

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

DISERTACIÓN PREVIA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
LICENCIADO

**“ESTUDIO DE LA INCIDENCIA DEL JUICIO DE
EXCEPCIONES A LA COACTIVA SOBRE LAS MEDIDAS
CAUTELARES DICTADAS DENTRO DEL PROCESO
COACTIVO TRIBUTARIO”**

AUTOR: RENÉ ALEJANDRO ZAMBRANO YÉPEZ

DIRECTORA: DRA. CARMEN AMALIA SIMONE LASSO

Quito, Marzo del 2011

SUMARIO

La forma mas clara por la cual el Estado obtiene recursos para cumplir con sus fines es a través de la recaudación de los tributos, para lo cual las Administraciones Tributarias cuentan con las potestades públicas: reglamentaria, resolutoria, sancionatoria, determinadora y recaudadora, que muchas veces estas facultades son utilizadas en exceso y sin control frente a los administrados, rompiendo así el equilibrio entre administración y contribuyente, ya que el Estado por un lado tiene todo el aparato estatal a su favor.

La potestad pública de recaudación que tiene el Estado dentro de un proceso de ejecución tributario, evidencian la preeminencia que tiene el Estado y de los privilegios que goza por su potestad de imperio, el cual nace del contrato social, conformado por la renuncia de las personas a una libertad natural por una libertad civil, en procura del bien común y de una mayor y efectiva protección los derechos de cada persona. Sin embargo, la existencia del Estado no garantiza la absoluta defensa de los derechos de las personas, ya que el hombre se encuentra protegido contra otros hombres, pero no contra el propio Estado, el cual podría oprimirlo impunemente mediante las facultades coercitivas que le ha otorgado la propia colectividad; como es el claro caso en que un proceso coactivo se dicten medidas cautelares ilegales, arbitrarias y desproporcionales, que afectan derechos constitucionales y se encuentran desprotegidos porque no hay una acción eficaz frente a este arbitrio.

Debe tenerse muy presente que el Estado, aún en el ejercicio de su imperio, no puede abusar de sus facultades para violar y desconocer los derechos de los administrados; por lo que, el presente estudio está encaminado a determinar el verdadero alcance de las facultades tributarias, el fin de las medidas cautelares, los efectos directos e indirectos de las excepciones a la coactiva sobre el propio proceso coactivo y sobre las medidas cautelares dictadas dentro del mismo, y, las acciones o instituciones que los contribuyente tienen a su favor para mitigar en algo los excesos de parte de una Administración Tributaria en el ejercicio de la facultad coercitiva; a través del análisis de la legislación nacional pertinente, legislación comparada y de un caso en el cual se dictaron las medidas cautelares de forma arbitraria y desproporcional.

INDICE

Introducción

i

CAPITULO I

| | |
|--|-----------|
| 1. CONSIDERACIONES GENERALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SUS FACULTADES | 01 |
| 1.1 Los órganos de la Administración Tributaria | 01 |
| 1.1.1. La Administración Tributaria Central | 02 |
| 1.1.2. La Administración Tributaria Seccional | 03 |
| 1.1.3. La Administración Tributaria de Excepción | 04 |
| 1.2 Facultades de la Administración Tributaria | 05 |
| 1.2.1 Facultad Reglamentaria | 06 |
| 1.2.2 Facultad Determinadora | 07 |
| 1.2.2.1 Por Declaración del Sujeto Pasivo | 09 |
| 1.2.2.2 Por actuación de la Administración | 10 |
| 1.2.2.3 Determinación Mixta | 11 |
| 1.2.2.4. Efectos de la Determinación | 11 |
| 1.2.3. Facultad Resolutiva | 12 |
| 1.2.4. Facultad Sancionadora | 14 |
| 1.2.5. Facultad Recaudadora | 15 |

CAPITULO II

| | |
|---|-----------|
| 2. PROCESOS DE EJECUCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA | 18 |
| 2.1. Generalidades de los Procesos de Ejecución | 18 |
| 2.1.2. Clasificación de los Procesos de Ejecución | 18 |
| 2.2. El procedimiento de Ejecución Tributaria | 19 |
| 2.2.1. Recaudación Voluntaria | 20 |
| 2.2.2. Recaudación Persuasiva | 20 |
| 2.2.3. Recaudación Forzosa | 21 |
| 2.3. Naturaleza Jurídica de la Coactiva | 23 |
| 2.4. Requisitos y Solemnidades de la Jurisdicción Coactiva | 25 |
| 2.4.1. Emisión de los Títulos de Crédito | 26 |
| 2.4.2. Solemnidades del Proceso Coactivo | 27 |
| 2.4.3. Auto de Pago | 28 |

| | |
|-----------------------------------|-----------|
| 2.4.4. Medidas Preventivas | 28 |
|-----------------------------------|-----------|

CAPITULO III

| | |
|---|-----------|
| 3. MEDIDAS CAUTELARES | 31 |
| 3.1. Definición de medidas cautelares | 31 |
| 3.2. Fundamento de las medidas cautelares | 32 |
| 3.3. Naturaleza Jurídica de las medidas cautelares | 33 |
| 3.4. Fines de las medidas cautelares | 34 |
| 3.5. Características de las medidas cautelares | 35 |
| 3.6. Riesgos sobre las medidas cautelares | 36 |
| 3.7. Obligación y facultad del juez | 37 |
| 3.8. Requisitos para dictar una medida cautelar | 38 |
| 3.9. Cuándo se dictan las medidas cautelares | 39 |
| 3.10. Autoridad competente para dictar la medida cautelar | 40 |
| 3.11. Clase de medidas cautelares | 41 |
| 3.11.1. Secuestro | 41 |
| 3.11.2. Retención | 42 |
| 3.11.3. Prohibición de enajenar | 43 |
| 3.11.4. Prohibición de ausentarse del país | 44 |
| 3.12. Medidas cautelares dictadas por autoridades administrativas | 44 |
| 3.13. Diferencia entre las medidas cautelares dictadas dentro de un proceso civil y un proceso administrativo tributario de ejecución o proceso coactivo tributario | 45 |

CAPITULO IV

| | |
|--|-----------|
| 4. ACCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES DEL SUJETO PASIVO | 49 |
| 4.1. Garantías Previas | 50 |
| 4.2 garantías posteriores a la formación de la voluntad administrativa tributaria | 52 |
| 4.2.1 Vía Administrativa | 53 |
| 4.2.1.1. Reclamo administrativo | 54 |
| 4.2.1.1.2. Crítica de los reclamos como garantías | 56 |

| | |
|--|----|
| 4.2.1.2. Recursos Administrativos | 56 |
| 4.2.1.2.1. Recurso de Revisión | 57 |
| 4.2.1.2.1.2. Crítica al Recurso de Revisión | 58 |
| 4.2.1.2.2. Recurso de Queja | 60 |
| 4.2.2. Vía Judicial | 61 |
| 4.3. Jurisdicción Administrativo Tributaria | 62 |
| 4.3.1. Fundamento de la Jurisdicción | 64 |
| 4.3.2. Tribunal Distrital de lo Fiscal | 65 |
| 4.3.3. Competencias de los Tribunales Distritales de lo Fiscal | 66 |
| 4.3.3.1. Acciones de Impugnación | 67 |
| 4.3.3.2. Acciones Directas | 69 |
| 4.4. Excepciones a la Coactiva | 70 |
| 4.4.1. Momento oportuno para presentar las excepciones a la coactiva | 73 |
| 4.4.2. Opciones ante el auto de pago | 75 |
| 4.5. Efectos directos e indirectos de las excepciones a la coactiva | 77 |
| 4.6. Legislación comparada | 80 |
| 4.6.1 Colombia | 80 |
| 4.6.2 Perú | 80 |
| 4.6.3 Venezuela | 81 |
| Conclusiones | 82 |
| Recomendaciones | 88 |
| Bibliografía | 89 |
| Anexos | 91 |

INTRODUCCIÓN

El Estado es un concepto político que se refiere a una forma de organización social, conformada por una asociación de hombres que sacrifican su libertad natural para obtener una libertad civil, en la que gozan de sus derechos y procuran el bien común para todos. En el afán de satisfacer las necesidades públicas y colectivas, los hombres dotan al Estado de soberanía interna y externa, imperio traducido en la autoridad y potestad que necesita para establecer las normas que regulan la vida nacional en un territorio determinado.

La forma mas clara por la cual el Estado obtiene recursos para cumplir con sus fines es a través de la recaudación de los tributos, que generan una relación jurídica concreta que se basa en una serie de derechos y obligaciones recíprocas, que en definitiva buscan el pago efectivo de la obligación tributaria, para lo cual las Administraciones Tributarias cuentan con las potestades públicas: reglamentaria, resolutoria, sancionatoria, determinadora y recaudadora. Sin embargo, la complejidad del desarrollo económico, social y la falta de difusión de la ley, han permitido que en muchas circunstancias el contribuyente sea sujeto de perjuicios por parte del ente acreedor del tributo. Muchas veces estas facultades públicas son utilizadas en exceso y sin control frente a los administrados, rompiendo así el equilibrio entre administración y contribuyente, ya que el Estado tiene todo el aparato gubernamental a su favor, mientras que los particulares no contamos con instituciones o procedimientos eficientes para que se respeten nuestros derechos.

El presente estudio se direcciona al estudio de fondo de las potestades públicas que tiene el Estado para cumplir sus fines, que evidencian la preeminencia que tiene el Estado y de los privilegios que goza por su Imperio, imperio que nosotros mismo le otorgamos para una mayor y efectiva protección nuestros derechos. Sin embargo, la existencia del Estado no garantiza la defensa de los derechos de las personas, ya que el hombre se encuentra protegido contra otros hombres, más no contra el propio Estado, el cual podría oprimirlo impunemente mediante las facultades coercitivas que le ha otorgado la propia colectividad; como es el claro caso en que un proceso coactivo se dicten medidas cautelares ilegales, arbitrarias y desproporcionales, que afectan derechos constitucionales y se encuentran desprotegidos porque no hay una acción eficaz frente a este arbitrio.

La Administración tiene como su instrumento principal de cobro la acción coactiva, pero existen vacíos legales que no permiten la correcta y efectiva aplicación de la facultad recaudadora por parte del sujeto activo, ya que el Código Tributario en su Art. 161 dispone que vencido el plazo señalado en el Art. 151, sin que el deudor hubiere satisfecho la obligación requerida o solicitado facilidades para el pago, el ejecutor dictará auto de pago, ordenando que el deudor o sus garantes o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas. Tomando en cuenta que al procedimiento de ejecución solo se pueden presentar las excepciones contempladas en el Art. 212 del mencionado Código, el Art. 214 *ibidem* indica 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 y su presentación suspenderá el procedimiento de ejecución, estas contradicciones no permiten que el proceso sea claro y eficiente lo cual genera mayores costos, gastos y perjuicios a los administrados que son agravando por las medidas cautelares que se dictan.

Empero, so pretexto de su potestad de imperio, el Estado no puede abusar de sus facultades para violar y desconocer derechos constitucionales de los administrados; por lo que, el presente estudio está encaminado a determinar el verdadero alcance de las facultades tributarias, el fin de las medidas cautelares y los efectos directos e indirectos de las excepciones a la coactiva sobre el propio proceso coactivo, y sobre las medidas cautelares dictadas dentro del mismo.

En el primer capítulo se analiza el rol que cumple el Estado al suministrar recursos y medios económicos para satisfacer las necesidades colectivas, que provienen de los tributos a través de la recaudación que realiza la Administración Pública y la forma en que está opera por medio de los órganos de la Administración Tributaria Central, Seccional y de Excepción; la competencia que tiene cada una para recaudar los tributos, además del análisis de fondo de las facultades reglamentaria, resolutive, determinadora, sancionadora y recaudadora.

El segundo capítulo analiza el procedimiento de ejecución tributaria, como mecanismo de la Administración para el cobro de tributos, partiendo de que antes de utilizar la coactiva, se realizan todos los actos conducentes a conseguir el pago voluntario de los

tributos. Sólo en caso de que la actividad persuasiva no produzca resultados, se inicia la recaudación forzosa, cuyo objetivo es utilizar la coerción sobre los contribuyentes para que realicen el pago de sus obligaciones tributarias. Dentro de este capítulo también se analiza la naturaleza jurídica de la coactiva en donde se determina si es jurisdiccional o administrativa, para pasar luego al estudio de las opciones frente al auto de pago.

En el tercer capítulo se estudia las medidas cautelares, sus fines, fundamento, características, naturaleza jurídica, su procedencia y trámite correspondiente. También se analiza el riesgo de dictar medidas cautelares en base a un derecho que está aún en discusión, que carece de certeza y seguridad jurídica, y las obligaciones y deberes que tienen que observar las autoridades previo a dictar una medida cautelar.

El cuarto capítulo contiene el tema de las acciones administrativas y judiciales que puede interponer el sujeto pasivo en caso de que crean que sus derechos han sido menoscabados. En el desarrollo de este tema se analiza el concepto de tutela jurídica, tomándolo como la garantía dispuesta por el ordenamiento jurídico para prevenir o reaccionar frente a desequilibrios de las potestades tributarias. También se estudian las garantías previas y las garantías posteriores a la formación de la voluntad administrativa tributaria. Se señalan las críticas que tienen cada una de estas garantías frente a las medidas cautelares dictadas dentro de un proceso coactivo e inclusive se exponen los efectos directos e indirectos de las excepciones a la coactiva sobre las mismas. Por último se explica el funcionamiento del proceso coactivo en otros países; y, se ensaya una posible solución para evitar que los contribuyentes sufran grandes perjuicios por medidas cautelares dictadas dentro de un proceso coactivo.

Finalmente, se establecen las conclusiones y recomendaciones obtenidas luego de poseer todos los elementos de juicio en el trabajo de investigación realizado.

CAPITULO I

1. CONSIDERACIONES GENERALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SUS FACULTADES

1.1 Los órganos de la Administración Tributaria.

La Administración Pública es la más clara forma de manifestación del poder de imperio del Estado, cuyas facultades, según el principio de legalidad, son conferidas expresamente por la Constitución y las leyes de la República, que procuran entre otras cosas, la seguridad, el bienestar y la unidad nacional. Para que la Administración Pública pueda cumplir con sus fines, entre los que se encuentran la satisfacción directa e inmediata de las necesidades públicas y colectivas, necesita de instituciones y organismos que actúen por ella y de recursos para financiar sus actividades.

"El Derecho Constitucional tiene por objeto establecer las condiciones mediante las cuales un acto de voluntad realizado por ciertos individuos, debe considerarse, ya no como una simple manifestación de la actividad de dichos individuos, sino como una manifestación de vida del sector colectivo del cual son los órganos"¹; así, la Constitución da a la sociedad una organización que le permite tener y expresar una voluntad unificada, determinando qué persona tendrá el cargo de expresar la voluntad de un órgano que representa a la colectividad; "es el órgano quien habrá de expresar la voluntad de la persona moral con entera independencia y espontaneidad, pero dentro de los límites de su competencia"²; siendo este el cuerpo jurídico de la persona moral sin el cual no podría existir el Estado; convirtiendo al Estado y el órgano en un solo cuerpo.

Así, el órgano, de conformidad con la teoría del órgano, sirve para determinar las instituciones por medio de las cuales se concreta la Constitución y la actuación de la Administración Pública; e identifica la persona como sujeto que quiere y actúa por la institución, cuyas atribuciones se establecen en disposiciones legales. La persona natural, al actuar como titular del órgano, manifiesta y expresa la voluntad del órgano que

¹ DIEZ, Manuel María; El Derecho Administrativo Tomo I; Enciclopedia Omeba; Editores Libreros.- Buenos Aires. Pág. 77.

² DIEZ, Manuel María; Ob. Cit. Pág. 75.

representa, imputándose los actos que realiza como si correspondieran a la persona jurídica a la que pertenece y por la que actúa.

El Código Tributario establece como órganos de la Administración Tributaria a la Administración Tributaria Central, a la Administración Tributaria Seccional y a la Administración Tributaria de Excepción, estos órganos son los que representan al Estado en materia tributaria y financiera; cuyas particularidades se expresan a continuación:

1.1.4. La Administración Tributaria Central

Una de las principales funciones del Estado es la satisfacción directa e inmediata de las necesidades colectivas e individuales surgidas dentro de una sociedad, pero procurando siempre el bien común; para lo cual necesita de recursos y medios económicos para satisfacer las necesidades colectivas y para la prestación de los servicios públicos; recursos que, en su mayoría, se los obtiene de los tributos, "que se constituyen en prestaciones obligatorias, que se satisfacen generalmente en dinero, y que el Estado exige por su poder de imperio y en virtud de una ley, sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, con el fin de destinarlos a la financiación de los servicios públicos u otros propósitos de economía política"³; creando así, un traspaso de la riqueza del sector privado al sector público.

En el Art. 64 del Código Tributario expresa que la dirección de la Administración Tributaria en el ámbito nacional le corresponde al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca. 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:

- Cuando se trate de participación en tributos fiscales;
- 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,
- Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintas a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación

³ Ediciones Legales de Corporación MYL; Manual Legal para el empresario y el ejecutivo Tomo I; Pág. 10

corresponda por ley a las municipalidades en base a lo dispuesto por el Código Tributario.

La Función Ejecutiva está dirigida por el Presidente de la República, quien es el titular del Estado, cuyos poderes administrativos son institucionales por encontrarse establecidos en la Constitución. El Presidente es el Jefe de Estado y Gobierno, responsable de la administración general del Estado. También componen esta Función los Ministros de Estado, que son los funcionarios responsables por los sectores de actividad que representan en el gabinete y de los actos que gestionan en sus respectivos departamentos administrativos; en conjunto y bajo la dirección del Presidente de la República, son los que deben dar y aprobar las normas generales de gobierno; por tanto, constituyen la autoridad legítima establecida por la Constitución para manejar la administración en sus diversos departamentos ejecutivos.

Así, la Administración Tributaria Central, le corresponde al Presidente de la República, pero ejerciéndola efectivamente el Ministerio de Economía, convirtiéndose en la máxima autoridad tributario-administrativo, a través del Servicio de Rentas Internas y del Servicio Nacional de Aduanas, según sea la naturaleza del tributo.

1.1.5. La Administración Tributaria Seccional

Los gobiernos autónomos descentralizados regional, provincial, metropolitano y municipal también necesitan recursos económicos para prestar los servicios públicos a su cargo, por lo que deben estructurar sus propias haciendas que se constituyen por los habitantes de un determinado lugar, con el fin de satisfacer necesidades comunes a las que aquellos no podrían lograrlo individualmente, por medio de las contribuciones obligatorias; y, por la porción que le corresponde del presupuesto general del estado para cada año.

En el Art. 65 del Código Tributario se establece que en la dirección de la Administración Tributaria provincial o municipal le corresponde al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine.

A los propios órganos corresponderá la Administración Tributaria cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en

estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos.

El Art. 339, del Código Orgánico de Organización Territorial, establece que en cada gobierno regional, provincial y municipal habrá una unidad financiera encargada de cumplir funciones en materia de recursos económicos y presupuesto. La recaudación de los ingresos de los gobiernos autónomos descentralizados se hará directamente por la unidad financiera, que estará dirigida por un servidor designado por el ejecutivo del respectivo gobierno autónomo descentralizado; que tiene a su cargo la gestión tributaria, incluida la facultad sancionadora.

La autonomía administrativa financiera de los gobiernos descentralizados autónomos, atribuye a éstos la organización de la Administración Tributaria, el régimen de los servicios públicos y la organización impositiva, para lo cual dictan sus propias ordenanzas en el ámbito y en la forma establecida por la Constitución y las Leyes de la República. La consecuencia de esta autonomía financiera es la potestad de crear impuestos y la de dictar su propio presupuesto, a más de emitir los reglamentos pertinentes para la aplicación de las normas jurídicas que los rigen. Así, se reconoce la autonomía política y administrativa del órgano seccional, por lo que el Presidente de la República no puede tener ninguna injerencia en su administración, pues para la realización de sus fines, los órganos de la Administración Seccional cuentan con las potestades administrativas diferenciándose únicamente en la jurisdicción en donde se desarrolla y en la materia.

Con la vigencia del Código Orgánico de Organización Territorial, se establecen a las Regiones como un gobierno autónomo descentralizado, que se conforma por 2 o más provincias vecinas, con una superficie mayor a veinte mil kilómetros cuadrados y un número de habitantes que en su conjunto sea superior al 5% de la población nacional. Una región es una persona jurídica de derecho público, con autonomía política, administrativa y financiera; y de conformidad con el Art. 33 de éste cuerpo legal, el Consejo Regional, dentro de sus funciones tiene la de regular la aplicación de los tributos, es decir, crear, modificar, extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecute.

1.1.6. La Administración Tributaria de Excepción

El Código Tributario en su Art. 66 indica que cuando la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos, 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, con lo cual se determina la Administración Tributaria de Excepción.

Un ejemplo de la Administración Tributaria de Excepción, es la Universidad de Guayaquil sobre el Impuesto del Dos Por Mil, creado el 17 de abril de 1970, mediante ley 70-06 publicada en el registro oficial N° 413, destinado permanentemente para financiar la construcción, equipamiento y mantenimiento del Hospital Universitario de la Universidad de Guayaquil. Este impuesto corresponde al 2% del capital declarado de personas jurídicas ó personas naturales que realicen actividades comerciales, bancarias e industriales en el cantón Guayaquil.

1.2. Facultades de la Administración Tributaria

Previo a iniciar el análisis de las facultades de la Administración Tributaria, es importante recordar qué es y de dónde viene la potestad pública. Etimológicamente el término potestad proviene del latín *potestas* o *potestatais*, que significa poder, potencia o facultad soberana.

La potestad es el poder público que el estado tiene para cumplir sus objetivos, como bien lo dice Secaira, “es la fuerza moral que, nacida de la soberanía, permite gobernar a la nación”⁴. La potestad pública no es una prerrogativa sino un poder efectivo, real, que tiene una fuerza moral inicial y se exterioriza jurídicamente por medio de la Constitución y de las Leyes, permitiendo ejercer el gobierno de un Estado. El poder del Estado en es uno solo en forma abstracta, pero su medida de distribución es la potestad; así, la potestad es al poder público lo que la competencia es al órgano administrativo.

Ahora se debe diferenciar los conceptos de atribución y facultad, siendo la primera, el marco jurídico dentro del cual puede actuar el órgano administrativo, en virtud de la asignación que la Constitución y las Leyes, delimitando los objetivos, deberes y

⁴ SECAIRA DURANDO, Patricio, Curso de Derecho Administrativo, Pág. 121.

obligaciones que debe cumplir irrestrictamente; y, la facultad, el conjunto de aptitudes jurídicas entregadas al titular del órgano para que pueda ejercer sus atribuciones legales, en otras palabras, la capacidad de libre apreciación de los hechos para tomar decisiones en representación del bien público; pero siendo más exactos, la discrecionalidad otorgada al órgano público para que actúe dentro del marco jurídico en función de la moral colectiva.

