

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO**

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS**

**“LA REPARACIÓN DE DAÑOS OCASIONADOS POR LA
ARBITRARIA APLICACIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES
SEGÚN EL ARTÍCULO 164 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO”**

Gabriel Arroba Cordero

DIRECTOR: Dr. Carlos Pontón Cevallos

QUITO - 2013

DEDICATORIA

A Rocío y Eduardo, por su amor y apoyo incondicional .

AGRADECIMIENTOS

A Carla por su amor, constancia y paciencia.

A mi madre por su ternura, ejemplo y tesón.

A mi padre por sus enseñanzas, confianza y sinceridad.

Al Dr. Carlos Pontón por su irrestricta ayuda y generosidad en la consolidación de este trabajo.

EXTRACTO

El art. 164 de la Codificación del Código Orgánico Tributario determina los límites objetivos y subjetivos, así como los ámbitos legítimos de aplicación de medidas cautelares en los procedimientos de ejecución coactiva de obligaciones tributarias. A partir de esta prescripción, se determina que la acción coactiva en general y la aplicación de medidas cautelares de forma particular, corresponden al ejercicio de potestades, atribuciones y facultades administrativas, donde las Administraciones Tributarias serán responsables por los resultados antijurídicos de su gestión o por la actuación ilícita de sus funcionarios u empleados dotados de autoridad pública. Consecuentemente, el presente estudio analizará las atribuciones otorgadas por la norma jurídica a favor del funcionario ejecutor y su obligación de garantizar el cumplimiento del ordenamiento jurídico y derechos del coactivado. Para esto, se planteará la necesidad de un examen previo de razonabilidad y oportunidad para la emisión del acto administrativo que ordena la aplicación y ejecución de medidas cautelares, y en caso de provocarse la violación a los derechos del coactivado por sus efectos, concluir sobre los presupuestos que deben imprescindiblemente concurrir para que su pretensión reparatoria sea debidamente tutelada.

ÍNDICE

LA REPARACIÓN DE DAÑOS POR LA ARBITRARIA APLICACIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES SEGÚN EL ARTÍCULO 164 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO

PÁGINA

INTRDODUCCIÓN.....	1
--------------------	---

CAPÍTULO I

GESTIÓN ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIA

1.1. Facultades de la Administración Tributaria en el Ecuador

1.1.1.Ejercicio de potestades y facultades administrativas.....	3
1.1.2.Determinadora.....	8
1.1.3.Resolutiva.....	11
1.1.4.Sancionadora.....	13
1.1.5.Recaudadora.....	14

1.2. Procedimiento de ejecución coactiva tributaria en el Ecuador

1.2.1.Naturaleza de la Acción Coactiva.....	15
1.2.1.1. <i>Enfoque Jurisdiccional</i>	17
1.2.1.2. <i>Enfoque Administrativo</i>	19
1.2.1.3. <i>Enfoque jurisprudencial en el Ecuador</i>	21
1.2.2.Requerimientos sustanciales.....	22
1.2.2.1. <i>Procedimientos administrativos interlocutorios</i>	22
1.2.2.2. <i>Título de Ejecución</i>	24
1.2.2.3. <i>Auto de Pago</i>	26

1.3. Aplicación de medidas cautelares

1.3.1.Naturaleza jurídica de las medidas cautelares en el sistema administrativo ecuatoriano.....	28
1.3.2. Pertinencia de aplicación y requerimientos en particular.....	31
1.3.3. Emisión de la orden de aplicación.....	32
1.3.4. Aplicación efectiva.....	34
1.3.5. Efectos de su aplicación	39

CAPÍTULO II

RESPONSABILIDAD EXTRA CONTRACTUAL DEL ESTADO

2.1. Fundamentos de la responsabilidad extracontractual del Estado	
2.2.1. Consideraciones generales.....	41
2.2.2. Criterios de imputación/atribución.....	43
2.2. Regulación jurídica sobre la responsabilidad del Estado	
2.2.1. Fundamentos y naturaleza.....	46
2.2.2. Criterios jurisprudenciales.....	48
2.2.3. Análisis del artículo 11 de la Constitución de la República del Ecuador.....	53
2.3. Elementos constitucionales involucrados en el proceso reparatorio	
2.3.1. Presupuestos procesales.....	56
2.3.2. Características del trámite.....	57
2.3.3. Elementos de la sentencia.....	58

CAPÍTULO III

PRESUPUESTOS DE ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD Y REPARACIÓN

3.1. La responsabilidad de las Administraciones Tributarias ecuatorianas.....	62
3.1.1. Responsabilidad derivada de actos normativos.....	62
3.1.2. Responsabilidad derivada de la gestión administrativa.....	63
3.1.3. Responsabilidad derivada del procedimiento de ejecución coactiva.....	66
3.1.3.1. <i>Tipo de responsabilidades atribuibles al funcionario ejecutor.....</i>	<i>67</i>
3.1.3.2. <i>Análisis del artículo 164 del Código Tributario.....</i>	<i>68</i>
3.1.3.3. <i>La arbitraria aplicación de medidas cautelares dentro del procedimiento de ejecución coactiva.....</i>	<i>71</i>

3.2. El proceso reparatorio en caso de la arbitraria aplicación de medidas cautelares dentro del procedimiento de ejecución coactiva	73
3.2.1. Prejudicialidad.....	74
3.2.2. Presupuestos preprocesales.....	76
3.2.3. Presupuestos del trámite.....	79
3.2.4. Presupuestos de la sentencia.....	85
 CAPÍTULO IV	
CONCLUSIONES	88
 BIBLIOGRAFÍA	91

INTRODUCCIÓN

El modelo de Estado Constitucional de Derecho exige la sujeción absoluta e ineludible de la Administración Pública al ordenamiento jurídico, teniendo a la Constitución como norma que sustenta, unifica y legitima al resto de reglas y principios que lo conforman. En este sentido, se requiere la formulación de garantías de cumplimiento, las mismas que se materializan a través de mecanismos procesales que permitirán conducir válidamente la gestión administrativa del Estado. Así, con la transformación del sistema de derechos fundamentales ocurrida en el Ecuador a partir de la promulgación de la vigente Constitución en el año 2008, se impone a los funcionarios públicos el deber de interpretar la validez del ordenamiento infraconstitucional que aplican en ejercicio de sus funciones.

Tomando en cuenta esta formulación de garantías, la aplicación de medidas cautelares en el ejercicio de la acción coactiva en el Ecuador comprende una de las actuaciones inherentes a la gestión del Estado, esto es, el ejercicio de la facultad recaudadora reconocida a las Administraciones Tributarias. Dado que la dirección del procedimiento coactivo se halla otorgada a funcionarios ejecutores y sus manifestaciones consisten en actos administrativos capaces de causar la lesión a derechos e intereses legítimos de los administrados, el art. 164 del Código Tributario establece los supuestos necesarios para que, en caso de provocarse un daño por la aplicación de medidas cautelares, se reparen los perjuicios causados. Al respecto esta norma prescribe,

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.

El coactivado podrá hacer cesar las medidas precautelatorias, de acuerdo a lo previsto en el artículo 248 de este Código.

En caso 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. (Subrayado fuera del texto original)

En razón de esta atribución de responsabilidad, la presente investigación analizará el ordenamiento jurídico vigente para verificar los presupuestos de validez, legitimidad, oportunidad y razonabilidad que el funcionario ejecutor debe verificar previa la emisión del acto administrativo que ordena la aplicación de dichas medidas. Por lo tanto, en caso

que el sujeto pasivo de la coactiva inicie una acción que persiga el resarcimiento de daños por su arbitraria ejecución, es necesario precisar los límites de responsabilidad que corresponden a la Administración Tributaria o al ejecutor coactivo, y así definir la competencia jurisdiccional efectiva que fije los criterios de procedencia para este tipo de impugnación y los términos indemnizatorios aplicables.

En tal virtud, hemos estructurado el presente estudio en cuatro capítulos. El capítulo primero se refiere a los ámbitos legítimos del ejercicio de potestades y facultades de la Administración Tributaria, la naturaleza del procedimiento de ejecución coactiva en materia tributaria y los elementos a partir de los cuales se legitima la aplicación de medidas cautelares en ejercicio de la acción coactiva.

En el segundo capítulo se abordará los principios que justifican el derecho de reparación reconocido a los administrados. En este sentido, se explicarán los fundamentos de la responsabilidad extracontractual del Estado según se originen en la atribución de los resultados antijurídicos de su gestión administrativa o de una actuación ilícita de sus funcionarios. Además, se tratará brevemente el marco regulatorio sobre la responsabilidad del Estado, estableciendo su naturaleza jurídica, los principios y reglas que sustentan esta imputación al Estado, así como los elementos constitucionales involucrados en el proceso reparatorio en el Ecuador.

En el tercer capítulo señalaremos los presupuestos que permitan establecer la atribución de responsabilidades por la arbitraria aplicación de medidas cautelares en el procedimiento de ejecución coactiva y los elementos necesarios para que el derecho de reparación del administrado sea debidamente tutelado.

Finalmente, en el cuarto capítulo propondremos nuestras conclusiones sobre los elementos procesales que deben configurarse para que las pretensiones reparatorias del administrado sean satisfechas y las vías jurisdiccionales idóneas para resolver la reparación de daños a favor del coactivado.

CAPÍTULO I

GESTIÓN ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIA

1.1 Facultades de la Administración Tributaria en el Ecuador

1.1.1 Ejercicio de potestades y facultades administrativas

El Estado Constitucional de Derecho se constituye a partir de la voluntad expresada de sus miembros, quienes de modo soberano convergen en la predeterminación de sus intereses esenciales, sujetándose a un modelo de organización política que procurará la garantía de derechos fundamentales¹ y la satisfacción de necesidades públicas generales. Así, ésta organización política se autorregula constitutivamente mediante la creación de un ordenamiento jurídico que sirva de límite y limitación del Estado en cuanto sujeto político-jurídico², establecido para tutelar derechos e inmunidades, como para ejercer potestades, atribuciones y facultades³.

Tradicionalmente, el Estado ecuatoriano en cuanto organización política se ha estructurado a partir de la teoría de separación de poderes -criterio fundamental para la efectiva materialización del Estado Constitucional de Derecho⁴-, distinguiendo y caracterizando independientemente los ámbitos de la soberanía estatal a través de funciones legislativas, ejecutivas y jurisdiccionales⁵, medio a partir del cual se permite

¹ Ferrajoli los define como “*todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados de status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar, entendiendo por derecho subjetivo cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica; y por status la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicio de éstas.*” Luigi Ferrajoli. *Los fundamentos de los derechos fundamentales*. Madrid, Editorial Trotta, cuarta edición, 2009. Pág. 19.

² Otto Bachof. *¿Normas constitucionales inconstitucionales?*, traducción de Leonardo Álvarez Álvarez. Lima, Palestra Editores, 2010. Pág. 61 y ss.

³ Gustavo Zagrebelsky. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, traducción de Marina Gascón. Madrid, Editorial Trotta, novena edición, 2009. Pág. 21 y ss.; Hernán Salgado Pesantes. *Lecciones de Derecho Constitucional*. Quito, Ediciones Legales S.A., cuarta edición, 2004. Págs. 49 y 50.

⁴ Luigi Ferrajoli y Manuel Atienza. *Jurisdicción y argumentación en el Estado Constitucional de Derecho*. México D.F., UNAM, primera edición, 2005. Pág. 87 y ss.

⁵ Desde esta perspectiva, el Estado funcionalmente ejerce potestades mediante manifestaciones de voluntad en sus vertientes normativa, administrativa y jurisdiccional; empleando herramientas como la reserva normativa, la motivación de las resoluciones públicas, la presunción de legitimidad de los actos

equilibrar el accionar de las instituciones constituidas y dotadas de legitimidad democrática⁶.

En relación a la actividad fiscal del Estado, comprendida genéricamente como una herramienta de gestión financiera, estos ámbitos de la soberanía estatal proyectan desde el Derecho Constitucional al Derecho Tributario una distribución de funciones públicas entre diversas entidades estatales⁷. Considerando esta imbricación de funciones, es imprescindible la articulación de órganos públicos especializados que operativa, organizativa y técnicamente puedan asumir la administración fiscal del Estado. En este sentido, servirán institucionalmente a la planificación, organización, dirección y control del sistema tributario; donde el ordenamiento jurídico otorga a estos órganos públicos vinculados a la actividad fiscal potestades, atribuciones y facultades particulares orientadas a garantizar derechos fundamentales, lograr la satisfacción de necesidades de financiamiento estatal y gestionar las políticas y servicios públicos⁸. En consecuencia, la actividad fiscal dentro de un Estado, requiere orgánicamente de entidades a las cuales el ordenamiento jurídico otorgue ciertas facultades y atribuciones para una eficaz y coherente administración en la obtención de recursos económicos⁹.

públicos, el control de juridicidad, entre otras, que de forma particular servirán como medidas de cumplimiento del ordenamiento jurídico estatal. Sobre este punto, Ferrajoli explica que *“De hecho, a diferencia de cualquier otra actividad jurídica, la actividad jurisdiccional en un Estado de derecho es una actividad tendencialmente cognoscitiva además de práctica y prescriptiva; o mejor dicho, es una actividad prescriptiva que necesita para justificarse de una motivación total o parcialmente cognitiva. Las leyes, los reglamentos, las disposiciones administrativas y los negocios privados, son actos exclusivamente preceptivos, ni verdaderos ni falsos, cuya validez jurídica depende sólo del respeto a las normas sobre su producción y cuya legitimación política depende, en la esfera privada, de la autonomía de sus autores y, en la pública, de su oportunidad y su apego a los intereses representados. Las sentencias, en cambio, exigen una motivación fundamentada sobre argumentos cognitivos en los hechos y reconocitivos en el derecho, de cuya aceptación como ‘verdadera’ dependerá tanto su validez o legitimación jurídica o interna o formal, como su justicia o legitimación política o externa o sustancial. Por lo tanto, la naturaleza cognitiva de la jurisdicción sirve, por un lado, para configurarla, a diferencia de la legislación y de la administración, como ‘aplicación’ o ‘afirmación’ de la ley.”* Luigi Ferrajoli y Manuel Atienza. Ob. cit. Pág. 97 y 98.

⁶ Juan Carlos Benalcázar Guerrón. *Derecho procesal administrativo ecuatoriano*. Quito, Fondo Editorial Andrade & Asociados, 2007. Pág. 20 y ss.

⁷ José María Fábregas del Pilar y Díaz de Cevallos. “Nociones de carácter general sobre el control de la actividad fiscal del Estado”, en *Revista española de control externo No 20*. Madrid, Tribunal de Cuentas de España, vol. 7, 2005. Págs. 183-191.

⁸ *Ibidem*. Págs. 191-197.

⁹ *Ibidem*. Pág. 186.

En el Ecuador, esta función administrativa se encuentra atribuida a las denominadas Administraciones Tributarias –Central, Seccional y de Excepción-, las cuales actúan en razón de criterios de competencia derivados de la configuración normativa de cada tributo en particular. Así, la competencia de cada Administración Tributaria para planificar, organizar, dirigir y controlar la obtención de recursos económicos objeto del sistema tributario se predetermina normativamente según el alcance funcional de cada obligación tributaria creada. Por lo tanto, podemos afirmar que estas se hallan sometidas en todo su accionar -especialmente en el ejercicio de potestades- a la *legalidad*, es decir, al ordenamiento jurídico positivo constitucional-administrativo.

En razón de lo anterior, debe distinguirse en que consiste ejercicio de la potestad tributaria y el desarrollo de la gestión tributaria. En términos generales, se considera a la potestad tributaria como el poder otorgado a los órganos legislativos competentes del Estado para crear, modificar o extinguir disposiciones normativas de carácter tributario¹⁰, cuyas características materiales denotan “*generalidad, universalidad, abstracción, obligatoriedad, exigencia coactiva y vigencia permanente tanto en el tiempo como en el espacio.*”¹¹ A partir de su ejercicio, se regulará el modo en que las Administraciones Tributarias desenvolverán sus actividades de recaudación e integración de ingresos tributarios, las que comprenden la denominada gestión tributaria¹². En conjunto, su desarrollo concatenado permite configurar la relación jurídico tributaria¹³, la cual posibilita la materialización del financiamiento necesario para cumplir con los fines colectivos en los cuales se fundamenta la existencia del Estado.

Así, en una primera fase el órgano legislativo competente formula normas que establezcan la naturaleza, forma y cuantía de la carga que se impone a los contribuyentes de conformidad a los principios y limitaciones constitucionales. Fijados estos parámetros de actuación dentro del ordenamiento jurídico, en una segunda fase

¹⁰ Codificación del Código Orgánico Tributario, publicada en el R.O.-S. 38: 14-jun-2005: Art. 3. La jerarquía de orgánica de esta normativa se la estableció a través de la Segunda Disposición Final de Ley reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada R.O.-3° S. 242: 29-dic- 2007.

¹¹ Rafael Oyarte Martínez. *Curso de Derecho Constitucional: La Función Legislativa*, tomo II. Quito, Fondo Editorial Andrade & Asociados, 2005. Pág. 66.

¹² Codificación del Código Tributario: Art. 72.

¹³ Ramón Valdez Costa. *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá. Editorial Temis S.A., tercera edición, 2001. Págs. 295 y ss.

corresponderá a la Administración Tributaria el determinar la obligación, que según el art. 15 del Código Tributario implica,

(...) el vínculo jurídico personal existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación [económica] en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la ley.

En cuanto a la denominada gestión tributaria, debe subrayarse que abarca el desenvolvimiento de actuaciones administrativas donde el tributo en calidad de institución jurídica, “*impone una manera de administrar, que conlleva a ciertas facultades privativas, como las de determinar, liquidar y recaudar, con unos procedimientos y unos deberes que el contribuyente debe cumplir para dichos efectos*”¹⁴. Sin embargo, será “*indispensable establecer el control de juridicidad de los actos de los respectivos poderes [ejecutivo y legislativo], principalmente la constitucionalidad de las leyes y la legalidad de los actos administrativos*”¹⁵.

Prima facie, la potestad tributaria ubica a la Administración Tributaria en un plano de autoridad frente al contribuyente, producto de manifestaciones de autoridad expresamente delimitadas y otorgadas por una norma jurídica válida. No obstante, el ejercicio de la gestión tributaria se desenvuelve en la relación tributaria a partir del otorgamiento de atribuciones y facultades que el ordenamiento jurídico reconoce a las dos partes, Administración Pública y contribuyente, mediante herramientas jurídicas con las cuales procurarán prevalezcan sus pretensiones en particular. Así, “*los derechos individuales consagrados y protegidos por la Constitución [...] no pueden quedar al arbitrio del acreedor de la relación tributaria.*”¹⁶ Es por este motivo que,

(...) antes de ejecutarse la decisión administrativa o antes de plantearse una controversia jurisdiccional, la Administración [Tributaria] debe agotar los recursos [necesarios] para asegurar que su pretensión tiene las máximas posibilidades de ajustarse al derecho.¹⁷

Considerando que “*al acondicionarse la actividad de la Administración*” [conforme el ordenamiento jurídico] “*y al regularse la conducta de los administrados*” [conforme la configuración de los derechos fundamentales a éstos atribuidos], “*se hace menester*

¹⁴ Benalcázar Guerrón. *El Acto Administrativo en materia tributaria*. Quito, Ediciones Legales, 2005. Pág. 78.

¹⁵ Valdez Costa. Ob. cit. Pág. 65.

¹⁶ *Ibíd.* Pág. 70.

¹⁷ *Ibíd.*

conservar el equilibrio de la relación autoridad-individuo” [procurando la vigencia de] “*los valores preeminentes de la comunidad*”¹⁸ recogidos en la Constitución¹⁹. Desde esta perspectiva, los intervinientes en la relación tributaria deben ajustar sus actuaciones acorde los objetivos políticos finales integrados en la Constitución para mantener la estructura de las demás relaciones jurídicas existentes en una realidad social determinada.

Al respecto, Valdez Costa explica que cuando el Estado administrador actúa a través de las Administraciones Tributarias, “*se encuentra con respecto al contribuyente en un plano de absoluta igualdad. Los derechos y obligaciones de las partes se hallan establecidas únicamente por la ley, y sus discrepancias deben ser resueltas por los órganos jurisdiccionales*”²⁰. En consecuencia, el principio de igualdad “*se adapta perfectamente a las distintas etapas del tributo: su creación, su aplicación y la solución de posibles controversias a que ésta da lugar.*”²¹

En el Ecuador, la gestión otorgada a las Administraciones Tributarias,

(...) implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.²²

Estas constituyen los ámbitos de vinculación entre el Estado-Administración Tributaria y los administrados²³. A partir de esta configuración de relaciones jurídicas, para el cumplimiento de sus cometidos esenciales, es imprescindible un *iter administrativo* que permita la ejecución de “*dos gestiones distintas y separadas: la determinación y*

¹⁸ Armando Emilio Grau. “Razonabilidad en el procedimiento administrativo argentino”, en *Doctrinas esenciales: Derecho Tributario*, compilado por Susana Camila Navarrine, tomo I. Bs. Aires, Revista Jurídica Argentina LA LEY, primera edición, 2010. Pág. 407.

¹⁹ Constitución considerada en su dimensión material, la cual, según Otto Bachof “*alude, en general, al conjunto de normas que regulan la constitución, las funciones y las competencias de los órganos superiores del Estado, las estructuras básicas estatales y la posición de los ciudadanos en el seno del Estado*”. Ob. cit. Pág. 59.

²⁰ Valdez Costa. “El principio de igualdad de las partes, la relación jurídico tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal”, en *Doctrinas esenciales: Derecho Tributario*, compilado por Susana Camila Navarrine, tomo I. Bs. Aires, Revista Jurídica Argentina LA LEY, primera edición, 2010. Pág. 66.

²¹ *Ibidem*.

²² Codificación del Código Tributario: Art. 67.

²³ La noción administrado se la entenderá como el sujeto subordinado jurídicamente a la Administración Pública, en calidad de contribuyente, responsable o tercero.

recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten.”²⁴

Es necesario destacar que la configuración de potestades, atribuciones y facultades otorgadas a las Administraciones Tributarias se distinguen por la orientación y especialidad a partir de las cuales el ordenamiento jurídico distribuye estas manifestaciones del poder del Estado. Por una parte, las facultades de determinación y recaudación se derivan esencialmente de la gestión tributaria, estructurando una actuación derivada del tributo en calidad de instituto particular, y ejercida excluyentemente por las Administraciones Tributarias. Por otra parte, las facultades resolutoria y sancionadora se derivan de las potestades públicas de control, mando y corrección otorgadas a la generalidad de administraciones públicas, en razón que la actividad en el ámbito fiscal requiere una forma especializada de actuación, ya que,

(...) tanto en lo orgánico como en lo funcional, sigue siendo tarea de Administración Pública que se somete a los principios, instituciones y normas que les son propias, como las reglas de la competencia, de los requisitos sustanciales de los actos administrativos, del régimen de los reglamentos, de los procedimientos, etc.²⁵

Una vez analizados los ámbitos de actuación de las Administraciones Tributarias, descritas las características de las potestades y facultades que ejercen legítimamente, y determinados los fundamentos de su gestión en relación a la actividad fiscal del Estado, corresponde examinar las facultades administrativas a partir de las cuales se configurará el procedimiento de ejecución coactiva y la ulterior posibilidad de aplicar medidas cautelares respecto al contribuyente. A continuación se puntualizarán las características del ejercicio de las facultades determinadora, resolutoria, sancionadora y recaudadora, las que constituyen el antecedente fáctico para verificar los presupuestos de validez, legitimidad, oportunidad y razonabilidad de las actuaciones de los funcionarios ejecutores en la conducción del procedimiento de ejecución coactiva.

1.1.2 Determinadora

Conforme lo establece el art. 68 del Código Tributario, el ejercicio de la facultad determinadora de la obligación tributaria implica,

²⁴ Codificación del Código Tributario: Art. 72.

²⁵ Benalcázar Guerrón. *El Acto Administrativo en materia tributaria*. Pág. 78.

(...) el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso en particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

La expresa referencia a *actos reglados realizados por la administración activa* y no a actos administrativos responde al modo concurrente en cómo este procedimiento se desarrolla. El Código Tributario establece que la determinación se podrá efectuar tanto por el contribuyente, por la Administración Tributaria o por la concurrencia de actos de ambos. Es por esto que no puede hablarse exclusivamente de actos administrativos, dado que al ser los contribuyentes en cuanto sujetos pasivos de la obligación tributaria, quienes declaran sobre la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, no se produce propiamente una declaración de voluntad unilateral de las Administraciones Tributarias, característica imprescindible de este tipo de manifestación administrativa.

Dadas estas características del procedimiento de determinación de obligaciones tributarias, el ordenamiento tributario ecuatoriano contempla tres sistemas complementarios:

- i) La determinación por parte del sujeto pasivo, mediante la declaración del contribuyente o responsable²⁶;
- ii) La determinación por parte del sujeto activo, mediante la actuación de la Administración Tributaria en ejercicio de su potestad determinadora o sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad, registros o documentos en su poder, así como de la información que posea, directa o indirectamente, la Administración Tributaria²⁷;

²⁶ Codificación del Código Tributario: Art. 89.

²⁷ Codificación del Código Tributario: Arts. 90, 91 y 92.

iii) La determinación mixta, mediante la constatación de hechos imponibles que la Administración Tributaria efectúa a partir de requerimientos de información al sujeto pasivo²⁸.

Este *iter administrativo* tan particular del denominado *derecho tributario formal*, nos da cuenta del ámbito de actuación tan diverso por donde discurre la función administrativa atribuida a las Administraciones Tributarias ecuatorianas. Planteado el acto de determinación como un tránsito procedimental, la administración pública interviene sobre aspectos jurídicos y económicos en virtud de su gestión tributaria que le dota legítimamente del poder coercitivo del Estado. Por tanto, implica la existencia de diversas manifestaciones jurídicas y económicas que vinculan a un sujeto pasivo u otros sujetos responsables con un sujeto activo, en virtud de una obligación preexistente que se origina del cumplimiento de presupuestos fijados por el ordenamiento jurídico, los cuales permiten lograr la satisfacción de pretensiones económicas de interés público.

Pero debe entenderse que a partir de esta descripción en función de categorías, podemos considerar que la relación tributaria trasciende a la exclusiva actividad impulsada por la Administración Pública que se subordina al ordenamiento jurídico, implicando también la activa intervención del contribuyente²⁹ para ejecutar acciones tendientes a facilitar la obtención de financiamiento estatal que permita gestionar políticas y servicios públicos.

Al tratarse de una actuación administrativa, *a priori* puede considerarse que el acto de determinación siempre tiene la categoría de acto administrativo, criterio que se fundamenta en la vinculación jerarquizada de un sujeto que obliga en virtud de su poder público y no en la colaboración que permita un mutuo beneficio de los sujetos vinculados por el ordenamiento jurídico. Debe mencionarse que al efectuarse la declaración de obligaciones tributarias por parte del contribuyente o responsable tributario, será en último término el sujeto activo -la Administración Pública- el que de modo declarativo aceptará o rechazará la manifestación del contribuyente respecto al contenido de una obligación tributaria en concreto. En consecuencia, el ejercicio de la facultad determinadora debe verificarse en la coordinada ejecución de actuaciones de los sujetos intervinientes en la relación tributaria, correspondiéndole en último término a la Administración Tributaria la declaración de certeza respecto a la determinación

²⁸ Codificación del Código Tributario: Art. 93.

²⁹ Codificación del Código Tributario: Art. 96.

practicada, verificando, complementando o enmendando las declaraciones efectuadas por los contribuyentes u otros responsables tributarios, así como proceder con la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles no determinados³⁰.

