análisis es de enfocar el estudio en el procedimiento tributario de cobro, pues constituye una de las materias principales a tratar en el presente trabajo.

2.2 ANÁLISIS DEL COBRO DE CRÉDITOS TRIBUTARIOS

En materia impositiva, el procedimiento de ejecución administrativa se rige por lo establecido en el Código Orgánico Tributario, a partir del artículo 157, y, supletoriamente, por lo que ordena el Código de Procedimiento Civil. Es decir; en caso de vacíos en el uno, se acudirá a lo señalado en el otro. No es posible aplicar lo señalado en el Código de Procedimiento Civil si es contrario o distinto a lo que ordena el Código Tributario y viceversa.

Al respecto también se pronunció la Corte Suprema de Justicia al declarar la nulidad de la causa en cuestión por cuanto las “[...] disposiciones del Código

de Procedimiento Civil que regulan la jurisdicción coactiva en esa materia, no puede ser considerada, puesto que se trata de un procedimiento coactivo para el cobro de créditos tributarios que se rige por las disposiciones propias previstas en el Código Tributario y solo de manera supletoria por las normas del Código de Procedimiento Civil.” (Sentencia No. 131-2003, 2003).

Esto también consta en el artículo 158 del Código Orgánico Tributario, que señala que “la acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 158)

Existe un procedimiento específico para el cobro de créditos no tributarios, que se rige por el Código de Procedimiento Civil, que tiene una diferencia sustancial con el procedimiento de cobro de créditos tributarios: en el cobro de créditos no tributarios siempre se requiere de una orden de cobro emitida por la máxima autoridad de la institución en cuestión, mientras que, como se desarrollará posteriormente, en el cobro de créditos tributarios, dicha orden se encuentra implícita en el título de crédito.

Ahora bien, para un mejor entendimiento del procedimiento, es necesario dividir el análisis en dos partes; la primera que abarca la etapa de la emisión del Título de Crédito y la segunda, que se enfoca en la etapa propia del procedimiento coactivo.

2.2.1 Emisión del Título de Crédito

2.2.1.1 El Título de Crédito

De acuerdo con el artículo 149 del Código Orgánico Tributario, los títulos de crédito deben ser emitidos por la autoridad competente de la respectiva

administración, siempre que la obligación fuere determinada y liquida, ya sea a base de catastros, registros u otros hechos preestablecidos en la ley, o de acuerdo a las declaraciones realizadas por el contribuyente, o a avisos de funcionarios públicos autorizados por la ley para el efecto.

Amplía la definición al mencionar que la emisión de un título de crédito puede tener como antecedente la existencia de un acto o resolución administrativa firme o ejecutoriada, o en sentencias del Tribunal Distrital Fiscal (actual Tribunal de lo Contencioso Tributario) o de la Corte Suprema de Justicia (actual Corte Nacional de Justicia), cuando estas modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique una nueva liquidación. Al respecto, Rodrigo Patiño opina:

“... en la validez y eficacia de esos títulos [de crédito], radica la vigencia del derecho a hacer efectivo el crédito; pues rige en este campo, la presunción jurídica, respecto a que al existir el título ejecutable, existe el derecho del acreedor; por eso la eventual posibilidad de discutir ese derecho es posterior al inicio del proceso y en todos los casos en materia administrativa, esa discusión se somete a la función judicial, pues constituye un proceso incidental cuyo conocimiento, por principio, no podría ser asignado al mismo ejecutor.” (Patiño, 2003, p. 223)

Es decir, considera que el título de crédito se presume válido y emitido con apego a la ley, por tanto, en caso de que el contribuyente se viere afectado por éste, tiene el derecho de acudir tanto a un tercero imparcial que decida sobre el conflicto, a través de una demanda contencioso tributaria, como al funcionario emisor, por medio de un reclamo administrativo, tema que será desarrollado a profundidad posteriormente.

Para que el título de crédito sea válido, debe cumplir con los requisitos del artículo 150 del Código Tributario, que son los siguientes:

1. Designación de la Administración Tributaria y departamento que lo emita;

2. Nombres y apellidos o razón social y número de registro, en su caso, que identifiquen al deudor tributario y su dirección, de ser conocida;
3. Lugar y fecha de la emisión y número que le corresponda;
4. Concepto por el que se emita con expresión de su antecedente;
5. Valor de la obligación que represente o de la diferencia exigible;
6. La fecha desde la cual se cobrarán intereses, si estos se causaren; y,
7. Firma autógrafa o en facsímile del funcionario o funcionarios que lo autoricen o emitan.

La falta de alguno de estos requisitos, excepto el contenido en el numeral 6, causará la nulidad del título de crédito. Emitido el título, se procede a su notificación.

2.2.1.2 La notificación

En el artículo 105 del Código Orgánico Tributario se define a la notificación como “el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales.” Pues bien, una vez que se ha emitido el título de crédito, de acuerdo con el artículo 151 del Código Orgánico Tributario, se debe notificar al deudor con el contenido del título de crédito en cuestión para que éste tenga conocimiento de la existencia de la obligación.

Es importante señalar que la notificación juega un papel sumamente importante en cuanto al debido proceso, concretamente en relación al derecho a la defensa, pues, en el caso de que el contribuyente no fuere debidamente notificado de acuerdo a lo establecido en la ley, no sería posible que éste actúe frente a la entidad emisora; es decir, quedaría en indefensión y, por tanto, lo actuado por la administración sería nulo; no tendría efectos jurídicos sobre el administrado.

Así también lo señala la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en la Resolución No. 79-2000, publicada en el Registro oficial No. 680 de 10 de octubre del año 2002, que expresa lo siguiente:

“El título de crédito emitido por la administración, como todo acto administrativo debe notificarse al interesado para que pueda causar efectos jurídicos, así lo exige el artículo 85 del Código Tributario y el artículo 152 del mismo código y el numeral 6 del artículo 101 ibídem; de esta manera se garantiza el debido proceso legal y la seguridad jurídica y se entrega al funcionario ejecutor un documento idóneo, válido para iniciar un procedimiento de ejecución que de trascendental importancia.”
(Resolución No. 79-2000, 2002)

La notificación, de acuerdo a lo ordenado en el artículo 106 del Código Tributario, se lleva a cabo por un funcionario o empleado a quien la ley, el reglamento o la propia administración designen. El notificador deberá dejar constancia, bajo responsabilidad pecuniaria y personal, del lugar, día, hora y forma de notificación.

Al igual que en el ámbito del derecho civil, en materia tributaria la notificación se puede realizar de distintas formas. Así el artículo 107 del Código Orgánico Tributario establece las siguientes formas de notificación:

1. En persona;
2. Por boleta;
3. Por correo certificado o por servicios de mensajería;
4. Por la prensa;
5. Por oficio, en los casos permitidos por la ley;
6. A través de la casilla judicial que se señale;
7. Por correspondencia postal, efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que éstos permitan confirmar inequívocamente la recepción;

8. Por constancia administrativa escrita de la notificación, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario se acercare a las oficinas de la administración tributaria;
9. En el caso de personas jurídicas o sociedades o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada en el establecimiento donde se ubique el deudor tributario y será realizada a éste, a su representante legal, a cualquier persona expresamente autorizada por el deudor, al encargado de dicho establecimiento o a cualquier dependiente del deudor tributario. [...]
10. Por el medio electrónico previsto en el artículo 56 de la Ley de Comercio Electrónico.

El numeral 9 de este artículo menciona la existencia de la notificación tácita. Al respecto, señala que se considera notificación tácita cuando “no habiéndose verificado notificación alguna, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúe cualquier acto o gestión por escrito que demuestre inequívocamente su conocimiento.” Y aclara que, en este caso, la fecha de notificación será “aquella en que se practique el acto o gestión, por parte de la persona que debía ser notificada.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 107)

Sin embargo, cabe mencionar que existe una excepción a esta regla: el impuesto predial.

Efectivamente, el artículo 512 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización prevé una excepción a la norma relativa a la notificación de los títulos de crédito. El artículo en cuestión ordena:

“El impuesto [predial] deberá pagarse en el curso del respectivo año, sin necesidad de que la tesorería notifique esta obligación. Los pagos podrán hacerse desde el primero de enero de cada año, aun cuando no se

hubiere emitido el catastro.” (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, 2010, artículo 512.)

En este caso existe una dispensa legal que establece que no se notificará al contribuyente con el título de crédito emitido por la municipalidad. Sin embargo, cabe mencionar que la misma ley determina la obligación de notificar la valoración de propiedades, que constituye la base para la determinación del impuesto predial, por lo que en este sentido, la falta de notificación con el título de crédito no constituiría una vulneración del debido proceso ni del derecho a la defensa del contribuyente.

Ahora bien, una vez que se ha realizado la notificación con el título de crédito y, siempre dentro del término, el deudor tiene varias opciones, tales como: pagar la deuda, solicitar facilidades de pago, presentar su reclamación formulando observaciones, o no pagar el valor adeudado. Cada uno de estas opciones será objeto de estudio a continuación.

2.2.1.3 El pago

Una vez que se ha notificado al contribuyente y éste no tiene ningún tipo de oposición al título de crédito y reconoce la existencia de la obligación, puede proceder a pagarla, con lo cual, la extingue.

A diferencia del derecho civil, en materia fiscal el pago constituye una obligación unilateral, puesto que no existe un consenso entre las partes, sino que una obligación establecida en la ley. Así corrobora Giuliani Fonrouge al definir al pago como “un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades.” (Fonrouge, 1994, p. 492). Al realizar el pago, el sujeto reconoce la existencia y legalidad de la deuda determinada por la administración pública, cumple con su contribución y extingue la obligación.

De acuerdo a lo señalado en el artículo 26 del Código Orgánico Tributario, el pago debe hacerlo el contribuyente o por los responsables de la obligación, que son aquellos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones establecidas a éste. Cabe mencionar que la obligación es solidaria entre el responsable y el contribuyente, sin perjuicio del derecho del responsable de repetir lo pagado en contra del contribuyente ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.

El pago de la obligación no necesariamente debe hacerse por el contribuyente en cuestión, sino por una variedad de sujetos que pueden o, legalmente, deben reconocer la existencia de la deuda y, en caso de no estar en contra de esta, pagar el valor correspondiente y extinguirla.

Sin embargo, existen casos en los que el contribuyente reconoce la existencia y validez legal del título de crédito, pero no tiene las condiciones económicas adecuadas para proceder al pago inmediato de la deuda; frente a esto, el legislador implementó la figura de las *facilidades de pago*, tema a analizar a continuación.

2.2.1.4 Las Facilidades de Pago

Una vez que el contribuyente ha reconocido la existencia y validez de la obligación tributaria, puede solicitar a la Administración Tributaria que se le concedan facilidades de pago, mediante las cuales se divide el pago en cuotas. Es un mecanismo que permite al contribuyente pagar la deuda y a la vez protege su estabilidad económica al concederle más tiempo para cumplir con su obligación.

Las facilidades de pago son una herramienta a la que puede acceder el contribuyente, que le permite realizar el pago de la obligación tributaria en cuotas, y así, extinguirla. Están reguladas en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario, que señala:

“Facilidades para el pago.- Las autoridades administrativas competentes, previa solicitud motivada del contribuyente o responsable, concederán facilidades para el pago de tributos, mediante resolución siempre que se cumplan los requisitos establecidos en este Código y en los términos que el mismo señale.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 46)

Es decir que, si el contribuyente cumple con los requisitos para que se le otorguen facilidades de pago, la Administración deberá concedérselas. Posteriormente, el Código Orgánico Tributario determina los requisitos para solicitar dichas facilidades en el artículo 152. Al respecto, en el inciso segundo, determina lo siguiente:

“La petición será motivada y contendrá los requisitos del artículo 119 de este Código con excepción del numeral 4, en el caso de facilidades de pago, además, los siguientes:

1. Indicación clara y precisa de las obligaciones tributarias, contenidas en las liquidaciones o determinaciones o en los títulos de crédito, respecto de las cuales se solicita facilidades para el pago;
2. Razones fundadas que impidan realizar el pago de contado;
3. Oferta de pago inmediato no menor de un 20% de la obligación tributaria y la forma en que se pagaría el saldo; y,
4. Indicación de la garantía por la diferencia de la obligación, en el caso especial del artículo siguiente.

No se concederán facilidades de pago sobre los tributos percibidos y retenidos por agentes de percepción y retención, ni para las obligaciones tributarias aduaneras.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 152)

Una vez que la administración aprueba la solicitud de facilidades, mediante resolución motivada, podrá disponer que el contribuyente pague la cantidad ofrecida en el numeral 3 en el término de 8 días y concederá hasta 24 meses para el pago de la diferencia, estableciendo para el efecto, cuotas periódicas.

El “caso especial” al que se refiere el numeral 4 del artículo precedente es aquel en que la administración, previo informe de la autoridad tributaria de primera o única instancia, concede el plazo hasta de 4 años para que el contribuyente pague la diferencia. Para esto, el contribuyente debe ofrecer el pago mensual, trimestral o semestral de las cuotas de amortización gradual que comprendan tanto la obligación principal como intereses y multas que esta genere. Siempre con apego a la tabla que al efecto elabora la Administración, que no desatienda el pago de los tributos el mismo tipo que se causen posteriormente y que se constituya una garantía suficiente que respalde el pago del saldo. (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo. 153).

En el caso de que la Administración niegue la petición de facilidades, el peticionario podrá acudir a la vía judicial e iniciar una acción contenciosa ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal (actual Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario). Para esto, deberá consignar de contado el 20% ofrecido en el numeral 3 del artículo 152, y presentar la garantía prevista para los casos especiales que se mencionó previamente.

Ahora bien, una vez que se ha presentado la solicitud de facilidades, la Administración Tributaria no podrá iniciar un procedimiento de ejecución para recaudar sus acreencias. Frente a esto, el contribuyente deberá remitir al funcionario ejecutor una copia de la solicitud de facilidades con su respectiva fe de presentación. (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo. 154)

Es importante mencionar que una vez que se concedan las facilidades, ya sea por vía administrativa como por vía judicial, se entenderá que están condicionadas al cumplimiento estricto de los pagos parciales determinados en la resolución que las concede. Por tanto, de acuerdo al artículo 156 del Código Orgánico Tributario, si requerido el deudor para el pago de cualquiera de los dividendos que se encontraren en mora, éste no lo hiciere en el término de ocho días, se tendrá por terminada la concesión de facilidades, se podrá iniciar el procedimiento coactivo y se harán efectivas las garantías rendidas.

Las facilidades de pago constituyen una herramienta útil tanto para el contribuyente como para la administración, en el sentido de que, de ser reconocida y aceptada la obligación por parte del contribuyente, ambos salen beneficiados: la administración tributaria recauda sus acreencias y el contribuyente no se ve afectado por el pago inmediato de su obligación.

Esta es una solución pertinente que se aplica en una situación ideal entre el sujeto activo y el sujeto pasivo; pero es menester mencionar el caso en donde el contribuyente no está de acuerdo con la emisión del título de crédito y por tanto se rehúsa a pagar. En este caso, tiene dos opciones: puede presentar observaciones al título de crédito o puede, definitivamente, no pagar la obligación. Ambos casos se analizarán enseguida.

2.2.1.5 Observaciones al Título de Crédito

En el artículo 151 del Código Orgánico Tributario, la norma menciona la posibilidad que tiene el contribuyente de formular observaciones respecto del título de crédito dentro de los ocho días posteriores a su notificación. Al efecto ordena:

“Salvo lo que dispongan leyes orgánicas y especiales, emitido un título de crédito, se notificará al deudor concediéndole ocho días para el pago. Dentro de este plazo el deudor podrá presentar reclamación formulando observaciones, exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión; el reclamo suspenderá, hasta su resolución, la iniciación de la coactiva.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 151)

El Código Orgánico Tributario no establece más información acerca de la formulación de observaciones, sin embargo, se refiere a esta acción como un “reclamo” por lo que se puede inferir que debe cumplir con los mismos requisitos que un reclamo administrativo, con la excepción de que éste versa exclusivamente sobre el título o sobre el derecho de la administración pública

para emitirlo y que el plazo para presentar el reclamo ante la administración es de ocho días.

El reclamo deberá regirse por lo establecido en el artículo 119 del Código Orgánico Tributario, que señala:

“La reclamación se presentará por escrito y contendrá:

1. La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
2. El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número de registro de contribuyentes, el de la cédula de identidad, en su caso;
3. La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;
4. Mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, expuestos clara y sucintamente;
5. La petición o pretensión concreta que se formule; y,
6. La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

A la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 119)

Es importante recalcar que el efecto de la formulación de observaciones sobre el título o el derecho de la administración de emitirlo es suspensivo; es decir que, si bien es anterior a la etapa de procedimiento administrativo de ejecución, suspende su inicio. Por tanto, si el contribuyente no ha pagado su deuda, pero ha presentado observaciones, la administración deberá resolver el reclamo y no podrá ejercer su coacción sobre el contribuyente para recaudar sus acreencias.

La administración por su parte deberá resolver motivadamente el reclamo, ya sea éste favorable o desfavorable. Si las observaciones tienen suficiente fundamento, la administración las tomará en cuenta para rectificar el título de crédito en cuestión, caso contrario, fundamentará la negación, no modificará el título de crédito y emitirá el auto de pago, que da inicio a la coactiva.

Ahora bien, si el contribuyente no cumple con su obligación, la administración tributaria puede ejercer sus facultades para exigir el pago. A continuación, se estudiará la última opción que tiene el sujeto pasivo frente a un título de crédito emitido por la administración; el no pago.

2.2.1.6 No pago

El no pago de la obligación tributaria constituye una omisión que desencadena sanciones, multas e intereses por incumplimiento de la norma expresa. Esto significa que el contribuyente o bien no reconoce la existencia de la obligación y por esto no ejerce ningún tipo de acción frente a la misma, o sencillamente significa que el contribuyente, a sabiendas de la existencia de dicha obligación, decide permanecer inactivo frente a la administración pública. El principal efecto de la falta de pago, es que se habilita la posibilidad de que la administración tributaria inicie el procedimiento de ejecución coactivo.

En vista de que la contribución se considera como un deber de los ciudadanos, el no pago de ésta faculta a la administración tributaria a emprender acciones coercitivas para recaudar sus acreencias, caso contrario, dejaría de ser una obligación y se convertiría en una opción. Así corrobora Omar Curiel, al manifestar lo siguiente:

“...la consecuencia inmediata de una obligación se fundamenta en que la autoridad tendrá todo el derecho de ejercer su poder de autoridad para realizar el cobro del tributo, inclusive de manera coactiva en una situación de extremo, [...] de lo contrario las funciones del Estado se paralizarían,

por lo que se tendría que omitir el cumplimiento de las obligaciones que le han sido conferidas por la población que lo integra.” (Curiel, 2001, p. 19)

Frente a tal incumplimiento, es claro que la administración se encuentra obligada a emprender acciones más severas para recibir el pago de los tributos en cuestión.