Para que la Administración Tributaria cumpla con sus atribuciones cuenta con cinco facultades previstas en el Art. 66 del Código Tributario para cumplir con sus objetivos que se detalla a continuación son:

1.2.1. Facultad Reglamentaria

La facultad reglamentaria sirve para desarrollar y completar la aplicación de las leyes y cubrir las cuestiones no legisladas, conocidas como vacíos o lagunas legales, pero sin violar a la ley que desarrolla. Su forma de manifestación más clásica es el acto normativo, que es la manifestación de la Administración Pública, que en ejercicio de sus potestades, produce efectos jurídicos generales. Como ejemplos tenemos los reglamentos, circulares y decretos. Para que este tipo de actos normativos tengan validez deben ser publicados en el Registro Oficial.

La Administración debe contar con la facultad reglamentaria a fin de ejercer plenamente sus facultades legales y de garantizar el efectivo cumplimiento de los derechos y obligaciones de los contribuyentes, previstos ordinariamente en leyes muy abstractas y generales que dificultan su aplicación y que inclusive podría llevar a su inaplicación.

Los actos normativos de carácter general son un instrumento de aplicación o ejecución de la ley, que necesitan de una habilitación legal que les sirva de base, es decir, deben respetar el principio de reserva de ley, ya que un reglamento no puede modificar el contenido de la misma, estos es, no puede crear, modificar o extinguir tributos ni tampoco crear o extinguir obligaciones tributarias. La potestad reglamentaria no puede ejercerse sin que exista ley que reconozca derechos y obligaciones y exija de una reglamentación.

Según los Arts. 7 y 67 del Código Tributario, esta facultad le compete al Presidente de la República a través del Ministerio de Finanzas. Al Director del Servicio de Rentas Internas,

y a los Consejos Provinciales, Concejos Municipales, Consejos Regionales y otras entidades acreedoras del tributo, les corresponde expedir resoluciones o circulares de carácter general para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficacia de la administración.

1.2.2. Facultad Determinadora

En un Estado de derecho, la Administración Tributaria se ve sometida al principio de legalidad en dos momentos, uno en cuanto al nacimiento de los tributos, conocido como el principio de reserva de ley; “que se basa en la cita latina, *nullum tributum sine lege*, que significa, no existe tributo sin ley que lo establezca; es decir, solo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley.”⁵; y el otro, en cuanto a su administración, denominado legalidad administrativa. “La legalidad Administrativa exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley.”⁶

La legalidad administrativa entra en funcionamiento cuando el sujeto activo del tributo inicia el procedimiento de gestión tributaria para exigir el cumplimiento del tributo, que se inicia con su determinación, que requiere de la Administración Tributaria el desarrollo de varios procedimientos administrativos y técnicos.

El ejercicio de esta facultad tiene estrecha relación con el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, que se la define como “el acto o la serie de actos que tiene que desplegar la Administración Tributaria para la constatación y valoración de la deuda tributaria, lo que da por resultado el señalamiento del monto al que alcanza ésta”⁷; concepto parecido al art. 68 del Código Tributario, acto o conjunto de actos que emanados de la autoridad administrativa competente o de los particulares, individual o conjuntamente, por medio de los cuales se establece, verifica, completa o enmienda la obligación tributaria, su base imponible y cuantía.

Conceptualmente se puede definir a la determinación del tributo como “el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (*an*

⁵ GONZALES GARCIA, Eusebio; El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978, Principios Tributarios Constitucionales: Tribunal Fiscal de la Federación; 1992, Pág. 400.

⁶ GONZALEZ GARCIA, Eusebio; Ob. Cit., Pág. 409

⁷ ANDRADE, Leonardo; Práctica Tributaria; Ed. Compu Grafic; Quito; 2003.

debeatur); en su caso, quien es obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo), y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeatur*)".⁸

La principal función de esta facultad administrativa es la de convertir a la obligación tributaria abstracta en concreta, en otras palabras, hacerla pura, clara, líquida, determinada y de plazo vencido, para que pueda ser exigible. Este proceso de determinación del tributo toma cuatro aspectos primordiales que son:

- 1) **Existencia del hecho generador.**- se debe en primer lugar verificar el cumplimiento del presupuesto de hecho o fáctico previsto por la ley para la configuración del tributo, sin el cual no se puede hablar del nacimiento de la obligación tributaria y por lo tanto no habría un tributo que determinar.
- 2) **Sujeto obligado.**- una vez que se verifica el cumplimiento del hecho generado y en el mismo momento que nace la obligación tributaria, se identifica al sujeto pasivo que está llamado a cumplir con el tributo.
- 3) **Base imponible.**- verificado el hecho generador e identificado al sujeto pasivo, previo a las deducciones legales se debe establecer el monto sobre el cual se aplicará la tarifa del tributo; el resultado de esto es la base imponible.
- 4) **Cuantía del tributo.**- este es el monto final obtenido que se debe pagar después de haber aplicado la tarifa del tributo a la base imponible.

"El acto de determinación está destinado a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación"⁹.

Sin embargo, al definir esta facultad, se extiende su alcance al acto o conjunto de actos que el sujeto pasivo realiza con la finalidad de liquidar su obligación. El derecho tributario positivo admite que la obligación tributaria pueda ser cumplida espontáneamente por el contribuyente o responsable sin intervención de la autoridad administrativa y que dicho cumplimiento consista, por ejemplo, en el pago por declaración, esta no es una forma de determinación, sino un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo, para conocimiento de la administración.

⁸ VILLEGAS, Héctor; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario Tomo I; Ediciones Depalma; Buenos Aires; 1994, Pág. 279.

⁹ FONRCUGE, Carlos Giuliani; Derecho Financiero; Vol. I; Ediciones Depalma; 1996, Pág. 453.

En conclusión, la facultad determinadora no debe confundirse con los sistemas de determinación, como los califica el Código Tributario. La primera se refiere a la facultad de la Administración Tributaria de investigar la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos de los impuestos y, los segundos, a la manera como la ley prevé que los sujetos pasivos o la Administración Tributaria declaren o establezcan la existencia del tributo y sus componentes.

A pesar de que algunos tratadistas confunden liquidación con determinación, cabe precisar que liquidación no es sinónimo de determinación. La liquidación es un procedimiento o serie de actos dentro del procedimiento de determinación que concreta una obligación líquida y exigible a cargo del administrado.

La determinación lleva envuelta, además de la liquidación, una serie de actos formales como la notificación de la orden de determinación, de las glosas, del acto administrativo de determinación, la declaración, en el caso que el sujeto pasivo determine el tributo, la petición de datos o elementos que permitirán la liquidación del tributo, esta liquidación viene a ser entonces la operación técnica orientada a fijar la cuantía del tributo dentro de su determinación.

Doctrinariamente y en nuestra legislación, la determinación de la obligación tributaria se puede efectuar de tres maneras:

- Por declaración del sujeto pasivo;
- Por actuación de la Administración; y,
- De modo mixto.

1.2.2.1. Por Declaración del Sujeto Pasivo

Corno anotamos anteriormente, la determinación por el sujeto pasivo, es una manera de exteriorizar su voluntad de cumplir con la ley tributaria. “Este sistema de determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable”¹⁰, sin perjuicio que la autoridad revise, y de ser el caso corrija su contenido.

¹⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco; Derecho Financiero Mexicano; 10ma Edición; Editorial Porrúa S.A.; México, 1991, Pág. 523.

Nuestro Código Tributario establece que la determinación por el sujeto pasivo se exteriorizará mediante la correspondiente declaración, que es “el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación y en algunos casos, además, de la determinación mismo de dicho crédito tributario”¹¹; es decir, la declaración es la manifestación externa del sujeto pasivo de la determinación de la existencia de un hecho imponible por él realizado.

Hay discusiones sobre si la declaración constituye una declaración juramentada, asimilando el concepto al civil, o si es una mera comunicación de orden informativo; tomando en cuenta que la declaración puede ser revisada, y de ser el caso rectificada posteriormente por la administración, o el contribuyente puede rectificar en caso de que haya errado en su declaración, está no es juramentada pero sí vinculante.

1.2.2.2. Por actuación de la Administración

Esta actuación es "la actividad de la Administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible, y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos, así como también el acto administrativo que concretiza la constatación"¹².

Este sistema de determinación es la aplicación práctica de la facultad determinadora de la Administración que la ejercerá de acuerdo a lo establecido en el Art. 68 y 90 del Código Tributario, en los casos de verificación, complementación o enmienda de la declaración de los contribuyentes o responsables; o componiendo el tributo correspondiente.

Existen tributos en que la determinación y liquidación del tributo esta a cargo del propio sujeto activo como el Impuesto a los Vehículos Motorizados o el Impuesto Predial.

¹¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. Cit. Pág. 534.

¹² GAZZERO, citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco; Derecho Financiero Mexicano; 10ma Edición; Editorial Porrúa S.A., México, 1991, Pág. 234.

En estos casos, la facultad de determinación no se limita al control o inspección sino que parte de la constatación del hecho imponible, su cálculo y liquidación para obtener su cuantía exigible. En estos casos, la Administración determina y liquida, estableciendo la cantidad que el sujeto pasivo debe pagar. Por otro lado, en tributos cuya obligación de determinar y liquidar radica en el sujeto pasivo o en forma mixta, esta facultad actúa en forma subsidiaria corrigiendo o constatando la veracidad de las declaraciones; o sino las hubiera, verificando el hecho imponible y liquidándolo, es decir, determinando su cuantía exigible.

Por ello, podemos afirmar que la facultad determinadora tiene un carácter de control o inspección en este tipo de tributos, que en caso no hubiese declaración del obligado, abarca incluso la facultad misma de componer y liquidar el tributo. El Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno introduce un procedimiento de determinación, basado en la información digitalizada que dispone el Servicio de Rentas Internas, lo cual permite detectar diferencias en el pago o en las declaraciones mediante el cruce de información.

1.2.2.3. Determinación Mixta

La efectúa el sujeto activo en colaboración con el obligado. El Art. 93 del Código de la materia establece que los contribuyentes o responsables deberán proporcionar los datos requeridos por la Administración y quedan vinculados por tales datos para todos los efectos. El sujeto pasivo aporta los datos y el fisco fija el importe. Es de excepción y de carácter limitado para ciertos tributos; como por ejemplo el impuesto a la alcabala.

Este tipo de determinación permite un acercamiento entre el pasivo y el sujeto activo, facilita que ambas posiciones que generalmente son contrapuestas, y posibilita que encuentren una solución a la interpretación de las normas tributarias, sin perjuicio del derecho de la Administración de ejercer su determinación en apego a su valoración objetiva de la norma, así como del derecho del administrado a impugnar administrativa o judicialmente tal determinación.

1.2.2.4. Efectos de la Determinación

"Se califica al acto administrativo de determinación como constitutivo de derechos, por cuanto la obligación tributaria sólo se perfecciona después de su acaecimiento"¹³.

El Art. 18 del Código Tributario hace que la determinación tributaria tenga una naturaleza meramente declarativa, porque la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo.

En orden a precisar los efectos de la determinación tributaria, es necesario diferenciar al nacimiento de la obligación tributaria, de su exigibilidad y de su materialidad. El nacimiento consiste en la aparición o creación de un vínculo entre el acreedor Administración Tributaria y el deudor, "La exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público, titular del crédito tributario, está legalmente facultado para compeler al deudor del tributo el pago de la prestación"¹⁴. En cambio la materialización consiste en que la obligación tributaria existente en la ley, y que es exigible porque se ha cumplido con el presupuesto legal para ello, es susceptible de apropiación física pues se ha descubierto su valor económico cuantitativo. En otras palabras, gracias a la materialización de la obligación tributaria, esta pasa de ser cualitativa, a cuantitativamente exigible.

En nuestra legislación de acuerdo al artículo citado, la obligación tributaria nace y proviene de la ley, la determinación no tiene efectos constitutivos en cuanto al derecho de crédito tributario a favor de la Administración, pero gracias a ella, sí tiene el derecho a recaudar la cantidad determinada, ya que si la obligación tributaria no fuere determinada, sería solo una formulación legal. La determinación permite que la exigibilidad pase de recaer sobre un deber jurídico inmaterial, abstracto, incierto y difuso, y recaiga sobre una obligación material concreta, cierta, clara, y ejecutable materialmente.

El artículo 18 del Código de la materia, expresa que la obligación tributaria es exigible desde el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración, o desde el día siguiente de la notificación de la administración, cuando haya sido esta la que liquidó y determinó u obligación. Ello implica que el tributo es exigible desde el cumplimiento de estos plazos, no desde la declaración misma, aunque ambos hechos en la norma puedan

¹³ TROYA JARAMILLO, José Vicente; Estudios de Derecho Tributario; Corporación Editora Nacional. Pág. 58.

¹⁴ DE LA GARZA, Ob. Cit. Pág. 538.

coincidir, pero que en la realidad no siempre suceden al unísono, por ejemplo, cuando no se declara dentro del plazo previsto para ello.

Este aspecto tiene singular relevancia, por ejemplo para establecer desde cuándo son exigibles los intereses. Si fuera la determinación y liquidación, concretadas en la declaración, el hecho que hace exigible el tributo entonces sería desde su presentación que correrían intereses a falta de pago. Lo cual sería una ventaja para el deudor moroso que al incumplir su obligación tributaria en el tiempo que la ley determina para el efecto, no paga intereses sino desde el momento en que presenta la declaración.

En cambio, al ser el vencimiento del plazo el hecho que hace exigible el tributo, los intereses deben correr desde tal vencimiento, independientemente de cuando se presente la declaración. El vencimiento del plazo es la fecha de exigibilidad, como una manera asegurarse el resarcimiento del perjuicio irrogado a la Administración por el incumplimiento del administrado.

En consecuencia, la determinación tributaria no crea tributos, pero es la condición necesaria para materializarlos, la determinación descubre la prueba de la existencia o inexistencia y del valor del hecho imponible; además, es la certeza de la cuantía de la obligación tributaria.

1.2.3. Facultad Resolutiva

El derecho de defensa y el derecho de petición están plenamente garantizados en la materia tributaria, mediante los diversos tipos de acciones que pueden iniciar los contribuyentes para precautelar y hacer efectivos sus derechos tanto en vía administrativa como judicial. Washington Durango opina sobre esta facultad como “la garantía que la Ley ha establecido una función específica de la Administración Tributaria, la de atender a toda petición, reclamo o recurso, consulta u observaciones, que el sujeto pasivo puede presentar a la administración, la cual queda obligada a tramitar y resolverla, mediante un acto escrito que con características similares a la sentencia en lo judicial, se denomina Resolución”¹⁵.

¹⁵ DUARANGO, Washington, Legislación Tributaria ecuatoriana, Ediciones Universitaria, Quito, 1979, Pág. 117.

Los actos administrativos tributarios gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, es decir, se presume que han sido expedidos conforme a derecho, y están llamados a ser ejecutados. Pero ello no implica que se pueda atropellar los derechos de los administrados, ya que, el ordenamiento jurídico prevé la posibilidad de oponerse a los actos administrativos por quienes se consideren afectados. Así, un contribuyente, por medio de peticiones, reclamos y recursos puede desvanecer la presunción de legitimidad de los actos administrativos, logrando que sean examinados de nuevo por la propia Administración Tributaria.

En definitiva, la facultad resolutoria es la potestad que posee la Administración Tributaria para emitir resoluciones fundamentadas en leyes y reglamentos de la materia respecto de toda petición, reclamo y/o recurso presentado en la vía administrativa por los contribuyentes, responsables o terceros, cuando se crean perjudicados por actos de determinación de la Administración Tributaria.

Las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria deben ser presentadas por escrito y con los fundamentos de hecho y de derecho que correspondan, si no hubiere pronunciamiento sobre un reclamo presentado por un contribuyente dentro del término determinado por la ley se considerará que existe aceptación tácita de la petición respectiva y el contribuyente ejecutará la acción que corresponda. Pero el Art. 134 da una salvedad al indicar que el silencio administrativo no excluye el deber de la Administración de dictar resolución expresa, pero limita sus efectos; ya que si la resolución acepta en su totalidad el reclamo, termina la controversia; si lo hace en parte, servirá de elemento de juicio al momento de dictar sentencia; pero si la resolución fuere negativa, no tendrá valor legal alguno.

La presentación del reclamo y su admisión tiene efectos suspensivos sobre la obligación que se discute, puesto que la Administración Tributaria no puede emitir título de crédito ni tampoco iniciar acción coactiva. Sin embargo, al presentar un recurso revisión, no impide la emisión del título de crédito o la iniciación de la acción coactiva, ya que es un recurso extraordinario facultativo que cabe sobre actos ya firmes y ejecutoriados, por lo que su ejecución no se suspende.

2.2.4. Facultad Sancionadora

La facultad sancionadora "es la otorgada por el la ley al sujeto activo para sancionar a los infractores de sus normas o reglamentos, en los casos que por su magnitud amerite y en la medida previstos por la ley. Tendrá que ser mediante resolución expedida por la autoridad respectiva"¹⁶.

Para que la Administración Tributaria pueda cumplir con sus fines, se hace necesaria la existencia de cierta coercitividad, para compilar a los particulares al cumplimiento de sus obligaciones. Esta facultad se da como consecuencia de las anteriores, ya que para que exista la infracción debe existir ley que la determine y la Administración Tributaria está en la obligación de establecer una sanción por la omisión de deberes formales o por contravenciones a disposiciones por parte de los sujetos pasivos y también de los funcionarios del ente acreedor de tributos.

Es importante indicar que el ilícito tributario se considera infracción tributaria a toda acción u omisión que viole normas adjetivas o sustantivas tributarias, que son sancionadas previamente mediante ley; y, estas infracciones se dividen en:

- 1) **Delitos tributarios.**- defraudación y delitos aduaneros que son investigados y perseguidos por fiscales y conocidos y resueltos por los jueces de garantías penales.
- 2) **Contravenciones.**- acciones u omisiones de los contribuyentes que violan o no acatan disposiciones legales sobre la determinación, recaudación y administración de tributos.
- 3) **Faltas reglamentarias.**- son aquellas transgresiones a normas contenidas en reglamentos o normas secundarias que no están previstas como delitos o contravenciones.

La imposición de la sanción se aplica sin perjuicio del cobro del tributo correspondiente ni de los intereses, los cuales se calculan desde la fecha en que se configuró el hecho generador.

2.2.5. Facultad Recaudadora

¹⁶ JARAMILLO VEGA, Jorge; Cuestionario Didáctico sobre normas del Código Tributario; Ed. Gráficas Rivadeneira; Pág. 44.

El principal objetivo que tiene la Administración Tributaria es la de recaudar los tributos, razón por la que tiene todas las facultades detalladas anteriormente. Como bien lo destaca Washington Durango, "Todas las funciones administrativas: reglamentaria, determinadora, resolutive, sancionadora, culmina con la función recaudadora"¹⁷

No basta con que la ley cree el tributo, es necesario concretar el presupuesto legal al hecho de carácter práctico-real en cada caso en particular. Sin embargo, la gestión tributaria no culmina ahí, es necesario establecer los mecanismos para que el sujeto activo reciba el hecho material de la obligación.

Una vez determinado el tributo, es decir cuantificado, "la Facultad Recaudadora actúa dentro del Derecho Tributario Formal en la denominada gestión tributaria, suministrando las reglas de cómo ha de procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido"¹⁸.

El cumplimiento de las obligaciones tributarias al igual que otras obligaciones jurídicas, tiene como punto de origen, el cumplimiento voluntario de ellas, basados en el principio que las partes actúan de buena fe. Sin embargo, no siempre este principio se cumple, entonces es necesario el auxilio del ordenamiento jurídico para compeler al obligado a cumplir con su obligación tributaria. Por ello, aunque a semejanza de la facultad determinadora, la recaudadora también es exclusiva de la autoridad acreedora.

En caso de que este sistema de recaudación voluntaria no se cumpla o se cumpla en forma defectuosa, o existiere un acto determinativo que enmiende esos defectos o que supla esa falta de cumplimiento, y finalmente medie negativa del contribuyente o responsable a cumplir, entonces la Administración Tributaria está facultada como analizaremos posteriormente a exigir coactivamente la obligación tributaria.

"La recaudación es una actividad administrativa que tiene por finalidad hacer efectiva la Obligación Tributaria"¹⁹. En la mayoría de casos, esta facultad se limita a establecer las reglas para que el obligado cumpla en forma voluntaria, en otros "el cobro coactivo es la

¹⁷ Óp. cit. Pág. 215.

¹⁸ TROYA JARAMILLO, José Vicente.- Estudios de Derecho Tributario. Corp. Editora Nacional. Pág. 65.

¹⁹ CALVO ORTEGA. Rafael; Curso de Derecho Financiero I; Derecho Tributario, Editorial Calvino. S.A. 1997. 1; Edición, España, Pág. 308.

parte principal del proceso recaudatorio, el que confirma el carácter ineludible de las obligaciones tributarias²⁰.

La facultad recaudadora permite a la Administración Tributaria establecer los mecanismos cómo ha de hacerse efectivo el cobro de los tributos, sea por pago voluntario del obligado, sea por el empleo de la vía forzosa o coactiva, mediante el procedimiento de ejecución tributario, que se analiza a continuación.

²⁰ RAMIREZ CARDONA, Alejandro; Hacienda Pública, Bogotá – Colombia; 1998; Pág. 224.

CAPITULO II

3. PROCESOS DE EJECUCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1. GENERALIDADES DE LOS PROCESOS DE EJECUCIÓN

Proceso es el conjunto de actos o hechos ordenados de forma sistematizada que alcanzan un fin; se conoce a los procesos jurídicos como el conjunto de hechos o actos jurídicos ordenados para conseguir un fin que tenga efectos jurídico; y, se denominan a los procesos judiciales, como el conjunto de actos o hechos jurídicos que se desarrollan ante los jueces o tribunales jurisdiccionales creados por la Constitución y la Ley, que generalmente tiene como fin principal la administración de justicia o solemnizar ciertos actos o situaciones jurídicas una vez que se cumplan ciertos requisitos.

2.1.2. Clasificación de los Procesos de Ejecución

Se clasifican los procesos judiciales de acuerdo a la pretensión con la que las personas acuden a los órganos jurisdiccionales; es decir, de acuerdo al fin que buscan, por lo que se los puede clasificar en:

- 1) **Proceso de conocimiento.**- la pretensión o el fin que se busca es que el juez, luego de finalizadas las etapas del proceso, declare la certeza del reconocimiento, existencia o inexistencia de un derecho controvertido; a este proceso también se lo denomina de cognición o declarativo.
- 2) **Procesos precautelares.**- lo que se busca con este tipo de procesos es que se adopte medidas urgentes para que no se prive del ejercicio de un derecho del que es titular y que se encuentra en peligro o inminente violación; es decir que busca precautelar un derecho que está en riesgo de no cumplirse.
- 3) **Procesos de ejecución.**- el fin principal es la aplicación o ejecución de un derecho pre-existente que se encuentra reconocido, por lo que no es controvertido; es decir, el derecho no esta en disputa pero el obligado se resiste a cumplir con sus deberes y se busca el efectivo cumplimiento de las obligaciones de forma coercitiva.

En otras palabras, un proceso de ejecución intenta principalmente el efectivo cumplimiento de un derecho correlativo a una obligación reconocida previamente por el deudor, con lo que se busca romper la resistencia del deudor a pagar. Así, los procesos de ejecución son la forma de ejecutar las obligaciones, en virtud de que son procesos esencialmente coercitivos, entendiendo a coercitivo como el uso de la fuerza legítima.

