



**Pontificia Universidad Católica del Ecuador**

**Facultad de Jurisprudencia**

Escuela de Derecho

Plan de disertación previo a la obtención del título de abogada

**“Perspectiva tributaria en el Ecuador en las superposiciones normativas  
en el Procedimiento Coactivo”**

**Autora:**

Lorena Paulette Aguinaga Egas

**Dirección de trabajo de integración curricular:**

Sandro Vallejo Aristizábal

Quito, diciembre de 2024

**Dedicatoria**

*A Dios, por darme tantas muestras de amor sincero y poner en mi camino personas buenas.*

*Para Alan, mi hermano mayor, quien desde el cielo sigue acompañando cada paso que doy, quien es y fue un pilar fundamental en mi vida, y quien confió más que nadie en mis habilidades para lograr todo lo que me proponga. Este es uno de los tantos logros que alcanzaremos “ñañito”.*

*A mi hijo Leonel, la luz de mi vida y el motivo de tantas alegrías, en ti encontré mi refugio y mi motivación diaria. Cada meta trazada es en pro de formarte y crear una persona y ser humano cálido y con valores.*

*“No se muere quien se va, se muere quien se olvida”.*

*- Canserbero*

**Agradecimientos**

*A mis padres: Jorge, Lorena y Juan Pablo, por brindarme su apoyo y dedicación. Por demostrar su amor incondicional y hacer de mí la persona que hoy soy.*

*A mis hermanos mayores, por estar presentes y darme palabras de aliento. A mis hermanos menores Isaac y Francisco, por permitirme ser su apoyo y conocer lo cálido del amor fraternal.*

*A mi esposo, por ser mi apoyo en circunstancias difíciles, por buscar ser mejor y ayudarme en días donde nadie más pudo.*

*A mi Docente Tutor Dr. Sandro Vallejo Aristizábal, por brindarme su apoyo y conocimiento, mi gratitud por tomarse el tiempo para acompañarme en el desarrollo de este proyecto.*

*A Santiago mi tío y maestro, por guiarme en toda mi carrera y en especial por impulsarme y formar en mí un buen ser humano y profesional. Por cada muestra de afecto y apoyo a mi familia. Mi gratitud y lealtad.*

## **Resumen**

Esta investigación nace posterior a identificar la vulneración y prescripción del derecho de acción que se ha provocado por la superposición de normas en procedimientos coactivos. Su importancia radica en comprender cómo las superposiciones normativas afectan el sistema tributario ecuatoriano para identificar posibles conflictos, ambigüedades o lagunas que puedan surgir en la aplicación del Código adjetivo vigente en Ecuador.

Por otra parte, se analizan casos respecto a la superposición normativa en procedimientos coactivos y el nacimiento de conflictos y criterios dispersos por parte de los operadores de justicia al presentarse contradicción en las vías a seguir en particular en el Art. 316, 320 y 322 del COGEP y cómo ello provoca vulneración de derechos por la inadmisión de ciertos casos por la indebida acumulación de pretensiones. El objetivo principal es aportar a la eficacia y la eficiencia del Procedimiento Coactivo en Ecuador, asegurando que se cumplan adecuadamente las obligaciones tributarias y se respeten los derechos de los contribuyentes sin que exista un abuso en la aplicación del principio de la autotutela administrativa.

## **Palabras clave**

Tributo/ procedimiento coactivo/ excepciones a la coactiva/ impugnación/ acción especial/ juez/ funcionario ejecutor/ voto salvado/ inadmisión de demanda/ superposición normativa

## **Abstract**

This research arises after identifying the violation and prescription of the right to action caused by the overlap of regulations in coercive procedures. Its importance lies in understanding how normative overlaps affect the Ecuadorian tax system to identify potential conflicts, ambiguities, or gaps that may arise in the application of the current procedural code in Ecuador.

On the other hand, cases regarding normative overlap in coercive procedures are analyzed, as well as the emergence of conflicts and dispersed criteria among justice operators when contradictions arise in the paths to be followed, particularly in Articles 316, 320, and 322 of the COGEP. This situation leads to a violation of rights due to the inadmissibility of certain cases resulting from the improper accumulation of claims. The main objective is to contribute to the effectiveness and efficiency of Coercive Procedures in Ecuador, ensuring that tax

obligations are adequately fulfilled and that taxpayers' rights are respected without abuse in the application of the principle of administrative self-defense.

**Keywords**

Tax / coercive procedure / exceptions to coercion / challenge / special action / judge / enforcement officer / dissenting vote / inadmissibility of claims / normative overlap

**Tabla de contenido**

<b>Dedicatoria.....</b>	<b>II</b>
<b>Agradecimientos.....</b>	<b>III</b>
<b>Resumen.....</b>	<b>IV</b>
<b>Tabla de contenido .....</b>	<b>VI</b>
<b>Lista de tablas.....</b>	<b>IX</b>
<b>Glosario.....</b>	<b>X</b>
<b>Introducción .....</b>	<b>11</b>
<b>SECCIÓN I. La relación jurídica tributaria, facultades de la Administración Tributaria y los tipos de recaudación.....</b>	<b>14</b>
1.1. Relación jurídica tributaria y la naturaleza jurídica.....	14
1.1.1. Objeto de la relación jurídica tributaria: el tributo.....	16
1.1.2. Categorías tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora....	17
1.1.3. Sujetos en materia tributaria .....	19
1.1.3.1. Sujetos pasivos.....	19
1.1.3.2. Responsabilidad de los distintos sujetos pasivos en el ámbito de la ejecución coactiva .....	20
1.1.3.3. Sujeto activo.....	21
1.2. Clasificación de la Administración Tributaria .....	21
1.3. Facultades de la Administración Tributaria .....	22
1.3.1. Facultad reglamentaria.....	22
1.3.2. Facultad determinadora.....	23
1.3.3. Facultad resolutoria .....	24
1.3.4. Facultad sancionadora.....	25
1.3.5. Facultad para transigir.....	25
1.3.6. Facultad recaudadora .....	26
1.3.6.1. Recaudación voluntaria.....	26
1.3.6.2. Recaudación Forzosa: ¿qué es la coactiva? .....	27

1.4. Definición de coactiva .....	27
1.4.1. ¿Cuál es la finalidad de la coactiva? .....	28
1.4.2. Evolución normativa de la coactiva en Ecuador .....	28
1.5. La superposición de normas en el procedimiento coactivo tributario .....	31
<b>SECCIÓN II. Consecuencias de la superposición de normas para los sujetos pasivos en el procedimiento coactivo: contradicciones tributarias en competencia, vías y los mecanismos de impugnación del procedimiento coactivo .....</b>	<b>32</b>
2.1. Supuestos normativos donde se evidencia superposición de normas .....	32
2.1.1. ¿Cómo afecta la superposición de normas en procedimientos coactivos en materia tributaria? .....	34
2.1.2. Derechos de los sujetos pasivos en el ejercicio de la coactiva .....	35
2.2. Mecanismos de impugnación en el procedimiento coactivo .....	36
2.2.1. La impugnación: ¿en qué se fundamenta? .....	36
2.2.2. Reclamo respecto al título de crédito .....	37
2.2.3. Impugnación en vía judicial .....	38
2.3. Procedimiento de excepciones a la coactiva: ¿en qué momento interviene el juzgador y se relega al funcionario Ejecutor? .....	39
2.4. Problema de vías para presentar la demanda de excepciones a la coactiva .....	40
2.4.1. Contradicción de los procedimientos a seguir: vía ordinaria o sumaria .....	41
2.5. Análisis de casos .....	42
2.5.1. Análisis del archivo de demanda de excepciones a la coactiva por superposición de normas respecto a la vía de sustanciación .....	42
2.5.2. Análisis de caso: admisibilidad a la demanda y un voto salvado de inadmisión: divergencia de criterios por superposición normativa y divergencia de procedimientos del Art. 316 numerales 2 y 10 del COGEP .....	44
<b>Recomendaciones .....</b>	<b>46</b>
<b>Conclusiones .....</b>	<b>47</b>
<b>Referencias .....</b>	<b>48</b>

**Bibliografía .....48**

**Lista de tablas**

Tabla No. 1: Inadmisión y archivo a la demanda por contradicción en los procedimientos de excepciones a la coactiva.....	39
Tabla No. 2: Datos del proceso y partes procesales.....	41

## **Glosario**

**Superposición de normas:** se refiere a la coexistencia de múltiples leyes, reglamentos y resoluciones que regulan un mismo aspecto tributario, lo que puede generar conflictos, ambigüedades e interpretaciones divergentes por parte de las autoridades y los contribuyentes.

**Derecho Tributario:** Es una rama del Derecho financiero y público, y su objetivo es asegurar la recaudación de los tributos de manera justa y equitativa, evitando la evasión fiscal y promoviendo la transparencia en la gestión de los recursos públicos.

**Coactiva:** La coactiva se inicia cuando un deudor no ha cancelado una deuda en el plazo establecido. En este punto, la administración pública puede recurrir al procedimiento coactivo, que incluye la posibilidad de embargar y rematar los bienes del deudor para cubrir la deuda, intereses y costas. Este mecanismo evita la necesidad de acudir a la vía judicial ordinaria para el cobro de acreencias estatales, agilizando el proceso de recuperación de los recursos públicos.

**Tributo:** Un tributo es una obligación financiera que los ciudadanos deben cumplir con el Estado, generalmente en forma de impuestos, contribuciones o tasas. Los tributos se utilizan para financiar las actividades y servicios del Estado, como la salud, la seguridad, educación y la infraestructura.

## **Introducción**

Una de las principales problemáticas que enfrenta el Derecho Tributario en la actualidad es la superposición de normas, este fenómeno genera vulneraciones al derecho de acción de los contribuyentes y distorsiona el adecuado funcionamiento del sistema tributario. La presente investigación nace del interés por analizar a fondo esta problemática y proponer posibles soluciones y alternativas que permitan armonizar el marco normativo tributario y garantizar los derechos de los sujetos pasivos.

El estudio se divide en dos secciones. La primera sección aborda generalidades respecto a la relación jurídica tributaria, las facultades de la Administración tributaria, así como los tipos de recaudación que están vigentes en Ecuador, haciendo énfasis en la figura de la coactiva como mecanismo de cobro de las obligaciones tributarias, puesto que el ejercicio de la facultad coactiva es el principal enfoque de esta investigación. Se realizó un recorrido histórico sobre la evolución de la coactiva en Ecuador, así como un análisis de las vulneraciones que se generan a causa de la superposición de normas en este ámbito.

La segunda sección se enfocó en las consecuencias de las superposiciones normativas en materia tributaria. Se estudian los diversos tipos de mecanismos de impugnación que existe en el procedimiento coactivo y se analizan casos que reflejan claramente las diversas contradicciones y vulneraciones que se dan por la indebida aplicación del Art. 316, 320 y 322 del Código Orgánico General de Procesos, dando como resultado los efectos concretos que este fenómeno tiene sobre los derechos de los contribuyentes. De esta forma se exploran posibles vías para evitar el quebrantamiento normativo y subsanar los vacíos generados a causa de la superposición de normas.

En esta investigación se combina el análisis doctrinal, jurisprudencial y normativo. Se realiza una exhaustiva revisión de fuentes bibliográficas especializadas tanto a nivel nacional como internacional para fundamentar teóricamente el estudio. Adicionalmente, se analiza la jurisprudencia relevante en la materia, con el fin de identificar los criterios interpretativos de los tribunales sobre la problemática abordada.

## **Objetivos, métodos y enfoques**

El objetivo general de la presente investigación consiste en determinar que la superposición de normas genera vulneraciones en el ejercicio del derecho de acción debido a la contradicción entre normas procesales en el procedimiento coactivo, con la finalidad de proponer alternativas o formas de evitar que se vulnere el ejercicio del derecho de acción.

Los objetivos específicos son dos: a) Identificar las vulneraciones que existen en la superposición de normas coactivas en materia tributaria con el análisis de los Artículos 316, 320 y 322 del COGEP y la contradicción de criterios que existe al momento de elegir la vía o procedimiento idóneo. b) Especificar las consecuencias que provoca la superposición de normas coactivas en materia tributaria posterior al análisis de las vulneraciones y el impacto que esta problemática genera al contribuyente en la búsqueda de ejercer su derecho de acción.

