

**Universidad Católica de
Santiago de Guayaquil
Sistema de Posgrado
Facultad de Jurisprudencia y Ciencias
Sociales y Políticas**

Tesis Final

**Previo a la obtención del Grado de
Magister en Derecho de Empresas**

Diseño de Investigación:

***Imposibilidad de las empresas para oponer
excepciones de fondo en contra de procesos
coactivos en materia tributaria***

Autor:

Abg. Luis Carlos Avila Stagg

Tutor:

Dr. Christian Humberto Viteri López

Guayaquil, Febrero del 2015

ÍNDICE

Introducción.....	1
Capítulo 1. EL PROBLEMA.....	2
1.1 Planteamiento de la investigación.....	2
1.1.1 Antecedentes.....	2
1.1.2 Descripción del objeto de investigación.....	4
1.1.3 Consecuencias.....	5
1.2 Pregunta de la investigación.....	6
1.2.1 Formulación del problema.....	6
1.3 Variable Única.....	6
1.4 Indicadores.....	6
1.5 Justificación.....	8
1.6 Objetivos.....	9
1.6.1 Objetivos Generales.....	9
1.6.2 Objetivos Específicos.....	9
1.7 Delimitación.....	10
Capítulo 2. MARCO TEÓRICO.....	11
2.1 Marco teórico conceptual.....	11
2.1.1 Derecho Constitucional y la supremacía de las normas constitucionales.....	11
2.1.2 Derecho Tributario.....	16
2.1.3 La ejecución coactiva.....	18
2.1.4 Procedimiento de ejecución coactiva tributario.....	25
2.2 Auto de pago.....	31
2.2.1 Definición.....	31
2.3 Las Excepciones.....	38
2.3.1 Excepciones al procedimiento coactivo en materia tributaria.....	43
2.3.2 Excepciones de fondo al procedimiento coactivo tributario.....	44
2.3.3 Excepciones tercera y cuarta.....	50
2.3.4 Excepciones a coactivas por declaraciones impagas.....	51
2.3.5 Excepción quinta.....	54
2.3.6 Excepción décima y su similitud con la Acción Directa.....	55
2.3.7 Proyectos de reforma.....	58
2.4 Hipótesis, variables e indicadores.....	60
Capítulo 3. METODOLOGÍA.....	63
3.1 Modalidad de la investigación.....	63
3.2 Nivel o tipo de investigación.....	64

3.3	Unidades de observación.....	64
3.4	Instrumentos de recolección de datos.....	65
3.5	Procedimiento de la investigación.....	65
Capítulo 4. ANÁLISIS DE RESULTADOS.....		67
4.1	Presentación de resultados.....	67
4.1.1	Base de Datos.....	67
4.2	Análisis y discusión de resultados.....	68
4.2.1	Constatación del problema.....	68
4.2.2	Verificación de hipótesis o de la pregunta de investigación.....	74
Capítulo 5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....		76
5.1	Conclusiones.....	76
5.2	Recomendaciones.....	78
Bibliografía.....		82

INTRODUCCIÓN

Mediante la presente tesis pretendo realizar un análisis de los beneficios y riesgos de eliminar la posibilidad de plantear excepciones de fondo en contra de procedimientos de ejecución. Dentro del presente análisis se establecerá qué causales de excepciones a la coactiva en materia tributaria podrían ser permitidas por la legislación ecuatoriana para que las empresas puedan ejercer su derecho a la defensa sin violentar de manera alguna el derecho de la Administración Tributaria de cobrar sus acreencias mediante el ejercicio de su facultad recaudadora, teniendo en cuenta que el permitir que se interpongan excepciones de fondo (inherentes a la validez de la obligación tributaria que se pretende cobrar mediante un procedimiento coactivo) y no solo excepciones de forma, podría generar mayores dilaciones en el cobro de las acreencias del Estado.

En el segundo capítulo procederemos a desarrollar el marco teórico de la presente investigación, realizando un análisis de las instituciones jurídicas conocidas como non bis in ídem, cosa juzgada, tutela judicial efectiva y seguridad jurídica; además de establecer el objetivo de las excepciones a la coactiva, teniendo en cuenta el derecho a la defensa, el debido proceso y el recto proceder que debe tener la Administración Tributaria al utilizar el procedimiento coactivo como medio de cobro ágil de las acreencias estatales.

En el tercer capítulo expondremos la metodología utilizada en el presente trabajo, señalando las unidades de análisis, la modalidad de investigación, y los instrumentos que se utilizaron para la recolección de datos dentro de esta investigación.

En el cuarto capítulo indicaremos los resultados a los que llegamos, para luego postular en el quinto capítulo las conclusiones y recomendaciones con respecto al objeto de la presente investigación.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN

Antecedentes

El procedimiento coactivo es un medio paralelo a la vía judicial para el cobro de los valores que se encuentran pendientes de pago. La coactiva solo se encuentra atribuida a las instituciones del Estado y ha sido más atractiva que el proceso judicial por diversas razones, pero sin lugar a dudas, la más importante es la celeridad que brinda a las instituciones del Estado para poder cobrar sus acreencias. Sin embargo, en el Código Tributario se establecen excepciones al procedimiento coactivo que aparentemente podrían violentar el principio de cosa juzgada y la seguridad jurídica, además de poder ser utilizadas como mecanismos para dilatar el derecho del Estado a percibir sus acreencias.

Entre las excepciones establecidas en el artículo 212 del Código Tributario destacan tres inherentes al fondo de la obligación tributaria, las cuales dan como consecuencia el inicio de procesos de conocimiento que son susceptibles de recurso de casación, lo cual no solo dilataría el cobro de la obligación sino que además parecería dar la posibilidad de volver a analizar asuntos que ya son cosa juzgada, debido a que el Tribunal se ve obligado a revisar la validez de la obligación y no solo a realizar una revisión del cumplimiento de las solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución establecidas en el artículo 165 del Código Tributario. Por ésta razón, la presente tesis se encamina a determinar si debería imposibilitarse el plantear excepciones de fondo en procedimientos coactivos tributarios o limitar su interposición.

El Código Tributario vigente establece la figura de las excepciones al procedimiento coactivo en materia tributaria y regula los aspectos inherentes a dicha figura, cuya finalidad es garantizar el derecho a la defensa del contribuyente o responsable solidario coactivado.

Las excepciones al procedimiento coactivo existen para asegurar que en el procedimiento de cobro no se vulneren los derechos del coactivado, sin embargo, las excepciones de fondo podrían ser en la práctica utilizadas como mecanismos para volver a analizar la validez de una obligación o incluso para dilatar el pago de los tributos adeudados al Estado. En particular, las tres excepciones de fondo que actualmente existen son las que más tiempo pueden suspender la ejecución coactiva, debido a que de ellas se puede interponer recurso de casación, y han generado consecuentemente una discusión jurídica respecto a su pertinencia.

De lo expuesto surge la hipótesis de que si se eliminara la posibilidad que tienen las empresas de plantear excepciones de fondo puede generar menos dilaciones en el cobro de acreencias tributarias. Inclusive se podrían estimar innecesarias las tres excepciones de fondo en materia tributaria por el hecho de que para iniciar un procedimiento coactivo se requiere un documento firme o ejecutoriado, es decir, aquel documento que establece una deuda cuya validez y legitimidad está fuera de cualquier discusión.

En vista de que dentro de las solemnidades sustanciales se contempla el aparejar al procedimiento de ejecución una obligación firme o ejecutoriada, se podría pensar que no habría necesidad de revisar si la deuda que se pretende cobrar vía coactiva es válida, sino que bastaría con comprobar dentro del juicio de excepciones, por parte del Tribunal competente, el cumplimiento de formalidades o solemnidades inherentes al procedimiento coactivo, mas no si la deuda es válida.

Actualmente las excepciones contempladas en los numerales 3, 4 y 5 del artículo 212 del Código Tributario, son consideradas como excepciones de fondo por la Corte Nacional de Justicia, lo cual aparentemente podría contraponerse con el derecho que también tiene la Administración Tributaria al igual que todos los ciudadanos ecuatorianos a la seguridad jurídica, a la tutela judicial efectiva y a una justicia sin dilaciones.

Partiendo de estos antecedentes y cuestionamientos, en la presente tesis se analizará si las excepciones de fondo del artículo 212 del Código Tributario se contraponen a normas legales o constitucionales del ordenamiento ecuatoriano y si es conveniente el limitar su interposición o eliminarlas por completo, convirtiéndolas en improcedentes.

Descripción del objeto de investigación

El objeto de esta investigación es, en primer lugar, analizar los efectos jurídicos de eliminar la posibilidad de interposición de excepciones de fondo contra los procedimientos coactivos en materia tributaria, analizando si se contraponen con otras normas del ordenamiento jurídico ecuatoriano, para posteriormente establecer en qué casos se podría impedirse a la empresa interponer excepciones de fondo a la coactiva tributaria.

Estableceremos si las causales 3, 4 y 5 del artículo 212 del Código Tributario, consideradas de fondo, se contraponen con otras normas del ordenamiento jurídico ecuatoriano y si debería eliminarse del Código Tributario la posibilidad de que las empresas puedan plantear excepciones de fondo contra una ejecución coactiva.

Cabe indicar que no solo las personas naturales o jurídicas que tienen negocios o empresas son contribuyentes. Sin embargo, es necesario mencionar que esta

tesis se enfoca solo en las empresas, considerando a éstas como la totalidad de sujetos pasivos que se encuentran obligados al pago de impuestos por los resultados arrojados en sus actividades comerciales o productivas. A pesar de esto, no se puede descartar la posibilidad de aplicar lo investigado a cualquier tipo de contribuyente y a excepciones en cualquier área del derecho.

Consecuencias

La presente investigación nos dará como consecuencia un análisis de las excepciones en materia tributaria que podrá servir como base para una futura reforma legal permitiendo el fomento de la congruencia entre las normas constitucionales y las diversas normas del ordenamiento jurídico interno que regulan a las excepciones en materia tributaria, además de garantizar la igualdad material entre los sujetos pasivos, teniendo excepciones que permitan a la Administración Tributaria el cobro de sus acreencias de forma eficaz pero a la vez garantizando el derecho a la defensa de los sujetos pasivos, teniendo en cuenta el deber constitucional de pagar tributos y la importancia de que todos los empresarios paguen sus obligaciones tributarias tal como lo establece el artículo 83 numeral 15 de la Constitución, el cual se ampara en el derecho a la igualdad material establecido en la Constitución.

Es importante para las empresas que en el país existan reglas claras. La aplicación de los resultados que se conseguirán con la presente tesis permitirá un mayor entendimiento de las reglas referentes a las excepciones en materia tributaria y de esa manera contribuirá con un análisis legal que coadyuvará en el objetivo de evitar que algunas empresas de forma desleal puedan usar las excepciones como mecanismo para dilatar maliciosamente el cobro de tributos por parte del Fisco. La idea es una propuesta de reforma que evite la posibilidad de dilaciones maliciosas pero sin violentar el derecho a la defensa de los contribuyentes, en especial de las empresas.

PREGUNTA DE LA INVESTIGACIÓN

Formulación del problema

El problema planteado consiste en establecer si las excepciones a la coactiva deben, desde un punto de vista jurídico, versar únicamente sobre cuestiones de forma de manera taxativa, o debería también permitirse el planteamiento de excepciones que versen sobre cuestiones de fondo, para no vulnerar los derechos de las empresas coactivadas. Esto nos lleva a preguntarnos:

¿Se debe permitir la interposición de excepciones de fondo contra los procedimientos coactivos en materia tributaria?

La formulación del problema estriba precisamente en el análisis de si las excepciones de fondo deben ser permitidas para el respeto al derecho a la defensa, el principio de celeridad y la seguridad jurídica.

VARIABLE ÚNICA

Imposibilidad jurídica de interponer excepciones de fondo contra procedimientos coactivos en materia tributaria no afecta los derechos del contribuyente y puede generar menos dilación en el cobro de acreencias.

INDICADORES

Los indicadores cualitativos que nos permiten verificar la variable planteada se establecen en los siguientes artículos de la legislación vigente:

- 1) El artículo 212 Código Tributario que establece las excepciones que se pueden oponer al procedimiento de ejecución, entre las cuales constan tres excepciones de fondo.

- 2) Art. 213 Código Tributario rechaza la posibilidad de interponer las excepciones de fondo contenidas en los numerales 3 y 4 del artículo 212 del mismo cuerpo normativo. Creando de esta manera una limitante al momento de pretender interponer excepciones a la coactiva.
- 3) El Art. 75 de la Constitución, que nos establece que toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad y que en ningún caso quedará en indefensión. Esto nos servirá para verificar si efectivamente existe una violación de estos derechos cuando se imposibilita la interposición de excepciones, sean estas de fondo o de forma.
- 4) El artículo 76 numeral 7 literal a de la Constitución que establece que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluye como garantía básica el derecho de las personas a la defensa, del cual nadie podrá ser privado en ninguna etapa o grado del procedimiento. Esto nos servirá para verificar si efectivamente existe una violación al derecho a la defensa cuando se imposibilita la interposición de excepciones, sean estas de fondo o de forma.
- 5) El artículo 76 numeral 7 literal k de la Constitución que establece el derecho a ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente, lo cual genera una aparente contraposición con la disposición del artículo 213 del Código Tributario que prohíbe la interposición de dos excepciones de fondo cuando éstas hayan sido discutidas con anterioridad.
- 6) En el Art. 173 de la Constitución vemos que el auto de pago por ser un acto administrativo puede ser impugnado ante los órganos de la Función

Judicial, sin embargo de este acto administrativo solo está permitido interponer excepciones, de las cuales 2 que son consideradas de fondo sería imposible plantearlas si previamente ha sido discutido el hecho, así sea solo en vía administrativa.

Justificación

Esta tesis pretende generar un análisis respecto de las excepciones que se pueden interponer dentro de los procedimientos coactivos en materia tributaria, enfocándonos en las excepciones de fondo, de las cuáles revisaremos su pertinencia jurídica. La importancia de este análisis radica en que la eliminación de las excepciones de fondo, por un lado, podría beneficiar a la Administración Tributaria en su labor de recaudación, mientras que por el otro, podría perjudicar a los sujetos pasivos y su derecho a la defensa.