Existen 4 procesos de ejecución, a saber: juicio ejecutivo; vías de apremio; concurso de acreedores; y, la jurisdicción coactiva. Por la finalidad del estudio, sólo se analizará la jurisdicción coactiva en materia tributaria, que de antemano se debe aclarar que los fines y la forma en que se desarrollan todos los procesos de ejecución son muy similares, empero la jurisdicción coactiva tiene sus peculiaridades que marcan grandes diferencias del resto de procesos, pero principalmente destaca su naturaleza jurídica que es administrativa, que se fundamenta en la auto tutela de la Administración Pública, como se explica a continuación.

2.2. EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN TRIBUTARIA

Una vez que el tributo se ha creado, corresponde a los órganos administrativos hacerlo efectivo; esto se logra por medio del proceso de ejecución tributaria, que es el mecanismo previsto por el ordenamiento jurídico ecuatoriano, para hacer efectivo el pago de tributos, intereses, multas y otros gastos, que se deben al Estado y a las demás instituciones del sector público, que inclusive, pueden utilizar medios de fuerza. El Estado en su calidad de sujeto activo "está facultado para el cobro de la carga Tributaria, tiene la calidad de acreedor de una determinada relación jurídica y el derecho de hacer efectiva la prestación que debe el sujeto pasivo"²¹.

La Administración Tributaria, antes de iniciar la denominada recaudación forzosa, espera que el contribuyente cumpla voluntariamente la obligación tributaria, o en ocasiones realiza una acción persuasiva en la cual se intenta llegar a un acuerdo con el contribuyente sobre el pago de las obligaciones tributarias pendientes; y, cuando el

²¹ RODRÍGUEZ, María José; El Acto Administrativo Tributario; Buenos Aires - Argentina; Editorial Ábaco; 2004.

contribuyente no ha cumplido voluntariamente, o la persuasión no ha dado resultado, se recurre a la acción coactiva. Estos procedimientos se explicarán a continuación:

2.2.1. Recaudación Voluntaria

Nuestra legislación prevé mecanismos para que el contribuyente o responsable cumpla su obligación en forma voluntaria; en la mayoría de casos, la recaudación para el sujeto pasivo es un acto jurídico, que tiene el fin principal de extinguir la obligación mediante la solución o pago. Así, la recaudación voluntaria se la entiende como aquellos actos del sujeto pasivo que buscan la entrega de dinero para el pago de una obligación tributaria para su satisfacción y extinción. Al efectuarse el pago de la obligación tributaria, se extingue para el contribuyente, mientras que la Administración satisface su derecho de crédito.

La recaudación voluntaria se da en dos casos: en primer lugar, cuando un contribuyente o responsable determina por sí mismo la cuantía del tributo y presenta su declaración pagando los valores que el mismo determina; y, en segundo lugar, cuando la Administración, por el sistema de determinación de oficio o mixto, notifica al contribuyente con una acta de determinación, título de crédito, y/o auto de pago antes de que se dicte el embargo de bienes; y, el obligado paga la cuantía determinada en forma voluntaria.

2.2.2. Recaudación Persuasiva

El 31 de Diciembre del 2001, entró en vigencia el nuevo Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, con el cual se introduce una nueva manera de recaudación, caracterizada por su carácter persuasivo; que proviene de la notificación de la Administración Tributaria solicitando al contribuyente proceda con el pago de la diferencia o la totalidad de la obligación según el caso, en virtud de que se encontró diferencias o errores en el pago voluntario del contribuyente. Sin embargo, el cumplimiento de esta solicitud radica en la voluntad del administrado, si no cumple con esta solicitud, la Administración Tributaria procederá a emitir el correspondiente auto de pago para que el contribuyente pague o dimita bienes, previo a la emisión del título de crédito.

Es importante señalar que esta acción se inicia sobre actos firmes, los cuales de acuerdo a lo estipulado por el Art. 83, son aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala.

2.2.3. Recaudación Forzosa

El Estado, en virtud del imperio que tiene, goza de una posición especial frente al administrado, ya que la Administración Pública para lograr sus fines tiene a su alcance al poder público, lo que evita que tenga que acudir ante un juez para poder ejecutar sus actos y/o resoluciones y hacerlos exigibles al sujeto pasivo, incluso con el uso de la coacción. Esto, como consecuencia directa de la aplicación del principio de legalidad administrativa, que tiene como efectos principales que sus actos se presuman legales; precepto del cual se derivan otras dos presunciones o características del acto administrativo: la ejecutividad y ejecutoriedad, pese a que la presunción de legalidad de los actos administrativos es impugnabile tanto en sede administrativa como jurisdiccional.

Las decisiones de la Administración Pública son ejecutadas por sí mismas, por la propia autoridad, se cumplen de oficio y obligan a los súbditos. "Estas prerrogativas, que la doctrina ha denominado como Privilegio de Auto Tutela o Autodefensa Administrativa, consisten, en síntesis, en la capacidad que tiene la Administración Pública para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del statu quo, eximiéndose de este modo de la necesidad de recabar tutela judicial, lo cual es lógica consecuencia de lo que ya se advirtió: la Administración Pública está investida de poder público".²²

Para evitar confusiones, se debe diferenciar los conceptos de ejecutividad de ejecutoriedad; siendo el primero, una característica genérica de los actos administrativos que busca que éstos se cumplan, hace al acto exigible, de obligatorio cumplimiento; mientras que el segundo, ejecutoriedad, es la atribución específica de los actos administrativos que una vez alcanzado firmeza, la autoridad que los emitió puede ejecutarlos por sí misma, sin necesidad de recurrir a los órganos jurisdiccionales. Como bien lo señala Kruse: "La coerción administrativa es el empleo de la coerción estatal contra los particulares a fin de realizar los deberes del contribuyente existente en virtud

²² Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo, 5ta. Ed., Madrid, Editorial Civitas, 1989, Págs. 479;

de una ley o de un acto administrativo"²³. La ejecutoriedad presupone que la Administración posee las facultades necesarias y otorgadas por la ley, para hacer cumplir la obligación tributaria por sí misma, incluso utilizando métodos coactivos.

Un concepto simple de coactiva es la fuerza para apremiar u obligar; también es un sinónimo de violencia, ya que es un ataque a la voluntad individual que proveniente de la ley, sin embargo, la violencia se ejerce sobre cosas y personas, mientras que la coacción sólo sobre las personas. "El pago de la Obligación Tributaria ha de hacerse en la fecha de su exigibilidad cuando el deudor de la obligación no cumple se hace presente el imperio de la soberanía estatal para hacerse efectivo el cobro mediante la ejecución coactiva"²⁴. La coactiva es la fuerza de imperio del Estado que al amparo legal obliga al contribuyente a cumplir con la obligación tributaria.

Considero que el concepto de Washington Durango es el más acertado, "La potestad tributaria o el poder soberano del Estado se pone de manifiesto al ejercer su facultad recaudadora aplicando la fuerza coercitiva del Estado por el procedimiento administrativo de apremio que tiene por objetivo el embargo y el remate de bienes del contribuyente o responsable para con su producto hacerse pago de la deuda tributaria la que comprende valor de los tributos, intereses, multas y costas a que hubiere lugar. A este procedimiento que es exclusivamente administrativo de aplicación de las medidas de fuerza, se denomina coactiva"²⁵.

Es de vital importancia recalcar que la recaudación forzosa es un procedimiento supletorio a la recaudación voluntaria, se inicia como consecuencia frente a la negativa del administrado de cumplir con su obligación tributaria voluntariamente. Según Zanobini, la ejecución forzosa tiene lugar: "donde los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les son impuestas por dichas disposiciones, la Administración tiene facultad de realizar sus pretensiones mediante el uso de los medios de coerción, o sea de ejecución forzada. Mientras los particulares no pueden realizar sus pretensiones hacia otros particulares, o hacia los entes públicos sino recurriendo a la acción judicial, el Estado y los entes públicos menores, para realizar sus derechos, no tienen necesidad de

²³ KRUSE, Heinrich Wilhelm; Derecho Tributario; Parte General; 3.- Edición; Editorial de Derecho Financiero; Pág. 464.

²⁴ MADERA GRIJALVA, Eduardo, ESTUDIO DE DERECHO TRIBUTARIO: LA RELACION TRIBUTARIA Y LA DEL PAGO INDEBIDO, Ed. La Unión, Quito, 1971, Pág. 131.

²⁵ DURANGO FLORES, Washington, LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA Ed. Universitaria, Quito, 1979, Pág. 235.

la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que pueden alcanzar tal fin por medio de la actividad directa e inmediata por los propios órganos administrativos²⁶.

La acción coactiva, también conocida como jurisdicción coactiva, se fundamenta en la necesidad de agilizar el procedimiento de cobro de las obligaciones, eliminando en consecuencia las demoras y contratiempos; y, se refleja claramente en la facultad recaudadora.

2.3. Naturaleza Jurídica de la Coactiva

Es fundamental, previo a seguir con este estudio, identificar la naturaleza jurídica de la jurisdicción o acción coactiva; si esta es jurisdiccional o administrativa.

Para ello se debe partir del Art. 1 del Código de Procedimiento Civil, que define a la jurisdicción como la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, potestad que corresponde a los tribunales y jueces establecidos por la leyes, y la competencia es la medida en que se distribuye esta potestad entre los jueces y tribunales de justicia en razón del territorio, materia, personas y grado. En el Art. 2 del mismo cuerpo legal, se señala que el poder de administrar justicia es independiente y sólo se ejerce por las personas designadas de acuerdo a la ley; y, en el Art. 3 del referido Código, se clasifica a la jurisdicción en: voluntaria, contenciosa, ordinaria, preventiva, privativa, legal y convencional; en ningún momento se menciona que a la jurisdicción coactiva dentro de esta clasificación.

Todo esto sumado al concepto de juicio, definido en el Art. 61 del Código de Procedimiento Civil, como la contienda legal sometida a la resolución de los jueces; y, que todo juicio necesariamente comienza con la demanda, que se presenta ante un juez competente, y posteriormente se continua con una serie de actos ordenados sistemáticamente dentro de los cuales, generalmente, se realiza una audiencia de conciliación, se presentan pruebas que reafirman los derechos de las partes, se presentan alegatos y finalmente se dicta sentencia; en el caso de la acción coactiva no se configura un juicio propiamente dicho. Ello porque en primer lugar no hay un juez

²⁶ ZONOBIN, citado por Serra Rojas, Derecho Administrativo. 4.- Edición Pág. 326. Citado por De la Garza Francisco. OB. CIT. Pág. 721.

investido de jurisdicción que resuelva una contienda legal, sino que se busca hacer efectivo un derecho de la Administración, en virtud de la facultad recaudadora que le concede la ley para que administrativamente, sin necesidad de recurrir a los órganos jurisdiccionales, se haga efectivos sus actos.

Sin embargo, podría alegarse que dentro de un procedimiento coactivo existe la posibilidad de formular excepciones, actuar prueba, presentar alegatos y dictar sentencia, defensa que se realiza ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, lo que como veremos en un capítulo siguiente, constituye una garantía al debido proceso y de defensa de los derechos de los administrados. Las excepciones se interponen al juez de coactivas o funcionario ejecutor, dentro de un procedimiento coactivo. Además, que el Código de Procedimiento Civil en el Art. 942, establece la posibilidad de que a falta de normas que regulen por completo el procedimiento coactivo, se aplicaran las leyes orgánicas, estatutos o reglamento de la institución, es decir, que la acción coactiva puede regularse por normas de carácter administrativo y judicial.

Empero, no se debe tener en cuenta el cuerpo legal que regula la coactiva ni las atribuciones del funcionario que la ejerce, ya que no son razones suficientes para que opere un cambio en la naturaleza de la coactiva, pues aún cuando a éstos se les califique de jueces, su labor no implica de ninguna manera el ejercicio auténtico de la jurisdicción, sino una competencia otorgada para la recaudación de haberes públicos. Se debe observar la naturaleza, fundamentos y fines de la acción coactiva.

Así, se reafirma que la acción coactiva se basa en la facultad recaudadora, que esta enmarcada dentro de la competencia de un órgano administrativo, que es diferente a la jurisdiccional; la primera se define como el conjunto de facultades y atribuciones que la ley le concede a un órgano administrativo para alcanzar sus objetivos; y, la segunda, como la forma en que se distribuye la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

De esta forma, la coactiva no es sino un procedimiento administrativo de ejecución por el cual se cobran créditos públicos con fundamento en el privilegio de auto tutela de la Administración en una fase ejecutiva, sin que se aplique la jurisdicción en su verdadero y genuino significado de potestad pública que consiste en administrar justicia, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

Entre algunas diferencias entre un juicio propiamente dicho y el procedimiento coactivo están:

- 1) Todo juicio empieza con la demanda, la acción coactiva se inicia con la emisión del título de crédito y la providencia del auto de pago;
- 2) El juicio es la contienda legal sometida a la resolución de los jueces; en el procedimiento coactivo no existe contienda, tampoco existe juez que conozca y resuelva. La coactiva es un trámite administrativo con solemnidades y requisitos que se deben cumplir;

Se evidencia que en la acción coactiva no se discute sobre el derecho, ni se juzga, pues se fundamenta en un título de crédito emitido legalmente por el fisco o determinaciones por parte del propio contribuyente y lo que persigue es cobrar la obligación generada mediante la aplicación de medidas cautelares; por lo que la naturaleza jurídica de la jurisdicción coactiva es administrativa; y la posibilidad de presentar excepciones a la coactiva, no implica la transformación de la naturaleza de la acción coactiva de administrativa a judicial, por el simple cambio de sede; ya que en la sede o vía jurisdiccional, sí se ejerce efectivamente la jurisdicción por los Tribunales Distritales de lo Fiscal.

2.4. REQUISITOS Y SOLEMNIDADES DE LA JURISDICCIÓN COACTIVA

En materia tributaria están investidas de esta facultad las Administraciones Tributarias Central, Seccional y de Excepción. El trámite de la acción coactiva debe sujetarse a las reglas generales del Código Tributario, y subsidiariamente, a las normas del Código de Procedimiento Civil.

Existen varias clases de actos administrativos a lo largo del procedimiento coactivo que se clasifican en actos de iniciación: el requerimiento al contribuyente o la notificación; actos de desarrollo: providencia preventiva y orden de embargo; actos de coerción: el embargo, remate; y, actos de conclusión: el cobro de la obligación y su correspondiente asignación al acreedor. Al igual que en todos los actos administrativos, en un procedimiento administrativo de ejecución debe velarse porque se cumplan todas las formalidades exigidas para la validez de los mismos; dentro de las cuales está como

requisito fundamental, en primer lugar, el contar con un título de crédito válidamente emitido; y, en segundo, cumplir con las formalidades previstas en el Código Tributario, que se explican a continuación.

2.4.1. Emisión de los Títulos de Crédito

Para que sea procedente la acción coactiva es indispensable contar con el respectivo título de crédito, o en su caso, con la liquidación o determinación ejecutoriadas o firmes. Tradicionalmente, en nuestra legislación el procedimiento coactivo gira alrededor del título de crédito; pero el Art. 160 de Código Tributario establece que todo título de crédito, liquidación o determinación de obligaciones tributarias firmes y ejecutoriadas que no requieran la emisión de otro instrumento llevan implícita la orden de cobro; es decir, actos administrativos que dan inicio a tal procedimiento. Al respecto Micheli dice: "la Administración tiene el poder de crear un título ejecutivo administrativo sin el previo control del juez; además respecto de los impuestos directos la Administración tiene un poder para desarrollar, bajo el control del juez, una actividad de ejecución forzosa"²⁷

El Art. 149 del Código Tributario establece que los títulos de crédito u órdenes de cobro deben emitirse cuando la obligación tributaria sea determinada, clara, pura, líquida y de plazo vencido; esto se verifica por medio de los registros que tiene las Administraciones Tributaria, por las declaraciones del sujeto pasivo, activo o de forma mixta, por resoluciones administrativas ejecutoriadas o por sentencias dictadas por los Tribunales Distritales de lo Fiscal o de la Sala Especializada de los Contencioso-Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

Para que la Administración Tributaria pueda emitir una orden de cobro no debe estar pendiente ningún reclamo o recurso administrativo, y debe existir una resolución sea esta administrativa o judicial ejecutoriada, frente a la cual no quepa recurso ulterior alguno, de lo contrario, la coactiva no tendrá valor alguno.

Los títulos de crédito y demás documentos de cobro para su validez deberán reunir los siguientes requisitos:

- 1) Designación de la Administración Tributaria que los emita;**

²⁷ MICHELI, Gian Antonio, Curso de derecho Tributario, Editoriales de Derecho Reunidas; caracas; 1995.

- 2) Nombre y apellidos o razón social que identifique al deudor tributario y su dirección;
- 3) El lugar y fecha de la emisión y el número de título que corresponda;
- 4) El concepto por el que se emite;
- 5) Valor de la obligación que represente o la diferencia exigible;
- 6) Fecha desde la cual se cobran los intereses causados; y,
- 7) Firma autógrafa o el facsímile del funcionario recaudador.

La omisión de algunos de estos requisitos, con excepción de la fecha desde que se cobrarán los intereses, causa la nulidad del título de crédito.

2.4.2. Solemnidades del proceso coactivo

Entendemos por solemnidades las observaciones de ciertas formalidades necesarias para que un acto, contrato, proceso o procedimiento tenga validez y surta el efecto legal deseado y cuya omisión acarrearía la declaratoria de nulidad. Así, para el procedimiento coactivo son solemnidades sustanciales, según el Art. 165 del Código Tributario, las siguientes:

- 1) **Legal intervención del funcionario ejecutor.-** que intervenga legalmente, es decir, que haya sido designado por la más alta Autoridad Tributaria y no tenga impedimento para actuar como tal;
- 2) **Legitimidad de personería del coactivado.-** que el proceso coactivo se haya iniciado en contra del deudor de la obligación tributaria;
- 3) **Existencia de la obligación de plazo vencido.-** que las obligaciones sean exigibles, es decir que haya transcurrido el término legal para su cumplimiento, que sean ejecutivas;
- 4) **Aparejar el título de crédito.-** es necesario también aparejar a la coactiva los documentos necesarios para el cobro siempre y cuando respecto de éstos no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala, o se haya emitido resoluciones de la Administración sobre estos documentos respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior en la misma vía administrativa; y,
- 5) **Citación.-** la citación legal del auto de pago al coactivado.

La omisión de cualquiera de estas solemnidades causa la nulidad del procedimiento coactivo y el contribuyente puede demandar dicha nulidad ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal competente, en acción directa.

2.4.3. Auto de Pago

Una vez que se ha emitido el título de crédito según las normas del Código Tributario, el procedimiento de ejecución administrativo se inicia con el auto de pago, que es una providencia expedida por el funcionario ejecutor, que contiene un mandato específico, pues ordena al deudor o a sus garantes, que paguen la deuda o dimitan bienes por un valor equivalente, dentro de tres días hábiles contados desde el siguiente al de la citación con dicho auto, en virtud de que no han satisfecho la obligación requerida y no ha solicitado facilidades de pago; y, de no hacerlo se embargarán sus bienes por la deuda, intereses y costas.

Para que el auto de pago surta el efecto deseado, es indispensable que se cite al deudor, ya sea en persona, mediante tres boletas dejadas en días distintos en su domicilio; o, cuando la citación está dirigida a herederos o a personas cuya individualidad o residencia sea difícil de establecer, se lo hará por la prensa, por tres veces en días distintos, en uno de los periódicos de mayor circulación del lugar, si lo hubiere, o en el del cantón o provincia más cercanos, la misma que surtirá efecto diez días después de la publicación.

Una vez citado el contribuyente con el auto de pago, éste sólo tiene 3 opciones que serán analizadas con más profundidad en los siguientes capítulos, pero es de vital importancia tomar en cuenta que si no se hace nada frente al auto de pago, la administración tributaria seguirá con el trámite del proceso de ejecución hasta el embargo y posterior venta de los bienes de los contribuyentes para hacer efectiva la obligación tributaria.

4.6.4. Medidas Preventivas

Como es común, en casi todos los procesos de ejecución, al momento en que se emite el auto de pago, se ordenan medidas cautelares, pero en un proceso judicial, quien las ordena es un juez, investido de jurisdicción, por lo que lo hace con miras a ejecutar por el juzgado. En el procedimiento coactivo, es un servidor administrativo, el funcionario

ejecutor, quien tiene la posibilidad de ordenar medidas cautelares al momento en que se dicta el auto de pago o posterior a éste.

Este es un aspecto que denota la situación de desigualdad en la que se encuentra el administrado o contribuyente frente al Estado, ya que en el mismo auto de pago el funcionario ejecutor puede ordenar las medidas precautelatorias que estime necesarias para asegurar el cobro, que pueden ser: prohibición de ausentarse del país, secuestro, retención y prohibición de enajenar bienes raíces, que las analizaremos detalladamente más adelante en este estudio, pero cabe señalar que son una forma de evitar que el contribuyente escape de su vínculo obligacional y responda frente al Estado; sin embargo es de vital importancia preguntarnos si esta atribución administrativa puede ser ejercida discrecionalmente por un funcionario administrativo y qué implicaciones trae.

No ahondaremos mucho en el análisis de este tema por el momento, ya que se lo desarrollará con mayor exactitud más adelante, cuando nos refiramos a los fines, efectos y formalidades de las medidas cautelares y ensayemos una diferenciación entre las medidas cautelares dictadas en un proceso judicial y en un procedimiento administrativo de ejecución.

Pero si debo adelantarnos, que en materia tributaria, el sujeto pasivo afectado por una de estas medidas cautelares, para levantarlas puede afianzar el total de la obligación más un diez por ciento, o puede impugnar la legalidad de las mismas ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, que en sentencia deberá resolver si dichas medidas fueron emitidas violando las disposiciones del Código Tributario. En ese caso, el funcionario ejecutor será responsable por los daños que su conducta ha ocasionado, esto sin perjuicio de las responsabilidades penales que puedan existir. Y como último recurso, el contribuyente puede presentar excepciones a la coactiva que suspenden el proceso coactivo, pero no las medidas cautelares.

Frene a este panorama, es pertinente preguntarnos si el juicio de excepciones a la coactiva constituye una verdadera garantía protectora de los derechos constitucionales al debido proceso, acceso a la justicia, a la propiedad y a la libre circulación. Por lo que en los siguientes capítulos analizaremos los efectos jurídicos directos e indirectos que tienen las excepciones a la coactiva frente al proceso coactivo tributario y las medidas cautelares dictadas dentro del mismo; y establecernos las consecuencias e implicaciones jurídicas que tienen las medidas cautelares dictadas dentro de un proceso coactivo, si

éstas pueden y deben o no ejecutarse de conformidad con nuestra legislación vigente; y por último, si cumplen o no sus funciones y fines.

CAPITULO III

5. MEDIDAS CAUTELARES

3.1. DEFINICIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES

De una forma muy simple, se puede conceptualizar a las medidas cautelares como instrumentos jurídicos que la ley otorga al acreedor para la satisfacción del crédito que opera ante el incumplimiento del deudor y tienen por objeto asegurar el resultado de la acción planteada por el actor. En otras palabras, son medidas urgentes que buscan que el titular de un derecho ejerza el mismo, impidiendo que el deudor o un tercero violen dicho derecho.