Respecto al método utilizado en el desarrollo de este proyecto, se utiliza el método deductivo ya que se partirá de datos generales respecto a la superposición de normas en procedimientos coactivos y, por medio del razonamiento y con apoyo de doctrina y análisis de casos, se busca obtener o concluir con las consecuencias y vulneraciones que se producen por estas superposiciones.

También se utiliza el método analítico ya que el presente estudio se enfoca principalmente en el análisis de diferentes normas jurídicas, así como la superposición de las mismas durante un procedimiento coactivo en materia tributaria.

Respecto a la técnica aplicada en este estudio, se utiliza la técnica documental pues el enfoque y recopilación de información de Códigos, textos, doctrina y demás, permiten un correcto desarrollo de esta investigación.

En la superposición de normas en procedimientos coactivos existen dos enfoques, el primero es de carácter cualitativo porque se busca encontrar las cualidades y generalidades de este fenómeno; además, respecto a materia tributaria y en la superposición de normas, es necesario comprender las razones, ventajas y desventajas que provoca este fenómeno.

El segundo enfoque de este proyecto es el explicativo considerando que una vez comprendidas las razones para producirse la superposición de normas, se debe indagar y entender las relaciones entre el origen, la causa y el efecto de este tema

Este trabajo busca aportar al debate académico y jurídico sobre las implicaciones de la superposición de normas en el Derecho Tributario. La superposición de normas constituye un desafío complejo que requiere de un análisis interdisciplinario y de propuestas innovadoras para su solución, por ello se busca llegar a formular posibles alternativas para fortalecer la seguridad jurídica y garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, esperando que los resultados de la investigación sean de utilidad para los operadores de justicia, las entidades públicas y la ciudadanía en general, en aras de

aportar a la reestructuración de un sistema tributario más justo, eficiente y apegado a los principios constitucionales.

## **SECCIÓN I. La relación jurídica tributaria, facultades de la Administración Tributaria y los tipos de recaudación**

### **1.1.Relación jurídica tributaria y la naturaleza jurídica**

Para el tratadista Guiliani Fonrouge (1993) la relación jurídica tributaria “está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra” (p.338). Es decir, esta relación hace referencia a los derechos y obligaciones que el contribuyente tiene, así como las atribuciones que el Poder Estatal puede ejecutar con respecto al cobro de obligaciones hacia el sujeto pasivo de esta relación.

La relación jurídica tributaria es fundamental para establecer, por una parte, una prestación jurídica patrimonial y, en segundo lugar, un procedimiento de determinación para la fijación del impuesto, quedando así determinada la relación paralela entre el sujeto activo y sujeto pasivo con respecto a sus deberes (Blumenstein,1954). Por lo que es menester correlacionar quiénes y qué elementos coexisten en la relación jurídica tributaria.

Por esta razón, Pazmiño (2003) sostiene que:

El derecho Tributario Sustantivo obliga al contribuyente o sujeto pasivo a la prestación del tributo y al Estado o sujeto activo a cobrar ese tributo que nace de la ley; sin embargo, con mucha facilidad se confunde los términos: relación jurídica tributaria con la obligación tributaria; a la primera definen los tratadistas como un conjunto de derechos y obligaciones; y, a la segunda, como un acto o conjunto de actos reglados. Si consideramos a la relación jurídica como un macro universo la obligación tributaria u otras de carácter formal constituirían el núcleo. Para mejor comprensión, la obligación tributaria o sustantiva comprende al Estado y la Administración. (p. 18)

Con los criterios expuestos, se puede dar una definición inicial con respecto a la relación jurídica tributaria asumiendo que se habla de una correlación de derechos y deberes entre el Estado como sujeto activo hacia el contribuyente como sujeto pasivo con respecto al cobro de obligaciones, dicha obligación que nace de la ley.

Refiriéndonos a la naturaleza jurídica, es menester exponer elementos que posee la Administración Tributaria por el “poder estatal” o autotutela administrativa que tiene el Estado.

Al hablar de autotutela administrativa nos referimos a la potestad discrecional que posee la administración pública para ejecutar por sí misma los actos emanados de ella, los cuales por mandato de la Ley se presumen legítimos y son inmediatamente ejecutables. Sin embargo, vale aclarar que lo discrecional no debe confundirse con lo arbitrario, pues son dos cosas muy distintas (Torres, 2020).

En este sentido, Fernández (1994) (citado por Torres, 2020) destaca que no es posible confundir estos conceptos debido a que lo discrecional debe encontrarse justificado en motivaciones suficientes, sean estas discutibles o no, pero en todo caso considerables y acatables desde todo punto de vista. Mientras que lo arbitrario consta y obra de la voluntad injustificado o no tiene motivación justificable y respetable sino pura y simplemente “pro racione voluntas”.

En tal virtud, es posible decir que, con esta facultad la Administración pública puede hacer cumplir de forma directa sus propios actos sin necesidad de acudir a la tutela judicial.

Por eso cuando hablamos de procedimiento coactivo, no nos referimos a un procedimiento donde intervenga la función judicial pues no existe necesidad por parte de la Administración de someter sus pretensiones a un juicio declarativo porque sus decisiones pueden ser ejecutadas por las autoridades pertinentes y son ellas mismas quienes imponen su cumplimiento.

Es decir, la coactiva atribuida a autoridades administrativas encuentra su fundamento en el principio de autotutela administrativa, esto es, en la potestad que posee la administración pública para ejecutar coactivamente sus propios actos los cuales gozan de ejecutoriedad y ejecutividad. Precisamente, es en función del interés general que se ha previsto a la coactiva con el objeto de cobrar de manera pronta y eficiente los créditos que son necesarios para el bienestar colectivo del Estado. (Torres, 2020, p.19)

Sin embargo, es importante destacar que lo citado por estos autores no es del todo rígido pues si bien la autotutela administrativa le confiera a la administración pública la facultad de estar exenta de la carga de someter sus pretensiones a juicio declarativo, el análisis no debe estancarse ahí, porque el mismo ordenamiento jurídico ha establecido los límites a la autotutela administrativa a través de los mecanismos de impugnación de actos administrativos a través la propia vía administrativa y por la vía judicial mediante la acción contencioso administrativa y las acciones constitucionales pertinentes (Torres, 2020).

Con lo anteriormente expuesto, se puede aclarar que el procedimiento coactivo tiene una naturaleza administrativa toda vez que posee características que no corresponden a la jurisdicción ordinaria (Torres, 2020). Estrictamente hablando, la coactiva no se ejerce por jueces, sino por funcionarios administrativos recaudadores pertenecientes a la administración pública, por ello y en virtud del principio de unidad jurisdiccional, la jurisdicción solo puede ser ejercida por los órganos de la función judicial de igual forma, su naturaleza es distinta a la de un juicio ya que en el segundo intervienen tres elementos subjetivos: actor, demandado y el juez, este último es un tercero imparcial quien tiene la potestad de Administrar justicia y resolver las pretensiones de las partes.

Por el contrario, para Torres (2020) el procedimiento coactivo no tiene la misma relación tripartita, pues en este caso la Administración figura como actor y juez al mismo tiempo y el administrado es a quien se le exige el cumplimiento de una obligación; es decir, no se puede hablar de imparcialidad en sentido estricto pues quien se encarga de ejecutar el acto en los procedimientos coactivos es la misma institución pública que lo emitió.

### **1.1.1. Objeto de la relación jurídica tributaria: el tributo**

Los tributos han estado presentes casi desde el inicio de las sociedades, sus primeros indicios se remontan a las antiguas civilizaciones.

La recaudación de los tributos data del origen de antiguas sociedades cuyas civilizaciones fueron quienes instauraron este pago para el sostenimiento social. Según (Guanga, 2011) en Egipto el pago de impuestos se lo realizaba en especie, como granos y animales, con el fin de financiar obras públicas, en la antigua Grecia también existió el pago de impuestos, estos estaban relacionados con la participación en la vida política; además, los ciudadanos contribuían con el erario público a través de las liturgias finalmente, en Roma el sistema tributario creció a medida que el Imperio expandía sus dominios, se crearon diversas figuras impositivas como el diezmo, el estipendio, la cuota, las tasas aduaneras, entre otras.

Respecto a los conceptos sobre el tributo, Giuliani (1970) señala que el tributo es “una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público” (p. 315).

Por su parte, Troya (2017) señala que “El Tributo se resume y concreta en una prestación pecuniaria que los sujetos pasivos se ven obligados a hacer en los casos y medida previstos en la ley” (p. 3).

El tributo resulta ser el medio para recaudar ingresos públicos por ser un instrumento de política económica general que estimula la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines de desarrollo nacional estatal (CT, 2019).

Por lo anterior, debe recordarse que en el tributo el elemento esencial para la configuración del vínculo jurídico-económico se caracteriza por la presencia de capacidad contributiva en el sujeto, dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria por esto, el sujeto pasivo por excelencia, se reserva el término de «contribuyente» (Weffe, 2015).

### 1.1.2. Categorías tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora

El sistema tributario en Ecuador tiene tres secciones fundamentales; impuestos, tasas y contribuciones, cada categoría se compone de características particulares y su finalidad es desempeñar funciones específicas dentro del ámbito fiscal del país.

En la mayoría de los países, los impuestos son la principal fuente de ingresos estatales, por ello, Ruiz Almendral (2004) considera que:

Es evidente que el Estado Social precisa un sistema tributario para garantizar una fuente de financiación sostenida y estable. Dentro de los tributos, veremos que hay además razones para defender la preferencia por los impuestos, y en concreto, por aquéllos de carácter directo y personal, pues son más efectivos para el cumplimiento de los fines y objetivos del Estado. (p.20)

Actualmente existen varios criterios y definiciones respecto al impuesto; sin embargo, un concepto muy acertado es el de García Vizcaino (2022), pues considera que el impuesto es “Toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación” (p. 46).

Con ello, se determina que los impuestos se basan en las prestaciones pecuniarias o en especie por parte de los contribuyentes según su nivel de riqueza, estas imposiciones son captadas por el Estado ejerciendo su “poder de imperio”, estos recursos son destinados al financiamiento de obras y proveer de bienes y servicios públicos. En Ecuador, los principales impuestos son: el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Renta, cuyas siglas son IVA e IR, respectivamente.

Doctrinariamente, los impuestos se dividen en directos e indirectos; la primera subcategoría se refiere a la capacidad de pago del sujeto pasivo y por ello esta obligación no puede ser trasladada a otra persona porque la misma incide en el patrimonio personal del sujeto. Su riqueza se manifiesta a través de elementos concretos como la renta y el patrimonio, un ejemplo de ello es el Impuesto a la Renta (De la Garza, 1994).

En la segunda subcategoría están los impuestos indirectos, ellos no se basan en la riqueza del contribuyente, sino que se fundamentan en otras manifestaciones como el consumo o las transferencias, es decir, su hecho generador es aislado u accidental debido a situaciones transitorias o instantáneas, ya que las mismas sugieren la existencia de riqueza sin considerar la misma como base para la imposición; por ello, el sujeto pasivo sí puede transferir su obligación a otras personas de manera que no sufre el impacto pecuniario en

forma definitiva, como ejemplo de esto está el Impuesto al Valor Agregado (IVA) (De la Garza, 1994).

En cuanto a la segunda categoría de los tributos, Ruoti (2006) define a las tasas como:

Una prestación en dinero que debe pagar el contribuyente, pero únicamente cuando recibe la realización de un servicio efectivamente prestado por el ente recaudador, ya sea en su persona o en sus bienes. El contribuyente, si no recibe el servicio, se encuentra facultado a no realizar el pago al Estado, por lo tanto, cuando hablamos de este tipo de clasificación, necesariamente debe existir una contraprestación por parte del Estado. (p. 63)

De lo expuesto, en ocasiones se puede confundir al impuesto con la tasa; sin embargo, no es así, puesto que el primero es un pago obligatorio de los contribuyentes y la tasa es pagada solamente por quienes usan el servicio, por lo que no es obligatorio (Ruoti, 2006).