Las actuaciones de la empresa deben estar rodeadas de una ética profesional en lo que respecta a sus obligaciones y asuntos jurídicos, respetando el debido proceso, evitando argucias dilatorias que atentan contra el principio de celeridad y contra la seguridad jurídica. Por lo tanto, se vuelve necesario y oportuno, el análisis de los efectos que genera el permitir la interposición de las excepciones tercera, cuarta y quinta, establecidas en el artículo 212 del Código Tributario, y que se consideran de conocimiento o de fondo, para que no se permita la violación de los derechos y deberes establecidos en la Constitución ni se soslaye el derecho del Estado a recaudar el dinero que requiere para las diferentes obras y servicios que realiza con la finalidad de satisfacer las necesidades de toda la ciudadanía en pro del interés general.

La determinación de causales para la interposición de excepciones que no lleven a una revisión de los actos administrativos que establecen la deuda, permitirá dar un mayor impulso a la facultad recaudatoria y a la optimización

de los ingresos del Estado, pero es necesario verificar que la abolición de excepciones de fondo no violente otros derechos consagrados por la Constitución, como por ejemplo el derecho a la defensa; asimismo, la abolición podría prevenir el congestionamiento judicial, sentando reglas claras para las empresas y fomentando la tutela judicial efectiva además de la congruencia entre las normas de nuestro ordenamiento jurídico.

OBJETIVOS

Objetivos Generales

- Establecer si es viable imposibilitar la interposición de excepciones de fondo.
- Establecer en qué casos las empresas se deben ver imposibilitadas de plantear excepciones de fondo a la coactiva tributaria.

Objetivos Específicos

- Realizar un análisis de la normativa ecuatoriana que rige a las excepciones y al procedimiento coactivo en materia tributaria en relación con los derechos y principios constitucionales.
- Extraer de la jurisprudencia nacional los casos y criterios que ha emitido la Corte Nacional de Justicia respecto al uso de las excepciones de fondo contra procedimientos coactivos y las resoluciones emitidas sobre el tema.

- Establecer si la interposición de excepciones de fondo viola derechos establecidos en otras normas del ordenamiento jurídico ecuatoriano, como el derecho a la defensa, el principio de celeridad y tutela judicial efectiva.
- Determinar si las excepciones de fondo son jurídicamente válidas.

DELIMITACIÓN

CAMPO: Derecho Empresarial

AREA: Procedimiento Tributario

ASPECTO: Excepciones al procedimiento de ejecución coactiva

TEMA: Imposibilidad de oponer EXCEPCIONES DE FONDO contra procedimientos coactivos en materia tributaria

PROBLEMA: ¿Es jurídicamente procedente eliminar la interposición de excepciones de fondo contra los procedimientos coactivos en materia tributaria?

DELIMITACIÓN ESPACIAL: Guayaquil, Ecuador

DELIMITACIÓN TEMPORAL: Legislación vigente. La investigación se desarrolló desde marzo 2013 a diciembre del 2013.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Marco teórico conceptual

Derecho Constitucional y la supremacía de las normas constitucionales.-

El Derecho Constitucional se considera perteneciente al Derecho Público y le corresponde el análisis de las normas fundamentales de un Estado. Esta rama del Derecho se encarga del análisis de todo lo concerniente a la forma de gobierno, tipo de Estado, regulación de los poderes públicos, derechos fundamentales y las relaciones entre los poderes públicos y los ciudadanos.

En palabras de Quiroga (Quiroga Lavié, H., 1993) la ciencia constitucional “*es el conocimiento sistemático de acuerdo a un método del derecho constitucional positivo de un Estado*” (p. 8)

Es necesario mencionar que de ninguna manera debe confundirse el Derecho Constitucional con la Ciencia Política, ya que no puede reducirse la Constitución a un mero problema de poder. Tal como dice Schneider, (Schneider, H. 1991) el Derecho Constitucional aparece como Derecho político en tres sentidos: 1) un Derecho sobre lo político, ya que tiene por objeto formas y procedimientos de formación de la voluntad política; 2) un Derecho de lo político, en cuanto expresión de la correlación de fuerzas sociales y políticas, y 3) un Derecho para lo político, dado que fija los límites y los objetivos del proceso político. (p.43)

Coincido con la postura del citado autor no solo por considerarla acertada sino porque explica de forma clara la división que se genera al hablar de Derecho Político.

Es plausible posturas como la de Lasalle (Lasalle, F., 1976) que sostenía en forma categórica, que los problemas constitucionales no son, primariamente, problemas de Derecho, sino de poder; y que la verdadera Constitución de un país únicamente reside en los factores reales y efectivos de poder que en ese país rigen, y que las constituciones escritas no tienen valor ni son duraderas más que cuando manifiestan fielmente la voluntad de los factores de poder imperantes en la realidad social. (p. 97)

En esa vía se suma Duverger (Duverger, M., 1970) al sostener que el cometido de los constitucionalistas es el estudio de las instituciones políticas, lo cual resulta un objeto más amplio que el Derecho Constitucional, por cuanto éste únicamente nos brinda una visión incompleta y errónea de las instituciones políticas. (p. 60)

Con respecto al Derecho Constitucional el profesor García de Enterría advierte que otras ciencias sociales no pueden pretender sustituir con sus conceptos al Derecho y afirma:

(García de Enterría, E., 1983) “Esas disciplinas tendrán el interés que tengan, que es mucho, sin ninguna duda; su conocimiento tendrá interés instrumental para el jurista, también sin duda; pero en ningún caso pueden pretender sustituir con sus conceptos, más o menos afinados, certeros y gratificantes, a los conceptos propios del Derecho ni, sobre todo, al inevitable funcionalismo social que a éste, y a él solo, toca cumplir. El Derecho como realidad y como técnica no es en modo alguno disoluble por esas otras ciencias, una por una o todas juntas –contra lo que tantos pensaron y algunos llegaron a intentar justificar”. (p.26)

El Derecho Constitucional, como se ha dejado resaltado, ha sido la rama del derecho que se ha encargado del estudio y análisis de los derechos fundamentales de los ciudadanos dentro de un Estado.

La definición formal de Ferrajoli de derechos fundamentales es la siguiente:

(Ferrajoli, L., Derechos Fundamentales.....) “Son derechos fundamentales todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar; entendiendo por derecho subjetivo cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica.” (p.19).

El profesor Miguel Carbonell indica que (Carbonell, M., 2009) “el Estado constitucional deberá diseñar mecanismos para garantizar efectivamente los derechos sociales” (p. 171). En este sentido creo útil unir al derecho constitucional con el Derecho Tributario, ya que éste último sirve como herramienta para permitir el cobro de tributos que servirán para garantizar estos derechos sociales (y en algunos casos reivindicar derechos sociales conculcados) a través de la redistribución de la riqueza.

La Constitución de la República nos establece en los artículos 75, 76 y 83 ciertos derechos fundamentales considerados como derechos de protección, los cuales deben ser respetados por el resto de normas del ordenamiento jurídico. Lo cual significa que las excepciones de fondo deben estar en coherencia con estos derechos de protección.

“Art. 75.- *Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.*”

“Art. 76.- *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:*

1. *Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.*

2. *Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.*

3. *Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.*

4. *Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria.*

5. *En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.*

6. *La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.*

7. *El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:*

a) *Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.*

b) *Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.*

c) *Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.*

d) *Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento.*

e) *Nadie podrá ser interrogado, ni aún con fines de investigación, por la Fiscalía General del Estado, por una autoridad policial o por cualquier otra, sin la presencia de un abogado particular o un defensor público, ni fuera de los recintos autorizados para el efecto.*

f) *Ser asistido gratuitamente por una traductora o traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma en el que se sustancia el procedimiento.*

g) *En procedimientos judiciales, ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público; no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con su defensora o defensor.*

h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.

i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto.

j) Quienes actúen como testigos o peritos estarán obligados a comparecer ante la jueza, juez o autoridad, y a responder al interrogatorio respectivo.

k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto.

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.”

“Art. 82.- *El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”*

Siguiendo la misma línea, el artículo 83 de la Constitución, que forma parte del capítulo noveno intitulado “Responsabilidades” establece la obligación de todo ciudadano de cooperar con el Estado y la comunidad pagando los impuestos que por ley le correspondan.

“Art. 83.- *Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:*

15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos.”

Estos derechos gozan de supremacía o superioridad ante el resto del ordenamiento jurídico y son de aplicación inmediata, tal como lo establece el artículo 424 y 425 de la Constitución.

“Art. 424.- *La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica. La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.”*

“Art. 425.- *... Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos.”*

Precisamente el Derecho Tributario como parte del Derecho Público debe encuadrarse en la Constitución y sus normas, entre ellas las relativas a las excepciones a la coactiva tributaria deben estar acordes a los principios y derechos fundamentales teniendo en cuenta que el contribuyente además de tener derechos fundamentales, entendiéndose constitucionales, como el derecho a la defensa o la tutela judicial efectiva, entre otros, también tiene la obligación y deber constitucional de pagar sus impuestos.

Derecho Tributario.-

Para adentrarnos en el Derecho Tributario considero importante revisar el concepto que dio Dino Jarach, respecto a este campo del Derecho que se desprende del Derecho Público, y que está inmerso en el Derecho Financiero, y cuyo objeto de estudio son las normas jurídicas por las que se puede ejecutar el poder tributario del Estado con la finalidad de recaudar valores que se utilizarán para solventar el gasto público que se genere.

De acuerdo a Dino Jarach, con respecto al concepto del Derecho Tributario se debe realizar el siguiente enfoque:

(Jarach. D, 1996) “El aspecto jurídico de la ciencia de la finanzas públicas comprende el estudio de otras disciplinas vinculadas con dicha ciencia, tales como el Derecho Presupuestario, el Derecho de la deuda pública o, también la ciencia jurídica de la administración y de la contabilidad pública.

El Derecho Tributario forma parte de ese estudio pero no lo agota. Se acerca en cambio, a ese propósito el llamado Derecho Financiero. Dentro de esta materia jurídica sobresale como parte del mismo, el Derecho Tributario.

Llamamos Derecho Tributario al conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos.” (p. 363)

Considero importante la aclaración del profesor Jarach ya que explica la relación existente entre las Finanzas Públicas y el Derecho Tributario, ambas herramientas importantísimas para el análisis económico de un Estado. Por eso, el diferenciarlas y visualizar su íntima relación es imperativo para el desarrollo de esta investigación.

También otros autores, como Carranza Torres y Garrone, se pronunciaron con respecto al concepto de Derecho Tributario.

Para Carranza Torres el Derecho Tributario es (Carranza Torres, L., 2006) “el conjunto de normas que regulan la tributación y conforma otra de las divisiones del derecho financiero” (p. 45).

Garrone señala por su parte, en su diccionario jurídico, respecto al Derecho Tributario (Garrone, A., 2005) que se lo denomina también derecho fiscal, y le conciernen por tanto, las normas jurídicas referidas a la creación, liquidación y recaudación de los impuestos. (p. 88)

Pearson, a quien sigo en este punto, (Pearson, M., 1985) entiende que son cuatro las garantías de carácter general que tienden a asegurar la vigencia de lo postulado en materia de derechos y libertades por nuestro sistema constitucional. La primera de tales garantías, para la protección de los derechos del administrado, incluyéndose aquí los de naturaleza fiscal. La segunda garantía resulta ser el procedimiento administrativo y la tercera los recursos de sede administrativa, los cuales los entiende como un reaseguro reparador ante el incumplimiento del procedimiento administrativo. (p. 19)

El Derecho Tributario se rige por varios principios, entre esos el de legalidad. Casás nos indica que no solo (Casás, O., 1999) por legalidad del tributo se debe entender que tal obligación tenga su fuente en la Ley, en un sentido formal, sino que la misma se halle en consonancias con los derechos constitucionalmente reconocidos a los individuos. (p. 71)

Lo expuesto nos sirve de preámbulo para adentrarnos en el tema, ya que podemos tener una noción de lo que es el Derecho Tributario previo a analizar el procedimiento coactivo y las excepciones que en materia tributario podemos interponer, las cuales como vemos deben estar en consonancia con los derechos constitucionales.

La ejecución coactiva

De acuerdo a la Constitución del Ecuador, el ciudadano como empresario se encuentra obligado a pagar los tributos que establezca la Ley. Esta obligación

que tienen las empresas la vemos plasmada en el artículo 83 numeral 15 de la Constitución.

“Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:

15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.”

Si no se cumple con ésta obligación constitucional de pagar de forma regular los tributos que la ley establece, la Administración Tributaria tiene entre sus potestades la de iniciar un procedimiento coactivo para gestionar el cobro de sus acreencias, es decir una ejecución forzosa de la obligación pendiente de pago.

El procedimiento coactivo dirigido al cobro de los tributos adeudados se rige por lo establecido en el Código Tributario, el cual tiene carácter de orgánico, y no por el Código de Procedimiento Civil que es tan solo norma supletoria.

Para el doctrinario Edgar Guillermo Escobar Vélez (Escobar, 2003): *“La Jurisdicción coactiva es una función jurisdiccional asignada a un organismo o a un funcionario administrativo determinado para que sin recurrir a la autoridad judicial, haga efectiva, por la vía ejecutiva, las deudas fiscales expresas, claras y exigibles a favor de la entidad pública que ejerce dicha jurisdicción.”*

El doctrinario Manuel Sánchez Zuraty señala por su parte que (Sánchez Zuraty, 2010): *“La coactiva, tal como se conoce en la República del Ecuador es un procedimiento para cobro de deudas que tiene como acreedor al Estado como tal y otras instituciones que forman parte de la administración pública y de los organismo del régimen seccional autónomo que tienen la posibilidad de recaudar deudas sin recurrir a la Función Judicial, sino mediante el ejercicio de la*

autotutela de la Administración Pública, aunque el juzgamiento de las excepciones son de competencia de la Función Judicial.”

Vemos entonces que la coactiva constituye un procedimiento destinado a cobrar de forma coercitiva, por el cual la entidad tributaria respectiva tiene la posibilidad de realizar por sí misma la ejecución forzosa de obligaciones, sin necesidad de recurrir a la función judicial.

Cuando una Administración Tributaria inicia un procedimiento coactivo en contra de un contribuyente tiene la posibilidad de elegir si exige el pago de los valores adeudados al contribuyente o a su representante legal, o a ambos, debido a la responsabilidad solidaria que existe entre ellos, tal como lo establecen los artículos 26 y 27 del Código Tributario.