En virtud de estas consideraciones, Benalcázar Guerrón puntualiza que,

Por lo demás, el 'ser' del tributo, en cuanto obligación ex lege, no depende de los procedimientos administrativos que se adoptan para hacerlo efectivo, ni de los actos administrativos a los que se llegue culminando dicho procedimiento. Dichos procedimientos y actos pueden ser válidos o inválidos, contener errores de apreciación, defectos de realización, pero la obligación tributaria puede continuar existiendo o nunca haber aparecido al mundo jurídico porque depende de sus propias normas. El procedimiento y los actos administrativos, por su parte, dependen de las reglas del Derecho correspondiente y a ellos se aplican sus principios y disposiciones, sin que ello esté en capacidad de invadir y sobreponerse a la realidad misma del tributo y a todas sus implicaciones.³¹

A partir de la determinación de existencia de una obligación tributaria, el contribuyente se halla en la posibilidad de cumplirla voluntariamente conforme los resultados del procedimiento de determinación aplicado, impugnarlos en caso de originarse en un acto administrativo que se considera irregular u omitir en cualquiera de estos casos su cumplimiento a pesar de consistir en una determinación líquida de la obligación.

1.1.3 Resolutiva

La facultad resolutive otorgada a las Administraciones Tributarias implica la obligatoria toma de decisiones de carácter directo y particular que determinen y fijen el sentido de las pretensiones planteadas por parte de los administrados respecto a procedimientos administrativos concretos. Se puede considerar como la consecuencia del ejercicio del derecho de petición³² otorgado a favor de los administrados, que dentro de un Estado de Derecho les exige un pronunciamiento motivado, oportuno y expreso respecto a consultas, peticiones, reclamaciones o recursos³³.

³⁰ Codificación del Código Tributario: Art. 68, inciso segundo.

³¹ Benalcázar Guerrón. *El Acto Administrativo en materia tributaria*. Pág. 79.

³² Constitución de la República del Ecuador-2008, publicada en el R.O. 449. 20-oct-2008: Art. 66, numeral 23.

³³ Codificación del Código Tributario: Art. 69.

Enfocando este análisis a la presente investigación, el ejercicio de esta facultad se revisará exclusivamente desde la perspectiva de la actividad determinadora, sancionadora y recaudadora relativas a obligaciones tributarias, dejando de lado la resolución de consultas, peticiones de información e impugnaciones administrativas que no lleven consigo la oposición a actos de determinación, resoluciones que adopten sanciones y procedimientos de recaudación.

En este orden de ideas, una vez determinada la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, es posible que el contribuyente se oponga tanto al fondo como a la forma de los resultados del procedimiento administrativo que le compele al cumplimiento de una obligación tributaria en concreto. Es así que operativamente se estructuran una serie de procedimientos que permitan al contribuyente, con fundamentos jurídicos y económicos, expresar a las Administraciones Tributarias su pretensión de reforma o revocación del acto que le impone una carga tributaria que puede resultar lesiva. Por ello, esta facultad se articula como una herramienta de corrección de las posibles irregularidades en las que se pudo incurrir dentro del procedimiento de determinación, imposición de sanciones o recaudación de obligaciones tributarias; evitando que la Administración Tributaria actúe de forma arbitraria, reconduciendo su accionar a la plena juridicidad.

En consecuencia, al existir una obligación tributaria determinada y líquida, las Administraciones Tributarias están facultadas a emitir el correspondiente título de crédito, el cual se fundamenta en actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas. De forma excepcional, tratándose de resoluciones por multas o sanciones, el título de crédito se emitirá cuando la resolución que las impone se halle ejecutoriada. Es por esto que el ejercicio de la facultad resolutoria permite validar los resultados de dicha determinación y liquidación, condición previa para la actividad de recaudación forzosa de obligaciones tributarias, porque en caso de hallarse pendiente de resolución un reclamo o recurso administrativo, no podrá emitirse título de crédito para la iniciación del procedimiento de ejecución coactiva³⁴.

³⁴ Codificación del Código Tributario: Art. 149, inciso tercero.

1.1.4 Sancionadora

El jurista ecuatoriano Secaira Durango concibe a esta facultad como “*el poder que tiene el Estado para tipificar infracciones a la ley, determinar las penas e imponer las sanciones correspondientes, sea en el orden administrativo, civil o penal*”³⁵. Su ejercicio es producto de resoluciones que emiten las Administraciones Tributarias, donde imponen “*las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos por la ley*”³⁶. Estas sanciones pertinentes son de exclusiva naturaleza administrativa, con una clara función correctiva, sin que por su significación aflictiva se las confunda con atribuciones disciplinarias o punitivas penales del ejercicio de la potestad penal tributaria³⁷.

Tal como se ha anotado previamente, las Administraciones Tributarias se hallan sometidas en todo su accionar a la legalidad, es decir, al ordenamiento jurídico constitucional-administrativo. Por esta predeterminación normativa, en ejercicio de la facultad sancionadora, es de principal importancia la adecuación de actuaciones a los mandatos de protección de derechos fundamentales de rango constitucional y legal. En consecuencia, se ejerce dentro del ámbito de la administración como una “*capacidad de ordenar las rectificaciones indispensables a fin de que la ley sea debidamente cumplida y la entidad pública alcance los mayores grados de eficacia, eficiencia y oportunidad*”³⁸.

El específico ámbito de su aplicación a infracciones de carácter administrativo -entiéndase la sanción de faltas reglamentarias y contravenciones- necesariamente requiere la instrumentación de actos administrativos que, a la postre, declaren la infracción a regulaciones de carácter tributario. Esto permite que, ante su comisión, la Administración Tributaria imponga el cumplimiento de obligaciones y sanciones establecidas normativamente, derivadas de la gestión fiscal del Estado. Es por esta razón que frente a la existencia de “*multas o sanciones se emitirán los títulos de crédito,*

³⁵ Patricio Secaira Durango. *Breve curso de derecho administrativo*. Quito, Editorial Universitaria, 2004. Pág. 126.

³⁶ Codificación del Código Tributario: Art. 70.

³⁷ Codificación del Código Tributario: Art. 354.

³⁸ Secaira Durango. Ob. cit. Pág. 126.

*cuando las resoluciones o sentencias que las impongan se encuentren ejecutoriadas*³⁹
(cuando no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior).

1.1.5 Recaudadora

Uno de los fines del desarrollo de la gestión tributaria es la integración de ingresos fiscales. Así, la facultad recaudadora abarca la totalidad de medidas administrativas que habilitan al contribuyente u otros responsables tributarios a satisfacer obligaciones determinadas y líquidas. Por lo tanto, requiere la existencia de un *iter administrativo* previo que sirva para compeler al sujeto pasivo al cumplimiento voluntario e inmediato de la obligación, aplicándose medidas coercitivas en caso de omisión⁴⁰.

Esta implementación de medidas administrativas que permitan el cobro de obligaciones tributarias de forma voluntaria o forzosa, debe considerar el nivel de recaudación de cada tributo en particular⁴¹. Cabe resaltar que la generalidad de obligaciones tributarias de carácter patrimonial se satisfacen al momento de su determinación, extinguiéndose por medio de su solución o pago. Frente a obligaciones de las cuales el sujeto pasivo no procede a extinguirlas conforme a los modos establecidos en el art. 37 del Código Tributario, la Administración Tributaria puede proceder a iniciar su ejecución coactiva.

Un punto principal del presente análisis hace relación al procedimiento de ejecución coactiva, el cual debe ser el resultado de una correcta actuación administrativa que equilibre el interés de recaudación del Estado y la garantía de los derechos del contribuyente. Por este motivo, a continuación se analizará la naturaleza de este procedimiento en particular, sus requerimientos sustanciales y las condiciones que justifican la aplicación de medidas cautelares.

³⁹ Codificación del Código Tributario: Art. 149.

⁴⁰ Menalco Solís. “Consideraciones generales sobre las potestades de la administración tributaria”, en *Primeras Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario: Estudios*. Quito, Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1978. Pág. 46 y 47.

⁴¹ *Ibidem*. Pág. 47.

1.2. Procedimiento de ejecución coactiva tributaria en el Ecuador

1.2.1. Naturaleza de la Acción Coactiva

Se ha discutido con amplitud sobre la naturaleza jurídica de la acción coactiva en el Ecuador. Así, encontramos que existen dos posiciones conceptualmente antagónicas sobre el mismo punto⁴². Desde la perspectiva del Derecho Administrativo, se lo concibe como un procedimiento sustentado en el principio de autotutela administrativa⁴³, sujeto a las prescripciones adjetivas que regulan el desenvolvimiento de la facultad recaudadora reconocida a las Administraciones Tributarias y susceptible de impugnación jurisdiccional (tanto ordinaria como constitucional) en caso de transgresión al ordenamiento jurídico que rige su tramitación. Otra posición minoritaria, sustentada en el concepto de jurisdicción administrativa⁴⁴, lo comprende como una actividad jurisdiccional especial ejercitada por ‘*jueces coactivos*’, a los cuales se les reconoce la potestad jurisdiccional de hacer efectivos créditos fiscales a favor del Estado.

El tratamiento jurisprudencial sobre este punto tampoco es unívoco. Por un lado, la jurisprudencia emanada por la entonces Corte Suprema de Justicia ha sido tradicionalmente consistente, observando de forma expresa que el procedimiento de ejecución en materia tributaria es de carácter administrativo. Frente a este criterio

⁴² Francisco Guerrero Celi. *La acción coactiva de la Contraloría General del Estado*. Quito, CGE, 2003. Págs. 17-31.

⁴³ Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid, Civitas, 2004. Págs. 504-515; Johanna Reaño Robles. *Reflexiones sobre la determinación de la responsabilidad civil dentro del procedimiento de cobranza coactiva*. Lima, Tesis (proyecto) para la obtención de la Maestría en Derecho por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, disponible en Internet: <http://proiure.org.pe/articulos/JRR1.pdf> (Acceso: 7-mayo-2012). Pág. 4-9.

⁴⁴ Guillermo Cabanellas define a este concepto como “*La potestad que reside en la Administración Pública, o en los funcionarios o Cuerpos representativos de esa parte del Poder público, para decidir sobre las reclamaciones a que dan lugar los propios actos administrativos [...] se divide en contenciosa y voluntaria. La primera es el derecho o potestad que se tiene en el orden administrativo para conocer y sentenciar, con las formalidades de un juicio, en los asuntos contenciosos administrativos; esto es, aquellos en que hay oposición legítima entre el interés público y el privado, o bien las reclamaciones u oposiciones de los que se creen perjudicados en sus derechos por los actos de la Administración. La jurisdicción administrativa voluntaria es la que se ejerce por reclamación de uno o varios particulares, sin controversia no figura de juicio, para atacar los actos emanantes del poder discrecional de la Administración, y que hieren, no los derechos, sino los intereses de los reclamantes.*”, en Guillermo Cabanellas. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo V. Bs. Aires, Editorial Heliasta, vigésima cuarta edición, 1996. Pág. 49; Secaira Durango. Págs. 124-126; Rodrigo Patiño. *Sistema Tributario Ecuatoriano*, tomo I. Cuenca, Colegio de Abogados del Azuay y Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, 2003. Pág. 230; Benalcázar Guerrón. *El acto administrativo en materia tributaria*. Pág. 88.

consolidado, se oponen los contradictorios posicionamientos asumidos por el entonces Tribunal Constitucional del Ecuador, calificándolo como un procedimiento de naturaleza jurisdiccional no recurrible vía amparo constitucional. Señalamos también que esta situación contradictoria, a pesar de las reformas normativas e institucionales ocurridas a partir de la entrada en vigencia de la Constitución de la República el año 2008⁴⁵, se mantiene en los recientes posicionamientos adoptados respectivamente por la Corte Nacional de Justicia y por la Corte Constitucional.

Cabe anotar que, desde la década de 1970, como consecuencia de la nueva situación económica y productiva a raíz del desarrollo de actividades hidrocarburíferas en el nororiente ecuatoriano, en el campo jurídico se inició una etapa de reforma y reestructuración regulatoria que respondía al interés de modernizar la gestión e institucionalidad pública del Estado. Esta etapa implicó una prolífica producción normativa, destacándose particularmente la promulgación en el año de 1975 del Código Tributario ecuatoriano⁴⁶, el mismo que reguló bajo el principio de especialidad al procedimiento de ejecución coactiva sobre créditos tributarios⁴⁷. De forma concordante, la derogada Ley Orgánica de la Función Judicial⁴⁸, en su art. 3 expresaba que los funcionarios que ejercen jurisdicción coactiva tienen la calidad de jueces especiales. Adicionalmente, antes de 1975, la regulación del procedimiento coactivo *in genere* se hallaba contenida inicialmente en el Código de Enjuiciamientos en Materia Civil⁴⁹, adaptándose posteriormente en el Código de Procedimiento Civil de 1918⁵⁰ con sus respectivas reformas⁵¹ y codificaciones⁵².

⁴⁵ Constitución de la República-2008 (R.O. 449. 20-oct-2008).

⁴⁶ Decreto Supremo 1016-A, publicado en el R.O.-S. 958: 23-dic- 1975.

⁴⁷ Codificación del Código Tributario: Arts. 149 al 216.

⁴⁸ Ley Orgánica de la Función Judicial, publicada en el R.O. 636: 11-sep-1974, derogada por la Ley No. 0, publicada en R.O.-S. 544: 9-mar-2009.

⁴⁹ Registro Auténtico, publicado el 19-oct-1907.

⁵⁰ Publicado en el R.O.-S. 561: 25-jul-1918.

⁵¹ La última reforma sobre el procedimiento de ejecución coactiva regulado por el Código de Procedimiento Civil se halla contenida en las DISPOSICIONES PARA EL COBRO EFICIENTE DE LAS ACREENCIAS DEL ESTADO de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el R.O.-S. 583: 24-nov-2011.

⁵² Codificaciones del Código de Procedimiento Civil: No. 0, publicada en el R.O.-S. 133:7-feb-1953; No. 33, publicada en R.O.-S. 1202: 20-ago-1960; y No. 11, publicada en R.O.-S. 58: 12-jul-2005.

En virtud de lo antes reseñado, desde la promulgación de estas prescripciones normativas hasta la entrada en vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial, recurrentemente se han emitido regulaciones infraconstitucionales, así como una variedad de resoluciones de índole constitucional, jurisdiccional y administrativa, que han acotado a la discusión sobre la naturaleza jurídica del procedimiento de ejecución coactiva en el Ecuador. Para ejemplificar las aporías⁵³ respecto a este asunto, podemos considerar la última reforma sobre el procedimiento de ejecución coactiva regulado por el Código de Procedimiento Civil⁵⁴, así como las disposiciones reglamentarias emitidas por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador sobre su competencia en el ejercicio de la acción coactiva en el ámbito aduanero⁵⁵.

1.2.1.1. Enfoque Jurisdiccional

Existen referencias jurisprudenciales⁵⁶ y doctrinarias⁵⁷ que conceptualizan la acción coactiva como una actividad jurisdiccional especial ejercida por ‘*jueces coactivos*’⁵⁸, a quienes se reconoce la potestad jurisdiccional de hacer efectivos créditos fiscales a favor del Estado. Consideran su ejercicio como una actividad sustentada en el concepto de jurisdicción administrativa⁵⁹, interpretando a dicho concepto como el poder o la autoridad que tiene la Administración Pública para decidir sobre una situación jurídica o para aplicar el orden jurídico en tutela de sus propios intereses.

⁵³ Aporía: Enunciado que expresa o que contiene una inviabilidad de orden racional. Tomado del Diccionario de la Lengua Española (RAE), vigésima segunda edición, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=aporía>

⁵⁴ Cfr. Nota 51. La reforma al Código de Procedimiento Civil en mención expresamente señala que “*Los servidores o servidoras recaudadores [...] tendrán la calidad de Jueces Especiales, denominándose los Jueces de Coactiva.*”, reforzando el criterio que apoya el enfoque jurisdiccional de la coactiva tributaria.

⁵⁵ Disposiciones Generales para el ejercicio de la acción coactiva del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Resolución del SENA 283, publicada en el R.O. 800: 1-oct-2012. La disposición emitida respecto a la coactiva tributaria en el ámbito aduanero confunde ciertos conceptos y términos técnicos propios del Derecho Obligacional Civil con la terminología desarrollada de forma excluyente por el Derecho Administrativo, como por ejemplo los conceptos de obligación tributaria y obligación civil, o mal utiliza términos tales como ‘título ejecutivo’ o ‘jurisdicción’.

⁵⁶ Vladimir Salazar González. *Jurisprudencia constitucional tributaria en el Ecuador*. Quito, Tesis para la obtención de la Maestría en Derecho Tributario por la UASB-Ecuador, 2008. Págs. 148 y ss.

⁵⁷ Cfr. Nota 44 (Definición de Jurisdicción Administrativa).

⁵⁸ Ley Orgánica de la Función Judicial: Art. 3.

⁵⁹ Secaira Durango. Ob. cit. Págs. 124-126; Benalcázar Guerrón. *El acto administrativo en materia tributaria*. Pág. 88.

Se considera que dicha jurisdicción es delegada en virtud de un mandato legislativo que delimita su ámbito de competencia para pronunciar a nombre de la administración, resoluciones respecto la ejecución de créditos públicos legítimamente determinados. Así, sobre el ejecutor de la coactiva recaería el ejercicio de verdaderas funciones jurisdiccionales, dentro de su competencia en la dirección de un *‘proceso de ejecución’*⁶⁰, *‘juzgando’* en relación a la legitimidad de la obligación insoluta y *‘haciendo ejecutar lo juzgado’* mediante la aplicación de medidas administrativas de coerción para compeler a su cumplimiento, sin que dichas actuaciones se hallen sujetas a control *ex ante* dentro de la misma Administración Tributaria o por medios jurisdiccionales ordinarios.

La interpretación exegética de la variada normativa aplicable al ejercicio de facultades coactivas por parte de la Administración Pública ha derivado en la confusión reiterada de conceptos cuyo fundamento técnico corresponde a distintas ramas del Derecho. El concepto de jurisdicción con el cual se definió -legal y jurisprudencialmente- a esta facultad administrativa y la calidad de *‘jueces’* con la que se calificó a los funcionarios recaudadores dependientes de órganos administrativos atribuidos de esta facultad, resultó en la aceptación generalizada de esta errónea comprensión de la ejecución coactiva en el Ecuador. En este sentido, los principios que rigen el ejercicio de facultades jurisdiccionales en un Estado Constitucional de Derecho, esto es el principio de unidad jurisdiccional y los ámbitos de competencia de los servidores públicos en general y de los servidores de carrera jurisdiccional en particular, por su esencia, no pueden comprenderse presentes en el ejercicio de este tipo de facultades coactivas de las Administraciones Públicas. Por consiguiente, es imprescindible recordar que este argumento se halla sustentado, sobre todo, en las aporías contenidas en la derogada Ley Orgánica de la Función Judicial, que por errónea o indebida aplicación de conceptos jurídicos, ha devenido en la indeterminación de su naturaleza jurídica para muchos operadores de justicia⁶¹.

⁶⁰ Corte Nacional de Justicia, ex Sala Especializada de lo Civil, Mercantil y Familia: *Auto desestimatorio emitido el 14 de abril de 2009*. Resolución No. 0122-2009. Contenido disponible en la página web www.cortenacional.gob.ec

⁶¹ Véase las consideraciones expuestas por el entonces Tribunal Constitucional del Ecuador en las siguientes acciones de amparo constitucional sobre la acción coactiva: Resolución 021-99-RA; Resolución 191-RA-99-I.S., 20-dic-1999; Resolución 781-03-RA, R.O. 301: 26-mar-2004; Resolución 744-2005-RA, R.O.-S. 125: 12-jul-2007.

La aparente asimilación de herramientas procesales civiles dentro del procedimiento administrativo de ejecución coactiva también ha sustentado este criterio. Por su funcionalidad teleológica, a pesar de ciertas similitudes propias entre los conceptos *proceso jurisdiccional* y *procedimiento administrativo*⁶², la aparente equivalencia de sus etapas ha coadyuvado en la confusión sobre el tema. Para esto, es necesario analizar la presencia o no de los elementos y principios esenciales que distinguen a estas categorías en la ejecución coactiva.

Por una parte, dentro de un proceso de índole jurisdiccional, será un tercero imparcial, objetivo, ajeno e independiente de las partes en litigio, el cual emitirá una resolución que acoja o rechace las pretensiones sometidas a su conocimiento. Por otra, al ser la obligación tributaria una relación *ex lege* entre la Administración Tributaria y el contribuyente⁶³, aquella no podría tutelar en última y definitiva instancia sus propias pretensiones económicas, siendo ineludible la oportunidad de recurrir⁶⁴ en busca de una decisión jurisdiccional que declare la validez del cobro forzoso de un crédito tributario a su favor. Bajo este enfoque, se diluye la pretensión de imparcialidad y objetividad en la ejecución de funciones administrativas, el cual, sí es un elemento imprescindible del proceso jurisdiccional⁶⁵.

1.2.1.2. Enfoque Administrativo

A partir de la entrada en vigencia del Código Tributario, las facultades otorgadas a los funcionarios ejecutores en la dirección del procedimiento de ejecución coactiva por

⁶² La similitud radica en la identidad genérica de estos conceptos. En términos generales, se entiende que tanto el proceso como el procedimiento corresponden a conjuntos de acciones que se ejecutan de forma concatenada para cumplir un objetivo predeterminado.

⁶³ María José Rodríguez refiere la equivalencia de derechos y obligaciones dentro de la relación tributaria en los siguientes términos: “(...) *si la relación jurídica tributaria se encuadra dentro del derecho tributario material es una relación de derecho (donde el derecho preexiste a la actuación de la Administración y la actividad de esta se subordina al ordenamiento jurídico) y no una relación de fuerza o imperio, y [...] el hecho de que la relación jurídica tributaria genere una obligación no implica que constituya una limitación mayor de los derechos individuales que el resto de las relaciones jurídicas.*” María José Rodríguez. *El acto administrativo tributario*. Bs. Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004. Pág. 29.

⁶⁴ Constitución de la República-2008: Art. 173.

⁶⁵ Esta fórmula netamente idiomática y convencional distingue al procedimiento como medio de ‘preparación de la voluntad administrativa’, y al proceso como medio de ‘control jurisdiccional de la actividad administrativa’. Roberto Dromi. *El procedimiento administrativo*. Bs. Aires, Ediciones Ciudad Argentina, tercera edición, 1997. Págs. 211-244.

obligaciones tributarias se sustentan en el denominado principio de autotutela administrativa⁶⁶. Según el mismo, el ejercicio de facultades coactivas por parte de la Administración Pública para lograr el cumplimiento de prestaciones a las que se hallan obligados los administrados, implica la ineludible obligación de sujetarse a las prescripciones adjetivas que regulan el desenvolvimiento de dichas facultades conforme fueron reconocidas por el ordenamiento jurídico.

Su justificación conceptual se halla estrechamente vinculada a la teoría de separación de poderes. En esta distinción y caracterización independiente que el sistema jurídico establece respecto a los ámbitos de la soberanía estatal, resulta en el ejercicio funcional de potestades concurrentes. De esta manera, es posible que la Administración Tributaria pueda declarar, constituir y ejecutar por sí misma, sin intermediación de otros órganos públicos, situaciones jurídicas de los administrados, creando, modificando o extinguiendo relaciones jurídicas permitidas por el ordenamiento jurídico.

Este principio se halla implícito en el ejercicio de la facultad recaudadora. Su aplicación comprende la totalidad de actuaciones del funcionario ejecutor, desde el instante que emite el Auto de Pago como acto inicial del procedimiento de ejecución coactiva hasta su finalización. A partir de la emisión de este acto administrativo, se pone en marcha la gestión de la Administración Tributaria para auto tutelar sus intereses económicos. No obstante, se requiere la verificación de un procedimiento administrativo previo que faculte al ejecutor coactivo el poder ordenar al contribuyente el pago o propuesta de pago de la obligación tributaria. Dada la trascendencia de esta inicial manifestación de un mandato de autoridad pública, su nulidad permitirá presumir la omisión de un mandato jurídico o la emisión de un mandato arbitrario. En consecuencia, al tratarse de manifestaciones de la voluntad de la Administración Pública, nos hallamos frente a actos susceptibles de impugnación jurisdiccional en caso de transgresión al ordenamiento jurídico que rige su tramitación.

⁶⁶ Saulo de Tarso Muniz Dos Santos. “Estudio comparado sobre recuperación de la deuda tributaria en América Latina”, en *La recuperación de la deuda tributaria en América Latina. Estudio Comparado*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009. Págs. 156-158; García de Enterría y Fernández. Ob. cit. Págs. 504-515; Benalcázar Guerrón. *Derecho procesal administrativo ecuatoriano*. Pág. 264.

1.2.1.3. Enfoque jurisprudencial en el Ecuador

Por la diversidad de criterios vertidos tanto en el ámbito jurisdiccional ordinario como constitucional, para este análisis se considerará de modo amplio la categoría de jurisprudencia, abarcando resoluciones y criterios resolutivos emitidos por jueces ordinarios, que definen la naturaleza jurídica de la acción coactiva. Por un lado, consta un registro jurisprudencial que data del año de 1930⁶⁷, donde se reconocía al procedimiento de ejecución coactiva como una actuación esencialmente administrativa por la ausencia de imparcialidad de los erróneamente denominados ‘*jueces de coactivas*’. Se argumentaba principalmente en este fallo la naturaleza de la jurisdicción - potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado por los órganos jurisdiccionales competentes- como una actividad que requiere la imparcialidad de los intervinientes dentro de un proceso en el cual se pretende la constitución, declaración o ejecución de derechos.

Esta misma línea de razonamiento ha sido aplicada por la Corte Suprema de Justicia en un fallo de mayoría de 1968 sobre la ejecución de un crédito a favor del Banco Central del Ecuador, explicando sobre la acción coactiva que,

(...) por mucho que en el texto de algunas disposiciones legales se califique al empleado recaudador de juez y se le conceda jurisdicción, [...] carece de estos atributos porque nadie puede ser juez y parte al mismo tiempo y que la coactiva no es sino simple medida administrativa para hacer efectivo el cobro de lo que por cualquier motivo se adeuden a tales instituciones (...) ⁶⁸

Conforme estos planteamientos previos a la promulgación del Código Tributario, se concibe que las gestiones del funcionario ejecutor en la dirección del procedimiento de ejecución coactiva se circunscriban a manifestaciones del Estado administrador, mas no en calidad de sujeto al cual el ordenamiento jurídico haya otorgado potestades jurisdiccionales.

En un fallo más reciente, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia mediante la resolución de un recurso de casación, reafirmó este criterio, dictaminando que “*el procedimiento de ejecución en materia tributaria, de acuerdo a lo previsto en el Código*

⁶⁷ Corte Suprema de Justicia, Tercera Instancia: Voto Salvado sobre la Sentencia emitida el 5 de noviembre de 1930, publicado en la Gaceta Judicial Año XXIX, Serie V, No. 40. Pág. 952.

⁶⁸ Corte Suprema de Justicia, Tercera Instancia: Sentencia emitida el 8 de octubre de 1968, publicado en la Gaceta Judicial Año LXII, Serie XI, No. 4. Págs. 542 y 543.

Tributario [...] es un procedimiento administrativo, iniciado por la Administración Tributaria [...] en base a actos administrativos.”⁶⁹

1.2.2. Requerimientos sustanciales

La configuración normativa del procedimiento de ejecución coactiva en materia tributaria, explícitamente se desarrolla a partir del enfoque administrativo respecto a su naturaleza jurídica. Tanto el Código Tributario como la normativa infralegal concordante describen un *iter procedimental* regido por instituciones del Derecho Administrativo que fijan sus presupuestos de validez. Su contenido estructura condiciones a las que la Administración Tributaria se halla sujeta desde los procedimientos de determinación de la obligación tributaria hasta la adopción de medios coercitivos de cobro. Tal como lo menciona Dromi,

El uso de los medios coercitivos por parte de la Administración debe ajustarse en lo procesal a un procedimiento administrativo previo y reglado y en lo sustancial al principio de legalidad, por el que la Administración no puede aplicar otros medios de coerción que los expresamente autorizados por el ordenamiento jurídico en el caso concreto, en relación de tipicidad entre hecho y derecho.⁷⁰

Dado que el Título de Crédito objeto de la coactiva en último término surge de obligaciones *ex lege*, se exige una actuación, un hacer de la Administración Tributaria en calidad de autoridad competente para su determinación y liquidación. Por esta razón, el siguiente análisis del procedimiento de ejecución coactiva procurará describir las clases de procedimientos interlocutorios previos a la emisión del Título de Crédito hasta la notificación del Auto de Pago al coactivado.