De las premisas antes referidas se determina que el tributo “tasa”, es imponible cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad comunitaria concreta que se refleja en prestaciones individuales hacia sujetos determinados.

Respecto a las contribuciones especiales o de mejora Jarach (2003) las define como:

Aquellas sumas de dinero que el Estado o ente recaudador, exige debido a la ejecución de una obra pública, cuya realización o construcción debe proporcionar un beneficio económico en el patrimonio del contribuyente. En la obra fuente de la contribución especial, su costo lo debe soportar el contribuyente y el Estado. (p. 33)

Se comprende de este postulado que estas contribuciones son exigidas con base a la ejecución o construcción de una obra, lo que proporciona un beneficio económico para quien contribuye y por ello el costo lo asumen ellos.

En este sentido, es importante hacer énfasis que el cobro de los tributos en mención posee un tratamiento diferente y se aparta con respecto al trato que se da a las demás obligaciones públicas en especial porque su característica principal es la imposición estatal que recae en el sujeto pasivo. Esta característica, así como la naturaleza del tributo da lugar a que el Código Tributario refiera a la acción coactiva en los siguientes términos:

Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65 y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará sea con base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas, en título de crédito emitido legalmente conforme a los artículos 149, 150 y 160. (CT, 2014, art. 157)

Además de la norma expuesta el Código Orgánico Administrativo también tiene disposiciones con respecto al procedimiento coactivo definiendo su ejercicio privativo para:

las o los respectivos empleados recaudadores de las instituciones a las que la ley confiera acción coactiva. En caso de falta o impedimento le subrogará su superior jerárquico, quien calificará la excusa o el impedimento. El procedimiento coactivo se ejercerá aparejando el respectivo título de crédito, que se respaldará en títulos ejecutivos; catastros y cartas de pago legalmente emitidos; asientos de libros de contabilidad, registros contables; y, en general, en cualquier instrumento público que pruebe la existencia de la obligación (...). (COA, 2017, art. 262)

### **1.1.3. Sujetos en materia tributaria**

#### **1.1.3.1. Sujetos pasivos**

El Código Tributario del Ecuador respecto al sujeto pasivo manifiesta que:

Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva. (CT, 2014, art. 24)

Los sujetos pasivos en materia tributaria también se denominan “deudores” y son todas las personas, naturales o jurídicas, quienes tienen una obligación pecuniaria con la Administración Pública.

Dentro de los sujetos pasivos, el contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la obligación de pagar tributos. Esta condición de contribuyente no se pierde, incluso si la carga tributaria es trasladada a otras personas (CT, 2014).

Además del contribuyente, existen otras figuras con responsabilidad tributaria como el responsable por representación que es “aquella persona que (sin ser contribuyentes) debe cumplir con las obligaciones tributarias por disposición de la ley, aquí se incluye a representantes legales, directivos de personas jurídicas, mandatarios, síndicos de quiebras, entre otros” (CT, 2014).

Así también, son responsables de los tributos adeudados por el transmitente quienes adquieren bienes o negocios, o sin sucesores universales o particulares, a estos se les denomina como responsables adquirientes o sucesores (CT, 2014).

Otros responsables también son los agentes de retención, quienes son personas naturales o jurídicas que, por su actividad, están obligadas a retener y entregar tributos (CT, 2014).

Están además los agentes de percepción, quienes, por mandato legal, deben recaudar y entregar tributos; y, finalmente, los sustitutos del contribuyente que, por disposición legal, se colocan en lugar del contribuyente (CT, 2014). La responsabilidad de estos agentes se detalla en el Código Tributario de la siguiente forma:

La responsabilidad de los agentes de retención o de percepción es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción. (CT, 2014, art. 30)

Es decir que estos agentes responden directamente al Estado respecto a la retención o percepción de los tributos verificados; y, de forma solidaria cuando no se haya llevado a cabo de forma total o parcial dichas acciones.

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos (CT, 2014).

La responsabilidad del contribuyente es total y directa frente al sujeto activo, mientras que la responsabilidad del responsable es solidaria con el contribuyente frente al sujeto pasivo.

Los sujetos pasivos en materia tributaria también se denominan “deudores” y son todos aquellos quienes tienen una obligación pecuniaria con la Administración Pública.

La responsabilidad tributaria de estas figuras se limita al valor de los bienes administrados, las rentas generadas durante su gestión o el monto de los tributos que debían retener o recaudar (CT, 2014).

### **1.1.3.2. Responsabilidad de los distintos sujetos pasivos en el ámbito de la ejecución coactiva**

La responsabilidad de los sujetos pasivos en el ámbito de la ejecución coactiva tributaria varía según su condición. Por ejemplo, los representantes legales de las empresas pueden ser responsables solidarios del pago de impuestos adeudados por la compañía. Asimismo, los sucesores de un contribuyente fallecido pueden verse obligados a asumir sus deudas tributarias (Masabanda, 2015).

La Corte Nacional de Justicia realiza un análisis con respecto al tema de la responsabilidad de representantes en la coactiva cuando no han sido notificados, para efectos de este proyecto es importante mencionar que la Resolución No. 12-2024 plantea la siguiente interrogante ¿Se puede perseguir en coactiva el cobro a un responsable por

representación, de una obligación derivada de un trámite de determinación tributaria que se siguió exclusivamente respecto del contribuyente?, posterior al estudio de varias sentencias y con el análisis de la norma tributaria la CNJ resolvió:

Declarar como precedente jurisprudencial obligatorio, el siguiente punto de derecho: “No será eficaz el acto ni jurídicamente viable la vinculación en el procedimiento administrativo de ejecución, respecto de los responsables por representación (solidario), cuando se hubiera omitido la notificación a ellos de los actos administrativos de determinación cuyo cobro se persigue, toda vez que se violenta el debido proceso, en la garantía del derecho a la defensa”. (R-12-CNJ, 2024)

La mención de esta Resolución es necesaria pues si bien en los casos de incumplimiento de las obligaciones tributarias, los responsables pueden ser objeto de procedimientos coactivos por parte de la administración fiscal es importante que estos procesos respeten las garantías constitucionales y legales de los contribuyentes, como el debido proceso y el derecho a la defensa (Masabanda, 2015) mismos que no se cumplen al vincular al representante de forma directa sin previa notificación de los actos administrativos.

### **1.1.3.3. Sujeto activo**

En materia tributaria el “Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo” (CT, 2014, art.23). Es decir, quien tiene la potestad de exigir el pago o cumplimiento de las obligaciones tributarias adquiridas por los sujetos pasivos.

## **1.2. Clasificación de la Administración Tributaria**

La Administración Tributaria se encuentra abarcada en el capítulo I del Título III del Código Tributario y divide a esta Administración en Central, Seccional y de Excepción.

### **Administración Tributaria Central**

La Administración Tributaria central es direccionada en el ámbito nacional por el Presidente de la República quien a su vez ejerce dicha administración a través de los organismos que la misma ley disponga. El Art. 64 *ibidem* también dispone que:

En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables. La misma norma se aplicará: 1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales; 2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la administración central; y, 3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por ley a las municipalidades. (CT, 2014)

Es decir que a la administración tributaria central le compete estrictamente la actividad y función del Estado con referencia a los tributos considerados como nacionales, que están encaminados a financiar el presupuesto general del Estado, ejemplo de estos organismos son el Servicio de Rentas Internas y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. (Parra, 2010).

## **Administración Tributaria Seccional**

La dirección de la Administración Tributaria en el ámbito seccional se refiere al territorio provincial o municipal y le corresponde netamente al prefecto o alcalde de cada lugar (Pérez, 2024). Es decir, esta dirección es competencia de los Gobiernos Autónomos Descentralizados de los Municipios y Consejos Provinciales respectivamente, quienes ejercen dicha dirección por intermedio de las dependencias u órganos que la ley determina (CT, 2014).

Este órgano nace con el objetivo de evitar la intervención estatal excesiva, tanto en el sector público como en el privado de la economía pues “Mediante la descentralización administrativa se transfieren de manera definitiva funciones que desempeñan órganos de la Administración Central a favor de entidades de Derecho Público de la Administración Pública Institucional (descentralización funcional) o del Régimen Seccional Autónomo (descentralización territorial.”. (ERJAFE, 2018, art. 51)

## **Administración Tributaria de Excepción**

Esta Administración se constituye por todas las entidades que sean acreedoras del tributo, quienes son gestores tributarios por la potestad que la ley les concede expresamente, según lo dispuesto por el Art. 66 ibidem apartan de las administraciones señaladas anteriormente en los casos donde:

la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación. (CT, 2014, art. 66)

### **1.3. Facultades de la Administración Tributaria**

En Ecuador, se ejercen varias facultades por parte de la Administración Tributaria, las mismas que son fundamentales para el correcto cumplimiento y recaudación de las obligaciones tributarias; por ello, la norma pertinente ha conferido seis tipos de facultades a entes y diversos organismos públicos (Macias, 2011).

#### **1.3.1. Facultad reglamentaria**

El Código Tributario define a quién compete esta facultad:

Facultad reglamentaria. - Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella. 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. (CT, 2014, art. 7)

Con el análisis del Artículo desglosado, se colige que la Administración Tributaria tiene la potestad de regular a través de disposiciones jurídicas generales, y la aplicación de normas contenidas en leyes y reglamentos con respecto a derechos y obligaciones en materia tributaria (Macias, 2011). Es decir, se limitan las funciones de autoridades inferiores jerárquicamente al Presidente de la República, en materia tributaria a dictar netamente circulares o disposiciones generales para la aplicación y armonización de las normas tributarias.

### **1.3.2. Facultad determinadora**

La determinación es el medio por el cual la Administración Tributaria se ocupa de analizar la información obtenida con respecto a principios legales, con la finalidad de establecer que las transacciones efectuadas por parte de los sujetos pasivos tienen sus correctos registros de las declaraciones que presentan al organismo de control pertinente (Rivas, 2018). Esta facultad se define de la siguiente forma:

La determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. 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 imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación. (CT, 2014, art. 68)

Del análisis de este artículo se determinan los elementos que forman parte de la determinación tributaria, y son: 1. sujeto obligado (contribuyentes o sujetos pasivos); 2. base imponible, hecho generador o imponible; y, 3. cuantía del tributo.

Respecto a los sistemas de determinación, la norma tributaria sustantiva singulariza tres tipos. El primer sistema denominado como “determinación del sujeto pasivo”, se encuentra definida en el Código Tributario como:

La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará 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. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración. (CT, 2014, art. 89)

Para esta declaración, es menester que el sujeto pasivo complete y llene los documentos y/o formularios respectivos, estos datos deben relacionarse con el tipo de

tributo a declarar y ser correctos, sin discrepancias con la información registrada, una vez presentada la declaración, no podrá ser modificada, debido a que es considerado definitivo para el contribuyente, a menos que se detecte un error en ella.

Si se declara erróneamente un valor superior al correcto, existe la opción de presentar un reclamo administrativo. En este caso, el órgano competente revisará la situación y proporcionará las soluciones necesarias de manera inmediata. Por otro lado, si el contribuyente declara un valor inferior al que realmente debe pagar y no toma medidas para corregirlo, la administración se encargará de verificar el cumplimiento de sus obligaciones mediante la aplicación de la Facultad Determinadora, a través de la presentación de ciertos documentos que se explicarán más adelante (Rivas, 2018).

Por otro lado, la determinación por el sujeto activo se regula en el Art. 90 del Código Tributario, el cual dispone que “El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente” (CT, 2014).

Cuando nos referimos a sujeto activo hablamos de la Administración Tributaria, y es ésta quien tiene potestad de determinar esta obligación a través de dos vías, directa o presuntivamente.

La forma directa se hace con base a la declaración propia del contribuyente respecto a todos los documentos que posea, así como la información y datos que posea el sistema de la Administración Tributaria.

Respecto a la forma presuntiva, ésta cabe al no ser posible la determinación directa ya sea por falta de declaración del sujeto pasivo o por falta de documentación que sustente dicha declaración, también es importante destacar que esta determinación se basa en hechos o indicios que permitan establecer la obligación o cuantía de la obligación a pagar (Rivas, 2018).