En materia tributaria, al igual que en otras materias, si se quiere exigir una deuda tributaria por vía coactiva se vuelve necesario que la obligación sea determinada, líquida y de plazo vencido.

De conformidad con lo estipulado en el artículo 164 del Código Tributario las medidas precautelatorias pueden ser dictadas en el mismo auto de pago o posteriormente, pero no pueden ser emitidas como si fueran un acto previo al Auto de Pago, el cual es la providencia por la cual se empieza el procedimiento de ejecución.

En virtud de lo que establece el Código Tributario en su artículo 165, la inobservancia de las solemnidades sustanciales produce la nulidad del procedimiento de ejecución debido a vicios en la forma. En esta etapa no es posible admitir reclamación alguna respecto a la creación de la deuda o la forma como se procedió para establecer su cuantía.

Mediante el ejercicio de la potestad que le da la Ley a las Administraciones Tributarias se otorga un mecanismo más ágil y expedito para cobrar las deudas tributarias de los contribuyentes, a diferencia de los particulares que deben recurrir al juicio ejecutivo, el cual suele tomar más tiempo y es dirigido por un juez y no por un funcionario recaudador de la misma entidad acreedora.

Al respecto, el Código de Procedimiento Civil, como norma supletoria al Código Tributario, establece en su art. 941 lo siguiente:

“Art. 941.- El procedimiento coactivo tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto, se deba al Estado y a sus instituciones que por ley tienen este procedimiento; al Banco Central del Ecuador y a los bancos del Sistema de Crédito de Fomento, por sus créditos; al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social; y las demás que contemple la ley.”

Debemos dejar claro que el Código Tributario tiene sus propias reglas en lo que respecta a la coactiva, pero el Código de Procedimiento Civil tal como se indicó es norma supletoria.

El artículo señalado nos permite observar y ratificar que la coactiva es un procedimiento propio de la Administración Pública, y que forma parte de lo que llamamos la autotutela de la Administración Pública, la cual consiste precisamente en poder tutelar sus propias situaciones jurídicas sin necesidad de tutela judicial.

El Código de Procedimiento Civil contempla un procedimiento coactivo para el cobro de todas las acreencias del Estado que no consistan en deudas tributarias.

El Código Tributario, establece un trámite específico para la coactiva, a diferencia del Código de Procedimiento Civil que es la norma general y tiene el

carácter de supletoria respecto a la norma tributaria, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 223 del Código Tributario. De esto se ha dejado constancia en la jurisprudencia ecuatoriana, tal como lo podemos apreciar en la sentencia del 26 de enero del 2004, emitida por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

“En el juicio de excepciones que sigue el procurador judicial de la Mutualista de Ahorro y Crédito para la Vivienda Sebastián de Benalcázar, en contra del Director Financiero del I. Municipio de Quito.

R.O. 387 de 28 de julio de 2004, No. 131-2003.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL

Quito. 26 de enero del 2004; las 16h30.

VISTOS: El Director Financiero Tributario del Servicio Metropolitano de Rentas Internas, autoridad municipal demandada, el 4 de junio del 2003 interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 9 de mayo del propio año expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No 1, dentro del juicio de excepciones a la coactiva 199721867 propuesto por la Asociación Mutualista de Ahorro y Crédito para la Vivienda Sebastián de Benalcázar en contra del Director del Departamento Financiero del Distrito Metropolitano de Quito. Concedido el recurso por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y aceptado a trámite por esta Sala en auto de 4 de septiembre del 2003, se corre traslado a la parte actora por el término previsto en el Art. 11 de la Ley de Casación, traslado que no lo ha contestado la mutualista, y pedidos los autos para resolver se considera: PRIMERO: Esta Sala es competente para conocer el recurso en conformidad al Art. 1 de la Ley de Casación. SEGUNDO: La recurrente fundamenta el recurso en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación. Sostiene que en la sentencia recurrida se ha interpretado erróneamente el artículo 47 de la

Codificación de la Ley sobre el Banco Ecuatoriano de la Vivienda y Asociaciones y Mutualistas de Ahorro y Crédito para la Vivienda, publicada en el Registro Oficial 802 de 14 de mayo de 1975. Manifiesta que el mencionado Art. 47 exonera a las mutualistas del pago de impuestos, tasas y contribuciones exclusivamente en los actos relativos a su constitución y funcionamiento como en todos los actos y contratos que celebraren y en los juicios en que comparecieren. Sostiene que la Sala juzgadora no ha aplicado el fallo 16893 del Tribunal de Casación del Tribunal Fiscal, que constituye norma obligatoria mientras por ley no se disponga lo contrario, en el que se dispuso que el impuesto predial urbano no grava el acto o contrato, por lo que no se puede alegar exención del mismo al amparo del Art. 47 de la codificación mencionada. TERCERO: El Art. 47 de la Codificación de la Ley sobre el Banco de la Vivienda y las Asociaciones Mutualistas de Ahorro y Crédito para la Vivienda exonera de pago de toda clase de tributos al Banco de la Vivienda y a las mutualistas "en los actos relativos a su constitución y funcionamiento como en todos los actos y contratos en que intervenga y en los juicios en que compareciere" (parte final del inciso primero). El Art. 33 de la propia ley reconoce que las mutualistas son instituciones de derecho privado con finalidad social. El inciso 5 del numeral 3 del Art. 223 de la Ley General de Instituciones Financieras (Suplemento del Registro Oficial 439 de 12 de mayo de 1994), deroga entre otras normas, el Título II de la Ley del Banco de la Vivienda. En ese título consta la calificación de las mutualistas como instituciones de derecho privado con finalidad social o pública. El Art. 193 de la Ley General de Instituciones Financieras, hoy 191 de la Codificación (Registro Oficial 250 de 23 de enero de 2001) redefinió a las mutualistas como "personas jurídicas" y reguló su funcionamiento en su Título XIII, Arts. 193 y, siguientes. El Art. 2 de la Ley General de Instituciones Financieras, junto a los bancos y otras entidades, las considera "instituciones financieras privadas". En este mismo artículo se reconoce que las mutualistas tienen como

"actividad principal" captar recursos para la vivienda, mas, al propio tiempo se les permite efectuar las operaciones financieras contempladas en el Art. 51 de la ley últimamente mencionada, salvo las previstas en los literales j), m), u) y w). En conclusión, las mutualistas desde que se expidió la Ley General de Instituciones Financieras, salvo las excepciones mencionadas, tienen las facultades que en el orden financiero se conceden a los bancos. De lo dicho se infiere que las mutualistas, por las expresas disposiciones aludidas, ya no son instituciones de derecho privado con finalidad social, según se preveía en el derogado Art. 33 de la Ley del Banco de la Vivienda. CUARTO: El Art. 34 numeral 1 del Código Tributario exonera del pago de toda clase de impuestos, entre otras, a "las entidades de Derecho Privado con finalidad social o pública". Esta exoneración ya no es aplicable a las mutualistas, pues, según queda analizado en el considerando que precede, actualmente no gozan de esa calidad. No consta que el Art. 331 de la Ley de Régimen Municipal contenga exoneración del impuesto a los predios urbanos a favor de las mutualistas. QUINTO: Respecto a la petición formulada por el procurador judicial de la entidad actora con escrito de 24 de septiembre del 2003 para que este Tribunal de Casación declare la nulidad de la causa, invocando disposiciones del Código de Procedimiento Civil que regulan la jurisdicción coactiva en esa materia, no puede ser considerada, puesto que se trata de un procedimiento coactivo para el cobro de créditos tributarios que se rige por las disposiciones propias previstas en el Código Tributario y solo de manera supletoria por las normas del Código de Procedimiento Civil. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa la sentencia expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y dispone que el ejecutor continúe con el procedimiento coactivo 010214145 iniciado en contra de la Asociación Mutualista de Ahorro y Crédito para la Vivienda Sebastián

de Benalcázar. Notifíquese, publíquese y devuélvase. Fdo.) Dres. Hernán Quevedo Terán, José Vicente Troya Jaramillo y Alfredo Contreras Villavicencio, Ministros Jueces. Certifico: f:) Dr. Fausto Murillo Fierro, Secretario, Sala de lo Fiscal.”

El pronunciamiento de la Corte en la transcrita sentencia se basa, aunque no se lo invoca expresamente, en lo dispuesto en el artículo 223 del Código Tributario, que señala:

*“Art. 223.- **Ámbito de aplicación.**- Las disposiciones de este título son aplicables, en lo que corresponda, a todos los trámites de acciones, excepciones y recursos que son de competencia de la jueza o juez de lo contencioso tributario. Las normas de otras leyes tributarias o las de los Códigos de Procedimiento Civil y Penal y en general del derecho común, tendrán aplicación supletoria y sólo a falta de disposición expresa o aplicable en este Código.”*

Este artículo forma parte del Título Segundo referente a la sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, que es el órgano que debe conocer las excepciones que se interpongan por los contribuyentes ante un procedimiento de ejecución coactiva.¹

PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA TRIBUTARIO

Tal como habíamos señalado, el procedimiento coactivo en materia tributaria tiene sus reglas específicas. Mediante este procedimiento la Administración

¹ A pesar de que el Título Segundo referente a la sustanciación refiere “ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal” se produjo un cambio debido a la reforma publicada en el Registro Oficial 3S 242 del 29 de diciembre del 2007 en la cual se modificó indicando que es “la jueza o juez de lo contencioso tributario” el competente.

Tributaria busca iniciar las gestiones de cobro de forma ágil, llegando inclusive a ejecutar bienes del coactivado sin requerir necesariamente que un juez disponga dichas medidas.

Al respecto podemos encontrar pronunciamientos como los del doctrinario Fernando Pérez Royo, quien señala que (Perez Royo,1998)“el procedimiento o vía de apremio constituye una de las manifestaciones más sobresalientes del privilegio de autotutela de la Administración, conforme al cual ésta se halla facultada para ejecutar directamente, sin necesidad de impetrar el auxilio judicial, sus propias decisiones o actos.”

El ejercicio de la potestad coactiva o coercitiva de la Administración Tributaria, ejercida al amparo de su facultad recaudadora y de la ley, no solo permite instaurar un procedimiento coactivo en base a actos administrativos y contentivos de liquidaciones efectuadas por la Administración Tributaria, sino que también permite el cobro de acreencias que se hubiesen liquidado por parte del sujeto pasivo, como es el caso de las declaraciones que se hayan efectuado por internet pero que no hayan sido canceladas por alguno de los modos de extinguir las obligaciones.

Por lo tanto, no se requiere necesariamente de un acto administrativo que determine la obligación tributaria o que indique el monto de la acreencia a favor de la Administración, ya que la Ley de Régimen Tributario Interno, de carácter orgánico, establece de forma expresa en su artículo 107 que las declaraciones o liquidaciones de los propios sujetos pasivos se considerarán documento suficiente para el inicio de la acción coactiva.

“Art. 107.- Valor de la declaración.- Para el cobro de los impuestos establecidos en esta Ley y demás créditos tributarios relacionados, determinados en declaraciones o liquidaciones por los propios sujetos pasivos, tal declaración o liquidación será documento suficiente para el

inicio de la respectiva acción coactiva, de conformidad con lo previsto en los artículos 158 y siguientes del Código Tributario ...”

El procedimiento de ejecución coactiva en materia tributaria se puede iniciar en base a varios documentos contentivos de acreencias tributarias exigibles. Para mayor claridad podemos dividir estos documentos en contentivos de deudas liquidadas por la Administración Tributaria y contentivos de deudas autoliquidadas por el sujeto pasivo, siendo ambos útiles al momento de emitir un auto de pago en contra de un contribuyente que no ha satisfecho su obligación tributaria dentro de término.

El Código Tributario ecuatoriano dispone en el artículo 157 lo siguiente:

“... las administraciones tributarias ... gozarán de la acción coactiva ... que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente ... o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.”

Este artículo nos señala que la acción coactiva se fundamentará en títulos de crédito emitidos legalmente o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria. Lo cual significa que se hace mención a que la coactiva se fundamenta en actos administrativos, ya que tanto el título de crédito como las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes son actos administrativos, sin embargo no se aclara en este artículo nada respecto a los documentos elaborados por el sujeto pasivo, los cuales también sirven para el inicio de la acción coactiva de conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley de Régimen Tributario Interno ecuatoriana, que transcribimos anteriormente.

Siguiendo con el análisis del artículo 157 ut supra, podemos observar que se hace referencia a liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de

obligación tributaria. Precisamente los artículos 83 y 84 del Código Tributario nos señalan en qué consisten los actos firmes y los actos ejecutoriados.

Art. 83.- Actos firmes.- Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala.

Art. 84.- Actos ejecutoriados.- Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.

Tal como se establece en los artículos precedentes debemos entender que al hablar de actos firmes y ejecutoriados nos referimos a actos administrativos emitidos por la Autoridad Tributaria, los cuales pueden ser liquidaciones o determinaciones.

Como indicábamos anteriormente, el texto del artículo 157 del Código Tributario no estaría aparentemente considerando a las liquidaciones o determinaciones realizadas por el sujeto pasivo.

El artículo 89 del Código Tributario establece que el sujeto pasivo también puede realizar la determinación de la obligación tributaria. Sin embargo, parecería que el artículo 157 del Código Tributario no incluye a las determinaciones del sujeto pasivo dentro de los documentos en los cuales se fundamentará la coactiva. La redacción del mencionado artículo podría de forma lógica generar una confusión respecto al modo de cobrar por vía coactiva las declaraciones impagas de los sujetos pasivos, ya que si no tomáramos en consideración el artículo 107 de la Ley de Régimen Tributario Interno entenderíamos que para que las declaraciones impagas de los contribuyentes puedan servir de fundamento para la coactiva, debería emitirse un título de

crédito. Esto se deduciría de lo dispuesto en el artículo 149 del Código Tributario, en el cual se señala que los títulos de crédito se pueden emitir en base a declaraciones del deudor tributario.

“Art. 149.- Emisión.- *Los títulos de crédito u órdenes de cobro se emitirán por la autoridad competente de la respectiva administración, cuando la obligación tributaria fuere determinada y líquida, sea a base de catastros, registros o hechos preestablecidos legalmente; sea de acuerdo a declaraciones del deudor tributario o a avisos de funcionarios públicos autorizados por la ley para el efecto; sea en base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas; o de sentencias del Tribunal Distrital de lo Fiscal o de la Corte Suprema de Justicia, cuando modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique nueva liquidación.*

Por multas o sanciones se emitirán los títulos de crédito, cuando las resoluciones o sentencias que las impongan se encuentren ejecutoriadas.