1.2.2.1. Procedimientos administrativos interlocutorios

Estos procedimientos permiten a la Administración Tributaria, a través de las autoridades competentes, declarar la existencia de una obligación determinada, líquida y de plazo vencido con la emisión del correspondiente Título de Crédito. Este acto administrativo manifiesta la habilitación jurídica del Estado para exigir, ya sea por la vía

⁶⁹ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Recurso de casación No 116-2000: Sentencia emitida el 18 de septiembre de 2002, publicado en el R.O. 723: 12-dic-2002.

⁷⁰ Dromi. *El acto administrativo*. Bs. Aires, Ediciones Ciudad Argentina, tercera edición, 1997. Págs. 100 y 101.

voluntaria o por la coactiva, la solución o pago efectivo de las obligaciones monetarias que el sujeto pasivo ha generado por concepto de tributos y aplicación de medidas administrativas de control.

El contenido de estas obligaciones como tal surge de las potestades, atribuciones y facultades administrativas ejercidas con el objeto de recaudar rentas tributarias y aplicar medidas de control sobre las relaciones administrativas de los sujetos pasivos. De este modo, puede intentarse una clasificación que distinga cada clase de estos actos según surjan del ejercicio de facultades de determinación o de control. Así, tendríamos actuaciones cuya fuente es objetiva, declarativa, administrativa, jurisdiccional y de aplicación de controles administrativos.

- **FUENTE OBJETIVA:** Estos actos implican que la determinación de obligaciones tributarias se realiza en base a catastros, registros o hechos preestablecidos, los cuales se hallan en poder de la Administración Tributaria. Abarcan las actuaciones que permiten el cobro mediante determinaciones directas o presuntivas efectuadas por el sujeto activo, donde precede la existencia de información económica del sujeto pasivo sobre la configuración del hecho generador de cada obligación en particular. Ejemplos de estos son la determinación del Impuesto Predial, el Sistema de Imposición Simplificado, las tasas y contribuciones especiales, así como cualquier clase de obligación tributaria que tenga relación con la actividad gravada o con el hecho generador y que no requiera declaración expresa y formal de su existencia.
- **FUENTE DECLARATIVA:** Estos actos de determinación se realizan de acuerdo a declaraciones del deudor tributario o a avisos de funcionarios públicos autorizados por la ley para el efecto. En este supuesto, la norma establece los casos en que de forma obligatoria el sujeto pasivo debe determinar *“en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.”*⁷¹
- **FUENTE ADMINISTRATIVA:** La emisión de estos actos de determinación ocurre cuando el sujeto pasivo *“no hubiere presentado reclamo alguno dentro del plazo que la ley señala”*, o en base a actos resolutivos donde *“no se hubiere*

⁷¹ Codificación del Código Tributario: Art. 89.

*interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa*⁷².

- **FUENTE JURISDICCIONAL:** Son resoluciones jurisdiccionales que constituyen, declaran u ordenan ejecutar actos administrativos sobre obligaciones tributarias impugnadas en forma legal, “*cuando modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique nueva liquidación*”⁷³. En el sistema jurisdiccional ecuatoriano, estas resoluciones son emitidas en primera y única instancia por los Tribunales Distritales de lo Fiscal, y por la Corte Nacional de Justicia como instancia de casación.
- **APLICACIÓN DE CONTROLES ADMINISTRATIVOS:** En ejercicio de la facultad sancionadora, la Administración Tributaria puede imponer multas o sanciones económicas por el incumplimiento de deberes a cargo del sujeto pasivo, para lo cual deberán emitirse los títulos de crédito correspondientes una vez que los actos resolutivos, sean resoluciones administrativas o sentencias, se hallen ejecutoriados.

Es imprescindible resaltar que, en caso de impugnación de estos actos interlocutorios por parte del sujeto pasivo, se provoca la suspensión legal del ejercicio de la facultad recaudadora conforme lo establece el último inciso del art. 149 del Código Tributario. En este sentido, no podrá emitirse el Título de Crédito en caso de interponerse reclamaciones administrativas o recursos jurisdiccionales que objeten en todo o en parte la liquidación de la obligación tributaria.

1.2.2.2. Título de Ejecución

Este acto administrativo marca el fin del ejercicio de la facultad determinadora y el inicio de la facultad recaudadora. Según lo establecen los arts. 149 y 157 del Código Tributario, su emisión lleva implícita la disposición impartida por la Administración Tributaria para recaudar una obligación económica ya determinada y liquidada. La importancia de su regular emisión⁷⁴ radica en ser el único fundamento para la iniciación

⁷² Codificación del Código Tributario: Art. 84.

⁷³ Codificación del Código Tributario: Art. 149.

⁷⁴ Dromi. *El acto administrativo*. Pág. 75.

del procedimiento de ejecución coactiva, definiendo los efectos del pago, no pago y concesión de facilidades de pago respecto del importe monetario requerido en aplicación de la normativa específica de cada obligación tributaria.

Como lo expresa Dromi, este título de ejecución se fundamenta en la *“atribución otorgada por el ordenamiento jurídico a la Administración de manera expresa o razonablemente implícita para obtener el cumplimiento de los actos administrativos por sus propios medios”*⁷⁵. Siguiendo a este mismo autor, esto conlleva a que *“todo medio coercitivo necesita un título jurídico propio para que sea lícito su empleo. La Administración tiene que estar autorizada por una norma jurídica cada vez que trata de aplicar la coerción.”*⁷⁶

De forma general, la terminología empleada para denominar a este título de ejecución de la coactiva tributaria en el ordenamiento jurídico ecuatoriano no es consistente. Así tenemos que para las obligaciones reguladas por el Código Tributario (art. 157) o por el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización⁷⁷ (art. 352) se emplea el término *‘título de crédito’*, mientras en el ámbito aduanero se emplea el término *‘título ejecutivo’*. No obstante lo anterior, cada Administración Tributaria para emitir un título de ejecución válido deberá ceñirse a lo preceptuado por el art. 151 del Código Tributario, que exige la existencia de los siguientes requisitos:

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 éstos se causaren; y,
7. Firma autógrafa o en facsímile del funcionario o funcionarios que lo autoricen o emitan.

La falta de alguno de los requisitos establecidos en este artículo, excepto el señalado en el numeral 6, causará la nulidad del título de crédito.

La notificación que realiza la Administración Tributaria del título de ejecución le concede al sujeto pasivo 8 días para solucionar la obligación tributaria impaga. Este

⁷⁵ *Ibidem*. Págs. 99 y 100.

⁷⁶ *Ibidem*. Pág. 101.

⁷⁷ Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el R.O.-S. 303: 19-oct-2010.

podrá reclamar “*formulando observaciones, exclusivamente respecto del título de crédito o del derecho para su emisión*”⁷⁸. No obstante, en caso de existir disposiciones legales que por los principios de jerarquía y de especialidad ordenen algo distinto a lo dispuesto por el Código Tributario, este acto administrativo será regular tan solo cuando su emisión y notificación sea acorde a dicha normativa específica. Ejemplificando este último supuesto, la determinación del pago del Impuesto a los Predios Urbanos se realizará en base a los catastros que cada municipalidad elabore periódicamente, debiendo pagarse en el curso del respectivo año, sin necesidad de que la tesorería municipal notifique el nacimiento, determinación y liquidación de este tributo.

No puede dejar de anotarse que todo Título de Ejecución está ineluctablemente direccionado por la presunción de ejecutoriedad⁷⁹ y por consiguiente, la exigencia específica de notificación permite marcar el momento de exigibilidad del mandato de autoridad emitido por la Administración Tributaria. Tal como menciona Neira Orellana sobre el principio de ejecutividad,

(...) es un principio de aplicación general para todo tipo de actos, tanto para los que producen efectos de pleno derecho, declarativos, como para los que expresan una prohibición o mandato cuyo cumplimiento puede exigir su ejecución coactiva por parte de la Administración. El principio de ejecutividad y la regla de la eficacia inmediata de los actos y resoluciones que expide la administración, están condicionados a la notificación previa. La notificación de los actos se erige así como una trascendental exigencia creada por el Derecho Administrativo para hacer efectivos el derecho de defensa del administrado y los principios de contradicción y publicidad inherentes a todo procedimiento.⁸⁰

1.2.2.3. Auto de Pago

Este acto administrativo es producto de la omisión del sujeto pasivo para proponer reclamaciones administrativas respecto al título de ejecución o del derecho para su emisión, así como el pagar o proponer una fórmula de pago, dentro de los 8 días concedidos por el art. 151 del Código Tributario para el efecto. Marca como tal el inicio del procedimiento de ejecución coactiva, donde de forma compulsiva e inmediata, la

⁷⁸ Codificación del Código Tributario: Art. 151.

⁷⁹ Álvaro Mejía Salazar. “Contenido y alcance de las presunciones del acto administrativo”, en *Revista Ruptura No. 51*. Quito, AED-PUCE, 2007. Pág. 347.

⁸⁰ Edgar Neira Orellana. “Sobre la suspensión de efectos de los actos administrativos y la tutela cautelar en el contencioso administrativo”, en *Revista Ruptura No. 50*. Quito, AED-PUCE, año 2006. Págs. 71 y 72.

Administración Tributaria conmina al sujeto pasivo de la obligación a pagar o dimitir bienes dentro del término de 3 días contados a partir de “*la citación de esta providencia*”⁸¹. Además, permite prevenir al sujeto pasivo la posibilidad de embargar “*bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas*”⁸².

Contiene la manifestación de una potestad administrativa de naturaleza coercitiva que el Estado, por intermediación exclusivo de la Administración Tributaria, ejerce con el fin de lograr la mayor recuperación de créditos tributarios⁸³, evitando la prescripción de la acción de cobro.

Entonces, la validez del Auto de Pago derivará exclusivamente de la configuración de los siguientes elementos:

1. La clara existencia de una obligación tributaria determinada, liquida y de plazo vencido;
2. Expresada mediante un título de ejecución emitido con plena observancia de los requisitos sustanciales determinados por la ley;
3. Producto de la mora imputable al sujeto pasivo, donde no medie la interposición de reclamaciones o impugnaciones sobre la obligación tributaria o el procedimiento para su determinación y liquidación;
4. Ejecutada privativamente la gestión administrativa para su cobro bajo la dirección de los respectivos funcionarios recaudadores de cada Administración Tributaria, “*con sujeción a las disposiciones de [la Sección 2º, Capítulo V, Título II, Libro Segundo del Código Tributario], a las reglas generales [del Código Tributario] y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil*”⁸⁴.

⁸¹ Cfr. 1.2.1. Tal como se expresó sobre la vaguedad terminológica con que se estudia en el Ecuador a esta institución, en este caso se infiere el fuerte influjo procesal jurisdiccional con el cual se definen a ciertos actos desarrollados dentro de este procedimiento administrativo. El empleo de los términos ‘auto’, ‘citación’ y ‘providencia’ para referirse a la notificación del acto administrativo que ordena el pago de la deuda tributaria, evidencia claramente esta superposición de conceptos entre el enfoque jurisdiccional sustentado en el Derecho Procesal Civil y el enfoque administrativo sustentado en el Derecho Administrativo.

⁸² Codificación del Código Tributario: 161.

⁸³ Codificación del Código Tributario: 158.

⁸⁴ *Ibíd.*

Por lo anotado, este acto administrativo se halla sujeto a las prescripciones de forma y contenido, así como a las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, a partir de las cuales se verificará el cumplimiento de los requerimientos sustanciales del procedimiento de ejecución coactiva.

De esta verificación es competente el funcionario ejecutor, facultado a recaudar tributos en los términos de los arts. 67 y 71 del Código Tributario. Además, la competencia es privativa de estos funcionarios, siendo delegable por parte de la máxima autoridad de cada Administración Tributaria a recaudadores especiales. Esta delegación de facultades para ejercer la acción coactiva se halla distribuida en razón del territorio por causas de necesidad y su distribución se realiza en base a criterios cuantitativos de recaudación dentro de circunscripciones que requieran este tipo de gestión administrativa desconcentrada.

1.3 Aplicación de medidas cautelares

1.3.1 Naturaleza jurídica de las medidas cautelares en el sistema administrativo ecuatoriano

Las medidas cautelares comprenden herramientas procesales de naturaleza tutelar y preventiva para la constitución de relaciones jurídicas que innovan sobre la titularidad y ejercicio de derechos subjetivos o validan la futura ejecución de obligaciones *ex lege*. Procuran alcanzar un estado efectivo de cosas que permita la ejecución de resoluciones de fondo mediante medios conservativos, preventivos y restrictivos de derechos. Por consiguiente, el carácter tutelar de estas medidas admite su aplicación de forma transversal en una variedad de procedimientos, tanto en el orden jurisdiccional como administrativo.

Esta diversidad de ámbitos de aplicación ha derivado en la falta de regularidad terminológica para nominarlas, a pesar de existir coincidencia en los puntos esenciales de sus características generales. Evidencia de lo anterior la hallamos en la diferente nominación de este instituto según se lo regule conforme el Código Tributario o el Código de Procedimiento Civil, resultando en que la norma tributaria las nomine como '*medidas precautelatorias*' y la norma procesal civil lo haga como '*providencias*

preventivas'. Dada la conveniencia terminológica y su coincidencia doctrinaria⁸⁵, se preferirá la nominación *medidas cautelares* para referirnos a este instituto en el presente análisis.

En este mismo sentido se expresan Eduardo García y Jeannette García al señalar que,

[Dada] la naturaleza de las precauciones de que aquí se trata, parece que el nombre apropiado es el de medidas cautelares, puesto que el sentido lingüístico corresponde al contenido, simplemente porque se da la idea de prudencia, de previsión cauta ante periculum in mora que corre el derecho o la situación, así sea ahora un *fumus bonis iuris* o solo verosímil o únicamente presumible.⁸⁶

Dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, las medidas cautelares no penales tienen una regulación relativamente uniforme a partir de las prescripciones contenidas en el Código de Procedimiento Civil. Así, este cuerpo normativo sirve como norma supletoria que estructura los ámbitos válidos de aplicación en caso que este instituto no tenga regulación específica según una norma especial.

Puntualmente, el art. 158 del Código Tributario contiene la expresa remisión al Código de Procedimiento Civil como norma supletoria en el ejercicio del procedimiento de ejecución coactiva. De esta manera se subsana el vacío de regulación sobre *medidas cautelares* dentro de la norma especial tributaria y se establece con claridad el marco jurídico pertinente. Sin embargo, deberá interpretarse esta remisión dentro del principio de supremacía normativa en materia tributaria prescrito según el art. 2 del Código Tributario, que somete su ordenación a los principios del derecho tributario formal que fijan los presupuestos de la actividad relacional administrativa entre el funcionario ejecutor, el contribuyente y otros funcionarios administrativos coadyuvantes.

⁸⁵ Roberto Villareal C. *Medidas cautelares: Garantías constitucionales en el Ecuador*. Quito, Editora Jurídica Cevallos, 2010. Pág. 24. Como criterio supletorio, la Convención Interamericana sobre Cumplimiento de Medidas Cautelares consta como un precedente normativo donde se prefiere el término 'medidas cautelares' a lo largo de su texto, expresando en su art. 1: "Para los efectos de esta Convención las expresiones "medidas cautelares" o "medidas de seguridad" o "medidas de garantía" se consideran equivalentes cuando se utilizan para indicar todo procedimiento o medio que tienda a garantizar las resultas o efectos de un proceso actual o futuro en cuanto a la seguridad de las personas, de los bienes o de las obligaciones de dar, hacer o no hacer una cosa específica, en procesos de naturaleza civil, comercial, laboral y en procesos penales en cuanto a la reparación civil. Los Estados Partes podrán declarar que limitan esta Convención solamente a alguna o algunas de las medidas cautelares previstas en ella." (Subrayado fuera del texto original), ratificado mediante Decreto Ejecutivo 852 publicado en el R. O. 240: 11-may-1982.

⁸⁶ Eduardo García y Jeannette García. *Medidas cautelares*. Bogotá, Editorial Temis S.A., segunda edición, 2005. Pág. 10, citado por Roberto Villareal C. Ob. cit.

Dadas las particularidades en la aplicación de medidas cautelares dentro del procedimiento de ejecución coactiva, es necesario recalcar que su estudio debe partir de un criterio teleológico, donde la finalidad tutelar y preventiva debe conjugar los principios del Derecho Administrativo y del Derecho Procesal. Por consiguiente, debe recalcarse que su ordenación, aplicación y ejecución surgen de una función administrativa de Derecho Público, la cual implica una interpretación restrictiva del ordenamiento jurídico al que se hallan sometidas. Así, se materializan mediante actos administrativos sujetos a la presunción de legitimidad y a los principios de ejecutividad, estabilidad e impugnabilidad⁸⁷. Esto determina el que no caben procedimientos administrativos reservados, que todo acto administrativo es público y que su regularidad depende de la previa notificación al administrado para que surta efecto.

Además, su naturaleza procesal implica que serán medios instrumentales y provisionales, mutables en cuanto su pervivencia y flexibles en cuanto su objeto. No obstante, por ser actos legítimos de restricción de derechos, la doctrina suele expresar que es indispensable sean determinadas por un órgano público dotado de funciones jurisdiccionales, accesorio de un proceso ejecutivo o declarativo y cuyos efectos son dependientes del mismo, iniciado *inaudita et altera pars* mediante un procedimiento sumario previo o interlocutorio⁸⁸.

A modo de conclusión sobre su naturaleza jurídica y los fundamentos que inspiran su aplicación, nos parecen precisos los criterios vertidos por Villareal C., quien explica,

En estos procedimientos impera la necesidad de protección inmediata y urgente de las condiciones fácticas y jurídicas que se encuentran amenazadas y que pueden ser alteradas durante la pendencia del proceso, es decir hay peligro en cualquier demora, por ello para su otorgamiento no se requiere de un conocimiento exhaustivo o profundo, -propio de los procesos de conocimiento-, configurándose así, las dos condiciones básicas para la procedencia de las mismas, sobre las cuales existe un acuerdo generalizado de los tratadistas: el peligro en la demora y la apariencia de buen derecho o verosimilitud del derecho; así, la concesión de estas medidas presupone la existencia de un peligro ocasionado por la tardanza del proceso, y de su amenaza.⁸⁹

⁸⁷ Mejía Salazar. Págs. 340 y 348.

⁸⁸ Sergio A. y Karina V. Simesen de Bielke: “Medidas cautelares y protección de la renta pública: equilibrio razonable entre ambas”, en *Doctrinas esenciales: Derecho Tributario*, compilado por Susana Camila Navarrine, tomo III. Bs. Aires, primera edición, Revista Jurídica Argentina LA LEY, 2010. Págs. 346-350.

⁸⁹ Villareal C. Ob. cit. Pág. 25.

1.3.2 Pertinencia de aplicación y requerimientos en particular

Esta herramienta procesal surge de la urgencia de ejecutar actos legítimos de restricción de derechos constitucionales. Procuran asegurar la eficacia real de una decisión pública, evitando que el peligro en la demora que implican los prolongados plazos que caracterizan a los procedimientos administrativos y jurisdiccionales provoque afectaciones de derechos de difícil o imposible reparación⁹⁰. Es por esto que, para ser pertinente su aplicación⁹¹, se suele exigir la coexistencia de los presupuestos de verosimilitud de la titularidad de un derecho o la carga de una obligación *ex lege* a ser declarada o ejecutada⁹² y la factibilidad de peligrar la integridad de dicho derecho en caso de no obtenerse oportunamente una decisión sobre el conflicto intersubjetivo sometido a resolución pública⁹³.

Respecto a los requerimientos en particular sobre el procedimiento de ejecución coactiva, los dos primeros incisos del art. 164 del Código Tributario prescriben el momento de ordenación y el tipo de medidas cautelares aplicables en los siguientes términos,

Art. 164.- 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.

Resulta relevante la expresión de no ser necesario el inicio de ningún tipo de trámite previo para su ordenación, lo cual permite suponer que corresponde a una prerrogativa sujeta a libre disposición del funcionario ejecutor. A pesar de esta afirmación, debe considerarse una interpretación restrictiva, determinando que como tal, el funcionario ejecutor se halla investido de la autoridad para ordenarlas sin mediar la aprobación de

⁹⁰ *Ibidem*. Págs. 26-28.

⁹¹ Simesen de Bielke. *Ob. cit.* Págs. 350 y ss.

⁹² Adolfo A. Rivas. *Medidas Cautelares*. Bs. Aires, Lexis Nexis Argentina S.A., primera edición, 2007. Págs. 40 y ss. Este autor aclara que “*cuando hablamos de verosimilitud del derecho no nos ceñimos exclusivamente a la prueba de la existencia de la relación sustancial sino que es necesario que resulte la posibilidad jurídica del triunfo de la pretensión.*” Pág. 43; Jorge Fábrega P. *Medidas Cautelares*. Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Ltda., 1998. Pág. 39-40; Villareal C. *Ob. cit.* Págs. 31-33.

⁹³ Rivas. *Ob. cit.* Págs. 47 y ss. Aquí el autor expresa que el ‘*periculum in mora*’ se caracteriza por ser apreciable objetivamente, ser efectivo, independiente de la solvencia del deudor y ser integral. Ídem pág. 50 y 51; Fábrega P., *Ob. cit.* Págs. 38 y 9; Villareal C. *Ob. cit.* Págs. 29-31.

otro órgano administrativo o jurisdiccional, razón por la cual su mandato de autoridad es suficiente para validar legítimamente su intervención para ante cualquier otro órgano administrativo. En este punto, no puede dejarse de lado el concepto de gestión tributaria, la cual abarcaría la totalidad de actividades realizadas por la Administración Tributaria para obtener ingresos fiscales, donde la ordenación de medidas cautelares resulta una etapa intermedia dentro de un *iter administrativo* bastante extenso que inicia con el nacimiento de la obligación tributaria hasta la integración real y efectiva de ingresos de fuente tributaria.

Además, la falta de cualquier otra regulación concordante en el mismo Código Tributario obliga a realizar una adecuación de los requerimientos en particular contenidos en el Código de Procedimiento Civil para cada tipo de medida cautelar que se proponga aplicar, tomando en cuenta principalmente los principios de ejecutividad e impugnabilidad a los que se hallan sujetos este tipo de actos administrativos. Es así que, el funcionario ejecutor de modo razonable deberá verificar la oportunidad de aplicar una u otra medida cautelar, ante la presencia de indicios sobre cambios en la integridad patrimonial del coactivado o de la imposibilidad de cubrir la obligación ejecutada por su ausencia.

1.3.3 Emisión de la orden de aplicación

Tal como se dejó anotado, su ordenación puede coincidir con la emisión del Auto de Pago o puede ocurrir con posterioridad. En virtud de la finalidad tutelar y preventiva de estas medidas, se pretende precautelar los intereses económicos de la Administración Tributaria, para lo cual el funcionario ejecutor requerirá la intervención de otros órganos administrativos ajenos a la Administración Tributaria que en la práctica las ejecutarán. En este sentido, dada la naturaleza de las medidas contempladas en el art. 164 del Código Tributario, serán necesarias las actuaciones de los registros públicos de la propiedad inmobiliaria y mercantil, de migración, de funcionarios auxiliares como depositarios y miembros de la fuerza pública, de instituciones de control financiero, entre otros.

La premisa doctrinaria de ser ordenadas *inaudita et altera pars* se fundamenta en esta intención cautelar de intereses económicos, donde se procura que el sujeto pasivo de estas medidas no tenga oportunidad de distraer o enajenar su patrimonio con el cual

respondería por los efectos de la decisión de autoridad pública pendiente de emisión; o porque el estado de su patrimonio se halla en tan mal estado que no alcanzará a cubrir la obligación pendiente de definirse y se requiere precautelar su integridad; o porque se teme que el sujeto pasivo de dichas medidas se extraiga del ámbito de competencia territorial en donde se las aplica. Sin embargo, este interés se halla en aparente colisión con la obligatoriedad de que todo acto administrativo –tal como en el caso de ser emitidas por un funcionario ejecutor coactivo- debe ser notificado al administrado para surtir efectos y ser ejecutado.

La errónea comprensión de los principios involucrados en estos actos procedimentales ha devenido que en la práctica cotidiana, muchos funcionarios ejecutores emitan la orden de aplicación de medidas cautelares dentro de un procedimiento coactivo y la remitan a otro órgano administrativo que, en último término, será el competente para ejecutarlas. Luego, una vez verificados los efectos de las cautelas aplicadas efectivamente, el funcionario ejecutor no da a conocer al coactivado su existencia. En este sentido, el funcionario ejecutor tendrá una actuación que omite cumplir con un mandato expreso contenido en la normativa constitucional⁹⁴, así como inobservar los principios jurídicos más relevantes y coincidentes de Derecho Administrativo y Tributario.

Adicionalmente, dada la naturaleza del procedimiento de ejecución coactiva en cuanto ejercicio de la autotutela administrativa, otorga una variedad de atribuciones al funcionario ejecutor para que desempeñe sus funciones de forma legítima, válida, eficiente y que procure el equilibrio entre los intereses económicos de la Administración Tributaria y del administrado. Como explica Neira Orellana,

El análisis [sobre los efectos jurídicos del principio de ejecutividad] nos revela cómo el Derecho Administrativo ajusta el rigor de la autotutela pública basada en la presunción de legitimidad de sus actos y concretada en la exigencia de su ejecutividad, y los equilibra con un régimen de derechos y garantías específicos reconocidos a favor de los administrados a fin de que ninguna declaración de voluntad proveniente de un órgano administrativo pueda afectarle antes de que ese administrado conozca el contenido íntegro del acto, con la posibilidad de atacarlo si hubieren violaciones al derecho, o de disponer de instrumentos eficaces que impidan su ejecución.⁹⁵

⁹⁴ Constitución de la República-2008: Art. 76, numeral 7.

⁹⁵ Neira Orellana. Ob. cit. Pág.72.

1.3.4 Aplicación efectiva

Conforme la intención de cautela mencionada, el funcionario ejecutor cuenta con una variedad de medidas, las cuales deberán integrar los criterios contenidos en el art. 166 del Código Tributario sobre el embargo, que a la postre será el fin mediato de su aplicación. Por lo tanto se preferirá 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.

En consecuencia, una vez determinados los bienes y derechos del coactivado sujetos a medidas conservativas, preventivas o restrictivas, se observarán los criterios de aplicación contenidos en los arts. 897 a 923 del Código de Procedimiento Civil que tratan sobre las '*providencias preventivas*'. Según el objeto o sujeto sobre el que recaen, tienen diversos fines. Así, tenemos que:

- Se aplicará el secuestro de bienes muebles y frutos de los raíces, y en los raíces, solo en los casos en que se tema su deterioro.
- Se aplicará la retención de rentas, créditos o bienes que tenga el coactivado en poder de un tercero, inclusive en las tesorerías u otras oficinas públicas.
- Se aplicará prohibición de enajenar bienes sujetos a registro de propiedad, tanto raíces como muebles propiedad del coactivado.
- Se aplicará prohibición de ausentarse en caso que el coactivado o su representante legal sea extranjero y del cual se teme se ausente del país para eludir el cumplimiento de la obligación tributaria.
- Se aplicará orden de arraigo en caso que el coactivado o su representante legal sea ciudadano ecuatoriano y del cual se teme se ausente del país para eludir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Sobre el arraigo y la prohibición de ausentarse del país, no puede pasarse por alto la sentencia emitida por la Corte Constitucional del Ecuador en relación a la acción de

inconstitucionalidad normativa No. 0050-09-IN⁹⁶, mediante la cual se demandó la inconstitucionalidad por el fondo y por la forma del art. 164 del Código Tributario, en la parte de la redacción cuyo texto dice "*el arraigo o la prohibición de ausentarse*". Con asombroso simplismo y adhiriendo plenamente a los argumentos planteados por la Presidencia de la República en calidad de sujeto pasivo de la acción, la Corte niega la acción de inconstitucionalidad presentada. Al determinar los problemas jurídicos a resolverse⁹⁷, centra sus consideraciones y fundamentos en la preconcebida idea de si "*el funcionario ejecutor que asume la calidad de juez competente para ordenar o disponer la prohibición de salida del país de ciudadanos ecuatorianos o extranjeros, ¿vulnera el numeral 14 del artículo 66 de la Constitución de la República?*" **(Subrayado fuera del texto original)**.