Por tanto, la ley establece que una vez que se ha emitido el título de crédito y se ha otorgado el plazo para pagar, solicitar facilidades de pago o formular observaciones, y vencido este plazo el contribuyente no llevara a cabo ninguna de estas acciones, se procederá a emitir el auto de pago, es decir, se inicia el procedimiento de ejecución coactiva. Así lo ordena el inciso primero del artículo 161 del Código Orgánico Tributario, que manda:

“Vencido el plazo señalado en el artículo 151, sin que el deudor hubiere satisfecho la obligación requerida o solicitado facilidades de pago, el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 161)

Queda claro que la consecuencia directa de incumplir con el pago del título de crédito es que la administración tributaria procede a emitir un auto de pago, que contiene la orden de pago inmediato y advierte al contribuyente que, de no cumplirse, la administración procederá a embargar los bienes del contribuyente.

La emisión del auto de pago constituye el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, conocido también como procedimiento coactivo, que será punto de análisis a continuación.

2.2.2 Emisión del Auto de Pago

Una vez que el plazo previsto en la ley luego de la notificación del título de crédito ha concluido, y el deudor no ha pagado ni ha optado por alguna de las opciones mencionadas previamente, inmediatamente se procede a iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, con la emisión del auto de pago.

El auto de pago constituye la primera providencia emitida por la Administración Pública dentro del proceso coactivo, que contiene orden de pago. Por medio de esta se busca recaudar el dinero que el contribuyente debe, de forma inmediata. Para el efecto, le concede un término de tres días para que pague o dimita bienes.

La emisión de esta orden da inicio a la ejecución coactiva. Es necesario mencionar que, para ciertos autores, la coactiva constituye una especie de sanción por parte de la Administración Tributaria frente a un incumplimiento del contribuyente. En palabras de Cesar García Novoa, “con la previsión de una sanción se asegura la vigencia de las normas imperativas, porque solo así se garantiza que el mandato de la norma se va a observar en la realidad. De esta manera, las normas tributarias serían normas coactivas *quia prohibitum* en el sentido escolástico del término, esto es, coactivas por la única razón de que el ordenamiento anuda a su incumplimiento un efecto sancionatorio.” (García, 2012, p. 78). El autor se refiere a la norma tributaria en general, cuyo incumplimiento acarrea una sanción, por lo que la coactiva también tendría un efecto sancionatorio por la falta de cumplimiento del contribuyente.

Sin embargo, existe otra tendencia que considera que la coactiva, específicamente, constituye una herramienta que faculta a la administración a iniciar un procedimiento de cobro especial y excepcional, en el caso de que el contribuyente no cumpliera con sus obligaciones, que contiene ciertas dispensas a favor de la administración, por cuanto ésta tiene la facultad de cobrar por la vía administrativa, pero también tiene la facultad de ejercer la

cobranza coactiva sin necesidad de acudir a una entidad de gobierno diferente para el efecto.

Al igual que con el título de crédito, los contribuyentes pueden enfrentar la emisión del auto de pago de varias maneras: pueden pagar inmediatamente, pueden dimitir bienes, pueden solicitar facilidades de pago, en los tres casos, reconociendo la existencia y validez de la obligación; pueden presentar excepciones a la coactiva; o, pueden simplemente no pagar. Cada una de estas opciones será objeto de análisis a continuación.

2.2.2.1 La Notificación con el auto de pago

A pesar de que el concepto y funcionalidad de la notificación fueron estudiados previamente, en la etapa de emisión del título de crédito, es necesario puntualizar ciertos detalles. Como, por ejemplo, que, en esta etapa, no se notifica como señala la ley, sino que se cita.

La citación, al igual que en el caso del título de crédito, es un elemento básico para dar inicio a cualquier tipo de relación jurídica entre dos o más partes, específicamente por cuanto esta permite al sujeto pasivo ejercer su derecho a la defensa. Sin ésta, las actuaciones de las administraciones públicas serían arbitrarias y no podría llevarse a cabo ninguna acción de impugnación o reversión de estas, sino una vez que ya se han ejecutado.

En el caso del auto de pago, la administración tributaria establece únicamente tres días a partir del día siguiente a su notificación, para que el contribuyente pague o dimita bienes, así lo dispone el artículo 161 del Código Orgánico Tributario.

La citación se hará personalmente al coactivado, o su representante, o por tres boletas dejadas en días distintos en el domicilio del deudor, por el Secretario de la oficina recaudadora o por quien designe como tal el funcionario ejecutor.

La citación por la prensa se realizará única y exclusivamente en los casos de herederos o de personas cuya individualidad o residencia sea imposible de determinar.

En el caso de que no se cumpliera con la citación, y se llevara a cabo la ejecución coactiva, se podrá solicitar la nulidad de todo lo actuado, ya sea por vía administrativa como por vía judicial.

2.2.2.2 El Pago y las Facilidades de Pago

En cuanto al pago y las facilidades de pago, el concepto y acepción no tienen grandes diferencias con la etapa de la emisión del título de crédito; en éste sentido, y con el fin de evitar repeticiones innecesarias en el presente estudio, únicamente se enunciará que también en esta etapa existe la posibilidad de pagar o de solicitar facilidades de pago dentro del plazo establecido en el auto de pago. No cabe un análisis adicional puesto que sus efectos ya fueron contemplados en los puntos 2.3.3 y 2.3.4, y son absolutamente aplicables para esta etapa del procedimiento de ejecución.

Cabe mencionar, sin embargo, que la diferencia sustancial en los efectos de solicitar facilidades de pago en esta etapa, es que el procedimiento coactivo ya se ha iniciado, por lo que la solicitud de facilidades de pago suspenden su ejecución hasta cuando la autoridad resuelva sobre su concesión o no; concedido, lo suspende hasta que se cubra la obligación; mientras que, en la etapa de notificación del título de crédito, la solicitud de facilidades de pago no permite que se inicie un procedimiento de cobro coactivo, aunque, si se hubiere iniciado, también lo suspende.

El pago realizado luego de la citación con el auto de pago, terminará el procedimiento de ejecución que se hubiere iniciado y el funcionario ejecutor, así deberá declararlo y ordenar el archivo de la causa.

Además, es necesario señalar que, si bien el pago y las facilidades de pago se llevan a cabo de la misma manera en esta etapa, el término para hacerlo es mucho más corto; el contribuyente tiene 3 días contados a partir del día siguiente a la citación con el auto de pago para hacerlo.

Por último, a diferencia del título de crédito, en el caso de que el contribuyente no cuente con el dinero suficiente para pagar el valor de la deuda tributaria, en el auto de pago se contempla la opción de dimitir bienes para cubrir dicha obligación. Dichos bienes serán valuados y, posteriormente, rematados para cubrir, con el valor obtenido de dicho remate, la obligación pendiente con la administración tributaria.

En caso de que el monto obtenido por el remate de los bienes supere el valor de la obligación, el dinero restante será devuelto al contribuyente.

Si el contribuyente considera que el auto de pago carece de solemnidades sustanciales o vulnera de alguna manera sus derechos, tiene la opción de iniciar un juicio de excepciones; tema a abordar a continuación.

2.2.2.3 El juicio de excepciones

El Código Tributario contempla la posibilidad de iniciar un juicio de excepciones a la coactiva, cuando el contribuyente considere que el auto de pago emitido por la administración pública vulnera sus derechos o es contrario a la ley. Las causas por las cuales se puede iniciar un juicio de excepciones a la coactiva, se encuentran detalladas taxativamente en el artículo 212 del Código Orgánico Tributario, y son las siguientes:

1. Incompetencia del funcionario ejecutor;
2. Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante;

3. Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal;
4. El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida;
5. Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 del Código Tributario;
6. Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión;
7. Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes;
8. Haberse presentado para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan;
9. Duplicación de títulos respecto de una misma obligación tributaria y de una misma persona, y;
10. Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento.

Estas son los únicos motivos por los cuales el contribuyente afectado puede iniciar un juicio de excepciones en contra de la Administración Tributaria. Así corrobora el artículo 280 del mismo cuerpo legal, que establece lo siguiente:

“...Si ninguna de las excepciones propuestas corresponde a las señaladas en el artículo 212, o si el excepcionante no las aclarare o completare en el plazo que se le hubiere concedido para el efecto, la respectiva sala del tribunal las rechazará de plano, sin más sustanciación.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 280)

El término para su presentación ante el funcionario ejecutor es de veinte días, contados a partir del día siguiente de la notificación del auto de pago, y su presentación suspenderá inmediatamente el procedimiento de ejecución.

Una vez que se han presentado las excepciones al funcionario ejecutor, este deberá remitir al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en el término de cinco días, copia del proceso coactivo, sus documentos anexos y las excepciones con sus observaciones.

Sin embargo, en el caso de que el funcionario ejecutor se negare a recibir el escrito de excepciones, el contribuyente podrá presentarlo ante cualquier otra autoridad administrativa o judicial, que dispondrá que dentro de las 24 horas siguientes se notifique y entregue al funcionario ejecutor el mencionado escrito, con la fe de presentación correspondiente. El interesado podrá incluso presentar su escrito de excepciones ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, cuyo presidente deberá disponer que, por Secretaría General, se notifique mediante oficio al funcionario ejecutor, la presentación del escrito de excepciones y ordenándole que proceda conforme a lo dispuesto en la ley.

En el caso de que el funcionario ejecutor se negare a recibir el escrito de excepciones, retardare injustificadamente la remisión de las copias al tribunal o si, a pesar de haber sido notificado con la presentación de excepciones no hubiere suspendido el procedimiento de ejecución, el contribuyente podrá presentar un recurso de queja, ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.

Ahora bien, una vez que inicia el juicio de excepciones, su resolución corresponde al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, que procederá de acuerdo a lo establecido en el artículo 223 y posteriores del Código Orgánico Tributario. A continuación, un breve análisis de la sustanciación del juicio de excepciones ante la autoridad juzgadora competente.

2.2.2.4 Sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario

- Conocimiento de la causa

De acuerdo al artículo 222 del Código Orgánico Tributario, el Tribunal es competente para conocer varios asuntos, entre ellos los juicios de excepciones. Esto consta expresamente en el numeral 1 de dicho artículo que, al respecto menciona:

“Art. 222.- Otros asuntos de su competencia. - Corresponde también al Tribunal Distrital de lo Fiscal el conocimiento de los siguientes asuntos:

1. De las excepciones al procedimiento de ejecución, señaladas en el artículo 212; Además, el artículo 223 del Código Tributario determina que los ámbitos de aplicación de las disposiciones correspondientes a la sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario son aplicables tanto para acciones y recursos mencionados previamente, como para los juicios de excepciones. [...]” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 222)

Por tanto, el escrito de excepciones deberá contener los mismos elementos que una demanda convencional. Dichos elementos se detallan en el artículo 231 del Código Orgánico Tributario, y son los que cito a continuación:

1. El nombre y apellido de la persona natural demandante, con expresión de si lo hace a nombre propio o en representación de otra, y en este caso, el nombre y apellido del representado, o la denominación de la persona jurídica o ente colectivo, sin

personalidad jurídica, a nombre de quien se presente la demanda, con indicación, en cualquier caso, del domicilio tributario;

2. La mención de la resolución o acto que se impugna y los fundamentos de hecho y de derecho que se arguyan, expuestos con claridad y precisión;
3. La petición o pretensión concreta que se formule;
4. La designación de la autoridad demandada, esto es de la que emane la resolución o acto impugnado, con expresión del lugar donde debe ser citada;
5. La cuantía de la reclamación;
6. El señalamiento del domicilio judicial para notificaciones;
7. La firma del compareciente, con indicación del número de cédula de identidad y del registro único de contribuyentes, según corresponda, y la firma de su abogado defensor. (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 231)

En el caso del juicio de excepciones el compareciente deberá, además, indicar clara y específicamente el fundamento legal que acoge la presentación de estas.

Si el escrito de excepciones fuere obscuro o no cumpliere con los requisitos 1, 2, 3, 5 y 7 de los anteriores, el Tribunal concederá el término de 5 días para su corrección o aclaración, bajo prevención de que, de no hacerlo, se dispondrá su archivo.

Es importante mencionar que la presentación de la demanda contencioso tributaria, así como el escrito de excepciones, suspende la ejecutividad del título de crédito emitido. Así lo señala el artículo 247 del Código Orgánico Tributario, que al respecto menciona: “Por consiguiente, no podrá iniciarse coactiva para su cobro, o se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado.” Esto, sin perjuicio de las medidas cautelares que disponga la sala juzgadora, a petición del demandado.

- El afianzamiento

De acuerdo con el artículo 285 del Código Orgánico Tributario, en caso de que haya motivo suficiente y por el mérito y fundamentación de las excepciones, la sala tiene la facultad de ordenar, en cualquier estado del juicio, hasta antes de dictar sentencia, la continuación del procedimiento de ejecución o el afianzamiento de la obligación exigida.

En palabras de Pablo Guevara, el afianzamiento tiene una finalidad similar a la del principio de “*solve et repete*”, o pago previo, en razón de que “ambos comparten como característica primordial la de exigir un pago o un afianzamiento como condición indispensable para admitir a trámite la impugnación judicial a decisiones administrativas.” (Guevara, 2008, p. 136).

Doctrinariamente, se considera que el principio de “*solve et repete*” constituye un beneficio para el fisco y un obstáculo para el contribuyente que busca acceder a la administración de justicia. Sin embargo, la existencia del afianzamiento en la legislación ecuatoriana puede resumirse en el siguiente párrafo tomado de un comunicado enviado por la Comisión Revisora del proyecto de Código Orgánico Tributario al Ministro de Finanzas y al Contralor General de la Nación:

“...los sistemas de afianzamientos que han significado la conservación residual el criticado y discutido principio del *solve et repete*, o pago previo, para el ejercicio de las acciones contencioso-tributarias, que han devenido en dispendioso arbitrio al que han debido someterse los administrados para formular sus defensas, en una odiosa discriminación de poder económico que abría la posibilidad de acudir ante el Órgano Jurisdiccional, en demanda de justicia sólo a los que por sus posibilidades estaban capacitados

para ello, y que, en no pocos casos, ha significado o equivale, a vedar el acceso a la Justicia. Por tales consideraciones, se ha realizado la revisión y ajustes necesarios en el Proyecto, y, de modo especial, en lo atinente al Instituto del Solve et Repete y de su sustituto, el afianzamiento, que en Doctrina según anota Carretero Pérez, se torna ya cuestionable que su fundamentación, incluso, provenga de las clásicas presunciones de “legalidad” y de “ejecutividad” de los actos administrativos, y únicamente quedaría como razón admitida por la Jurisprudencia, el utilitario y magro “interés de la Hacienda Pública” (Decreto Supremo No. 1016-A, 1975)

De acuerdo a lo expuesto, el legislador instaura la figura del afianzamiento en busca de equiparar la relación entre el Estado y el contribuyente; el uno como acreedor de tributos y el otro como sujeto obligado a su pago. Además, el afianzamiento era una herramienta opcional, para los casos en los que el contribuyente solicite la cesación de medidas cautelares que se hayan establecido en una coactiva.

El afianzamiento al que se refiere el artículo 285, es que está establecido en el artículo 248, y que está destinado a la cesación de las medidas cautelares ordenadas en el procedimiento administrativo de ejecución o en el trámite de la acción contencioso tributaria.

Éste deberá cubrir el valor principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas. Los modos de afianzar están detallados en el mismo artículo y son principalmente los siguientes:

1. Depósito de dinero, bonos y más efectos fiduciarios emitidos en el país en una cuenta bancaria determinada por el Consejo de la Judicatura;

2. Fianza bancaria, otorgada por una agencia o entidad nacional o extranjera;
3. Hipoteca, prenda agrícola, industrial o especial de comercio, constituida a favor del ente acreedor de los tributos;
4. Mediante fianzas personales de terceros en aquellos casos en los que la cuantía de la obligación principal no exceda de los \$4.000 dólares.
5. Póliza de fidelidad, constituida por cualquier compañía aseguradora nacional; y,
6. De cualquier otra forma que satisfaga a la sala juzgadora que conozca el caso.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 254 del Código Orgánico Tributario, una vez que se ha admitido la fianza y se ha ordenado la abstención de iniciar el procedimiento de ejecución o, de ser el caso, la suspensión del procedimiento previamente iniciado, se notificará el particular al funcionario ejecutor.

Es importante mencionar que el funcionario ejecutor que no cumpliera con esta orden, será responsable de pagar las respectivas costas, daños y perjuicios que su comportamiento causare.

En conclusión, el afianzamiento para hacer cesar las medidas cautelares ordenadas en el procedimiento administrativo de ejecución o en el proceso contencioso tributario, debe cubrir el 100% del valor principal de la obligación y el 10% adicional.

- De la contestación

El artículo 281 señala que una vez que se han recibido las copias del proceso coactivo, de los documentos anexos y de las excepciones con sus observaciones, se notificará al excepcionante y al ejecutor del

particular. Además, se notificarán las excepciones a la autoridad administrativa de la que proviene la orden de emisión del título de crédito, concediéndole el término de 5 días para que, de considerarlo necesario, las conteste.

La contestación, de acuerdo con el artículo 244 del Código Orgánico Tributario, deberá contener los siguientes requisitos:

1. El nombre y apellido del que comparece, como autoridad o titular de la oficina u órgano administrativo que dictó la resolución o acto, materia de la impugnación, o contra quien se hubiere enderezado la acción; o los nombres y apellidos del que comparece como su procurador;
2. Los fundamentos de hecho y de derecho de las excepciones que oponga a la demanda; y,
3. El señalamiento de domicilio para notificaciones.

- La prueba

Una vez que hubiere culminado el término otorgado para la contestación, con o sin ella se abrirá la causa a prueba, por un término de 5 días para ambas partes.

Las pruebas que se consideran admisibles en la sustanciación del proceso se encuentran detalladas en el artículo 260 del Código Orgánico Tributario, y son todos aquellos medios de prueba determinados en la Ley, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos. Los informes emitidos por la autoridad demandada, por disposición del tribunal, no se consideran como confesión. Se contempla la prueba testimonial, únicamente como supletoria, cuando por la naturaleza del asunto no exista otra manera de acreditar los hechos que influyen en la determinación de la obligación tributaria, o en la resolución de la controversia.

Éste artículo también faculta a la sala del tribunal que conozca la causa, a rechazar las diligencias probatorias que no se relacionen con la controversia, y determina que dicho pronunciamiento no constituye anticipación de criterio.

En cuanto a la carga de la prueba, lo establecido en el artículo 257 del Código Orgánico Tributario determina que ésta le corresponde al actor, en el sentido de que éste debe probar los hechos que ha afirmado en el libelo de su demanda y que la autoridad demandada ha negado expresamente. Al respecto, el artículo en cuestión agrega que “los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria”. (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 257)

En este sentido cabe mencionar el criterio de José-Alfredo Caballero, que considera que la carga de la prueba no constituye una obligación sujeta a una sanción en caso de no cumplirse, “sino que es una facultad cuyo ejercicio es necesario para la obtención de un interés, y su determinación sirve para señalar en cuál de las partes recae la consecuencia derivada de la falta de ejercicio de esa facultad.” (Caballero, 2007, p. 402) Esto quiere decir, en palabras de Rafael Vergara, que “la carga de la prueba corresponde a quien pretende hacer valer sus derechos” (Vergara, 2009, p. 68), por lo que la falta de prueba, de ambas partes, perjudica directamente a sus intereses, más no consiste en una falta sujeta a sanción o multa de ningún tipo.