Mientras se hallare pendiente de resolución un reclamo o recurso administrativo, no podrá emitirse título de crédito.”

Debido a lo expuesto, podría ser recomendable que se modifique el artículo 157 del Código Tributario, incluyendo la posibilidad de cobrar también vía coactiva declaraciones impagas de los sujetos pasivos, para de esta manera evitar una incongruencia entre estas dos normas tributarias de carácter orgánico, ya que a pesar de que el artículo 157 se entendería que es la norma especial, no queda claro si el artículo 107 de la Ley de Régimen Tributario Interno reforma el artículo 157 del Código Tributario o lo amplía o complementa al disponer prácticamente que para el cobro de declaraciones impagas no se requiere ningún documento adicional. Sin embargo, la complementación que hace el artículo 107 de la Ley de Régimen Tributario Interno cambia la forma de iniciar la acción coactiva añadiendo un documento más (declaraciones impagas) a los

que establece el artículo 157 del Código Tributario, lo cual podría afectar derechos y debería ser objeto de análisis.

Siguiendo con la descripción del inicio de la acción coactiva, observamos que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 165 del Código Tributario hay algunos documentos contentivos de créditos a favor de la Administración que resultan ser necesarios para su procedencia por ser solemnidad sustancial y se deben aparejar a la coactiva.

Tenemos por un lado los documentos emitidos por la Administración Tributaria, entre los cuales están las Liquidaciones de Pago por Diferencias en las Declaraciones, las Actas de Determinación y los títulos de crédito. Tenemos también los documentos emitidos por el contribuyente, que son básicamente su declaración o liquidación de impuestos. Además de todos estos documentos ya mencionados debemos añadir también a las sentencias ejecutoriadas que ratifican o establecen créditos a favor de la Administración Tributaria.

En lo que respecta a las sentencias debemos tener presente que una vez ejecutoriada la sentencia sin posibilidad de que sea suspendida su ejecución, ésta permite que se inicie la acción coactiva aparejando a la misma el acto administrativo de determinación. Sin embargo, hay una excepción a la regla y se da cuando la sentencia modifique la base de la liquidación o se disponga que se practique una nueva, ya que en ese caso se deberá volver a liquidar el impuesto a pagar y emitir un título de crédito para poder iniciar la acción coactiva. También se deben emitir títulos de crédito cuando se quiera iniciar la coactiva por resoluciones sancionatorias o administrativas.

AUTO DE PAGO

DEFINICIÓN

El Auto de Pago es el documento con el cual se inicia el procedimiento de ejecución coactiva. Todas las medidas que se pretendan imponer contra el deudor y sus solidarios deberán ser dictadas en el Auto de Pago o posterior a éste.

El doctrinario Pérez Royo, en su obra Derecho Financiero y Tributario, considera al Auto de Pago o providencia de apremio como “el acto que, notificado al sujeto pasivo, despacha la ejecución.”

Debemos tener claro y poder diferenciar entre la deuda que debido a la falta de pago dentro del término que concede la Ley se puede cobrar mediante el inicio de la acción coactiva y entre el inicio del procedimiento de ejecución en sí, que comienza con el Auto de Pago, el cual debe ser citado legalmente al deudor.

Dentro del Auto de Pago se conmina al deudor a cancelar la deuda que mantiene con la Administración Tributaria dentro del plazo legal de tres días contados desde el día hábil siguiente al de la citación con el Auto de Pago y se le advierte que de no realizarse el pago en plazo señalado, se procederá a embargar sus bienes equivalentes al total de la deuda, considerando ésta como capital, intereses y costas.

En la sección del Código Tributario ecuatoriano denominada “De la ejecución coactiva” se establece las disposiciones pertinentes al procedimiento de ejecución.

“Art. 157 del Código Tributario.- Acción coactiva.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y

otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.

Para la ejecución coactiva son hábiles todos los días, excepto los feriados señalados en la ley.”

“Art. 158 del Código Tributario.- Competencia.- La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil.

Las máximas autoridades tributarias podrán designar recaudadores especiales, y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales que estimen necesario.”

De conformidad con el artículo 165 del Código Tributario para el inicio de la coactiva se requiere cumplir con las siguientes solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución:

“1.- Legal intervención del funcionario ejecutor;

2.- Legitimidad de personería del coactivado;

3.- Existencia de obligación de plazo vencido, cuando se hayan concedido facilidades para el pago;

4.- Aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas; y,

5.- Citación legal del auto de pago al coactivado.”

El incumplimiento de alguna de las solemnidades señaladas dará lugar a la nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución, lo cual deberá ser alegado por el sujeto pasivo de la obligación mediante la respectiva interposición de excepciones al procedimiento iniciado.

Precisamente la violación a estas solemnidades sustanciales da lugar al planteamiento de excepciones que pueden ser, de acuerdo a la Corte Nacional de Justicia, de forma o de fondo. En teoría, si en los procedimientos coactivos lo que se cobra son obligaciones que se encuentran firmes o ejecutoriadas, no debería permitirse un nuevo análisis acerca de cuestiones de fondo, es decir, que atañan directamente a la deuda, como por ejemplo si es procedente o no, o si su cuantía es la correcta. Sin embargo, las excepciones de fondo pueden extinguir la obligación. Esto solo se explica por el hecho de ser un Estado garantista de los derechos de los ciudadanos, al cual le interesa que el contribuyente tenga la posibilidad de defenderse hasta en últimas circunstancias de una posible vulneración de sus derechos.

El auto de pago una vez que ha sido correctamente emitido debe ser citado a los sujetos pasivos a los cuales se refiere. La falta de dicha citación bajo alguna de las formas establecidas en el artículo generará la nulidad del procedimiento de ejecución, por ser una solemnidad sustancial contenida en el artículo 165 del Código Tributario. Sin embargo, con respecto al planteamiento de excepciones por falta de citación se debe tener en cuenta que la Corte Suprema de Justicia mediante fallo de triple reiteración ha manifestado que si la persona citada o notificada procede a realizar actos que solo se entienden como

consecuencia de la citación, entonces las omisiones en la citación o notificación quedan convalidadas. Esto se debe a que al comparecer, la persona se entiende que conoce respecto del procedimiento instaurado y puede ejercer sin problemas su defensa.

A continuación transcribo tres fallos que permiten ilustrar mejor lo referido; dos de la antigua Corte Suprema de Justicia y uno del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, que exponen claramente lo referido.

- Sentencia 31-2001 dictada por la Sala Especializada de lo Fiscal de la antigua Corte Suprema de Justicia, publicada en el R.O. 390 del 6 de noviembre del 2006.

“CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL

Quito, 5 de mayo del 2006; las 09h10.

VISTOS: Pablo Ross, Presidente Ejecutivo y representante legal de GENERAL MOTORS DEL ECUADOR S. A. el 9 de febrero del 2001 interpone recurso de casación en contra de los autos de 19 de enero y 2 de febrero del 2001 mediante los cuales se declara la nulidad del proceso a partir de la demanda dentro del juicio de pago indebido 17017 propuesto en contra del Director General de Rentas. Negado el recurso fue propuesto el de hecho el cual fue aceptado por esta Sala dándose curso a la casación. La administración no ha evacuado la correspondiente contestación y pedidos los autos para resolver se considera: PRIMERO: Esta Sala es competente para conocer el recurso en conformidad al Art. 1 de la Ley de Casación. SEGUNDO: La empresa fundamenta el recurso en las causales 1ª y 2ª del Art. 3 de la Ley de Casación y alega que se ha incurrido en falta de aplicación de los artículos 2 y 248 del Código Tributario, del Art. 192 de la Constitución Política y del Art. 358 del Código de Procedimiento Civil; en falta de aplicación de los artículos 13 y 237 del

Código Tributario, 369, 370 y 371 del Código de Procedimiento Civil, 18 reglas 1ª y 2ª del Código Civil; aplicación indebida del Art. 18 del Código Civil; errónea interpretación del Art. 248 del Código de Procedimiento Civil; y, en errónea interpretación del Art. 301 de la Ley de Compañías. Sustenta que al tenor del Art. 248 del Código Tributario no era necesario legitimar la personería por cuanto la misma fue reconocida en la fase administrativa; afirma, supletoriamente, que la Sala juzgadora debió requerir a María Magdalena Izurieta que legitime su intervención; que en todo caso debía aplicarse las normas supletorias contenidas en los artículos 369, 370 y 371 del Código de Procedimiento Civil; y, que la finalidad perseguida por el Art. 301 de la Ley de Compañías es no dejar sin representación a las compañías cuando hubieren fenecido los nombramientos. TERCERO: El Art. 192 de la Constitución Política manda que el sistema procesal será un medio para la realización de la justicia y de que no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades. Al Juez corresponde informar sus actuaciones de tal manera que se cumplan estos preceptos que modulan el sistema procesal, lo que comporta declarar la nulidad únicamente cuando el proceso ha dejado de ser instrumento idóneo para el propósito que debe servir. A tono con estos principios el inciso segundo del Art. 287 del Código Tributario, 272 de la codificación, manda que se declarará la nulidad del proceso de haberse producido omisiones sustanciales que pudieran influir en la decisión de la causa. En el caso presente, es más allá de evidente que cualquier omisión en que se pudiera haber incurrido respecto de la personería de la parte actora ha quedado plenamente subsanada, particularmente con el escrito de 24 de enero del 2001, fs. 216 a 219 de los autos, lo cual significa que no procede declarar la nulidad del proceso. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa los autos de nulidad mencionados de 19 de enero y 2 de febrero del 2001 expedido por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal, reconoce

la validez del proceso y dispone que la Sala juzgadora falle sobre lo principal. Notifíquese, publíquese y devuélvase. Fdo.) Dres. José Vicente Troya Jaramillo, Jorge Eduardo Jaramillo Vega y Hugo Larrea Romero, Ministros Jueces. Certifico. f.) Abg. Carmen Amalia Simone Lasso, Secretaria Relatora”²

- Sentencia 122-98 emitida por el TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL No. 1.- TERCERA SALA del 22 de julio de 1998:

“TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL No. 1.TERCERA SALA. Quito, a 22 de julio de 1998; las 15h00 TERCERO. Se ha verificado que el escrito de excepciones ha sido presentado ante el ejecutor dentro del término previsto en el Art. 215 del Código Tributario, pues si bien es cierto que el auto de pago fue citado al contribuyente con sólo dos boletas dejadas en su domicilio los días 17 y 22 de octubre de 1991, la presentación de las excepciones el 30 de octubre de 1991 convalidó la omisión incurrida por la Administración Tributaria, como lo ha reconocido unánimemente la jurisprudencia pronunciada tanto por el ex Tribunal Fiscal de la República como por las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1.”³

- Sentencia 131-2001 dictada por la Sala Especializada de lo Fiscal de la antigua Corte Suprema de Justicia, publicada en el R.O. 390 del 6 de noviembre del 2006.

Quito, 5 de mayo del 2006; las 09h30.

VISTOS: El ingeniero Daniel Endara Yépez, Gerente y representante legal de RARDI CIA. LTDA. el 22 de mayo del 2001 interpone recurso de

² www.cortenacional.gob.ec

³ www.cortenacional.gob.ec

casación en contra de la sentencia expedida el 14 de los propios mes y año por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 dentro del juicio de impugnación 15148 propuesto en contra del Director General de Rentas. Concedido el recurso lo ha contestado la administración el 28 de enero del 2002 y pedidos los autos para resolver se considera: PRIMERO: Esta Sala es competente para conocer el recurso en conformidad al Art. 1 de la Ley de Casación. SEGUNDO: La empresa fundamenta el recurso en las causales 1ª, 2ª, 3ª y 4ª del Art. 3 de la Ley de Casación y sustenta que en la sentencia impugnada nada se dice respecto de la nulidad de la notificación de la resolución impugnada; que el fallo no ha sido motivado en los términos del Art. 288 del Código Tributario; que no se ha hecho mérito de la jurisprudencia aludida; y, que no se ha probado que la empresa haya realizado consumo de los bienes adquiridos ni se ha indicado cuáles son, violándose el inciso segundo del Art. 274 del Código Tributario. La administración en el mencionado escrito de contestación de 28 de enero del 2002, manifiesta que en la sentencia se ha efectuado el análisis de los Arts. 16 de la Ley del Impuesto a las Transacciones Mercantiles y 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, que al dictarse el fallo no se ha incurrido en las causales señaladas por la empresa. TERCERO: Mediante autos ejecutoriados de 22 de junio del 2001 y del 8 de enero del 2002 expedidos por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y por esta Sala, se aceptó la legitimidad del recurso interpuesto, pues, en conformidad con los artículos 133 y 259 de la Ley de Compañías, codificación publicada en el Registro Oficial 312 de 5 de noviembre de 1999, el administrador de una compañía debe continuar en el ejercicio de sus funciones hasta ser reemplazado. Así lo ha considerado esta Sala en el recurso 1412003, sentencia publicada en el Registro Oficial 427 de 23 de septiembre del 2004. En consecuencia, se debe resolver sobre lo principal. CUARTO: El hecho de que el personero de la empresa haya propuesto tempestivamente la demanda de impugnación en contra de la resolución contenida en el oficio de 29 de junio de 1992, fs.

9 de los autos, demuestra que tuvo conocimiento del mismo. En esa razón no procede analizar si su notificación fue o no realizada en forma. QUINTO: Las disposiciones contenidas en el Art. 16 de la Ley del Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios, aplicable al año 1989 y 65 de la Ley de Régimen Tributario aplicable al año 1990 establecen con claridad que no opera el crédito tributario cuando existe autoconsumo por parte del contribuyente. En mérito de las consideraciones expuestas, no habiéndose infringido las disposiciones señaladas por la empresa, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso interpuesto. Sin costas. Notifíquese, publíquese y devuélvase. Fdo.) Dres. José Vicente Troya Jaramillo, Jorge Eduardo Jaramillo Vega y Hugo Larrea Romero, Ministros Jueces. Certifico. f.) Secretaria Relatora.”⁴

Las Excepciones

De acuerdo al Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas, la excepción se la concibe de la siguiente manera:

“EXCEPCION. En sentido general, exclusión de regla o generalidad. Caso o cosa aparte, especial. En Derecho Procesal, título o motivo que como medio de defensa, contradicción o repulsa, alega el demandado para excluir, dilatar o enervar la acción o demanda del actor; por ejemplo, el haber sido juzgado el caso, el estar pagada la deuda, el haber prescrito la acción, el no ser él la persona contra la cual pretende demandarse, etc.”⁵

Por su parte, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española le ha dado la siguiente definición al vocablo excepción: “Acción y efecto de exceptuar;

⁴ www.cortenacional.gob.ec

⁵ Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas de Torres, Editorial Heliasta, 2008

2. Cosa que se aparta de la regla o condición general de las demás de su especie; (...) 4. Der. Título o motivo jurídico que el demandado alega para hacer ineficaz la acción del demandante; como el pago de la deuda, la prescripción del dominio, etc.”⁶

Se suele considerar que el origen de las excepciones se encuentra de manera general en el procedimiento formulario propio del derecho romano, en el cual la institución jurídica denominada *exceptio* se encontraba en medio de la *intentio* y la *condenatio*, siendo una institución de contenido garantista que tenía como finalidad el conseguir una *condenatio* justa y de esa manera evitar cualquier posible vulneración a los derechos del demandado.