Analizando la alegación planteada referida a inconstitucionalidad por la forma, expresa la Corte en relación al carácter orgánico y la supremacía normativa del Código Tributario que,

(...) dichas normas no solo que determinan el carácter orgánico del Código Tributario, sino que también la supremacía de la norma tributaria respecto de las que la contravengan, lo cual no obstante ser anterior a la Constitución de la República, es concordante con lo previsto en el artículo 133 de la Constitución de la República, pues es evidente que dicha norma regula el ejercicio de un derecho y garantía constitucional, cual es una de sus exigencias, determinando al funcionario ejecutor como juez competente para dictar medidas cautelares, entre ellas, la de ordenar la prohibición de salida del país dentro de la acción coactiva, y en virtud de su supremacía, prevalece sobre las leyes ordinarias.⁹⁸ **(Subrayado fuera del texto original)**

Continúa el estudio de este fallo sobre la pretensión de inconstitucionalidad por el fondo, ponderando la finalidad recaudatoria del sistema procedimental tributario, ya que "*los tributos son los medios o instrumentos necesarios para conseguir la redistribución*

⁹⁶ Disponible en: <http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php?sc=casos>

⁹⁷ Corte Constitucional del Ecuador para el Periodo de Transición: Sentencia 009-12-SIN-CC emitida dentro de la acción por inconstitucionalidad normativa No. 0050-09-IN. El texto íntegro de esta parte del fallo dice: "*Previo a efectuar el examen de constitucionalidad de la norma acusada, la Corte Constitucional, para el período de transición, estima necesario sistematizar los argumentos planteados en el caso a partir de los siguientes problemas jurídicos: a) Sentido y alcance del control constitucional por el fondo y por la forma; b) La disposición de la norma tributaria que se impugna, siendo anterior a la Constitución de la República, ¿vulnera lo previsto en el artículo 133 de la Constitución de la República, si consideramos que dicha norma regula el derecho a entrar y salir del país?; y, c) El funcionario ejecutor que asume la calidad de juez competente para ordenar o disponer la prohibición de salida del país de ciudadanos ecuatorianos y extranjeros, ¿vulnera el numeral 14 del artículo 66 de la Constitución de la República?*" Pág. 9.

⁹⁸ *Ibíd*em pág. 12.

de la riqueza”⁹⁹; justificándose por consiguiente la competencia de la Administración Tributaria que “para su ejecución, deben tener las herramientas legales necesarias que permitan alcanzar los objetivos constitucionales de la política fiscal”¹⁰⁰. Mas la reiteración y retorno a la idea de equiparar en la calidad de jueces a los funcionarios ejecutores es preocupante, expresando al respecto este fallo que,

(...) la denominación de jueces de coactiva, cuestionada por los accionantes, se encuentra en múltiples normas del ordenamiento jurídico, generando, como es lógico, una suerte de certidumbre de que los funcionarios ejecutores son los que ejercen la jurisdicción coactiva, por ello, la denominación de jueces de coactiva.

La calidad de jueces asume mayor relevancia cuando al funcionario ejecutor o juez de coactivas le corresponde hacer efectivas las sentencias emitidas por los Tribunales Distritales de lo Fiscal, por así disponerlo el artículo 149 del Código Tributario (...)

Como se puede apreciar, a diferencia de otros procesos en los que la ejecución de la sentencia es llevada a cabo por el mismo juez que tramitó la causa, en el ámbito tributario este proceso de ejecución de la sentencia es distinto; esto se explica en la medida de que el funcionario ejecutor debe lograr el cobro de obligaciones tributarias determinadas y líquidas de manera simple y diligente, haciendo efectivo el principio de suficiencia recaudatoria; por ello, insistimos, el legislador le ha otorgado al funcionario ejecutor la calidad de juez, calidad que como vemos, no es fortuita, se ejerce a partir de las facultades sancionadora y recaudadora de la autoridad, cuestión que no se puede confundir con la potestad jurisdiccional otorgada a la Función Judicial; es decir, son facultades propias de la naturaleza de la administración, cuyo objetivo último es el acatamiento de sus decisiones administrativas derivadas del principio de legalidad.

En este sentido, conviene preguntarse: ¿Qué sentido tendría otorgarle al funcionario ejecutor la calidad de juez, si este no dispondría de las herramientas como las denominadas medidas precautelatorias como el arraigo y la prohibición de ausentarse, mismas que son indispensables para el cobro de las obligaciones tributarias?, la respuesta es simple: Ninguna, lo que es peor, nadie acataría sus disposiciones.¹⁰¹ **(Subrayado fuera del texto original)**

Por lo pronto, es incierto el alcance de los argumentos expuestos por la Corte que reafirman la calidad de jueces de los funcionarios ejecutores sin que esto implique el otorgamiento de funciones jurisdiccionales. Nos corresponde por consiguiente explicar los argumentos que sustentan la posición que considera la inconstitucionalidad de estas cautelas como medidas legítimas de restricción de derechos dentro del procedimiento de ejecución coactiva. Parte esta posición de un proceso interpretativo al contenido literal

⁹⁹ Ibídem. Pág. 13.

¹⁰⁰ Ibídem.

¹⁰¹ Ibídem Págs. 13 y 14.

del numeral 14, art. 66 de la Constitución que reconoce “*el derecho a transitar libremente por el territorio nacional [...], 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.*” (Subrayado fuera del texto original)

En lo que nos compete analizar, este derecho fundamental exige para su restricción la intervención de un *juez competente* con arreglo a lo establecido por la normativa infraconstitucional. La misma Constitución en lo atinente a la función jurisdiccional del Estado, estatuye 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*”¹⁰², potestad sujeta al principio de unidad jurisdiccional por el cual, “*ninguna autoridad de las demás funciones del Estado podrá desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución*”¹⁰³. Además, la calidad de juez conforme el vigente orden constitucional exige la participación de este tipo de servidor público en una selección que lo legitime para integrar el régimen de carrera judicial¹⁰⁴, razón por la cual, la nominación de ‘*juez*’ corresponde exclusivamente a una autoridad dotada de la “*potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada*”¹⁰⁵ con apego al ordenamiento jurídico.

Se colige de lo anterior la ineptitud intrínseca de la norma para denotar una categoría jurídica, en este caso la calidad de juez. Esto es producto de la histórica confusión de los operadores de justicia al juzgar sobre la naturaleza jurídica de la ejecución coactiva en el Ecuador, que por falta de un correcto metaanálisis, ha llegado a nominarse como jueces a simples funcionarios administrativos ajenos a la Función Judicial¹⁰⁶. Se pensaría que la precisión con la cual se estructuró la organización de administración de justicia en el país, con la entrada en vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial que excluyó dentro de su ámbito de aplicación a estos funcionarios ejecutores – erradamente llamados ‘*jueces de coactivas*’-, permitiría alcanzar un estado de certeza teórica en cuanto la naturaleza administrativa del procedimiento de ejecución coactiva.

¹⁰² Constitución de la República-2008: Art. 167.

¹⁰³ Constitución de la República-2008: Art. 168, numeral 3.

¹⁰⁴ Constitución de la República-2008: Art. 170.

¹⁰⁵ Código de Procedimiento Civil: Art. 1.

¹⁰⁶ Cfr. ut supra 1.2.1.

Por consiguiente, al no otorgársele funciones jurisdiccionales al funcionario ejecutor, se concluye *a priori* que los funcionarios ejecutores no son jueces, y por lo tanto, no son competentes para ordenar la aplicación de este tipo de medidas cautelares, y en caso de evidenciarse su efectiva aplicación, se estaría contrariando expresamente un mandato constitucional¹⁰⁷.

Entonces, según las consideraciones de la Corte, la pretensión de satisfacer un fin público como lo es la recaudación de rentas tributarias tiene una eventual preponderancia que permite la desnaturalización del texto constitucional con fundamento en la inconsistencia inveterada de la costumbre jurídica ecuatoriana. Adicionalmente, los argumentos sobre la supuesta nominación de jueces a los funcionarios ejecutores conforme la normativa y jurisprudencia en materia tributaria es falaz, dado que tanto el Código Tributario así como la jurisprudencia del máximo órgano de administración de justicia en materia fiscal es coincidente en señalar siempre esta aporía jurídica.

Surge también la duda de cómo se estructurará procesalmente el requerimiento de cautelas en virtud de la proposición del Proyecto de Código General del Proceso planteado por el Consejo de la Judicatura para el periodo de transición, dada la concepción eminentemente jurisdiccional con que se pretende regular la institución de las medidas cautelares y la eventual desarticulación que se generaría con la consolidación de los variados modos de impugnación contenidos en el Código Tributario según sean procedimientos objetivos (de anulación), subjetivos (de plena jurisdicción) o de ejecución.

Consideramos pertinente recalcar que el instituto de medidas cautelares se halla comprendido dentro de los denominados procedimientos de derecho público, donde no cabe la disponibilidad o interpretación ampliada de su regulación. Por lo tanto, resultaría inconcebible que se pretenda su aplicación fuera del marco constitucional sobre derechos y garantías del administrado, así como la aplicación de medidas distintas a las expresamente señaladas por el art. 164 del Código Tributario, y reguladas conforme las prescripciones sobre medidas preventivas contenidas en el Código de Procedimiento

¹⁰⁷ Esta prescripción constitucional no es novedosa dentro del régimen jurídico ecuatoriano, ya que la inmediatamente anterior codificación Constitucional de 1998 en su art. 23, numeral 14, expresaba que, “*la prohibición de salir del país sólo podrá ser ordenada por juez competente, de acuerdo con la ley*”. Constitución Política de la República del Ecuador-1998, publicada en el RO 1: 11-ago-1998.

Civil. Esto implicará para los operadores jurídicos involucrados, el empleo más intensivo de los principios del derecho constitucional-administrativo y fundamentalmente, métodos interpretativos que ponderen realmente la razonabilidad de sus actuaciones.

1.3.5 Efectos de su aplicación

De acuerdo a los efectos derivados por la aplicación de dichas medidas cautelares, las podemos agrupar según la intencionalidad antes anotada en medidas conservativas, preventivas y restrictivas. En las conservativas se agruparán todas aquellas medidas que intenten mantener en buen estado el patrimonio del coactivado o evitar su deterioro. Las preventivas buscan mantener inalterada la situación jurídica del patrimonio del coactivado hasta el cobro de la obligación que se ejecuta. Y por último, las restrictivas tienen por fin la limitación en el ejercicio de derechos a un sujeto, sea respecto a una cosa en particular para prevenir su enajenación, desaparición u ocultación, o para evitar la extracción del coactivado de la competencia de las autoridades nacionales.

Lo anotado previamente tiene relevancia desde el punto de vista teórico, dado que la técnica legislativa y la multiplicidad de fines inmersos dentro de un mismo tipo de medida cautelar confluyen en fijar sus parámetros válidos de aplicación según el objeto o sujeto sobre el que recaerán efectivamente. Por consiguiente, a modo meramente ejemplificativo, la prohibición de ausentarse y el arraigo, generalmente, se constituirían en medios legítimos de restricción de derechos constitucionales que coadyuvarían a mantener de forma preventiva un estado de cosas que le obligarían al coactivado a responder patrimonialmente en el país el cumplimiento de una obligación tributaria pendiente de satisfacción. Otro ejemplo sería el de la prohibición de enajenar bienes, donde su objetivo inmediato será prevenir que el coactivado enajene bienes sujetos a registro y deje en tal estado su patrimonio que será insuficiente para cubrir sus obligaciones pendientes, lo cual permitirá cumplir el fin mediato de restringir el derecho de propiedad del coactivado. A pesar de esta confluencia de fines inmediatos y mediatos, esta categorización es importante para distinguir los elementos fácticos en la determinación de responsabilidad del funcionario ejecutor cuando elige una medida en particular, que integrando los criterios de cuantía, patrimonio susceptible de afectación y trascendencia de la medida aplicada, brindarán pistas sobre su racionalidad y oportunidad.

En líneas anteriores nos referimos a la existencia de aporías normativas en cuanto a la regulación genérica del procedimiento coactivo en el país. Sumadas a la inusitada interpretación empleada sobre el tema por los más altos órganos de control constitucional en el país, persiste en el Ecuador la indeterminación de la naturaleza jurídica de la acción coactiva, la errónea interpretación de los principios y reglas válidas para su aplicación, así como el desenvolvimiento de una gestión administrativa que dista de servir como herramienta de equilibrio entre intereses, potestades, derechos y garantías entre la Administración Tributaria y el coactivado. Estas ideas nos permiten concluir que, la reglamentación sobre medidas cautelares concebida conforme la norma procesal civil se sustenta en la intervención de un órgano jurisdiccional imparcial que las ordenará, exigiéndose medios probatorios específicos para esclarecer la verosimilitud sobre la existencia de un derecho que puede verse lesionado en caso de no obtenerse su intervención tutelar y preventiva. En concreto, esto ha permitido que, a partir del hecho de no requerirse trámite previo para la aplicación de medidas cautelares y la remisión realizada por la norma especial tributaria a la norma supletoria procesal, sean los funcionarios ejecutores quienes decidan, interpreten y apliquen que clase de requerimientos en particular se observarán dentro del ejercicio de la acción coactiva.

Por lo tanto, se provoca un estado de inseguridad jurídica que la práctica jurisdiccional no ha podido subsanar mediante la contextualización de las exigencias jurídicas presentes dentro de este tipo tan particular de acto administrativo; manteniéndose un orden de cosas donde el derecho de contradicción no puede ser ejercido eficazmente frente a la emisión de este tipo de actos administrativos. Resulta de lo anterior un actuar, un hacer susceptible de arbitrariedad al no acatarse el principio de motivación que obliga justificar jurídicamente las situaciones fácticas que hagan razonable la necesidad de aplicar medidas cautelares para cada caso en concreto.

CAPÍTULO II

RESPONSABILIDAD EXTRA CONTRACTUAL DEL ESTADO

2.1 Fundamentos de la responsabilidad extracontractual del Estado

2.1.1. Consideraciones generales

Tal como se dejó anotado en el capítulo precedente, la institucionalidad del Estado moderno –que lo constituye en sujeto de derechos y obligaciones- surge de la convergencia de un colectivo heterogéneo de personas que coinciden en la predeterminación de intereses esenciales, sujetándose a un modelo de organización político-jurídico concreto¹⁰⁸. En este sentido, el Estado actúa limitado por el ordenamiento jurídico y, en calidad de sujeto de derecho, es responsable por sus actos y manifestaciones¹⁰⁹, por consiguiente, debe responder por todos los daños causados a los administrados, cuando estos no estaban obligados jurídicamente a soportarlos¹¹⁰.

Es por esto que la afirmación de Peirano Facio resulta tan acertada al analizar la trascendencia de la imputación/atribución de responsabilidad, quien menciona,

¹⁰⁸ Cfr. ut supra 1.1.1.

¹⁰⁹ Avelino Blasco Esteve. *La responsabilidad patrimonial de la administración en el derecho español*. México D.F., Instituto Nacional de Administración Pública, primera edición, 1998. Pág. 24; Diego Mogrovejo Jaramillo. “La responsabilidad estatal en la Constitución del Ecuador de 2008”, en *Revista de Derecho FORO No. 12*. Quito, UASB-Ecuador / CEN, II semestre 2009. Pág. 74 y 75. Sobre este punto, Antonio Moles Caubet explica que existen tres axiomas sobre los que se fundamenta el Estado de Derecho “(...) uno, el principio de legalidad, que hace de la Ley o la Regla de Derecho –‘rule of Right’- la condición de cualquier acto estatal. Segundo, el principio de separación de poderes, convertido en principio de distinción de funciones, en virtud del cual corresponden a cada uno de los órganos del Estado el cometido prescrito por una regla atributiva de competencia y Tercero: Principio de integridad de los derechos subjetivos cuyo eventual menoscabo exige una reparación inmediata, sea en forma de restablecimiento o de indemnización.”, citado en Johanna Reaño Robles. Ob. cit. Pág. 5.

¹¹⁰ Tómese en cuenta que “La noción de responsabilidad objetiva del Estado no conduce, por otra parte, a la idea injusta e injurídica (sic) de una reparación cuando el perjuicio es fruto de la culpa o el dolo del propio particular, y mucho más aun, cuando dicho particular tiene la obligación jurídica de soportar una consecuencia jurídica o un hecho. Por una parte, constituye un axioma el que indica que el daño que alguno padece por su causa, no se entiende que lo padece; y por otra parte, el ciudadano también tiene deberes jurídicos y la convivencia social y el orden público fundamentan la limitación de los derechos y la imposición de obligaciones, sobre todo, con miras al mismo fin del Estado que es el bien común. Las consecuencias que el administrado tuviera que soportar como derivación de estas limitaciones y obligaciones juegan como elemento que delimita jurídicamente el alcance del principio de responsabilidad pública.”, en Benalcázar Guerrón. *Derecho procesal administrativo ecuatoriano*. Págs. 37 y 38.

(...) si la ley no obligara a reparar el daño causado por una conducta ilegítima, resultaría que el propio derecho estaría autorizando el mantenimiento de conductas injustas, que crean desequilibrios patrimoniales injustos, esto es, no queridos por el derecho.¹¹¹

Esta obligación de reparación a cargo del Estado¹¹², nace de su subordinación al ordenamiento jurídico, que exige la toma de medidas resarcitorias ante la lesión no prevista legítimamente respecto a de derechos e intereses jurídicos¹¹³ de los administrados. Bajo este enfoque, el vínculo entre el Estado –agente provocador de la lesión- y el administrado –víctima- es de carácter *ex lege*. Y a consecuencia de la naturaleza de su fuente, se denomina a este tipo de responsabilidad estatal como extracontractual, entiéndase, ajena a la existencia de un vínculo obligacional de carácter convencional y cuya función es meramente reparadora ante la ocurrencia de fallas del servicio o por el desequilibrio de las cargas públicas¹¹⁴.

Es también preponderante en esta categoría la antijuridicidad de las condiciones necesarias y suficientes que dan paso a la constitución del perjuicio¹¹⁵, distinguiéndose que el accionar del agente no debe estar justificado por el ordenamiento jurídico o es explícitamente contraria al mismo¹¹⁶. Además, se aprecia la existencia de ilícitos típicos y atípicos¹¹⁷, los que prefiguran la necesidad de,

(...) conducirse según el derecho positivo, a fin de determinar si, y con cuál consistencia e intensidad, el ordenamiento asegura la tutela del interés

¹¹¹ Jorge Peirano Facio. *Responsabilidad extracontractual*. Bogotá, Editorial Temis S.A., reimpresión de la segunda edición, 2004. Pág. 26.

¹¹² Constitución de la República-2008: Art. 11, numeral 9.

¹¹³ Jorge Luis Gamarra y Jorge Gamarra. *La responsabilidad extracontractual*. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2007. Págs. 14 y 15.

¹¹⁴ Mogrovejo Jaramillo. Ob. cit. Págs. 82-85.

¹¹⁵ Luis Medina Alcoz. *La responsabilidad patrimonial por acto administrativo*. Navarra, Thomson-Civitas, primera edición, 2005. Págs. 254-256.

¹¹⁶ Jorge Bustamante Alsina. *Teoría general de la responsabilidad civil*. Bs. Aires, Editorial Abeledo-Perrot, novena edición ampliada y actualizada, 1997. Págs. 112-117; Jaime Murillo Morales. “La teoría objetiva en la responsabilidad patrimonial del Estado”, en *Revista del Instituto de la Judicatura Federal* No. 28. México D.F., Instituto de la Judicatura Federal, 2009. Pág. 253 y 254.

¹¹⁷ Sobre los ilícitos atípicos (abuso del derecho, fraude a la ley y desviación del poder) véase la obra conjunta de Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero, quienes abordan la posibilidad de definir conductas ilícitas no sólo en normas positivas, sino también en la distinción de los ámbitos de aplicabilidad de reglas y principios como dos tipos distintos de normas jurídicas, permitiéndose configurar expectativas de conducta regulares que se integren y armonicen en una regulación más amplia que la contenida en el ordenamiento normativo, incluyéndose los principios generales del Derecho. Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero. *Ilícitos atípicos*. Madrid, Editorial Trotta S.A., segunda edición, 2006.

dañado, con disposiciones específicas o también cuando lo toma en consideración bajo otros perfiles diversos a la tutela resarcitoria manifestando así una necesidad de protección.¹¹⁸

2.1.2. Criterios de imputación/atribución

En este orden de ideas, se entiende de forma general a la imputabilidad/atribución¹¹⁹ como la capacidad o aptitud de un sujeto de derecho para responder por acciones u omisiones que han provocado una situación jurídica en concreto¹²⁰. Sus alcances se determinan según el accionar del agente provocador de dicha situación jurídica, donde en unos casos importará el grado de cumplimiento del ordenamiento jurídico y en otros el grado de afectación a derechos e intereses de otros sujetos de derecho¹²¹.

La importancia de los conceptos imputabilidad/atribución radica en sirven para distinguir la responsabilidad sobre un perjuicio según se atienda a las motivaciones del hecho que lo provocaron (entiéndase las acciones u omisiones del agente)¹²² o a la existencia misma del perjuicio (lesión actual y cierta de derechos a un sujeto que no estaba obligado a soportar)¹²³.

Al centrarse la imputación de responsabilidad en las motivaciones del hecho, se partirá de una concepción subjetivista, donde es preciso ubicar con exactitud las manifestaciones de voluntad que dieron origen al perjuicio¹²⁴. Esto permitirá realizar la imputación de culpabilidad al agente provocador según su grado de cumplimiento del ordenamiento jurídico¹²⁵. Así, podemos afirmar que no existe responsabilidad sobre un perjuicio sin que medie la culpa de un individuo, cuya conducta lo ha provocado.

¹¹⁸ Gamarra y Gamarra. Ob. cit. Pág. 15.

¹¹⁹ Bustamante Alsina. Ob. cit. Pág. 329.

¹²⁰ Juan Larrea Holguín. *Manual elemental de derecho civil del Ecuador*, vol. I. Quito, CEP, quinta edición, 1998. Pág.92; Bustamante Alsina. Ob. cit. Pág. 323.

¹²¹ Medina Alcoz. Ob. cit. Págs. 225-228 y 269-271.

¹²² Bustamante Alsina. Ob. cit. Págs. 327-329.

¹²³ *Ibidem*. Págs. 381 y 382.

¹²⁴ Catalina Irisarri Boada. *El daño antijurídico y la responsabilidad extracontractual del estado colombiano*. Bogotá, Tesis para la obtención del Título de Abogado por la Pontificia Universidad Javeriana, 20008. Pág. 23; Marcelo Pazmiño Ballesteros. *La reversión de la carga del onus probandi en la responsabilidad civil extracontractual*. Quito, Tesis para la obtención de la Maestría en Derecho Procesal por la UASB-Ecuador, 2009. Págs. 44 y 45.

¹²⁵ Bustamante Alsina. Ob. cit. Págs. 329 y 330.

Al contrario, desde una concepción objetivista, al ser la existencia del perjuicio el punto gravitante para la atribución de responsabilidad, tan sólo importará la lógica concatenación de actos que vinculen al agente provocador con el correlativo perjuicio¹²⁶. En esta categoría será indiferente la conducta del agente provocador del perjuicio y su culpabilidad, realizándose la atribución de responsabilidades exclusivamente en virtud del grado de afectación a derechos e intereses jurídicos de otros sujetos de derecho¹²⁷. Surge del nivel de riesgo inherente a la actividad que realiza el agente provocador; como una obligación por el resultado propio de un accionar dada su aptitud para lesionar derechos e intereses jurídicos, ponderándose más su tutela y reparación que la inmediata determinación del grado de responsabilidad del agente provocador¹²⁸.

Con la aplicación de estas concepciones, se reconocen dos tipos de responsabilidad: una subjetiva y otra objetiva. Además, dado que la relación es entre el Estado y el administrado, solo en ámbitos expresamente contemplados por el ordenamiento jurídico se fijará la imputabilidad directa hacia el funcionario público cuyo accionar ha provocado un perjuicio material antijurídico, como por ejemplo en la imputación de responsabilidades penales y administrativas. De forma previa, podemos afirmar que en el caso del art. 164 del Código Tributario, no debe confundirse la imputación del funcionario ejecutor de la coactiva en caso de perjuicios hacia el coactivado por su conducta ilícita y la obligación directa del Estado por la atribución de manifestaciones de voluntad que se emitan en ejercicio de sus potestades, atribuciones y facultades.

Así mismo, otro criterio que ayuda a discernir sobre los sujetos responsables, es la distinción de la naturaleza de las relaciones establecidas entre Estado-administrado. De este modo, los ámbitos de responsabilidad se distinguirán según se fundamente la relación en una atribución de tipo civil, o en una imputación de tipo penal o administrativo. Sobre esta distinción se tratará en el siguiente capítulo cuando se analice con especificidad la responsabilidad derivada del procedimiento de ejecución coactiva en materia tributaria.

¹²⁶ Irisarri Boada. Ob. cit. Pág.24.

¹²⁷ Pazmiño Ballesteros. Ob. cit. Pág. 50

¹²⁸ *Ibidem*. Pág. 52.

Si se parte de un análisis casuístico sobre la responsabilidad del Estado, se verá que frente a las diversas manifestaciones objetivas de la voluntad de la Administración Pública, el ordenamiento jurídico se sirve de variados métodos de imputación/atribución para distinguir si la responsabilidad frente a la ocurrencia de perjuicios a los administrados serán de cargo del Estado por los resultados antijurídicos de su gestión o por la actuación ilícita del individuo dotado de autoridad pública. Sin embargo cabe señalar que, al referirnos en el presente análisis al Estado como sujeto responsable, se debe entender que se hace mención lato sensu a la Administración Pública como institución orgánica¹²⁹. Comprende por lo tanto una organización que se manifiesta institucionalmente en la toma de decisiones sobre sus relaciones jurídicas, a pesar de que en último término requiera la participación activa de un individuo que, en calidad de autoridad, aplicará lo dispuesto en el ordenamiento jurídico para la constitución, modificación o extinción de situaciones jurídicas generales o particulares.

Dada esta aparente concurrencia de presuntos sujetos responsables, Benalcázar Guerrón explica,

La labor del Estado se efectúa, no a través de mandatarios, representantes o agentes, sino por medio de órganos, cuyo actuar se atribuye directamente al Estado por ser parte de su estructura y organización. La persona estatal debe responder por todas las consecuencias de su actividad; tanto de la derivada de actos jurídicos como de la aplicación y ejecución de aquellos, pues son manifestaciones de la permanente labor del Estado.¹³⁰

Por ende, las relaciones jurídicas establecidas entre el Estado con los administrados implica una particular intervención sobre derechos subjetivos y obligaciones *ex lege*, donde a partir del grado de cumplimiento del ordenamiento jurídico en los actos emanados de la Administración Pública, se desarrollará dicho proceso de atribución de responsabilidades. Así, será imprescindible un proceso jurisdiccional que declare dicha atribución distinguiendo si la obligación de reparación recae en un órgano administrativo o en un individuo específico.

¹²⁹ “(...) la Administración es una organización, lo cual es evidentemente obvio, e, incluso más, una organización que se integra en otra más amplia, a la que llamamos Estado”, en García de Enterría y Fernández. Ob. cit. Pág. 68.

¹³⁰ Benalcázar Guerrón. *Derecho procesal administrativo ecuatoriano*. Pág. 37.