En el caso de que la administración pública no pruebe los hechos que sirvieron de base para su actuación, se tendrá a lo afirmado por el actor. Así lo determina el artículo 246 del Código Orgánico Tributario que señala:

“En todo caso, el demandado estará obligado a presentar copias certificadas de los actos y documentos que se mencionan en el artículo anterior, que se hallaren en los archivos de la dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 246)

Igualmente, el artículo 270 del mismo cuerpo legal reitera esta situación al mencionar lo siguiente:

“... Cuando lo considere necesario o lo soliciten las partes, el tribunal ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada.

En caso de incumplimiento de esta orden, el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 270)

Esto ha sido ratificado en varias ocasiones por los jueces competentes. Tal es el caso del siguiente fallo emitido por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, actual Corte Nacional de Justicia, el 29 de agosto de 2002, publicado en el Registro Oficial No. 693 de 29 de octubre del 2002, que expresa:

“La empresa ha solicitado la remisión del expediente que contiene el proceso administrativo dentro del cual deben obrar las actas de fiscalización y aún más ha solicitado la realización de la inspección de la contabilidad, diligencia que no ha llegado a realizarse y respecto de la cual la Administración no se ha pronunciado. Es

evidente que la demandada ha incurrido en mora al no cumplir con la disposición de que remita el expediente administrativo pese a habérselo ordenado (fs. 18 vta.). Además en el escrito de prueba se ha limitado a reproducir lo favorable de autos (fs. 18). Se concluye de lo expuesto, que la Administración no ha intentado probar los hechos que le sirvieron de base para establecer las glosas y que se ha producido la situación prevista en los artículos 261 inciso segundo y 287 inciso tercero del Código Tributario, siendo del caso aceptar las afirmaciones de la parte autora constantes en la demanda.” (Sentencia No. 49-2001, 2002)

Frente a la falta de pruebas de la administración tributaria, la Sala se tuvo que atener a lo afirmado y presentado por el actor. Lo mismo ocurre en el caso de que el actor pierda la oportunidad de probar sus afirmaciones por no presentar los documentos de descargo pertinentes. En este caso, la Sala deberá atenerse a lo afirmado por la administración.

Finalmente, la valoración de la prueba está contemplada en el artículo 270 del Código Orgánico Tributario. Se deben valorar las pruebas dentro del mayor criterio judicial y de equidad. Los jueces podrán establecer presunciones, basadas en todos los documentos y actuaciones producidos por las partes, aquellos que se hubieren ordenado de oficio, e inclusive aquellos que se hubieren realizado extemporáneamente, siempre que con estos pueda esclarecerse la verdad.

- Del abandono, el desistimiento y la sentencia.

La sustanciación de una causa puede concluir de tres formas: con el abandono, el desistimiento y la sentencia.

En palabras de Juan Colombo, el desistimiento “es el acto procesal en virtud del cual el sujeto activo de un proceso manifiesta su decisión de no

continuar en él, renunciando a las pretensiones deducidas en su demanda.” (Colombo, 1997, p. 231). En otras palabras, el desistimiento consiste en la renuncia o cesación del actor de continuar con la sustanciación del proceso. Es un acto unilateral del contribuyente, que no requiere consenso alguno con el demandado y que puede realizarse hasta antes de que se notifique a las partes para dictar sentencia.

Los artículos 265 y 266 del Código Orgánico Tributario establecen que mediante el desistimiento concluye el proceso judicial, pero que éste deja ejecutoriado el acto, resolución o sentencia (de primera instancia) que fuere materia de la acción o recurso. Además, el desistimiento desencadena la ejecución de las garantías constituidas para suspender el procedimiento coactivo, a menos que se paguen las obligaciones afianzadas.

El abandono, por su parte, está contemplado en el artículo 267 del Código Orgánico Tributario. Se declara, de oficio o a petición de parte, el abandono de la causa, cuando haya dejado de continuarse por más de sesenta días, contados desde la última diligencia practicada o desde la última petición presentada en el juicio, siempre que el trámite no hubiere concluido. Este artículo también determina que en los casos de pago indebido o en impugnaciones de resoluciones que nieguen la devolución indebida o en exceso, el plazo para declarar el abandono es de 2 años.

Es necesario hacer énfasis en el contenido del tercer inciso del artículo previamente mencionado; puesto que éste establece que el abandono no procede en contra de las entidades acreedoras de tributos. Es decir, únicamente se puede declarar el abandono cuando el contribuyente hubiere dejado de impulsar la sustanciación.

Sin embargo, es menester mencionar que la falta de impulso de la causa, también puede ocurrir por inactividad de los jueces, lo que no podría

considerarse como descuido de la parte interesada. Así corrobora el fallo emitido por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en su fallo de 27 de septiembre de 2001, publicado en el Registro Oficial No. 447 de 06 de noviembre de 2001, y que cito a continuación:

“En conclusión, en el orden tributario, no cabe abandono por el simple transcurso del tiempo si existe falta de actividad del Juez, tanto más que el proceso tributario no se rige por el principio dispositivo de que su impulso corre exclusivamente a cargo de parte sino que por el contrario, es cuasi-oficioso, según se comprueban por las varias disposiciones que imponen al Juez la obligación de velar por su prosecución, sin perjuicio de que las partes también lo hagan.” (Sentencia No. 16-99, 2001)

En este caso, la sustanciación concluyó con una audiencia en estrados y fue la Sala juzgadora que no cumplió con el mandato del artículo 288 del Código Orgánico Tributario vigente a la época, actual artículo 273, de dictar sentencia en el término legalmente establecido. Por ende, al haber concluido la tramitación de la causa, es imposible que se declare el abandono, puesto que la inactividad es imputable a los jueces, más no a los interesados.

En el caso de que el abandono sea efectivamente imputable a un descuido de la parte actora, se pone término al juicio en favor del sujeto activo del tributo, y queda firme el acto, resolución, providencia o sentencia de que se hubiere recurrido. Así lo ordena el artículo 268 del Código Orgánico Tributario, y agrega que, en el mismo auto de abandono, se ordenará la continuación de la coactiva que se hubiere suspendido o, de ser el caso, su iniciación, o que se hagan efectivas las garantías rendidas, sin lugar a ninguna excepción.

Al tenor del artículo 269 del mismo cuerpo legal, tanto el abandono como el desistimiento darán lugar a la condena en costas, en las que se incluyen el honorario del defensor de la autoridad demandada.

En el caso de que la sustanciación ante el tribunal hubiere concluido sin abandono ni desistimiento, el artículo 273 del Código Orgánico Tributario concede el término de 30 días a los jueces para que dicten sentencia. Esta deberá ser clara y motivada, de forma que resuelva los puntos sobre los cuales se trabó la litis y sobre los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnado. Podrán suplir las omisiones en que incurran las partes, sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.

En estricto sentido, todos los incidentes que se hubieren creado en el trámite de sustanciación de la causa serán resueltos en la sentencia, a excepción de aquellos incidentes relacionados con el afianzamiento de las obligaciones tributarias y suspensión del procedimiento coactivo, los de abandono y desistimiento.

La parte afectada por la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario tiene la facultad de interponer recurso de casación. Dicho recurso, siempre que cumpla con los requisitos legalmente establecidos para el efecto, será calificado por la Sala y, una vez que ésta lo conceda, se envía el expediente a la Corte Nacional de Justicia para su conocimiento y admisión.

Sin embargo, la Corte Nacional de Justicia ha emitido una Resolución Obligatoria, de fecha 30 de junio de 2009, publicada en el Registro Oficial No. 650 de 6 de agosto de 2009, en la cual determina que únicamente los juicios de excepciones amparados en los numerales 3, 4 y 5 constituyen procesos de conocimiento, sobre los cuales cabe la admisión del recurso

de casación. Así lo establece dicha Resolución, al determinar lo siguiente:

“En aplicación del Art. 2 de la Ley de Casación que dispone: “el recurso de casación procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento, dictados por las cortes superiores, por los tribunales distritales de lo fiscal y de lo Contencioso administrativo”, y en concordancia con el art. 212 del Código Tributario, los juicios de excepciones a la coactiva, se constituyen procesos de conocimiento, únicamente cuando se refieren a asuntos de derecho material o de fondo, es decir cuando las excepciones propuestas son las que constan expresamente detalladas en los numerales 3, 4 y 5 del artículo 212 del Código Tributario que se refiere “De las excepciones”; en los demás casos, al tratarse de los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9, y 10 del artículo 212 mencionado, el proceso se constituye de ejecución y no de conocimiento, tornándose en improcedente el recurso extraordinario de casación, si se lo interpone amparándose en estos numerales.” (Resolución 73-2009, 2009.)

En virtud de lo expuesto, los recursos de casación que versen sobre juicios de excepciones cuyo fundamento legal es uno de los numerales mencionados en dicha Resolución, no se admitirán a trámite; es decir, en éstos casos, la sentencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario será definitiva, y no cabrá recurso alguno sobre ésta.

2.2.2.5 Del embargo y el Remate

Una vez que se ha agotado el estudio de los recursos que tienen los contribuyentes frente al inicio de la ejecución coactiva, es necesario analizar el caso en el cual el sujeto pasivo no acude a ninguna de las opciones

previamente mencionadas, es decir, no paga, no solicita facilidades de pago, no presenta excepciones; no reconoce la existencia de dicha obligación.

En esta situación, la administración está facultada a embargar los bienes del contribuyente en cuestión, con el fin de hacer cumplir la obligación tributaria a través de su remate. El embargo constituye una medida a través de la cual la administración tributaria, coercitivamente, toma posesión de los bienes del contribuyente. Dichos bienes, posteriormente, serán rematados para pagar la obligación tributaria con el dinero obtenido de dicho remate.

En este sentido, el artículo 166 del Código Orgánico Tributario contempla dicha figura como una vía de recaudación de los fondos adeudados por el contribuyente y al respecto señala:

“Art. 166.- Embargo.- Si no se pagare la deuda ni se hubiere dimitido bienes para el embargo en el término ordenado en el auto de pago; si la dimisión fuere maliciosa; si los bienes estuvieren situados fuera de la República o no alcanzaren para cubrir el crédito, el ejecutor ordenará el embargo de los bienes que señale, prefiriendo en su orden: dinero, metales preciosos, títulos de acciones y valores fiduciarios; joyas y objetos de arte, frutos o rentas; los bienes dados en prenda o hipoteca o los que fueren materia de la prohibición de enajenar, secuestro o retención; créditos o derechos del deudor; bienes raíces, establecimientos o empresas comerciales, industriales o agrícolas.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 166)

Para decretar el embargo de bienes raíces, el ejecutor obtendrá los certificados de avalúo catastral y del registrador de la propiedad. Practicado el embargo, notificará a los acreedores, arrendatarios o titulares de derechos reales que aparecieren del certificado de gravámenes, para los fines consiguientes.

La norma es clara, y establece que, en el caso de que el contribuyente no cumpliera con lo ordenado en el auto de pago o, si de haber cumplido con dicha orden, los bienes dimitidos no fueren suficientes para cubrir el valor de la deuda, el funcionario ejecutor podrá ordenar el embargo de los bienes del contribuyente, en el orden preferencial de bienes embargables que detalla el artículo citado.

El artículo 167 del mismo cuerpo legal determina cuáles bienes no son embargables; y son principalmente los siguientes:

1. Los muebles de uso indispensable del deudor y de su familia; excepto los que se reputen suntuarios, a juicio del ejecutor;
2. Los libros, máquinas, equipos, instrumentos, útiles y más bienes muebles indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio del deudor, sin limitación;
3. Las máquinas, enseres y semovientes, propios de las actividades industriales, comerciales o agrícolas, cuando el embargo parcial traiga como consecuencia la paralización de la actividad o negocio; pero en tal caso, podrán embargarse junto con la empresa misma.

Es importante mencionar que la administración primero llevará a cabo el embargo y posteriormente notificará a los acreedores, arrendatarios o titulares de derechos reales que se desprendan de los respectivos certificados de avalúo y de propiedad.

Ante esto, los perjudicados podrán iniciar una acción de tercería excluyente de dominio o de tercería coadyuvante de particulares, de acuerdo a cada caso en particular. Las excluyentes, de acuerdo con el Código de Procedimiento Civil, son aquellas que se fundan en el dominio de las cosas que se van a rematar, coadyuvantes son todas las demás.

La tercería excluyente de dominio se presentará ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, y suspenderá el procedimiento coactivo hasta que éste lo resuelva, salvo que el funcionario ejecutor decida embargar otro bien, en cuyo caso cancelará el primer embargo y proseguirá con el procedimiento coactivo.

La tercería coadyuvante, por su parte, podrá proponerse desde que se decreta el embargo, hasta el remate de los bienes. Sin embargo, ésta no suspenderá el procedimiento de ejecución coactivo. Esta deberá notificarse a ambas partes, es decir, al sujeto activo y al sujeto pasivo, y se resolverá sobre ella después del remate de los bienes embargados. Del resultado del remate, se pagará primero al deudor principal y, en caso de que el valor obtenido no fuere suficiente, el tercerista podrá solicitar que el embargo se mantenga o se dicten providencias preventivas.

Ahora bien, una vez que se han embargado los bienes y se ha decidido sobre las tercerías, se procede al remate.

En palabras de Guillermo Cabanellas, el remate es un tipo de subasta, que consiste en “la venta pública de bienes o alhajas al mejor postor por mandato y con intervención de la justicia.” (Cabanellas, 2008, 329). Es decir, la administración procede a subastar los bienes embargados al mejor postor para pagar la deuda del contribuyente.

El procedimiento está contemplado en el Código Orgánico Tributario, en los artículos 180 en adelante, y establece que lo primero que se debe hacer, una vez que se ha hecho el embargo, es el avalúo pericial de los bienes en cuestión. Para el efecto, el funcionario ejecutor designará un perito. El coactivado podrá conformarse con éste o podrá designar su propio perito en el término de 2 días después de notificado. Dichos peritos deberán ser profesionales o técnicos que tengan suficientes conocimientos sobre los bienes

objeto del avalúo y que, preferentemente, residan en el lugar que se tramita la coactiva.

De no existir conformidad entre los informes periciales, el funcionario ejecutor designará un tercer perito, pero no será su obligación atenerse a dicho informe, y podrá aceptar a su arbitrio cualquiera de los tres informes, o señalar un valor promedio que esté más en acorde con los avalúos oficiales o cotizaciones del mercado.

Una vez que se ha determinado el valor de los bienes embargados, se señalará día y hora para realizar la subasta o venta directa, en su caso. Dicho señalamiento se publicará en tres días distintos de la semana, en el diario de mayor circulación a nivel nacional.

Llegado el día señalado, en el caso de bienes inmuebles, maquinarias, o equipos que constituyan una instalación industrial, de naves o aeronaves, las ofertas se presentarán ante el Secretario de coactivas. No se admitirán las posturas que no vayan acompañadas de al menos el 10% del valor de la oferta, en dinero en efectivo, cheque certificado o cheque de gerencia emitido a la orden de la autoridad ejecutora, ni las que fijen un plazo mayor de 5 años para el pago del precio.

Antes de adjudicar el bien al postor declarado preferente, deberá consignar en el término de cinco días el saldo del valor que ofreció de contado. Si no lo hace, se declarará la quiebra del remate y se notificará al postor que le siga en preferencia, para que, de la misma manera, consigne en cinco días el valor ofrecido de contado, y así sucesivamente. Finalmente, se adjudicará el bien rematado libre de todo gravamen, y se devolverá a los demás postores los valores consignados.

Por su parte, el remate de bienes muebles se efectuará en subasta pública, de contado y al mejor postor, ya sea en la oficina del funcionario ejecutor o en

lugar que éste señale. Si se tratan de varios bienes embargados, la subasta podrá hacerse unitariamente, por lotes, o en su totalidad, según convenga a los intereses de la recaudación. Sin embargo, dicha modalidad deberá constar en los avisos respectivos.

Para intervenir en la subasta, el sujeto debe ser mayor de edad, capaz para contratar y obligarse, personalmente o en representación de otra persona. Es necesario mencionar que el artículo 206 de dicho cuerpo legal establece prohibición expresa a las personas que hayan intervenido en el procedimiento de ejecución, a los funcionarios y empleados de la respectiva administración tributaria, así como sus cónyuges, convivientes con derecho y parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, adquirir los bienes materia del remate. Además de cumplir con estas condiciones, los participantes deberán consignar previamente el 20% mínimo del valor fijado como base inicial para el remate.

Finalmente, una vez que se ha cerrado la subasta y se han adjudicado los bienes, el postor preferente pagará de contado el saldo de su oferta y el ejecutor, a su vez, devolverá a los demás postores los valores que estos hubieren consignado.

Si dicho postor no cumpliera con el pago del precio que ofreció, se adjudicarán los bienes al postor que le siga. Sin embargo, la diferencia que exista entre ambas posturas se pagará con el dinero consignado previamente por el primer postor, sin lugar a reclamos.

Antes de cerrarse el remate, el deudor podrá librar sus bienes, siempre que pague la obligación que dio inicio a la coactiva, con sus respectivos intereses y costas.

Es importante mencionar que los acreedores tributarios tienen derecho preferente, de acuerdo con el artículo 208 del Código Orgánico Tributario, para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate.

De esta forma concluye la ejecución coactiva cuando el contribuyente no hubiere pagado, ni hubiere solicitado facilidades de pago, ni hubiere iniciado un juicio de excepciones; con el embargo y remate de sus bienes, muebles o inmuebles, dependiendo de cada caso.

La acción de cobro de créditos tributarios se rige por lo establecido en el Código Orgánico Tributario, sin embargo, como se expuso previamente, en lo pertinente, se atiende también al Código de Procedimiento Civil, como norma procesal supletoria. En este sentido es necesario mencionar que el 24 de noviembre del año 2011 se promulgó un Decreto Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583, Suplemento, que reformó algunos artículos del Código de Procedimiento Civil.

A pesar de que en dicha ley no existe una disposición que ordene su aplicación al ámbito impositivo, varias Salas del Tribunal de lo Contencioso Tributario se han regido a lo dispuesto por esta. Frente a esto, es necesario realizar un análisis de la aplicabilidad de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado en el ámbito tributario, en razón de que constituye una problemática en la administración de justicia en la actualidad.

2.3 APLICABILIDAD DE LA LEY DE FOMENTO AMBIENTAL EN EL COBRO DE CRÉDITOS TRIBUTARIOS

El 24 de noviembre de 2011, en el Registro Oficial No.583, Suplemento, se publicó el Decreto Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, que reformó entre otras cosas, las reglas del procedimiento coactivo establecidas en el Código de Procedimiento Civil.