### **1.3.3. Facultad resolutive**

El Art. 69 del Código Tributario dispone que:

Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria. (CT, 2014)

Esta facultad obliga a la Administración Tributaria a través de las autoridades pertinentes, a expedir resoluciones correctamente motivadas, respecto a temas sobre

consultas, peticiones, reclamos o recursos presentados por los sujetos pasivos si consideran verse afectados con respecto al actuar de la Administración.

#### **1.3.4. Facultad sancionadora**

Toscano (2006) hace énfasis del inicio de esta facultad cuando la Administración Tributaria determina la existencia de una infracción, es ahí que la administración debe implementar las medidas sancionadoras correspondientes si se trata de contravenciones o faltas normativas. Independientemente, se debe iniciar las acciones necesarias para que los jueces competentes apliquen las sanciones pertinentes mediante el proceso correspondiente.

A esta cita se debe incluir que no toda sanción requiere de una Resolución Administrativa previa; sin embargo, independientemente de la Autoridad de quien provenga dicha sanción, debe existir un completo apego a las normas y principios reguladores para cada acto, tal y como lo explica Sarmiento (2006):

La aplicación de sanciones correctivas requiere inexcusablemente de base legal, (...) que recoge la Constitución; que la imposición de la sanción requiere el respeto a las garantías del debido proceso, aunque no solo por su naturaleza punitiva, sino por aplicación de las normas reguladoras del procedimiento administrativo; y que la analogía en la imposición de sanciones no es admisible. (p. 91)

#### **1.3.5. Facultad para transigir**

Respecto a esta facultad, el Código Tributario la define como:

La Administración Tributaria como sujeto activo de la determinación del tributo, de acuerdo a las condiciones y requisitos previstos en la Sección 6ª de la presente norma, podrá utilizar la transacción como medio de prevención oportuna de controversias en aras de alcanzar el principio de suficiencia recaudatoria, equidad, igualdad y proporcionalidad antes, durante, y hasta la emisión de actos administrativos derivados de la facultad determinadora, sancionadora, resolutive y recaudadora. (CT, 2014 art. Innum después 71)

Esta facultad se da porque las obligaciones del sujeto pasivo pueden ser objeto de transacción, producto de ello el procedimiento administrativo o judicial se da por terminado puesto que se han pactado los acuerdos en un acta transaccional, acuerdo o sentencia. La transacción extraprocesal podrá versar sobre la determinación y recaudación de la obligación tributaria, sus intereses, recargos y multas, así como sobre los plazos y facilidades de pago de la obligación. La transacción podrá involucrar el levantamiento de todas o parte de las medidas cautelares dictadas en contra del sujeto pasivo. La transacción podrá implicar que la administración tributaria o el sujeto pasivo realicen concesiones sobre aspectos fácticos de valoración incierta controvertidos durante la fase de determinación de la base imponible o dentro de procesos contenciosos (CT, 2014, art. 56.2).

Finalmente, respecto a la transacción extraprocesal, el mismo artículo dispone que:

No se podrá transigir sobre el entendimiento o alcance general de conceptos jurídicos indeterminados en disputa, más sí respecto a su aplicación al caso concreto en el que tal concepto debe ser aplicado. No serán objeto de transacción las pretensiones que persigan la anulación total o parcial de reglamentos, ordenanzas, resoluciones y circulares de carácter general emitidas por la Administración Tributaria. (CT, 2023, art. 56 numeral 2)

### **1.3.6. Facultad recaudadora**

Esta facultad permite a la administración tributaria el cobro de las obligaciones que han nacido de la ley tributaria, esta facultad se encuentra expresamente en el Código Tributario, donde se dispone que:

Se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo. El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración. (CT, 2023, art. 71)

Por ello, se entiende a la recaudación tributaria como aquella facultad que tiene como finalidad generar ingresos públicos por intermedio de la exigencia del pago de tributos que han sido dispuestos unilateralmente por el Estado producto del “poder de imperio” que el ordenamiento tributario le ha conferido (Torres, 2008).

En otras palabras, la recaudación es el cobro de las deudas tributarias determinadas y liquidadas de forma previa por la administración ejerciendo su facultad determinadora, bien sea por los funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias o, por los recaudadores especiales designados legalmente, es decir, por cualquier sujeto pasivo de esta relación.

Respecto a esta facultad, la competencia del funcionario ejecutor es diferente a la competencia que posee el funcionario de determinación y resolución ya que son funcionarios distintos, por ello la norma expresamente dispone que “La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias” (CT, 2017, art. 158).

#### **1.3.6.1. Recaudación voluntaria**

La recaudación es “la fase final de la secuencia lógica que sigue el sistema tributario, desde el nacimiento de la obligación tributaria, pasando por la fase de determinación que vuelve líquida la obligación y la recaudación que culmina el proceso”. (Rodas, 2006, p.88)

Respecto a la recaudación voluntaria se la define como la percepción del pago de manera voluntaria y en los plazos que están previstos en la ley para evitar que se produzca la ejecución forzosa del tributo (Rodas, 2006). Sin embargo, al referirnos al “pago”, se comprende que es la forma “natural” de extinguir la obligación; sin embargo, es importante

comprender que también se debe incluir a los otros modos de extinguir la obligación, es decir: “compensación, confusión, remisión y, prescripción de la acción de cobro”. (CT, 2023, art. 37)

Por lo expuesto, la finalidad de la recaudación voluntaria es evitar netamente el ejercicio de la facultad coactiva por parte de la Administración Tributaria de forma directa o por intermedio de alguno de los sujetos pasivos de la obligación.

### **1.3.6.2. Recaudación Forzosa: ¿qué es la coactiva?**

Fernández León (2006) hace énfasis en que “la coactiva es un medio propio de la Administración Pública, debido a que solo las personas jurídicas de derecho público contempladas por la ley pueden cobrar deudas ya sean tributarias o de otra clase por medio de este proceso.” (p. 13). Por ello, la coactiva se considera una facultad de jurisdicción especial cuya finalidad es exigir el cumplimiento de las obligaciones pendientes de los administrados.

Para la Administración Tributaria este medio es una de las maneras más rápidas y expeditas para generar el cobro de deudas pendientes que los contribuyentes tienen (Reyes, 2023).

Bajo estos parámetros, se puede calificar a la coactiva como una mezcla de atributos que son propios del proceso administrativo por la emisión de decisiones unilaterales basadas en el “poder de imperio” y en la facultad jurisdiccional, es decir, la capacidad de juzgar a través de los jueces, ordenando medidas cautelares como el embargo y disponer el remate de algún bien, con el fin de asegurar el pago de la obligación.

Es importante además tomar en cuenta que a la coactiva “desde sus inicios se ha considerado como un procedimiento denominado de jurisdicción especial, donde prevalecen los intereses del estado, con el objeto de hacer cumplir las acreencias que tiene la administración tributaria.” (Reyes, 2023, p.17). A pesar de su evolución, hay elementos los cuales prevalecen y se adecúan a la realidad del Estado así como a las necesidades que tiene por satisfacer.

### **1.4. Definición de coactiva**

La coactiva se inicia cuando un deudor no ha cancelado una deuda en el plazo establecido. En este punto, la administración pública puede recurrir al procedimiento coactivo, que incluye la posibilidad de embargar y rematar los bienes del deudor para cubrir la deuda, intereses y costas (COGEP, 2015). Este mecanismo evita la necesidad de acudir a la vía judicial ordinaria para el cobro de acreencias estatales, agilizando el proceso de recuperación de los recursos públicos.

Para el Derecho Tributario la coactiva es parte fundamental de la recaudación pues, al ser una herramienta crucial en el ámbito tributario ecuatoriano tiene la facultad de otorgar a la administración pública la capacidad de cobrar directamente las deudas a su favor; es decir, sin necesidad de recurrir a la vía judicial, en otras palabras se trata de un procedimiento administrativo de ejecución forzosa que permite a las entidades estatales hacer efectivo el pago de las obligaciones a su cargo de manera expedita y eficaz (Toledo, 2017).

#### **1.4.1. ¿Cuál es la finalidad de la coactiva?**

Reyes (2023) resalta que “la finalidad de la coactiva es la activación del poder coercitivo que tiene la administración. Por tanto, una vez identificado el sujeto obligado y otorgado el tiempo de pago voluntario, si no cumple con su obligación, la administración pública emite el correspondiente “auto de pago”, acto administrativo que contiene el mandamiento para que el deudor o garante procedan al pago de la obligación o dimitan bienes en el término de 3 días.” (p. 37). En este punto es necesario considerar que, si no existe cumplimiento de pago, se procederá con el apremio o embargo de bienes equivalentes al monto de la obligación incluyendo capital e intereses.

#### **1.4.2. Evolución normativa de la coactiva en Ecuador**

El origen del procedimiento coactivo nace de la Constitución, en 1946 la intención del legislador fue otorgar un tipo de procedimiento a favor del Estado así como a sus instituciones con el fin de recaudar créditos, es decir que al crear esta “jurisdicción especial” se otorgó una herramienta tributaria para el cobro de obligaciones. Posterior a esto, el 06 de diciembre de 1975 a través de Decreto Supremo se crea el Código Tributario, en este instrumento se desarrollan las facultades de la Administración Tributaria y entre ellas se aborda a la facultad coactiva y su proceso (Reyes, 2023).

Además de las normas expuestas, en el Código de Procedimiento Civil (norma derogada) en el Art. 941 se disponía que “El procedimiento coactivo tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto, se deba al Estado y a sus instituciones que por ley tienen este procedimiento” (CPC, 2005). Aun cuando en este artículo no se dispone que este procedimiento pueda ser usado por la administración tributaria, es importante destacar que sí se menciona que la coactiva podrá ser usada por cualquier institución contemplada por la ley, haciendo alusión indirectamente a la administración tributaria, misma que el Código Tributario concede dicha facultad.

Con la vigencia del Código Orgánico Administrativo actualmente se reflejan los cambios conceptuales más importantes con respecto al proceso coactivo siendo más claro

cuáles son las competencias y los límites del proceso coactivo, así Acosta (2020) destaca que:

La coactiva en esencia es un procedimiento administrativo, separado de la Función Judicial ya que algunas veces se la confunde al establecer que quienes ejercen son los denominados “jueces de coactiva”, cuando en realidad se los debe denominar como “funcionarios recaudadores”. (p. 201)

Es importante también mencionar que aún con la vigencia del COGEP, todavía existe superposición normativa en temas como por ejemplo ante quién presentar la demanda de excepciones al procedimiento coactivo, con respecto a esto el Código Orgánico General de Procesos dispone en su Art. 315 que “la o el juzgador calificará la demanda en el término previsto para el procedimiento ordinario”. (COGEP, 2015), por su parte el Código Orgánico Administrativo en el Art. 329 dispone que “La demanda de excepciones a la ejecución coactiva se interpondrá ante la o el juzgador competente, dentro de veinte días.”. (COA, 2017), finalmente el Código Tributario se dispone en el Art. 214 que “Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días (...)”. (CT, 2005)

En estos artículos se manifiesta la compleja contrariedad y falta de armonía que se presentan con respecto a la persona competente para conocer el tema de excepciones a la coactiva pues las normas no son claras e incluso llegan a ser confusas en ese sentido y estropean el correcto avance del proceso.

### **Procedimientos coactivos en materia tributaria**

Los procedimientos coactivos en materia tributaria son mecanismos legales que permiten a la administración pública ejecutar de manera forzosa el cobro de impuestos y otras obligaciones tributarias adeudadas, por lo que desempeñan un papel fundamental en la recaudación de impuestos y el cumplimiento de las obligaciones fiscales (Fernández, 2018).

De lo expuesto es importante señalar la definición de los procedimientos coactivos y entenderlos como potestad coactiva, Moran (2013) los define como un privilegio excesivo que tiene la administración pública dotándole de facultad para cobrar directamente las obligaciones pendientes con el administrado, evitando la necesidad de solicitar la intervención de un juez, puesto que se necesitan de dichos recursos o ingresos para cumplir las finalidades del Estado.