Pero estas medidas, como bien lo establece Falconí, “son medidas de carácter excepcional con limitaciones legales, que mediante un proceso se hacen efectivas para el cumplimiento de los fines procesales y extraprocesales y esto por exigencias sociales jurídicamente valoradas; es decir la Constitución Política consagra y garantiza valores fundamentales, pero que en un momento determinado éstos pueden ser vulnerados por una alarma, esto es por incumplimiento de obligaciones, como las señaladas en el Art. 97 de la Carta Política en los numerales 1º, 8º, y 20'; y las señaladas en los Arts. 30 y siguientes.” (de la antigua Constitución)

Es decir que la Constitución reconoce ciertos derechos fundamentales, connaturales a las personas, que como regla general son inviolables, como el derecho a la propiedad, a disponer de sus bienes en cualquier momento, a transitar libremente fuera y dentro del país; pero que pueden ser limitados cuando las personas no cumplen con sus deberes de decir la verdad, cumplir sus contratos y mantener la palabra empeñada; o, *ama killa, ama llulla, ama shwa*, que significa no ser ocioso, no mentir, no robar. Esta idea se la podría entender como la inspiración constitucional para fundamentar a las medidas cautelares, que buscan principalmente que las personas no abusen o se beneficien del incumplimiento de sus deberes y obligaciones, afectando bienes y derechos de los deudores.

Pero las medidas cautelares, al afectar derechos constitucionales, no pueden ser adoptadas a la ligera y por decisión de cualquier persona; deben ser dictadas por la

autoridad competente siguiendo el debido proceso; que como se analiza y explica más adelante, debido al gran riesgo de dictar medidas cautelares con fundamento en un derecho que carece de certeza y seguridad, deben ser ordenadas por actuación de un juez investido de jurisdicción y dentro de un proceso judicial, que garantiza el respecto a los derechos de ambas partes, la igualdad e imparcialidad dentro del proceso, que de cierta forma se reduce los eventuales perjuicios que se pueden ocasionar por medidas cautelares dictadas en base a un derecho en discusión.

De todo lo dicho, se colige que la medida cautelar, es una garantía jurisdiccional sobre las personas o los bienes, para hacer ejercer efectivamente sus derechos y exigir el cumplimiento de las obligaciones que protegen el objeto de la pretensión patrimonial y también la seguridad de las personas.

3.2. FUNDAMENTO DE LAS MEDIDAS CAUTELARES

En consideración al largo tiempo que transcurre en el desarrollo de un proceso judicial, ya sea de conocimiento o de ejecución, para obtener la sentencia definitiva y la ejecución de la misma o de cualquier obligación ejecutiva, existe un gran riesgo de que el derecho cuyo reconocimiento o ejecución se persigue pierda su eficacia, ya que el acreedor busca en el patrimonio del deudor la ejecución forzada de la obligación, quien puede disminuir su patrimonio ya sea por negligencia o por enajenaciones fraudulentas. Así la ley le concede al acreedor las medidas cautelares como mecanismos para facilitar el cumplimiento de la decisión basada en la pretensión principal, que de ser resuelta favorablemente y de no existir la medida cautelar, perdería sus efectos la sentencia. De esta forma se busca contrarrestar los peligros que pueden ocasionarse por la demora de un proceso judicial.

En resumen, el fundamento de las medidas cautelares es mitigar el peligro de daño por la demora en la resolución de los procesos judiciales en la que pueden ocurrir ciertos actos o hechos que hagan imposible el cumplimiento de lo resuelto, o de la obligación.

3.3. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS MEDIDAS CAUTELARES

Según lo que establece el Art. 1454 del Código Civil, una obligación es el vínculo jurídico en virtud del cual una persona determinada se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer algo, por lo que no puede quedar al arbitrio del deudor cumplir o no con sus obligaciones. Esta es la principal diferencia entre la obligación y los simples deberes morales, por esta razón es que la ley le concede ciertos derechos al acreedor para conseguir el efectivo cumplimiento de la obligación del deudor rebelde y no se beneficie de la ineficacia del sistema judicial.

Las medidas cautelares aseguran la ejecución de las obligaciones evitando los efectos negativos del excesivo tiempo que se utiliza en la tramitación de los procesos para poder finalmente ejecutar una obligación correlativa a un derecho.

Es así que la naturaleza jurídica de las medidas cautelares es correlativa al derecho del acreedor que pretende ejecutar de una obligación fallida por el deudor de dar, hacer o no hacer; en otras palabras, las medidas cautelares no son en sí mismas un derecho del acreedor, sino una derivación del derecho principal que se pretende ejecutar para garantizar su efectivo cumplimiento; por lo que son dependientes de este derecho principal, es decir, son accesorias.

Las medidas cautelares por sí solas no tienen una razón de ser específica; pero conjuntamente con la acción principal, cumplen la finalidad social de dar a las resoluciones el respeto que se merecen; pero condicionando su existencia a la pretensión principal; de tal forma que las medidas cautelares corren la misma suerte que la acción principal, es decir, si la pretensión principal es desestimada o negada por el juez, deja de tener efecto la medida cautelar.

En resumen, las medidas cautelares son medidas o acciones auxiliares para el derecho del acreedor que se pretende ejecutar, mitigando el riesgo de la fragmentación o deterioro del patrimonio del deudor o la demora en la administración de justicia; pero al ser estas auxiliares, significa que son accesorias a este derecho, del cual se ejecuta a través de una acción en un juicio y siguen la misma suerte que el derecho, acción y juicio principal.

3.4. FINES DE LAS MEDIDAS CAUTELARES

El acreedor quiere asegurar su derecho para que no se vea vulnerado por la tardanza de la administración de justicia; pero generalmente frente a las medidas cautelares está la oposición el deudor, que considera arbitraria cualquier restricción que se imponga a su patrimonio o cualquier limitación en sus derechos, si no ha sido vencido aún dentro de un juicio, lo que se compensa con las sanciones previstas cuando sin fundamento se solicitan medidas cautelares; ya que éstas, en sí mismas, como ya se mencionó, no tienen un fin, sino que sirven para garantizar el resultado de un juicio principal.

De esta forma, las medidas cautelares por el carácter de accesorias que tienen, sólo buscan reafirmar el derecho solicitado, garantizar el cumplimiento de la obligación correlativa a ese derecho solicitado, e impedir que el deudor escape de sus obligaciones, es decir, romper la resistencia del deudor a cumplir con sus deberes y a beneficiarse de la demora en la administración de justicia.

En resumen los fines de estas medidas son:

- 1) Asegurar el cumplimiento de la ley;
- 2) Prevenir las contingencias que sobrevienen sobre las personas o los bienes mientras se inicia un proceso o se adelanta.
- 3) Asegurar que los fines del proceso puedan cumplirse a cabalidad;
- 4) Conservar el estado del patrimonio del obligado;
- 5) Impedir que se modifique una situación o a producir un cambio

3.5. CARACTERÍSTICAS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES

El tratadista Falconí señala las principales características de las medidas cautelares, que las resumimos de la siguiente manera:

ACCESORIAS.- por cuanto no tienen un fin en sí mismas más que el garantizar el cumplimiento de una obligación y dependen del proceso principal por el cual se pretende ejecutar esa obligación, carecen de autonomía pues su fin se circunscribe a la acción principal;

PROVISIONALES.- en virtud de su naturaleza y por no tener un fin en sí mismas, las medidas cautelares son esencialmente de carácter provisional, subsisten mientras duren las circunstancias que motivaron para utilizar precautelar el riesgo del incumplimiento de la obligación; o, si en cualquier momento en que estas circunstancias cesaren, se puede pedir el levantamiento, de tal manera que pueden cesar siempre que desaparezca el peligro que se ha procurado evitar o se otorgue caución suficiente.

MODIFICABLES.- el acreedor puede pedir ampliación, mejora o sustitución de las medidas cautelares si justifica que las medidas ya tomadas no cumplen con la función de garantizar el cumplimiento de la obligación; o, el deudor puede pedir la sustitución de una medida cautelar siempre que se garantice suficientemente el derecho del acreedor;

JURISDICCIONALES.- las medidas cautelares, al afectar derechos constitucionales deben ser dictadas por un juez investido de jurisdicción, dentro de un proceso judicial, siguiendo el procedimiento correspondiente, con lo que no sólo se obtiene que las medidas cautelares se constituyan en un acto jurisdiccional, que es de inminente cumplimiento, sino que también se garantiza tanto los derechos del acreedor y deudor de una forma neutral e imparcial, ya que dentro de un proceso judicial se procura el estricto cumplimiento de la ley, lo que significa la protección de los derechos por el deber y responsabilidades que tienen los jueces;

DISCRECIONALES.- es el juez quien puede disponer para evitar perjuicio o gravámenes innecesarios al titular de los bienes ordenar medidas cautelares distintas o limitarlas; ya que éstas no pueden ser usadas de forma abusiva o con fines de extorsión;

PROPORCIONALES.- las medidas cautelares deben afectar al patrimonio suficiente para el cumplimiento de la obligación adeudada, por lo que deben limitarse a los bienes necesarios para responder a los resultados del juicio. Así, no deben ser insuficientes ni exageradas;

TAXATIVAS.- sólo se pueden usar las medidas cautelares previstas en la ley cumpliendo el procedimiento establecido;

3.6. RIESGOS SOBRE LAS MEDIDAS CAUTELARES

Se ha dejado muy en claro que las medidas cautelares buscan asegurar el cumplimiento de una obligación principal, obligación correlativa a un derecho que carecen de certeza y seguridad, por lo se debe esperar a la resolución definitiva para finalmente ejecutar la obligación.

Esta carencia de certeza y de seguridad lleva un riesgo implícito de que después de desarrolladas todas las etapas procesales del juicio, se resuelva que el derecho principal no existe y torna la aplicación de las medidas cautelares no sólo en inútiles sino también en un perjuicio injusto al deudor, dando a este el derecho a obtener un resarcimiento por los daños que le hubieren ocasionado.

De esta forma es evidente el gran riesgo de las medidas cautelares de mitigar el tiempo de resolución de un proceso judicial, ya que toda acción cautelar tiene en sus condiciones la apariencia y no la existencia del derecho e implica un margen de error. Margen que se agrava aún más en las medidas cautelares dictadas dentro de un proceso de ejecución administrativo, en el cual no existe un tercero imparcial que garantice la igualdad entre las partes, ni mucho menos el efectivo respeto de los derechos de los administrados, ya que el principio de igualdad se pierde frente a los privilegios y facultades especiales del Estado en virtud de su imperio.

Dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano aún no se establece con claridad la teoría del abuso del derecho. El Art. 26 del Código Orgánico de la Función Judicial, establece que los jueces deben exigir a las partes y a los abogados que observen una conducta de respeto recíproco e intervención ética, y que se sancionará la prueba deformada, todo modo de abuso del derecho, el empleo de artimañas y procedimientos de mala fe para retardar indebidamente el progreso de la litis; y, el Art. 130, numeral 13, del referido cuerpo legal, de igual forma establece que los jueces deben rechazar oportuna y fundamentadamente las peticiones, pretensiones, excepciones, reconveniones, incidentes de cualquier clase, que se formulen dentro del juicio que conocen, con manifiesto abuso del derecho o evidente fraude a la ley, o con notorio propósito de retardar la resolución o su ejecución. Ambos artículos se refiere más a la forma de litigar aplicando los principios de buena fe y lealtad procesal.

Empero se puede tener en cuenta lo establecido en el Art. 11, numeral 9, inciso segundo de la Constitución vigente, que hace referencia a que toda persona que actué en ejercicio de una potestad pública estará obligada a reparar las violaciones a los derechos de los particulares por falta o deficiencia en la prestación de los servicios públicos; y el cuarto que establece que el Estado será responsable por la inadecuada administración de justicia.

Si el acreedor o ejecutante sabe, conoce y le consta que el deudor tiene suficiente solvencia y sin embargo pide una medida cautelar, está abusando del derecho, generando de este modo un daño que debe ser reparado, según el Art. 2229 del Código Civil: "Por regla general, todo daño que pueda imputarse a malicia o negligencia de otra persona debe ser reparado por ésta". El acreedor vencido será condenado a pagar daños y perjuicios si el juez revoca las medidas preventivas. Art. 904,915 y 923 Código de Procedimiento Civil.

De esta forma, el acreedor puede causar grandes perjuicios al deudor solicitando medidas cautelares desproporcionadas o innecesarias si conoce que el deudor tiene suficiente patrimonio para responder por sus obligaciones, abusando de esta forma de las medidas cautelares y del derecho para causar daños al deudor.

Inclusive los jueces también serán responsables por el error judicial, esto es, el perjuicio que causen a las partes por retardo, negligencia, denegación de justicia o quebrantamiento de la ley, según lo establecido en el Art. 172 de la Constitución. Es decir, que los jueces también pueden inferir perjuicios al deudor si ordenan las medidas cautelares solicitadas por el actor, si no realiza el debido análisis, tomando en cuenta el patrimonio del deudor y el riesgo de no cumplir con sus obligaciones, por lo que el juez debe desempeñar con su obligación de estudiar cada caso en particular y decidir si efectivamente es necesario o no dictar medidas cautelares, según lo que se explica a continuación.

3.7. OBLIGACIÓN Y FACULTAD DEL JUEZ

Si bien es cierto que el acreedor tiene derecho a garantizar suficientemente su crédito por medio de las medidas cautelares, no significa que puede causar perjuicios innecesarios a su deudor a través de éstas; si el acreedor tiene derecho a pedir la ampliación de la

medida cautelar cuando ésta no cumpla con su función, el deudor tiene derecho a solicitar la reducción, suspensión o levantamiento de las medidas cautelares cuando lo consideren excesivos, y aquí es cuando el juez aplica su facultad discrecional, pero a su vez debe cumplir su obligación de apreciar debidamente las circunstancias del deudor y de las medidas cautelares solicitadas, evitando así un posible perjuicio al deudor o procurando una proporcionalidad entre lo adeudado y la medida cautelar, de conformidad como lo establece el Art. 129 Código Orgánico de la Función Judicial, numeral 4, que establece como facultad y deber de los jueces denegar de plano los pedidos maliciosos y rechazar los escritos y exposiciones injuriosas, ofensivas o provocativas.

En la práctica se da un gran abuso de las medidas cautelares por lo que es obligación del juez para dirimir los conflictos de intereses, ser completamente imparcial, considerar en cada caso su procedencia y que está facultado para evitar perjuicios o gravámenes innecesarios al titular de los bienes, y de tal manera, disponer una medida cautelar distinta a la solicitada o limitarla teniendo en cuenta lo que se adeuda.

Las medidas cautelares no pueden ser pedidas y mucho menos ordenadas de forma simultánea; sino de una forma sucesiva cuando una no cumple su fin, cuidando que no se abuse de las mismas.

3.8. REQUISITOS PARA DICTAR UNA MEDIDA CAUTELAR

Los requisitos para ordenar una medida cautelar son diferentes en cada caso dependiendo de la medida cautelar que se solicite, pero de forma general el juez para dictar una medida debe verificar dos circunstancias básicas que son:

- 1)** El acreedor pruebe por medio de documentos el derecho que pide se cumpla y se ejecute; y,
- 2)** La necesidad de la medida cautelar para garantizar el cumplimiento de la obligación debido al peligro de que el deudor no tenga el suficiente patrimonio para responder por sus deudas o escape a sus vínculos obligacionales, lo que se resume en tres casos:
 - a)** Cuando hubiere temor de que se ausente u oculte la persona contra quien se va a entablar la acción.
 - b)** Cuando se tema que se oculten o dilapiden los bienes en que debe ejercitarse una acción real.

- c) Cuando la acción sea personal siempre que el deudor no tuviera otros bienes que aquellos en que se ha de practicar la diligencia y se tema que los oculte o los enajene.

En definitiva, se debe demostrar el temor fundado de que ese derecho se frustre o sufra menoscabo durante la sustanciación del proceso tendiente a tutelarlos.

3.9. CUÁNDO SE DICTAN LAS MEDIDAS CAUTELARES

Según nuestro Código de Procedimiento Civil, las medidas cautelares pueden ser ordenadas en varios momentos oportunos. El primero es en el momento de dictar el auto de pago dentro del juicio ejecutivo, Art. 421 y 422 ibídem; el segundo, es en cualquier estado de la causa antes de dictar sentencia de primer grado dentro del juicio ejecutivo; y, por último, el Art. 897 de nuestro Código de Procedimiento Civil, referente al trámite de las providencias preventivas, establece que las medidas cautelares pueden pedirse antes de presentar la demanda y en cualquier estado del juicio sobre las cosas que se va a litigar o que sirvan para asegurar el derecho.

El juez competente para conocer este trámite de providencias preventivas es siempre el juez de primera instancia, pese a que el litigio esté en una Corte Provincial o que se trate de personas sujetas a fuero especial. Para iniciar el trámite de providencias preventivas, se debe presentar la petición ante el juez, acompañando todas las pruebas requeridas por la ley según cada medida preventiva; quien la ordenará provisionalmente en su primer auto. La citación de este auto se hará después de cumplidas las medidas como en el juicio ejecutivo; una vez citado se abre la causa a prueba por el término de tres días para que el demandado demuestre la inexistencia, cumplimiento de la obligación o la suficiencia de bienes para responder por la obligación; tiempo después que se debe dictar una resolución ratificadora o revocatoria de la medida. De esta resolución, sólo cabe apelación en efecto devolutivo.

Es de vital importancia diferenciar entre las medidas cautelares que se dictan dentro de un juicio ejecutivo y aquellas que se ordenan dentro de las providencias preventivas, no sólo porque esta última permite que se ordenen las medidas antes de iniciarse cualquier acción o demanda, sino principalmente porque establece un término probatorio para que el deudor demuestre la suficiencia de sus bienes o desvirtúe la existencia de la

obligación, evitando así grandes perjuicios a su patrimonio; ya que en un juicio ejecutivo, basta con probar la existencia documentaria de la obligación para dictar las medidas cautelares que se mantendrán durante toda la sustanciación del juicio, y la única forma de hacerlas cesar es consignando en dinero la cantidad suficiente para cubrir la deuda más un 10%.

3.10. AUTORIDAD COMPETENTE PARA DICTAR LA MEDIDA CAUTELAR

Como ya se dijo previamente, las medidas cautelares son medidas urgentes de carácter jurisdiccional que buscan que el titular de un derecho ejerza el mismo impidiendo que un tercero viole o desconozca el derecho que se pretende ejecutar, afectando derechos constitucionales del deudor; por este motivo, las medidas cautelares deben ser dictadas por un juez investido de jurisdicción, dentro de un proceso judicial, siguiendo el procedimiento correspondiente, con lo que además de obtener que las medidas cautelares se constituyan en un acto jurisdiccional, se garantiza tanto los derechos del acreedor y deudor de una forma neutral e imparcial. De esta forma se reduce los eventuales perjuicios que se pueden ocasionar por medidas cautelares dictadas en base a un derecho en discusión.

Las medidas cautelares no pueden ser adoptadas a la ligera y por decisión de cualquier persona; teniendo en cuenta el gran riesgo de dictar medidas cautelares con fundamento en un derecho que carece de certeza y seguridad. Si bien es cierto que el acreedor tiene derecho a garantizar suficientemente su crédito por medio de las medidas cautelares, esto no implica que puede causar perjuicios innecesarios a su deudor a través de las medidas cautelares. Al igual que el acreedor tiene derecho a pedir la ampliación de la medida cautelar cuando no cumpla con su función, el deudor tiene derecho a solicitar la reducción, suspensión o levantamiento de las medidas cautelares cuando lo consideren excesivos, y aquí es cuando se torna de vital importancia que un tercero imparcial analice en cada caso la procedencia y evitar perjuicios o gravámenes innecesarios al titular de los bienes, este tercero imparcial es un juez, que debe cumplir su obligación de apreciar debidamente las circunstancias del deudor y de las medidas cautelares solicitadas evitando un posible perjuicio al deudor o procurando una proporcionalidad entre lo adeudado y la medida cautelar, ya que en la práctica se da un gran abuso de las medidas cautelares.

3.11. CLASE DE MEDIDAS CAUTELARES

El ordenamiento jurídico ecuatoriano, reconoce cuatro tipos de medidas cautelares que se pueden usar dentro de un proceso ejecutivo pero necesariamente deben ser ordenadas por un juez siguiendo el trámite correspondiente y son:

3.11.1. Secuestro

Concepto.- es la sustracción del bien mueble de la posesión o tenencia de quien lo detenta, para conservarlo y esperar el resultado del proceso realizando la guarda ante una persona o institución de confianza, con los mismos efectos del depósito para evitar la pérdida, deterioro o destrucción del bien.

Requisitos.- el Art. 899 del Código de Procedimiento Civil (CPC), establece como requisitos para la procedencia del secuestro:

- 1) Justificar la existencia del crédito de forma instrumental; esto es mediante documentos escritos públicos o privados que reflejan la obligación; y,
- 2) Probar que los bienes del deudor están en mal estado, no alcanzan a cubrir la deuda, que pueden desaparecer o ser ocultados, o que el deudor trate de enajenarlos. El juez para ordenar el secuestro debe estar convencido de la existencia del crédito, así como cualquiera de estas cuatro circunstancias sobre los bienes del deudor:
 - a) Mal estado de los bienes que no alcancen a cubrir la deuda;
 - b) Deudor pretende ocultarlos;
 - c) Deudor pretende desaparecerlos;
 - d) Deudor pretende enajenarlos.

Bienes sobre los que se pueden pedir el secuestro.- el secuestro recae sobre los bienes muebles, frutos de los raíces y sobre los raíces cuando se tema su deterioro, para probar el deterioro se hará por medio de testigos o información sumaria.

Efectos del secuestro.- no existe norma que precise los efectos del secuestro, pero por la naturaleza de la medida, constituye una limitación en el uso, goce y disposición del bien secuestrado, por lo que su efecto directo es que sale del comercio.

Forma de ejecución.- anteriormente participaban dos autoridades auxiliares de la justicia, alguacil y depositario judicial; actualmente solo actúa este último, quien realiza el secuestro aprehendiendo el bien mueble, conservándolo, cuidándolo y administrando del mismo. En la diligencia de secuestro se debe levantar una acta en la que conste los bienes secuestrado, cantidad, calidad, peso, estado y características.

3.11.2. Retención

Concepto.- es la facultad legal concedida a quien esta obligado a entregar una cosa mueble, fruto, crédito o renta determinados, para que los retenga con garantía del cumplimiento de una obligación.

Requisitos.- los requisitos para pedir la retención son los mismos que se establecen en el Art. 899 CPC para ordenar el secuestro, pero además se debe probar en la retención que los bienes se encuentran en manos o tenencia de un tercero diferente al deudor, según el Art. 907 ibídem.

Bienes sobre los que recae la retención.- en concordancia con el Art. 422 CPC, la retención puede pedirse sobre todo tipo de bien mueble, pero generalmente se lo hace en rentas o créditos que deben estar en manos de un tercero.