De esta antigua institución jurídica derivan algunas de las garantías y principios que actualmente conocemos, entre las cuales podemos citar a las Garantías del Debido Proceso, la incompetencia, las prescripciones *pro reo*, la *indubio pro reo*, la igualdad de las partes ante la ley y la prescripción.

Respecto de las excepciones se han dado comentarios de grandes juristas, entre ellos Eduardo Couture, quien referente al tema se pronuncia señalando que:

“En su más amplio significado, la excepción es el poder jurídico de que se halla investido el demandado, que le habilita para oponerse a la acción promovida contra él. En este primer sentido, la excepción es, en cierto modo, la acción del demandado. Era este el alcance del texto clásico *reus in exceptione*”. (...) Una segunda acepción del vocablo alude a su carácter material o sustancial. Se habla así, por ejemplo, de excepción de pago, de compensación, de nulidad. Debe destacarse también en este sentido, que

⁶ Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima Primera Edición, Tomo 1, Madrid, España, 2002, Pág. 930.

tales excepciones solo aluden a la pretensión del demandado y no a la efectividad de su derecho. Mediante ellas, el demandado pretende que se le libere de la pretensión del actor, en razón de que el pago, la compensación, la nulidad hacen inexistencia la obligación. (...)

(...) En un tercer sentido, excepción es la denominación dada a ciertos tipos específicos de defensas procesales, no sustanciales, dilatorias, perentorias o mixtas, mediante las cuales el demandado puede reclamar del juez su absolución de la demanda o la liberación de la carga procesal de contestarla..”.⁷

El tratadista Devis Echandía también aborda el tema realizando una diferenciación entre los conceptos del derecho de defensa, de contradicción, y la excepción. Al respecto señala:

“Distinción entre defensa y excepción: Consideramos muy conveniente separar en forma precisa los conceptos de derecho de contradicción, defensa y excepción. El derecho a proponer defensas contra la demanda es la manera de ejercitar ese derecho de contradicción, y por ello este puede identificarse con el derecho de defensa en sentido general, pero sin que esto signifique que para su existencia se requiera que el demandado ejercite en realidad sus defensas, porque puede permanecer inactivo y no comparecer siquiera al juicio, sin que este derecho deje de reconocérsele, o resulte vulnerado. (...)

(...) El demandado puede fundar su oposición a la demanda en dos clases de razones: la simple negación del derecho del demandante y

⁷ Eduardo J. Couture, Fundamentos de Derecho Procesal, Tercera edición, Buenos Aires Argentina, Editorial Depalma, 1958, págs. 89 y 90.

de los hechos de donde pretende deducirlo o la afirmación de hechos distintos o de modalidades de los mismos hechos que tienden a destruir, modificar o paralizar sus efectos.

Cuando aduce la primera razón, se limita a oponer una defensa en sentido estricto; cuando alega la segunda, propone una excepción. Por consiguiente, la excepción no es un contra derecho material, ni un contra derecho de acción; ella ataca la pretensión incoada en la demanda, pero es una razón de la oposición que a esta fórmula el demandado. La oposición es una antipretensión. (...)

(...) En sentido propio, la excepción es una especial manera de ejercitar el derecho de contradicción o de defensa en general que le corresponde a todo demandado, y que consiste en oponerse a la demanda para atacar las razones de la pretensión del demandante, mediante razones propias de hechos, que persigan destruirla o modificarla o aplazar sus efectos”.⁸

Respecto a la naturaleza de la excepción, el jurista Jorge Machicado indica que: *“La mayoría señalan que cuando buscamos la esencia de la excepción debemos recurrir a la naturaleza de la acción. ... Inicialmente la excepción era un derecho independiente (derecho romano) posteriormente se lo considera un derecho concreto (el derecho corresponde al demandado) luego se lo considera un derecho abstracto (derecho de todos los ciudadanos) y finalmente se lo considera un poder jurídico (potestad de todos ciudadano para acudir al órgano jurisdiccional, en este caso de la excepción, para contra demandar).”⁹*

⁸ Hemando Devis Echandía, *Nociones Generales de Derecho Procesal Civil*, Madrid, Editorial Aguilar, 1966. pág. 230.

⁹ <http://jorgemachicado.blogspot.com/2010/03/excpro.html#sthash.5QqhhNMf.dpuf>

De conformidad con lo establecido en el artículo 99 del Código de Procedimiento Civil, que en virtud del artículo 223 del Código Tributario tiene aplicación supletoria, las excepciones pueden ser dilatorias o perentorias.

“Art. 99.- *Las excepciones son dilatorias o perentorias. Son dilatorias las que tienden a suspender o retardar el curso del litigio; y perentorias, las que extinguen en todo o en parte la acción a que se refiere la demanda.”*

El Código de Procedimiento Civil en su artículo 100 nos expone algunas de las excepciones dilatorias más comunes.

“Art. 100.- *Las dilatorias más comunes son, o relativas al juez, como la de incompetencia; o al actor, como la falta de personería, por la incapacidad legal o falta de poder; o al demandado, como la de excusión u orden; o al modo de pedir, como la de contradicción o incompatibilidad de acciones; o al asunto mismo de la demanda, como la que se opone contra una petición hecha antes de plazo legal o convencional; o a la causa o al modo de sustanciarla, como cuando se pide que se acumulen los autos para no dividir la continencia de la causa, o que a ésta se dé otra sustanciación.”*

A su vez, el mismo Código de Procedimiento Civil en su artículo 101 nos expone algunas de las excepciones perentorias más comunes.

“Art. 101.- *Las excepciones se deducirán en la contestación a la demanda. Las perentorias más comunes son: la que tiene por objeto sostener que se ha extinguido la obligación por uno de los modos expresados en el Código Civil, y la de cosa juzgada.”*

Excepciones al procedimiento coactivo en materia tributaria

El procedimiento coactivo surge de la potestad que tienen las instituciones del Estado y empresas del sector público para poder cobrar por ellos mismos sus acreencias, sin necesidad de recurrir ante un juez u órgano judicial para que las ejecute. De esta manera se pretende obtener resultados positivos en la recaudación de haberes de una forma más expedita.

El procedimiento coactivo en el Ecuador, en lo que respecta al ámbito tributario, se rige por ciertas normas establecidas en el Código Tributario, el cual plantea las directrices propias del procedimiento y también regula las excepciones que pueden proponerse en contra de la coactiva.

En materia tributaria, a diferencia de lo que ocurre en el Código de Procedimiento Civil, se han indicado de forma taxativa cuales son las excepciones que se pueden plantear en contra del procedimiento de ejecución o procedimiento coactivo.

Las posibles excepciones al procedimiento de ejecución coactiva en materia tributaria están establecidas en el artículo 212 del Código Tributario.

“Art. 212 del Código Tributario.- Excepciones.- Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes:

- 1.- Incompetencia del funcionario ejecutor;*
- 2.- Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante;*
- 3.- Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal;*
- 4.- El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida;*

5.- *Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 de este Código;*

6.- *Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión;*

7.- *Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes;*

8.- *Haberse presentado para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan;*

9.- *Duplicación de títulos respecto de una misma obligación tributaria y de una misma persona; y,*

10.- *Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento.”*

De las excepciones que están establecidas en el artículo 212 del Código Tributario existen 3 que son consideradas como excepciones de fondo. Estas son la tercera, cuarta y quinta del mencionado artículo. Todas las demás son consideradas excepciones de forma o referentes a la forma.

Excepciones de fondo al procedimiento coactivo tributario

El procedimiento coactivo debería seguirse contra créditos determinados, líquidos y de plazo vencido, por lo tanto, en teoría no debería discutirse en esta instancia acerca de la validez o la existencia de la obligación tributaria, ya que para esto se tiene, de conformidad con la legislación vigente, 20 días hábiles para presentar un reclamo administrativo o ejercer una acción de impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, en contra de la Administración Tributaria por la deuda que se pretende cobrar. Sin embargo, sabemos que

existen tres casos en los cuales se puede plantear excepciones consideradas de fondo por la Corte Nacional de Justicia, las cuales procederemos a analizar.

Siendo los impuestos una importante fuente de ingresos para el Estado ecuatoriano, resulta interesante el análisis de medidas que eviten la defraudación y elusión tributaria.

Las obras que realiza el Estado con los dineros que obtiene inciden en el desarrollo del sector productivo del país y de la economía nacional, al producirse el efecto multiplicador y acelerador del gasto público.

La defraudación tributaria merma considerablemente los ingresos del Estado e imposibilitan la inversión en más obras, lo cual genera un obstáculo también para el desarrollo empresarial.

Actualmente se permite a cualquier coactivado, sea persona natural o jurídica, presentar tres excepciones de fondo a la coactiva que serán conocidas por los jueces tributarios que conforman el Tribunal Distrital de lo Fiscal. Este órgano judicial es un tribunal de última y única instancia, lo cual significa que lo que resuelva será sentencia ejecutoriada. Si fuese favorable a la Administración Tributaria se podría proceder a ejercer la facultad recaudatoria inmediatamente, incluso por la vía coactiva. Sin embargo, al existir tres excepciones de fondo de acuerdo a la Resolución emitida por la Corte Nacional de Justicia el 30 de junio de 2009 y publicada en el Registro Oficial 650 del 6 de agosto de 2009, sería posible por esas 3 causales interponer recurso de casación, considerando que todo juicio de conocimiento es susceptible de aquel recurso.

El análisis al respecto nos lleva a reflexionar sobre si es beneficioso para el Estado el tener causales de fondo, que por esa característica, es decir, ser de conocimiento, permitan la interposición de recursos de casación.

En teoría, al llegar un crédito tributario a ser aparejado al auto de pago, se entiende que se habría confirmado que la deuda es líquida, determinada y de plazo vencido y que se le han dado al deudor tributario todas las vías necesarias para defender sus derechos en caso de que la deuda que se persiga por parte de la Administración Tributaria fuese ilegal o ilegítima, a pesar de que ésta goza de presunción de legitimidad.

Existen diferencias entre plantear una excepción de fondo en contra de un procedimiento coactivo en base a un documento contentivo de orden de cobro emitido por el sujeto activo, y otro emitido por el sujeto pasivo, lo cual veremos más adelante.

Si el documento que se apareja al auto de pago es una declaración impaga realizada por el sujeto pasivo, resulta intrigante el analizar si debería permitirse al contribuyente que presente la excepción de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o el hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida.

Si bien existe actualmente, en virtud de lo dispuesto en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, la obligación de rendir un afianzamiento del 100% de la obligación si es que se desea oponer excepciones a la coactiva, sea tributaria o civil, el depurar la posibilidad de excepciones que se pudiesen plantear se perfila como una alternativa menos conculcadora del derecho constitucional al acceso gratuito a la justicia y del derecho a la defensa.

La medida del afianzamiento del 100% se impuso para evitar que las excepciones propuestas por los contribuyentes sean para dilatar el cobro legítimo al que tiene derecho el Estado.

Si bien es cierto que el Estado tiene derecho a cobrar los impuestos que la Ley establezca y el contribuyente tiene el deber constitucional de pagarlos, no es menos cierto que el adoptar medidas como la del mencionado afianzamiento puede generar un sentimiento de repudio bastante justificado al considerar que se viola el derecho de las personas a la defensa y el derecho al acceso gratuito a la justicia, tal como lo establece el artículo 75 y 76 de la Constitución.

“Art. 75 de la Constitución de la República del Ecuador.- *Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión.”*

“Art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador.- *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...)*

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.”

El afianzamiento para poder acceder a un juicio tributario podría dar casos en los cuales se pretendiese cobrar por parte de una Administración Tributaria valores que exceden las capacidades económicas del contribuyente debido a un error, y no estaría el sujeto pasivo en la posibilidad de impugnar y esperar que se envíe el caso a un juez imparcial dentro de la Función Judicial, debido a

que carece del dinero suficiente para garantizar la totalidad de una obligación que alude que no debería cobrarse.

Definitivamente esto nos plantea una fuerte duda con respecto a si se está vulnerando o no el derecho al acceso gratuito a la justicia, ya que para acceder a presentar un juicio de excepciones al Tribunal Distrital de lo Fiscal, que es el órgano competente dentro de la Función Judicial, se debe garantizar de antemano la obligación que se quiere desvirtuar.

Debemos tener en cuenta que el Servicio de Rentas Internas no es juez y peor aún juez competente dentro de materia tributaria. La jurisdicción solo le corresponde a los jueces y tribunales que han sido establecidos por la Ley, tal como lo señala el artículo 1 del Código de Procedimiento Civil, y en virtud de su competencia. Por lo tanto, no podríamos decir que el tener la posibilidad de plantear un reclamo ante la Administración Tributaria es acceder a la justicia o al análisis de una entidad imparcial, que es garantía del derecho que tienen las personas a la defensa. Esto va de la mano con lo dispuesto en el artículo 213 del Código Tributario, el cual coarta el derecho a plantear excepciones por las causales tercera y cuarta (consideradas de fondo) si ya se discutió en la vía administrativa.

Dejando a un lado el tema del afianzamiento del 100% basado en el argumento de prevenir la dilatación de la gestión de cobro de créditos tributarios, los cuales sabemos que son de fundamental importancia para el Estado ecuatoriano, nos queda entrar a analizar si la existencia de las excepciones de fondo a la coactiva es justificable en materia tributaria y cuáles deberían ser las excepciones de fondo permitidas.