Por lo tanto, se puede resumir a la potestad coactiva como la capacidad que tiene el Estado de obtener recursos con el fin de velar por el bien común, es decir basado en el principio de interés general.

Los procedimientos coactivos se rigen principalmente por el Código Orgánico Tributario (CT) y el Código Orgánico Administrativo (COA) de Ecuador normas que aun siendo similares, en ocasiones la aplicación de este complejo marco normativo presenta superposiciones y contradicciones, esto dificulta su aplicación efectiva en el contexto ecuatoriano porque abarca normas jurídicas externas, es decir, la relación jurídica de la administración pública con un particular y las normas externas que resultan propias de la administración (Gordillo, 2013).

Aunque el enfoque de este proyecto se base en la superposición normativa procesal, es importante que al menos se haga mención de algunas de las superposiciones que se evidencian entre el COA y COT, esto genera mayor problema a la Administración Seccional pues a diferencia de la Administración Central, la primera tiene conocimiento respecto a títulos tributarios y no tributarios y por ello al momento de aplicar una norma no existe homogeneidad de criterios.

En el caso de los plazos para el pago voluntario, el COA en su Art. 271 dispone que el pago voluntario de dicha obligación deberá ser dentro de diez días contados desde la fecha de su notificación, sin embargo, es importante hacer un análisis profundo para detectar la contraposición normativa que se presenta en las disposiciones del Art. 151 del COT, considerando que, en este artículo posterior a la notificación, se concede al deudor ocho días para realizar el pago voluntario.

En el tema de los plazos de las facilidades de pago existe similar falta de armonía entre una norma y otra, el Art. 277 del COA dispone que “El órgano competente, al aceptar la petición que cumpla los requisitos determinados en los artículos precedentes, dispondrá que la o el interesado pague en diez días la cantidad ofrecida al contado y rinda la garantía por la diferencia.” (COA, 2017), contrario a esto el Art. 153 del COT dispone que el plazo para realizar dicho pago será solamente de ocho días.

Finalmente, con respecto a este análisis en criterio de varios profesionales del Derecho la superposición que genera más vulneraciones al sujeto pasivo es la pertinente a las medidas cautelares, al comparar el Art. 281 del COA y el Art. 164 del COT encontramos una diferencia muy importante.

El COA dispone que:

El ejecutor puede disponer, en la misma orden de pago o posteriormente, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes. Asimismo, puede solicitar a la o al juzgador competente, mediante procedimiento sumario, se disponga la prohibición de ausentarse para los casos en que dicha medida se aplica en el régimen común. (COA, 2017, art.281)

Contrario a esto, el Código Tributario da lugar, además de las medidas dispuestas en el COA, a que el funcionario ejecutor ordene en el mismo auto de pago o posteriormente el arraigo o la prohibición de ausentarse del coactivado.

En este sentido la sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador en el Caso No. 8-19-CN/22 aborda esta problemática y posterior al exhaustivo análisis declara la inconstitucionalidad del Art. 164 del Código Tributario en lo que respecta a la potestad que se le da al funcionario ejecutor para ordenar el “arraigo o prohibición de ausentarse” sin trámite previo según lo siguiente:

como se ha logrado evidenciar a lo largo de este análisis, el funcionario ejecutor no tiene la potestad de administrar justicia, pues no ejerce la jurisdicción que emana de la Función Judicial y tampoco pertenece a los sujetos u órganos expresamente reconocidos en la Constitución con facultad jurisdiccional (artículo 167 y 168 numeral 3). En consecuencia, al demostrarse que el funcionario ejecutor no es un juez ni ejerce jurisdicción, sino que cumple con atribuciones relacionadas con la recaudación tributaria que se rigen por el principio de legalidad, la frase del artículo 164 del Código Tributario que otorga al funcionario ejecutor la posibilidad de ordenar el “arraigo o prohibición de ausentarse” sin trámite previo es contraria a la Constitución por dotarle de una facultad de la cual no está investido. (CCE-EP- 8-19- ENE-CC, 2022)

Con este análisis también se considera que dar esta potestad al funcionario es contrario al derecho a la seguridad jurídica en especial porque el funcionario no es competente para disponer esto; por ello se dispone en la decisión final que se agregue al artículo que “El arraigo o prohibición de ausentarse del país podrá ser solicitada por el funcionario ejecutor ante la autoridad judicial competente, en este caso, ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. (...)”

La Administración Pública dispone de procedimientos coactivos para el cobro de los créditos, según Pérez (2017):

El cobro de créditos consiste en cantidades líquidas a su favor, significa pues, la ejecución forzosa, donde goza la Administración de facultad de ejecutar por sí misma sus actos (sin necesidad de acudir a los Tribunales) y de que el apremio sobre el patrimonio es sólo un medio. (p.245)

### **1.5. La superposición de normas en el procedimiento coactivo tributario**

La superposición de normas en materia tributaria se refiere a la coexistencia de múltiples leyes, reglamentos y resoluciones que regulan un mismo aspecto, lo que puede generar conflictos, ambigüedades e interpretaciones divergentes por parte de las autoridades y los contribuyentes (Ponce, 2023).

En el ámbito de los procedimientos coactivos tributarios, (Pérez, 2018) sostiene que la superposición normativa se manifiesta en la aplicación de disposiciones contenidas en diferentes cuerpos legales, como el Código Tributario, el Código Orgánico General de Procesos, Código Orgánico Administrativo, entre otros. Esta situación puede dar lugar a interpretaciones contradictorias por parte de los funcionarios públicos encargados de la ejecución coactiva, lo que puede afectar la seguridad jurídica de los contribuyentes y la eficacia de los procesos de recaudación fiscal (Pérez, 2018).

En Ecuador se ha identificado la coexistencia de normativas dispersas y cómo en ciertas ocasiones han sido contradictorias y terminan obstaculizado la eficiencia y eficacia de los procesos de cobro de impuestos, resaltando la necesidad de armonizar y simplificar la normativa tributaria para evitar conflictos normativos y mejorar la gestión fiscal (Rodríguez, 2022). Es por esto que es pertinente el análisis de las vulneraciones, así como las consecuencias que la superposición normativa genera en temas tributarios.

## **SECCIÓN II. Consecuencias de la superposición de normas para los sujetos pasivos en el procedimiento coactivo: contradicciones tributarias en competencia, vías y los mecanismos de impugnación del procedimiento coactivo**

### **2.1. Supuestos normativos donde se evidencia superposición de normas**

Para el desarrollo de este acápite es necesario comprender que un supuesto normativo, según Vélez (2003):

Es la hipótesis normativa de cuya realización se derivan las consecuencias jurídicas. Como sujeto, el supuesto se halla enlazado en la norma imputativamente a la consecuencia de Derecho por medio de la cópula. La consecuencia que se enlaza puede consistir en el nacimiento, transmisión, modificación o extinción de relaciones jurídicas, eventos que se generan al ocurrir el hecho jurídico. (p.15)

En otras palabras, un supuesto normativo consiste en la posibilidad normativa que depende de la realización o no de la misma para obtener una consecuencia jurídica.

En la normativa actual, existe superposición de normas en diversos supuestos normativos, como es el caso del Art. 316 del COGEP pues de las diez causales de excepciones a la coactiva que contiene, las causales que se encuentran en los numerales del 1 al 9 se resuelven en procedimiento sumario; sin embargo la causal del numeral 10 con respecto a la nulidad de pago, se resuelve en procedimiento ordinario. Esto ha generado confusión respecto al procedimiento pues si se da el caso donde se busca interponer una demanda de excepciones a la coactiva por la causal 10 del Art. 316 y adicional cualquier otra de las causales de dicho

artículo, hay juzgadores que consideran que existen una superposición normativa y ambigüedades respecto a la vía pertinente.

Otra superposición normativa se da al considerar que el Art. 322 numeral 1 *ibidem* da la posibilidad de presentar “acciones especiales” con respecto a todas las excepciones a la coactiva con excepción de la prevista en el numeral 10 del Art. 316, mientras que dicho artículo dispone un procedimiento independiente para las “excepciones a la coactiva”, y si bien es cierto, ambas se resuelven por procedimiento sumario, al momento de presentar la demanda y fundamentarla en derecho, el profesional y los juzgadores confunden criterios dando lugar a ambigüedades con respecto a la fundamentación normativa.

Otra de las excepciones a la coactiva está en la “Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito, por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento” (COGEP, 2015, Art. 316 numeral 10).

De esta excepción nace otra superposición normativa pues el Art. 322 numeral 9 del Código Orgánico General de Procesos da lugar a proponer como acciones especiales:

Las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, según la ley cuya violación se denuncie. No habrá lugar a esta acción, después de pagado el tributo exigido o 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, dejando a salvo las acciones civiles que correspondan al tercero perjudicado ante la justicia ordinaria. (COGEP, 2015, Art. 322 numeral 9)

En las acciones especiales se tramitan “las excepciones a la coactiva, con excepción de la prevista en el número 10 del Artículo 316” (COGEP, 2015, art. 322 numeral 1) y “las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios fundamentados en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, según la ley cuya violación se denuncie”. (COGEP, 2015, art. 322 numeral 9). Con relación a esto, no se distingue claramente si las excepciones que se tramitan en el numeral 10 del artículo 316 del (COGEP) son aplicables también a lo previsto en la acción especial respecto a la nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución coactiva. De ello, haremos referencia y un análisis mayor en capítulos posteriores.

Posterior a lo expuesto es importante abordar el criterio No vinculante de la Corte Nacional de Justicia emitida el 02 de septiembre del 2024 con respecto al procedimiento o vía

a seguir al momento de presentar una demanda donde se argumenten excepciones a la coactiva con procedimientos diferentes.

En su parte pertinente en este criterio se dispone lo siguiente:

En caso de que, en el proceso contencioso tributario, se plantee excepciones a la coactiva exclusivamente fundándose en la causal 10 del artículo 316, través de la acción especial prevista en el artículo 320 del COGEP, ésta se tramitará en proceso ordinario.

En caso de que, en el proceso contencioso tributario, se plantee excepciones a la coactiva exclusivamente fundándose en las contempladas en los numerales 1 al 9 del artículo 316, a través de la acción de impugnación prevista en el artículo 322 del COGEP, esta se tramitará en proceso sumario.

En caso de que, en una misma demanda, el accionante argumente cualquiera de las excepciones a la coactiva contenida en los numerales 1 al 9 del artículo 316 del COGEP, combinadas conjuntamente con la del numeral 10 del mismo artículo, y siempre que las mismas no sean distintas, contradictorias o incompatibles entre sí, en función de los artículos 315 y 289 del Código Orgánico General de Procesos, al no existir indebida acumulación de pretensiones, la misma se tramitará en procedimiento ordinario, a fin de garantizar el tiempo suficiente para poder demostrar la posible causa de nulidad del procedimiento o del título coactivos, dada la complejidad de su acreditación, conforme así se ha pronunciado la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en la sentencia de casación dictada en el proceso No. 17510-2018-0455. (CNJ-CT- 02-SEP, 2024)

El análisis de este Criterio sustenta la problemática que existe por la incompatibilidad de normas y procedimientos para tramitar las excepciones a la coactiva, y aunque existe cierta claridad, al ser un criterio no vinculante no tiene carácter obligatorio por lo que sigue persistiendo la confusión y vulneraciones al debido proceso por la diferencia y contrariedad en los criterios de los jueces.

### **2.1.1. ¿Cómo afecta la superposición de normas en procedimientos coactivos en materia tributaria?**

En la superposición de normas en procedimientos coactivos tributarios se dan diversos efectos negativos, entre los más relevantes están:

La incertidumbre jurídica para los contribuyentes producto de la coexistencia de múltiples leyes, reglamentos y resoluciones que regulan un mismo aspecto tributario genera confusión y ambigüedad en los contribuyentes sobre cuáles son las normas aplicables a su situación. Esto crea un ambiente de inseguridad jurídica que dificulta el cumplimiento de las obligaciones fiscales (González, 2021).