Forma de ejecución de la retención.- una vez que el juez ordena la retención, esta debe ser notificada por el depositario judicial a la tercera persona en cuyo poder se encuentra los bienes, rentas, créditos del deudor. Este tercero puede oponerse a la retención dentro de los 3 días a la notificación, pero sólo indicando que no tiene los bienes sobre los que se pide la retención, caso contrario se entenderá que sí los tiene. También puede pedir que se nombre depositario judicial.

Efectos de la retención.- los efectos de la retención son los mismos que del secuestro; no puede usar, gozar o disponer de los bienes o créditos retenidos porque están y quedan en manos del tercero tenedor, quien no puede entregarlos al deudor hasta que el juez lo ordene.

En nuestro ordenamiento jurídico, la retención no es sólo considerada como una medida cautelar, sino también como un derecho del acreedor para garantizar el pago o cumplimiento efectivo de las obligaciones del deudor; así lo establece el Art. 814 del Código Civil, en el que establece que el usufructuario puede retener la cosa dada en usufructo hasta el pago de los reembolsos e indemnizaciones de parte del propietario; o, en el Art. 1883 del mismo cuerpo legal, que otorga la posibilidad al arrendador para que asegurar el pago de la renta e indemnizaciones, retener todos los frutos existentes de la cosa arrendada. En estos casos, para la retención de los bienes no es necesaria una orden judicial que autorice la retención de los bienes, sino que la propia ley establece y justifica el riesgo para que se pueda retener los bienes, que es la falta de pago.

3.11.3. Prohibición de enajenar

Concepto.- es la restricción que impide la transmisión a título oneroso o gratuito de un bien inmueble, pero que no implica el impedimento del ejercicio de las facultades que normalmente le corresponden al propietario, ni tampoco ninguna incapacidad para disponer de sus bienes, sino sólo está temporalmente privado del jus disponendi; es decir, no puede disponer de su bien pero sí usarlo o gozarlo.

Requisitos.- los requisitos para ordenar la prohibición de enajenar según el Art. 900 CPC son dos básicamente:

- 1) Prueba legal instrumentaría de la existencia del derecho o crédito; y,
- 2) Que el deudor no tenga otros bienes raíces y saneados suficientes para cubrir la deuda.

La forma de probar esto en estricto sentido es demostrando que en todo el país no tiene suficientes bienes raíces saneados para cubrir la deuda, pero lo cual es muy difícil porque se debería aparejar certificado de gravámenes de todos los cantones del país; por lo que en la práctica, sólo se presente del cantón en donde se pide la medida.

Bienes sobre los que recae.- esta medida cautelar recae sobre bienes inmuebles o raíces y excepcionalmente sobre bienes muebles.

Efectos de la prohibición de enajenar.- con esta medida, el deudor no puede enajenar, hipotecar ni constituir ningún tipo de gravamen sobre el bien inmueble.

Ejecución.- la prohibición de enajenar una vez ordenada por el juez, debe inscribirse en el Registro de la Propiedad del cantón donde este el bien.

3.11.4. Prohibición de ausentarse del país

Concepto.- es la restricción que recae sobre la persona del deudor de salir del país.

Requisitos.- son básicamente tres:

- 1) Probar la existencia legal instrumental de la deuda;
- 2) Que el deudor sea extranjero;
- 3) Que el deudor no tenga bienes en el país.

Esta medida cautelar recae sobre la persona del deudor; y, su efecto principal es que el deudor no puede salir del país.

La ejecución se la realiza notificando a la Dirección de Migración sobre la prohibición de ausentarse del país.

3.12. MEDIDAS CAUTELARES DICTADAS POR AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS

Como ya se dijo previamente, el Estado, en virtud del imperio que tiene, goza de una posición especial frente al administrado, ya que la Administración Pública para lograr sus fines tiene a su alcance al poder público, lo que evita que tenga que acudir ante un juez para poder ejecutar sus actos y/o resoluciones y hacerlos exigibles al sujeto pasivo, incluso con el uso de la coacción. Esto como consecuencia directa de la aplicación del principio de legalidad administrativa, que tiene como efectos principales que sus actos se presuman legales, ejecutivos y ejecutables.

Las decisiones de la Administración Pública son ejecutadas por sí mismas, por la propia autoridad, se cumplen de oficio y obligan a los súbditos. Esta prerrogativa consiste en la capacidad que tiene la Administración Pública para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso eximiéndose de este modo de la necesidad de recabar tutela judicial, así como de utilizar métodos coactivos.

Y es en ejercicio de la coacción, que la Administración Tributaria puede dictar medidas cautelares en contra de los particulares para garantizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, según lo establece el art. 161 del Código Tributario: “El ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes. Al efecto, no precisará de trámite previo. El coactivado podrá hacer cesar las medidas precautelatorias, de acuerdo a lo previsto en el artículo 248 de este Código. En caso de que el sujeto pasivo afectado por la imposición de las medidas cautelares mencionadas en el inciso primero, impugne la legalidad de las medidas, y en sentencia ejecutoriada se llegare a determinar que dichas medidas fueron emitidas en contra de las disposiciones legales consagradas en este Código, el funcionario ejecutor responderá por los daños que si conducta haya ocasionado, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar.”

3.13. DIFERENCIA ENTRE LAS MEDIDAS CAUTELARES DICTADAS DENTRO DE UN PROCESO CIVIL Y UN PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO DE EJECUCIÓN O PROCESO COACTIVO TRIBUTARIO.

De los párrafos anteriores y del artículo transcrito, se colige que la Administración Tributaria puede en el mismo auto de pago, a través del funcionario ejecutor, dictar cuatro medidas cautelares diferentes para asegurar la satisfacción de las obligaciones tributarias: secuestro, retención, prohibición de salida del país y prohibición de enajenar bienes raíces; se notan grandes diferencias entre las medidas cautelares dictadas en un proceso de ejecución y un proceso de ejecución administrativo tributario o coactivo tributario, que principalmente son:

- 1) Las medidas cautelares que se dictan dentro de un proceso judicial se emiten en aras de asegurar la ejecución de las obligaciones evitando los efectos negativos del excesivo tiempo que se utiliza en la tramitación de los procesos para poder finalmente ejecutar una obligación correlativa a un derecho; mientras que las medidas cautelares dictadas en un proceso de ejecución tributario, se fundamentan en la autotutela administrativa;

- 2) Quien dicta u ordena las medidas cautelares en un proceso coactivo tributario es el funcionario ejecutor, que no es más que un empleado encargado del proceso ejecución de la obligación, no es un juez imparcial investido de jurisdicción, sino un funcionario administrativo;
- 3) En el proceso judicial, para dictar las medidas cautelares, el actor – acreedor debe demostrar la existencia documental de la obligación y el peligro de que el deudor no tenga el suficiente patrimonio para responder por sus deudas; mientras que en el proceso coactivo, el funcionario ejecutor no debe probar nada, basta con que cuente con un título de crédito;
- 4) En el proceso tributario de ejecución, no existe un término o la oportunidad para que el coactivado pueda desvirtuar la inexistencia, cumplimiento de la obligación o la suficiencia de bienes para responder por la obligación para ratificar las medidas cautelares; sino solo presentar excepciones a la coactiva e impugnar las mismas, lo que implica el inicio de un juicio tributario;
- 5) Las medidas cautelares en un proceso judicial se dictan a pedido de una de las partes; mientras que en el proceso coactivo se lo hace de oficio, a discrecionalidad del funcionario ejecutor.

De todo lo expuesto, se colige que las medidas cautelares tanto en lo judicial como en lo administrativo-tributario sirven para contrarrestar el peligro de daño por la demora en la resolución de los procesos o el deterioro del patrimonio del deudor con la finalidad de garantizar el cumplimiento de las obligaciones, pero existen grandes diferencias entre las medidas cautelares de tipo judicial con las administrativo-tributarias, que pueden causar daños graves e irreparables si las potestades públicas no son bien ejercidas, como ocurre en el siguiente caso, que consta en el auto que transcribo, dictado dentro del proceso coactivo No. 820053811, que en copia simple adjunto como anexo:

“JUZGADO SEGUNDO ESPECIAL DE COACTIVA DEL MUNICIPIO DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO.- Quito, 15 de junio del 2009. Las 09H30.- VISTOS.- Agréguese a los autos del proceso coactivo No 820053811 y 820053812 que mando sea acumulado, los documentos adjuntos a los que por ser tomados de páginas oficiales, los tengo como instrumentos públicos. En lo principal y CONSIDERANDO: Que el contribuyente IMAGICA PRODUCCIONES S.A. ha sido debidamente citado con este proceso coactivo; que pese a ello no ha realizado la

cancelación del importe materia de esta causa; que el Art. 164 del Código Tributario, en concordancia, con el Art. 27 No 3 y 2.48 del mismo Código, faculta la adopción de medidas precautelatorias en contra del contribuyente; y, en previsión del interés municipal, esta Autoridad, en uso de sus atribuciones y sin perjuicio da adoptarse otras medidas, de oficio, DISPONE: UNO.- La prohibición de salir del Ecuador de: a).- TERAN HITTI EDGAR, en su calidad de GERENTE de IMAGICA PRODUCCIONES S.A.; b).- TERAN TERAN EDGAR, en su calidad de PRESIDENTE de IMAGIGA PRODUCCIONES S.A.; debiendo para el efecto oficiarse al señor Director de Migración de de Policía Nacional. DOS.- La retención de fondos en los bancos, financieras, mutualistas, cooperativas de ahorro y crédito y más entidades del sistema financiero nacional, hasta por la suma de US\$ 5.540.90 de fondos de propiedad de: a).- IMAGICA PRODUCCIONES S.A.; b).- Del señor TERAN HITTI EDGAR, en su calidad de GERENTE de IMAGICA PRODUCCIONES S.A.; c).- TERAN TERAN EDGAR, en su calidad de PRESIDENTE de IMAGICA PRODUCCIONES S.A., debiendo para el efecto oficiarse en debida forma al Superintendente de Bancos y Seguros. En su momento se hará la liquidación final. TRES.- En todo el territorio ecuatoriano, la prohibición de enajenar vehículos de propiedad de: a).- IMAGICA PRODUCCIONES S.A.; b).- Del señor TERAN HITTI EDGAR, en su calidad de GERENTE de IMAGICA PRODUCCIONES S.A.; c).- TERAN TERAN EDGAR, en su calidad de PRESIDENTE de IMAGICA PRODUCCIONES S.A., debiendo para el efecto oficiarse en debida forma al señor Director Nacional del Consejo de Tránsito, Transporte Terrestre y Seguridad Vial. Si no se realiza el pago, regresen los autos para disponer otras medidas conforme a la Ley. CUMPLASE Y NOTIFIQUESE.- Dr. Marco Lucio V. JUEZ SEGUNDO ESPECIAL DE COACTIVA”.

El Juzgado Segundo Especial de Coactiva del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito dictó las siguientes medidas cautelares:

- 1) Prohibición de salir del Ecuador en contra de TERAN HITTI EDGAR y TERAN TERAN EDGAR;
- 2) Retención de los fondos hasta por la suma de USD \$5.540,90 de IMAGICA PRODUCCIONES S.A., TERAN HITTI EDGAR y TERAN TERAN EDGAR; Y,

- 3) Prohibición de de enajenar vehículos de IMAGICA PRODUCCIONES S.A., TERAN HITTI EDGAR y TERAN TERAN EDGAR.

En este caso, se dictaron tres diferentes medidas cautelares en contra de la persona jurídica IMAGICA PRODUCCIONES S.A. y en contra de su Gerente General y Presidente, por la cantidad de USD \$3.236,68, que es la cuantía que se pretende cobrar por medio del proceso coactivo. Estas medidas cautelares que desconocen y violan el derecho de los ciudadanos a entrar y salir libremente del país, al patrimonio, a la propiedad, son totalmente desproporcionadas, desmesuradas arbitrarias, ilegítimas e ilegales, tanto en el fondo como en la forma y frente a este panorama, los contribuyentes no tienen las garantías y mecanismos suficientes para defenderse a sí mismos y ejercer sus derechos como lo explicaré a continuación.

CAPITULO IV

6. ACCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES DEL SUJETO PASIVO

De nada sirve que en el ordenamiento jurídico de un Estado se reconozca un sin número de derechos a las personas, si éstas no cuentan con las garantías necesarias y lo suficientemente efectivas para proteger y asegurar el libre y efectivo goce y ejercicio de sus derechos.

Si bien es cierto que en la relación jurídica tributaria, la principal obligación es la de pago de un crédito del contribuyente a favor de la Administración Tributaria, esto no significa que sea el único vínculo obligacional, sino que se generan obligaciones y derechos correlativos y recíprocos; siendo así, un derecho para el contribuyente y una obligación para la Administración Tributaria, garantizar el efectivo ejercicio de los derechos de los administrados, que tanto las actuaciones administrativas como las de los particulares sean gravadas conforme a derecho, aplicando una justa medida y evitando los abusos por parte de la Administración Tributaria en cuanto a medidas precautelares impuestas en forma injusta, respecto de obligaciones pendientes.

Existe una conexión directa entre el derecho de la Administración Tributaria a recaudar los tributos necesarios para la existencia material del Estado y el derecho del contribuyente a pagar no más allá de lo justo según lo determina la ley; en otras palabras, hay una suerte de contrapeso del derecho del contribuyente a pagar un tributo no más allá de la cuantía determinada legalmente y a su vez la obligación de la Administración de no gravar un hecho generador mas allá de lo legalmente exigible. La balanza o medida de estos pesos es el principio de legalidad y la tutela jurídica de los derechos de los administrados.

La forma de mas idónea de mantener este sistema de contrapesos es mediante la tutela jurídica, que como bien lo señala el tratadista Gabriel Casado, la que debe ser entendida como: "las garantías dispuestas por el ordenamiento jurídico para prevenir y reaccionar frente a los desequilibrios que puede generar el ejercicio de las potestades tributarias desplegadas sobre la efectiva percepción tanto de las prestaciones impositivas como de las sanciones aparejadas al eventual incumplimiento de las mismas"²⁸.

En las relaciones que se dan entre la Administración Tributaria y el contribuyente, no se puede pretender una situación de igualdad jurídica pues la Administración Tributaria parte de una supremacía en la exigibilidad y el cumplimiento. La tutela jurídica tiene como finalidad regular, normar o atenuar este desequilibrio, pues la Administración está investida del poder de imposición, lo que por lo general se lo consigue en la vía judicial, ya que "en la etapa judicial la Administración cesa su posición preeminente de poder público, para transformarse en parte un proceso o paridad de situación, por lo menos en lo fundamental con el particular recurrente"²⁹. La vía judicial tiene como objetivo reducir o eliminar la desigualdad que existe entre la Administración y el contribuyente, colocando a ambos en un plano de igualdad y equidad en un proceso ante un tercero objetivo e imparcial, que busca dirimir una controversia legal.

Sin embargo, la tutela jurídica se puede analizar bajo dos aspectos: en cuanto remedio ante la disparidad y como prevención de conflictos, lo que implica que la tutela jurídica no se agota en equiparar a las partes o exigir la reparación, modificación, cesación de actos

²⁸ CASADO OLLERO, Gabriel; Tutela Jurídica y Garantías del Contribuyente en el Procedimiento Tributario; Universidad Autónoma de Sinaloa; México; 1993.

²⁹ CASADO OLLERO, Gabriel; Tutela Jurídica y Garantías del Contribuyente en el Procedimiento Tributario; Universidad Autónoma de Sinaloa; México; 1993.

lesivos a los derechos de los contribuyentes; sino que también busca frenar los abusos de poder y atenuar el desequilibrio entre administración-contribuyente. Así, la tutela jurídica puede estudiarse en garantías previas y posteriores a la formación de la voluntad administrativa.

4.1. Garantías Previas

Estas garantías previas, se ponen en plena vigencia con la participación de los particulares dentro de los procedimientos administrativos, que tienen como finalidad principal colaborar con la Administración para conformar su voluntad y direccionar sus actuaciones.

Este tipo de garantías pueden ser entendidas como formalismos, principios o instituciones que se deben tomar en cuenta dentro de un procedimiento administrativo previo a la emisión de un acto administrativo que afecte a los derechos o intereses de los particulares, para su plena validez y vigencia; que si bien es cierto, en algunos casos, no son ejercidas por los contribuyentes directamente y es muy difícil identificar cuándo son aplicadas, empero, constituyen una garantía plena de los administrados porque establecen ciertas exigencias mínimas para que la actuación administrativa sea apegada a derecho y sobre todo, proteja y garantice los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos.

Un procedimiento administrativo debe ser entendido como un instrumento, un medio para cumplir un fin, que es formar la voluntad administrativa. El procedimiento administrativo busca el legal ejercicio de las potestades públicas, es decir, su finalidad es conformar la voluntad de la Administración-tributaria, pero principalmente garantizar el derecho de los administrados.

Así, tenemos como garantías previas a la formación de la voluntad administrativa:

- 1) Los requerimientos constitucionales y legales.-** que se imponen para el desarrollo y aplicación de las potestades administrativas, que deben observarse dentro de cualquier procedimiento administrativo para su plena validez, y que pueden ser traducidos en formalismos sustanciales o instituciones propias del

derecho administrativo-tributario, que entre otros, a manera de simple mención tenemos: la competencia, motivación, notificación, silencio administrativo, etc.

2) Principios del procedimiento administrativo-tributario.- estos principios son de vital importancia para proteger los derechos de los administrados porque garantizan que el procedimiento administrativo sea legal, informal, público, gratuito, eficaz; aspectos que responden, entre otros, a estos principios:

- a) Principio de legalidad.-** la administración no puede obrar si no existe una habilitación dentro del ordenamiento jurídico que lo permita, esto garantiza la reserva de la ley y protege los derechos del ciudadano;
- b) Principio de defensa.-** directamente relacionado con el derecho a la defensa, que implica tanto la sede administrativa como judicial, y se traduce en el derecho a ser escuchado, presentar peticiones u observaciones y actuar prueba dentro del procedimiento;
- c) Principio de gratuidad.-** garantiza que los administrados tengan un acceso libre al procedimiento administrativo, ya que éste no es un servicio público sino una vía que hace posible la participación de los ciudadanos dentro de la vida estatal;
- d) Principio de oficialidad.-** el procedimiento administrativo puede iniciarse a pedido de parte o de oficio, pero también implica que una vez iniciado, la administración tiene la obligación de impulsar el procedimiento por si misma hasta que se resuelva;
- e) Principio de informalismo.-** debido al principio de legalidad el procedimiento administrativo se ha vuelto muy rígido, pero este no deber ser un cumulo de obstáculos ni restricciones o rigores formales excesivos que limiten y violen los derechos de los administrados, sino se debe pedir el cumplimiento de requisitos básicos para garantizar la legalidad de la actuación pública; y,
- f) Principio de eficacia.-** resolver las necesidades de los particulares sin formalismos absurdos. La eficacia implica la celeridad, sencillez y economía del procedimiento.

De forma general, estas garantías previas evitan que las potestades administrativas sean ilimitadas y, se las deben conceptualizar como potestades creadas por el ordenamiento

en virtud de los fines que persigue, que no están solo para tutelar un interés del Fisco, sino los intereses de la generalidad, tanto de la Administración como de los administrados.

4.2 Garantías Posteriores a la formación de la voluntad administrativa tributaria

Las garantías posteriores a la formación de la voluntad administrativa se fundamentan en el derecho a la defensa que es connatural a todas las personas, y busca principalmente que los ciudadanos pueden expresar su disconformidad y oponerse a una actuación administrativa, que consideren ilegal, ya sea porque viole o desconozca sus derechos o legítimos intereses; o, porque no cumple con preceptos legales.

La Constitución de la República del Ecuador reconoce las garantías posteriores a la formación de la voluntad administrativa, al establecer a favor de los ciudadanos el derecho de petición, que implica que los administrados pueden dirigir solicitudes, pedidos, quejas y peticiones ante una autoridad administrativa; y, de igual forma, el derecho de los ciudadanos para acudir a los órganos jurisdiccionales en busca de la tutela jurídica de sus derechos, en forma imparcial, expedita y efectiva.

El reconocimiento de estos derechos subjetivos, es consecuencia del principio del Estado de Derechos, que implica el que la actividad Administrativa esté sujeta a normas legales, presupuesto que otorga una garantía jurídica para que el contribuyente pueda ejercer frente a ella cualquier clase de reclamos y demandar en última instancia el amparo de los órganos jurisdiccionales.

Como bien lo destaca el profesor Roberto Dromí, la protección jurídica busca hacer efectiva la responsabilidad del Estado y demás instituciones públicas en sede administrativa a través del procedimiento administrativo, "participando de la impugnación

administrativa de la voluntad pública o en sede judicial a través del proceso administrativo en sentido amplio participando de la impugnación judicial de la voluntad pública"³⁰.

Así, nuestro ordenamiento jurídico establece dos vías para ejercer este derecho; una es en la vía administrativa, que se desarrolla ante la propia Administración mediante peticiones, reclamos y recursos administrativos; y, la segunda vía, es la jurisdiccional, ante los órganos jurisdiccionales, por medio de impugnaciones, acciones directas o excepciones. Ambas vías sirven para que los ciudadanos demuestren su disconformidad y oposición frente a una actuación administrativa.

4.2.1 Vía Administrativa

Como ya se mencionó previamente, el particular o contribuyente, como garantía previa, puede participar dentro del procedimiento administrativo para colaborar en la conformación de la voluntad y posterior actuación de la una Administración Tributaria; sin embargo, una vez que esta voluntad es expresada por medio de un acto administrativo, el contribuyente puede oponerse al mismo en la misma vía, esto es la sede administrativa, a través de los reclamos y recursos administrativos, que son derechos subjetivos de los contribuyentes.

4.2.1.1. Reclamo administrativo

El sujeto pasivo o contribuyente tiene derecho a expresar su disconformidad con los resultados de una decisión administrativa tributaria que considere que desconozca, viole o lesione sus derechos, y consiguientemente, a presentar su reclamo ante la misma autoridad tributaria de la que emanó el acto administrativo.

La reclamación tributaria es una consecuencia de la reciprocidad de derechos y obligaciones de la relación jurídica tributaria. El contribuyente tiene derecho a que el crédito tributario sea legalmente establecido; a exigir que se aplique en forma cabal y concreta la ley; a que no se vulnere o lesione sus legítimos intereses; entre otros estos derechos se los ha denominado derechos públicos subjetivos, que están contemplados

³⁰ DROMÍ, José Roberto; Manual de Derecho Administrativo; Tomo II; Ed. Astras 1997; Buenos Aires; Pág. 210

en la Ley Suprema, en la que se prescribe como una garantía general de los derechos de las personas contra los abusos de poder.

El reclamo administrativo es el medio por el cual los contribuyentes, responsables o terceros, dan a conocer a las respectivas administraciones tributarias su inconformidad con un acto o resolución de tipo tributario que lesiona sus derechos, a fin de que el acto o resolución sean reformados.

Esta protección o garantía se da en la misma vía administrativa, no sólo como una expresión del ejercicio del derecho a la defensa o de exigir el apego de las actuaciones administrativas al derecho; sino también, como una forma de conciliar intereses y reparar actuaciones ilegítimas sin necesidad de acudir a los órganos jurisdiccionales, lo que genera grandes costos para la Administración y el contribuyente.