Esta ley fue enviada a la Asamblea con carácter de urgente en materia económica, el 24 de octubre de 2011 y, posteriormente, fue remitida a la Comisión Especializada Permanente del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control, para su análisis correspondiente.

Cabe mencionar que, en la Exposición de Motivos, el presidente de la República explica la necesidad de la emisión de esta ley, basándose principalmente en la intensión de concientizar a la ciudadanía acerca de la contaminación, y de las sanciones económicas que esta pretende regular. También existen reformas tributarias relacionadas con el Impuesto a los Consumos Especiales y al Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, en los dos últimos párrafos de dicha exposición de motivos, se menciona lo siguiente:

“Por último, como es de conocimiento público, existen ciertas dificultades para cobrar las acreencias que tienen el Estado con aquellos deudores morosos, que fueron, en su mayoría, lo que han desfalcado y ocasionaron la crisis bancaria, ya que con ciertos recursos judiciales logran dilatar los procesos.

Es por esto, que resulta necesario, reformar las normas pertinentes, con la única finalidad, de poder cobrar todas esas acreencias y por consecuente hacer justicia.” (Ley de Fomento Ambiental y de Optimización de Ingresos del Estado, 2011, Exposición de Motivos.)

Estas reformas atañen directamente a los artículos relacionados con la coactiva y el juicio de excepciones señalados en el Código de Procedimiento Civil, que fueron modificados por las Disposiciones para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado, establecidas en dicha ley. Algunas de estas disposiciones modifican únicamente horarios de presentación de documentos o realización de subastas, sin embargo, existen más disposiciones que cambian sustancialmente el espíritu de la ley.

El presente trabajo abarca el análisis de las reformas más importantes para el ámbito civil, para posteriormente analizar su aplicabilidad en el ámbito del derecho tributario.

2.3.1 Reformas al Código de Procedimiento Civil

2.3.1.1 Jueces de Coactiva

La disposición tercera de la mencionada ley, agrega el siguiente texto al artículo 942 del Código de Procedimiento Civil:

“Los servidores y servidoras recaudadores mencionados en este artículo tendrán la calidad de Jueces Especiales, denominándose los Jueces de Coactiva.” (Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 942)

El artículo 942 es aquel que determina que los funcionarios facultados para ejercer el procedimiento coactivo son, privativamente, los empleados recaudadores de las instituciones correspondientes.

Es necesario mencionar que, mediante esta ley, los funcionarios recaudadores no adquieren la calidad de jueces, puesto que la Constitución de la República estipula en el artículo 167 señala que: “La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por los órganos de la Función Judicial y por los demás órganos y funciones establecidos en la Constitución”.

La denominación otorgada por la Ley de Fomento Ambiental no corresponde a la calidad de juez como tal, puesto que los funcionarios en cuestión no poseen la facultad de ejercer jurisdicción ni adquieren competencia para administrar justicia. Además, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5 del Código de Procedimiento Civil, están facultados para ejercer jurisdicción: los tribunales y juzgados que integran la Función Judicial, los jueces de paz, los árbitros, los

tribunales de conciliación y arbitraje y las autoridades de los pueblos indígenas, no los funcionarios recaudadores de instituciones públicas.

Como último argumento, cabe señalar que el artículo 7 del Código Orgánico de la Función Judicial establece que la jurisdicción y la competencia nacen de la Constitución y la ley y, taxativamente, determina que únicamente podrán ejercer la potestad jurisdiccional las juezas y jueces nombrados de conformidad con sus preceptos, con la intervención directa de fiscales y defensores públicos en el ámbito de sus funciones. Una vez más, los funcionarios recaudadores no encajan en este listado.

Por lo expuesto, se puede concluir que esta reforma no constituye una creación o implementación de los Jueces de Coactiva, sino un mero cambio de denominación de los funcionarios públicos que están a cargo de realizar la recaudación de las acreencias de su respectiva institución.

2.3.1.2 Afianzamiento – Consignación

El afianzamiento o consignación modificado por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, es el establecido en el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, cuyo texto, antes de dicha reforma era el siguiente:

“Art. 968.- No se admitirán las excepciones del deudor, sus herederos o fiadores, contra el procedimiento coactivo, sino después de consignada la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas. La consignación se hará con arreglo al artículo 196 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, a órdenes del recaudador.

La consignación no significa pago.

La consignación no será exigible cuando las excepciones propuestas versaren únicamente sobre falsificación de documentos con que se

apareja a la coactiva, salvo lo dispuesto en leyes especiales.” (Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 968)

En el sentido interpretativo más amplio de este artículo, se entiende que no existía una necesidad de afianzar la obligación cuando se trataba de demostrar la falsificación de los documentos utilizados por la administración para aparejar a la coactiva.

Sin embargo, el texto que resulta de la reforma, contradice plenamente lo previamente señalado, pues modifica los incisos primero y tercero, y establece:

“Art. 968.- Serán admisibles las excepciones que se deduzcan en juicio coactivo.

La consignación no significa pago.

Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción.” (Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 942)

En otras palabras, se admitirán las excepciones que se presenten en contra del juicio coactivo, mas éstas no suspenderán la ejecución coactiva a menos que se pague la totalidad de la deuda, intereses y costas, incluso cuando las excepciones se refieran a la falsificación de documentos y hasta sobre la prescripción de la acción.

Es decir que se debe afianzar el valor total de la obligación, sus costas e intereses, para que la presentación de excepciones a la coactiva suspenda el procedimiento de ejecución; se debe pagar para, posteriormente, solicitar la liquidación de la consignación, aun cuando la acción de cobro hubiere prescrito.

A pesar de que el inciso segundo claramente establece que la consignación no constituye el pago de la obligación, es necesario recordar lo que ordena el artículo 970 del Código de Procedimiento Civil al respecto, y es que en caso de que el funcionario recaudador no fuere citado con el escrito de excepciones en los seis días siguientes a los que tuvo lugar el depósito de la consignación, caducará el derecho de continuar el juicio en que se las propuso y el mismo funcionario declarará concluida la coactiva, como si la consignación hubiera sido en pago efectivo. En esta etapa, la consignación si constituye pago.

La consignación es una forma de garantizar a la administración pública que se va a cumplir la obligación, sin embargo, constituye una limitación para las personas que no poseen el dinero requerido, o cuya obligación ha perdido su exigibilidad por el paso del tiempo; aun así, deben consignar dicho monto para poder suspender la ejecución y presentar excepciones para recibir posteriormente un pronunciamiento judicial.

Ahora bien, la reforma de la consignación tiene estrecha relación con lo establecido en la disposición décima del decreto en cuestión acerca de la aplicación retroactiva de dicha ley, tema a profundizar a continuación.

2.3.1.3 Retroactividad de la Ley

La Disposición décima del Decreto en cuestión agrega una disposición transitoria al Código de Procedimiento Civil, que dispone:

“Décima: Agréguese al Código de Procedimiento Civil, la siguiente Disposición Transitoria:

Disposición Transitoria: De conformidad con lo establecido en el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, *en aquellas demandas o juicios de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de este reforma, se da un plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en*

consignar el dinero que hace referencia el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, sin que en ningún caso, esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna.

Cumplido el plazo establecido en la disposición transitoria anterior, se les otorga a los Juzgadores o Juzgadoras de primera o segunda instancia, Tribunales Contenciosos Administrativos o de casación, el término de veinticuatro horas improrrogables, para ordenar la conclusión, que se oficie al Juzgado de Coactiva y se disponga el archivo del proceso; y, en el mismo término de veinticuatro horas las Secretarías y Secretarios, para notificar lo resuelto al funcionario competente de la Institución de origen (Juzgado de Coactiva) y archivar el proceso.

Los Juzgadores o Juzgadoras de los distintos niveles, Secretarías y Secretarios, que no cumplan con las obligaciones contenidas en esta disposición serán inmediatamente destituidos de sus funciones por el Consejo Nacional de la Judicatura.

Esta reforma al Código de Procedimiento Civil, será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia de coactiva e incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional de Justicia y que no medie sentencia ejecutoriada.” (Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, 2011, Disposición Transitoria Décima)

En esta disposición, se concede un término de 10 días para que se realice la consignación de la caución establecida en el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en los procesos judiciales o juicios de excepciones que hubieren iniciado antes de la publicación de esta norma, aplicando estas reformas de manera retroactiva.

Para un mejor entendimiento, es necesario citar el artículo 7 del Código Civil, que acerca de la aplicación de la ley en el tiempo establece: “la ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo”. En efecto, la irretroactividad va de la mano con la seguridad jurídica en todo ámbito, puesto que los

ciudadanos adecúan sus comportamientos a una determinada legislación vigente en una determinada época. Por lo tanto, al otorgar el carácter de retroactivas a las nuevas leyes creadas, se puede causar un perjuicio a los ciudadanos, además se estaría infringiendo principios básicos del derecho, como son el de seguridad jurídica y el de irretroactividad.

Al respecto de la retroactividad, Carlos Delgado corrobora lo expuesto, al manifestar lo siguiente:

“Dicho principio si protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede afectar a la interdicción de la arbitrariedad.” (Delgado, 2010, p. 157).

Esta aplicación retroactiva de la ley podría causar un daño a los contribuyentes que no cuenten con el dinero para consignar la caución y por esta razón vean archivados sus juicios de excepciones iniciados con anterioridad a la promulgación de esta norma.

Además, es necesario recalcar que la disposición en cuestión dispone la interdicción de presentar recursos o acciones en contra de la misma, por lo que no solo vulnera el principio de irretroactividad, sino el derecho a la defensa también.

Es importante tomar en cuenta que en el inciso segundo de esta disposición se determina en qué ámbitos se aplicará lo establecido, y específicamente señala que son los “Juzgadores o Juzgadoras de primera o segunda instancia, Tribunales Contenciosos Administrativos o de casación...” los obligados a dar cumplimiento con lo dispuesto en dicha norma. Ahora bien, a pesar de que esta disposición no menciona a los Juzgadores del Tribunal Contencioso Tributario, en la práctica existe una gran cantidad de causas conocidas por

dicho Tribunal en las cuales se aplicó esta disposición y se archivaron dichas causas por falta de consignación. Sin embargo, en virtud de lo expuesto en líneas anteriores, cabe cuestionarse, ¿esta norma; es aplicable al régimen tributario?

2.3.2 Aplicación en Derecho Tributario

Es importante analizar la aplicación de dicha norma en materia judicial tributaria, tomando como primer punto de referencia el hecho de que la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, de acuerdo con la Disposición Décima, se limita a los Juzgadores de primera o segunda instancia, Tribunales Contenciosos Administrativos o de casación. No existe disposición expresa dirigida al Tribunal Contencioso Tributario, por lo que su aplicación, al tratarse de una reforma al Código de Procedimiento Civil –norma supletoria al Código Orgánico Tributario- no sería obligatoria, sino en los casos en que existan vacíos legales que suplir.

Además, no se puede considerar que las disposiciones de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización del Estado deroguen lo contenido en el Código Tributario, puesto que el artículo 39 del Código Civil claramente ordena que “La ley especial anterior no se deroga por la general posterior, si no se expresa.” Al no existir una alusión expresa a la materia tributaria en la disposición objeto del presente análisis, su aplicación sería improcedente.

Pese a esto, en causas conocidas por el Tribunal Contencioso Tributario, ciertos juzgadores estuvieron a favor de aplicar lo establecido en esta ley y, en más de una ocasión, se ordenó el archivo de dichos juicios, tanto en sentencia emitida unánimemente, como en votos salvados.

Tal es el caso del Juicio de Excepciones No. 17504-2008-26185, presentado por Ximena Merino Sandoval, en su calidad de Representante Legal “Los Cerros Club de Golf” en contra del Municipio del Cantón Rumiñahui. En este

caso, dos jueces del Tribunal se opusieron a la aplicación de la Disposición Décima de la mencionada ley, en lo relativo a la declaración de archivo de una causa por no consignar de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, al tenor del criterio siguiente:

“Las juezas y jueces estamos obligados a administrar justicia con apego a la Ley y a la verdad procesal, por lo que mal cabría ordenar el archivo de la causa, cuando obra del proceso el expreso reconocimiento del Juzgado de Coactivas, de que ha existido duplicidad en la emisión de los títulos de crédito, por lo que, en aplicación del Debido Proceso, la Sala procede a dictar sentencia de mérito, conforme lo ha ordenado la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia (Juicio No. 17504-2008-26185, 2008).”

En éste mismo proceso, la Dra. Paola Valdivieso Cevallos, Jueza de Sala del Tribunal, presentó su voto salvado sobre la misma disposición, cuya parte pertinente cito a continuación:

“En el caso que nos ocupa tenemos que el juicio de excepciones iniciado por el Club Social, Cultural y Deportivo “Los Cerros Club”, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, no había concluido, razón por la cual se ha verificado la Condición de Aplicación de la misma, habiendo debido consignarse la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas para que continúe el trámite, de lo cual no existe evidencia procesal alguna; más aún, considerando que, con Decreto de 29 de enero de 2014 se mandó a la compañía actora que, ante el retorno del proceso de la Corte Constitucional por la inadmisión de la Consulta de Constitucionalidad, dé cumplimiento a lo que se le ordenó, a su vez, en providencia de 30 de julio de 2013, esto es, que proceda con dicha consignación. [...] Sin que sea necesario realizar cualquier otra consideración LA CUARTA SALA DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO No. 1 ordena la conclusión del proceso, dispone su archivo y que, en

consecuencia, se oficie al Juzgado de Coactiva del Ilustre Municipio del Cantón Rumiñahui para que continúe ejerciendo las acciones legales que se requieran para el cobro de las obligaciones debidas por el Club Social, Cultural y Deportivo “Los Cerros Club”. (Juicio No. 17504-2008-26185, 2008).

En otras palabras, considera que si bien este juicio inició con anterioridad a la publicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, al tenor de su Disposición Décima, se debería disponer la consignación de los valores legalmente establecidos y, en caso de que el actor no cumpla con su obligación de consignarlos, se dispondrá el archivo de la causa.

Este pronunciamiento, sin embargo, no se ejecutó, por cuanto existió un criterio compartido por la mayoría de jueces que conformaban dicha Sala.

Sin embargo, es necesario recalcar que la aplicación retroactiva de esta norma vulnera expresamente el inciso primero del artículo 300 de la Constitución de la República que, al respecto del Régimen Tributario, señala:

“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”. (Constitución de la República, 2008, artículo 300)

Adicionalmente, contradice lo señalado en el artículo 5 y en el inciso primero del artículo 11 del Código Orgánico Tributario, que se cita a continuación:

“Art. 5: El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”

“Art. 11: Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de

su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.” (Código Orgánico Tributario, artículo 11).

Por último, el contenido de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado que, cabe recalcar, es una ley ordinaria, no puede reformar el contenido de la Constitución de la República ni del Código Orgánico Tributario, así lo establece el inciso primero del artículo 425 de la Constitución del Ecuador, que dispone que el orden jerárquico de aplicación de normas será el siguiente:

“El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.” (Constitución de la República, 2008, artículo 425.)

Además, el mismo artículo establece que, en caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, los jueces, autoridades administrativas y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior y, al tenor del artículo 427 del mismo cuerpo legal, siempre se interpretará la norma en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos y que mejor respete la voluntad del contribuyente.

De aplicarse la norma objeto del análisis en juicios que iniciaron antes de su publicación, se vulnerarían los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes.

Frente a los cuestionamientos que surgen de la aplicación o no aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, varios contribuyentes han solicitado a las Salas Juzgadoras que, al tenor de lo

establecido en el artículo 428 de la Constitución, se remita en consulta el expediente a la Corte Constitucional, que dispone de un plazo no mayor de 45 días para resolver sobre la constitucionalidad de la norma.

Es así que, efectivamente, el Tribunal remitió el expediente del Juicio No. 17504-2008-26185, mencionado previamente, a la Corte Constitucional para aclarar las dudas sobre la aplicación de dicha norma. La Corte, por su parte, inadmitió a trámite la solicitud de consulta de norma, y dispuso su archivo.

En la práctica existen casos, tanto del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario como de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, que han enviado expedientes en consulta a la Corte Constitucional, específicamente sobre la aplicación de la disposición cuarta y décima de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado. Sin embargo, hasta la fecha, la Corte Constitucional ha admitido los trámites, pero no se ha pronunciado al respecto.

Es necesario agregar que, mediante Oficio No. 988-SP-CNJ-2011, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia puso en conocimiento de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la vigencia de las mencionadas reformas, y además, en la misma fecha, el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante Oficio No. 000589, dispuso y solicitó que dichas reformas sean cumplidas por los Jueces, tanto de la Sala Especializada, como de los Tribunales de lo Contencioso Tributario. Frente a esta situación, los Conjueces de la Sala Especializada consideraron que “no cabe ni que el Consejo de la Judicatura, ni que el Presidente de la Corte Nacional, y peor todavía que el Director del Servicio de Rentas Internas determinen el sentido o interpretación que se les dará a las leyes”. Consecuentemente, procedieron a realizar la respectiva consulta a la Corte Constitucional, misma que hasta la fecha no ha sido resuelta.

En conclusión, la aplicación de las disposiciones contenidas en la Ley de Fomento Ambiental y de Optimización de Ingresos del Estado, es improcedente principalmente en razón de que no menciona expresamente su alcance en materia tributaria, es retroactiva, vulnera derechos tanto constitucionales como legales y, en palabras de los Conjuces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la corte Nacional, constituye una forma extraña y abrupta de terminación de juicios, sin antecedentes en nuestro ordenamiento jurídico y ajena al Derecho procesal.

Sin embargo, en virtud de lo expuesto se puede inferir que no solo a nivel administrativo, sino legislativo también, se ha intentado aumentar la coercitividad de las normas tributarias, con el fin de recaudar las acreencias del Estado, al costo de, incluso, vulnerar derechos constitucionales de los contribuyentes.

En este sentido y, siendo el objetivo principal de este estudio la implementación de principios para la correcta aplicación de medidas cautelares en materia tributaria, es necesario analizar de qué forma se puede mejorar la aplicación de las facultades que posee la administración tributaria, para obtener una recaudación que no vulnere los derechos de los contribuyentes, tema a revisar a continuación.

3. APLICACIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES

3.1 CONCEPTO

Una vez que ha quedado claro el procedimiento de cobro de créditos tributarios, para continuar con el desarrollo del presente trabajo es necesario profundizar el tema de la aplicación de medidas cautelares como una herramienta a la que tiene acceso la administración pública para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Las medidas cautelares constituyen un mecanismo que busca garantizar que el pago de la obligación tributaria se haga efectivo. En palabras de Fernando Pérez Royo, se pueden definir de la siguiente manera:

“Se trata, como decimos, de medidas que de suyo no forman parte, en principio, del procedimiento de apremio, pero tienen una estrecha relación con el mismo, puesto que lo que se trata de asegurar es la continuidad en el patrimonio del deudor de los bienes y derechos sobre los que, en su caso, recaerá la ejecución.” (Pérez, 1998, p. 252)

Además, de acuerdo con Guillermo Cabanellas, las medidas cautelares son las “dictadas mediante providencias judiciales con el fin de asegurar que cierto derecho podrá ser hecho efectivo en el caso de un litigio en el que se reconozca la existencia y legitimidad de tal derecho.” (Cabanellas, 2008, p. 226). Es decir, su aplicación supone que, eventualmente, el derecho que busca asegurar, será reconocido por una instancia judicial.