La aplicación inconsistente de las medidas coercitivas también es una afectación respecto a la superposición normativa porque resulta con la derivación en interpretaciones

divergentes por parte de las autoridades tributarias encargadas de la ejecución coactiva. Esto conlleva a una aplicación inconsistente de las medidas de cobro forzoso, afectando a la eficacia y la uniformidad de los procedimientos (González, 2021).

La falta de claridad y coherencia en la normativa tributaria resulta ser un obstáculo en la recaudación fiscal porque dificulta la labor de recaudación de impuestos por parte de la administración pública. Esto puede generar retrasos, errores y dificultades en los procesos de cobro, lo que a su vez impacta negativamente en los ingresos fiscales del Estado (González, 2021).

Por último, el aumento de los costos de cumplimiento para los sujetos pasivos es una afectación de la superposición de normas debido a la complejidad del marco normativo tributario lo que obliga a los contribuyentes a incurrir en mayores costos para cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales. Esto incluye gastos en asesoría legal, contable, y en general, en la gestión de los trámites y procedimientos requeridos (González, 2021).

Estos efectos pueden derivar en un debilitamiento de la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario y en una disminución de la recaudación fiscal, lo que a su vez afecta la capacidad del Estado para financiar el gasto público y cumplir con sus obligaciones (Losano, 2021).

### **2.1.2. Derechos de los sujetos pasivos en el ejercicio de la coactiva**

Los derechos de los sujetos pasivos en el ejercicio de la coactiva se contemplan en el Art. 30.1 del Código Tributario, el cual fue modificado por el Art. 45 de la Ley s/n, R.O. 111-S, 31XII-2019. Entre los diferentes derechos se encuentran: el ser tratado con imparcialidad; ser informado y asistido de manera correcta; formular consultas y obtener respuestas oportunas; presentar solicitudes, peticiones o reclamos; acceder a información reposada en la administración tributaria relativa al sujeto pasivo o sus bienes; ser notificados de todo acto de administración tributaria en los que se lo involucre.

Aunque estos derechos se contemplan expresamente en la norma tributaria, existen casos donde los derechos de los sujetos pasivos se han visto vulnerados durante el procedimiento coactivo, fundamentalmente porque se afecta el derecho al debido proceso, derecho a la defensa o el derecho de acción por parte del contribuyente, dejándolo en ciertos casos, hasta en la indefensión. Por ejemplo, si la Administración Tributaria no notifica de forma pertinente a los sujetos pasivos del inicio del procedimiento coactivo con el fin de que el mismo

presente acciones de impugnación o excepciones a la coactiva se refleja evidentemente una vulneración de sus derechos.

## **2.2. Mecanismos de impugnación en el procedimiento coactivo**

### **2.2.1. La impugnación: ¿en qué se fundamenta?**

La impugnación es un derecho personal de quienes participan en el proceso, sin importar su rol o condición. En esencia, la impugnación es un recurso que solo pueden utilizar los litigantes en un procedimiento legal. Por regla general, todo acto que haya sido emitido por el poder público puede ser impugnado por intermedio de diversas acciones o recursos previstos en el ordenamiento jurídico (Torres, 2020).

Al abarcar la fundamentación de los mecanismos de impugnación, es muy importante que estén debidamente establecidos e individualizados en el ordenamiento jurídico, este hecho se conoce doctrinariamente como “principio del recurso legalmente previsto”.

Salazar (2013) señala que:

respecto del principio de recurso legalmente previsto o principio de medio de impugnación normativamente previsto, debemos advertir que él modera al derecho general a la impugnación y a su calidad de garantía constitucional, disponiendo que en cada caso particular y dependiendo de la naturaleza y dinámica de cada proceso específico, el acceso de la persona a la impugnación dependerá de que ésta se encuentre prevista para dicho proceso por la norma que lo regula. La garantía constitucional a impugnar tiende a cautelar la debida aplicación y observancia de los medios de impugnación que se encuentren previstos en la ley, con las restricciones que, sobre su aplicación a procesos especiales, haya dispuesto la propia Ley. (p. 14)

Es decir que la existencia de los recursos de impugnación se fundamenta en la posibilidad de la existencia de un error en las decisiones de la administración pública, dando lugar a posibles injusticias. Es decir, el derecho a impugnar permite dar cumplimiento a la tutela judicial efectiva, derecho consagrado en la Constitución del Ecuador; sin embargo, es necesario tener en cuenta en cuáles procesos cabe la impugnación y en cuáles no.

Respecto a la impugnación en vía administrativa, el COA es claro al determinar que no cabe impugnación en dicha vía respecto al acto administrativo que se haya originado desde el requerimiento a la o el deudor para realizar el pago voluntario. Además, hace énfasis al disponer que “El único medio de impugnación de un acto administrativo expedido con ocasión del procedimiento de ejecución coactiva es el ejercicio de la acción contenciosa ante los tribunales competentes, en razón de la materia, en los casos previstos en este Código.” (COA, 2017, art. 263).

Finalmente, con relación a esto la norma señala de forma clara que el único medio de impugnación de un acto administrativo expedido con ocasión del procedimiento de ejecución coactiva es el ejercicio de la acción contenciosa ante los jueces del Tribunal Contencioso Administrativo. Por lo tanto, en vía administrativa no se da lugar a ningún otro tipo de impugnación como apelación o recurso extraordinario de revisión “en contra de los actos administrativos emitidos en razón del procedimiento de ejecución coactiva, pero si cabe plantear una demanda de excepciones a la coactiva, ante la jurisdicción contencioso administrativa o la contencioso tributaria.” (Torres, 2020, p. 39).

### **2.2.2. Reclamo respecto al título de crédito**

El reclamo respecto al título de crédito cabe exclusivamente de los requisitos del mismo o del derecho de la administración para su emisión en el término que se le haya concedido para el pago voluntario. Para determinar en qué casos cabe la formulación del reclamo en contra del título de crédito, en primer lugar, hay que señalar los requisitos que deben constar en dicho instrumento (Torres, 2020).

Así, el Art. 268 del COA establece lo siguiente:

Requisitos de los títulos de crédito. Cuando se requiera emitir títulos de crédito por obligaciones a favor de la administración pública, estos deberán reunir los siguientes requisitos: 1. Designación de la administración pública acreedora e identificación del órgano que lo emite. 2. Identificación de la o del deudor. 3. Lugar y fecha de la emisión. 4. Concepto por el que se emite con expresión de su antecedente. 5. Valor de la obligación que represente. 6. La fecha desde la cual se devengan intereses. 7. Liquidación de intereses hasta la fecha de emisión. 8. Firma autógrafa o en facsímil del servidor público que lo autorice o emita, salvo en el supuesto de títulos de emisión electrónica, en cuyo caso, la autorización para su expedición se verificará de manera previa dentro del procedimiento administrativo pertinente. (COA, 2017)

Por lo expuesto anteriormente y con base al artículo en mención se determina de forma taxativa cuáles son los requisitos que deben presentarse en el título de crédito; además, se establece que al faltar alguno de ellos tendrá como consecuencia la nulidad del mismo y por ende la baja. Adicional a esto, en la reclamación en contra del título de crédito por falta de requisitos, es indispensable pedir la nulidad del mismo. Igual efecto causa la reclamación por falta del derecho de la administración para la emisión del título de crédito, ya que la nulidad nace de la incompetencia del órgano administrativo para emitir dicho instrumento.

### 2.2.3. Impugnación en vía judicial

La impugnación en vía judicial cabe cuando el contribuyente considera que se han afectado sus derechos en el ámbito de la legalidad o constitucional por los errores producidos por las decisiones de la coactiva.

El Código Orgánico General de Procesos dispone en su Art. 300 lo siguiente:

Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas. (COGEP, 2019)

En el artículo 263 del COA, se dispone que no existe impugnación en vía administrativa contra actos administrativos que se hayan originado del requerimiento del deudor para realizar el pago voluntario de la obligación. Ambos artículos muestran señales con respecto al mecanismo judicial pertinente en esta impugnación.

Cuando las resoluciones de la coactiva tienen la calidad de actos administrativos, el medio adecuado es el procedimiento contencioso administrativo y el órgano pertinente para conocer dicha impugnación son los Tribunales de lo Contencioso Tributario, dicha impugnación cabe cuando dichos actos afectan el ámbito de legalidad (Torres, 2020).

En el COGEP se establece el procedimiento de excepciones a la coactiva pero no se especifica de manera contundente cuál es la autoridad competente para tramitar este tipo de causas, pero si consideramos que el juicio de excepciones a la coactiva se encuentra incluido en las disposiciones que regula el procedimiento contencioso tributario, es claro asumir que la autoridad pertinente para conocer sobre este procedimiento sean los jueces competentes en materia contencioso tributaria.

Ahora con respecto a los tipos de mecanismos de impugnación en vía judicial, el artículo 319 del Código antes mencionado clasifica de forma innovadora las acciones de impugnación tributaria, al efecto la norma jurídica señala que se tramitarán en procedimiento contencioso tributario, las acciones de impugnación, acciones directas y acciones especiales; las dos primeras se sustancian en vía ordinaria; y, la segunda se tramita por vía sumaria. En las acciones especiales se encuentran inversas las excepciones a la coactiva, la nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios fundadas en la omisión de solemnidades sustanciales u otros

motivos que produzcan nulidad; y, tercerías excluyentes de dominio que se deducen en coactivas por créditos tributarios.

### **2.3. Procedimiento de excepciones a la coactiva: ¿en qué momento interviene el juzgador y se relega al funcionario Ejecutor?**

Con la promulgación del Código Orgánico de la Función Judicial en el año 2009, se tomó en consideración dos principios fundamentales establecidos en la Constitución, Flores (2024), lo define como:

- i) el principio de independencia judicial, el cual prohíbe toda injerencia estatal, incluyendo la de otras funciones, en el ejercicio de las atribuciones propias del Poder Judicial, salvaguardando así su autonomía e imparcialidad; y ii) el principio de especialidad, según el cual la potestad jurisdiccional se distribuye entre los diferentes órganos jurisdiccionales en virtud de su competencia específica y materia asignada por ley. (p. 8)

En la Función Judicial estos son los principios rectores, con ello se cambió las funciones que se le otorgaba al funcionario ejecutor pues en la derogada Ley Orgánica de la Función Judicial (LOFJ) se le atribuía la calidad de "juez especial", confiriéndole jurisdicción coactiva.

De lo expuesto, hay una amplia distinción entre la potestad jurisdiccional, exclusiva de los Tribunales Contencioso Tributarios, y la actividad reglada de las Administraciones centrales, seccionales o de excepción que posee la acción coactiva. Como resultado, la intervención del funcionario ejecutor en el ámbito tributario se rige a la potestad administrativa reglada que en el Código Tributario se le ha otorgado, impidiendo el ejercicio de funciones jurisdiccionales, en ese sentido el funcionario ejecutor queda totalmente relegado desde el momento en que se presenta la demanda de excepciones a la coactiva porque no tiene competencia ni función alguna que ejercer en dicho procedimiento.

Según el Art. 315 del COGEP, en el caso de excepciones a la coactiva, el juez interviene desde el momento que califica la demanda de excepciones a la coactiva en el término previsto para el procedimiento ordinario y tiene como deber citar al funcionario ejecutor con el fin de que suspenda el procedimiento de ejecución hasta que se resuelva sobre las excepciones planteadas. Este acto refleja la transición del control del procedimiento desde el funcionario ejecutor hacia el juzgador.

#### **2.3.1. Competencia para conocer las excepciones (funcionario ejecutor o tribunal contencioso tributario)**

Respecto a la competencia para la actividad administrativa, el ordenamiento jurídico dispone que “es la medida en la que la Constitución y la ley habilitan a un órgano para obrar y cumplir sus fines, en razón de la materia, el territorio, el tiempo y el grado.” (COA, 2017, art. 65).