Lo que buscan los reclamos administrativos es la revocación, modificación y/o sustitución del acto ilegítimo y el derecho conculcado, “la protección jurídica administrativa es una técnica de tutela de los derechos de los administrados que procura reparar el obrar ilegítimo y los daños y perjuicios que produce el obrar público”³¹. Así el reclamo es un pedido que se hace a la autoridad administrativa para que haga uso de sus facultades de revocar o modificar los actos administrativos. Lo destacable de los reclamos administrativos es que se puede impugnar tanto los actos como hechos y omisiones administrativas, en defensa de derechos subjetivos e intereses legítimos.

El Código Tributario ecuatoriano vigente, en su artículo 115, establece que los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeran afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva. La determinación conlleva un efecto jurídico esencial previsto en la ley que se traduce en la facultad que tiene el contribuyente para presentar su reclamo, para que la misma administración revea sus actos.

³¹ DROMI, José Roberto; *Obra Citada*; Pág. 211.

Así, el reclamo administrativo es el instrumento jurídico pertinente por el cual el contribuyente puede en vía administrativa impugnar el acto administrativo que le afecta. El reclamo da inicio a la fase de impugnación del acto administrativo en vía administrativa. Procede ante una manifestación que todavía no ha sido impugnada ante el órgano judicial competente.

Los reclamos administrativos se pueden presentar ante los siguientes actos:

- 1) Los que se refieren a determinaciones tributarias efectuadas mediante actas de fiscalización;
- 2) Anulación o rectificación de títulos de crédito;
- 3) Pago indebido o en exceso de impuestos;
- 4) Los relativos a contravenciones y faltas reglamentarias; y,
- 5) Otros requerimientos en materia impositiva.
- 6) Entre otros.

Una vez presentado un reclamo administrativo de índole tributario, es obligación de la Administración tramitar y resolverlo por mandato de la ley, igualmente tiene la obligación de impulsar de oficio todo lo que se estime necesario para llegar a la verdad y resolver, sin perjuicio de atender a las solicitudes de los interesados.

Las resoluciones deben expedirse dentro del plazo máximo de 120 días, y 60 días en materia aduanera desde la expedición del Código de la Producción, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa. Si el reclamo no es contestado dentro del término dispuesto en la ley, éste será considerado como aceptado tácitamente. Toda resolución debe hacerse por escrito, ser motivada, y contener las partes considerativa y resolutive.

4.2.1.1.2. Crítica de los reclamos como garantías

Como ya se mencionó previamente, el reclamo es un pedido que se hace a la autoridad administrativa para que haga uso de su facultad de revocar o modificar los actos

administrativos emitidos por ella misma, que en la generalidad de los casos, se presenta ante el mismo funcionario, a quien se le pide que identifique los posibles vicios que se cometieron al emitir un acto administrativo. Ello implica que el funcionario debe admitir un eventual error cometido por él mismo, lo cual se torna muy difícil en virtud de que esta aceptación podría acarrearle responsabilidad administrativa, civil y penal, dependiendo de la falta cometida, sin tomar en cuenta que generalmente a las personas por su propia forma de ser, les es muy difícil reconocer sus errores y enmendarlos.

Así, el reclamo administrativo pierde su esencia como garantía de los derechos de los contribuyentes, ya que es muy raro que un funcionario admita su equivocación y asuma las responsabilidades pertinentes.

4.2.1.2. Recursos Administrativos

Frente a un acto o resolución administrativa tributaria, el contribuyente puede presentar recursos, como otra garantía posterior a la formación de la voluntad administrativa, que en forma general es "una vía de derecho que permite obtener una decisión conforme a derecho"³²; el recurso es un remedio administrativo específico por el que se atacan solamente actos o resoluciones administrativas que violen o desconozcan derechos constitucionales o legales o, que tengan algún vicio y, busca defender derechos subjetivos o intereses legítimos.

En palabras de Leonardo Andrade, "El recurso es una acción o facultad del contribuyente o responsable de la Obligación Tributaria para, oponerse o para hacer cambiar la ejecución del acto o de la resolución administrativa, fundado en hechos o en razones que den este efecto; también como propia determinación de oficio de la Administración para corregir errores o modificar actuaciones inconvenientes de la misma"³³

El Art. 140 del Código Tributario determina las clases de recursos administrativos que se pueden presentar ante las resoluciones emanadas por las Administraciones Tributarias, los cuales son:

³² VEDEL, Georges; Derecho Administrativo; Ed. Biblioteca Jurídica Aguilar; Primera Edición, Traducción de la 6a, edición francesa por Juan Rincón Jurado; 1898.; Pág. 370

³³ ANDRADE, Leonardo; Práctica Tributaria, Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano; Primera Edición; Quito; 2000.

- 1) De revisión por la máxima autoridad administrativa del órgano del que emanó el acto; y,
- 2) De apelación en el procedimiento de ejecución.

Respecto al recurso de apelación en el procedimiento de ejecución, debe aclararse que desde la vigencia del Código Tributario, el 23 de diciembre de 1975, se eliminó en todo el ámbito de la Tributación Central y Seccional el recurso de alzada, denominando de apelación. Se ha eliminado el recurso de alzada o de apelación, por constituir en su aplicación un consumo de tiempo innecesario y un obstáculo en la resolución de los asuntos tributarios, toda vez que la Administración lo que hace es confirmar la decisión del inferior. Ello confirma aún más la crítica que hacíamos al reclamo administrativo. Ahora pasaremos a analizar el recurso de revisión.

4.2.1.2.1. Recurso de Revisión

Este recurso, es del tipo de recursos extraordinarios, porque se presente ante las máximas autoridades de las respectivas administraciones tributarias, quienes están facultados para revisar actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas de naturaleza tributaria y, sólo se lo puede interponer si se cumple ciertas circunstancias o condiciones que, según el art. 143 del Código Tributario son:

- 1) Si los actos o resoluciones hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificado y justificado según informe jurídico previo. En caso de que este informe sea improcedente, la autoridad competente deberá ordenar el archivo del trámite;
- 2) Con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados en el momento de expedirse el acto o resolución;
- 3) Los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones, fueren nulos;
- 4) Los documentos públicos o privados que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones, contuvieron error evidente, estuvieren diminutos o alterados en alguna de sus partes esenciales; o cuando por pruebas posteriores se pueda presumir grave y concordantemente la falsedad de tales documentos;

- 5) El acto o resolución ha sido dictado sobre la base de declaraciones testimoniales, las mismas que con posterioridad, por sentencia ejecutoriada, han sido calificadas como falsas; y,
- 6) El acto o resolución ha sido dictado mediando delito por parte de los funcionarios y empleados públicos participantes en él, declarando en sentencia judicial ejecutoriada.

Una vez que la autoridad tiene conocimiento del recurso o de una de estas situaciones, debe solicitar un informe previo al departamento jurídico, o si no lo hubiera, al abogado designado para ello. Posteriormente, dispondrá la instrucción de un expediente sumario el cual se notificará a los interesados. El sumario concluirá dentro del término fijado por la Administración Tributaria, que no será menor a cinco días ni mayor a veinte, dentro de los cuales se actuarán pruebas que disponga la Administración o que presenten los interesados.

Concluido el sumario, la Autoridad Administrativa correspondiente dictará resolución motivada en el plazo de noventa días, en la que confirmará, modificará, sustituirá o invalidará el acto revisado.

4.2.1.2.1.2. Crítica al Recurso de Revisión

Las resoluciones dictadas dentro de estos recursos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, no proceden otro tipo de recursos administrativos en esta vía y, como vimos este recurso sólo procede por circunstancias excepcionales, que en muchas ocasiones son realmente difíciles de probar o que por el tiempo que se demoran pierden su eficacia; y, sólo ante actos administrativos firmes o ejecutoriados, es decir son actos de única o última instancia administrativa. Este criterio ha sido confirmado en varios fallos de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia:

Juicio No. 93-2000; fallo emitido el 17 de Abril del 2002.- *"...la revisión es una actividad extraordinaria que la Administración puede a su criterio realizarla en casos especiales, en contra de actos administrativos firmes o ejecutoriados. Lo que puede el particular, en estricto sentido, es únicamente insinuar la revisión. De allí que no quepa sostener que mientras esté pendiente la revisión no procede la emisión de títulos de crédito en los*

términos del Art. 150 del Código Tributario. Tal criterio se refuerza por los plazos extraordinarios dentro de los cuales se puede revisar los actos administrativos, según lo previene el Art. 141 del Código Tributario. Una interpretación literal llevaría al absurdo de que la Administración debería suspender su obligación de emitir títulos de crédito, hasta que transcurran los plazos referidos en dicho artículo 141 porque a lo mejor los actos firmes y administrativos son materia de revisión. Semejante interpretación es a todas luces absurda."

Juicio No. 156-1998; fallo emitido el 14 de Junio del 2000.-"...CUARTO.- La revisión establecida por los Arts. 139 y siguientes del Código Tributario, si bien se halla dentro de la Sección 3a. Capítulo IV, Título II del Libro Segundo del Código Tributario, intitulado recurso de revisión, no constituye un verdadero recurso, como la apelación o alzada; ni como era el de reposición; contemplado por el Código Tributario, hoy derogado por la Ley de Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 131 de 30 de abril de 1999, que consistía en un derecho del contribuyente para impugnar una resolución administrativa ante la misma Autoridad Tributaria que lo expidió y con un procedimiento determinado en el Código Tributario; mientras que la revisión por, su carácter extraordinario, es facultativa de la máxima autoridad, y no se promueve como recurso, sino que según el Art. 139 del Código Tributario, por su condición de contralor que tienen las máximas autoridades Tributarias, proceden de oficio o a instancia de otras instituciones públicas o de cualquier persona directamente afectada. Se provoca por 'insinuación', no por recurso. Por otra parte, a diferencia de los reclamos, recursos o reclamaciones en general, que son de carácter ordinario, la revisión por ser de naturaleza extraordinaria, tiene lugar contra actos administrativos firmes o ejecutoriados, lo que no ocurre con aquellos".

Lo mencionado en el párrafo anterior no debilita mucho al recurso de revisión como una garantía de los derechos subjetivos de los contribuyentes, sino la discrecionalidad que se concede a la Administración Tributaria para tramitar un recurso de revisión, ya que la revisión no constituye un recurso administrativo sino una potestad de la Administración Tributaria de corregir y velar por la legalidad de sus actos pero al final de cuentas es facultativa su iniciación.

Esta discrecionalidad de aceptar a trámite un recurso de revisión solicitado por un contribuyente tiene su justificativo en la potestad de autocontrol de la legalidad que

corresponde a la Administración, cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos para que el recurso sea procedente, que van en contra de la intocabilidad de los actos administrativos firmes, pero que se lo hace porque se presenta ante la máxima autoridad de la Administración Tributaria correspondiente y previo un dictamen que lo califique, y un sumario que lo amerite, que garantice su procedencia.

Entonces, el recurso de revisión es una actividad extraordinaria que la Administración puede a su criterio realizarla en casos especiales, en contra de actos administrativos firmes o ejecutoriados y lo que el particular solo puede hacer es insinuar la revisión; por lo que el recurso de revisión no constituye un recurso propiamente dicho, ya que no es obligación de la Administración Tributaria tramitarlo y pierde completamente su esencia de garantía de los derechos ciudadanos.

4.2.1.2.2. Recurso de Queja

Toda persona que haya presentado una reclamación o petición y no fuere atendida en los plazos legales puede presentar su queja ante la autoridad administrativa jerárquicamente superior. Este la pondrá en conocimiento del funcionario inferior contra quien se la formula, por un plazo de tres días, transcurrido el cual, con o sin contestación de éste, emitirá su resolución dentro de cinco días.

Este recurso también puede ser presentado ante el Presidente del Tribunal Distrital de lo Fiscal cuando algún funcionario que debía conceder un recurso para ante este organismo no lo hiciera. En este caso, y dentro de un plazo de cinco días, se oirá al funcionario que negó dicho recurso luego del cual se debe dictar la resolución en un plazo máximo de cinco días.

El funcionario inferior podrá ser sancionado con una multa; y hasta con la destitución del cargo en caso de reincidencia.

Los casos en los cuales se puede presentar recurso de queja ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal son los siguientes; cuando el Funcionario Ejecutor en el procedimiento coactivo:

- 1) Se niega a recibir un escrito de excepciones;
- 2) Retarda injustificadamente la remisión de las copias del proceso coactivo o de las excepciones al Tribunal Distrital de lo Fiscal; y,

- 3) Luego de haber sido notificado no suspende el procedimiento de ejecución.

En definitiva, este remedio, como su nombre lo indica, consiste en la queja que expresa el interesado ante el Juez competente, por la falta de atención de que es objeto, lo que nos lleva a concluir que no es propiamente un recurso.

4.2.2. Vía Judicial

Como ya se menciono previamente, un acto administrativo de índole tributaria puede ser impugnado en dos sedes o vías: en sede administrativa o en sede jurisdiccional. Las diferencias principales entre estas dos vías son:

En primer lugar, la autoridad competente para conocer y resolver la impugnación en vía administrativa es una autoridad administrativa cuyas atribuciones son otorgadas por la competencia administrativa, la cual es diferente a la competencia jurisdiccional; mientras que la autoridad competente para conocer y resolver una impugnación judicial es el Tribunal Distrital de lo Fiscal correspondiente, que es un organismo especializado en materia impositiva, tributaria y financiera, que tiene a su cargo como atribución principal ejercer la jurisdicción contencioso-tributaria, que no es sino la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materia tributaria.

Como segundo punto diferenciador de estas dos vías de impugnación, están los efectos que conllevan el someter un problema o controversia tributaria a la decisión de un órgano jurisdiccional, que son:

- 1) Iniciar un juicio.- se somete la controversia tributaria a la decisión de un juez, para que se resuelva por medio de sentencia, lo que implica que se debe someter a un proceso judicial con formalismos jurídicos propios muy diferentes a los de un procedimiento administrativo;
- 2) Trilogía de un juicio.- consecuencia de iniciar un juicio, es que ya no solo hay dos partes como el proceso administrativo, sino hay un tercero imparcial que resuelve la controversia; así, se conforma la trilogía de un juicio, donde el actor es al contribuyente, el demandado es una Autoridad Tributaria y el juez es el Tribunal Distrital de lo Fiscal competente;
- 3) Igualdad de las partes.- al haber un tercero imparcial entre las partes que resuelve la controversia, la Administración tributaria pierde su posición de

preeminencia y privilegio que le concede la vía administrativa, y se pone en una situación de igualdad con el contribuyente;

- 4) Pretensiones diferentes.- en esta vía ya no solo hay las pretensiones del contribuyente que busca que se declare ilegal un acto administrativo y consecuentemente se reconozca y declare sus derechos, sino que también existe la pretensión de la Administración tributaria que busca que la autoridad judicial ratifique y declare legal su actuación;
- 5) Suspende o pone fin a la vía administrativa.- una vez que la controversia se lleva al campo judicial, ésta no puede ser analizada de nuevo en la vía administrativa y se tiene que acatar lo que disponga el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

4.3. JURISDICCIÓN ADMINISTRATIVO TRIBUTARIA

El concepto tradicional de jurisdicción es la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado; entendiéndose a juzgar, como el acto de declarar el derecho en ejercicio de la potestad pública y con sujeción a las reglas del mismo. De la soberanía del Estado, se derivan tres grandes funciones: Legislativa, Ejecutiva y la Judicial, funciones que provienen directamente del Estado. Así, la jurisdicción es un atributo público que tiene la Función Judicial para administrar justicia, atributo que se deriva de la soberanía.

La jurisdicción al provenir de la soberanía del Estado, nace de la Constitución y de la Ley, y debe respetar el principio de unidad jurisdiccional, que implica que ninguna persona autorizada puede administrar justicia. El Código de Procedimiento Civil establece que esta potestad pública le corresponde a los magistrados y jueces establecidos por las leyes; y, clasifica la jurisdicción en:

Jurisdicción voluntaria.- Es la que se ejerce y resuelve los asuntos sin contradicción; en estos casos el juez actúa como un funcionario administrativo ya que solo solemniza ciertos actos una vez que se haya verificado el cumplimiento de ciertos requisitos, en temas que por sus circunstancias se resuelven sin contradicción;

Jurisdicción Contenciosa.- Es la que se ejerce para resolver asuntos con controversia, cuando existe una contienda entre las partes que buscan se reconozca, repare o ejecute un derecho;

Jurisdicción ordinaria.- Es la que se ejerce sobre todas las personas y cosas sujetas al fuero común;

Jurisdicción preventiva.- Es la que, dentro de la distribución de aquella, radica la competencia por la anticipación en el reconocimiento de la causa;

Jurisdicción privativa.- Es la que se halla limitada al conocimiento de cierta especie de asuntos o al de las causas de ciertas clase de personas;

Jurisdicción legal.- Es la que nace únicamente de la ley.

Jurisdicción convencional.- Es la que nace de la convención de las partes, en los casos permitidos por la ley.

De esta clasificación, la más relevante para este estudio es la jurisdicción contenciosa, que se inicia cuando existen pretensiones adversas de las partes, que pueden ser de carácter civil, penal y administrativo, que en nuestro caso será una jurisdicción contenciosa de tipo tributario, en la que la principal pretensión de los administrados será el respeto absoluto a sus derechos subjetivos; mientras que por parte de la Administración serán dos principalmente, el ratificar que su actuación fue en legal y debida forma; y, el cobro de tributos.

Para que proceda una acción judicial, es necesaria la existencia de controversias, las que se conceptualizan como aquellas cuestiones de hecho o de derecho que no pueden resolverse mediante la auto tutela o autocomposición de las partes, por lo que, reclaman un pronunciamiento de los órganos del Estado. En el caso de un proceso judicial , se busca obtener una decisión o sentencia del Tribunal con caracteres de cosa juzgada y que dirime una controversia o contraposición de intereses, a diferencia del procedimiento administrativo, que busca una resolución administrativa, que no goza de autoridad de cosa juzgada y que en lugar de una contraposición de intereses busca una enmienda o corrección de una actuación errada, sin necesidad de acudir ante la autoridad judicial, es decir, supone un enjuiciamiento a la Administración Tributaria ante un órgano independiente.

4.3.1. Fundamento de la Jurisdicción

Como base fundamental de la jurisdicción tributaria o como se la llamaba antes, administrativo – tributaria, está la concepción moderna del Estado de Derecho, que es una organización estatal en la que el derecho dota de una estructura específica al Estado; en la que la jurisdicción es consustancial a la sociedad y cumple una concepción de la justicia objetiva y válida; que garantiza el libre y efectivo respeto y ejercicio de los derechos fundamentales de las personas.

El Estado de Derecho es aquel en el que gobierna la Ley y no los hombres, ya que se exige la sumisión del poder a las normas en. De esta forma la soberanía se ejerce por órganos determinados cuya autoridad se impone no por derecho propio sino, por el orden jurídico establecido.

El Estado de Derecho establece límites a la actividad administrativa y un sistema de control para que sus actuaciones se revistan de legalidad y justicia, que en el campo administrativo lo ejerce la Administración Tributaria a través de los órganos jerárquicos. Este control pierde su efectividad cuando prevalece la decisión administrativa, por lo que se impone que la Administración Tributaria sea sometida a un control efectivo jurisdiccional.

Este control jurisdiccional cumple con las solemnidades de todo proceso judicial al resolver un litigio, pero principalmente se obtiene que un organismo jurisdiccional independiente de las partes, tenga amplias facultades para resolver y ejecutar la contienda de pretensiones, precautelando los derechos subjetivos de los particulares y el sometimiento de la Administración a la justicia de un modo general y, por lo tanto, a la ley. Así, lo que la justicia tributaria busca es frenar lo ilegal e ilícito en la actividad de la Administración Pública, ya que esta no puede ser arbitraria en el ejercicio de sus atribuciones que cada día van creciendo, so pretexto de cumplir con el bien común.

En definitiva, la jurisdicción contenciosa – tributaria es una concepción del Estado de derecho y la justicia administrativa, que en esencia consagra el control de legalidad y el órgano jurisdiccional autónomo que ha de ejercer la tutela jurídica efectiva de los derechos subjetivos de los administrados.

4.3.2. Tribunal Distrital de lo Fiscal

Los organismos jurisdiccionales independientes que ejercen este control efectivo de las actuaciones administrativas tributarias son los Tribunales Distritales de lo Fiscal, que son organismos especializados en materia impositiva, tributaria y financiera. Son autónomos en el ejercicio de sus funciones y tienen a su cargo ejercer la jurisdicción contencioso tributaria, que no es sino la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materia tributaria.

El organismo que regula a estos Tribunales Distritales de los Fiscal, es el Consejo de la Judicatura el cual crea o suprime los Tribunales Distritales de lo Fiscal o sus Salas; establece y modifica su competencia en razón del territorio y también fija su sede. Actualmente, existen cinco Tribunales Distritales de lo Fiscal:

- 1) No. 1, con sede en Quito, integrado por cinco salas;
- 2) No. 2, con sede en Guayaquil, integrado por cuatro salas;
- 3) No. 3 con sede en Cuenca, integrado por una sala;
- 4) No. 4, con sede en Portoviejo; integrado por una sala; y,
- 5) No.5, con sede en Loja, integrado por una sala.

Las sentencias que dictan estos tribunales son definitivas y producen efectos de cosa juzgada, admitiendo sin embargo el recurso de casación; lo cual para algunos viola el principio de doble conforme, el cual implica que una decisión judicial afecta un derecho sea confirmada por otro juez, según lo establece el Pacto de San José de Costa Rica, sobre las garantías jurisdiccionales, en el literal h), "Derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior".

Este control jurisdiccional de la actividad tributaria no se la debe considerar únicamente como una forma de control, sino una garantía para la propia administración y para los administrados.

4.3.3. Competencias de los Tribunales Distritales de lo Fiscal

La jurisdicción, es la potestad de administrar justicia en nombre del poder soberano del Estado y autorizar actos que requieren solemnidad judicial, la justicia se administra por los Tribunales y juzgados establecidos por la Constitución y las Leyes; y, la competencia fija los límites dentro de los cuales se puede ejercer esta potestad. Los elementos de la jurisdicción están fijados en la ley; en cambio la competencia debe determinarse en relación a cada juicio en particular. De ahí que puede definirse a la competencia como la aptitud para ejercer su jurisdicción en un caso determinado, o las reglas que siguen para atribuir a los distintos órganos jurisdiccionales el conocimiento de los litigios.

Es así que los Tribunales Distritales de lo Fiscal, en forma general, tienen potestad para conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones Tributarias entre sí, y entre éstas y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias; o por las consecuencias que se deriven de las relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario. Es decir, conocen de las garantías posteriores a la formación de la voluntad en vía judicial.

Las competencias de los Tribunales Distritales de lo Fiscal se pueden clasificar en 3 vías, a saber:

- 1) Acciones de Impugnación
- 2) Acciones Directas
- 3) Otros asuntos de su competencia:
 - a) Excepciones;
 - b) Tercerías Excluyentes;
 - c) Apelación;
 - d) Nulidad; Conflictos de competencia;
 - e) Queja

4.3.3.1. Acciones de Impugnación

Estas acciones pueden ser propuestas por los contribuyentes o interesados en contra de:

- 1) Las que formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia Tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes.
- 2) Las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de

actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos. Sin embargo, el Art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial establece que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: “2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial”;

- 3)** Las que se planteen contra resoluciones de las administraciones Tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago.
- 4)** Las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código.
- 5)** Las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión.
- 6)** Las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales.
- 7)** Las que se presenten contra resoluciones definitivas de la Administración Tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de paga indebido o del pago en exceso.
- 8)** Las demás que se establezcan en la ley.