Sin embargo, es necesario precisar que, en la legislación ecuatoriana y, específicamente en el procedimiento ejecutivo de cobro de créditos tributarios, las medidas cautelares no siempre se ordenan mediante providencia judicial, sino por el funcionario ejecutor de la institución acreedora. En efecto, de acuerdo con el artículo 164 del Código Orgánico Tributario, el funcionario

ejecutor tiene la facultad de ordenar medidas cautelares personales, como es el arraigo o la prohibición de ausentarse, así como también medidas cautelares de carácter real, como el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes.

Con el fin de analizar claramente cada una de estas medidas, el estudio se dividirá, precisamente, en profundizar, primero las medidas cautelares de carácter personal, para continuar con el análisis de las medidas de carácter real.

3.1.1 Medidas cautelares personales

Son aquellas que, como su nombre indica, recaen sobre una persona y sus derechos, y no sobre su patrimonio, sea que éste esté constituido por bienes muebles o inmuebles. Éstas están orientadas a “asegurar la persona del imputado y específicamente su presencia en el proceso.” (Vásquez, 2007, p. 187).

En este sentido, el artículo 164 del Código Orgánico Tributario establece el arraigo o la prohibición de ausentarse como una medida cautelar que puede ser ordenada por el funcionario ejecutor, tanto en el auto de pago como posteriormente; es decir, de considerarlo necesario, el funcionario puede prohibir la salida del país al contribuyente, para evitar que éste evada su obligación de pago.

De acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se puede definir al arraigo de la siguiente manera:

“ARRAIGO: (acción y efecto de arraigar; del latín ad y radicare, echar raíces). En la legislación actual, se le considera como una medida precautoria dictada por el juzgador, a petición de parte, cuando hubiere

temor de que se ausente u oculte la persona contra quien deba entablarse o se haya entablado una demanda. (UNAM, 1997)

Tiene por objeto o finalidad, impedir que el arraigado abandone el lugar del juicio sin dejar un apoderado que pueda contestar la demanda, seguir el proceso y responder de la sentencia que se dicte.

En esta definición existe un presupuesto que en la legislación ecuatoriana no se aplica, y es que, en el Ecuador, la persona que dicta esta medida es el funcionario ejecutor, y no un juez. En vista de que este tema será profundizado posteriormente, por ahora solo es preciso enunciar que, en el arraigo o prohibición de ausentarse, existe la sospecha de que el contribuyente podría salir del país con el fin de evadir el cumplimiento de su obligación tributaria.

Cabe acotar que su estadía en el territorio nacional no garantiza que el contribuyente cumpla con el pago de la deuda, por lo que existen medidas cautelares de carácter real que recaen sobre su patrimonio, con el fin de asegurar su existencia y que el contribuyente no lo haga desvanecer voluntariamente.

3.1.2 Medidas Cautelares Reales

Se consideran medidas cautelares reales a aquellas que recaen sobre los bienes del contribuyente, sean estos muebles o inmuebles. En palabras de María Rodríguez-Bereijo, (Rodríguez-Bereijo, 2012, p. 22), “las medidas reales o patrimoniales, son aquellas que recaen sobre bienes o derechos del sujeto, limitando sus facultades en relación con ellos, como el embargo preventivo, el depósito de bienes o la fianza.” En la legislación ecuatoriana, el artículo 164 del Código Orgánico Tributario determina que son medidas precautelatorias de carácter real el secuestro, la retención y la prohibición de enajenar bienes.

En palabras de Juan Carlos Marín, “las medidas cautelares reales tienen por misión asegurar un conjunto de bienes en los cuales posteriormente se hará efectiva la responsabilidad pecuniaria que se derive del delito.” (Marín, 2004, p. 78). En aplicación al ámbito tributario, la responsabilidad pecuniaria no se deriva de un “delito” como tal, sino de una obligación impositiva que no ha sido cumplida por el contribuyente, y cuyo incumplimiento degeneró en una sanción pecuniaria que debe ser satisfecha. Para el efecto se aplican medidas cautelares sobre ciertos bienes que permitirían solventar dicha deuda económica a futuro, o que permitan garantizar la existencia de un patrimonio suficiente para asegurar el pago de la obligación.

3.1.2.1 El Secuestro de Bienes

En palabras de Alberto Blanco-Uribe, “el secuestro, como medida cautelar, consiste en la privación tanto de la posesión, como de la libre disposición de una o varias cosas muebles o inmuebles, materia de litigio, para preservarlas, en manos de un tercero, a favor de quien resultare triunfador del proceso.” (Blanco-Uribe, 2004, p. 9). Es necesario precisar que, en la legislación ecuatoriana, el secuestro de bienes recae expresamente sobre bienes muebles o sobre los frutos de los bienes inmuebles, que deberán ser retirados al contribuyente hasta que éste cumpla con su obligación.

También existe una definición de dicha medida en el artículo 427 del Código de Procedimiento Civil, pertinente por ser norma supletoria al Código Orgánico Tributario, que establece:

“Art. 427.- El secuestro tendrá lugar en los bienes muebles y en los frutos de los raíces, y se verificará mediante depósito. La entrega se hará por inventario, con expresión de calidad, cantidad, número, peso y medida.” (Código de Procedimiento Civil, 2005, artículo 427)

El secuestro, de acuerdo con el artículo 168 del Código Orgánico Tributario, se deberá practicar con intervención de un alguacil y un depositario designados para el efecto. El depositario será designado por el funcionario ejecutor, y es el encargado de la correcta custodia de los bienes objeto de la medida cautelar en cuestión, por lo tanto, en caso de quebrantamiento de dicha medida, éste será el responsable.

Una vez que el contribuyente cumpla con la obligación pendiente, podrá solicitar el levantamiento del secuestro sobre sus bienes a la administración tributaria. Caso contrario, se procederá al embargo de estos.

Ahora bien, los bienes inmuebles que no pueden ser objetos de secuestro podrán igualmente ser coartados por la administración tributaria bajo otra figura que será objeto de estudio a continuación: la prohibición de enajenar.

3.1.2.2 La prohibición de enajenar

La prohibición de enajenar es un gravamen que recae sobre los bienes tanto muebles como inmuebles del contribuyente que no ha cumplido su obligación tributaria e impide que éste ejerza sus derechos de uso, goce y libre disposición sobre dicho bien.

Como su nombre indica, esta medida imposibilita al contribuyente de transmitir a otro la propiedad de sus bienes sin autorización previa de la entidad acreedora, pues el gravamen sobre estos asegura el pago del crédito tributario.

Al igual que el secuestro, la prohibición de enajenar constituye una medida preventiva, que permite garantizar la vigencia de los principios de eficiencia y suficiencia recaudatoria que regulan el régimen tributario, contenidos en el artículo 300 de la Constitución del Ecuador, principios que, en palabras de Jorge Zavala Egas:

“...imponen la facultad de dictar medidas cautelares, pues, de nada serviría desarrollar todo el esfuerzo en conseguirla [la eficiencia] si, cuando se dicta el acto de determinación tributaria que se impone ejecutar, el contribuyente se ha colocado en situación de insolvencia voluntaria y a este tiempo ya no existen bienes que respondan por el pago de la deuda, sería, por el contrario, un caso de ineficacia administrativa.”
(Zavala, 2013, p. 70)

En otras palabras, la aplicación de estas medidas permite asegurar la existencia de un patrimonio suficiente del contribuyente al limitar el ejercicio de sus derechos sobre sus bienes. De esta forma se busca evitar que incurra en lo que Jorge Zavala denomina como “insolvencia voluntaria” al enajenar sus bienes e intencionalmente disminuir su patrimonio.

Además, es necesario mencionar que, de acuerdo con el artículo 57 del Código Orgánico Tributario, los créditos tributarios y sus intereses gozan del privilegio general sobre todos los bienes del deudor, y tienen prelación sobre todos los demás a excepción de los siguientes:

1. Las pensiones alimenticias;
2. En los casos de prelación de créditos, los del Seguro General Obligatorio por aportes, primas, fondos de reserva, convenios de purga de mora patronal, multas, descuentos u otros que generen responsabilidad patronal y por créditos concedidos a los asegurados o beneficiarios;
3. Lo que se deba al trabajador por salarios o sueldos, participación en las utilidades; bonificaciones, fondo de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares; y,
4. Los créditos caucionados con prenda o hipoteca, siempre que se hubieren inscrito legalmente antes de la notificación con la determinación del crédito tributario.

Es decir que el cobro de créditos tributarios tiene prioridad sobre las demás deudas que mantenga el contribuyente, a excepción de las mencionadas previamente. A esto se suma el artículo 58 del mismo cuerpo legal, que señala que, en caso de que distintos sujetos activos sean acreedores de un mismo sujeto pasivo, por concepto de diferentes tributos, el orden de prelación entre estos será el siguiente: fisco, consejos provinciales, municipalidades y organismos autónomos.

Procedimentalmente, la prohibición de enajenar deberá inscribirse en el Registro de la Propiedad o Mercantil, según corresponda, por disposición del funcionario ejecutor.

Sin embargo, existen bienes que no pueden ser objeto de secuestro o de prohibición de enajenar pues son intangibles, por ejemplo, fondos o créditos monetarios a favor del contribuyente que también podrían utilizarse para asegurar el pago de la deuda tributaria. Sobre estos recae una medida cautelar distinta, que será el siguiente objeto de estudio; la retención de fondos y créditos.

3.1.2.3 La retención de fondos y créditos

En el sentido literal de la expresión, la “retención” significa detención o conservación de un determinado objeto, en este caso específico, de fondos o créditos a favor del contribuyente. Para Liebman, dicha medida se define de la siguiente manera:

“La medida precautoria de retención de bienes determinados recae exclusivamente sobre dinero o cosas muebles. Su objeto preciso es asegurar el resultado de la acción instaurada, impidiendo que el demandado disponga de este dinero o de esas cosas muebles durante el curso del juicio, a fin de que, en definitiva, respondan al cumplimiento de la sentencia que se dicte.” (Liebman, 1980, p. 87)

Es decir, la retención permite impedir la disposición de los fondos o créditos que el contribuyente tenga a su favor, para asegurar el cumplimiento de la deuda tributaria. En esta relación existe un tercero involucrado, que es el deudor del sujeto coactivado, quien, una vez que se ha ordenado la aplicación de esta medida, pasa a ser deudor de la administración tributaria. Así lo establece el artículo 169 del Código Orgánico Tributario, al tenor de lo siguiente:

“Art. 169.- La retención o el embargo de un crédito se practicará mediante notificación de la orden al deudor del coactivado, para que se abstenga de pagarle a su acreedor y lo efectúe al ejecutor.

El deudor del ejecutado, notificado de retención o embargo, será responsable solidariamente del pago de la obligación tributaria del coactivado, si dentro de tres días de la notificación no pusiere objeción admisible, o si el pago lo efectuare a su acreedor con posterioridad a la misma.

Consignado ante el ejecutor el valor total del crédito embargado, se declarará extinguida la obligación tributaria y se dispondrá la inscripción de la cancelación en el registro que corresponda; pero si sólo se consigna el saldo que afirma adeudar, el recibo de tal consignación constituirá prueba plena del abono realizado.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 169)

En este caso, el artículo mencionado se refiere a la retención de créditos a favor del contribuyente; quien es acreedor de una tercera persona. Es decir, al amparo del artículo previamente citado, la administración tributaria tiene la facultad de ordenar a dicho tercero, deudor del coactivado, que realice el pago a la administración y no al coactivado. De esta forma, el tercero pasaría a ser deudor de la administración y no del contribuyente en cuestión.

Esta tercera persona tiene tres días contados a partir de la notificación de dicha orden para presentar objeciones, de no hacerlo, se la considerará como responsable solidaria de la obligación de su acreedor con la administración tributaria.

En el caso de que su deuda con el contribuyente cubriera el total de la deuda mantenida con la administración tributaria, se declarará extinguida la obligación. Caso contrario, el pago del valor que adeude será considerado como un abono a la deuda que mantiene el contribuyente con la administración.

Es necesario mencionar que la retención también se aplica a todos los fondos y créditos que el contribuyente mantenga en cuentas corrientes o de ahorros pertenecientes a bancos privados.

Para el efecto, el funcionario ejecutor deberá disponer a la Superintendencia de Bancos y Seguros que, a su vez, disponga a todas las instituciones del Sistema Financiero del país, que procedan con la retención inmediata de los fondos y créditos mencionados. Así, la administración tributaria asegura la existencia de un patrimonio suficiente para el cumplimiento de la obligación.

Al igual que con el secuestro y la prohibición de enajenar, el contribuyente podrá solicitar el levantamiento de la retención de fondos o créditos una vez que haya realizado el pago de la deuda, o del afianzamiento correspondiente.

En el caso de que el contribuyente decidiera iniciar alguna acción en contra de la emisión del auto de pago o de la providencia que ordene la aplicación de dichas medidas, deberá cumplir con lo establecido en el artículo 248 del Código Orgánico Tributario, es decir, con el afianzamiento de dichas obligaciones por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas, tanto en los procedimientos que

se realizaren en vía administrativa como en aquellos que se iniciaren por la vía judicial.

Una vez que ha quedado claro el concepto de cada una de las medidas cautelares que puede ser ordenadas por el funcionario ejecutor para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, es necesario analizar los requisitos de aplicación que deben cumplirse para ejercer dicha facultad, tema que será analizado a continuación.

3.2 PRESUPUESTOS DE APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LA LEGISLACIÓN VIGENTE EN EL ECUADOR

Las medidas cautelares tributarias nacen a la vida jurídica bajo la premisa de que el contribuyente aplazará o no cumplirá su obligación con la administración pública y por lo tanto, debe existir un procedimiento que asegure dicho cumplimiento.

Ahora bien, al tratarse de una figura que, de no ser aplicada correctamente, puede llegar a causar daños a los contribuyentes en general, ésta se rige por lo señalado expresamente en la ley. Por tanto, en la legislación ecuatoriana, la norma que rige la aplicación de medidas cautelares tributarias es el Código de Procedimiento Civil, por ser la norma supletoria de la norma principal por especialidad, que es el Código Orgánico Tributario.

Sin embargo, frente a las diversas reformas que han sido analizadas lo largo de este estudio, cabe cuestionarse si el procedimiento establecido en el Código de Procedimiento Civil es, efectivamente, el más adecuado para obtener la recaudación eficiente y suficiente que promueve la Constitución del Ecuador.

En este sentido, es necesario analizar los presupuestos que deben existir para la correcta aplicación de estas medidas en materia tributaria, para lo cual es preciso recordar por qué existen en el ámbito jurídico tributario, quién tiene la facultad de ordenarlas, y en qué yace su competencia para, finalmente, determinar si el procedimiento señalado en la legislación vigente es el más adecuado para la recaudación de impuestos o si éste precisa ser reformado.

3.2.1 Autotutela de la Administración Tributaria

El privilegio de autotutela de las administraciones públicas está contemplado en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario, que establece que sus

actuaciones gozan de presunción de legitimidad, ejecutoriedad y que están llamadas a cumplirse.

Es decir, la administración tributaria tiene la facultad de resolver realidades jurídicas sin necesidad de acudir a la vía judicial para hacerlas efectivas. Esto ha sido ratificado por la Primera Sala del Tribunal Constitucional, en su fallo No. 0151-04-RA, publicado en el Registro Oficial No. 336 de 17 de mayo del año 2004 que, al respecto establece:

“Las decisiones de la Administración Pública son ejecutorias por sí mismas, por propia autoridad, se presumen legítimas, obligan sin necesidad de auxilio judicial, y se pueden hacer cumplir de oficio. Estas prerrogativas, que la Doctrina ha denominado como Privilegio de Autotutela o Autodefensa Administrativa, consisten, en síntesis, en la capacidad que tiene la Administración Pública de tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, eximiéndose de este modo de la necesidad de recabar tutela judicial, lo cual es consecuencia lógica de lo que ya se advirtió: la Administración Pública está investida de poder público”. (Fallo No. 0151-04-RA, 2004)

Ahora bien, de lo expuesto se desprende que la administración tiene la facultad de hacer cumplir sus decisiones, sin precisar de auxilio judicial, es decir; dicho privilegio de autotutela le permite actuar, siempre de acuerdo a lo establecido en la ley, de la forma que mejor le convenga para la defensa de los intereses públicos, en este caso preciso, de la recaudación de impuestos a través de la aplicación de medidas cautelares.

Para Alfredo Morles, como característica de la autotutela administrativa se debe mencionar también “la potestad sancionatoria que permite coaccionar el cumplimiento del acto ordenado” (Morles, 2002, p. 485), criterio que ratifica la ausencia de necesidad de acudir al auxilio judicial, y la potestad de hacer cumplir, de oficio, los pronunciamientos emanados de administración.

Es necesario mencionar que dicho privilegio de autotutela se justifica por la necesidad de precautelar los intereses, no solo de la administración como entidad individual, sino del Estado en general. De acuerdo con María Rodríguez-Bereijo “en los procedimientos tributarios, la adopción de medidas cautelares a favor de la Administración Tributaria se justifica en la necesidad de tutelar los intereses públicos, para evitar que estos puedan ser perjudicados o burlados.” (Rodríguez-Bereijó, 2012, p. 76). Es decir, buscan asegurar que el contribuyente cumpla con el pago de su deuda en razón de que estos fondos se utilizan para solventar gastos del Estado, en otras palabras, gastos de interés de todos los ciudadanos.

Una forma de ejercer el privilegio de autotutela administrativo es, precisamente, el de ordenar medidas cautelares que faciliten la gestión de la administración al prevenir que la obligación tributaria sea evadida por los contribuyentes. Las medidas cautelares que fueron objeto de análisis previamente, cumplen esta función específica: constituyen el medio para evitar que el patrimonio de los contribuyentes se vea voluntariamente reducido para no cumplir con sus obligaciones.

Sin embargo, existe un punto negativo en cuanto a dicho privilegio, pues, en caso de que estas medidas no sean aplicadas correctamente, los derechos de los contribuyentes se verían limitados frente a las actuaciones de la administración tributaria. Este aspecto ha sido considerado por la Corte Constitucional de Colombia, que al respecto señala:

“Las medidas cautelares tienen amplio sustento constitucional, puesto que desarrollan el principio de eficacia de la administración de justicia, son un elemento integrante del derecho de todas las personas a acceder a la administración de justicia y contribuyen a la igualdad procesal. Sin embargo, la Corte ha afirmado que “aunque el Legislador, goza de una considerable libertad para regular el tipo de instrumentos cautelares y su procedimiento de adopción, debe de todos modos obrar cuidadosamente,

por cuanto estas medidas, por su propia naturaleza, se imponen a una persona antes de que ella sea vencida en juicio. Por ende, los instrumentos cautelares, por su naturaleza preventiva, pueden llegar a afectar el derecho de defensa y el debido proceso, en la medida en que restringen un derecho de una persona, antes de que ella sea condenada en un juicio.” (Sentencia No. C-379/04, 2004)

En otras palabras, la Corte Constitucional considera que el hecho de que estas medidas no sean ordenadas dentro de un proceso judicial que permita igualdad a las partes, puede efectivamente vulnerar los derechos de los contribuyentes, por lo que estas medidas deben adoptarse con cautela, pues por ejercer su autotutela administrativa, no puede causar daños a los contribuyentes.