Al referirnos a las excepciones a la coactiva, como se mencionó en párrafos anteriores, quien es competente para conocer la misma es el Tribunal Contencioso Tributario, esto se basa en que el funcionario ejecutor no puede ejercer más funciones de las que la ley determina expresamente, es decir, no puede desempeñar funciones jurisdiccionales. Tanto así que la Corte Constitucional amplía los conceptos de las funciones del ejecutor:

la primera disposición jurídica que regula las facultades y atribuciones del funcionario ejecutor se encuentra contenida en el Código Tributario. Así, el artículo 157 de ese cuerpo normativo precisa que, para el cobro de créditos tributarios, entre los que se encuentran “intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución”, la administración tributaria goza de la acción coactiva. En el artículo subsiguiente se determina que esta acción será ejercida de manera privativa por los funcionarios recaudadores o ejecutores. (párr. 34) [...] A lo largo de esta sentencia, la Corte Constitucional ha determinado que el funcionario ejecutor es un servidor de la administración pública cuya labor se circunscribe a la recaudación de créditos tributarios y de rubros expresamente contemplados en la legislación, asimismo, advierte que, para el ejercicio de sus funciones no ejerce jurisdicción, sino la acción coactiva (párrafos 34-38 supra). (CCE-CN-22, 2022, párr. 34, 47)

Con ello, el ejercicio de las funciones del ejecutor se acopla estrictamente a lo previsto en el Artículo 226 de la Constitución la misma que dispone que: “las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley” (CRE, 2008). Además, “el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley” (COT, 2005, 2010), lo que manifiesta que esta actividad es reglada e impugnable.

#### **2.4. Problema de vías para presentar la demanda de excepciones a la coactiva**

En este estudio, es menester analizar las diferencias procesales que todavía persisten entre el COGEP y COT respecto a lo complicado que resulta dilucidar la vía adecuada que el contribuyente debe seguir para presentar las excepciones a la coactiva, la duda permanece pues no se conoce de forma clara si es una potestad presentarla ante el órgano ejecutor o si, por el contrario, es facultativo el interponerla de forma directa ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.

Esta problemática da lugar a posibles vulneraciones en contra del contribuyente pues tomando en cuenta el término que se tiene para interponer la demanda, si resulta ser inadmitida por el órgano jurisdiccional, irremisiblemente se perderá la oportunidad de impugnar las excepciones a la coactiva, dejando en evidente indefensión al sujeto pasivo de esta relación (Flores, 2024).

#### **2.4.1. Contradicción de los procedimientos a seguir: vía ordinaria o sumaria**

Al presentar la demanda de excepciones en el procedimiento de ejecución tributaria, existen dos normas que determinan procedimientos disímiles, en primer lugar, está el Art. 214 del COT, que dispone que “Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago.” (COT, 2005).

Sin embargo, el COGEP dispone en su Art. 315 que es obligación del sujeto pasivo el presentar la demanda ante el juez contencioso tributario, quien deberá citar al funcionario ejecutor para que suspenda el procedimiento de ejecución.

Ahora bien, en el procedimiento de excepciones a la coactiva, haciendo énfasis en la vía pertinente que se debe seguir, existe una falta de armonía entre normas del mismo Código, porque no se encuentra claramente delimitado si al tratarse de la excepción por nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución coactiva, esta debería tramitarse a través de la acción especial o mediante la acción de impugnación que, en materia de excepciones a la coactiva, indica que se tramitará: "las excepciones a la coactiva que se propongan justificadas en el número 10 del artículo 316" (COGEP, 2015, art. 320).

En esta complejidad, se evidencia una superposición normativa que bien podría interpretarse como un error del legislador al establecer de forma separada y bajo diferentes procedimientos una causal que, en esencia, se refiere a la misma situación jurídica, esto es “la nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución coactiva”.

Además, tampoco es claro si estas se tramitarán bajo el procedimiento ordinario o sumario previsto para ambas acciones respectivamente. Esta aparente contradicción normativa desata inseguridad jurídica y divergencias interpretativas en la aplicación de estas disposiciones, lo cual claramente afectaría el debido proceso y el ejercicio efectivo de los derechos de los contribuyentes al oponerse al procedimiento de ejecución coactiva (Flores, 2024).

## 2.5. Análisis de casos

Como se aprecia de los párrafos precedentes existen múltiples casos y artículos normativos donde se evidencia superposición normativa, pero para fines académicos y de la presente investigación se analizan y exponen casos específicos que abordan la superposición normativa respecto a la vía para interponer el procedimiento de excepciones a la coactiva al acumularse causales con distintos tipos de procedimiento a tramitarse, así como la contradicción de criterios al momento de admitir o inadmitir la demanda.

### 2.5.1. Análisis del archivo de demanda de excepciones a la coactiva por superposición de normas respecto a la vía de sustanciación

**Tabla No. 1: Inadmisión y archivo a la demanda por contradicción en los procedimientos de excepciones a la coactiva**

<b>Proceso: 17510-2023-00168</b>	
<b>Actor</b>	Industrial Instrumentation Inc.
<b>Demandado</b>	Andrés Felipe Córdova Pizarro En Calidad De Director Zonal 9 Del Servicio De Rentas Internas, Lisseth Yolanda Urquiza Aguiar En Calidad De Recaudadora Especial De La Dirección Zonal 9 Del Servicio De Rentas Internas
<b>Asunto</b>	Excepciones a la coactiva, Art. 316 Num. 10 COGEP
<b>Tipo de acción</b>	Acción de Impugnación
<b>Tribunal</b>	Contencioso Tributario del Distrito Metropolitano de Quito

Elaboración: Lorena Aguinaga Egas

### Normas superpuestas en el procedimiento de excepciones a la coactiva

En este caso, con el voto salvado de la Jueza Anita Izquierdo Tapia, Jueza del Tribunal Segundo del Tribunal Distrital De Lo Contencioso Tributario se realizó el análisis con respecto a la pluralidad de pretensiones, así la Doctora Jueza considera que al existir una pluralidad de pretensiones, las mismas que no pueden sustanciarse en un mismo procedimiento y se aparta del criterio de la mayoría del Tribunal. El demandante plateó como excepciones al procedimiento coactivo iniciado por el funcionario Recaudador de la Dirección Zonal 9 del

Servicio de Rentas Internas, las excepciones contenidas en los numerales 2 y 10 del artículo 316 del COGEP, estas excepciones se tramitan en procedimientos diferentes. El numeral 2, por disposición expresa del numeral 1 del Art. 322 *ibidem* se tramita en vía sumaria, por el contrario, la excepción expuesta en el numeral 10 del referido artículo 316, se tramita en vía ordinaria, conforme se comprende del numeral 8 del Art. 320 en conjunto con el numeral 1 del Art. 322 del COGEP.

### **Fundamentación normativa del voto salvado de inadmisión**

El artículo 315 del COGEP dispone: “Procedimiento de excepciones a la coactiva. El procedimiento ordinario será aplicable a todos los procesos de conocimiento en los que se propongan excepciones a la coactiva. - Para el caso de excepciones a la coactiva, la o el juzgador calificará la demanda en el término previsto para el procedimiento ordinario, citará al funcionario executor a fin de que suspenda el procedimiento de ejecución y convocará en dicha calificación a audiencia conforme con las reglas generales de este Código”. Por su parte, el numeral 8 del artículo 220 del referido cuerpo normativo establece que las acciones de impugnación en él enumeradas, tienen procedimiento ordinario (inciso final) e incluye a las excepciones a la coactiva fundamentadas en el numeral 10 del artículo 316 *ibidem*, así: “Impugnación. Las o los contribuyentes o interesados directos pueden impugnar: 8. De las excepciones a la coactiva que se propongan justificadas en el número 10 del artículo 316. Estas acciones se ejercerán en procedimiento ordinario.” Por tanto, de las normas transcritas resulta inobjetable que la única excepción de las previstas en el artículo 316 del COGEP que tiene procedimiento ordinario, es la contemplada en el citado numeral 10, pues así lo confirman las normas que hemos transcrito en líneas precedentes, en tanto que, las excepciones contenidas en los numerales del 1 al 9 del citado artículo 316, tiene procedimiento sumario, por así expresamente haberlo ordenado el artículo 322. (Izquierdo, 2023, p. 4)

Las dos excepciones presentadas como oposición al procedimiento coactivo, se sustancian en procedimientos diferentes. Izquierdo (2024) sostiene que:

las acciones especiales previstas en el artículo 322 del COGEP, al que pertenece la excepción 2 del artículo 316 del COGEP, se tramita en procedimiento sumario, es decir, de una sola audiencia; mientras que la excepción 10, se tramita en procedimiento ordinario, es decir, en juicio con dos audiencias, por tanto, es innegable que las excepciones deducidas por la parte actora, tienen procedimientos distintos y por tanto excluyentes entre sí, circunstancia que permite concluir que la demanda propuesta por MAREAUTO, no solo que tiene procedimientos diferente, sino que además, la oportunidad para deducirlas es diferente, así pues, si las excepciones corresponden a una acción de impugnación según el numeral 8 del artículo 320 del COGEP (numeral 10 del 316), la demanda puede presentarse dentro de los 60 días a que se refiere el numeral 5 del artículo 306 del COGEP, pero, si las excepciones (de la 1 a la 9 del artículo 316), se proponen como acción especial, su término para la presentación es la de 20 días contados desde la notificación del acto según lo establece el artículo 214 de del Código Tributario. (p. 5)

En disposición al Art. 147 del COGEP, el juzgador tiene el deber de inadmitir la demanda cuando advierta pretensiones formuladas por la parte accionante que sean contrarias,

opuestas, incompatibles o contradictorias entre sí. Aun considerando que el Art. 145 ibidem prevé la pluralidad de pretensiones, esto es viable únicamente cuando se puedan sustanciar en el mismo procedimiento, razón no aplicable en este caso.

Con este análisis se evidencia la superposición normativa y la vulneración al derecho de acción pues considerando que en el voto salvado se muestra la contrariedad y confusión entre el tipo de procedimiento que se debe aplicar en cada excepción antes señalada, el juez basado en el art. 147 del COGEP tiene la obligación de inadmitir dichas excepciones por no ser compatibles entre sí y llegar a considerar que un procedimiento puede ser sumario y ordinario a la vez, no tiene fundamentación ni asidero jurídico. Sin embargo, este caso muestra la contradicción de criterios entre los Jueces y confusión en la aplicación normativa por parte de los profesionales de Derecho.

### **2.5.2. Análisis de caso: admisibilidad a la demanda y un voto salvado de inadmisión: divergencia de criterios por superposición normativa y divergencia de procedimientos del Art. 316 numerales 2 y 10 del COGEP**

**Tabla No. 2: Datos del proceso y partes procesales**

<b>Proceso: 17510-2020-00139</b>	
<b>Actor</b>	Ginatta Coronado Maria Teresa
<b>Demandado</b>	Recaudador Especial De La Dirección Zonal 9 Sriab. Svetlana Zuñiga, Director General Del Servicio De Rentas Internas, Abogada Camila Arrieta Patrocinadora Del Proceso Coactivo De La Direccion Zonal 9 Del Servicio De Rentas Internas, Procurador General Del Estado
<b>Asunto</b>	Excepciones a la coactiva, Art. 316 Num. 10 COGEP
<b>Tipo de acción</b>	Acción de Impugnación
<b>Tribunal</b>	Contencioso Tributario del Distrito Metropolitano de Quito

Elaboración: Lorena Aguinaga Egas

#### **a. Caso de admisión a la demanda**

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, admitió la demanda interpuesta por la señora Maria Teresa Ginatta Coronado en contra del proceso de ejecución coactiva No. DZ9COBUAPC19-0000193 interpuesta por el Recaudador Especial de la Dirección Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. Sin embargo, un miembro del tribunal, a través de voto salvado, inadmitió dicha demanda por superposición normativa y contradicción en los procedimientos a seguir en el Art. 316 numerales 2 y 10 del COGEP.

#### **b. Criterio de los jueces que aceptan las excepciones a la coactiva**

El Tribunal en su mayoría aceptó las excepciones a la coactiva por considerar que se verificó la nulidad del procedimiento de ejecución coactiva No. DZ9-COBUAPC19-00001933 y la prescripción de la acción de cobro relativa al IVA mensual de diciembre de 1993, establecida en la providencia de continuación DZ9-COBPCJC20-00000070 de 20 de febrero de 2020.