Con respecto a si son necesarias o no, debemos primero recordar que el procedimiento de ejecución es precisamente para cobrar obligaciones líquidas, determinadas y de plazo vencido. Para poder iniciarse el procedimiento

coactivo se debe aparejar la coactiva con un documento contentivo de orden de cobro, el cual debe encontrarse en firme o ejecutoriado, es decir, que ya se ha agotado los recursos ordinarios para discutir acerca de la validez de la obligación y por ende se la presume válida. En caso de no haber planteado recurso alguno se puede considerar que el contribuyente ha aceptado tácitamente la obligación al no haber interpuesto reclamo o recurso alguno para desvirtuarla.

Cabe entonces la pregunta: ¿Qué más se podría discutir ante un juez respecto de una obligación en firme, sea goza de esa calidad porque así lo determinó el Tribunal competente o porque ni siquiera se presentó reclamo o demanda para impugnarla?

Para responder esta pregunta que dejamos planteada, debemos analizar con más detenimiento el artículo 212 del Código Tributario. Para comenzar, observamos que la mayoría de las excepciones mencionadas se refieren a cuestiones formales que no afectan la validez del documento contentivo de orden de cobro o de la deuda en sí sino la validez del procedimiento de ejecución o procedimiento coactivo. La excepción a la regla son las excepciones 3, 4 y 5.

La calidad de excepciones formales se observa en la excepción 1 porque solo habría que poner al funcionario competente; en la excepción 2 porque si la deuda es contra un contribuyente y se le inicia un procedimiento coactivo a otro esto no implica que deje de existir la deuda para el primero; la excepción 6, 7 y 8 porque genera nulidad del auto de pago por haberse emitido estando suspendida la ejecutividad del título o documento que se apareja; la excepción 9 porque se encuentra duplicado el título y la excepción 10 que afecta al auto de pago pero no a la obligación que se pretende cobrar. Se observa claramente entonces que ninguna de las excepciones mencionadas afecta la validez de la

obligación sino únicamente la forma equivocada como se procedió a instaurar el procedimiento de ejecución para el cobro de aquella deuda válida y legítima.

Excepciones tercera y cuarta

Con respecto a las excepciones de fondo 3, 4 y 5 podemos decir, que la inexistencia de la obligación es un tema que debería haberse discutido antes de iniciarse un procedimiento de ejecución, por ende se podría considerar una dilatación innecesaria el volver a permitir que se analice el tema. Esto, es recogido por el artículo 213 del mismo Código, el cual establece la no admisión de las excepciones establecidas en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 212 del Código Tributario cuando los hechos que las fundamenten hubieren sido discutido y resueltos en la etapa administrativa, o en la contenciosa, en su caso.

“Art. 213 del Código Tributario.- No admisión de las excepciones.- No podrán oponerse las excepciones segunda, tercera y cuarta del artículo anterior cuando los hechos que las fundamenten hubieren sido discutidos y resueltos en la etapa administrativa, o en la contenciosa, en su caso.”

Sin embargo, como vimos anteriormente, el artículo 75 de la Constitución de la República nos permite llevar todo tema discutido en vía administrativa a la vía judicial para que sea conocido por un juez competente y de esa manera poder tener acceso a una “tutela judicial efectiva, imparcial y expedita”. Por lo tanto, debemos tener en cuenta que si esos hechos no fueron discutido en vía judicial sino únicamente en vía administrativa (podría darse el caso de que no se notificó la resolución del reclamo planteado), se debería poder interponer las mencionadas excepciones por no haber sido conocidos por un juez competente.

El artículo 213 del Código Tributario establece una limitación respecto al derecho de plantear dos de las tres excepciones de fondo del artículo 212 del Código Tributario. Queda por lo tanto establecida una imposibilidad para la interposición de las excepciones de fondo 3 y 4. Sin embargo, es de analizar si al interponer estas dos excepciones de fondo se podría estar revisando un crédito que ya previamente se da por válido, sea porque así lo dictaminó el Tribunal o la autoridad competente o porque el mismo contribuyente no impugnó o reclamó dicho crédito, entendiéndose por lo tanto que lo acepta tácitamente.

Como se expuso anteriormente y debido al panorama planteado, es conveniente realizar una reforma que incluya causales que no impliquen una nueva revisión de la validez de la obligación que se apareja al procedimiento coactivo pero que tampoco generen violaciones a derechos fundamentales de los ciudadanos.

Considero que en el caso de falta de notificación de la resolución del reclamo no debería aplicarse lo establecido en el artículo 213 ibidem, ya que solamente si fue notificado, la no presentación de demanda puede ser imputable al mismo sujeto pasivo y en ese caso no debería permitírsele beneficiarse de su propio dolo o negligencia.

Excepciones a coactivas por declaraciones impagas

En el caso procedimientos coactivos que se inicien en base a créditos tributarios fundados en declaraciones impagas del sujeto pasivo que no fueron sustituidas dentro del año que otorga el artículo 101 de la LORTI, soy del criterio de que dicha obligación es perfectamente imputable al mismo sujeto pasivo, el cual debe asumir su responsabilidad de pagar la obligación, aunque a pesar de poder sonar ilógico tendría también el derecho de interponer excepciones de fondo contra ese procedimiento coactivo.

“Art. 101.- Responsabilidad por la declaración.- La declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga.

Se admitirán correcciones a las declaraciones tributarias luego de presentadas, sólo en el caso de que tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención y que se realicen antes de que se hubiese iniciado la determinación correspondiente.

Cuando tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención, sobre el mayor valor se causarán intereses a la tasa de mora que rija para efectos tributarios. Cuando la declaración cause impuestos y contenga errores que hayan ocasionado el pago de un tributo mayor que el legalmente debido, el sujeto pasivo presentará el correspondiente reclamo de pago indebido, con sujeción a las normas de esta Ley y el Código Tributario.

En el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o implique diferencias a favor del contribuyente, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración éste podrá enmendar los errores, presentando una declaración sustitutiva, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. Cuando la enmienda se origine en procesos de control de la propia administración tributaria y si así ésta lo requiere, la declaración sustitutiva se podrá efectuar hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración y solamente sobre los rubros requeridos por la Administración Tributaria.

Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, así como los planes y programas de control que efectúe la Administración Tributaria son de carácter reservado y serán utilizadas para los fines propios de la administración tributaria.”

El permitir que los contribuyentes puedan interponer excepciones ante procedimientos de ejecución que tienen como base declaraciones impagas realizadas por el mismo coactivado solo se explica viendo a la normativa tributaria como un conjunto de normas garantistas. Solo de esta manera, se puede entender que se permita al sujeto pasivo, a pesar de haber realizado él mismo su declaración y autoliquidarse un valor que no pagó y de haber tenido un año para sustituirlo en caso de error, el interponer excepciones de fondo como la de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo. Es decir, se garantiza el derecho del coactivado de poder corregir hasta en las últimas circunstancias un posible error en su declaración que vaya en desmedro de sus intereses como contribuyente.

Si bien es cierto que el permitirle plantear excepciones de fondo podría ser incongruente con lo establecido en el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno que señala claramente que el sujeto pasivo es responsable por la información que plasma en sus declaraciones, y que se podría dilatar la gestión de cobro al revisar la existencia o validez de una obligación que debió ser establecida sin errores por parte del coactivado, quien tuvo inclusive un año más para corregirla, no obstante no es menos cierto que podría no ser muy justo el sancionar con el pago de montos superiores a los que legalmente debe por el hecho de cometer una equivocación (o quizás negligencia), pero que generaría el riesgo de pagar un monto que no le corresponde realmente (monto que podría ser muy alto, dependiendo del error).

Lo que sí sería importante es que el sujeto pasivo que no tuvo la suficiente prudencia en su declaración sea condenado en costas o que al menos reconozca los costos legales incurridos por la Administración Tributaria debido al error o negligencia del contribuyente al llenar su declaración.

Excepción quinta

Con respecto a la quinta excepción establecida en el artículo 212 del Código Tributario, considero que se debe hacer una salvedad, ya que la extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 del mencionado cuerpo legal, debe ser necesariamente un tema de conocimiento, además es el único mecanismo eficaz para enfrentar un posible abuso o error por parte del ejecutor, al no querer archivar un procedimiento coactivo basado en una obligación ya extinta.

Evidentemente, si al momento de citar el auto de pago ya se encuentra extinta la obligación, el crédito que se apareja a la coactiva no es un crédito válido sino extinto. Esta afectación a la obligación en firme puede darse en el lapso que va desde que la obligación se encuentra en firme hasta la fecha anterior a la emisión del Auto de Pago. Efectivamente, al analizar esto nos damos cuenta que podría darse el caso de que se haya pagado la obligación y que a pesar de eso se le inicie al contribuyente por error un procedimiento coactivo. Para precautelar y solucionar este tipo de problemas es necesario que exista la posibilidad de analizar si la obligación se ha extinguido y eso es un tema de fondo sin lugar a dudas. Por lo tanto, es de suma importancia que la excepción quinta, que es de fondo, sea posible plantearla por parte del sujeto pasivo que se crea afectado.

Con respecto a si dentro de las excepciones al procedimiento de ejecución deberían existir excepciones de fondo, vemos que hay puntos a favor y en contra, ya que a pesar de que se podría volver más ágil el procedimiento de

ejecución y el juicio de excepciones al tener posiblemente una decisión judicial en firme en menos tiempo, nos arriesgamos a dejar en la indefensión al coactivado y a vulnerar sus derechos a cuenta de una mayor celeridad procesal y de ejecución.

El eliminar las excepciones de fondo para disminuir el riesgo de dilatar innecesariamente la gestión de recaudación, no resulta fácil, ya que el eliminar todas las excepciones de fondo se complica al toparnos con excepciones como la contenida en el numeral 5 del art. 212 ibidem, la cual hace mención a casos en los cuales se siga un procedimiento de ejecución a pesar de haberse extinto la obligación. Este hecho necesariamente debe constar como excepción válida porque no se refiere a que la obligación nunca haya existido sino de que entre su exigibilidad y la citación del auto de pago se configuró uno de los modos de extinguir las obligaciones, lo cual puede suceder. También podría suceder además que a pesar de alegarse directamente ante el ejecutor la extinción de la obligación, éste no proceda al archivo del expediente por diversos motivos.

Excepción décima y su similitud con la Acción Directa

Considero importante hacer un análisis acerca de la décima excepción del artículo 212 del Código Tributario y el numeral tercero del artículo 21 del mismo Código, ya que la excepción décima es considerada por la Corte Nacional de Justicia como una asunto de forma y la Acción Directa en cambio es considerada como un tema de fondo y por lo tanto la sentencia que se dicte en dicho proceso será susceptible de recurso de casación.

Para mayor claridad de lo expuesto, transcribo ambos artículos.

“Art. 212.- Excepciones.- Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes:

10. Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento.”

“Art. 221.- Acciones directas.- Igualmente, el Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones directas que ante él se presenten:

3a. De las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, según la ley cuya violación se denuncie. No habrá lugar a esta acción, después de pagado el tributo exigido o de efectuada la consignación total por el postor declarado preferente en el remate o subasta, o de satisfecho el precio en el caso de venta directa, sin perjuicio de las acciones civiles que correspondan al tercero perjudicado ante la justicia ordinaria”

En el primer caso se refiere a una nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución y en el segundo a la nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad.

Sin entrar a hacer una mayor análisis de la totalidad del contenido de ambos numerales en cuestión, podemos concluir que tanto en el primero como en el segundo caso se busca la nulidad del auto de pago, que es el documento que con el cual se inicia el procedimiento coactivo.

El artículo 165 del Código Tributario nos indica cuáles son las solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución o procedimiento coactivo.

Art. 165.- Solemnidades sustanciales.- *Son solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución:*

- 1. Legal intervención del funcionario ejecutor;*
- 2. Legitimidad de personería del coactivado;*
- 3. Existencia de obligación de plazo vencido, cuando se hayan concedido facilidades para el pago;*
- 4. Aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas; y,*
- 5. Citación legal del auto de pago al coactivado.*

El artículo 221 del Código tributario vemos que se refiere a créditos tributarios, es decir un asunto de fondo. Aparentemente son iguales pero en el caso del 221 se trata del análisis del crédito tributario, en específico, de su nulidad. En el caso del artículo 212 ibidem se trata de la nulidad del auto de pago por aparejar a la coactiva un título de crédito que no es válido. Como bien sabemos, la nulidad del auto de pago o del título de crédito no significa nulidad o extinción de la obligación o crédito tributario del cual es acreedor la Administración Tributaria. Podría ser nulo el auto de pago por omisión de sus solemnidades y su nulidad no afecta la validez del documento contentivo de orden de cobro. Tampoco la nulidad del título de crédito afecta a la obligación tributaria que subyace del documento que sirvió como antecedente del título de crédito.

Se tiende a considerar como excepciones de orden formal a todas las causales establecidas en el artículo 212 del Código Tributario exceptuando a la tercera, cuarta y quinta según lo establecido en la Resolución del 30 de junio de 2009 emitida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia y publicada en el Registro Oficial No. 650 del 6 de agosto de 2009. De conformidad con dicha Resolución se consideran excepciones de fondo o de conocimiento, las atinentes a la obligación tributaria y vemos que en el caso de la décima causal de excepción

no se entra efectivamente a tratar el tema de fondo, que es la obligación. Por lo tanto es evidente que no se puede interponer recurso de casación a menos que se trate de un proceso de conocimiento en los términos de la disposición contenida en el inciso 2do. del Art. 2 de la Ley de Casación.

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

Es de recordar por último que las Acciones Directas solo requieren una caución del 10% para suspender la ejecución coactiva, mientras que las excepciones, sean de forma o fondo, requieren un afianzamiento del 100% más un 10% correspondiente a los intereses que se generen durante el litigio.

Proyectos de reforma

Con respecto al proyecto de Código General del Proceso en Materias no Penales, podemos ver que en su artículo 306, referente a los juicios de excepciones a la coactiva, que se declara inadmisibile el recurso de casación. Esto ratifica la postura de impedir que se admita en casación cualquier tipo de

excepciones a estos procedimientos especiales, y además realza la importancia de analizar los efectos de eliminar excepciones de fondo contra la coactiva, eliminando de esa manera la posibilidad de casar las sentencias que resuelvan conflictos dentro de un juicio de excepciones.