En forma general, las acciones de impugnación tienen principalmente la finalidad de proteger y garantizar los derechos subjetivos de los contribuyentes, a través del control jurisdiccional de la actuación administrativa tributaria, la cual debe estar apegada y conforme a derecho; en otras palabras, la acción de impugnación busca identificar las posibles lesiones a un los derechos de los contribuyentes presuntamente desconocidos o violados, que ha ocurrido por una actuación ilegal o nula de parte de la Administración. La diferencia entre la ilegalidad y la nulidad es que la primera es una violación a la ley; mientras que la segunda, a más de ser una violación a la ley implica un vicio, por lo que se debe declarar la nulidad; empero, cualquiera sea la causa principal de la lesión, es una

violación a la ley y por ende a los derechos subjetivos de los administrados; que buscan la correcta y debida aplicación de la ley, sea ya para su caso en particular o por que afectan interese colectivos.

De esta manera, las acciones de impugnación buscan quebrantar las presunciones de legitimidad, que presume las actuaciones válidas; y, de ejecutividad, que es la fuerza para que se cumpla.

“La naturaleza de la impugnación que goza de las presunciones de legalidad, legitimidad y ejecutoriedad parte del reconocimiento de los derechos públicos subjetivos como consecuencia del principio de juridicidad que otorga al contribuyente frente a la Administración una garantía jurídica para que el contribuyente pueda ejercer frente a ella cualquier clase de recurso y demandar en última instancia al amparo de los órganos judiciales si por actos administrativos contrarias a la ley lesiona sus derechos y legítimos intereses”³⁴.

4.3.3.2. Acciones Directas

Se pueden plantear ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal las siguientes acciones directas:

- 1) Acción que se plantea para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, intereses y multas;
- 2) Acción de pago por consignación de los créditos tributarios;
- 3) Acción en la que se demanda la nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios. Sin embargo no se puede plantear esta acción en los siguientes casos.
- 4) Luego de que ha sido pagado el tributo exigido;
- 5) Luego de que el postor declarado preferente ha consignado el valor total de su oferta;
- 6) Luego de que en la venta directa se ha satisfecho la totalidad del precio;
- 7) Acción de nulidad del remate o subasta por haber intervenido como rematista una persona a quien ley prohíbe hacerlo.
- 8) Acción de pago indebido o en exceso, cuando el pago ha sido efectuado luego de que se ha ejecutoriado la resolución expedida por la Administración Tributaria, en

³⁴ ANDRADE, Leonardo; Práctica Tributaria, Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano; Primera Edición; Quito; 2000.

la cual se niega un reclamo sobre la liquidación o determinación de una Obligación Tributaria.

Estas acciones, a diferencia de las de impugnación, se presentan en forma directa ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal sin necesidad de actuación administrativa previa. Se debe mencionar que las acciones de impugnación siempre se presentan ante un acto, mientras que la acción directa no siempre ante un acto; por ejemplo cuando se solicita la prescripción de los créditos tributarios, intereses y multas.

Además, mediante estas acciones se busca el reconocimiento de un derecho, de una situación jurídica ya determinada, no es su esencia discutir o recurrir ante la decisión administrativa dada.

Otros asuntos de competencia y conocimiento de los Tribunal Distritales de lo Fiscal son los siguientes:

- 1) De las excepciones al procedimiento de ejecución;
- 2) De las tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en coactiva por créditos tributarios, de los recursos de apelación de providencias dictadas en procedimiento de ejecución.
- 3) De los conflictos de competencia entre administraciones tributaria
- 4) Del recurso de queja.

En esta parte del estudio, es conveniente dejar en claro que tanto las acciones de impugnación como las acciones directas que pueden presentar los contribuyentes para ejercer y proteger sus derechos, no son apropiadas para garantizar y proteger los derechos de los contribuyentes frente a un proceso coactivo tributario, ya que estas acciones buscan en cierta forma que la Administración Tributaria emita, cambie, modifique o alterar una decisión ya tomada; mientras que frente al proceso coactivo, que busca la ejecución de una decisión administrativa basada en un acto administrativo. El ordenamiento jurídico tributario ha previsto las excepciones a la coactiva como mecanismo de defensa frente a las excepciones a la coactiva, que a simple vista es el mecanismo correcto y más idóneo para defender los intereses de los administrados; sin embargo, analizando los efectos verdaderos de estas excepciones, veremos que se trata de un mecanismo incompleto.

6.4. EXCEPCIONES A LA COACTIVA

Las excepciones a la coactiva son un mecanismo del cual dispone el sujeto pasivo para interrumpir la continuación del procedimiento administrativo de ejecución.

El Art. 212 del Código Tributario establece que sólo se pueden plantear las excepciones que señala en forma expresa, que a saber son:

- 1) Incompetencia del Funcionario Ejecutor.
- 2) Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante. Por ejemplo se demanda al Presidente de una empresa cuando el representante legal de la misma es el Gerente.
- 3) Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal.
- 4) Cuando el ejecutado no es deudor directo ni responsable de la obligación exigida.
- 5) Cuando la Obligación Tributaria ya ha sido extinguida total o parcialmente, sea por pago, compensación, confusión, remisión o prescripción.
- 6) Cuando está pendiente de resolución una reclamación respecto al Título de Crédito en base al cual se realiza el Procedimiento Administrativo de Ejecución, pero cabe señalar como se indicó anteriormente la revisión es una facultad de la Administración Tributaria, y por lo tanto, no afecta la ejecutividad de los actos administrativos sobre los cuales se haya pedido la revisión, y en consecuencia, no impide el cobro de las obligaciones pendientes a través de proceso coactivo legalmente citado. Además para iniciar la coactiva según el Art. 157 del Código Tributario es necesaria la existencia de liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes, y, como para dar trámite a un recurso de revisión, es necesario también que los actos que se pretenden revisar, también deben estar firmes y ejecutoriados, es obvio que la presentación de un recurso de este tipo, no puede ni debe suspender la coactiva. En conclusión, el recurso de revisión no se encuentra entre los presupuestos que contempla el numeral sexto del Art. 212 y por tanto no puede ser utilizado como una excepción a la coactiva.
- 7) Cuando está pendiente de resolución una solicitud de facilidades para el pago; o, si ésta ha sido ya concedida, cuando no están vencidos ninguno de los plazos concedidos ni el ejecutado está en mora de alguno de los dividendos correspondientes.

- 8) Cuando está pendiente de sentencia una demanda contenciosa tributaria ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, en la que se ha impugnado la resolución administrativa que ha dado origen al Título de Crédito en el cual se apoya el Procedimiento Administrativo de Ejecución.
- 9) Cuando se ha duplicado un Título de Crédito respecto de una misma Obligación Tributaria y de una misma persona. Es decir cuando la Administración Tributaria pretende, sea por error o por cualesquiera otro motivo, que el sujeto pasivo pague dos veces una misma Obligación Tributaria.
- 10) Cuando se alega la nulidad del Auto de Pago o del procedimiento de ejecución, por cuanto el Título de Crédito ha sido falsificado o no reúne los requisitos legales.

No se podrán proponer las excepciones segunda, tercera y cuarta cuando los hechos que las fundamenten hubieren sido discutidos y resueltos en la etapa administrativa o en la contenciosa en su caso.

Excepcionalmente, según el Art. 215 del Código Tributario, se puede presentar esta demanda ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal directamente, si el funcionario ejecutor se negare a recibir el escrito de excepciones, el cual notificara al ejecutor de la presentación para la suspensión del procedimiento. Puede también presentarse ante otra autoridad administrativa o judicial, en el mismo supuesto para que de igual manera notifique al ejecutor y éste suspenda el procedimiento.

Cuando el funcionario ejecutor se negare a recibir el escrito de excepciones o retarde injustificadamente la remisión de las copias del proceso coactivo o de las excepciones, o una vez notificado no suspendiere el procedimiento de ejecución, el contribuyente perjudicado puede presentar ante el Tribunal Distrital Fiscal una queja; para que sea sancionado con una multa de USD \$20 a USD \$400 dólares de los Estados Unidos de América.

Si el escrito de excepciones no reúne los requisitos legales, el Tribunal Distrital de lo Fiscal a través de un juez de sustanciación mandará que en el plazo de 5 días sea completado o aclarado.

Una vez que el Tribunal Distrital de lo Fiscal ha recibido las copias del proceso y demás documentos, notificará al excepcionante y al funcionario ejecutor, concediéndole quince

días para que conteste pudiendo prorrogarse por cinco días más. También se notificara a la autoridad administrativa de la que emanó la resolución que dio lugar a la emisión del título de crédito, concediéndole a esta última cinco días para que conteste a las excepciones planteadas de creerlo necesario.

Vencido este plazo, con o sin contestación, se dará cinco días para presentar pruebas, luego del cual el Tribunal Distrital de lo Fiscal dictará la correspondiente sentencia.

Si la sentencia desecha las excepciones, el procedimiento administrativo de ejecución continúa, sin perjuicio de que si aparece que la intención fue sólo provocar un incidente que demore la ejecución, se pueda condenar al excepcionante al pago de las costas y se imponga una multa.

Por el contrario, si la sentencia acepta las excepciones, termina el procedimiento de ejecución, excepto cuando los vicios referentes al título de crédito o al mismo procedimiento sean subsanables, en cuyo caso, una vez enmendados, la ejecución continúa.

Las sentencias de los Tribunal Distritales de lo Fiscal son definidas y producen el efecto de cosa juzgada, por consiguiente deben cumplirse, y no pueden ser revocadas o alteradas en su sentido; pero si se puede solicitar la ampliación o aclaración. Sin embargo, la única excepción al efecto de cosa juzgada de las sentencias dictadas es si se hubiere interpuesto recurso de casación, empero no es una excepción a regla ya que la casación es un recurso extraordinario.

El recurso de casación procede en contra de las sentencias dictadas en los juicios de excepciones a la coactiva, únicamente cuando se hubieren opuesto las excepciones 3, 4 y 5 del Art. 212 del Código Tributario, porque sólo en estos tres casos se discute el fondo o derecho material atinente al nacimiento mismo de la obligación tributaria o a su extinción, comportando así la prosecución de un proceso de conocimiento. Las otras del mencionado artículo no constituyen procesos de conocimiento, sino procesos de ejecución. Lo indicado es ratificado por precedente jurisprudencial de triple reiteración, de fecha 30 de junio del 2009, en el que establece que el recurso de casación procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento, dictados por las cortes superiores, por los Tribunales Distritales de lo Fiscal y de lo Contencioso Administrativo, y en concordancia con el Art. 212 del Código Tributario, los juicios de

excepciones a la coactiva, se constituyen procesos de conocimiento, únicamente cuando se refieren a asuntos de derecho material o de fondo, es decir cuando las excepciones propuestas son las que constan expresamente detalladas en los numerales 3, 4 y 5 del artículo 212 del Código Tributario; las excepciones en los demás casos, al tratarse de los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9, y 10 del artículo 212 mencionado, el proceso se constituye de ejecución y no de conocimiento, tornándose en improcedente el recurso extraordinario de casación, si se lo interpone amparándose en estos numerales.

4.4.1. Momento oportuno para presentar las excepciones a la coactiva

Existen ciertos vacíos legales que entorpecen el pleno desarrollo de la facultad recaudadora ya que el Código Tributario en el Art. 161 establece que "vencido el plazo señalado en el artículo 151, sin que el deudor hubiere satisfecho la obligación requerida o solicitado facilidades para el pago, el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes o ambos; paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas"; ahora, considerando que frente a un proceso coactivo sólo se pueden presentar las excepciones previstas en el Art. 212 del tan referido Código, el Art. 214 ibídem indica 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 y su presentación suspenderá el procedimiento de ejecución".

La parte final del Art. 214 soluciona un poco la contradicción entre los artículos porque en este mismo artículo que da como término veinte días para excepcionarse, establece que se desecharán de plano las excepciones presentadas extemporáneamente, lo que aclara un poco el tema.

Empero, como es común en casi todos los procesos de ejecución, al momento en que se emite el auto de pago, se ordenan medidas cautelares; en el procedimiento coactivo el funcionario ejecutor tiene la posibilidad de ordenar medidas cautelares al momento en que se dicta el auto de pago o posterior a este; pero por lo general se dictan a la par del auto de pago, pese a que aún no han concurrido los veinte días que concede el Art. 214 del Código Tributario para presentar las excepciones a la coactiva.

Evidentemente existe una gran contradicción entre estos artículos, que hace que el proceso se vuelva obscuro, confuso y perjudicial para los contribuyentes, ya que el art. 214 les concede a los contribuyentes 20 días para excepcionarse a la coactiva; pero sino lo hace dentro de los 3 días siguientes a la notificación del auto de pago, sus bienes puede ser embargados.

Esto sumado a que una vez presentadas las excepciones sea dentro de los 3 o 20 días que establecen los artículos 161 y 214 respectivamente, el procedimiento de ejecución se suspende, pero las medidas cautelares se mantienen, pese a que la acción principal, esto es el procedimiento coactivo, está suspendido, en contradicción a como ya se estableció previamente que las medidas cautelares son accesorias, que no tienen un fin por sí mismas y son dependientes de la acción principal.

En consideración a todo lo expuesto es de vital importancia dejar con claridad cuáles son los fines, consecuencias y efectos de un proceso coactivo y de las excepciones a la coactiva respectivamente. A manera de resumen, un proceso coactivo es consecuencia nata de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, y de la negativa de los contribuyentes de satisfacer voluntariamente las obligaciones tributarias. Y sus efectos son básicamente dos: el primero es que, en virtud de su imperio, el Estado utiliza todo su aparato a través de la coerción para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones por medio de la afectación de sus bienes; y, el segundo efecto es derivación del primero, pues, el Estado no necesita acudir a la justicia ordinaria para afectar los bienes de los contribuyentes por medio de las medidas cautelares, que son una limitación sus derechos constitucionales de dominio, tránsito y seguridad jurídica.

Pero debemos recordar que “el Estado existe con la finalidad de proteger al hombre de otros hombres. El hombre, entonces, sacrifica una completa libertad por la seguridad de no ser afectado en su derecho a la vida, la integridad, la libertad y la propiedad. Sin embargo, la existencia de ese Estado no garantiza la defensa de los derechos de la persona. En efecto, muchas veces el hombre se encuentra protegido contra otros hombres, más no contra el propio Estado, el cual podría oprimirlo impunemente mediante las facultades coercitivas que le ha otorgado la propia colectividad”³⁵. Como es evidente, el Estado goza de grandes privilegios; pero, a pretexto de los mismos, no puede abusar

³⁵ SANCHEZ, Manuel, “Jurisdicción Coactiva”, Editorial Jurídica del Ecuador, Quito, Edición 2008.

de sus facultades para violar y desconocer derechos constitucionales a los administrados. Frente a este tipo de calamidades, los contribuyentes no tienen una forma efectiva defender sus derechos como se explica a continuación.

4.4.2. Opciones ante el auto de pago

Una vez que el deudor ha sido citado con el auto de pago, según el art. 161 del Código Tributario, éste tiene tres días para optar por una de estas posibilidades:

- 1) Pagar la obligación, ya que con el pago se extingue la obligación y en consecuencia termina el procedimiento administrativo de ejecución;
- 2) Dimitir bienes equivalentes a la deuda, intereses y multas para que sean embargados; y,
- 3) Solicitar facilidades de pago, en este caso se suspende el proceso de ejecución e virtud que se ha manifestado el deseo de pagar, por lo que no es necesario la ejecución forzosa.

Si no se ha pagado o dimitido bienes, o si la dimisión fuere maliciosa o los bienes estuvieren fuera del país o no alcanzaren para cubrir el crédito, si tampoco se ha pedido compensación o facilidades, el funcionario ejecutor ordenará el respectivo embargo de los bienes que el mismo señale; que hace efectiva la recaudación forzosa, mediante el embargo de bienes que estén dentro del comercio para que sean vendidos en remate a terceras personas, y con su producto cobrarse el crédito adeudado.

Sin embargo, como ya se expresó previamente, el Art. 214 del tan mencionado cuerpo legal, establece que las excepciones a la coactiva se presentarán ante el ejecutor dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago y su presentación suspenderá el procedimiento de ejecución.

De todo lo anterior, se colige que el contribuyente puede suspender el proceso coactivo sólo en dos situaciones: si solicita facilidades para el pago según Art. 154 del Código Tributario; o, si presenta excepciones a la coactiva. Ambos escenarios son completamente diferentes, ya que la primera opción, cuando se solicita facilidades de pago, implica que el contribuyente no sólo reconoce su deuda, sino la mora en la que ha incurrido, los intereses y posibles multas, y expresa su clara voluntad de cumplir con su obligación por lo que pide facilidades para el pago, razón por la cual, el seguir con la

ejecución forzosa no tiene ningún sentido porque la persuasión de la Administración Tributaria dio resultado, y el mantener las medidas cautelares dictadas resulta en una especie de seguro de que el contribuyente va a pagar su obligación, y así lo conceptualiza tanto la Administración Tributaria como el contribuyente.

Ahora, en el otro escenario, en el que el contribuyente presenta excepciones a la coactiva, dependiendo de las excepciones que presenta, tiene la implicación directa, de rechazo, desconocimiento e impugnación de la obligación tributaria que se le atribuye o en su defecto, supone que se le está desconociendo y/o violando sus derechos al debido proceso y legítima defensa dentro del presente procedimiento coactivo, por lo que se niega al pago, dimitir bienes o solicitar facilidades de pago de una obligación que piensa no adeudar. Así, al momento en que se dicta medidas cautelares en contra de él o de sus bienes, considerará que se afectan sus derechos constitucionales a la propiedad y a la libre circulación fuera y dentro del país, que para la óptica del contribuyente es una injusticia de orden social y una medida arbitraria y de abuso de poder por parte del funcionario ejecutor.

Ahora, frente a este panorama, es pertinente preguntarnos si las excepciones a coactiva son una verdadera garantía protectora de los derechos constitucionales al debido proceso, acceso a la justicia, a la propiedad y a la libre circulación; para lo cual es pertinente identificar y analizar los efectos directos e indirectos de las excepciones a la coactiva frente a un proceso coactivo y las medidas cautelares dictadas dentro del mismo.

6.5. EFECTOS DIRECTOS E INDIRECTOS DE LAS EXCEPCIONES A LA COACTIVA

El efecto que la propia ley reconoce a las excepciones a la coactiva según el Art. 214 *ibídem*, es la suspensión del procedimiento de ejecución, que textualmente dice: “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 y su presentación suspenderá el procedimiento de ejecución, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 285 de este Código; si se presentaren extemporáneamente, el ejecutor las desechará de plano”.

Lo que significa es que una vez presentadas las excepciones a la coactiva dentro del término legal correspondiente, esto es veinte días, el proceso coactivo se suspende; es decir no se procede con el trámite correspondiente del proceso de ejecución que es el embargo de los bienes para su posterior venta y satisfacción de las obligaciones tributarias. Lo que en un principio hace que las excepciones a la coactiva se miren como mecanismo idóneo para suspender el proceso coactivo; pero no para proteger y garantizar los derechos constitucionales de los contribuyentes frente a las medidas cautelares dictadas dentro del proceso administrativo de ejecución, ordenadas no por juez investido de jurisdicción, sino por un funcionario administrativo, en base a un título de crédito que él mismo tiene la capacidad de crear en virtud de las facultades administrativas que ejerce.

Si bien es cierto que la Administración Tributaria en virtud del imperio del Estado, goza de una posición especial frente al administrado y tiene a su alcance al poder público para lograr sus fines, lo que evita que tenga que acudir ante un juez para poder ejecutoriar sus actos y/o resoluciones y hacerlos exigibles al sujeto pasivo, incluso con el uso de la coacción; esto no significa que puedan hacer un uso arbitrario, desmesurado e inapropiado de sus facultades, como el caso enunciado previamente, en el que se dictan las medidas cautelares de una forma arbitraria, desmesurada y sin ningún tipo de proporcionalidad o lógica ; y, mucho menos tomando en cuenta el verdadero fin de las medidas cautelares, convirtiéndolas a las mismas en ilegales e injustas.

La soberanía del Estado y su capacidad de Imperio no justifica bajo ningún parámetro la limitación, desconocimiento o violación de los derechos constitucionales de dominio y circulación de las personas, bajo el argumento de que la Administración Pública pueda cumplir con sus fines, que principalmente son la satisfacción directa e inmediata de las necesidades públicas y colectivas.

Es así que las excepciones a la coactiva no tienen efectos indirectos sobre el proceso coactivo ni sobre las medidas cautelares dictadas, ya que para que estas sean levantadas solo hay dos opciones: afianzar el total de la obligación más un diez por ciento de la obligación o esperar que el Tribunal Distrital de lo Fiscal las declare ilegítimas en sentencia. Lo cual es inaceptable, ya que si solo se aplica el principio general del derecho de que “lo accesorio sigue a lo principal”, las excepciones deberían suspenderse y

levantarse *ipso facto* por la presentación de las medidas cautelares, ya que la acción principal de cobro está suspendida y en discusión.

Teoría que es ratificada si se toma en cuenta la naturaleza de las medidas cautelares que es correlativa al derecho de la Administración Tributaria, que pretende ejecutar una obligación fallida por el deudor de dar, hacer o no hacer; en otras palabras, las medidas cautelares no son en sí mismas un derecho del acreedor; sino una derivación del derecho principal que se pretende ejecutar para garantizar su efectivo cumplimiento; por lo que son dependientes de este derecho principal. Las medidas cautelares por sí solas no tienen una razón de ser específico, de tal forma que las medidas cautelares corren la misma suerte que la acción principal, es decir, si la pretensión principal es desestimada, negada o suspendida debe tener efecto el mismo efecto la medida cautelar.

Si bien es cierto que ni en el Código Tributario ni en el Código de Procedimiento Civil, establecen norma alguna en la que expresamente se diga que presentadas las excepciones a la coactiva tanto el proceso coactivo como las medidas cautelares se suspenden, están deberían suspenderse; ya que de no hacerlo, se causaría indefensión a los contribuyentes, “la indefensión es la ausencia de defensa es el estado y circunstancia de una persona del que está indefenso, dicho en otras palabras, es la situación que se deja a las partes cuando se niega o se limita sus medios procesales de defensa.”³⁶. Lo que equivaldría a una desventaja jurídica, que se agrava aún más por la potestad de Imperio del Estado, pero en virtud del precepto constitucional de que nadie puede sufrir indefensión, ni siquiera bajo pretexto de que no excusa norma legal para resolver un caso, el no levantar las medidas cautelares cuando se suspende el proceso coactivo por presentar las excepciones a la coactiva, no sólo limita los medios de defensa, sino que se constituye en una clara violación los derechos de los contribuyentes. Esta indefensión se ve más agravada aún por la Ley de Equidad Tributaria publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, que agrega a continuación del Art. 233 del Código Tributario el afianzamiento, en el cual se dispone que las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la Administración Tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al

³⁶ RULIOVA, Franklin, Inobservancia del Debido Proceso en los Procedimientos Coactivos, Remate de Prende y Venta con reserve de Dominio”, Guayaquil Ecuador, 2004, Pág. 42.

Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada.

Desde la expedición de la sentencia No. 014-10-SCN-CC, de fecha 05 de Agosto del 2010, se declaró la constitucionalidad del referido artículo; así, en el auto en el que el Tribunal acepte a trámite la acción de impugnación de obligaciones tributarias, debe fijar la caución y disponer que se consigne dentro del término de quince días, contados a partir de la notificación, de no cumplir con este afianzamiento, el acto queda firme y se ordena el archivo del proceso; antes, de no cumplir con este requisito, el Tribunal no calificaba la demanda y la tenía por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado. Esta disposición, de cualquier punto de vista, condiciona el derecho de defensa y la capacidad económica del afectado y contraviene garantías fundamentales, como el libre acceso a los órganos judiciales y el no ser privado del derecho de defensa en un procedimiento judicial. Pero, este es un tema de gran relevancia que merece un estudio completo y separado del presente, en virtud de que los jueces y tribunales en las causas que conozcan podrán declarar inaplicable de oficio o a petición de parte un precepto jurídico contrario a las normas de la Constitución o de los tratados internacionales, sin perjuicio de fallar sobre el asunto controvertido y hasta la presente fecha nadie ha declarado inaplicable esta disposición inconstitucional.

6.6. LEGISLACIÓN COMPARADA

Una vez expuesto la gran contradicción que existe en nuestro ordenamiento jurídico y el gran perjuicio que sufren los contribuyentes cuando se les dictan medidas cautelares en su contra, es conveniente analizar una posible solución y no sólo tachar lo malo de nuestro proceso de ejecución tributario. Para lo cual, es conveniente analizar lo que ocurre en otras legislaciones:

4.6.1 Colombia

En Colombia, las instituciones competentes para realizar cobros coactivos aplican las normas sobre ejecución para el cobro de deudas fiscales, del Código de Procedimiento Civil, utilizando como supletorias las del procedimiento ejecutivo general establecido en Colombia para el cobro de deudas fundamentadas en documento ejecutivo. Tampoco se

establece procedimiento diferente para el cobro de crédito por cualquier concepto y por impuestos, todos se tramitan de la misma forma. Allá los procesos ejecutivos por jurisdicción coactiva se rigen por el Código de Procedimiento Civil, que es muy parecido al trámite de juicio ejecutivo que tenemos en el Ecuador, empero de pequeñas diferencias como que si el contribuyente o demandado no comparece a juicio se le nombra curador *ad litem*, hasta que comparezca a juicio. En este caso, la Administración Pública Colombiana no goza de auto tutela efectiva, ya que debe concurrir a un órgano jurisdiccional para hacer efectivo el cobro de sus créditos, y no se especifica cuáles son los requisitos para dictar las medias cautelares ni el análisis de si estas son o no procedentes, sólo que debe cumplirse previa la notificación correspondiente.

4.6.2 Perú

El procedimiento administrativo del Perú es un ejemplo diferente del cobro coactivo de tributos; allá se nombran ejecutores coactivos y auxiliares coactivos, que deben cumplir requisitos específicos determinados en el Código Tributario. El trámite de ejecución coactiva no sale nunca del ámbito administrativo mientras no llegue a su conclusión. Las impugnaciones, conocidas como excepciones en nuestra legislación son resueltas por el mismo ejecutor coactivo. Solamente la resolución final de la ejecución coactiva puede ser apelada para que la conozca la Corte Superior, sin embargo su competencia se limita examinar la corrección del procedimiento de la ejecución coactiva, pero no al análisis de la obligación tributaria ni de las excepciones. Los ejecutores coactivos pueden disponer las medidas cautelares que consideren necesarias, e inclusive adoptar otras medidas no contempladas en la legislación que aseguren de mejor forma el pago de la deuda tributaria; lo que evidencia la gran disparidad entre la Administración Pública Peruana con sus administrados, que es peor aún de lo que ocurre en el Ecuador.

4.6.3 Venezuela

En el Código Tributario Venezolano, las Administraciones Publicas al igual que el caso colombiano, también debe comparecer al Tribunal Contencioso Tributario competente para el cobro los créditos tributarios. El Art. 211 del mencionado cuerpo legal establece que una vez efectuada la intimidación, que es requerimiento de pago, si el contribuyente no demostrare el pago, la intimidación realizada servirá de constancia del cobro extrajudicial y se anexará a la demanda que se presente en el juicio ejecutivo.

Sin embargo, lo interesante en este Código Tributario es que lo referente a las medidas cautelares y su forma de ejecución; ya que para hacer uso de las medidas cautelares, la Administración Tributaria debe acudir al órgano jurisdiccional competente, según el Art. 296 del Código Tributario Venezolano que transcribo: Art. 296.- Cuando existe riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, aún cuando se encuentren en proceso de determinación, o no sean exigibles por causa de plazo pendiente, la Administración Tributaria podrá pedir al Tribunal competente para conocer del recurso contencioso tributario que decrete medidas cautelares suficientes, las cuales podrán ser: 1.- Embargo preventivo de bienes muebles; 2.- Secuestro o retención de bienes muebles; 3.- Prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles; y, Cualquier otra medida, conforme a las previsiones contenidas en el Párrafo Primero, art. 588 del Código de Procedimiento Civil.”; y, el Art. 297 íbidem, establece que “el Tribunal, con vista al documento en que conste la existencia del crédito o la presunción del mismo, decretará la medida o medidas graduadas en proporción al riesgo, cuantía y demás circunstancias del caso. El riesgo deberá ser justificado por la Administración Tributaria ante el tribunal competente y este practicará las medidas sin mayores dilaciones”.

De todo esto se infiere, que en Venezuela, dentro del procedimiento de ejecución tributario se pueden pedir medidas cautelares incluso cuando el tributo aún no es exigible y que el único requisito es demostrar el riesgo o temor de cada caso para dictar las medidas cautelares, las cuales se ordenaran proporcionalmente no solo en base a la cuantía, sino también en consideración del riesgo de que el deudor no pague. De esta forma, el ordenar las medidas cautelares se parece mucho al trámite de providencias preventivas que tenemos en el Ecuador, en el cual además de demostrar documentariamente el crédito, se debe justificar el temor o riesgo de que el deudor no tenga el suficiente patrimonio para cumplir con sus obligaciones.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Luego de la investigación realizada se han podido determinar las siguientes conclusiones:

- Los tributos son contribuciones que realizan los ciudadanos por vivir en una sociedad. Los valores pagados financian al Estado y son instrumentos para redistribuir la riqueza dentro de la colectividad, creando así, un traspaso de la riqueza del sector privado al sector público;
- El principal objetivo que tiene la Administración Tributaria es la de recaudar los tributos, razón por la que tiene todas las facultades tributarias: reglamentaria, determinadora, resolutive, sancionadora, culmina con la función recaudadora;
- El cumplimiento de las obligaciones tributarias al igual que otras obligaciones jurídicas, tiene como punto de origen, el cumplimiento voluntario de ellas; sin embargo, al no ser cumplidas voluntariamente, estas deben ser exigidas a través del proceso de ejecución tributario o acción coactiva;
- En un Estado de derecho, la Administración Tributaria se ve sometida al principio de legalidad en dos momentos, uno en el nacimiento de los tributos, conocido como el principio de reserva de ley, que se refiere a que no existe tributo sin ley que lo establezca; y el otro, en cuanto a su administración, denominado legalidad administrativa, que exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley;
- El Estado, en virtud del imperio que tiene, goza de una posición especial frente al administrado, por lo que la Administración Pública no tiene que acudir ante un juez para poder ejecutar sus actos y/o resoluciones y hacerlos exigibles al sujeto pasivo;

- La acción coactiva se fundamenta en la necesidad de agilizar el procedimiento de cobro de las obligaciones, eliminando en consecuencia las demoras y contratiempos; y, se refleja claramente en la facultad recaudadora;
- La coactiva es un procedimiento administrativo de ejecución por el cual se cobran créditos públicos con fundamento en el privilegio de autotutela de la Administración en una fase ejecutiva, sin que se aplique la jurisdicción en su verdadero y genuino significado de potestad pública que consiste en administrar justicia, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado;
- La naturaleza jurídica de la jurisdicción coactiva es administrativa, la posibilidad de presentar excepciones a la coactiva, no significa la transformación de la naturaleza de la acción coactiva de administrativa a judicial, por el simple cambio de la sede;
- En consideración al largo tiempo que transcurre en el desarrollo de un proceso judicial para obtener la sentencia definitiva y la ejecución de la misma, existe un gran riesgo de que el derecho cuyo reconocimiento o ejecución se persigue pierda su eficacia; por lo que la ley le concede al acreedor las medidas cautelares como mecanismos para facilitar el cumplimiento;
- La naturaleza jurídica de las medidas cautelares es correlativa al derecho del acreedor que pretende ejecutar de una obligación fallida; por lo que no son en sí mismas un derecho del acreedores, sino una derivación del derecho principal que se pretende ejecutar para garantizar su efectivo cumplimiento; por lo que son dependientes de este derecho principal, es decir, son accesorias;
- Las principales características de las medidas cautelares es que son: accesorias, provisionales, modificables, jurisdiccionales, discrecionales, proporcionales y taxativas;
- Los fines de las medidas cautelares son: asegurar el cumplimiento de la ley; prevenir las contingencias que sobrevienen sobre las personas o los bienes

mientras se inicia un proceso o se adelanta; asegurar que los fines del proceso puedan cumplirse a cabalidad; conservar el estado del patrimonio del obligado; e, impedir que se modifique una situación o a producir un cambio;

- Las medidas cautelares buscan asegurar el cumplimiento de una obligación principal, que es correlativa a un derecho que carecen de certeza y seguridad, lo que implica un riesgo de que después de desarrolladas todas las etapas procesales del juicio, se resuelva que el derecho principal no existe y torna la aplicación de las medidas cautelares no sólo en inútiles sino también en un perjuicio injusto al deudor, dando e este el derecho de resarcimiento de los daños;
- Un acreedor puede causar grandes perjuicios al deudor si solicita medidas cautelares desproporcionadas o innecesarias si conoce que el deudor tiene suficiente patrimonio para responder por sus obligaciones, abusando de esta forma de las medidas cautelares y del derecho para causar daños al deudor.
- Las medidas cautelares afectan derechos constitucionales, por lo que no pueden ser adoptadas a la ligera y por decisión de cualquier persona; deben ser dictadas por la autoridad competente siguiendo el debido proceso; esto es, un juez, investido de jurisdicción y dentro de un juicio, en el que administra justicia sea declarando, reconociendo o ejecutando un derecho;
- El juez debe cumplir su obligación de apreciar debidamente las circunstancias del deudor y de las medidas cautelares solicitadas evitando un posible perjuicio al deudor o procurando una proporcionalidad entre lo adeudado y la medida cautelar;
- Las medidas cautelares no pueden ser pedidas y mucho menos ordenadas de forma simultánea; sino de una forma sucesiva cuando una no cumple su fin, cuidando que no se abuse de las mismas;
- Los requisitos para ordenar una medida cautelar son diferentes en cada caso dependiendo de la medida cautelar que se solicite, pero los requisitos básicos

que el juez debe verificar son: el acreedor pruebe por medio de documentos el derecho que pide se cumpla y se ejecute; y, la necesidad de la medida cautelar para garantizar el cumplimiento de la obligación debido al peligro de que el deudor no tenga el suficiente patrimonio para responder por sus deudas o escape a sus vínculos obligacionales;

- Los actos administrativos tributarios gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, se presume que han sido expedidos conforme a derecho, y están llamados a ser ejecutados. Pero ello no implica que se pueda atropellar los derechos de los administrados, ya que, el ordenamiento jurídico prevé la posibilidad de oponerse a los actos administrativos por quienes se consideren afectados;
- En la relación jurídica tributaria, la principal obligación es la de pago de un crédito del contribuyente a favor de la Administración Tributaria, pero esto no significa que sea el único vínculo obligacional, sino que se generan obligaciones y derechos correlativos y recíprocos;
- Existe una conexión directa entre el derecho de la Administración Tributaria a recaudar los tributos necesarios para la existencia material del Estado y el derecho del contribuyente a pagar no más allá de lo justo según lo determina la ley;
- Nuestro ordenamiento jurídico establece dos vías para ejercer la tutela jurídica; una es en la vía administrativa, que se desarrolla ante la propia Administración mediante peticiones, reclamos y recursos administrativos; y, la segunda vía, es la jurisdiccional, ante los órganos jurisdiccionales, por medio de impugnaciones, acciones directas o excepciones. Ambas vías sirven para que los ciudadanos demuestren su disconformidad y oposición frente a una actuación administrativa;
- La forma más idónea de mantener este sistema de contrapesos es mediante la tutela jurídica, tiene como finalidad regular y atenuar el desequilibrio entre Administración y contribuyente, que se lo consigue más efectivamente en la vía judicial, ya que cesa la posición preeminente de poder público, colocando a

ambos en un plano de igualdad y equidad en un proceso ante un tercero objetivo e imparcial;

- La jurisdicción contenciosa – tributaria es una concepción del Estado de derecho y la justicia administrativa, que en esencia consagra el control de legalidad y el órgano jurisdiccional autónomo que ha de ejercer la tutela jurídica efectiva de los derechos subjetivos de los administrados;
- El contribuyente puede suspender el proceso coactivo sólo en dos situaciones: si solicita facilidades para el pago según; o, si presenta excepciones a la coactiva. Ambos escenarios son completamente diferentes, en el primero, implica que el contribuyente reconoce su deuda y hace un compromiso de pago. En el otro escenario, el contribuyente presenta excepciones a la coactiva, que significa el rechazo, desconocimiento e impugnación de la obligación tributaria.
- Presentar las excepciones suspende el procedimiento de ejecución, pero las medidas cautelares que se dictaron en el auto de pago se mantienen, por lo que, las excepciones a la coactiva no tienen efectos indirectos sobre las medidas cautelares;
- El Estado existe con la finalidad de proteger al hombre de otros hombres, pero hay ocasiones en que hombre se encuentra desprotegido contra el propio Estado, y los contribuyentes no tienen una forma efectiva defender sus derechos;
- La soberanía del Estado y su capacidad de Imperio no justifica bajo ningún parámetro la limitación, desconocimiento o violación de los derechos constitucionales de dominio y circulación de las personas;
- En consideración que las medidas cautelares son una derivación del derecho principal que se pretende ejecutar para garantizar su efectivo cumplimiento, las excepciones deberían suspenderse y levantarse *ipso facto* por la presentación de

las medidas cautelares, ya que la acción principal de cobro está suspendida y en discusión.

Recomendaciones

En consideración a todo el análisis realizado a lo largo de este trabajo, sugiero que la Administración Tributaria, sólo para hacer uso de las medidas cautelares deba acudir al Tribunal Distrital de lo Fiscal competente y solicitar las medidas cautelares que creyere necesarias, pero justificando el riesgo de que el contribuyente no cancele su deuda o no tenga patrimonio suficiente para hacerlo y no solo con un título de crédito; y, que sea el Tribunal Fiscal el que dicta las medidas analizando el riesgo y la cuantía en cada caso en particular. Así se evita dictar medidas cautelares en contra de personas naturales o jurídicas lo suficiente solventes o medidas cautelares desproporcionadas y cuando este riesgo desaparezca estas medidas deben suspenderse porque el riesgo cesó; ya que el limitar los recursos económicos pueden significar imposibilidad para las personas o empresas de seguir produciendo.

Con esto se consigue que las medidas cautelares sea utilizadas en legal y debida forma, no de forma arbitraria y lo que es peor aun de forma consuetudinaria, como muchos funcionarios ejecutores lo hacen incluso por seguir un formato preestablecido.

Bibliografía

- ANDRADE, Leonardo; "Práctica Tributaria"; Ed. Compu Grafic; Quito; 2003;
- BAYONA, Miguel, "El Proceso Coactivo en el Ecuador y su Jurisprudencia", Corporaciones de Estudios y Publicaciones; Quito, 2003;
- CALVO ORTEGA. Rafael; "Curso de Derecho Financiero I"; Editorial Calvino. S.A.; España, 1997;
- CASADO OLLERO, Gabriel; "Tutela Jurídica y Garantías del Contribuyente en el Procedimiento Tributario"; Universidad Autónoma de Sinaloa; México; 1993;
- DE LA GARZA, Sergio Francisco; "Derecho Financiero Mexicano"; 10ma Edición; Editorial Porrúa S.A.; México, 1991;
- DIEZ, Manuel María; "El Derecho Administrativo Tomo I" Editores Libreros.- Buenos Aires;
- DROMÍ, José Roberto; "Manual de Derecho Administrativo"; Tomo II; Ed. Astras; Buenos Aires, 1997;
- DROMÍ, José Roberto; "El Procedimiento Administrativo"; Ed. Astras; Buenos Aires, 1997;
- DUARANGO, Washington, "Legislación Tributaria ecuatoriana", Ediciones Universitaria, Quito, 1979;
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; "Curso de Derecho Administrativo"; Editorial Civitas; Madrid 1989; GONZALES GARCIA, Eusebio; "El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978, Principios Tributarios Constitucionales";
- MADERA GRIJALVA, Eduardo, "Estudio de Derecho Tributario"; Ed. La Unión, Quito, 1971;
- MICHELI, Gian Antonio, "Curso de derecho Tributario", Editoriales de Derecho Reunidas; Caracas; 1995;
- PEREZ, Efraín, "Derecho Administrativo"; Corporaciones de Estudios y Publicaciones;
- RAMIREZ CARDONA, Alejandro; "Hacienda Pública"; Bogotá – Colombia; 1998;
- RODRÍGUEZ, María José; "El Acto Administrativo Tributario"; Editorial Ábaco; Buenos Aires – Argentina; 2004;
- RULIOVA, Franklin, "Inobservancia del Debido Proceso en los Procedimientos Coactivos, Remate de Prende y Venta con reserve de Dominio", Guayaquil Ecuador, 2004;
- SANCHEZ, Manuel, "Jurisdicción Coactiva", Editorial Jurídica del Ecuador, Quito, Edición 2008.
- SECAIRA DURANDO, Patricio, "Curso de Derecho Administrativo";
- TROYA JARAMILLO, José Vicente; "Estudios de Derecho Tributario"; Corporación Editora Nacional;
- VEDEL, Georges; "Derecho Administrativo"; Ed. Biblioteca Jurídica Aguilar; Primera Edición, Traducción de la 6a, edición francesa por Juan Rincón Jurado; 1898;
- VILLEGAS, Héctor; "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario Tomo I"; Ediciones Depalma; Buenos Aires; 1994;

(5-cinco) 6



QUITO

JUZGADO SEGUNDO ESPECIAL DE COACTIVA DEL MUNICIPIO DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO.- Quito, 15 de junio del 2009. Las 09 H30.- **VISTOS.-** Agréguese a los autos del proceso coactivo No 820053811 y 820053812 que mando sea acumulado, los documentos adjuntos a los que por ser tomados de páginas oficiales, los tengo como instrumentos públicos. En lo principal y **CONSIDERANDO:** Que el contribuyente **IMAGICA PRODUCCIONES S A** ha sido debidamente citado con este proceso coactivo; que pese a ello no ha realizado la cancelación del importe materia de esta causa; que el Art. 164 del Código Tributario, en concordancia con el Art. 27 No 3 y 248 del mismo Código, faculta la adopción de medidas precautelatorias en contra del contribuyente; y, en previsión del interés municipal, esta Autoridad, en uso de sus atribuciones y sin perjuicio de adoptarse otras medidas, de oficio, **DISPONE: UNO.- La prohibición de salir del Ecuador de:** a).- **TERAN HITTI EDGAR**, con cédula de identidad No 1704438314, en su calidad de **GERENTE** de **IMAGICA PRODUCCIONES S A**; b).- **TERAN TERAN EDGAR**, con cédula de identidad No 1701805168, en su calidad de **PRESIDENTE** de **IMAGICA PRODUCCIONES S A**; debiendo para el efecto oficiarse al señor Director Nacional de Migración DE LA Policía Nacional. **DOS.- La retención de fondos** en los bancos, financieras, mutualistas, cooperativas de ahorro y crédito y más entidades del sistema financiero nacional, hasta por la suma de US\$ 5.540.90 de fondos de propiedad de a).- **IMAGICA PRODUCCIONES S A** con RUC No 1791129003001; b).- Del señor **TERAN HITTI EDGAR**, con cédula de identidad No 1704438314, en su calidad de **GERENTE** de **IMAGICA PRODUCCIONES S A**; c).- **TERAN TERAN EDGAR**, con cédula de identidad No 1701805168, en su calidad de **PRESIDENTE** de **IMAGICA PRODUCCIONES S A**, debiendo para el efecto oficiarse en debida forma a la señora Superintendente de Bancos y Seguros. En su momento se hará la liquidación final pertinente. **TRES.-** En todo el territorio ecuatoriano, **la prohibición de enajenar vehículos** de propiedad de: a).- a).- **IMAGICA PRODUCCIONES S A** con RUC No 1791129003001; b).- Del señor **TERAN HITTI EDGAR**, con cédula de identidad No 1704438314, en su calidad de **GERENTE** de **IMAGICA PRODUCCIONES S A**; c).- **TERAN TERAN EDGAR**, con cédula de identidad No 1701805168, en su calidad de **PRESIDENTE** de **IMAGICA PRODUCCIONES S A**, debiendo para el efecto oficiarse en debida forma al señor Director Nacional del Consejo de Tránsito, Transporte Terrestre y Seguridad Vial. Si no se realiza el pago, regresen los autos para disponer otras medidas conforme a la Ley. **CUMPLASE Y NOTIFIQUESE.-**

Dr. Marco Lucio V.
JUEZ SEGUNDO ESPECIAL DE COACTIVA.

Certifico.

El Secretario.

RAZON: Siento por tal que no notifico este auto por no haberse señalado domicilio legal al efecto. Quito, 15 de junio del 2009 Certifico.

El Secretario.

MUNICIPIO DE QUITO,
TESORERIA MUNICIPAL
SECRETARIA COACTIVAS
 15 JUN 2009

Fecha:

ES FIEL COPIA DEL ORIGINAL
CERTIFICO

Dependencia

Firma

ALCALDÍA METROPOLITANA

QUITO

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

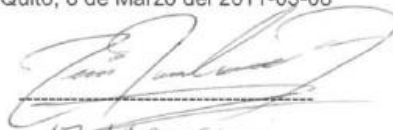
DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, René Alejandro Zambrano Yépez, C.I. 1714005491, autor del trabajo de graduación intitulado: ***"ESTUDIO DE LA INCIDENCIA DEL JUICIO DE EXCEPCIONES A LA COACTIVA SOBRE LAS MEDIDAS CAUTELARES DICTADAS DENTRO DEL PROCESO COACTIVO TRIBUTARIO"***, previa a la obtención del grado académico de **LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS** en la Facultad de **JURISPRUDENCIA**:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 8 de Marzo del 2011-03-08



1714005491