Por ello, se declara la invalidez de todo lo actuado única y exclusivamente respecto de la señora María Teresa Ginatta de Naranjo, y dispone que el SRI deje sin efecto las medidas cautelares impuestas a la actora.

El Tribunal que acepta estas excepciones sustenta su criterio de la siguiente forma:

es criterio de este Tribunal que cuando nos referimos a las excepciones a la coactiva no existen de hecho, ni pretensiones contradictorias, opuestas, contrarias entre sí o incompatibles, puesto que todas las excepciones previstas en el artículo 316 del COGEP subsisten simultáneamente y pueden ser interpuestas cualquiera de ellas o todas ellas a los procesos administrativos de coactivas, por expresa disposición legal. Tan es así que el artículo 315 del Código ibídem ha previsto claramente que el procedimiento ordinario es aplicable a todos los procesos de conocimiento en los que se propongan excepciones a la coactiva, confiriéndole al juzgador la posibilidad de aplicarlo procesalmente para la resolución de las excepciones, que como en este caso, corresponden al requerimiento que se declare un derecho de la parte actora como es beneficiarse de la prescripción. (TCT, 2024, p. 5)

El análisis que realiza el Tribunal es escueto y no profundiza en sus sustentos normativos, sino que se limita a citar artículos a medias y sin considerar los conflictos normativos que realmente se presentan en esta causa.

#### **c. Criterio y fundamentación jurídica de voto salvado**

La Doctora Jueza Paola Valdivieso sustenta que:

Si bien es cierto, el Código Orgánico General de Proceso prevé la posibilidad de que en una misma demanda concurren diversas pretensiones, no es menos cierto que la limita a los casos expresamente previstos en ella, por tanto, cuando el accionante persigue en su demanda más de una pretensión, estas no deben ser contrarias ni incompatibles, pues para que sean sustanciadas en un solo proceso, todas ellas deben obedecer a un mismo trámite. En concordancia con lo

anteriormente señalado, el artículo 147 ibidem ordena: “Art. 147.- Inadmisión de la demanda. La o el juzgador inadmitirá la demanda cuando: 2. Contenga una indebida acumulación de pretensiones. Si la o el juzgador estima que la demanda es manifiestamente inadmisibile, la declarará así en la primera providencia, con expresión de los fundamentos de su decisión y ordenará devolver los anexos y el archivo del expediente. Esta providencia será apelable.” (El resaltado es añadido.) De tal manera que la norma confiere al juzgador la posibilidad de inadmitir de plano la demanda, cuando en su análisis advierta que las pretensiones formuladas por la parte accionante son contradictorias, esto es, francamente opuestas, contrarias entre sí o incompatibles. (Valdivieso, 2021, p. 6)

Con esta introducción se considera que existe pluralidad de pretensiones excluyentes entre sí por no poder sustanciarse bajo el mismo procedimiento. Respecto al procedimiento de excepciones a la coactiva interpuesto se hace referencia que según el Art. 316 del COGEP numeral 10 y en base al Art. 320 numeral 8 ibidem, la impugnación se la sustanciará mediante procedimiento ordinario por su naturaleza de acción impugnatoria, por el contrario las excepciones que se encuentran en los numerales 1 al 9 del citado Art. 316 de la misma norma tienen procedimiento sumario, por así encontrarse expresamente dispuestos en el Art. 322 del COGEP que dispone el tipo de procedimiento en las acciones especiales.

En el presente caso la parte demandada expone dos excepciones al procedimiento coactivo, estas excepciones son las del numeral 2 y 10 del art. 316 del COGEP. Con ello se sustenta en que:

siendo que la excepción contenida en el numeral 2 se somete al procedimiento sumario, por expreso mandato normativo del artículo 322.1 ibidem -a sustanciarse en audiencia única-, mientras que la excepción 10 tiene procedimiento ordinario -2 audiencias-, por así disponerlo su artículo 315 ibidem, sin que sean compatibles los dos procedimientos; de allí que el trámite por el que debe sustanciarse la demanda deducida por el accionante, no puede ser a la vez sumario y ordinario, por ser disímiles en naturaleza y esencia. Es entonces de aclarar que el procedimiento ordinario es supletorio solo para aquellas pretensiones que no tienen previsto un trámite especial para su sustanciación, como lo establece el artículo 289 del mismo cuerpo legal, lo cual no procede en la especie, toda vez que el precitado artículo 322 claramente consagra el procedimiento a observarse para la tramitación de las excepciones a la coactiva contenida en los numerales 1 a 9 de su artículo 316. (Valdivieso, 2021, p.6)

En lo expuesto con anterioridad al existir una superposición normativa se provoca una indebida acumulación de pretensiones, la que resulta manifiestamente inadmisibile la causa, según norma expresa. Esto provoca conflictos y contradicción normativa, dejando como se argumenta en capítulos anteriores que en casos donde no existe acuerdo o armonía en criterios normativos se llega a vulnerar los derechos del sujeto pasivo.

## **Recomendaciones**

Es importante impulsar la creación de criterios y sentencias vinculantes con respecto a la superposición normativa en el procedimiento de excepción a la coactiva y referente a la vía

adecuada para impulsar el procedimiento cuando existan varias causales que fundamenten las excepciones y su procedimiento no sea compatible entre sí.

Orientar e informar a los profesionales del Derecho y a los operadores de justicia respecto a las normas procesales y tributarias, es importante informar sobre cómo aplicarlas sin evidenciar contradicción a principios normativos con la finalidad de eliminar incongruencias y discrepancias por parte de los juzgadores al momento de emitir criterios, así como evitar que al momento de presentar una demanda los profesionales del Derecho fundamenten la misma en normas y procedimientos contradictorios.

En el presente estudio se abarcaron temas con respecto a la superposición normativa entre los Artículos 316, 320 y 322 del COGEP con respecto al procedimiento de excepciones a la coactiva sin embargo, todavía es necesario que se investigue en qué otros artículos de la misma norma o del Código Tributario se evidencia superposición o contradicción entre normas con el fin de evitar la vulneración de derechos.

### **Conclusiones**

En este estudio se identificó la vulneración de derechos que se da al existir superposición normativa. Estas vulneraciones se dan por el vacío en insuficiencia de doctrina y criterios vinculantes que dispongan en qué vía se debe presentar una demanda de excepciones a la coactiva cuando las causales son de procedimientos contradictorios entre sí.

Con el análisis de casos se evidenció de forma práctica la contradicción de criterios de los operadores de justicia al momento de analizar las causales de las excepciones a la coactiva. Algunos consideran que el tipo de procedimiento no implica un tema excluyente al momento de ejercer el derecho de acción, por considerar que esta pluralidad se respalda por el tipo de alcance que tiene cada causal de nulidad.

Sin embargo, otros jueces consideran que al presentarse causales de excepciones a la coactiva con procedimientos diferentes, es incongruente y sin lógica jurídica considerar que pueden sustanciarse al mismo tiempo, en primer lugar porque al hablar de la vía ordinaria prevista en el Art. 320 del COGEP, permite un análisis más amplio así como mayor intervención de las partes procesales, es decir, tiene más garantías procesales; por el contrario, la acción especial prevista en el Art. 322 del COGEP es tramitada por vía sumaria, lo que implica un procedimiento más rápido y en ciertos casos no podría presentar las mismas garantías procesales que las de un procedimiento ordinario.

De lo anteriormente expuesto se reafirma la importancia de proveer y promover la creación de sentencias y criterios vinculantes respecto a la forma de resolver este tipo de superposiciones y evitar la contradicción de criterios ya que, como se evidencia en este proyecto, hay ciertos indicios con respecto a la solución de estas superposiciones en el Criterio no Vinculante emitido el 02 de septiembre del 2024 pero al no ser obligatoria su aplicación todavía no existe un criterio uniforme entre los jueces sobre la vía a tramitar el procedimiento de excepciones a la coactiva cuando existen tipos de excepciones con procedimientos incompatibles entre sí.

## Referencias

Asamblea Nacional del Ecuador. (2017). *Código Orgánico Administrativo*. Ecuador.

Recuperado de <https://www.gobiernoelectronico.gob.ec/wp-content/uploads/2020/11/COA.pdf>

Asamblea Nacional del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*.

*Ecuador*. Recuperado de [https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4\\_ecu\\_const.pdf](https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_ecu_const.pdf)

Concepto y clases de competencias en el Derecho Administrativo, recuperado de <https://libertad-de-catedra-en-derecho5.webnode.ec/1/concepto-y-clases-de-competencias-en-el-derecho-administrativo/>

Diccionario general etimológico de la lengua española, recuperado de <https://www.rae.es/archivo-digital/diccionario-general-etimologico-de-la-lengua-espanola-tomo-1>

El tributo en el Ecuador, recuperado de <https://ambitojuridico.com.br/el-tributo-en-el-ecuador/>

## Bibliografía

Acosta, J. *Estudios de Derecho Procesal Administrativo conforme al COA*. Quito Corporación de Estudios y Publicaciones, 2020.

Colegio de Abogados. (2021). *Conferencia sobre Superposición de Normas en el Derecho Nacional*. Buenos Aires.

Corzo Sosa, E. (2020). *Teoría de la Superposición de Normas: Propuesta Para el Análisis de la Normatividad Contemporánea*. México.

Fernández, R. (1994). *De la arbitrariedad de la Administración*, Madrid.

Fernández, P. S. (2018). *La Superposición de Normas: Problemas Teóricos y Perspectivas*. México.

Flores, A. (2024). *La falta de conciliación de normas procesales y tributarias: El caso de las excepciones a la coactiva en materia tributaria*. Quito, Ecuador: Tesis previa a la obtención del título de abogado. PUCE, recuperado de [file:///C:/Users/USER/Downloads/Entrega%20Final\\_Falta%20de%20conciliacio%CC%81n%20de%20normas%20procesales%20y%20tributarias.pdf](file:///C:/Users/USER/Downloads/Entrega%20Final_Falta%20de%20conciliacio%CC%81n%20de%20normas%20procesales%20y%20tributarias.pdf)

Gallo, C. (2019). *Superposición de Normas y Argumentación en el Derecho*.

Barcelona.

García de Enterría, E. (2019). *La Superposición de Normas y la Coherencia del Ordenamiento Jurídico* (pp. 112-127). España.

Garzón, M. (2023 ). *El debido proceso en los procedimientos de ejecución coactiva tributario*. Quito: (Tesis de maestría). Universidad Andina Simón Bolívar: Recuperado de <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/9461>.

González, A. (2021). *Superposición de Normas en Procedimientos Coactivos: Análisis de Casos* (pp. 45-60). Perú.

Losano, M. G. (2021). *Superposición de Normas y Jerarquía de Principios* (pp. 45-60). Montevideo.

- Martínez, A. (2023). *La Superposición de Normas Tributarias y su Impacto en la Economía Nacional* (pp. 55-70). Perú.
- Moreta, M. (2016). *Sesión 430*. Ecuador.
- Ponce Sole, J. (2023). *Derecho Administrativo Global: Superposición, Segmentación y Fragmentación Normativa*. Barcelona.
- Reyes, M. (2023). *El debido proceso en los procedimientos de ejecución coactiva tributaria* (p.16). Ecuador,
- Rodríguez, A. (2022). *Superposición de Normas Tributarias: Perspectivas desde la Doctrina Contable* (pp. 45-62). Perú.
- Pérez, L. (2018). *Impacto de la Superposición de Normas Tributarias en Procesos Coactivos*. *Revista de Derecho Procesal Tributario* (pp. 78-93). México.
- Sánchez, R. (2016). *Superposición de Normas Tributarias y Procedimientos Coactivos: Retos y Soluciones* (pp. 89-104). Ecuador.
- Sessa, M. B. (2016). *Pluralismo Jurídico y Superposición de Normas: Análisis de un Conflicto* (pp. 78-93). México.
- Toledo, F. (2017). *Elementos de la acción coactiva*. Cali.
- Toscano, L. (2013). *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia Tributaria*. Ecuador.
- Universidad de Puebla. (2016). *Simposio sobre Superposición de Normas Tributarias y Procedimientos Coactivos*. México.