2.2 Regulación jurídica sobre la responsabilidad del Estado

2.2.1 Fundamentos y naturaleza

Considerando el análisis precedente, se aprecia que el fundamento de la responsabilidad del Estado, como es evidente, se halla en el ordenamiento jurídico al cual se halla subordinado. Este ordenamiento jurídico, en cuanto realidad dinámica, no se agota en un sistema normativo e incluye también otras fuentes de derecho¹³¹. Por este motivo, la integración de criterios contenidos tanto en resoluciones jurisdiccionales como en la normativa constitucional, permitirá ubicar la naturaleza de la responsabilidad en caso del reclamo jurisdiccional de daños resarcibles a consecuencia de la aplicación de medidas cautelares por parte de los funcionarios ejecutores. En este sentido, a continuación se establecerán los argumentos más consistentes para distinguir las diversas valoraciones de los resultados de la acción estatal según se determine una responsabilidad orgánica o personal.

Al tratarse de una responsabilidad pública, de carácter objetivo y directo¹³², el efecto inmediato de la atribución servirá al sujeto perjudicado para incoar una acción resarcitoria sin necesidad de precisar la identidad de los individuos que intervinieron en la declaración de la voluntad administrativa. Así, el sujeto pasivo de la pretensión será el Estado, donde, a pesar de que

(...) no tiene existencia física, sus faltas son siempre faltas de individuos y es solo a través de una operación jurídica que estas siempre se imputan a la

¹³¹ García de Enterría y Fernández. Ob. cit. Pág. 67 y ss. En este orden de ideas, explican al respecto que “(...) el ordenamiento jurídico resulta ser una unidad con vida propia, independiente y distinta de la de las propias normas, que tales, precisamente, en cuanto se integran a él. En particular, con sólo este planteamiento se patentiza que el sentido unitario del ordenamiento se expresa, antes que en el agregado de normas casuísticas que en él se integran, en un conjunto de principios estructurales que no siempre, ni frecuentemente, están formulados expresamente como tales.” Pág. 68. Coincide con este parecer el art. 28, inciso tercero del Código Orgánico de la Función Judicial al señalar que “Los principios generales del derecho, así como la doctrina y la jurisprudencia, servirán para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento legal, así como también para suplir la ausencia o insuficiencia de las disposiciones que regulan una materia”

¹³² Benalcázar Guerrón explica este que, “El primer carácter significa que se atiende únicamente al resultado dañoso del acto del funcionario o al perjuicio ocasionado con ocasión (sic) del servicio público, sin considerar el elemento subjetivo de la culpa o del dolo del servidor, ni la ilegitimidad o legitimidad del obrar administrativo. Se mira al daño en sí mismo, a su injusticia material, se toma en cuenta el riesgo social al que se sujeta la acción estatal, y se pretende restablecer un justo equilibrio entre las cargas que por el bien común deban soportar los ciudadanos o grupos, y el beneficio que obtiene la sociedad toda. El carácter directo de la responsabilidad el Estado, expresa que el hecho administrativo y el acto del funcionario son directamente imputables y atribuibles a éste.” Benalcázar Guerrón. *Derecho procesal administrativo ecuatoriano*. Págs. 36 y 37.

Administración. Se niega entonces el pretendido carácter anónimo de la falta [...] por innecesario, ya que hay faltas [...] de las cuales se conocen los autores, y en otras en los que éstos son desconocidos. Lo importante es que la víctima pueda perseguir a la Administración sin tener que designar al funcionario que ha cometido la falta cuya identidad carece de interés mientras él no es accionado personalmente.¹³³

Se colige de lo anterior que, ante la atribución judicial por el perjuicio acusado, por un lado surge la obligación reparatoria a cargo del Estado para con el administrado y por otro, una responsabilidad de carácter personal por la directa intervención del agente provocador que servirá para la posterior imputación de responsabilidades administrativas. En función de estas consideraciones, será la víctima la que desvirtúe la presunción de legitimidad que reviste a los actos de la administración y obtener su consiguiente declaración de nulidad, momento desde el cual surgirá su derecho de reparación oponible ante el Estado. Pero, una vez resarcidos los daños mediante una indemnización económica, nace el vínculo entre el funcionario público y el Estado para recomponer el desequilibrio patrimonial provocado entre estos dos sujetos. Por consiguiente, el Estado podrá ejercitar su derecho de repetición reconocido conforme el art. 11, inciso tercero de la Constitución, donde se parte de la intolerancia del ordenamiento jurídico frente a la existencia de actuaciones ilícitas que se abstraigan del control público, debiendo responder administrativamente el funcionario por la cuantía a la que ascienda la indemnización económica en la que incurrió el Estado¹³⁴. En relación a este tema, Benalcázar Guerrón plantea que,

La responsabilidad estatal directa y objetiva, no significa impunidad del servidor que ocasionó el perjuicio y que determinó, por su obrar culposo o doloso, una indemnización que debió cubrir el ente público al cual presta sus servicios. La culpa y el dolo tienen trascendencia al momento de determinar la responsabilidad personal del funcionario o empleado público por el perjuicio irrogado en el desempeño de sus funciones. La función pública es un servicio a la colectividad e impone múltiples deberes; y así, cuando se encuentran violaciones a los mismos, el Estado y las demás personas públicas tienen el derecho de sancionar administrativa o penalmente al funcionario, así como de repetir contra éste por las indemnizaciones que fueron obligados a pagar por los actos dolosos o culposos del servidor público.¹³⁵

¹³³ Ramiro Becerra Saavedra. *La responsabilidad extracontractual de la Administración Pública*. Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, primera reimpresión, 2003. Pág. 269.

¹³⁴ Mogrovejo Jaramillo. Ob. cit. Págs. 75, 82 y 84.

¹³⁵ Benalcázar Guerrón. *Derecho procesal administrativo ecuatoriano*. Pág. 37.

2.2.2 Criterios jurisprudenciales

Aunque son escasos los precedentes jurisprudenciales sobre la responsabilidad extracontractual del Estado, la entonces Corte Suprema de Justicia (ahora Corte Nacional de Justicia) ha sido el principal órgano de administración de justicia que ha configurado los criterios esenciales a partir de los cuales se podrá identificar la existencia de un daño resarcible a favor de los administrados. A continuación, expondremos los casos más relevantes que han fijado los parámetros jurisdiccionales para juzgar sobre este asunto.

- La sentencia No. 229-2002 emitida por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia dentro del juicio ordinario No. 31-2002 por indemnización de daños y perjuicios (caso *Comité Delfina Torres VS PETROECUADOR*)¹³⁶, marcó un hito dentro del análisis jurisprudencial sobre el tema de la responsabilidad extracontractual del Estado. Razonando sobre su naturaleza y las categorías de culpa existentes dentro del ordenamiento jurídico, parte de la teoría del riesgo para fundamentar la obligación resarcitoria del Estado por el tipo de actividades (riesgosas) que desarrolla. Señala esta resolución que,

(...) La multiplicidad de contingencias, de peligros y riesgos que actualmente se advierten desdibujados por la insatisfacción y al margen de toda idea resarcitoria, llevó a una lenta evolución de elementos y conocimientos que facilitaron a los sistemas jurídicos más avanzados a ingresar a regímenes de socialización de riesgos conducentes a que la víctima del riesgo no quede desamparada. Esto dio origen a la teoría del riesgo, según la cual quien utiliza y aprovecha cualquier clase de medios que le brindan beneficios, generó a través de ellos riesgos sociales, y por tal circunstancia debe asumir la responsabilidad por los daños que con ellos ocasiona, pues el proyecto que se origina en dicha actividad tiene como contrapartida la reparación de los daños ocasionados a los individuos o patrimonios [...] El riesgo de la cosa es un peligro lícito y socialmente aceptado como contraparte de los beneficios sociales o económicos que importa la operación, utilización o aprovechamiento de las cosas peligrosas (...)

Explica también respecto a las características del daño en sentido jurídico que,

(...) El daño como fenómeno fáctico es distinto del daño jurídico. Este solo se da cuando se cumplen determinadas características indispensables, que deben concurrir en detrimento o menoscabo del damnificado. El daño es jurídico y, como tal, será reparable cuando sea cierto. La certeza de su existencia es un presupuesto indispensable, pues el daño a los efectos de la responsabilidad es aquel cuya existencia se ha probado acabadamente. Los que son hipotéticos o eventuales no son resarcibles. En materia de daños es

¹³⁶ Publicado en el R.O. 43: 19-mar-2003.

insuficiente alegar un perjuicio en abstracto o una mera posibilidad; es necesaria la prueba del perjuicio real y efectivamente sufrido; los daños que no se han demostrado procesalmente, con elementos de convicción que no exteriorizan un efectivo perjuicio, no existen jurídicamente (...)

Refiriéndose al *onus probandi* anotado, este mismo fallo menciona,

(...) Se revierte la carga de la prueba cuando media una presunción legal (*iuris tantum*) en cuya virtud se tiene por existente o inexistente un hecho que concurre con otro antecedente, con el cual se halla necesariamente ligado. En otras palabras, el principio *onus probandi incumbit actori*, no es aplicable en los supuestos en que al actor se le releva de la carga de la prueba y se le transmite al demandado. Esta presunción opera [...] cuando se trata del reclamo de reparaciones civiles por obligaciones extracontractuales derivados de daños por actividades [...] peligrosas, en cuyo supuesto incumbe a la parte demandada la carga de la prueba de que el daño se produjo por causa mayor y caso fortuito (*sic*), por culpabilidad de un tercero, o por culpabilidad exclusiva de la víctima (...)

Aunque esta resolución considera los múltiples criterios contenidos en el ordenamiento jurídico para la imputación de responsabilidades derivadas de relaciones extracontractuales y las situaciones en las cuales su valoración jurídica revierte la carga probatoria del daño, no distingue con certeza si en el caso que juzga se circunscribe la responsabilidad del Estado en un ámbito subjetivo u objetivo, llegando en algunos apartados a confundir estas dos categorías.

- La sentencia No. 20-2004 emitida por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia dentro del juicio ordinario No. 290-2003 por daños y perjuicios (caso *Luna Narváez VS AECA*)¹³⁷, perfila con mayor concreción los elementos del daño como elemento común entre responsabilidad subjetiva y objetiva, clarificando la distinción entre estas categorías prefigurada en el caso *Comité Delfina Torres VS PETROECUADOR*.

Al considerar las características del daño presumible como resultado de la actividad estatal, se establece,

(...) El daño debe ser cierto, real, efectivo, evidente. Asimismo, el daño puede ser presente o futuro. El futuro es cierto e indemnizable cuando necesariamente ha de realizarse, sea porque consiste en la prolongación de las cosas existentes, o porque se han realizado determinadas circunstancias que lo hacen evitable. En el daño futuro puede ser cierta su cuantía, pero no ocurre lo mismo en su existencia, ya que dentro de las probabilidades humanas su realización aparece evidente. El elemento diferenciador entre la responsabilidad subjetiva y la responsabilidad objetiva es la relación de causalidad (...)

¹³⁷ Publicado en el R.O. 441: 1-sep-2004.

Así también, considera este fallo los caracteres distintivos entre la responsabilidad subjetiva y la responsabilidad objetiva en razón del riesgo inherente de las actividades del agente provocador del daño, explicando que,

(...) En la responsabilidad subjetiva debe mediar delito o cuasidelito y no solo eso, sino que es indispensable que entre el dolo o la culpa por una parte y el daño por la otra, haya una relación de causalidad, es decir que sea efecto o consecuencia de ese dolo o culpa [...] Por regla general, en la responsabilidad subjetiva la carga de la prueba de que el autor del daño ha obrado con dolo o negligencia, pesa sobre la víctima o damnificado. Sin embargo, hay daños que se producen por actividades peligrosas o de alto riesgo, en que prácticamente es imposible al damnificado probar la existencia de la culpa o dolo antedichos. La doctrina, para no dejar a la víctima sin tutela de la reparación por los daños sufridos, ha encontrado solución a dicho problema al revertir la carga de la prueba, y dejar que sea el agente del daño el que tenga que demostrar que ha observado todo el cuidado y precauciones necesarias para que no se produzca el accidente que haya ocasionado el tal daño, sino que éste ha sido el efecto de fuerza mayor o caso fortuito. En otras palabras se presume (iuris tantum) culpa en el agente del daño (...)

(...) En la responsabilidad objetiva, mientras tanto, al individuo señalado como responsable se le impone la obligación de indemnizar a la víctima, independientemente de la previsión o intención que aquel haya podido tener del daño resultante del accidente. En otras palabras, ya no será únicamente responsable quien obró con malicia, negligencia o impericia, sino también el individuo que creó la actividad peligrosa o utilizó el bien riesgoso. En la responsabilidad objetiva se pondera la tutela jurídica de reparación a la víctima. El damnificado debe demostrar solamente: el hecho, el daño y la relación causal vinculante entre los dos primeros, no necesita demostrar si el agente obró con malicia, imprudencia o impericia. Se trata de las obligaciones de resultado que son típicamente elemento estructural de la responsabilidad civil. Tampoco se revierte la carga de la prueba, de suerte que sería inocuo y de nada le servirían al agente señalado como responsable justificar que el accidente fue la consecuencia de causa mayor o caso fortuito (...)

- La sentencia No. 79-2003 emitida por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia dentro del juicio ordinario No. 43-2002 por daño moral (caso *Viñán Vásquez VS Colegio de Médicos de Imbabura y otros*)¹³⁸, ha explicitado sintéticamente los elementos concurrentes necesarios para la configuración de la responsabilidad subjetiva extracontractual por un hecho o acto ilícito, ya perfilados en el caso *Comité Delfina Torres VS PETROECUADOR*. En este sentido, precisa esta sentencia de forma concisa los elementos esenciales de constitución de un daño y que deben ser objeto de análisis jurisdiccional ante la imputación de responsabilidades subjetivas. En este sentido, se requiere,

¹³⁸ Publicado en el R.O. 87: 22-may-2003.

- a) Que el hecho o acto sea contrario a las normas legales y reglamentarias;
 - b) Que haya dolo, culpa y otro factor determinado por la ley;
 - c) Que exista daño patrimonial o moral y;
 - d) Que medie un nexo de causalidad entre el hecho o acto ilícito y el daño.
- La sentencia No. 168-2007 emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia dentro del juicio indemnizatorio No. 62-2005 por responsabilidad extracontractual del Estado (caso *Andrade Medina VS CONELEC y otros*)¹³⁹, en contraste a los criterios vertidos en los casos *Comité Delfina Torres VS PETROECUADOR* y *Luna Narváez VS AECA*, establece con mayor claridad el contenido de la obligación reparatoria a cargo del Estado por su responsabilidad extracontractual y los fundamentos jurídicos para la atribución de responsabilidades objetivas por los resultados lesivos de su gestión.

En oposición a lo argumentado en el caso *Comité Delfina Torres VS PETROECUADOR* que plantea como fundamento de la obligación resarcitoria a cargo del Estado el riesgo inherente a sus actividades, la resolución del caso *Andrade Medina VS CONELEC y otros* concluye que el fundamento de la responsabilidad extracontractual del Estado se halla en el principio de igualdad material o sustancial para la legítima distribución de cargas públicas individuales, para lo cual expresa que,

(...) El origen de la responsabilidad extracontractual del Estado no se encuentra en la ilicitud de sus actos o hechos, sino en la injusticia o ilicitud de los efectos de su actividad en las personas, sus bienes o el ambiente. Así, es principio fundamental en la organización del Estado, la solidaridad y, en virtud de ella, los administrados se encuentran sujetos a una serie de deberes y responsabilidades generales [...] que permiten hacer efectivo el conjunto de los correlativos derechos de los que somos titulares [...] La aplicación del principio de solidaridad, sin embargo, no significa que los restantes principios previstos en la misma Constitución Política no deban ser también efectivos, lo que es posible a través de una adecuada ponderación de los bienes jurídicos que, en apariencia, se encuentran en conflicto. De tal forma que, en la búsqueda de atender a los intereses colectivos, aunque se entiende que el interés individual deba ceder ante ellos, la distribución de las cargas públicas individuales está sometida a un criterio general de igualdad material o sustancial, lo que veda toda forma de sacrificio individual injusto o ilícito, por ser contrario a este principio de igualdad en el reparto de las cargas públicas. Por ello, cuando el Estado y sus instituciones, en el ejercicio de sus potestades, provocan un desequilibrio en la distribución de las cargas públicas, que implique un sacrificio individual intolerable, está llamado a reparar los perjuicios provocados, a reestablecer el balance afectado.

¹³⁹ Publicado en el R.O.-S. 339: 17-may-2008.

Continúa esta sentencia planteando la naturaleza objetiva que debe atribuirse a la responsabilidad extracontractual del Estado, enfocando la real necesidad de calificar la intencionalidad inmersa en la conducta de los funcionarios o empleados públicos para efectos de repetición, refiriendo la Sala de lo Contencioso Administrativo que,

(...) el régimen de responsabilidad patrimonial pública, establecido en nuestro ordenamiento jurídico, no pueda ser considerado subjetivo, en el sentido de que no se encuentra fundado en el clásico criterio de culpabilidad, cuya asignación implica un reproche a la conducta del sujeto que provoca el daño. En materia de responsabilidad pública por la deficiente prestación de servicios públicos o por los actos de los funcionarios y empleados públicos, de los que se desprende un perjuicio para los administrados, sería irrelevante, en lo que respecta a la obligación del Estado de reparar el daño sufrido por el administrado, la intencionalidad con la que los sujetos se comportan en el ejercicio de sus funciones. Ello no significa que esta intencionalidad no sea importante en el sistema de responsabilidad, pues [...] la calificación de la culpabilidad de los funcionarios y empleados públicos determina la posibilidad de que el Estado pueda repetir en su contra los perjuicios económicos que tuvo que asumir frente a los administrados (...)

A partir de estas consideraciones, se distingue con claridad que la atribución al Estado será directa, a pesar de requerirse la intervención de personas físicas para exteriorizar la voluntad administrativa del Estado en su gestión pública. Sobre este asunto se señala que,

(...) La responsabilidad patrimonial del Estado es, en todos los casos, directa. En tal virtud, el Estado no responde por los perjuicios que su actividad pueda provocar en las personas, los bienes o el ambiente, como lo hace toda persona por el hecho de los que estuvieran bajo su cuidado o dependencia, según el régimen previsto en [...] el Código Civil. Esto se debe a que la responsabilidad de los funcionarios y empleados públicos, en cuanto sujetos de imputación jurídica, es distinta e independiente a la responsabilidad pública que se deriva del ejercicio de las atribuciones y el cumplimiento de sus deberes como sujetos de la actividad pública. El comportamiento de un funcionario o empleado público es, a efectos del régimen de responsabilidad analizado, atribuible al Estado mismo, cuando se analizan sus relaciones con el administrado. Cosa distinta es la revisión de este comportamiento, personal e individual, para determinar la responsabilidad del funcionario o empleado frente al Estado, por el inadecuado ejercicio de sus competencias (...)

Planteadas estas particularidades de la responsabilidad estatal, el análisis de este fallo concluye en que el fundamento de la responsabilidad estatal no se reduce a la noción de culpa presunta, sino a la presencia de ‘afectaciones injustas o ilícitas’ que delimitan la existencia de un daño indemnizable y las condiciones a las que se sujeta su prueba. Así, el tribunal de casación desarrolla los elementos involucrados en la

responsabilidad objetiva planteados en el caso *Luna Narváez VS AECA*, adoptando la siguiente posición,

(...) Se ha insistido que la responsabilidad extracontractual del Estado tiene origen en la injusticia o ilicitud de la afectación en las personas, bienes o el ambiente, originada en la actividad pública; por ello, es necesario clarificar el sentido que se adopta al referirnos a la injusticia o ilicitud de la afectación, es decir, delimitar lo que ha de entenderse por daño indemnizable. En principio, el daño indemnizable ha de ser cierto, actual o futuro, material o moral, como ha quedado expuesto por la teoría general de la responsabilidad. Ahora bien, la calificación de un hecho como “afectación injusta” es una materia sujeta al criterio judicial, según las reglas de la sana crítica, que puede ser objeto de control en base a la razonabilidad de dicho criterio, esto es, su motivación. Sin embargo, parece conveniente señalar que la injusticia en la afectación se desprende ordinariamente de la vulneración del referido principio de igualdad material en la distribución de las cargas públicas. Se trata, entonces, de una afectación anormal, esto es, un efecto dañoso que excede manifiestamente las consecuencias generales que objetivamente se pueden esperar de la actividad pública en relación con el conjunto de los administrados. En lo que se refiere a una “afectación ilícita”, el criterio de calificación está ligado a los deberes constitucionales de los administrados, en el sentido de que nadie puede ser obligado a asumir un sacrificio individual si no media un deber constitucional que se lo haya impuesto (...)

(...) Definido el carácter de la responsabilidad extracontractual del Estado, como una responsabilidad por la injusticia o ilicitud de los efectos de la actividad pública en las personas, bienes o el ambiente, es evidente que, demostrado el daño indemnizable, resta únicamente determinar la vinculación, en una relación de causa-efecto, de la actividad pública de la que se trate con el referido daño. Se trata, pues, de atribuir los efectos dañosos a la realización de una actividad pública específica. En este sentido, las instituciones del Estado únicamente podrán oponerse a las pretensiones resarcitorias del administrado que hubiese sufrido un daño demostrado e indemnizable, si prueban que los efectos dañosos se derivan de fuerza mayor o caso fortuito, por el hecho de un tercero o por culpa de la víctima. Se hace notar, sin embargo, que la responsabilidad extracontractual del Estado no se enerva si la afectación a las personas, sus bienes o al ambiente, no son atribuibles de manera exclusiva a las circunstancias eximentes de responsabilidad enunciadas (...)

2.2.3 Análisis del artículo 11 de la Constitución de la República del Ecuador

El art. 11, numeral 9 de la Constitución prescribe como principio la obligación de reparación ante la ocurrencia de un daño antijurídico (o no debido para con la víctima) por el ejercicio de una potestad pública, estableciendo,

El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:

9. El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.

El Estado, sus delegatarios, concesionarios y toda persona que actúe en ejercicio de una potestad pública, estarán obligados a reparar las violaciones a los derechos de los particulares por la falta o deficiencia en la prestación de los servicios públicos, o por las acciones u omisiones de sus funcionarias y funcionarios, y empleadas y empleados públicos en el desempeño de sus cargos.

El Estado ejercerá de forma inmediata el derecho de repetición en contra de las personas responsables del daño producido, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y administrativas.

El Estado será responsable por detención arbitraria, error judicial, retardo injustificado o inadecuada administración de justicia, violación del derecho a la tutela judicial efectiva, y por las violaciones de los principios y reglas del debido proceso.

Cuando una sentencia condenatoria sea reformada o revocada, el Estado reparará a la persona que haya sufrido pena como resultado de tal sentencia y, declarada la responsabilidad por tales actos de servidoras o servidores públicos, administrativos o judiciales, se repetirá en contra de ellos.

Tal como se aprecia de su contenido, este principio se estructura con la presencia de los siguientes elementos regulatorios:

- Es imprescindible la existencia de un daño producto de la actividad del Estado, sea por la falta o deficiencia en la prestación de servicios públicos, o por las acciones u omisiones de sus funcionarias y funcionarios, y empleadas y empleados públicos en el desempeño de sus cargos.
- El agente provocador del daño es el Estado en sentido amplio, abarcando a todos aquellos organismos estatales del sector público comprendidos en el art. 225 de la Constitución, sus delegatarios, concesionarios y toda persona que actúe en ejercicio de una potestad pública
- Debe comprobarse fácticamente que la actuación estatal ha provocado la vulneración de derechos de un particular. Entiéndase que el término particular abarca a cualquier sujeto de derechos que no actúe en ejercicio de una potestad estatal.
- Se consideran como acciones directamente atribuibles al Estado por los resultados antijurídicos de su gestión por la detención arbitraria, el error judicial, el retardo injustificado o inadecuada administración de justicia, la violación del derecho a la tutela judicial efectiva, y las violaciones de los principios y reglas del debido proceso.

- Explícitamente se otorga al Estado el derecho de repetición inmediata en contra de los individuos provocadores del daño, a quienes se les ha imputado jurídicamente responsabilidades civiles, penales y administrativas por su conducta.

El fundamento de la responsabilidad expresado en esta norma no pretende hacer una corrección conductual o psicológica del agente provocador del daño, sino proceder a una restitución automática ante la comprobación de un acto antijurídico. Por consiguiente, la culpa del individuo no es requisito para la determinación de una obligación correlativa de reparación, siendo suficiente la comprobación del daño y su relación causal con la actividad estatal que lo provocó.

En este sentido, la fórmula de atribución de responsabilidades es objetiva y directa al Estado, sus delegatarios, concesionarios y toda persona que actúe en ejercicio de una potestad pública. Entonces, la obligación reparatoria surgiría por la irregular gestión administrativa del Estado o de las acciones u omisiones de un individuo (servidor, funcionario y/o empleado público) que, en el desempeño de su cargo, provocó el daño. No obstante, el criterio de imputación personal en la determinación de una conducta ilícita *“sólo es oponible a la relación entre el Estado y el funcionario que efectúa materialmente la lesión, en cuanto delimita el rol que le cabría al segundo en la posible repetición en su patrimonio.”*¹⁴⁰ Por lo cual, esta norma expresamente remite a la inmediata intervención del Estado en calidad de sujeto directamente responsable para reparar las violaciones de derechos producidos bajo estas circunstancias. Para esto, desempeñan un carácter subsidiario para efectos de repetición patrimonial, la imputación de responsabilidades civiles, penales y administrativas al individuo provocador del daño.

Además, al tratarse de una responsabilidad derivada del resultado de una gestión pública que tiene la capacidad de vulnerar derechos del administrado, para la obtención de la condena de reparación es necesaria la previa declaración de deficiencia o falta de servicio, la imputación de una falta personal (acciones u omisiones) al individuo responsable o la declaración jurisdiccional que califique como antijurídico al acto antecedente del daño.

¹⁴⁰ Nicolás Enteiche Rosales. “El fundamento de la Responsabilidad Extracontractual del Estado Administrador en Chile: revisión de la evolución jurisprudencial (1999-2010)”, en *Revista Actualidad Jurídica* No. 23. Santiago, Universidad del Desarrollo, año XII, enero-2011. Pág. 113.

2.3 Elementos constitucionales involucrados en el proceso reparatorio

2.3.1 Presupuestos procesales

Para que se configure legítimamente la pretensión resarcitoria y se la confirme mediante resolución jurisdiccional, la víctima del daño debe verificar la concurrencia de los siguientes presupuestos:

- La existencia de un vínculo obligacional que, por la verificación de un daño, otorga a la supuesta víctima la legitimación para pretender su reparación al presunto agente provocador. Al tratarse del Estado en su dimensión de entidad administradora, sus ámbitos de manifestación serán diversos, desarrollando su actividad en la planificación, ejecución y control públicos. Así, ubicando este análisis en la gestión de la Administración Tributaria, el origen de este vínculo obligacional reparatorio no se agotará en el ejercicio de las facultades determinadora, resolutoria, sancionatoria y recaudadora, sino que incluirá todo tipo de manifestación de la voluntad administrativa que de cualquier modo provoque la violación de derechos fundamentales de los administrados.

El ordenamiento jurídico establece de forma genérica que este vínculo obligacional tiene el carácter de deber del Estado y consiste en respetar los derechos garantizados en la Constitución. Entonces, la garantía de derechos fundamentales y la satisfacción de necesidades públicas generales se constituye en un fin, en virtud del cual la intervención de la Administración Pública al crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas que involucren a los administrados, deberá aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia. Por lo tanto, consiste en la adecuada aplicación de los mandatos, prohibiciones y permisiones contenidas en el ordenamiento jurídico, interpretados coherentemente, atendiendo a sus principios fundamentales e integrando lógicamente al derecho con las necesidades, intereses y valoraciones de los sujetos que regula.