Frente a esto es necesario analizar cómo se ordenan las medidas cautelares en el Ecuador, para determinar si éstas cumplen con su función de asegurar la existencia del patrimonio de los contribuyentes y, posteriormente, establecer si dicho procedimiento es el más adecuado tanto como para obtener una recaudación eficaz como para proteger los derechos de los contribuyentes.

3.2.2 Competencia del Funcionario Ejecutor

Como se ha mencionado previamente, la aplicación de medidas cautelares tributarias se rige por lo establecido en el Código Orgánico Tributario, por ser norma principal, y por lo que ordena el Código de Procedimiento Civil, por tratarse de su norma supletoria. Sin embargo, existen ciertos elementos que distinguen la aplicación de medidas de materia a materia.

El elemento principal que cambia en ambos procedimientos es la persona competente para ordenar la adopción de medidas cautelares. En el Código de Procedimiento Civil, las medidas cautelares son ordenadas por un juez, ya sea a petición de parte o de oficio, en ejercicio de su jurisdicción y competencia para administrar justicia. En contraposición con lo que ocurre en el ámbito

fiscal, pues de acuerdo con el artículo 164 del Código Orgánico Tributario, el funcionario ejecutor tiene la facultad de ordenar la aplicación de medidas cautelares y, para el efecto, no precisará de trámite previo.

En este sentido es necesario mencionar que existe un inconveniente en cuanto a la facultad de aplicar una medida cautelar en especial: la prohibición de ausentarse. El artículo 66 de la Constitución del Ecuador, al respecto, dispone lo siguiente:

“Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: [...]

14. El derecho a transitar libremente por el territorio nacional y a escoger su residencia, así como a entrar y salir libremente del país, cuyo ejercicio se regulará de acuerdo con la ley. La prohibición de salir del país sólo podrá ser ordenada por juez competente. [...]” (Constitución de la República, 2008, artículo 66)

Es necesario recordar que el funcionario ejecutor no posee la calidad de juez pues, si bien se lo denomina “Juez de Coactivas”, éste no adquiere jurisdicción ni competencia. Por lo tanto, la aplicación de esta medida por un funcionario público que, constitucionalmente, no goza de las facultades de un juez, es contraria a la ley, y vulnera los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Frente a esto se presentó una acción de inconstitucionalidad, admitida por la Sala de Admisión de la Corte Constitucional mediante auto de fecha 24 de agosto de 2010, que fue rechazada por considerarse lo siguiente:

“[...] La facultad que tienen los funcionarios ejecutores para dictar medidas precautelatorias, como "el arraigo o la prohibición de ausentarse", prevista en el artículo 164 del Código Tributario, no vulnera el derecho a transitar libremente previsto en el numeral 14 del artículo 66 de la Constitución, por lo que no existe inconstitucionalidad por el fondo o material; pues es evidente que la administración tributaria, a través de estos funcionarios, puede hacer efectivos los principios de la política fiscal

como son los de eficiencia y simplicidad administrativa y suficiencia recaudadora.” (Sentencia No. 0050-09-IN, 2012)

En otras palabras, la Corte Constitucional argumenta que los funcionarios ejecutores si tienen la facultad de ordenar esta medida cautelar, a pesar de que no son jueces, pues constituye una herramienta que permite cumplir con los principios de política fiscal establecidos en la Constitución y, por lo tanto, es sumamente necesario que los funcionarios ejecutores gocen de esta potestad.

Frente a esta situación, no solo se debe cuestionar si la aplicación de dicha medida por el funcionario ejecutor es legal, a pesar de ser expresamente contraria a la Carta Magna del Ecuador, sino cuestionar si efectivamente, la prohibición de salir del país permite cumplir con la eficiencia y suficiencia recaudatoria a la administración pública. Al respecto, cabe hacer alusión al criterio de Jorge Zavala Egas, quien considera que la prohibición de ausentarse no es adecuada para asegurar la eficacia del procedimiento coactivo, al manifestar lo siguiente:

“Toda medida cautelar dictada en un procedimiento administrativo tributario, por otra parte, tiene como única finalidad asegurar los resultados del procedimiento coactivo desarrollado para el cobro de la deuda tributaria ya firme. Lo que equivale a afirmar que la medida no tiene una finalidad propia o para sí misma. Esta es otra razón para que la prohibición de ausentarse del país no tenga la virtualidad de toda medida cautelar de ser aseguramiento de la eficacia del procedimiento coactivo, sino que es un instrumento de coerción o intimidación para provocar el pago que, de realizarse, aparentaría ser voluntario.” (Zavala, 2013, p. 73),

En efecto, la prohibición de salir del país no asegura que el pago de la obligación se cumpla, ni inmediatamente, ni a futuro, pues únicamente asegura que el contribuyente no salga del país. El problema surge cuando esta adopción de medidas cautelares impide que el contribuyente ejerza sus

actividades económicas; por ejemplo, en el caso de ordenar la prohibición de salida del país a un jugador de fútbol, cuya fuente de ingresos es la participación deportiva en torneos internacionales de fútbol junto con el resto de su equipo; no sólo se vulneraría su derecho a trabajar, sino que tampoco se aseguraría el cumplimiento de la deuda, pues dicho futbolista se vería restringido de ejercer su actividad económica y no podría acceder a su fuente de ingresos.

Las medidas cautelares podrían causar daños al deudor, pues si no se aplican de manera proporcional al monto a que asciende la obligación, el daño económico lo debe soportar el contribuyente. Es por esta razón que la aplicación de medidas cautelares está estrechamente ligada al principio de proporcionalidad, pues éste constituye su límite de su aplicación.

3.2.3 Principio de Proporcionalidad como Limitación a la Aplicación de Medidas Cautelares

En la legislación ecuatoriana, el principio de proporcionalidad se encuentra establecido en el artículo 76 numeral 6 de la Constitución del Ecuador, como una garantía básica del derecho al debido proceso, y establece lo siguiente: “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”. Además, el artículo 5 del Código Orgánico Tributario determina que el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Sin embargo, no existe una definición precisa de dicho principio, por lo que será analizado a continuación.

El principio de proporcionalidad constituye un límite a la aplicación de medidas cautelares por parte del funcionario ejecutor, pues éste determina que las sanciones pecuniarias o medidas precautelares dictadas para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria deben mantener una relación

proporcional con el monto al que asciende la deuda. Así corrobora Carlos Delgado, quien considera lo siguiente:

“[...] la proporcionalidad se configura como un límite a la actuación de los poderes públicos que implica que sólo podrán ejercitar la potestad punitiva de la que gozan cuando resulte estrictamente necesaria e idónea para alcanzar los objetivos perseguidos por la misma. De este modo, los actos administrativos han de adecuarse a los motivos y fines que los justifican sin que exista posibilidad alguna de acción libre, sino una actuación vinculada a la correspondencia entre infracción y sanción.” (Delgado, 2015, p. 154)

En otras palabras, la premisa esencial de este principio es que el grado de sanción debe mantenerse al mismo nivel que el de la infracción, pues, en palabras de Cesar García Novoa, “la aplicación de la norma tributaria no puede suponer una carga excesiva.” Al respecto, dicho autor, por medio de una paráfrasis de los pronunciamientos de Villar Ezcurra y Herrera Molina, exponentes del Tribunal de la Unión Europea, determina que el principio de proporcionalidad ha sido articulado en tres elementos específicos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad:

“[...] la idoneidad supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma. La necesidad implica ‘la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano’. Mientras que ‘proporcionalidad’, en sentido estricto, supone ponderar los beneficios derivados de la medida y el sacrificio que implica para los derechos del ciudadano” (García, 2012, p. 91)

Efectivamente y, como ha sido expuesto previamente, la potestad otorgada a la administración es afable, pues deber adoptar una medida suficiente como para que su objetivo [la recaudación] no sea inalcanzable, pero con la debida

moderación, pues, por recaudar, no debe vulnerar los derechos del contribuyente.

La proporcionalidad debe entenderse en relación con la capacidad económica de los contribuyentes, pues no puede existir tributación en personas que no tengan capacidad contributiva alguna.

El funcionario ejecutor debe ordenar la aplicación de medidas cautelares ponderando entre la infracción que ha cometido el contribuyente con la sanción a imponer, específicamente por el momento procesal en el que se encuentra. En efecto, las medidas cautelares pueden dictarse en el auto de pago o posteriormente. Al dictarse *en el auto de pago*, querría decir que, mientras el contribuyente tiene todavía posibilidades de acción en esta etapa, como impugnar el auto de pago mediante un juicio de excepciones o solicitar facilidades de pago y, cabe mencionar que con cualquiera de estas suspendería la ejecución coactiva, el funcionario ejecutor podría, a la par, ordenar la aplicación de medidas cautelares.

Es necesario mencionar que, al respecto, la legislación ecuatoriana no ha determinado con precisión cuales son los límites de actuación del funcionario ejecutor en materia tributaria, pues, únicamente, se ha limitado a ordenar una sanción para el funcionario ejecutor que las dicte sin apego a la ley. Así lo establece el inciso tercero del artículo 164 del Código Orgánico Tributario, que cito a continuación:

“Art. 64.- [...] En caso de que el sujeto pasivo afectado por la imposición de las medidas cautelares mencionadas en el inciso primero, impugnare la legalidad de las mismas, y en sentencia ejecutoriada se llegare a determinar que dichas medidas fueron emitidas en contra de las disposiciones legales consagradas en este Código, el funcionario ejecutor responderá por los daños que su conducta haya ocasionado, sin perjuicio

de la responsabilidad penal a que hubiere lugar.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 64)

Esta sanción constituye la única limitación que tiene el funcionario ejecutor para ordenar la aplicación de medidas cautelares que considere idóneas para la correcta recaudación de tributos no pagados por el contribuyente. Es precisamente esta falta de claridad en la norma la que genera inseguridad entre los contribuyentes, pues no existen parámetros claros que sirvan de base para que la administración tributaria aplique las medidas cautelares que cada caso requiera.

El objeto principal de ese estudio es, precisamente, analizar principios que permitan regular la aplicación de las medidas cautelares, para que estas cumplan con la función de eficiencia y suficiencia recaudatoria, y a la vez tengan límites legales de aplicación; por ejemplo, que sean aplicables únicamente cuando concurren dos requisitos esenciales: el peligro inminente en la mora – *periculum in mora*- y la apariencia de buen derecho, conocido también como *fumus boni iuris*, tema a abordar a continuación.

3.3 ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE *PERICULUM IN MORA* Y DE *FUMUS BONI IURIS* COMO REQUISITOS PARA LA CORRECTA APLICACIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES

Como ha sido explicado previamente, la aplicación de medidas cautelares por parte del funcionario ejecutor, sin un límite legalmente establecido, puede causar graves daños económicos al contribuyente.

En la legislación ecuatoriana, no existe una normativa clara que regule el procedimiento a seguir en la aplicación de medidas cautelares, lo que ha creado una situación de incertidumbre jurídica al respecto. Esto en razón de que no todos los funcionarios ejecutores actúan de la misma manera ante deudas de distintos contribuyentes pues, si bien podrían ascender a montos

similares entre sí, las circunstancias de cada caso son completamente diferentes.

Sin embargo, la aplicación de medidas cautelares si persigue un mismo objetivo; y es el de asegurar la existencia del patrimonio de contribuyente para garantizar el cumplimiento de la deuda, en el caso de que ésta no sea satisfecha en el término legalmente establecido. Por lo tanto, el procedimiento a seguir para la aplicación de dichas medidas si puede ser uniforme.

En este sentido, para que la administración pueda aplicar medidas cautelares, debería cumplir con dos requisitos básicos: por un lado, en palabras de Manuel Silva, (1994, p. 175), la administración debería demostrar que existe “un peligro de daño jurídico para el derecho cuya protección se impetra derivado de la pendencia del proceso o del retraso en la emisión del fallo definitivo (*periculum in mora*)”; y, por otro lado, debería demostrar la existencia de la apariencia efectiva del derecho que reclama, (*fumus boni iuris*), que, de acuerdo con el Juzgado Undécimo de Primera Instancia en lo Civil, Mercantil y del Tránsito de Venezuela, constituye un juicio preliminar que no toca el fondo, por el cual quien se presenta como titular del derecho tiene visos de que efectivamente lo es.

Para entender de mejor manera estos principios es necesario analizar su concepto y sus efectos –individualmente- y, posteriormente, analizar su modo de aplicación en la legislación ecuatoriana, siempre desde un enfoque procedimental con respecto a la protección de los derechos del contribuyente frente a la aplicación de medidas cautelares por parte de la administración tributaria. Para tal efecto, al tratarse de un procedimiento diferente al ecuatoriano, es menester explicar brevemente su aplicación para dejar claras las diferencias procesales.

3.3.1 Modos de Aplicación

Inicialmente, es necesario precisar que en el derecho comparado existen dos tendencias de aplicación de medidas cautelares; en algunos modelos jurídicos, la adopción de medidas cautelares no es una facultad de la administración tributaria, sino de un Juez competente en la materia, mientras que en otros modelos, dicha facultad corresponde enteramente a la propia administración.

Tal es el caso de la legislación ecuatoriana, pues, como ha sido estudiado previamente, la facultad de aplicar medidas cautelares corresponde netamente al funcionario ejecutor de la administración tributaria. Este modelo también existe en el sistema jurídico español, pues así lo establece el artículo 81 de la Ley General Tributaria de España que, en su inciso primero, establece lo siguiente:

“1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.” (Ley General Tributaria, 2003, artículo 81)

Es decir, la administración puede ordenar medidas cautelares, de oficio, siempre que existan indicios racionales que permitan justificar, para sí misma, su aplicación. Sin embargo, no existe un organismo que controle las actuaciones de la administración tributaria, por lo que ésta termina siendo juez y parte en lo que a la aplicación de medidas precautelares concierne.

Otro sistema en el que existe este modelo es el colombiano, que también concede dicha facultad a la administración tributaria al tenor de lo establecido en el artículo 837 del Estatuto Colombiano, cuyo inciso primero determina:

“Previa o simultáneamente con el mandamiento de pago, el funcionario podrá decretar el embargo y secuestro preventivo de los bienes del deudor que se hayan establecido como de su propiedad.” (Estatuto Tributario Colombiano, 2008, artículo 837)

Si bien este ordenamiento parecería similar al ecuatoriano, pues hace referencia al “mandamiento de pago”, que en Ecuador se denomina “auto de pago”, tiene una característica diferente, las medidas pueden dictarse antes de emitir el mandamiento de pago. Esto no es posible en la legislación ecuatoriana, pues el artículo 164 únicamente prevé la opción de dictarlas en el mismo auto de pago, o posteriormente.

Sin embargo, esta facultad de la que goza la administración tributaria es desfavorable en lo relacionado con la protección de los derechos de los contribuyentes, pues no existe una equidad procesal: la administración es la parte demandante y, a la vez, bajo la figura de la autotutela, hace ejecutar su resolución sin acudir a un juez, por lo que en ésta se encuentra el juez y la parte. En este sentido, es preciso citar las palabras de Juan Rafael Bravo, quien, al respecto manifiesta:

“En cuanto a medidas precautelativas, no es admisible que las autoridades tributarias puedan decretarlas respecto de los bienes de los contribuyentes [...] pues ello puede conducir a grandes abusos en el ejercicio del poder tributario. Lo dicho no se opone a que el Fisco, como cualquier otro acreedor, pueda acudir a las autoridades jurisdiccionales o a las administrativas que estén revestidas de tal facultad, a fin de obtener medidas cautelares bajo los presupuestos generales consagrados en la materia.” (Bravo, 2008, p. 62)

En virtud de lo expuesto, se puede observar que éste no es el modelo más adecuado para la correcta aplicación de medidas cautelares, pues las actuaciones de la administración tributaria podrían resultar arbitrarias si no se establece un límite en la legislación correspondiente.

Frente a esto, cabe detallar el segundo modelo que existe en el derecho comparado; y es aquel que determina que la administración tributaria debe

acudir a un tercero imparcial para que éste resuelva sobre la petición de aplicar medidas cautelares presentada por la administración en cuestión.

En efecto, la administración pública debe presentar una solicitud motivada ante dicho Juez en la cual justifica la necesidad de ordenar medidas cautelares para garantizar el cumplimiento de la obligación del contribuyente deudor. Una vez que se ha presentado dicha solicitud ante el juzgador, éste analiza el expediente administrativo y/o los documentos adjuntos a dicha petición, y, posteriormente, acepta o desecha la solicitud.

Por ejemplo, es preciso citar el caso de la legislación uruguaya, que en el artículo 87 de su Código Tributario establece lo siguiente:

“La solicitud de medidas cautelares sólo podrá efectuarse mediante resolución fundada del jerarca del organismo recaudador o de la Dirección General Impositiva, en todos los casos en los cuales exista riesgo de para la percepción de sus créditos determinados o en vía de determinación.”
(Código Tributario, 1974, artículo 87)

Deberá ser acompañada del expediente administrativo que sirva de fundamento a la gestión o de un testimonio del mismo, o testimonio de la resolución a que se refiere el inciso precedente.

Para decretar las medidas, el Juez no exigirá la prestación de garantía, o caución de especie alguna. Deberá considerar las circunstancias del caso sin dar vista al contribuyente o responsable, pudiendo requerir información complementaria. Fijará asimismo el término durante el cual se mantendrán las medidas decretadas, el que no podrá ser menor de seis meses y será prorrogado cuando resultare insuficiente por causas no imputables a la Administración.” (Código Tributario, 1974, artículo 87)

En este modelo, la administración tributaria debe obligatoriamente acudir a la vía judicial para solicitar la aplicación de medidas cautelares, y el pronunciamiento final queda en manos de un tercero imparcial que analiza la situación individual de cada caso, y determina su aplicación o no, y su duración.

Es decir, en Uruguay existen dos filtros más para las actuaciones del funcionario ejecutor: la autoridad máxima de la administración, y el juzgador competente. Esto asegura la protección de los derechos de los contribuyentes, que no se verán afectados por medidas cautelares desproporcionadas ni sufrirán daños económicos por su aplicación arbitraria.

Para que las medidas cautelares solicitadas por la administración sean otorgadas por el Juez competente, deben cumplir con dos presupuestos básicos: la existencia del peligro en mora y la apariencia de buen derecho, temas a desarrollar a continuación.

3.3.2 El Peligro en la Mora – *Periculum in Mora*

3.3.2.1 Origen y Concepto

El peligro en mora es uno de los presupuestos a cumplir para la correcta aplicación de las medidas cautelares en materia tributaria.