*“**Artículo 306.-** Efectos de la manifestación de controvertir la resolución. Si el demandado manifestare su intención de controvertir la resolución la jueza o el juez citará a audiencia que se tramitará conforme a las reglas de la audiencia de juicio oral con excepción de la prueba testimonial, que no podrá ser presentada.*

Culminada la audiencia la jueza o juez deberá pronunciar sentencia la misma que podrá ser apelada de conformidad con las reglas de la apelación previstas en este Código. No es admisible recurso de casación.”

Con respecto a este artículo debemos tener en cuenta que los Tribunales Distritales de lo Fiscal son de única y última instancia, por lo cual no cabría apelación de las sentencias que dicten.

Actualmente hay una aparente tendencia de tratar de recaudar de forma ágil la mayor cantidad de impuestos adeudados y eso implica también que se eliminen las dilataciones en el ámbito legal. Es en este sentido que se han establecido afianzamientos e inclusive se han propuesto proyectos como al que hago mención, en el cual se inadmite la opción de plantear recurso de casación, convirtiendo a la sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal en definitiva, quedando solamente abierta quizás la posibilidad de plantear recurso extraordinario de protección.

Hipótesis, variables e indicadores

Hipótesis	Variable	Indicadores
<p>Eliminar la posibilidad que tienen las empresas de plantear excepciones de fondo contra procedimientos de ejecución puede generar menos dilaciones en el cobro de acreencias, sin violentar derechos constitucionales.</p>	<p>Variable única: Imposibilidad jurídica de interponer excepciones de fondo contra procedimientos coactivos en materia tributaria no afecta los derechos del contribuyente y puede generar menos dilación en el cobro de acreencias.</p>	<p>Los indicadores cualitativos que nos permiten verificar la variable única planteada son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El artículo 212 Código Tributario que establece las excepciones que se pueden oponer al procedimiento de ejecución, entre las cuales constan tres excepciones de fondo. • El Art. 213 del Código Tributario rechaza la posibilidad de interponer las excepciones de fondo contenidas en los numerales 3 y 4 del artículo 212 del mismo cuerpo normativo. Creando de esta manera una limitante al momento de pretender interponer excepciones a la coactiva. • El Art. 75 de la Constitución, que nos establece que toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e

		<p>intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad y que en ningún caso quedará en indefensión. Esto nos servirá para verificar si efectivamente existe una violación de estos derechos cuando se imposibilita la interposición de excepciones, sean estas de fondo o de forma.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El artículo 76 numeral 7 literal a de la Constitución que establece que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluye como garantía básica el derecho de las personas a la defensa, del cual nadie podrá ser privado en ninguna etapa o grado del procedimiento. Esto nos servirá para verificar si efectivamente existe una violación al derecho a la defensa cuando se imposibilita la interposición de excepciones, sean estas de fondo o de forma. • El artículo 76 numeral 7
--	--	--

		<p>literal k de la Constitución que establece el derecho a ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente, lo cual genera una aparente contraposición con la disposición del artículo 213 del Código Tributario que prohíbe la interposición de dos excepciones de fondo cuando éstas hayan sido discutidas con anterioridad.</p> <ul style="list-style-type: none">• En el Art. 173 de la Constitución vemos que el auto de pago por ser un acto administrativo puede ser impugnado ante los órganos de la Función Judicial, sin embargo de este acto administrativo solo está permitido interponer excepciones, de las cuales 2 que son consideradas de fondo sería imposible plantearlas si previamente ha sido discutido el hecho, así sea solo en vía administrativa.
--	--	--

CAPÍTULO III

METODOLOGÍA

Modalidad de la investigación

- Cualitativa no interactiva de análisis de conceptos, en vista de que en este trabajo investigativo analiza las obras elaboradas por diversos doctrinarios del Derecho, las cuales versan sobre el Derecho Tributario y en específico sobre las excepciones al procedimiento coactivo tributario y el análisis comprensivo de la normativa ecuatoriana en materia tributaria.
- Cualitativa no interactiva de análisis histórico, porque la investigación estudia la trayectoria de esta institución del Derecho –las excepciones-, con el objeto de que realizándose una sucesión cronológica, se conozca la evolución y desarrollo de las excepciones en el proceso coactivo, revisando las reformas que se han suscitado y que afectan a ésta institución jurídica.
- Cualitativa interactiva de estudio de caso, ya que se ha recopilado información de una muestra de varios juicios tributarios planteados ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal de Guayaquil, con la finalidad de poder analizar el número de causas planteadas por concepto de excepciones a la coactiva tributaria y entrevistar a varios funcionarios de dicha dependencia estatal sobre la incidencia e importancia de dichos procesos. La información recopilada se complementa con el análisis de varias jurisprudencias recopiladas para esta investigación.

Nivel o tipo de investigación

El presente trabajo de investigación se ubica en el nivel jurídico-propositivo, puesto que persigue el esclarecimiento de la problemática de la interposición de excepciones de fondo en contra de procedimientos coactivos, justificada en el interés de fortalecer el sistema jurídico, constitucional y procesal tributario.

Las técnicas o métodos que se utilizarán son el inductivo, deductivo, análisis-síntesis y el descriptivo, en especial de lo establecido en la legislación analizada y las resoluciones de las Cortes y Tribunales especializados en materia tributaria.

Unidades de observación

Las unidades de observación en esta tesis son:

- Las normas jurídicas que regulan la institución de las EXCEPCIONES y el procedimiento coactivo en materia tributaria, entre las cuales se pueden señalar un total de cuatro libros que son: el Código Tributario, la Constitución de la República del Ecuador, el Código de Procedimiento Civil y la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Varios fallos y jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia referente a los juicios de excepciones contra procedimientos coactivos en materia tributaria. Una sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal respecto a un juicio de excepciones en materia tributaria y una Resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia que establece cuáles de las causales del artículo 212 del Código Tributario serán consideradas de fondo y cuáles de forma.

- Muestra equivalente al 25% del total de los juicios interpuestos ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal de Guayaquil durante el año 2013, los cuales son clasificados por el tipo de acción planteada, destacando el porcentaje de juicios interpuestos por excepciones a la coactiva tributaria.

Instrumentos de recolección de datos

La guía de registro para documentos es la siguiente:

- Ficha de registro de normas jurídicas
- Fichas de casos judiciales
- Fichas de citas textuales
- Fichas bibliográficas

Procedimiento de la investigación

El procedimiento de investigación se lo ha estructurado de la siguiente manera:

Información/Muestra	La información será proporcionada por las fuentes bibliográficas, las resoluciones de la Corte Nacional de Justicia, las normas jurídicas, y las consultas realizadas.
Acceso a la información	Publicaciones de obras, Registros Oficiales, Códigos y leyes.
Recolección de Datos	El investigador y el asesor recopilarán la información relevante en virtud del planteamiento del problema y el desarrollo del marco teórico.

<p style="text-align: center;">Sistematización</p>	<p>El investigador organizará la información obtenida de forma simultánea con la finalidad de establecer la existencia del problema y elaborar las respuestas a la pregunta de investigación planteada.</p>
<p style="text-align: center;">Análisis e interpretación</p>	<p>Al finalizar el análisis de toda la documentación y haber conseguido respuestas a la pregunta de investigación en base a su variable e indicadores, se realizarán conclusiones y recomendaciones.</p>

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE RESULTADOS

PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

Dentro del presente capítulo, vamos a mostrar los resultados de la investigación, que serán la base de todas las conclusiones que se tratarán en el siguiente capítulo:

Base de Datos

Con la finalidad de incorporar parámetros objetivos a nuestra investigación, he procedido a realizar una investigación de campo en el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en Guayaquil. De esta investigación se ha obtenido la base de datos que se ha incorporado en el siguiente numeral.

La recopilación de información se realizó en el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, debido a la delimitación espacial de la tesis, esto es, la ciudad de Guayaquil. Se realizó además una investigación en la base de datos de la Función Judicial, la cual es de acceso público desde su portal oficial: www.funcionjudicial-guayas.gob.ec para determinar el estado de los juicios que forman parte de la base de datos recopilada.

La base de datos que se recopiló con la investigación de campo era necesaria para establecer la incidencia de demandas por juicios de excepciones que se plantean ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, concede en Guayaquil. El establecer la incidencia de juicios de excepciones nos permitirá constatar si

éstos representan un grave obstáculo a la agilidad en el cobro de tributos que se pretenden cobrar por vía coactiva.

Análisis y discusión de resultados

Constatación del problema:

Dentro de la investigación de campo se procedió a realizar un muestreo del 25% de los casos anuales que se interponen ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2. Dicha muestra corresponde a la Primera de las cuatro Salas de dicho tribunal, para constatar los tipos de acciones interpuestas durante el año 2013 con la finalidad de medir la incidencia de interposición de excepciones en materia tributaria ante este órgano judicial. A continuación, se muestra tanto de forma resumida como detallada el resultado obtenido:

AÑO	TIPO DE ACCIÓN	CANTIDAD DE JUICIOS	PORCENTAJE
2013	IMPUGNACION	99	72.26 %
2013	EXCEPCIONES	17	12.41 %
2013	ACCIÓN DIRECTA	12	8.76 %
2013	OTROS	9	6.57 %
2013	TOTAL	137	100 %

	JUICIO	AUTORIDAD DEMANDADA	TIPO DE ACCIÓN
1	0001-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
2	0002-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
3	0003-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL LITORAL SUR DEL S.R.	IMPUGNACION
4	0004-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
5	0005-2013	DIRECTOR GENERAL DEL S.R.I.	IMPUGNACION
6	0006-2013	DIRECTOR DEL SENAE	PAGO INDEBIDO
7	0007-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENAE	IMPUGNACION
8	0008-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENAE	EXCEPCIONES
9	0009-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
10	0010-2013	RECAUDADOR ESPECIAL DEL S.R.I.	ACC.DIRECTA
11	0011-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENAE	IMPUGNACION

12	0012-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
13	0013-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
14	0014-2013	JUEZ DE COACTIVA DEL MUNICIPIO DE QUINSALOMA, ALCALDE Y PROCURADOR SINDICO DEL GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO DEL CANTON QUINSALOMA	EXCEPCIONES
15	0015-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
16	0016-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
17	0017-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA E	EXCEPCIONES
18	0018-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
19	0019-2013	RECAUDADOR DEL AREA DE COBRANZA COACTIVA DE LA DIRECCION REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR Y DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I.	EXCEPCIONES
20	0020-2013	DIRECTOR PROVINCIAL DE LOS RIOS DEL S.R.I.	IMPUGNACION
21	0021-2013	DIRECTOR GENERAL DEL S.R.I.	IMPUGNACION
22	0022-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA E	ACCION DIRECTA
23	0023-2013	DIRECTOR REGIONAL SUR DEL S.R.I.	IMPUGNACION
24	0024-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA E	IMPUGNACION
25	0025-2013	RECAUDADOR ESPECIAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR Y DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	EXCEPCIONES
26	0026-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
27	0027-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA E	IMPUGNACION
28	0028-2013	DIRECTOR PROVINCIAL DE LOS RIOS DEL S.R.I.	EXCEPCIONES
29	0029-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA E	EXCEPCIONES
30	0030-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA E	EXCEPCIONES
31	0031-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
32	0032-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
33	0033-2013	MARLY LEIDIANA MARTINEZ SOLORZANO	PENAL TRIBUTARIO
34	0034-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
35	0035-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
36	0036-2013	COACTIVA DE LA DIRECCION REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR Y DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I.	EXCEPCIONES
37	0037-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA E Y DIRECTOR GENERAL SUBROGANTE DEL SENA E	IMPUGNACION
38	0038-2013	DIRECTOR NACIONAL JURIDICO ADUANERO SENA E Y DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL SENA E	IMPUGNACION
39	0039-2013	DIRECTOR GENERAL DEL S.R.I. Y DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
40	0040-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA E	IMPUGNACION
41	0041-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
42	0042-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
43	0043-2013	SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR	IMPUGNACION

44	0044-2013	SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR	IMPUGNACION
45	0045-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
46	0046-2013	ALCALDE, PROCURADOR SINDICO Y PROSECRETARIA MUNICIPAL M.I. MUNICIPALIDAD DE GUIL.	ACCION DIRECTA
47	0047-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
48	0048-2013	RECAUDADOR ESPECIAL DEL AREA DE COBRANZA COACTIVA DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	EXCEPCIONES
49	0049-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA	IMPUGNACION
50	050-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
51	051-2013	JUEZ ESPECIAL DE COACTIVA DEL GOBIERNO AUTONOMO DESC. DEL CANTON ARENILLAS	RECURSO DE QUEJA
52	052-2013	JUEZ ESPECIAL DE COACTIVA DEL GOBIERNO AUTONOMO DESC. DEL CANTON ARENILLAS	RECURSO DE QUEJA
53	053-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DE EL ORO	IMPUGNACION
54	0054-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA	IMPUGNACION
55	0055-2013	DIRECTOR GENERAL DEL S.R.I.	ACCION DIRECTA
56	0056-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR	IMPUGNACION
57	0057-2013	JUEZ DE COACTIVAS DEL GOBIERNO AUTONOMO DE ATACAMES	EXCEPCIONES
58	0058-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
59	0059-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
60	0060-2013	DIRECTOR GENERAL DEL S.R.I. Y DIRECTOR REGIONAL	IMPUGNACION
61	0061-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DEL LITORAL SUR	IMPUGNACION
62	0062-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I, LITORAL SUR, DIRECTOR GENERAL DEL SENA; Y DIRECTOR NACIONAL JURIDICO ADUANERO DEL SENA	IMPUGNACION
63	0063-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
64	0064-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR	IMPUGNACION
65	0065-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA	IMPUGNACION
66	0066-2013	FUNCIONARIO RECAUDADOR DE LA DIRECCION REGIONAL DEL S.R.I. DE EL ORO Y DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DE EL ORO.	EXCEPCIONES
67	0067-2013	DIRECTOR DE DESPACHO DE LA S.E.N.A.E.	PAGO INDEBIDO
68	0068-2013	DIRECTOR PROVINCIAL DE LOS RIOS DEL S.R.I.	IMPUGNACION
69	0069-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR Y DIRECTOR GENERAL DEL S.R.I.	IMPUGNACION
70	0070-2013	ALCALDE DEL GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO DEL CANTON BUENA FE	ACCION DIRECTA
71	0071-2013	JEFE DE RENTAS DEL GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO DEL CANTON QUEVEDO	IMPUGNACION
72	0072-2013	DIRECTOR GENERAL DEL S.R.I. Y DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL S.R.I.	IMPUGNACION