- La ausencia de una prescripción jurídica que restrinja o imponga una limitación al ejercicio de derechos fundamentales, razón por la cual las actuaciones del Estado son consideradas legítimas, válidas, razonables y oportunas. También es necesario que la conducta de la víctima no se constituya en el antecedente inmediato del perjuicio, dado que su culpa, en principio, eximiría de responsabilidad a cualquier otro sujeto.

- Ejercer la acción reparatoria dentro de los plazos establecidos por la ley, antes de verificarse la prescripción extintiva del derecho.

2.3.2 Características del trámite

El trámite del proceso reparatorio es de carácter mixto. En un primer momento se busca determinar la atribución o no de responsabilidad respecto a un sujeto obligado, sujeto que ha sido señalado como el presunto agente provocador de un daño. En sí misma, la pretensión busca una declaración de certeza respecto a la titularidad de un derecho de reparación, en este caso el de ser resarcidos los daños antijurídicos acaecidos sobre sus derechos y legítimos intereses jurídicos. Posteriormente, tomando en cuenta que una de las consecuencias de este tipo de trámite será la reparación a la víctima, se configurará la eventual condena al agente provocador del daño. Esta condena se verificará en la comprobación de responsabilidades civiles, penales o administrativas por las acciones u omisiones de sus funcionarias y funcionarios, y empleadas y empleados públicos en el desempeño de sus cargos, y de forma directa al Estado por la falta o deficiencia en la prestación de los servicios públicos, así como por los resultados antijurídicos de la gestión pública por detención arbitraria, error judicial, retardo injustificado o inadecuada administración de justicia, violación del derecho a la tutela judicial efectiva, y por las violaciones de los principios y reglas del debido proceso.

Este carácter mixto se justifica en la relación jurídica que permite vincular procesalmente a la víctima del daño con el agente provocador. Esta relación ya tiene existencia -vínculo obligacional-, razón por la cual en este tipo de trámite no se busca su constitución, tan solo la atribución de responsabilidad y condena por actuaciones del Estado. Es por esto que la pretensión resarcitoria deberá dirigirse contra el órgano administrativo que provocó el hecho dañoso y subsidiariamente indicando a la persona o personas que intervinieron en su generación.

Esto provoca que el alcance de la atribución de índole civil por actuaciones antijurídicas tengan relevancia para efectos de comprobar el nexo de causalidad entre la intervención del Estado¹⁴¹ con el daño cierto, real, efectivo, evidente ocurrido en perjuicio de la víctima. A partir de esta atribución, se indicará una responsabilidad objetiva cuando se

¹⁴¹ Intervención estatal que se traduce en acciones u omisiones que provocan la creación, modificación u extinción de situaciones jurídicas que provocan la lesión de derechos e intereses del administrado.

juzgue un resultado, por lo que la reparación será requerida al Estado, el cual ejercerá de forma inmediata el derecho de repetición en contra de las personas responsables del daño producido, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y administrativas.

2.3.3 Elementos de la sentencia

El derecho de reparación del administrado, víctima del daño, necesariamente deberá ser declarado mediante sentencia jurisdiccional. En función del ámbito de estudio del presente trabajo, el art. 273, inciso segundo del Código Tributario señala que la sentencia,

(...) será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.

Esta regla recoge los elementos de validez que deben constar en las resoluciones sobre actuaciones de naturaleza tributaria. Expresamente indica la aplicación de los siguientes principios:

- Principio de Motivación: En virtud a lo que prescribe el art. 76, numeral 7), literal 1) de la Constitución y el art. 130, numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial, consiste en la enunciación que realiza el juzgador de las normas o principios jurídicos en que se fundan las consideraciones de la resolución y la explicación de la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. El Código de Procedimiento Civil es concordante con estas normas, fijando estos elementos de validez en los siguientes términos:

Art. 274.- En las sentencias y en los autos se decidirán con claridad los puntos que fueren materia de resolución, fundándose en la Ley y en los méritos del proceso; y, a falta de Ley, en los principios de justicia universal.

Art. 276.- En la sentencia y en los autos que decidan algún incidente o resuelvan sobre la acción principal, se expresará el asunto que va a decidirse y los fundamentos o motivos de la decisión.

No se entenderá cumplido este precepto en los fallos de segunda instancia, por la mera referencia a un fallo anterior.

Resulta entonces que el juez deberá pronunciarse obligatoriamente sobre los hechos sometidos a litigio¹⁴², en este caso la existencia de un accionar ilícito que ha provocado un daño cierto, efectivo, evidente al administrado. En este mismo sentido se establece conforme el art. 4, numeral 9 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional,

La jueza o juez tienen la obligación de fundamentar adecuadamente sus decisiones a partir de las reglas y principios que rigen la argumentación jurídica. En particular, tiene la obligación de pronunciarse sobre los argumentos y razones relevantes expuestas durante el proceso por las partes y los demás intervinientes en el proceso.

- Principio Dispositivo: Hace relación al delimitado campo de conocimiento sobre el cual el juzgador válidamente resolverá una causa sometida a su jurisdicción. Es lo que le corresponde conocer al juez dentro del proceso jurisdiccional, en base a la fundamentación que realizan las partes sobre los problemas jurídicos sometidos a litigio. Por esto, es obligación de las mismas la proposición de pretensiones o la oposición de excepciones dentro de las etapas procesales respectivas. El art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial lo define en los siguientes términos:

Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley.

Al respecto Cabrera Acosta indica,

(...) el proceso sólo puede iniciarse a instancia de quien pretende la tutela de un derecho, y no puede desarrollarse sino mediante el impulso de las partes. El juez es un elemento totalmente pasivo que no puede actuar sino a petición de la parte, a quien le está vedado tomar cualquier iniciativa para establecer la verdad de los hechos materia de controversia o para suplir la falta de actividad de las partes. Es a éstas a quienes corresponde la carga de allegar todos los elementos necesarios para obtener la eficiencia de la ley, y por consiguiente, deben sufrir la consecuencia que su falta de actividad les puede acarrear.¹⁴³

- Principio de verdad procesal: Según el art. 27 del Código Orgánico de la Función Judicial, implica para el juzgador la obligación de resolver “*únicamente atendiendo a los elementos aportados por las partes. No se exigirá prueba de los hechos públicos y notorios, debiendo la jueza o juez declararlos en el proceso cuando los tome en cuenta para fundamentar su resolución*”. Este integra los principios de

¹⁴² Código Orgánico de la Función Judicial: Art. 28.

¹⁴³ Humberto Cabrera Acosta. *Teoría general del proceso y de la prueba*. Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, quinta edición, 1994. Pág. 70.

motivación y dispositivo durante el desarrollo del proceso. Consecuentemente, las partes son las que aportan las versiones del problema jurídico, su argumentación sobre las instituciones jurídicas aplicables y los elementos probatorios -pertinentes y conducentes- respecto las afirmaciones expresadas durante el litigio (principio dispositivo), todo lo cual obliga al juez a circunscribir sus consideraciones a lo que consta textualmente relatado dentro de las piezas procesales que conforman el expediente del juicio.

Concordante con esto, el art. 270 del Código Tributario establece para el efecto los principios que servirán para la valoración probatoria que realiza el juzgador, ordenando lo siguiente:

A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.

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.

- Seguridad jurídica: Los funcionarios públicos, en ejercicio de sus atribuciones y competencias, se encuentran sujetos a un régimen jurídico que exige de su actuación el irrestricto respeto a la Constitución y la ley, imponiéndose de esta manera una limitación a las acciones u omisiones arbitrarias que configuren exceso o desviación de poder en ejercicio de potestades estatales. Así, la normativa constitucional ecuatoriana reconoce a la regularidad y coherencia de las actuaciones de sus funcionarios con el ordenamiento jurídico, en calidad de derecho fundamental y principio rector para su garantía.

Reconocido en calidad de derecho fundamental, el art. 82 de la Constitución establece,

El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

Conforme el art. 25 del Código Orgánico de la Función Judicial, este se constituye en un principio rector de la actividad jurisdiccional, prescribiendo,

Las juezas y jueces tienen la obligación de velar por la constante, uniforme y fiel aplicación de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado y las leyes y demás normas jurídicas.

En concordancia con lo anterior, la Corte Constitucional del Ecuador, mediante la Sentencia 002-09 SAN-CC¹⁴⁴, interpretó el contenido de este derecho, determinando que,

El principio de seguridad jurídica es una garantía básica que el Estado reconoce a la persona para que su integridad, sus derechos y sus bienes no sean violentados, y en caso que esto se produzca, se establezcan los mecanismos adecuados para su tutela. La seguridad jurídica, en definitiva, es el contexto dentro del cual se toman las decisiones individuales, por lo tanto inevitablemente nace una expectativa de que el marco legal es y será confiable, estable y predecible.

- *Iura novit curia*: Suele traducirse este principio con el enunciado ‘*el juez conoce el derecho*’. Se justifica en la potestad jurisdiccional otorgada al juez dada su capacidad profesional y científica, la misma que le permite aplicar un ordenamiento regulatorio distinto al que sirve de fundamento de derecho a la demanda y su contestación, “*aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.*”¹⁴⁵

¹⁴⁴ Disponible en: <http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php?sc=casos>

¹⁴⁵ Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, publicada en el R.O.-2° S. 52: 22-oct-2009: Art. 4, numeral 13.

CAPÍTULO III

PRESUPUESTOS DE ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD Y REPARACIÓN

3.1 La responsabilidad de las Administraciones Tributarias ecuatorianas

El Código Tributario contiene diversos artículos que expresamente realizan imputaciones de responsabilidad a los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria¹⁴⁶. Teniendo presente los criterios constitucionales expuestos, distinguiremos la existencia de responsabilidades en el ámbito administrativo tributario según el daño surja de una manifestación normativa o de una gestión administrativa.

3.1.1 Responsabilidad derivada de actos normativos

Esta se deriva de la facultad reglamentaria reconocida a las Administraciones Tributarias Central y Seccional¹⁴⁷. Implica un accionar de la Administración Tributaria en la generación de normativa de rango infralegal que sirva para la aplicación de las leyes tributarias, así como para la armonía y eficiencia de su gestión. Causa interés el hecho que el legislador haya otorgado expresamente una imputación personal de responsabilidad fijado para el ámbito administrativo-tributario, a diferencia de lo que sucede con la generalidad de órganos de la Administración Pública.

El inciso segundo del art. 7 del Código Tributario establece,

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

¹⁴⁶ El Código Tributario las establece por actos irregulares cometidos en el ejercicio de la facultad reglamentaria (Arts. 7 y 8); el ejercicio de la gestión tributaria en general (Art. 103); el ejercicio de la facultad resolutoria (Art. 104); al certificar la notificación dentro de procedimientos administrativos (Art. 106); al aplicarse medidas precautelatorias dentro del procedimiento de ejecución coactiva (Art. 164); en el descerrajamiento al procederse el embargo de bienes del coactivado (Art. 171); al declararse la nulidad del remate de bienes del coactivado (Art. 207); al declararse la responsabilidad del funcionario ejecutor en la tramitación del recurso de queja (Art. 216); por la inobservancia de los mandatos jurisdiccionales que ordenan la abstención de iniciar procedimiento de ejecución coactiva o la suspensión del mismo (Art. 254); y por el cometimiento de contravenciones tributarias (Art.336).

¹⁴⁷ Codificación del Código Tributario: Arts. 7 y 8.

Esta imputación surge por el exceso o desviación de poder que comete un sujeto dotado de autoridad pública en la aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación del contenido de las leyes tributarias que pretende desarrollar. Además, al tratarse de una manifestación que excede los límites establecidos por la ley, se entiende inexistente cualquier apariencia de legitimidad de la actuación estatal por falta de competencia. Así, se indica como un modo particular de actuación lesiva el exceso de atribuciones cometido mediante la alteración de la regularidad y armonía del ordenamiento jurídico.

Este artículo hace alusión a una atribución personal por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, lo que conlleva para el administrado el deber de impugnar el acto normativo atentatorio de sus derechos, pretendiendo se declare la existencia de una “orden o resolución de autoridad sin sustento legal [impartida] en base al arbitrio de quien lo emite, abusando de su poder.”¹⁴⁸. Es decir, el administrado deberá plantear una acción de impugnación fundamentada en el numeral 1 del art. 220 del Código Tributario y obtener mediante sentencia ejecutoriada la declaración que califique como un mandato arbitrario al acto normativo emitido, para que pueda, en consecuencia, intentar la reparación por el daño provocado.

3.1.2 Responsabilidad derivada de la gestión administrativa

La gestión de las Administraciones Tributarias en el ejercicio de sus facultades se halla supeditada al cumplimiento de ciertos deberes sustanciales señalados por el ordenamiento jurídico. La responsabilidad derivada de su incumplimiento se distribuye según el daño surja de una conducta dolosa o del resultado de la emisión de un acto ilícito.

El Código Tributario en su art. 103 recopila de forma particular los deberes sustanciales de las Administraciones Tributarias. En el penúltimo inciso se señala expresamente que “los funcionarios o empleados de la administración tributaria, en el ejercicio de sus funciones, son responsables, personal y pecuniariamente, por todo perjuicio que por su acción u omisión dolosa causaren al Estado o a los contribuyentes”. Aquí se indica una imputación de responsabilidad subjetiva al individuo dotado de autoridad pública,

¹⁴⁸ María Araujo Granda. *El derecho como ciencia*. Quito, CEP, 2010. Pág. 76.

donde será necesaria la declaración judicial de la conducta ilícita acusada, que según el Código Civil necesariamente debe ser probada¹⁴⁹.

En este caso, según la imputación surja de una impugnación del administrado perjudicado o de una actividad de control estatal en el ejercicio de la facultad sancionatoria, se debe distinguir el tipo de responsabilidad que corresponda. Si el administrado es quien impugna la actuación –acción u omisión- del funcionario o empleado de la administración tributaria en el ejercicio de sus funciones, aquel se hallará en una situación de desventaja en el acceso de cierta información que le permita probar una intencionalidad en la provocación del daño. Por lo tanto, en este tipo de casos operará la reversión de la carga de la prueba a favor del administrado que podrá acusar una conducta ilícita a partir del expediente¹⁵⁰ que sirve de fundamento probatorio en la fase jurisdiccional. Esto significa que, el funcionario o empleado interviniente en la generación del acto lesivo de derechos e intereses jurídicos, tendrá que demostrar que sus actuaciones se realizaron con apego al ordenamiento jurídico, esto es, observando las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la administración.

Además, en ejercicio de la facultad sancionadora, el Estado por intermedio de la Administración Tributaria podrá iniciar las acciones correspondientes para la determinación de responsabilidades administrativas y penales contra el funcionario o empleado agente del daño, conforme lo establece el último inciso del art. 103 del Código Tributario,

La inobservancia de las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la administración, será sancionada con multa de treinta dólares de los Estados Unidos de América (30,00 USD) a mil quinientos dólares de los Estados Unidos de América (1.500,00 USD). En caso de reincidencia, serán sancionados con la destitución del cargo por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria, sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar. La sanción administrativa podrá ser apelada de conformidad con la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera

¹⁴⁹ Codificación del Código Civil, publicado en el R.O.-S. 46: 24-jun-2005: Art. 1475.- “*El dolo no se presume sino en los casos especialmente previstos por la ley. En los demás debe probarse*”. Sobre la categoría de dolo civil y sus efectos, Larrea Holguín menciona que debe distinguirse su regulación según se lo considere como antecedente a la imputación de responsabilidades equiparable a la culpa grave o como vicio del consentimiento. De esto se deriva que, como causa de responsabilidad, la prueba de una conducta dolosa no pretende la anulación del acto acusado, sino, la imputación al sujeto responsable para resarcir los daños irrogados. Ob. cit. Pág. 96.

¹⁵⁰ Codificación del Código Tributario: Arts. 245 y 246.

En este tipo de acciones, la responsabilidad será personal, de tipo subjetivo. Se procura la corrección de las actuaciones de los individuos en razón de la generación de actos ilegítimos. En consecuencia, además de la acusación de la existencia de una conducta dolosa, le corresponde a la Administración Tributaria probarla, para lo cual el criterio de reincidencia se torna relevante. Se considera que existe reincidencia cuando el funcionario o empleado ha sido imputado previamente como responsable en el cometimiento de infracciones al ordenamiento jurídico en materia tributaria¹⁵¹. Este criterio de forma inmediata provoca la agravación de las sanciones penales y administrativas a imponerse, y en el ámbito de reparación civil o repetición estatal, se permitirá establecer indicios de la conducta culposa por negligencia, impericia y/o inobservancia de las regulaciones que dirigen sus atribuciones.

Por lo tanto, enfatizamos que las hipótesis de incumplimiento de deberes sustanciales señalados por el ordenamiento jurídico involucran la infracción tanto a principios jurídicos como a reglas, dos categorías normativas que por su configuración permitirán determinar la omisión de un mandato jurídico o la emisión de un mandato arbitrario. Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero¹⁵² explican que los principios jurídicos en sentido estricto, incorporan valores que se consideran últimos por los sujetos subordinados a un ordenamiento jurídico. A su vez, sirven como elemento de justificación para las reglas que ordenan las relaciones entre dichos sujetos. Consecuentemente, debe considerarse que los valores sociales que permiten la constitución del Estado, preexisten a los principios jurídicos, y estos a su vez, preexisten a las reglas. Es por esto que, la explícita expresión de los principios dentro del ordenamiento jurídico es accidental.

En este sentido, un elemento que los distingue es su tipicidad. Mientras las reglas deben necesariamente hallarse tipificadas por el ordenamiento jurídico, mediante explícitas expresiones normativas, los principios tienen una doble dimensión. Por un lado, se constituyen en criterios de fundamentación del ordenamiento jurídico y por lo tanto surgen de la interpretación integral del mismo dentro de un contexto social

¹⁵¹ Esto es, la previa imputación de responsabilidades administrativas o punitivas conforme lo establece el Código Tributario, como por ejemplo en los casos del ejercicio de la facultad resolutoria (Art. 104), por la resolución que admitan el recurso de queja contra el empleado o funcionario (Art. 216), por imputaciones ante mandatos que ordenan la suspensión del procedimiento de ejecución coactiva (Art. 254) o por la condena previa por el cometimiento de contravenciones tributarias (Art. 336).

¹⁵² Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero. Ob. cit. Págs. 28 y 29.

específico¹⁵³. Por otro, son criterios directivos contenidos en normas que sirven para la creación, modificación o extinción de relaciones jurídicas o para la aplicación del ordenamiento jurídico en la resolución de casos concretos¹⁵⁴.

Las reglas en cuanto pautas específicas de conducta que establecen mandatos o permisiones se subdividen en reglas de acción y reglas de fin. La estructura de las reglas de acción “*consiste en un antecedente o condición de aplicación que contiene un número cerrado de propiedades. Su consecuente o solución normativa determina una clase de acciones a ejecutarse, calificando deónticamente las acciones como prohibidas, obligatorias, permitidas, etc.*”¹⁵⁵ Estas permiten “*regular la conducta de sus destinatarios, excluyendo su propia deliberación como base para la determinación de la conducta a seguir.*”¹⁵⁶

En cambio, en las reglas de fin, discrecionalmente se establecen varias condiciones que permiten alcanzar una situación jurídica en concreto. Su consecuente o solución normativa establece por lo tanto “*el deber o la permisión [...] de dar lugar a un cierto estado de cosas*”¹⁵⁷ tras la verificación de presupuestos de validez, legitimidad, oportunidad o razonabilidad.

3.1.3 Responsabilidad derivada del procedimiento de ejecución coactiva

El procedimiento de ejecución coactiva se halla extensamente regulado por el Código Tributario al tratarse de un procedimiento que permite lograr uno de los objetivos primarios de la actividad fiscal del Estado, esto es, la integración de ingresos tributarios mediante el ejercicio de la facultad recaudadora. La variedad de actuaciones necesarias para arribar a su ejercicio requiere la aplicación de principios y reglas contenidos dentro del ordenamiento jurídico tributario. Por lo tanto, analizaremos a continuación los diferentes tipos de responsabilidades atribuibles al funcionario ejecutor por el irregular desempeño de su cargo, el contenido de los deberes sustanciales determinados por el art. 164 del Código Tributario y los casos de arbitraria aplicación de medidas cautelares dentro del procedimiento de ejecución coactiva.

¹⁵³ *Ibíd*em 20-22.

¹⁵⁴ *Ibíd*em. 16.

¹⁵⁵ *Ibíd*em.

¹⁵⁶ *Ibíd*em 17.

¹⁵⁷ *Ibíd*em 16 y 17.

3.1.3.1. Tipos de responsabilidades atribuibles al funcionario ejecutor

Los ejecutores de la coactiva desempeñan funciones administrativas y según los efectos lesivos que produzcan directamente a los administrados, se derivan imputaciones de responsabilidad en los ámbitos civil, administrativo y penal:

- En la responsabilidad civil, el funcionario tiene esencialmente una obligación de reparación pecuniaria respecto al administrado perjudicado. Se busca una compensación económica mediante la condena al funcionario ejecutor por el incumplimiento de deberes sustanciales señalados por el ordenamiento jurídico, razón por la cual, tras la liquidación de la cuantía del daño, responderá el Estado con la prerrogativa de ejercer su derecho de repetición contra el funcionario por su responsabilidad personal.

El Código Tributario establece este tipo de responsabilidad ante la arbitraria aplicación de medidas precautelatorias dentro del procedimiento de ejecución coactiva (art. 164); en el arbitrario descerrajamiento de inmuebles al procederse el embargo de bienes del coactivado (art. 171); al declararse la nulidad del remate de bienes del coactivado (art. 207) y por la inobservancia de mandatos jurisdiccionales que ordenan la abstención de iniciar procedimiento de ejecución coactiva o la suspensión del mismo (art. 254).

- La responsabilidad administrativa del funcionario ejecutor aparece por la relación de subordinación que mantiene con la Administración Tributaria. Él es un servidor público obligado a aplicar el ordenamiento jurídico, con una capacidad de interpretación restringida dado que se trata de regulaciones de Derecho Público, donde *cada autoridad queda libre para decidir el contenido de las normas que aplica*¹⁵⁸ bajo las condiciones prefijadas por la Constitución y la Ley. Es por esto que, el requerimiento de motivación, tiene trascendental importancia en la determinación del criterio empleado por el funcionario en pos de generar una manifestación administrativa legítima.

Además, este tipo de imputación exige la existencia de un acto ilegítimo, el cual ocurre,

(...) cuando ha sido dictado por una autoridad que no tiene competencia para ello, que no se lo haya dictado con los procedimientos señalados por el ordenamiento jurídico o cuyo contenido sea contrario al ordenamiento

¹⁵⁸ María Paulina Araujo. Ob. cit. Pág. 71, nota 89.

jurídico vigente o bien que se lo haya dictado sin fundamento o suficiente motivación, por lo tanto, el análisis de legitimidad del acto impugnado no se base solo en el estudio de competencia, sino también en su forma, contenido, causa y objeto.¹⁵⁹

Por consiguiente, la responsabilidad administrativa aparece por la no aplicación de reglas de acción, por la indebida aplicación de reglas de fin o por la errónea interpretación de principios jurídicos. Estas conductas configuran entonces infracciones sobre las que el Estado tiene la obligación de ejecutar medidas disciplinarias, que a la postre, permitan corregir los excesos cometidos limitando de forma preventiva los ámbitos de actuación legítimos de sus funcionarios y empleados, así como de cualquier sujeto que ejerza potestades públicas a nombre o en representación del Estado.

- La responsabilidad penal se configura a partir de una conducta, consciente y voluntaria que, intencionalmente, provoca sin causa justificada un daño a los derechos e intereses del administrado o afecta intereses públicos sujetos al control punitivo del Estado. Requiere de una declaración jurisdiccional de responsabilidad por la infracción al ordenamiento jurídico o por la provocación de un daño, imputación que al verificarse el cometimiento de una contravención o de un delito, resultará en la punición de la conducta antijurídica.

Cuando la imputación de responsabilidad se origine dentro de un procedimiento penal, en caso de constituirse el administrado afectado por la actuación lesiva en acusador particular, el juez penal será el competente para determinar la condena de reparación de índole civil, esto es, la indemnización de daños y perjuicios mediante una prestación pecuniaria.

3.1.3.2. Análisis del artículo 164 del Código Tributario

El art. 164 del Código Tributario ecuatoriano prescribe,

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.

El coactivado podrá hacer cesar las medidas precautelatorias, de acuerdo a lo previsto en el artículo 248 de este Código.

¹⁵⁹ Tribunal Constitucional del Ecuador, Resolución 0744-2005-RA publicada en el R.O.-S. 125: 12-jul-2007.

En caso 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.

El primer inciso de esta norma contiene una regla de acción, indicando el momento válido para la emisión de medidas cautelares y los tipos legítimos de medidas que se pueden aplicar (condiciones de aplicación sujetas a un número cerrado de propiedades para ejecutar una clase de acciones ordenadas *ex lege*).

El segundo inciso hace referencia a una regla de fin, para lo cual, sin necesidad de autorización o validación de sus actuaciones, el funcionario ejecutor puede emitir la orden de aplicación de medidas cautelares con fundamento en el principio de autotutela administrativa. No obstante, este acto administrativo se halla sujeto al cumplimiento de presupuestos de validez, legitimidad, oportunidad y racionalidad (deber de dar lugar a un cierto estado de cosas), permitiendo a su vez cumplir con los fines conservativos del patrimonio del coactivado, preventivos ante su posible enajenación y restrictivos de derechos para asegurar el cumplimiento futuro de la obligación ejecutada (determinación discrecional de condiciones que permitan alcanzar una situación jurídica en concreto).

En el tercer inciso, se fijan los criterios de atribución de responsabilidad por las acciones u omisiones del funcionario ejecutor respecto a los daños que en el desempeño de su cargo haya ocasionado. Señala que para la correcta configuración del derecho de reparación a favor del coactivado, se requiere la impugnación directa de la legalidad de las medidas cautelares impuestas y la declaración mediante sentencia ejecutoriada de su ilegalidad y consiguiente nulidad por infracción a lo prescrito por el Código Tributario.

La condición de impugnación directa a la legalidad de las medidas cautelares impuestas advierte un caso especial que se suscita dentro del procedimiento coactivo. Se origina al confirmarse la imposición de medidas cautelares tras la notificación del auto de pago y mientras sea competente el ejecutor. Por lo tanto, puede plantearse como única pretensión ante los órganos jurisdiccionales para obtener su tutela efectiva. En otras palabras, constituye una oposición especial a un acto administrativo de mandamiento capaz de restringir derechos fundamentales. Se la categoriza como especial por no hallarse contemplada expresamente dentro de las acciones de las cuales son

competentes los Tribunales de lo Fiscal según los arts. 220, 221 y 222 del Código Tributario¹⁶⁰.

Su interposición cabe en caso de violarse las regulaciones especificadas para la aplicación de cada tipo de medida cautelar de acuerdo a lo dispuesto por el Código de Procedimiento Civil. No obstante, para que prospere esta acción a favor del coactivado, debe verificarse que su aplicación fue previa a la presentación de cualquier otra demanda contencioso-tributaria por los mismos hechos. En este sentido, la oposición a las medidas cautelares puede sustentarse en la irregular actuación administrativa al ejecutarlas como única pretensión o conjuntamente con cualesquiera otra acción jurisdiccional contra la ejecución coactiva efectuada.

Por lo anterior, se provocaría la prorrogación de la competencia con la presentación de la demanda, donde el ejecutor, deja de dirigir la ejecución coactiva y pasa a ser parte en el proceso tributario en calidad de autoridad demandada cooperante. Por lo tanto, en caso de emitir la orden de imposición de medidas cautelares una vez planteadas otras pretensiones no relacionadas a su legalidad, debería considerarse lo siguiente:

- El ejecutor carece de competencia para emitir cualquier tipo de acto administrativo en razón de ocurrir la suspensión del procedimiento administrativo en los términos del art. 247 del Código Tributario.
- En caso de requerirse la aplicación de medidas cautelares, el funcionario ejecutor por su nueva calidad de sujeto procesal tan solo se encuentra legitimado para requerir al tribunal competente que las ordene.
- Al encontrarse la impugnación bajo conocimiento del órgano jurisdiccional, no corresponde una facultad oficiosa del mismo la aplicación de medidas cautelares, requiriéndose que el auto que emita el tribunal concediéndolas sea a petición de parte de los órganos de la Administración Tributaria.
- Este tipo de auto es sujeto a los recursos contemplados por art. 275 del Código Tributario.