Éste consiste en “evitar que la demora del proceso perjudique la resolución que en su día se dicte; ello exige, de un lado, la alegación y acreditación de los perjuicios, que habrán de ser reales y efectivos, y de otro lado, la valoración de los intereses en juego.” (Valdueza, 2008, p. 408). Es decir, la existencia de este principio presupone que la administración tributaria debe demostrar a un tercero imparcial que existe un peligro inminente para el Estado si no se aseguran los bienes del contribuyente mediante una medida cautelar y que, por lo tanto, su aplicación es necesaria e impostergable.

Este principio se refiere básicamente a la posibilidad de que, con el paso del tiempo, el proceso de cobro de créditos tributarios se torne ineficaz. Sin embargo, en palabras de Erick Veramendi, este principio no solo existe para conservar la situación jurídica del contribuyente mientras dure el proceso de cobro, sino que constituye una herramienta de defensa ante una “situación de amenaza” en la que se encontraría la administración; en este sentido manifiesta:

“Su existencia no está sustentada necesariamente en la posibilidad de que los actos maliciosos del demandado impidan el cumplimiento de lo pretendido por el demandante, sino también en que el sólo transcurso del tiempo constituye, de por sí, un estado de amenaza que merece tutela especial.” (Veramendi, 2011, p. 5)

En efecto, constituye una medida de protección de los intereses de la administración tributaria, que se verían perjudicados por el transcurso de tiempo que puede recurrir hasta que la obligación se cumpla o, de ser el caso, hasta que el conflicto se resuelva por vía administrativa o judicial.

Cabe mencionar que, en materia tributaria, la amenaza bajo la cual se encuentra la administración pública es, precisamente, la de no poder hacer efectiva la recaudación; pues la obligación pendiente de cumplimiento es de carácter económico, y se extingue, entre otras maneras analizadas previamente, por el pago. Por esto, en el caso de que el contribuyente actuare de mala fe e hiciera desaparecer su patrimonio –o parte de éste- la administración se vería perjudicada. Así corrobora Miguel Ángel Luque, quien al respecto señala:

“El período de tiempo que transcurre hasta que se dicta la resolución principal, puede ser torticeramente aprovechado por el sujeto de ‘mala voluntad’, quien suele intentar toda clase de maniobras fraudulentas que

dificulten o hagan imposible su ejecución, ‘ya sea intentando la destrucción, deterioro o enajenación de las cosas reclamadas, o en general, utilizando cuantos medios estén a su alcance para colocarse voluntariamente en situación de insolvencia.’ (Luque, 2010, p. 222)

Sin embargo, este presupuesto debe demostrarse pues, bajo la premisa de que todos los contribuyentes pueden actuar de mala fe no se puede aplicar arbitrariamente las medidas cautelares que prevengan dicho comportamiento, pues la mera expectativa no constituye derecho.

Es por esta razón que la administración debe demostrar la existencia de indicios de que el contribuyente tiene la intención de ocultar sus bienes o enajenarlos permanentemente para disminuir su patrimonio para que la administración solicite la aplicación de estas medidas que, al momento de ordenarlas son cautelares, no ejecutivas, pues el derecho que precautelan aún no ha sido reconocido por el juzgador.

Requisitos de Aplicación

Es necesario mencionar que estos indicios también deben cumplir con ciertos requisitos para que puedan ser considerados como tales. Así, en su obra, Miguel Ángel Luque determina que debe existir una pluralidad en las actuaciones del contribuyente para considerar que éste tiene la intención disminuir su patrimonio, pues un acto ocasional no constituye un comportamiento general.

Además, considera que “los indicios racionales no pueden, por tanto, ni ser subjetivos ni consistir en sospechas infundadas, sino que deben existir de forma clara y suficiente, no bastando meras valoraciones de la Administración tributaria.” (Luque, 2010, p. 226). Es decir, los indicios racionales son la principal motivación de la administración tributaria para demostrar la necesidad

de aplicar medidas frente a la obligación pendiente, por lo tanto no pueden ser insuficientes ni arbitrarios.

Finalmente, Miguel Ángel Luque establece como tercer requisito la existencia de un nexo causal entre el acto considerado como indicio de mala fe y el hecho que se trata de demostrar, pues en materia tributaria, existen modelos de negocios cuyos actos podrían parecer dolosos, cuando en realidad su finalidad es otra. Al respecto manifiesta:

“Puede ocurrir que el deudor realice actos que aparentemente busquen burlar a la Administración tributaria, cuando, realmente, su intención sea la contraria: obtener liquidez para hacer frente a su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Tampoco debe olvidarse que la actuación del sujeto debe realizarse en perjuicio de la Hacienda pública.” (Luque, 2010, p. 231).

Es necesario precisar que no existe una descripción taxativa de las actuaciones que podrían ser consideradas como indicios racionales por las administraciones públicas, pues sería perjudicial para la misma administración. En efecto, de existir un detalle taxativo, éste no cubriría los distintos actos que los contribuyentes podrían realizar con el paso del tiempo. Al reducir las limitaciones legales, se otorga la facultad al juzgador de valorar los indicios presentados por la administración haciendo uso de su discrecionalidad, siempre obviando caer en la arbitrariedad y, de esta forma, permite que se adapte a los cambios que surjan alrededor de este tópico.

Un claro ejemplo de esto es la redacción del artículo 296 del Código Orgánico Tributario de Venezuela que, para la aplicación de medidas cautelares, en su parte pertinente, ordena:

“El Tribunal, con vista al documento del que conste la existencia del crédito, o la presunción del mismo, decretará la medida o medidas,

graduadas en proporción del riesgo, cuantía y demás circunstancias del caso.

El riesgo deberá ser justificado por la Administración Tributaria ante el Tribunal competente, y éste practicará la medida sin mayores dilaciones.” (Código Orgánico Tributario, 2001, artículo 296)

Este artículo permite que el funcionario ejecutor presente los documentos que considere necesarios para justificar el riesgo, que serán analizados por el Tribunal juzgador y, de existir indicios racionales suficientes para justificar dicha adopción de medidas, se aceptará la solicitud.

Por lo general, los actos tendientes a ocultar bienes, gravarlos, o tendientes a disponer de su dominio como las donaciones, permutas, traspasos, son mayoritariamente considerados como indicios racionales para la administración tributaria pues, mediante estos, se reduce el patrimonio del contribuyente. Sin embargo, el funcionario ejecutor deberá justificar el nexo causal que presume existe entre la actuación del contribuyente y la que pretende demostrar, para evitar caer en arbitrariedades.

La obligación legal que adquiere la administración tributaria de demostrar a un juez el peligro en la mora para la adopción de medidas cautelares, constituye una garantía hacia el contribuyente, pues sus derechos personales y patrimoniales se ven protegidos por un criterio imparcial. Sin embargo, es necesaria la concurrencia de otro principio adicional para que dicha solicitud para aplicar medidas cautelares sea concedida: la apariencia del buen derecho, o *fumus boni iuris*.

3.3.3 La Apariencia de Buen Derecho – Fumus Boni Iuris

3.3.3.1 Origen y Concepto

La apariencia de buen derecho constituye el segundo requisito de aplicación de las medidas cautelares en materia tributaria.

Este principio, en su traducción literal, significa “humo de buen derecho”. En aplicación a la materia en cuestión, debe entenderse como apariencia o aspecto de buen derecho, lo que implica que, aparentemente, la administración ostenta el derecho que busca proteger mediante la aplicación de medidas cautelares.

Dado que este principio se basa en una impresión adelantada de la situación jurídica en cuestión, para su existencia se necesita, por lo general, de un tercero imparcial que determine si esta apariencia es válida o no. Es necesario mencionar que este tema será desarrollado a profundidad posteriormente, sin embargo, cabe justificar la presencia de la figura de “jueces” o “tribunales” en las referencias utilizadas para perfilar su concepto.

Con esta precisión en mente, es pertinente acudir a la definición que al respecto manifiesta José Arias, que establece:

“La doctrina del *fumus boni iuris* sustenta, en síntesis, que el juez debe otorgar la tutela cautelar a aquella de las partes cuyas pretensiones ofrezcan apariencia de buen derecho [...]” (Arias, 1994, p. 33),

A esta definición, José Arias agrega las palabras de García de Enterría, que agrega elementos importantes a dicho concepto:

“Este replanteamiento obliga a una valoración anticipada de las posiciones de las partes, valoración *prima facie*, no completa, puesto que el proceso puede estar en sus inicios y no se han producido aún alegaciones de fondo ni prueba; valoración, por tanto, provisional y que no prejuzga la que la sentencia de fondo ha de realizar más detenidamente.” (García de Enterría, 1992, p. 165)

Efectivamente, de esta definición se puede desprender claramente cuál es el concepto preciso del principio de *fumus boni iuris*; una valoración en primera fase de los derechos que aseguran ostentar las partes, mediante la cual se concede o no la aplicación de medidas cautelares a aquella que mejor apariencia posee de acuerdo con el criterio del juez.

Así, en palabras de Luis Cáceres, “la apariencia jurídica implica que la existencia de derecho o interés afirmados ha de parecer verosímil, suficiente para que según un cálculo de probabilidades quepa prever que la resolución principal declarará el derecho en el sentido favorable al solicitante de la medida [...] La aportación por el solicitante de los datos, argumentos y justificaciones que permitan fundar un juicio provisional favorable al fundamento de su pretensión adquiere especial relevancia en las medidas anticipatorias.” (Cáceres, s.f., p. 53)

Este principio obliga a la administración a presentar la documentación suficiente para asegurar la convicción del juzgador. De esta manera justifica la necesidad de ordenar medidas cautelares, para proteger el derecho que ostenta, sin que este pronunciamiento constituya un adelanto del criterio del Juez pues, como su nombre indica, es una *apariencia* que no ha sido comprobada aún.

El Tribunal de Defensa de la Competencia de España, mediante Resolución Expte. Mc. 19/96, Aenor, de 24 de febrero de 1997, trae a colación un elemento importante de este principio, que éste denomina como “convicción indiciaria”:

“La apariencia de buen derecho ha de ser concebida como la convicción indiciaria que ha de tener quien ha de adoptar la decisión de que al peticionario de una medida provisional le asiste un derecho y en cualquier caso que existe un interés público lesionado. Esta convicción ha de ser lo suficientemente fuerte como para adoptar una decisión que, aun cuando

no sea definitiva, tiene trascendencia y es adoptada sin necesidad de mayores comprobaciones.” (Resolución Expte. Mc. 19/96, 1997)

Efectivamente, al igual que con el *periculum in mora*, deben existir indicios, en este caso de convicción, que permitan adoptar una decisión. Es por esto que la aplicación de este principio tiene su base sobre la documentación de soporte que adjunte la administración, pues no se puede considerar como un indicio de convicción a una simple afirmación.

Requisitos de Aplicación

Ahora bien, es necesario mencionar que, en la práctica, la aplicación de este principio es más compleja que en la teoría, pues, como se mencionó previamente, una simple afirmación de la administración tributaria no constituye un elemento de convicción.

Al respecto, es preciso mencionar el criterio de J. Cueto, S. Abeso y J. Martínez, quienes consideran:

“Para justificar el *fumus boni iuris* y decretar por lo tanto el embargo preventivo era necesario que con la solicitud se presentase un documento del que resultara la existencia de la deuda.” (Cueto, Abeso y Martínez, 2013, p. 407)

Es decir, la solicitud debe incluir como documentos habilitantes, aquellos que demuestren la existencia de la deuda y justifiquen la necesidad de aplicar las medidas solicitadas. Posteriormente, el juzgador analizará el expediente administrativo o la documentación que se haya presentado junto con la solicitud como documento justificativo de la necesidad de aplicación de medidas cautelares. Es en esta etapa que el juzgador competente estudia la relación proporcional entre la documentación presentada con la medida solicitada. Así, en palabras de José Luis González-Montes:

“El Tribunal –arbitral o judicial- debe realizar una valoración de la verosimilitud de las circunstancias que acredita el solicitante para que acuerde la medida solicitada. Dicha valoración es absolutamente indiciaria, puede presuponer en cierta medida una apariencia de que el solicitante pudiera tener razón o derecho a lo que reclama de fondo.” (González-Montes, 2009, pp. 87-88)

En el caso de que el tribunal juzgador considere que, de los documentos presentados por la administración, se desprende la apariencia de buen derecho, concederá la aplicación de la medida cautelar solicitada, siempre que ésta guarde proporcionalidad con el monto de la obligación en cuestión; caso contrario, podrá determinar, a discrecionalidad, la medida más conveniente para el determinado caso. Si considera, en cambio, que no existe dicha apariencia de buen derecho, podrá negar su aplicación y el procedimiento de cobro seguirá, sin aplicación de medidas cautelares.

Fianza

Es necesario mencionar que una vez que se han configurado estos dos principios y el Juez concede las medidas cautelares solicitadas por la administración pública, se procede a resolver el asunto principal, sea que éste se encuentre en instancia administrativa o judicial pues, vale recordar que el momento procesal en el que se encuentran las partes puede ser el de emisión de auto de pago o posterior, por lo tanto, el contribuyente tiene todavía la oportunidad de ejercer sus derechos para impugnar dicha orden de pago o solicitar facilidades de pago sobre la obligación en cuestión.

Por lo tanto, la doctrina ha establecido que para evitar que se causen daños al coactivado, en caso de que posteriormente el derecho que ostentó la administración no se reconozca, se debe presentar una fianza ante el tribunal, que servirá de garantía para cubrir los posibles daños que podrían ocasionarse.

El autor Miguel Sansó explica la necesidad de que el demandante de medidas cautelares presente una fianza como una consecuencia de la rapidez con la que se procesa la información y se expresa de la siguiente manera:

“... toda medida cautelar involucra un riesgo precisamente inherente al estado de incertidumbre del derecho que da pie al proveído de urgencia; y si posteriormente resulta que el derecho cautelado no existió y que, como consecuencia, la aplicación de la medida de cautela fue inútil y acaso ha perjudicado injustamente al pretendido deudor, este tendrá derecho al resarcimiento de los daños no ya porque la providencia previsional haya sido ilegítimamente dictada a favor de quien estaba desprovisto de acción cautelar, sino porque toda acción promovida a ese propósito, sobre la apariencia y no la existencia del derecho, lleva consigo un margen de error, que constituye por así decirlo, el precio de la rapidez, y que debe pensar, naturalmente, quien con esta rapidez se benefició.” (Sansó, 2004, p. 307)

En otras palabras, Sansó considera que el hecho de basarse en la apariencia y no en la existencia de un derecho acarrea una posible equivocación por parte del juzgador, que puede causar daños al contribuyente, daños que buscan subsanarse –en lo que cabe- por medio de un valor económico que debe desembolsar la administración como parte beneficiada por la apariencia de buen derecho que aseguró tener.

Sin embargo, en este caso preciso, por tratarse de una institución del Estado, el legislador ha considerado que no es necesario prestar una fianza, pues no se trata de precautelar los intereses de un sujeto privado, sino de todos los ciudadanos. Además, en varios sistemas jurídicos, las administraciones públicas están exentas de constituir fianzas, cauciones, o garantías económicas de cualquier tipo. Tal es el caso del inciso primero del artículo 12 de la Ley No. 52/1997 de España, que establece:

“El Estado y sus Organismos autónomos, así como las entidades públicas empresariales, los Organismos públicos regulados por su normativa específica dependientes de ambos y los órganos constitucionales, estarán exentos de la obligación de constituir los depósitos, cauciones, consignaciones o cualquier otro tipo de garantía previsto en las leyes.” (Ley No. 52/1997, 1997, artículo 12)

Otro ejemplo de esta situación se encuentra en la legislación de Uruguay, pues en el tercer inciso del artículo 87 de su Código Tributario, establece lo siguiente:

“[...] Para decretar las medidas, el Juez no exigirá la prestación de garantía o caución de especie alguna. Deberá considerar las circunstancias del caso sin dar vista al contribuyente o responsable, pudiendo requerir información complementaria. Fijará asimismo el término durante el cual se mantendrán las medidas decretadas, el que no podrá ser menor de seis meses y será prorrogado cuando resultare insuficiente por causas no imputables a la Administración.” (Código Tributario, 1974, artículo 87)

Y, finalmente, en el primer inciso del artículo 299 del Código Orgánico Tributario de Venezuela también se exime al Estado de presentar fianza al tenor del siguiente texto:

“Artículo 299. Para decretar la medida no se exigirá caución. No obstante, el fisco será responsable de sus resultados.” (Código Orgánico Tributario, 1997, artículo 299)

En efecto, la administración no debe presentar una fianza que asegure el pago de los daños ocasionados, pues se presume que el Estado no puede declararse en insolvencia. Sin embargo, la mayoría de legislaciones

contemplan el pago de los daños causados por responsabilidad de la administración, inclusive la ecuatoriana en el tercer inciso del artículo 164, que ordena:

“En caso de que el sujeto pasivo afectado por la imposición de las medidas cautelares mencionadas en el inciso primero, impugne la legalidad de las mismas, y en sentencia ejecutoriada se llegare a determinar que dichas medidas fueron emitidas en contra de las disposiciones legales consagradas en este Código, el funcionario ejecutor responderá por los daños que su conducta haya ocasionado, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 164)

Cabe mencionar que, en la legislación ecuatoriana, la responsabilidad no la asume la administración tributaria sino el funcionario ejecutor, pues se considera que el daño fue causado por una actuación suya.

En este sentido, la fianza no constituye un requisito necesario para la correcta aplicación de medidas cautelares en materia tributaria, sin embargo, en materias como la civil o penal, cuando el conflicto surge entre privados netamente, es de gran utilidad.

En conclusión, una vez que se configuran estos requisitos y participa un tercero imparcial en la decisión de aplicar medidas cautelares, la administración tributaria adquiere la calidad de parte en el proceso, por tanto, su posición en éste es igual a la del contribuyente.

Existen grandes ventajas en este procedimiento; los derechos del contribuyente se encuentran absolutamente protegidos pues la administración pierde su facultad de ordenar medidas cautelares de oficio, y pasa a probar la existencia de una necesidad de proteger sus intereses; se garantiza la proporcionalidad

de la medida cautelar frente a la obligación pendiente; y se limita la actuación de los funcionarios ejecutores, pues estos deben acudir al Juez para solicitar la aplicación de dichas medidas, protegiendo de esta forma la igualdad de las partes procesales.

Es necesario recordar que, en el sistema de aplicación de medidas cautelares vigente en la actualidad, la aplicación de estos principios se ve obstruido, pues es la propia administración tributaria que tiene la facultad de ordenar dichas medidas y, por lo tanto, el cumplimiento de dichos principios se verificaría únicamente por la misma administración.

El hecho de que exista la mínima posibilidad de que la administración actúe de manera arbitraria o sin limitación legal, debido a la falta de un organismo externo e imparcial de control, constituye un impedimento para la correcta aplicación, tanto de los principios de peligro en mora y de apariencia de buen derecho -de llegarse a implementar- como de la correcta aplicación de medidas cautelares, pues éstas podrían no mantener la proporcionalidad necesaria frente a la obligación tributaria.