¹⁶⁰ Para esto, debe considerarse que los Arts. 220 y 222 hacen una referencia abierta, *numerus apertus*, a tipos de acciones de impugnación, mientras que el art. 221 hace una referencia expresa, *numerus clausus*, de causales de impugnación para cierto tipo de actos administrativos. De igual forma, las normas concordantes del Código Orgánico de la Función Judicial (Arts. 217 y 219) se formulan también como normas de apertura.

- El tribunal deberá resolver la oposición a las actuaciones extra procesales del ejecutor como incidente de previo y especial pronunciamiento antes de emitirse sentencia (art. 271 Código Tributario)

En cuanto a la sentencia ejecutoriada donde se declare su ilegalidad y consiguiente nulidad, no basta con que conste en el proceso la expresa mención que tache de ilegales (arbitrarias) las medidas cautelares impuestas (caso de resolución de incidente), sino que constituye requisito sine qua non su expresión en la parte resolutive de la sentencia. Con esto se alcanzará la consecuente declaratoria de nulidad con efectos *ex nunc* en las medidas que efectivamente se ejecutaron.

Finalmente, este artículo sostiene como presupuesto la actuación irregular del ejecutor en violación a los preceptos sistematizados en el Código Tributario y supletoriamente en el Código de Procedimiento Civil.

3.1.3.3. La arbitraria aplicación de medidas cautelares dentro del procedimiento de ejecución coactiva

En este supuesto, la responsabilidad se deriva, ya no en la falta o mal funcionamiento de una actividad administrativa de control, supervisión o sanción, sino en la arbitraria ejecución de funciones –atribuciones- del ejecutor del procedimiento coactivo. Así, su falta la apreciará el juez sobre los defectos en la aplicación de medidas cautelares, los que pueden originarse en:

- La declaratoria de incompetencia del funcionario ejecutor (infracción por falta de aplicación de reglas de acción).
- La falta de racionalidad en los fundamentos cualitativos y cuantitativos en la emisión del acto administrativo que ordena medidas cautelares (infracción por errónea interpretación de principios jurídicos).
- La nulidad de la gestión administrativa que sustenta la iniciación del procedimiento coactivo (infracción por indebida de aplicación de reglas de fin).
- La nulidad del procedimiento coactivo por no configurarse las solemnidades sustanciales para su validez o incurrirse en las causales de nulidad establecidas en los arts. 165 y 212 del Código Tributario respectivamente (infracción por falta de aplicación de reglas de acción).

Es necesario considerar que la doctrina relativa a los elementos del acto administrativo, así como del procedimiento administrativo, ha desarrollado un catálogo uniforme de principios imprescindibles para otorgarles validez, legitimidad y eficacia a estas manifestaciones de la voluntad administrativa¹⁶¹. Entonces el ordenamiento jurídico prescribirá el contenido sustancial de los derechos fundamentales que eventualmente se verán sujetos a mandatos de autoridad por medio de actos de la Administración Pública. Así, se le otorga ciertas atribuciones discrecionales para decidir el contenido de las normas que aplica¹⁶², bajo condición de realizar una interpretación adecuada de la Constitución.

En función de estas premisas, la actuación del funcionario ejecutor en el desarrollo del procedimiento coactivo, se encuentra limitada por el contenido fundamental de los derechos reconocidos al administrado, los cuales prescriben reglas y principios que garantizan su efectiva, adecuada y ágil protección¹⁶³. Por este motivo, se estimarán como arbitrarias las manifestaciones de voluntad consistentes en la omisión de un mandato jurídico o la emisión de un mandato arbitrario. En particular, se requiere de parte del funcionario ejecutor un examen de validez del procedimiento que faculta la aplicación de medidas cautelares, en función de criterios sustanciales (interdicción de la arbitrariedad, correcta evaluación de principios y reglas de protección de derechos fundamentales) como de criterios formales (adecuada prosecución del procedimiento de ejecución coactiva, competencia del ejecutor, existencia de una obligación tributaria determinada y líquida producto de una declaración administrativa firme o ejecutoriada).

Podemos concluir de lo anterior que la omisión de un mandato jurídico, esto es la omisión de una “orden o resolución de una autoridad pública que está fundada en una

¹⁶¹ Agustín Gordillo. *Tratado de derecho administrativo: La defensa del usuario y del administrado*, vol. II. Bs. Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2000. Capítulo XI; Francisco López Menudo. “Los principios generales del procedimiento administrativo”, en *Revista de Administración Pública No. 129 sep-dic 1992*. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1992. Págs. 19-37; Benalcázar Guerrón. *El proceso administrativo en el Ecuador*. Páginas 55-74; Dromi. *El acto administrativo*. Págs. 33 y 73; Dromi. *El procedimiento administrativo*. Págs. 59-81; García de Enterría y Fernández. Ob. cit. Págs. 537-603; Rodríguez. Ob. cit. Págs. 95-105; Secaira Durango. Ob. cit. Págs. 179-194.

¹⁶² Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Contencioso Administrativo: Recurso de Casación N° 339-2001, emitido el 31 de mayo del 2002. Publicado en la Gaceta Judicial, Año CIII, Serie XVII, N° 9, página 2966.

¹⁶³ Luigi Ferrajoli. Ob. cit. Págs. 35-40.

ley o en una norma de Derecho”¹⁶⁴, puede ocurrir por la falta de fundamentación del procedimiento coactivo en uno de los actos administrativos comprendidos en el art. 149 del Código Tributario. Por otro lado, la emisión de un mandato arbitrario, esto es una “orden o resolución de autoridad sin sustento legal, [...] que se imparte en base al arbitrio de quien lo emite, abusando de su poder”¹⁶⁵, provoca la emisión de un acto administrativo irregular (como por ejemplo en la inobservancia de las solemnidades sustanciales del procedimiento coactivo)¹⁶⁶. Este acto administrativo, a pesar de su irregularidad, goza *ex lege* de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, aunque su constitucionalidad y legalidad es aparente hasta la respectiva declaratoria jurisdiccional de su antijuridicidad y consecuente nulidad.

3.2 El proceso reparatorio en caso de la arbitraria aplicación de medidas cautelares dentro del procedimiento de ejecución coactiva

Una vez establecidas las premisas respecto a los ámbitos legítimos dentro de los cuales la Administración Tributaria debe desarrollar su gestión administrativa y el deber de reparación del Estado a causa de los daños que sus manifestaciones de voluntad provoquen a los administrados, a continuación explicaremos los criterios necesarios para que el derecho de reparación del administrado sea debidamente tutelado por la arbitraria aplicación de medidas cautelares dentro del procedimiento de ejecución coactiva. Para esto describiremos los supuestos de prejudicialidad que preceden al proceso que determine la efectiva reparación del administrado y los presupuestos¹⁶⁷ que deben concurrir para su configuración.

¹⁶⁴ Araujo Granda. Ob. cit. Pág. 76.

¹⁶⁵ *Ibidem*.

¹⁶⁶ Codificación del Código Tributario: Art. 165.

¹⁶⁷ Fuera de cualquier discusión conceptual existente en la doctrina procesal, asumimos la siguiente postura que entiende a los presupuesto procesales como respuesta a “(...) una estructura eminentemente procesal, formal, [mismos que] atisban tan solo al proceso, con perfecta autonomía, aún desde el punto de vista lógico, con respecto al derecho sustancial debatido.” Beatriz Quintero y Eugenio Prieto. *Teoría General del Proceso*, tomo II. Santa Fe de Bogotá, TEMIS, 1995. Págs. 6 y 7.

3.2.1 Prejudicialidad

El derecho de reparación del administrado es oponible y susceptible de satisfacción a partir de una atribución de responsabilidad por las actuaciones del funcionario ejecutor, la misma que sólo puede surgir de una sentencia ejecutoriada dictada en ejercicio de la jurisdicción contencioso-tributaria¹⁶⁸. Entonces, esta sentencia se fundamentará en los resultados de una sucesión de actos, desde la configuración de la relación tributaria en la fase administrativa hasta la declaración de ilegalidad de las medidas cautelares aplicadas, lo cual comporta un requisito de prejudicialidad para efectos de establecer una condena de reparación por actos de carácter tributario. En virtud de lo anterior, este requisito se lo entenderá en su acepción procesal más amplia, como “*aquello que debe ser decidido previamente o con anterioridad a la sentencia principal, en razón de constituir un hecho o fundamento determinante de ésta.*”¹⁶⁹

Sobre este punto, cabe distinguir la existencia de prejudicialidad tanto de carácter administrativo según se trate de actos administrativos resolutorios emitidos por la Administración Tributaria, como jurisdiccional con la emisión de sentencias en ejercicio de la jurisdicción contencioso-tributaria. Esto se explica por la naturaleza de las funciones que se ejercen, donde el ejercicio de atribuciones administrativas siempre precede al ejercicio de potestades jurisdiccionales. En el primer caso se desarrollan una serie de actos administrativos que vinculan al Estado con el administrado (en calidad de contribuyente, responsable o tercero), ante el nacimiento de una obligación tributaria. Esta relación se desenvuelve en un estado de igualdad en cuanto al ejercicio de derechos y atribución de obligaciones de acuerdo a las reglas y principios establecidos por el ordenamiento jurídico.

Conforme este orden de ideas, para explicar lo anterior, ejemplificaremos el criterio de prejudicialidad con el detalle del *iter procedimental* que precede a la impugnación del

¹⁶⁸ A pesar de la entrada en vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial, donde se establecen los órganos que legítimamente ejercerán la jurisdicción contencioso-tributaria, así como las atribuciones y deberes de las salas de los Contencioso Tributario de corte provincial, esta potestad en la actualidad aún se halla otorgada a los tribunales distritales de lo fiscal como órganos de única o última instancia, y por la sala especializada de lo fiscal de la Corte Suprema de Justicia como tribunal de casación, tal como lo disponía el Art. 218 del Código Tributario, derogado por la disposición derogatoria No. 8.2 del Código Orgánico de la Función Judicial.

¹⁶⁹ Eduardo J. Couture. *Vocabulario Jurídico*. Bs. Aires, Ediciones Depalma, quinta reimpresión, 1993. Pág. 467.

acto administrativo que ordena aplicar medidas cautelares dentro del procedimiento de ejecución coactiva:

- Nacimiento de una obligación económica a cargo del contribuyente o responsable por cumplirse el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo¹⁷⁰ o al establecer su responsabilidad en el incumplimiento de deberes formales¹⁷¹.
- Determinación y liquidación de la cuantía de la obligación. Esta consistirá en un crédito a favor de la Administración Tributaria y, en caso de generarse, sus intereses, multas y recargos accesorios. Además, esta manifestación deberá hallarse contenida en un acto ejecutoriado y firme.
- Ante esta declaración de certeza sobre la existencia de una obligación, en ejercicio de la facultad recaudadora, la Administración Tributaria puede legítimamente requerir su pago al contribuyente o responsable. Así, emitirá un Título de Crédito el cual permitirá notificarle la existencia de la pretensión de cobro de un crédito tributario, intereses y/o recargos accesorios, cuya cuantía, como mencionamos, se halla debidamente determinada y liquidada. De acuerdo a lo establecido en el art. 151 del Código Tributario,

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.

- En virtud del principio de autotutela, la Administración Tributaria podrá exigir por sí misma la satisfacción de sus pretensiones económicas, y en caso de resistencia del administrado, podrá hacerlas ejecutar coactivamente. Por eso, el ejercicio de la acción coactiva se fundamentará necesariamente en un Título de Crédito que ordene el cobro de una obligación que no ha sido satisfecha o de la cual no se han requerido facilidades para su pago. Iniciará este procedimiento con la emisión del Auto de Pago, acto administrativo que ordenará el pago de la deuda o la dimisión de bienes bajo apercibimiento de embargo.

¹⁷⁰ Codificación del Código Tributario: Art. 18.

¹⁷¹ Codificación del Código Tributario: Art. 96.

- Para efectos de aseguramiento del futuro cumplimiento de la obligación, el ejecutor de la coactiva se halla facultado a ordenar la aplicación de medidas cautelares al momento de emitirse el Auto de Pago o posterior a este.

El segundo caso de prejudicialidad se refiere al ejercicio de la jurisdicción contencioso-tributaria¹⁷² previa al requerimiento del administrado de indemnización de daños y perjuicios a causa de la declaratoria de ilegalidad y consiguiente nulidad de la actuación administrativa de la que se deriven responsabilidades civiles. Por lo dicho, la tutela judicial en este supuesto, imprescindiblemente se iniciará con la proposición de la demanda del administrado, mediante la cual impugna la actuación administrativa en ejercicio de las facultades determinadora o recaudadora, y sobre las cuales tan sólo pretende la anulación, restricción y/o modificación de sus efectos.

3.2.2 Presupuestos preprocesales

Los presupuestos preprocesales son condiciones para la constitución de la relación jurídica procesal, los que “*deben existir a fin de que pueda darse un pronunciamiento cualquiera, favorable o desfavorable sobre la pretensión.*”¹⁷³ En relación al presente análisis, el administrado ejerce su derecho de acción para requerir la tutela jurisdiccional efectiva e inmediata a los derechos fundamentales que considera violados y su consecuente reparación, para lo cual interpondrá su demanda ante el tribunal distrital de lo fiscal competente según la circunscripción en la cual se halle domiciliado. Sin embargo, para que se configure válidamente la relación procesal con la calificación de la demanda, el administrado debe verificar la concurrencia de los siguientes elementos:

- De acuerdo al tipo de infracción cometida en el ejercicio de la acción coactiva en general, o en la aplicación de medidas cautelares de forma particular, los efectos lesivos que provoquen se dirigen al coactivado, el cual puede tener la calidad de

¹⁷² Codificación del Código Tributario: Art. 217.- “*La jurisdicción contencioso-tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.*” (Subrayado fuera del texto original)

¹⁷³ Quintero-Prieto. Ob. cit. Pág. 2.

contribuyente, responsable tributario o tercero titular de un derecho violado. Esto ocurre porque los efectos directos de este acto administrativo se dirigen a uno o varios individuos que presuntamente son los que deben responder por la obligación tributaria que se ejecuta coactivamente. Para esto, será el coactivado el que debe expresar la calidad por la cual comparece, fijando así los elementos a partir de los cuales se legitimará su personería en la causa.

- Es imprescindible que se identifique el acto administrativo que se impugna, en este caso, la mención del Auto de Pago o del acto posterior, que ordene la aplicación de medidas cautelares respecto al coactivado. Debe precisarse el *iter procedimental* que se acusa de ilegal por la omisión de un mandato jurídico o por la emisión de un mandato arbitrario, el tipo de medida cautelar aplicada y los efectos lesivos que se han provocado de forma cierta sobre los derechos fundamentales del coactivado.
- El coactivado perjudicado debe poder fundamentar conforme el ordenamiento jurídico, que la actuación del funcionario ejecutor es arbitraria por la no aplicación de reglas de acción, por la indebida aplicación de reglas de fin o por la errónea interpretación de principios jurídicos en la aplicación efectiva de las medidas cautelares. Con el propósito de explicar estas tres hipótesis, las ejemplificaremos a continuación:
 - La no aplicación de reglas de acción puede originarse por la iniciación de la coactiva tras la suspensión que opera una vez presentado el reclamo del Título de Crédito (Código Tributario art. 151) o por la presentación de una demanda contencioso-tributaria (Código Tributario art. 247); por la irregular configuración de las solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución (Código Tributario art. 165) en los casos de incorrecta identificación del coactivado al notificarse el Título de Crédito¹⁷⁴, incorrecta citación del Auto de Pago al coactivado¹⁷⁵ o ante la falta de fundamentación del Auto de Pago en un Título de Crédito válido¹⁷⁶.

¹⁷⁴ Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal: Recurso de casación No 3, sentencia emitida el 30 de mayo de 2002, publicado en el R.O. 635: 7-ago-2002; Recurso de casación No 95, sentencia emitida el 13 de octubre de 2003, publicado en el R.O. 252: 15-ene-2003.

¹⁷⁵ Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal, Recurso de casación No 115: Sentencia emitida el 28 de octubre de 2002. Publicado en el R.O. 14: 4-feb-2003.

¹⁷⁶ Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal, Recurso de casación No 51: Sentencia emitida el 19 de octubre de 2006. Publicado en el R.O. 123: 10-jul-2007.

- La indebida aplicación de reglas de fin puede originarse ante la ejecución de medidas cautelares sobre bienes no embargables, al procederse con la retención de fondos en instituciones bancarias por un monto mayor al que asciende efectivamente la obligación tributaria insoluta, al no revocar la orden de aplicación de medidas cautelares ante la comprobación a través de actos, entre otros casos.
- La errónea interpretación de principios jurídicos puede surgir por exceso de poder cuando el funcionario ejecutor no motive los actos que emita o lo haga deficientemente, por la falta de oportunidad y racionalidad en el desenvolvimiento de las atribuciones otorgadas para el ejercicio de la acción coactiva o por la inobservancia de los principios que justifican la regulación procesal envuelta en el ejercicio de la facultad recaudadora.

Aunque la aplicación de medidas cautelares dentro del procedimiento de ejecución coactiva se regula a partir de una prescripción jurídica que restringe el ejercicio de derechos fundamentales, en este tipo de proceso donde se discute una pretensión reparatoria, el administrado presuntamente víctima del daño debe comprobar que dichas cautelas son ilegítimas, inválidas, irracionales o inoportunas. Finalmente, su conducta no debe constituir el antecedente inmediato del perjuicio, dado que su culpa, en principio, eximiría de responsabilidad al ejecutor. Este supuesto sucedería por la inadecuada proposición formal de reclamaciones, impugnaciones y acciones conforme el ordenamiento jurídico determina para el ejercicio legítimo del derecho de petición. Por consiguiente, será imprescindible para el administrado acusar la ilegalidad de las medidas cautelares efectivamente aplicadas, probar que estas le han provocado un perjuicio y que la declaratoria de ilegalidad sea expresamente determinada mediante sentencia ejecutoriada.

- La competencia del órgano jurisdiccional debe ser fijada:
 - En razón de la materia, por el carácter tributario de las relaciones administrativas que han provocado el presunto daño, las que se desarrollaron en ejercicio de potestades, atribuciones y facultades de la Administración Tributaria.
 - En razón del territorio, será competente el tribunal distrital de la circunscripción donde se halle domiciliado el administrado.

- En razón de las personas, por la calidad de administrado, esto es como contribuyente, responsable tributario o tercero titular de un derecho violado tras la determinación, liquidación y ejecución de una obligación tributaria.

3.2.3 Presupuestos del trámite

El tribunal distrital de lo fiscal ante el cual se interpuso la demanda contenciosa-tributaria que contiene la pretensión de reparación del administrado, la calificará considerando el cumplimiento de sus aspectos formales¹⁷⁷ y citará¹⁷⁸ al demandado¹⁷⁹ para que la conteste¹⁸⁰ conforme lo prescribe el Código Tributario. Para el efecto, a continuación se revisarán los elementos esenciales que el juzgador debe verificar para la válida constitución de la relación procesal y que le permitirán proceder con su tramitación:

- Determinación de su competencia: La sala del tribunal distrital de lo fiscal a la que se sortee el conocimiento de la causa fijará su competencia en virtud de la Constitución, el Código Orgánico de la Función Judicial¹⁸¹ y el Código Tributario¹⁸², marco regulatorio que fija los parámetros de legitimación del actor y la consiguiente validez del trámite. Entonces, la identificación de la naturaleza tributaria del acto administrativo impugnado y el detalle de los efectos que se consideran afectaron al actor lo legitiman en la causa. En cambio, la confirmación del domicilio del actor y la calidad por la cual comparece lo legitiman en el proceso.
- Determinación del trámite: La demanda expresamente debe determinar el trámite a seguirse con fundamento en las acciones de impugnación, acciones directas y otros

¹⁷⁷ Codificación del Código Tributario: Arts. 229 al 236.

¹⁷⁸ Codificación del Código Tributario: Arts. 236 al 242.

¹⁷⁹ Codificación del Código Tributario: Art.227, inciso segundo.

¹⁸⁰ Codificación del Código Tributario: Arts. 243 al 246.

¹⁸¹ Código Orgánico de la Función Judicial: Art. 219, numeral 1.- *“Conocer y resolver las controversias que surgen entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros por actos que determinen las actuaciones tributarias o que establezcan responsabilidades de las mismas o por las consecuencias que se deriven de las relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de las leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.” (Subrayado fuera del texto original)*

¹⁸² Codificación del Código Tributario: Arts. 164, 220, 221 y 222; Código Orgánico de la Función Judicial: Art. 219.

asuntos de competencia del tribunal¹⁸³. En este punto, el juzgador deberá distinguir si el trámite a seguirse es el correspondiente en virtud de los fundamentos de hecho y de derecho expuestos por el actor, por lo cual, deberá establecer si la pretensión de reparación se la plantea:

- Como subsidiaria a otras en las que se pretende principalmente la anulación, restricción y/o modificación de efectos del acto administrativo de determinación de obligaciones tributarias que se impugna;
- Como única pretensión a causa de la previa declaratoria de ilegalidad y consiguiente nulidad absoluta de un acto administrativo impugnado¹⁸⁴, en la cual se persigue la condena contra la Administración Tributaria por los resultados de su gestión o por la conducta de sus funcionarios ante la comprobación de responsabilidades civiles, penales o administrativas.

La determinación del trámite también tiene relevancia para efectos de verificar la oportunidad del ejercicio del derecho de acción. Según lo mencionado sobre los modos en que puede plantearse la pretensión reparatoria del administrado, los plazos para la válida interposición de la demanda serán más o menos extensos según el fundamento de la competencia del tribunal.

Por consiguiente, podrá plantearse contra “*resoluciones de única o última instancia [...] dentro de veinte días contados desde el siguiente al de su notificación, o de cuarenta días, si residieren en el exterior*”¹⁸⁵ en los siguientes casos:

- Cuando se acuse la ilicitud de las actuaciones del funcionario ejecutor por negligencia, impericia y/o inobservancia de los mandatos y prohibiciones jurídicos que rigen la aplicación de medidas cautelares, con fundamento en el art. 164 del Código Tributario. Ejemplificando lo anterior, ocurrirá cuando el ejecutor no da a conocer al coactivado la aplicación de medidas cautelares, ya sea al momento de la citación del auto de pago mediante la expresa mención de aquellas que se ejecutarán, o posteriormente notificando las que se han ejecutado efectivamente; por la falta de racionalidad en los fundamentos cualitativos y cuantitativos a partir de los que se motivará la elección de un tipo de medida cautelar en

¹⁸³ *Ibidem*.

¹⁸⁴ Cfr. ut supra 3.2.1 (Supuestos de prejudicialidad)

¹⁸⁵ Código Tributario: Art. 229, inciso primero.

particular; o por la inobservancia de mandatos normativos y jurisdiccionales que ordenan la suspensión del procedimiento de ejecución iniciado o la abstención de iniciarlo por los mismos antecedentes de hecho.

- Cuando se acuse la ilicitud de las medidas cautelares aplicadas como única pretensión por parte del titular de un derecho violado, en calidad de tercerista excluyente de dominio, con fundamento en el art. 222, numeral 3 del Código Tributario.
- Cuando se acuse la antijuridicidad de reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general que regulen el ejercicio de la acción coactiva por haber lesionado derechos subjetivos del coactivado, con fundamento en el art. 220, numeral 1 del Código Tributario.

En caso de proponerse excepciones a la coactiva¹⁸⁶ con fundamento en el art. 222, numeral 1 del Código Tributario, el plazo también será “*de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago*”¹⁸⁷ para todos los casos, sea que el coactivado resida o no en el Ecuador.

También podrá plantearse hasta antes de “*efectuada la consignación total por el postor declarado preferente en el remate o subasta, o de satisfecho el precio en el caso de venta directa*”, cuando se acuse los resultados antijurídicos de la gestión administrativa desarrollada en ejercicio de la acción coactiva por violación de los principios y reglas del debido proceso, con fundamento en el art. 221, numeral 3 del Código Tributario.

Por último, en el supuesto de accionarse con fundamento en la previa declaratoria de ilegalidad y consiguiente nulidad del procedimiento coactivo, en virtud de la competencia del tribunal para “*conocer y resolver las controversias [...] por actos que determinen las actuaciones tributarias o que establezcan responsabilidades de las mismas*”¹⁸⁸, el plazo para plantearlas será de cuatro años conforme lo establece el Código Civil. Se justifica esta aseveración en la interpretación analógica de las regulaciones civiles en cuanto normativa supletoria conforme el art. 13 del Código

¹⁸⁶ Codificación del Código Tributario: Art. 212.

¹⁸⁷ Codificación del Código Tributario: Art. 214, inciso primero.

¹⁸⁸ Código Orgánico de la Función Judicial: Art. 219, numeral 1.

Tributario. El art. 2235 del Código Civil establece la prescripción extintiva del derecho de reparación por imputaciones civiles extracontractuales, para “*Las acciones [que se conceden ante actos cuasidelictuales o delictuales] por daño o dolo [respectivamente] prescriben en cuatro años, contados desde la perpetración del acto*”. Por lo tanto, este plazo se contará desde la fecha de emisión del acto administrativo que ordena la aplicación de medidas cautelares o desde la fecha en que se consuman actos antijurídicos en ejercicio de la acción coactiva violándose los principios y reglas del debido proceso.

- Obligación de afianzar para accionar: Conocido este requisito como ‘*solve et repete*’, se constituye como la principal condición *de admisibilidad para el estudio de fondo de la pretensión*¹⁸⁹. Así, el Código Tributario dispone que se procederá con el afianzamiento por,

Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas (...)¹⁹⁰ **(Subrayado fuera del texto original)**

Además, en cuanto presupuesto de admisibilidad de la acción, “*el Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado*”¹⁹¹. Supone por lo tanto un requisito formal previo a la calificación de la demanda y vinculado al derecho sustancial del que se considera asistido el actor. Sin embargo, los casos en que este debe o no cumplirlo dependen de la relación material que mantiene con la Administración Tributaria.

Por lo anotado, deberá cumplirse siempre que la pretensión reparatoria se plantee como subsidiaria a la impugnación de un acto administrativo emitido en ejercicio de la facultad determinadora o recaudadora de obligaciones tributarias. En cambio, no podrá exigirse cuando se plantee como única pretensión en el supuesto de prejudicialidad dado que ya se ha cumplido con el afianzamiento en el proceso judicial que le sirve de antecedente, o dentro de una acción de impugnación con

¹⁸⁹ Quintero y Prieto. Ob. cit. Pág. 5.

¹⁹⁰ Ley reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador: Art. 7 (art. innumerado agregado a continuación del art. 233 de la Codificación del Código Tributario).

¹⁹¹ *Ibidem*.

fundamento en el art. 220, numeral 1 del Código Tributario¹⁹² porque con esta se pretende la atribución de una responsabilidad derivada del ejercicio de la facultad reglamentaria de la Administración Tributaria¹⁹³ que ha provocado lesión a derechos subjetivos del administrado.

- Citación al demandado: Una vez calificada la demanda, se la citará al demandado, esto es,

(...) la autoridad del órgano administrativo del que emanó el acto o resolución que se impugna; el director o jefe de la oficina u órgano emisor del título de crédito, cuando se demande su nulidad o la prescripción de la obligación tributaria, o se proponga excepciones al procedimiento coactivo; y, el funcionario recaudador o el ejecutor, cuando se demande el pago por consignación o la nulidad del procedimiento de ejecución.¹⁹⁴

Citados los funcionarios demandados, dentro del término de quince días deberán contestar la demanda, plateando los fundamentos de hecho y de derecho de sus excepciones, para lo cual acompañarán “*copia certificada de la resolución o acto impugnado de que se trate y de los documentos que sirvieron de antecedentes, si fuere del caso.*”¹⁹⁵ En el caso específico del trámite de excepciones a la coactiva, el ejecutor en el término de cinco días deberá remitir al tribunal “*copia del proceso coactivo, de los documentos anexos y de las excepciones con sus observaciones.*”¹⁹⁶

Con la contestación de la Administración Tributaria se trabará la Litis, delimitándose el campo de conocimiento sobre el cual el juzgador válidamente resolverá la causa sometida a su jurisdicción. Entonces, la discusión procesal de ahora en adelante se circunscribirá a la fundamentación que realizan las partes sobre los problemas jurídicos sometidos a litigio. Por esto, es obligación de las mismas la proposición de pretensiones o la oposición de excepciones dentro de los términos establecidos en el párrafo anterior.

- Etapa probatoria: Una vez determinado el trámite que se dará a la causa, para que la pretensión resarcitoria del actor sea resuelta favorablemente, este deberá probar la existencia de un daño provocado por los resultados antijurídicos de la gestión de la

¹⁹² Codificación del Código Tributario: Art. 220, numeral 1.- “*De las que formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes.*”

¹⁹³ Cfr. ut supra 3.1.1 (Responsabilidad derivada de actos normativos)

¹⁹⁴ Codificación del Código Tributario: Art. 227, inciso tercero.

¹⁹⁵ Codificación del Código Tributario: Arts. 245 y 246.

¹⁹⁶ Codificación del Código Tributario: Art. 279.

Administración Tributaria ante la violación de las reglas y principios del debido proceso o por la actividad ilícita de sus funcionarios u empleados dotados de autoridad pública en la aplicación de medidas cautelares.

En cuanto al *onus probandi* en el trámite contencioso-tributario, el Código Tributario prescribe:

Art. 258.- Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria. **(Subrayado fuera del texto original)**

Art. 259.- Se presumen válidos los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación administrativa o en la contenciosa ante el tribunal, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria.

Respecto de los impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.

Resulta de esto que la carga de la prueba puede recaer tanto en el actor como en el demandado, según el tipo de acusación que el actor realice, lo cual debe ser analizado por el tribunal distrital de lo fiscal. En este sentido:

- Ante la acusación de un resultado antijurídico se buscará la atribución de una responsabilidad objetiva, donde al actor le corresponde probar tan solo la existencia de un acto administrativo emitido por el demandado que omite un mandato jurídico y cuyos efectos han provocado un daño cierto, real, efectivo de sus derechos.
- Ante la acusación de una conducta ilícita del funcionario ejecutor se buscará la imputación de una responsabilidad subjetiva, en la cual debe mediar delito o cuasidelito y no solo eso, sino que es indispensable que entre el dolo o la culpa por una parte y el daño por la otra, haya una relación de causalidad, es decir que sea efecto o consecuencia de ese dolo o culpa. Para el efecto, el actor deberá probar la existencia de un acto administrativo, el cual fue emitido arbitrariamente por el demandado al impartirlo ilícitamente sin una válida motivación o sin sustento jurídico, y cuyos efectos han provocado un daño cierto, real, efectivo de sus derechos.

3.2.4 Presupuestos de la sentencia

En el apartado 2.3 de este trabajo, al describir los elementos que deben configurarse para que la pretensión de reparación del administrado sea concedida, explicamos que el órgano jurisdiccional competente deberá observar el cumplimiento ciertos principios que validan la resolución a emitirse. Para el efecto, describimos los principios contenidos en el art. 273, inciso segundo del Código Tributario, mismos que imprescindiblemente deben hallarse presentes en la sentencia que resuelva la reparación por arbitraria aplicación de medidas cautelares en ejercicio de la coactiva tributaria.

En virtud de lo anterior, resaltamos que la motivación se constituye en la principal condición de validez de este acto procesal, el cual integra los demás principios involucrados en el proceso. Para el efecto, debe considerarse que dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano existe una variedad de definiciones del concepto jurídico *motivación*¹⁹⁷, las cuales, a pesar de los enfoques y/o distinciones analíticas, así como su ámbito de aplicación jerárquico, en términos generales imponen al Estado la obligación de fundamentar su accionar y justificar la legitimidad de sus decisiones.

Considerando que el tribunal distrital de lo fiscal juzgará la motivación de los actos administrativos emitidos por el funcionario ejecutor, y a su vez, deberá motivar la decisión que adopte respecto a la actuación administrativa sometida a su conocimiento, explicaremos este principio en una doble dimensión, tanto como objeto de valoración judicial, así como elemento sustancial del contenido de la sentencia.

Resulta de lo anterior que el tribunal debe justificar por qué acepta o desecha la pretensión de reparación tras la valoración del material probatorio aportado por las partes y de las presunciones que se deriven de las actuaciones del funcionario ejecutor. Para el efecto, el art. 270 del Código Tributario establece que,

A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.

¹⁹⁷ Entre las más relevantes se destacan: Constitución de la República del Ecuador-2008: Art. 76, numeral 7, literal I); Ley de Modernización del Estado: Art. 31; Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva: Arts. 122, 156 numerales 3 y 5, 203 numeral 1; Reglamento para el control de la discrecionalidad en los actos de la Administración Pública: Art. 4.

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. (Subrayado fuera del texto original)

Entonces, las conclusiones que permitan decidir favorablemente la pretensión del actor se sustentarán según el tipo de infracción sea cometida en el ejercicio de la acción coactiva en general, o en la aplicación de medidas cautelares de forma particular. Para el efecto, debe precisarse que el *iter procedimental* acusado de ilegal ha omitido un mandato jurídico (por ejemplo ante la nulidad de la gestión administrativa que sustente la iniciación de la coactiva) o fue desarrollado con la emisión de un mandato arbitrario (por ejemplo ante la falta de racionalidad en los fundamentos cualitativos y cuantitativos en la emisión del acto administrativo que ordena medidas cautelares), comprobándose que la medida cautelar aplicada es ilegítima, inválida, irracional o inoportuna, la misma que ha provocado de forma cierta la lesión sobre los derechos fundamentales del administrado.

Este principio de motivación en cuanto elemento sustancial del contenido de la sentencia, exige al tribunal sustentarla coherentemente en la correlación de las circunstancias fácticas y las condiciones jurídicas que justifican la aplicación y ejecución concreta de la norma objetiva en una controversia de carácter tributario. Por esto, la motivación procurará demostrar la veracidad y realidad de las pretensiones planteadas y probadas por el administrado contra actos de la Administración Tributaria. Entonces, conforme los argumentos de los que se sirvieron las partes en la demanda y contestación, se atribuirá la responsabilidad extracontractual del Estado por la actuación arbitraria del funcionario ejecutor por la no aplicación de reglas de acción, por la indebida aplicación de reglas de fin o por la errónea interpretación de principios jurídicos en la aplicación efectiva de las medidas cautelares.

Para concluir, mencionaremos que el tribunal en su resolución deberá tratar todos aquellos incidentes que se hayan provocado durante la tramitación del proceso contencioso-tributario, y considerar como criterios de imputación lo resuelto respecto a aquellos incidentes que exigen un previo pronunciamiento del tribunal, como por ejemplo en los casos de iniciación de la acción coactiva tras la suspensión que opera tras

el reclamo del Título de Crédito o al presentarse una demanda contencioso-tributaria respecto al procedimiento coactivo¹⁹⁸.

En este mismo sentido, deberá examinar “*los vicios de nulidad de los que adolezca la resolución o el procedimiento impugnado*”¹⁹⁹, como por ejemplo por la irregular configuración de las solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución en los casos de incorrecta identificación del coactivado al notificarse el Título de Crédito, incorrecta citación del Auto de Pago al coactivado o ante la falta de fundamentación del Auto de Pago en un Título de Crédito válido. Así, el tribunal deberá declarar la nulidad de las actuaciones administrativas “*siempre que los vicios que la motiven hayan impedido la clara determinación del derecho o hubieren influido en la decisión del asunto. En caso contrario, entrará a resolver la causa sobre lo principal.*”²⁰⁰ Tras este examen, se resolverá sobre los argumentos expuesto en el proceso y sobre los que se trabó la Litis, debiendo además realizarse un control de legalidad de la fase administrativa ante la ejecución de medidas cautelares sobre bienes no embargables, al procederse con la retención de fondos en instituciones bancarias por un monto mayor al que asciende efectivamente la obligación tributaria insoluta, cuando el funcionario ejecutor no motive los actos que emita o lo haga deficientemente, por la falta de oportunidad y racionalidad en el desenvolvimiento de las atribuciones otorgadas para el ejercicio de la acción coactiva o por la inobservancia de los principios jurídicos que justifican la regulación procesal envuelta en el ejercicio de la facultad recaudadora, entre otros casos, para lo cual se analizarán “*los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos*”²⁰¹.

¹⁹⁸ Codificación del Código Tributario: Art. 271.- RESOLUCIÓN DE INCIDENTES.- (inc. 1) “*No serán materia de previo o especial pronunciamiento, sino que deberán ser resueltos en sentencia, todos los incidentes que se provocaren en el trámite de la causa.* (inc. 2) *Exceptúense de lo preceptuado en el inciso anterior, los incidentes relativos al afianzamiento de las obligaciones tributarias y suspensión del procedimiento coactivo, así como los de abandono y desistimiento.* (inc. 3) *La apelación de los decretos de sustanciación, sólo se concederá de aquellos que causen gravamen irreparable y no surtirá efecto suspensivo.*”

¹⁹⁹ Codificación del Código Tributario: Art. 272, inciso primero.

²⁰⁰ *Ibidem.*

²⁰¹ Codificación del Código Tributario: Art. 273, inciso segundo.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES

4.1 La acción coactiva otorgada a las Administraciones Tributarias ecuatorianas es de naturaleza exclusivamente administrativa. Implica el ejercicio de la denominada gestión tributaria, misma que no puede confundirse con manifestaciones jurisdiccionales ejecutadas para la satisfacción de obligaciones tributarias pendientes de pago.

4.2 La acción coactiva en materia tributaria se somete a un régimen regulatorio especial contenido en la Codificación del Código Orgánico Tributario. Esta normativa controla la gestión administrativa que desarrollan las Administraciones Tributarias para autotutelar sus intereses económicos en procura de la adecuada recaudación de ingresos tributarios y exige la aplicación de procedimientos, eficaces y coherentes, que verifiquen la absoluta garantía de derechos fundamentales de los particulares.

4.3 La autotutela administrativa en el caso de la acción coactiva, involucra una prerrogativa otorgada a favor de las administraciones tributarias para que estas puedan, por sí mismas y sin requerir la intervención de los órganos de la Función Judicial, establecer situaciones jurídicas predeterminadas por el ordenamiento jurídico respecto a los administrados.

4.4 La prerrogativa de autotutela administrativa, tal como se halla configurada por el ordenamiento jurídico, no puede confundirse con el ejercicio de una potestad, esto es, el poder de imperio exclusivo del Estado por el cual deben subordinarse directa e inmediatamente los administrados bajo un régimen jurídico específico, so pena de sanción.

4,5 El procedimiento de ejecución coactiva es una modalidad a través de la cual se materializa la facultad recaudadora, que al comprender un tránsito procedimental del ejercicio de la gestión tributaria, se desenvuelve en la relación tributaria a partir del otorgamiento de atribuciones y facultades que el ordenamiento jurídico reconoce a las dos partes, Administración Tributaria y administrado, mediante herramientas jurídicas con las cuales procurarán prevalezcan sus pretensiones en particular.

4.6 En razón de la naturaleza administrativa de la acción coactiva, el funcionario ejecutor en el desarrollo del procedimiento de ejecución exclusivamente emite actos

administrativos que ordenen la aplicación de medidas cautelares contra el coactivado, garantizando sus derechos y el cumplimiento del ordenamiento jurídico.

4.7 Las medidas cautelares que cabe adoptarse se constituyen en herramientas procesales preventivas a favor de la Administración Tributaria para la futura ejecución de obligaciones de carácter *ex lege*. No obstante, por sus efectos restrictivos a derechos fundamentales, su aplicación efectiva debe observar particularmente los principios y reglas del debido proceso, caso contrario sus actuaciones pueden ser acusadas de arbitrariedad por ser ilegítimas, inválidas, inoportunas y/o irracionales.

4.8 En caso de provocarse la lesión a derechos fundamentales del coactivado por la arbitraria aplicación de medidas cautelares, el ordenamiento jurídico reconoce la responsabilidad objetiva y directa del Estado por los efectos antijurídicos derivados de la violación a sus derechos, conforme lo prescribe el art. 11, numeral 9 de la Constitución de la República del Ecuador-2008.

4.9 Para el efecto, será necesario que el coactivado acuse los resultados antijurídicos de la gestión recaudadora desarrollada por la Administración Pública o de la actuación ilícita del funcionario ejecutor en su ordenación. Entonces, se pretenderá la condena contra el Estado por su responsabilidad objetiva al omitirse un mandato jurídico en el ejercicio de la acción coactiva o por la ilicitud de las actuaciones administrativas ante un acto administrativo emitido arbitrariamente al impartirlo ilegalmente sin una válida motivación o sin sustento jurídico para el efecto.

4.10 La pretensión reparatoria del coactivado ante la arbitraria actuación del funcionario ejecutor en el procedimiento coactivo en general y por la aplicación de medidas cautelares de forma particular, debe ser expresamente planteada ante la jurisdicción contencioso-tributaria ejercida por los tribunales distritales de lo fiscal.

4.11 La competencia de los tribunales distritales de lo fiscal se determina en razón de la materia por el carácter tributario de las relaciones administrativas que han provocado el presunto daño, las que se desarrollaron en ejercicio de potestades, atribuciones y facultades de la Administración Tributaria.

4.12 El administrado puede plantear su pretensión reparatoria subsidiariamente a otras en las que se aspira principalmente la anulación, restricción y/o modificación de

efectos lesivos de un acto administrativo de determinación o ejecución de obligaciones tributarias; o como única pretensión a causa de la previa declaratoria de ilegalidad y consiguiente nulidad absoluta de un acto administrativo impugnado, en la cual se persigue la condena contra la Administración Tributaria por los resultados de su gestión o por las actuaciones de sus funcionarios ante la comprobación de responsabilidades civiles, penales o administrativas.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA DE AUTORES

- Araujo Granda, María. *El derecho como ciencia*. Quito, Centro de Estudios y Publicaciones, 2010.
- Atienza, Manuel - Ruiz Manero, Juan. *Ilícitos atípicos*. Madrid, Editorial Trotta S.A., segunda edición, 2006.
- Bachof, Otto. *¿Normas constitucionales inconstitucionales?*, traducción de Leonardo Álvarez Álvarez. Lima, Palestra Editores, 2010.
- Becerra Saavedra, Ramiro. *La responsabilidad extracontractual de la Administración Pública*. Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, primera reimpresión, 2003.
- Benalcázar Guerrón, Juan Carlos. *Derecho procesal administrativo ecuatoriano*. Quito, Fondo Editorial Andrade & Asociados, 2007.
 - *El Acto Administrativo en materia tributaria*. Quito, Ediciones Legales, 2005.
- Blasco Esteve, Avelino. *La responsabilidad patrimonial de la administración en el derecho español*. México D.F., Instituto Nacional de Administración Pública, primera edición, 1998.
- Bustamante Alsina, Jorge. *Teoría general de la responsabilidad civil*. Bs. Aires, Editorial Abeledo-Perrot, novena edición ampliada y actualizada, 1997.
- Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo V. Bs. Aires, Editorial Heliasta, vigésima cuarta edición, 1996.
- Cabrera Acosta, Humberto. *Teoría general del proceso y de la prueba*. Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, quinta edición, 1994.
- Couture, Eduardo J. *Vocabulario Jurídico*. Bs. Aires, Ediciones Depalma, quinta reimpresión, 1993.
- Dromi, Roberto. *El procedimiento administrativo*. Bs. Aires, Ediciones Ciudad Argentina, tercera edición, 1997.
 - *El acto administrativo*. Bs. Aires, Ediciones Ciudad Argentina, tercera edición, 1997.
- Fábrega P., Jorge. *Medidas Cautelares*. Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Ltda., 1998.
- Ferrajoli, Luigi. *Los fundamentos de los derechos fundamentales*. Madrid, Editorial Trotta, cuarta edición, 2009.

- Ferrajoli, Luigi – Atienza, Manuel. *Jurisdicción y argumentación en el Estado Constitucional de Derecho*. México D.F., UNAM, 2005.
- Gamarra, Jorge Luis – Gamarra, Jorge. *La responsabilidad extracontractual*. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2007.
- García de Enterría, Eduardo – Fernández, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid, Civitas, 2004.
- Gordillo, Agustín. *Tratado de derecho administrativo: La defensa del usuario y del administrado*, vol. II. Bs. Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2000. Capítulo XI
- Guerrero Celi, Francisco. *La acción coactiva de la Contraloría General del Estado*. Quito, CGE, 2003.
- Larrea Holguín, Juan. *Manual elemental de derecho civil del Ecuador*, vol. I. Quito, CEP, quinta edición, 1998.
- Medina Alcoz, Luis. *La responsabilidad patrimonial por acto administrativo*. Navarra, Thomson-Civitas, primera edición, 2005.
- Oyarte Martínez, Rafael. *Curso de Derecho Constitucional: La Función Legislativa*, tomo II. Quito, Fondo Editorial Andrade & Asociados, 2005.
- Patiño, Rodrigo. *Sistema Tributario Ecuatoriano*, tomo I. Cuenca, Colegio de Abogados del Azuay y Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, 2003.
- Peirano Facio, Jorge. *Responsabilidad extracontractual*. Bogotá, Editorial Temis S.A., reimpresión de la segunda edición, 2004.
- Quintero, Beatriz – Prieto, Eugenio. *Teoría General del Proceso*, tomo II. Santa Fe de Bogotá, TEMIS, 1995.
- Rivas, Adolfo A. *Medidas Cautelares*. Bs. Aires, Lexis Nexis Argentina S.A., primera edición, 2007.
- Rodríguez, María José. *El acto administrativo tributario*. Bs. Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- Salgado Pesantes, Hernán. *Lecciones de Derecho Constitucional*. Quito, Ediciones Legales S.A., cuarta edición, 2004.
- Secaira Durango, Patricio. *Breve curso de derecho administrativo*. Quito, Editorial Universitaria, 2004.
- Valdez Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá. Editorial Temis S.A., tercera edición. 2001.
- Villareal C., Roberto *Medidas cautelares: Garantías constitucionales en el Ecuador*. Quito, Editora Jurídica Cevallos, 2010.

- Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, traducción de Marina Gascón. Madrid, Editorial Trotta, novena edición, 2009.

REVISTAS Y OBRAS COLECTIVAS

- Enteiche Rosales, Nicolás: “El fundamento de la Responsabilidad Extracontractual del Estado Administrador en Chile: revisión de la evolución jurisprudencial (1999-2010)”, en *Revista Actualidad Jurídica No. 23*. Santiago, Universidad del Desarrollo, año XII, enero-2011.
- Fábregas del Pilar y Díaz de Cevallos, José María. “Nociones de carácter general sobre el control de la actividad fiscal del Estado”, en *Revista española de control externo No 20*. Madrid, Tribunal de Cuentas de España, vol. 7, 2005.
- Grau, Armando Emilio: “Razonabilidad en el procedimiento administrativo argentino”, en *Doctrinas esenciales: Derecho Tributario*, compilado por Susana Camila Navarrine, tomo I. Bs. Aires, Revista Jurídica Argentina LA LEY, primera edición, 2010.
- López Menudo, Francisco. “Los principios generales del procedimiento administrativo”, en *Revista de Administración Pública No. 129 sep-dic 1992*. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1992.
- Mejía Salazar, Álvaro: “Contenido y alcance de las presunciones del acto administrativo”, en *Revista Ruptura No. 51*. Quito, AED-PUCE, 2007.
- Mogrovejo Jaramillo, Diego. “La responsabilidad estatal en la Constitución del Ecuador de 2008”, en *Revista de Derecho FORO No. 12*. Quito, UASB-Ecuador / CEN, II semestre 2009.
- Muniz Dos Santos, Saulo de Tarso. “Estudio comparado sobre recuperación de la deuda tributaria en América Latina”, en *La recuperación de la deuda tributaria en América Latina. Estudio Comparado*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009.
- Murillo Morales, Jaime. “La teoría objetiva en la responsabilidad patrimonial del Estado”, en *Revista del Instituto de la Judicatura Federal No. 28*. México D.F., Instituto de la Judicatura Federal, 2009.
- Neira Orellana, Edgar: “Sobre la suspensión de efectos de los actos administrativos y la tutela cautelar en el contencioso administrativo”, en *Revista Ruptura No. 50*. Quito, AED-PUCE, año 2006.
- Simesen de Bielke Sergio A. - Simesen de Bielke, Karina V.: “Medidas cautelares y protección de la renta pública: equilibrio razonable entre ambas”, en *Doctrinas esenciales: Derecho Tributario*, compilado por Susana Camila Navarrine, tomo III. Bs. Aires, primera edición, Revista Jurídica Argentina LA LEY, 2010.
- Solís, Menalco: “Consideraciones generales sobre las potestades de la administración tributaria”, en *Primeras Jornadas Ecuatorianas de Derecho*

Tributario: Estudios. Quito, Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1978.

- Valdez Costa, Ramón: “*El principio de igualdad de las partes, la relación jurídico tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal*”, en *Doctrinas esenciales: Derecho Tributario*, compilado por Susana Camila Navarrine, tomo I. Bs. Aires, Revista Jurídica Argentina LA LEY, primera edición, 2010.

TRABAJOS DE INVESTIGACIÓN ACADÉMICA

- Irisarri Boada, Catalina. *El daño antijurídico y la responsabilidad extracontractual del estado colombiano*. Bogotá, Tesis para la obtención del Título de Abogado por la Pontificia Universidad Javeriana, 20008.
- Pazmiño Ballesteros, Marcelo. *La reversión de la carga del onus probandi en la responsabilidad civil extracontractual*. Quito, Tesis para la obtención de la Maestría en Derecho Procesal-UASB, 2009.
- Reaño Robles, Johanna. *Reflexiones sobre la determinación de la responsabilidad civil dentro del procedimiento de cobranza coactiva*. Lima, Tesis (proyecto) para la obtención de la Maestría en Derecho por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, disponible en Internet: <http://proiure.org.pe/articulos/JRR1.pdf> (Acceso: 7-mayo-2012)
- Salazar González, Vladimir. *Jurisprudencia constitucional tributaria en el Ecuador*. Quito, Tesis para la obtención de la Maestría en Derecho Tributario-UASB, 2008.

NORMATIVA

- Constitución Política de la República del Ecuador (R.O. 1: 11-ago-1998).
 - Constitución de la República del Ecuador (R.O. 449: 20-oct-2008).
 - Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (R.O.-2° S. 52: 22-oct-2009).
- *
- Código Tributario, Decreto Supremo 1016-A (R.O.-S. 958: 23-dic- 1975).
 - Codificación del Código Tributario (R.O.-S. 38: 14-jun-2005).
 - Ley reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador (R.O.-3° S. 242: 29-dic- 2007).
 - Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (R.O.-S. 303: 19-oct-2010).
- *
- Ley Orgánica de la Función Judicial (R.O. 636: 11-sep-1974).
 - Código Orgánico de la Función Judicial (R.O.-S. 544: 9-mar-2009).

*

- Codificación del Código Civil (R.O.-S. 46: 24-jun-2005).
- Código de Enjuiciamientos en Materia Civil (Registro Auténtico, publicado el 19-oct-1907).
- Código de Procedimiento Civil (R.O.-S. 561: 25-jul-1918).
- Codificaciones del Código de Procedimiento Civil:
 - No. 0, publicada en el R.O.-S. 133:7-feb-1953;
 - No. 33, publicada en R.O.-S. 1202: 20-ago-1960;
 - No. 11, publicada en R.O.-S. 58: 12-jul-2005.
- Convención Interamericana sobre Cumplimiento de Medidas Cautelares, Decreto Ejecutivo 852 (R. O. 240: 11-may-1982).
- Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (R.O.-S. 583: 24-nov-2011).

*

- Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L.035-CL / R.O. 338:18-mar-1968).
- Ley de Modernización del Estado (L.50-PCL / R.O. 349:31-dic-1993).
- Reglamento para el control de la discrecionalidad en los actos de la Administración Pública (DE-3179 / R.O. 686:18-oct-2002).
- Disposiciones Generales para el ejercicio de la acción coactiva del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Resolución del SENA E 283 (publicada en el R.O. 800: 1-oct-2012).

RECURSOS DE INTERNET

- Asociación PRO IURE para la formación e investigación jurídica, disponible en: <http://proiure.org.pe>
- Consulta de Casos de la Corte Constitucional del Ecuador, disponible en: <http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php?sc=casos>
- Consulta de Casos de la Corte Nacional de Justicia, disponible en: www.cortenacional.gob.ec
- Diccionario de la Lengua Española (RAE), vigésima segunda edición, disponible en: <http://www.rae.es/rae.html>
- Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/>
- Repositorio Digital de la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, disponible en: <http://repositorio.uasb.edu.ec/>

JURISPRUDENCIA

- Corte Suprema de Justicia, Tercera Instancia: Voto Salvado sobre la sentencia emitida el 5 de noviembre de 1930 (Gaceta Judicial Año XXIX, Serie V, No. 40)
- Corte Suprema de Justicia, Tercera Instancia: Sentencia emitida el 8 de octubre de 1968, (Gaceta Judicial Año LXII, Serie XI, No. 4)

*

- Corte Suprema de Justicia, Primera Sala Especializada de lo Civil y Mercantil:

- Recurso de casación No. 31-2002 (R.O. 43: 19-mar-2003)
- Recurso de casación No. 290-2003(R.O. 441: 1-sep-2004)
- Recurso de casación No. 43-2002 (R.O. 87: 22-may-2003)

*

- Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo:

- Recurso de Casación N° 339-2001 (Gaceta Judicial, Año CIII, Serie XVII, N° 9)
- Recurso de Casación No. 62-2005 (R.O.-S. 339: 17-may-2008)

*

- Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal:

- Recurso de casación No 3 (R.O. 635: 7-ago-2002)
- Recurso de casación No 116 (R.O. 723: 12-dic-2002)
- Recurso de casación No 95-2002 (R.O. 252: 15-ene-2003)
- Recurso de casación No 115 (R.O. 14: 4-feb-2003)
- Recurso de casación No 51 (R.O. 123: 10-jul-2007)

*

- Corte Nacional de Justicia, ex Sala Especializada de lo Civil, Mercantil y Familia de la Corte Nacional de Justicia: Auto desestimatorio emitido el 14 de abril de 2009. Resolución No. 0122-2009.

*

- Tribunal Constitucional del Ecuador:

- Resolución 021-99-RA
- Resolución 191-RA-99-IS. Número 191. Caso 441. (20-dic-1999)
- Resolución 781-03-RA (R.O. 301: 26-mar-2004)
- Resolución 744-05-RA (R.O.-S. 125: 12-jul-2007)

*

- Corte Constitucional del Ecuador:

- Acción por incumplimiento: Sentencia 002-09 SAN-CC (R.O.-S. 566: 8-abr-2009)
- Acción por inconstitucionalidad normativa: Sentencia 009-12-SIN-CC (R.O.-1° S. 743: 11-jul-2012)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Gabriel Eduardo Arroba Cordero, con Cédula de Ciudadanía No. 171739810-9, autor del trabajo de graduación intitulado “**LA REPARACIÓN DE DAÑOS OCACIONADOS POR LA ARBITRARIA APLICACIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES SEGÚN EL ARTÍCULO 164 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**”, previa la obtención del grado académico de tercer nivel de **LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS**, en la Facultad de Jurisprudencia:

- 1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENECYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública, respetando los derechos de propiedad intelectual del autor.
- 2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador la difusión, a través del sitio web de su Biblioteca, del referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de este centro de educación superior.

Quito, 2013



Gabriel Arroba Cordero
C.C. 171739810-9