En este sentido, es necesario reformar el procedimiento de aplicación de medidas cautelares establecido en el Código Orgánico Tributario, para que su aplicación no constituya una facultad de la administración pública, sino una herramienta a la que solicita acceder, a través de un Juez competente que analice casos individuales, que verifique la aplicación de los principios de peligro en mora y de apariencia de buen derecho y que, finalmente, acepte o deseche dicha solicitud.

De esta forma, se mantendrían vigentes todos los principios aplicables al derecho tributario, contenidos tanto en el Código Orgánico Tributario como en la Constitución. Las actuaciones de la administración se regirían siempre por el principio de legalidad, de reserva de ley, de igualdad, generalidad, capacidad económica, no confiscatoriedad, suficiencia recaudatoria, proporcionalidad y

progresividad, todos analizados previamente, pero además se tendría que regir al principio de apariencia de buen derecho y al principio de peligro en mora, ante un tercero imparcial que determine su aplicación o no.

Esta reforma es necesaria para evitar que la administración tributaria, en ejercicio de su autotutela administrativa, vulnere los derechos de los contribuyentes y utilice excesivamente sus facultades con fines de recaudación coactiva. Si bien la tributación es una obligación legal de todos los ciudadanos, no por cumplir con ésta pueden ver afectada su economía o sus derechos, en esto yace precisamente la idea de proponer que sea un Juez de derecho, que determine si las medidas coercitivas de cobro tienen fundamento, o no.

4. CONCLUSIONES, RECOMENDACIONES Y PROPUESTA DE APLICACIÓN

4.1 CONCLUSIONES

Del presente trabajo de investigación se puede concluir lo siguiente:

- En la legislación ecuatoriana, el procedimiento de cobro de créditos tributarios ha sido sujeto de constantes reformas, cuya aplicación ha sido objeto de numerosos cuestionamientos por parte de los contribuyentes, especialmente con la promulgación del decreto Ley de Fomento Ambiental y de Optimización de Ingresos del Estado, en el año 2011.
- Las normas contenidas en el Código de Procedimiento Civil son supletorias a las contenidas en el Código Orgánico Tributario, por lo tanto, las reformas que se realicen al primero, no deben aplicarse al segundo, salvo expresa disposición en contrario. En este sentido, las reformas realizadas al Código de Procedimiento Civil mediante la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, no pueden regir para el procedimiento de cobro de créditos tributarios, pues no existe una disposición expresa al respecto, ni reforma de manera expresa el Código Orgánico Tributario que regula el procedimiento administrativo de ejecución de créditos tributarios.
- El procedimiento administrativo de ejecución no debería llamarse “jurisdicción coactiva” pues su ejecución no implica el ejercicio de una función jurisdiccional sino de un procedimiento administrativo que tiende a hacer efectivo un determinado título ejecutivo. Por lo tanto, debería denominarse “procedimiento administrativo de ejecución” o, sencillamente, “ejecución coactiva”.
- Los funcionarios ejecutores de las Administraciones tributarias en general, no gozan de la calidad de Jueces de Coactivas. Esta es únicamente una

denominación otorgada por la Ley de Fomento Ambiental y de Optimización de Ingresos del Estado, en el año 2011, cuestionable en su constitucionalidad, mas, pese al contenido normativo, éstos no adquieren las facultades propias y exclusivas de un juez.

- El embargo es una medida ejecutiva, mientras que la prohibición de enajenar, secuestro o retención y el arraigo, son medidas precautelares.
- El arraigo no constituye una medida cautelar efectiva que permite obtener el pago de la obligación tributaria en cuestión, pues no garantiza la recaudación, sino la estadía del contribuyente en el territorio nacional.
- La falta de limitación clara en las facultades otorgadas a la administración tributaria, crea inseguridad jurídica entre los contribuyentes, pues no existen parámetros legalmente establecidos para la aplicación de medidas cautelares y quedan a discreción del funcionario ejecutor.
- La incorrecta aplicación de medidas cautelares en materia tributaria puede ocasionar daños y, en ocasiones, perjuicios a los contribuyentes, por tanto ésta debe ser regulada de forma minuciosa y precisa y, de ser posible la participación de un tercero imparcial.
- La aplicación de medidas cautelares por autoridades administrativas directamente, puede potencialmente vulnerar derechos económicos de los contribuyentes, pues no existe un órgano que controle y verifique la necesidad y proporcionalidad de su aplicación. En este sentido, las medidas cautelares, al ser consideradas como una facultad de la administración, no tienen un alcance claro en su aplicación, lo que puede ocasionar actuaciones arbitrarias y desproporcionadas.
- La participación de un Juez de derecho en la aplicación de medidas cautelares permite asegurar que éstas cumplan con los requisitos de

peligro en mora, apariencia de buen derecho y, principalmente, de proporcionalidad frente a la obligación tributaria en cuestión.

4.2 RECOMENDACIONES

De lo expuesto, se pueden hacer las siguientes recomendaciones:

- Es recomendable que la normativa relacionada con las facultades otorgadas a las administraciones tributarias sea, en lo posible, taxativa o sumamente detallada, para que no quede ningún tipo de vacío legal que permita actuaciones arbitrarias por parte de la administración pública.
- La aplicación de medidas cautelares debería solicitarse a los Jueces del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, quienes deberán verificar el cumplimiento de los principios de peligro en mora y de apariencia de buen derecho para concederlas.
- Si bien la contribución al fisco constituye una obligación legalmente establecida, dicha aportación no debería causar daños económicos en los contribuyentes y siempre debería respetar los principios de proporcionalidad y de capacidad económica.
- En la legislación vigente, se debería implementar un mecanismo de sanción a los funcionarios ejecutores que ordenen medidas cautelares desproporcionales a la cuantía de la obligación pendiente de pago.
- Es necesario establecer un procedimiento administrativo de solicitud de medidas cautelares al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, para regular las actuaciones de la administración pública.

4.3 PROPUESTA DE APLICACIÓN

El objetivo principal de este trabajo es el de estudiar una posible reforma al procedimiento de aplicación de medidas cautelares en materia tributaria, al implementar los principios de peligro en mora y apariencia de buen derecho como herramientas legales que permitan limitar las actuaciones de la administración pública y, por ende, proteger los derechos de los contribuyentes.

Con base en lo desarrollado previamente, la propuesta concreta de este trabajo es reformar el Código Orgánico Tributario, a partir de su artículo 164. En éste se deberá especificar que el funcionario ejecutor podrá ordenar medidas cautelares siempre que cuente con la autorización previa de un Juez competente. También se deberá reformar el segundo inciso que dispone:

“Art. 164.- Medidas precautelatorias.- El ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes.

Al efecto, no precisará de trámite previo.” (Código Orgánico Tributario, 2005, artículo 164)

Para precisar el trámite previo, se deberá agregar a continuación una sección específica acerca del procedimiento de aplicación de medidas cautelares, en la cual se deberá detallar expresamente que la aplicación de medidas cautelares no es una facultad de la administración tributaria, sino una herramienta a la que ésta puede acceder por medio de una petición motivada que se deberá presentar ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario para que un tercero imparcial resuelva si su aplicación cabe o no, de qué forma y durante qué tiempo. Dicha argumentación deberá contener lo siguiente:

1. Información general acerca del contribuyente: Número de Registro Único de Contribuyentes, actividad económica, domicilio tributario y estado tributario.
2. Documentos que acrediten la existencia de la obligación tributaria cuyo cumplimiento se busca asegurar.
3. Justificación de los indicios racionales que demuestran la existencia del peligro en mora.
4. Exposición de motivos por los cuales a la administración tributaria le asiste el derecho que busca precautelar.
5. Documentos que acrediten la existencia de patrimonio suficiente para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria.
6. Justificación de la proporcionalidad entre la medida cautelar solicitada y el monto a recaudar.

Esta petición será analizada y resuelta por un tercero imparcial que, en la práctica, serían los Jueces del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. Dichos Jueces deberán determinar la necesidad o no de ordenar dichas medidas y, además, determinar la forma de aplicarlas y su duración, siempre con apego a los principios de proporcionalidad y de capacidad económica de cada contribuyente. Esta resolución será notificada a la administración tributaria en el plazo de 5 días hábiles.

En el caso de que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario autorice la aplicación de medidas cautelares, la administración tributaria procederá inmediatamente. Caso contrario, no podrá aplicar ningún tipo de medidas cautelares sobre el contribuyente en cuestión.

Para que este modelo sea efectivo, la administración debe demostrar la existencia de un peligro inminente en la demora del pago y, además, que goza de una apariencia de buen derecho. Dicha petición debe ir acompañada de cuanto documento fuere necesario para justificar sus afirmaciones. Los documentos deberán ser analizados por los Jueces del Tribunal Distrital de lo

Contencioso Tributario, o de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, de ser el caso, y será aceptada la solicitud si encuentran que se han configurado todos estos requisitos, caso contrario, la desecharán.

Este proceso debe llevarse a cabo en un término corto, de 5 días máximo, que no perjudique a la administración, y siempre con aviso al contribuyente, pues caso contrario se caería en la misma situación de desequilibrio procesal entre las partes, tema que a lo largo del presente estudio se ha identificado y, además, el contribuyente puede aportar nuevos indicios a los Jueces, que invaliden las afirmaciones de la administración. Esto lo corrobora Miguel Ángel Luque, quien considera "... difícil, por no decir imposible, que a la hora de adoptarse medidas cautelares no se tengan en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas, que las aducidas por el interesado." (Luque, 2010, p. 162)

Finalmente, no se debe olvidar, que el acceso al derecho a la defensa es primordial para cualquier actuación, especialmente si se trata de un acto administrativo con alcances judiciales, pues, su vulneración acarrearía la nulidad de todo lo actuado.

La protección de los derechos del contribuyente frente a los actos de la administración tributaria es esencial, pues las facultades de las que dispone dicha institución no siempre encuentran un límite en la ley y dejan abierta la puerta para actuaciones arbitrarias que pueden llegar a perjudicar el patrimonio y estabilidad económica de los contribuyentes.

REFERENCIAS

- Amatucci, A. (2008). El rol de la capacidad contributiva en el ámbito del concepto de tributo. En C. Novoa, *El tributo y su aplicación: perspectiva para el siglo XXI* (pp. 119-194). Buenos Aires: Marcial Pons de Argentina.
- Andrade, L. (2000). *Práctica Tributaria - Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano*. Quito: Universidad Central del Ecuador.
- Andrade, M. (2011). *Instituciones y desempeño económico: El sector energético ecuatoriano 1990-2006*. Quito: Abya Yala.
- Andrade, R. (2003). *Legislación Económica del Ecuador*. Ecuador: Abya Yala.
- Arias, J. (1994). El instituto jurídico de la suspensión del acto administrativo. En M. Pont, *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías* (pp. 24 - 36). Madrid: Marcial Pons.
- Arteaga, J. (1997). *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. Santa Fé de Bogotá: Ediciones Rosaristas.
- Asorey, S. (2000). *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Bereijo, Á. (1998). Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero* No. 100, 613.
- Blanco-Uribe, A. (2004). *Medidas Cautelares para el Asegurar el Cobro de la Deuda Tributaria*. Caracas: FUNEDA.
- Bravo, J. (2008). *Derecho Tributario. Escritos y Reflexiones*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Caballero, J. (2007). *Procedimientos contencioso-administrativos: síntesis y ordenación de la doctrina de los tribunales y fiscalía general del Estado*. Madrid: Dykinson S.L.
- Cabanellas, G. (2006) *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires, Argentina: Heliasta.
- Cabanellas, G. (2008). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta.

- Checa, C.; García, T.; Merino, L. & Moreno, J. (1996) *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Valladolid: Lex Nova.
- Código de Procedimiento Civil. (2005). *Registro Oficial No. 58, Suplemento*. Ecuador
- Código Orgánico de la Función Judicial. (2009). *Registro Oficial No. 544, Suplemento*. Ecuador
- Código Orgánico Tributario de Venezuela. (2001), *Gaceta Oficial No. 37.305*, Venezuela.
- Código Orgánico Tributario. (14 de Junio de 2005). *Registro Oficial Suplemento*. Ecuador.
- Código Tributario Uruguayo. (1997) *Código Tributario de la República Oriental de Uruguay*. Uruguay
- Colombo, J. (1997). *Los actos procesales*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008) *Registro Oficial No. 449*. Ecuador
- Corte Constitucional de Colombia. (2004). *Sentencia No. C-379/04, de 27 de abril de 2004*. Colombia
- Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. (2014). *Juicio No. 17504-2008-26185*, Ecuador
- Cueto, J., Abeso, S. & Martínez, J. (2013). *Armonización del Derecho Mercantil en África impulsada por la Ohada 2011*. España: Ministerio de Justicia.
- Curiel, O. (2001). *Principios Tributarios*. Mexico: Ediciones Fiscales ISEF.
- Comisión Revisora del Proyecto de Código Tributario. (1975). *Decreto Supremo No. 1016-A*. Ecuador.
- Delgado, A. & García, R. (2008) *Los procedimientos en el ámbito tributario*. España: Editorial UOC.
- Delgado, C. (2010). *Principios de Derecho Tributario Sancionador*. Madrid: El Derecho.

- Enterría, E. (1992). *La batalla por las medidas cautelares. Derecho comunitario europeo y proceso contencioso-administrativo español*. Madrid: Civitas.
- Fonrouge, C. (1984). *Derecho Financiero - Volumen I*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- García, C. (2012). *El concepto de tributo*. Buenos Aires: Marcial Pons.
- García, F. (2005). *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. España: Servicio de Publicaciones UCA.
- Giuliani, C. (1984). *Derecho Financiero, Volumen I*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- González-Montes, J. (2009). *La Asistencia Judicial al Arbitraje: Ley 60/2003 de 23 de diciembre*. Madrid: Reus.
- Guevara, P. (2008). La nueva Constitución frente al cobro de tasas judiciales, al recargo en materia tributaria y al afianzamiento de las demandas. En I. E. Tributario, *X Jornada Ecuatoriana de Derecho Tributario* (pp. 1-19). Guayaquil: IEDT.
- Jalvo, B. (2006). *El principio de legalidad en el derecho disciplinario*. Alcalá: Lex Nova.
- Juzgado Undécimo de Primera Instancia en lo Civil, Mercantil y del Tránsito de Venezuela. (2010). AH1B-X-2010-000011
- Ley de Actualización Tributaria. (5 de junio de 2013). *Decreto No. 10-2012*. Guatemala.
- Ley General Tributaria de España. (2003) *Ley 58/2003*. España
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (2004). *Registro Oficial No. 463, Suplemento*. Ecuador
- Liebman, E. (1980). *Manual de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América.
- Luque, M. (2010). *Medidas Cautelares Tributarias*. Barcelona: Atelier.
- Marín, J. (2004). Las medidas cautelares reales en el nuevo Código Procesal Penal Chileno. *Revista de Estudios de la Justicia*.

- Medrano, H. (2011). Principio de no Confiscatoriedad. En M. Vega, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario* (pp. 522-548). Bogotá: Editorial Tamis.
- Montaño, C. (2008). Los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley en el Ecuador. *FORO - Revista de Derecho*, 43-69.
- Morles, A. (2002). *Régimen Legal del Mercado de Capitales*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- Morón, F. & Montes de Echeverri S. (1998). *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia No. SU-250/98*. Recuperado de www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/SU250-98.htm.
- Muñoz, P. (2010). Artículos de Doctrina - Derecho Tributario. *Revista Ius et Praxis*, 303-332.
- Naveira, G. (2008). El Principio de No Confiscatoriedad Tributaria. En C. Novoa, *El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el siglo XXI* (págs. 619-652). Buenos Aires: Marcial Pons.
- Ortega, R. (2006). *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General*. Madrid: Thomson Civitas.
- Otero, L. (2011). Los Principios de Justicia Tributaria en la Historia Constitucional Cubana. *Revista Mexicana de Derecho Constitucional No. 25 - UNAM*, 1-85.
- Patiño, R. (2003). *Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*. Cuenca: Colegio de Abogados del Azuay.
- Patiño, R. (2010). *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*. Quito: Serie Memorias y Debates.
- Pérez, F. (1998). *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Madrid: Civitas.
- Primera Sala del Tribunal Constitucional. (2004). Tribunal Constitucional, 0151-04-RA. Ecuador
- Rodríguez, G. (1981). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Civitas.

- Rodríguez-Bereijo, M. (2012). Las Medidas Cautelares de Aseguramiento en los Procedimientos Tributarios. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, 17-38.
- Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia. (2013). Falta de motivación de los actos administrativos, Sentencia No. 353-2009. Ecuador
- Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia. (2003). *Silencio Administrativo*, Sentencia No. 235/02. Ecuador
- Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. (2012). *Sentencia No. 107-2012-JOC*. Ecuador
- Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia. (2002). *Sentencia No. 49-2001*. Ecuador
- Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia. (2002). *Sentencia No. 77-2002*. Ecuador
- Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia. (2002). Resolución, *Sentencia No. 79-2000*. Ecuador
- Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia. (1998). *Sentencia No. 93-97*. Ecuador
- Sánchez, M. (2009). *Jurisdicción Coactiva*. Quito: Editorial Jurídica del Ecuador.
- Sansó, M. (2004). *Tratado de Jurisprudencia de la Provincia de Santa Fe*. Rosario: Librería Juris.
- Silva, M. (1994). La Suspensión de la Eficacia del Acto Administrativo. En M. Mestres, *La Suspensión de los Actos de Liquidación Tributaria y el Problema de las Garantías* (pp. 171 - 184). Madrid: Marcial Pons.
- Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Toscano, L. (2006). *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*. Ecuador: Pudeleco Editores S.A.
- Tribunal de Defensa de la Competencia. (1997). Expte. Mc. 19/96, Aenor.
- Troya, J. (2003-2004). Tributación y derechos humanos. *FORO - Revista de Derecho*, 5-54.

- Troya, J. (2006). Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez. *FORO - Revista de Derecho*, 39-58.
- UNAM. (1997). *Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*. Mexico D.F., México: Editorial Porrúa.
- Valdúeza, M. (2008). *El Tratamiento Jurídico del Trabajo de los Extranjeros en España*. Madrid: Lex Nova.
- Vallejo, S. (2004). *IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*. Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Vásquez, M. (2007). Debido proceso y medidas de coerción personal. En M. Vásquez, *X Jornadas de Derecho Procesal Penal* (pp. 259-283). Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- Veramendi, E. (2011). *Boletín de Derecho de la Universidad Privada San Juan Bautista*. Obtenido de boletinderecho.upsjb.edu.peru/articulo.aspx
- Vergara, R. (2009). *Memorias de las Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*. Cochabamba: AIT.
- Villegas, H. (1998). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Yupangui, Y. (2010). *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*. Quito: Serie Memorias y Debates.
- Zavala, J. (2013). *La Persecución Política y su Resistencia Constitucional*. Guayaquil: N/A.