73	0073-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
74	0074-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
75	0075-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
76	0076-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
77	0077-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA E	IMPUGNACION
78	0078-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA E	IMPUGNACION
79	0079-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
80	0080-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
81	0081-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
82	0082-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA E	IMPUGNACION
83	0083-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DE EL ORO	IMPUGNACION
84	0084-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
85	0085-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
86	0086-2013	RECAUDADOR ESPECIAL DE LA DIRECCION REGIONAL DEL S.R.I. DE MANABI	ACCION DIRECTA
87	0087-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
88	0088-2013	RECAUDADOR DE LA DIRECCION REGIONAL DEL AUSTRO DEL S.R.I.	EXCEPCIONES
89	0089-2013	DIRECTOR FINANCIERO DE LA MUNICIPALIDAD DE DAULE Y ALCALDE DEL CANTON DAULE	IMPUGNACION
90	0090-2013	RECAUDADOR ESPECIAL DE LA DIRECCION REGIONAL DEL S.R.I. DE MANABI	ACCION DIRECTA
91	0091-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. DE EL ORO	ACCION DIRECTA
92	0092-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA E	IMPUGNACION
93	0093-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
94	0094-2013	DIRECTOR FINANCIERO, ALCALDE DEL GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO DEL CANTON EL EMPALME Y PROCURADOR SINDICO MUNICIPAL	EXCEPCIONES
95	0095-2013	JEFE DE RENTAS DEL GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DE FRANCISCO DE ORELLANA	IMPUGNACION
96	0096-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
97	0097-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
98	0098-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA E	IMPUGNACION
99	0099-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
100	0100-2013	DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL S.R.I.	IMPUGNACION
101	0101-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA E	IMPUGNACION
102	0102-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA E	IMPUGNACION
103	0103-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION

104	0104-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
105	0105-2013	DIRECTOR GENERAL DEL S.R.I Y DIRECTOR REGIONAL DEL LITORAL DEL S.R.I.	IMPUGNACION
106	0106-2013	RECAUDADOR ESPECIAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	ACCION DIRECTA
107	0107-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
108	0180-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
109	0109-2013	RECAUDADOR ESPECIAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS	RECURSO DE QUEJA
110	0110-2013	DIRECCION REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
111	0111-2013	MUNICIPALIDAD DE GUAYAQUIL	EXCEPCIONES
112	0112-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA E	IMPUGNACION
113	0113-2013	TESORERO MUNICIPAL DEL GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DE FRANCISCO DE ORELLANA	IMPUGNACION
114	0114-2013	FUNCIONARIO EJECUTOR Y RECAUDADOR ESPECIAL DEL S.R.I.	ACCION DIRECTA
115	0115-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL LITORAL SUR DEL S.R.	IMPUGNACION
116	0116-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA E	IMPUGNACION
117	0117-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA E	IMPUGNACION
118	0118-2013	DIRECTOR FINANCIERO DEL GOBIERNO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DE RUMIÑAHUI	PAGO INDEBIDO
119	0119-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA E	IMPUGNACION
120	0120-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA E	IMPUGNACION
121	0121-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
122	0122-2013	F.A.E.	EXCEPCIONES
123	0123-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	IMPUGNACION
124	0124-2013	EXPORTADORA BANANERA NOBOA S.A.	TERCERIA EXCLUYENTE
125	0125-2013	EXPORTADORA BANANERA NOBOA S.A.	TERCERIA EXCLUYENTE
126	0126-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL SRI LITORAL SUR	IMPUGNACION
127	0127-2013	RECAUDADOR ESPECIAL DEL SRI LITORAL SUR	ACCION DIRECTA
128	0128-2013	DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENA E	IMPUGNACION
129	0129-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SRI	IMPUGNACION
130	0130-2013	DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR REGIONAL SUR DEL SRI	IMPUGNACION
131	0131-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL LITORAL SUR DEL S.R.	IMPUGNACION
132	0132-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SENA E	IMPUGNACION
133	0133-2013	DIRECTOR GENERAL DEL SRI	IMPUGNACION
134	0134-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I. LITORAL SUR	ACCION DIRECTA
135	0135-2013	DIRECTOR REGIONAL DEL S.R.I, LITORAL SUR	IMPUGNACION
136	0136-2013	JUEZ TERCERO DE COACTIVAS DE LA M.I. MUNICIPALIDAD	EXCEPCIONES
137	0137-2013	DIRECTOR GENERAL DEL S.R.I.	IMPUGNACION

De la investigación podemos constatar que el principal tipo de acción presentada ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 es la acción de impugnación y que la incidencia de presentación de excepciones es apenas de un 17%, demostrando de esta forma que la interposición de excepciones no puede considerarse en gran medida como una causante de dilataciones en las gestiones de cobro de valores que se persiguen vía coactiva.

Varios de los funcionarios de dicho Tribunal confirmaron que el número de juicio de excepciones no es mayormente considerado como relevante, a diferencia de las acciones de impugnación, las cuales representan la gran mayoría de los juicios que llegan diariamente a dicho Tribunal.

Vemos además que no existe una incidencia de juicios de excepciones de ni siquiera un 15% en relación al total de la muestra, lo cual nos permite afirmar que el número de juicios de excepciones planteados ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 no puede considerarse como una amenaza significativa a la diligencia o agilidad en el cobro de acreencias vía coactiva, ya que el porcentaje de estos es visiblemente bajo en relación al resto de causas judiciales.

El análisis de esta muestra nos permite también constatar un punto a favor de permitir la interposición de excepciones de fondo, que consiste en no haber una afectación relevante a las gestiones de recaudación, precisamente por ser mínima la interposición de excepciones a la coactiva, por lo cual la recaudación del Estado si se ve afectada sería de una forma muy reducida, dada la baja incidencia en la presentación de excepciones.

El imposibilitar a las empresas la interposición de excepciones de fondo tendría como principal beneficio el agilizar la recaudación en procedimientos coactivos, pero genera una violación al derecho a la defensa, por lo cual al quedar constatado que son pocos los casos en los cuales la Administración Tributaria ve obstaculizada su recaudación vía coactiva debido a interposición de

excepciones, no sería procedente imposibilitar el ejercicio de un derecho fundamental como el derecho a la defensa para pretender agilizar el cobro en unos pocos procesos.

Verificación de hipótesis o de la pregunta de investigación

Dentro de la presente tesis la pregunta de investigación es: ¿Se debe permitir la interposición de excepciones de fondo contra los procedimientos coactivos en materia tributaria?

El problema principal de la investigación fue determinar si el establecer una imposibilidad para interponer excepciones de fondo a la coactiva en materia tributaria es jurídicamente procedente, tomando en cuenta la relevancia del derecho a la defensa y las principales motivaciones de dicha reforma, que serían principalmente el evitar dilaciones innecesarias dentro de las gestiones de recaudación vía coactiva y defraudaciones tributarias.

De la revisión realizada tanto en jurisprudencia ecuatoriana como en doctrina, se ha podido constatar que no se ha realizado anteriormente un análisis jurídico respecto del objeto de esta investigación, por lo que queda verificada la existencia del problema de investigación.

Luego de la revisión y análisis de la normativa interna, jurisprudencia y doctrina, no logramos verificar nuestra hipótesis, ya que hemos podido identificar normas contentivas de derechos que se vulnerarían por la imposibilidad de interponer excepciones de fondo al procedimiento de ejecución coactiva en materia tributaria. Por lo tanto, constatamos que eliminar la posibilidad que tienen las empresas de plantear excepciones de fondo contra procedimientos de ejecución no puede generar menos dilaciones en el cobro de acreencias, sin violentar al mismo tiempo derechos constitucionales fundamentales como el derecho a la defensa.

La vulneración de normas constitucionales contentivas de derechos fundamentales vuelve improcedente e inviable el imposibilitar la interposición de este tipo de excepciones, salvo los casos puntuales que se develaron durante la investigación y que constan en el marco teórico. Por lo tanto, derogar expresamente las excepciones de fondo a la coactiva no solo vulneraría el derecho a la defensa de las empresas y de los contribuyentes en general sino que además atentaría contra el derecho a la tutela judicial efectiva y la congruencia entre la normativa tributaria y la constitucional.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

Luego de la investigación pudimos obtener las siguientes conclusiones:

- Determinamos que el objetivo de las excepciones es, en un afán garantista, precautelar la más mínima posibilidad de vulneración al coactivado, permitiéndole argumentar todas las posibles vulneraciones a sus derechos que pudiesen estarse cometiendo al cobrársele una determinada deuda por vía coactiva.
- No se ha podido constatar que exista además de esta investigación, alguna otra tesis o pronunciamiento previo ni de doctrinarios ni del Tribunal Distrital de lo Fiscal ni de la Corte Nacional de Justicia respecto de si la interposición de excepciones de fondo vulnera derechos fundamentales.
- De la presente investigación se ha podido inferir que la imposibilidad de interponer excepciones de fondo afecta derechos constitucionales. Uno de los principales derechos afectados es el derecho a la defensa. El interponer excepciones de fondo a la coactiva puede entenderse como una parte integral del derecho a la defensa del coactivado tributario, siendo éstas jurídicamente válidas.
- En vista de que la Constitución de la República del Ecuador se caracteriza por ser garantista, concluimos que una reforma que impida o imposibilite la interposición de excepciones de fondo en materia tributaria no sería jurídicamente procedente, ya que violentaría el

derecho a la defensa, que es uno de los derechos fundamentales que establece la Constitución.

- El beneficio principal que se obtendría al imposibilitar la interposición de excepciones de fondo sería una posible reducción de tiempos al momento de tramitar excepciones en la vía contenciosa, lo cual debería generar una mayor agilidad en la recaudación de acreencias tributarias cobradas por vía coactiva. Sin embargo, la reducción de tiempos mencionada sería obtenida a costa de impedir el ejercicio del derecho a la defensa de las personas coactivadas, ya que las excepciones de fondo contenidas en el artículo 212 del Código Tributario consisten en hechos que no pueden dejar de verificarse, en caso de que el contribuyente los alegue, ya que no fueron discutidos con anterioridad al procedimiento de ejecución y atacan precisamente a la obligación en base a la cual se inició la coactiva en su contra.
- Los únicos casos que en los que se puede considerar que la imposibilidad de plantear excepciones de fondo no vulnera el derecho constitucional a la defensa son los establecidos en el artículo 213 del Código Tributario, siempre que los hechos en los cuales consisten dichas excepciones hayan sido discutidos previamente en sede administrativa o judicial. Sin embargo, debemos recalcar que el señalar que hayan sido discutidos en sede administrativa y no únicamente en sede judicial puede dejar en indefensión al coactivado que no haya sido notificado con la resolución de su reclamo referente a cuestiones de fondo y por lo tanto no pudo ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva llevando el caso ante los jueces de lo contencioso tributario.
- Luego de la investigación podemos constatar que el número de excepciones planteadas es mínimo en relación al universo de demandas tributarias, por lo cual no podría considerarse un principal factor de

dilación en el cobro de las acreencias tributarias. Cada año en el área de coactivas de la Regional Litoral Sur del SRI se generan más de 1000 procesos coactivos y de la investigación realizada a las excepciones planteadas en el 2013, ya con la vigencia de la reforma que obligaba a caucionar el 100% de la obligación para que el planteamiento de las excepciones suspendiera la ejecución coactiva, observamos que el porcentaje de excepciones interpuesta no supera el 15% en relación al número de procedimientos coactivos instaurados, lo cual nos da a entrever que a pesar de que las excepciones de fondo podrían dilatar el cobro de las acreencias en coactivas, en la práctica el número de excepciones planteadas por los contribuyente no son lo suficientemente grandes como para considerarlos un riesgo que valga la pena prevenir coartando el derecho a plantear excepciones de fondo.

- De los resultados obtenidos podemos deducir que si hay dilaciones en el cobro de acreencias que se persiguen por vía coactiva, esto se debe principalmente a otras razones distintas a la interposición de excepciones, como pueden ser, la ausencia de bienes ejecutables de propiedad del deudor o de los solidarios e ineficacia en la gestión de cobro.

5.2 RECOMENDACIONES

Esperando que el presente trabajo sirva como elemento de apoyo en el análisis para futuras reformas, me permito realizar las siguientes recomendaciones:

REFORMAS LEGALES:

- Con respecto a futuras reformas legales se recomienda tener en consideración que cualquier reforma legal en el ámbito tributario que

implique la imposibilidad de interponer excepciones debería ser descartada, para así evitar violaciones al derecho a la defensa de los coactivados, tomando en consideración que nos encontramos en un Estado de Derecho que privilegia el respeto a las garantías de los ciudadanos.

- Se recomienda que se reforme el artículo 213 del Código Tributario eliminando la imposibilidad de interponer la tercera y cuarta causal de excepciones, las cuales son de fondo, en los casos que hayan sido discutidos y resueltos en la etapa administrativa, y dejando esta imposibilidad solo para los casos de etapa contenciosa, ya que de esta manera se evita cualquier violación al derecho a la tutela judicial efectiva como ya expusimos en las conclusiones a la presente tesis.
- Se recomienda promover mesas de trabajo entre las Administraciones Tributarias, los contribuyentes y la Función Judicial, a fin de establecer de forma más ágil y socializada cualquier reforma respecto de las actuales normas tributarias.

A LAS EMPRESAS:

- Como hemos visto en la presente investigación, la Constitución concede amplias garantías a las personas, recomendamos hacer uso de esas garantías de forma ética y estrictamente con la finalidad de defender justos derechos que consideremos conculcados. En este sentido, la interposición de excepciones a la coactiva, especialmente de aquellas de fondo, debe ser analizada detenidamente con un profesional del derecho y en ningún caso ser interpuestas de forma indiscriminada.
- Se debe tener presente que el abuso de las instituciones jurídicas que se han puesto al servicio del ciudadano puede generar en el futuro

posturas radicales que pretendan abolir dicha institución que ha sido utilizada de forma poco loable y fuera del contexto o la finalidad para la cual fueron creadas, lo cual irá a la larga en desmedro de los actuales beneficiarios de dichos derechos.

A LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS:

- Si bien es cierto los impuestos son sumamente importantes para el Estado ecuatoriano y se debe idear la manera de optimizar el cobro de estos haberes para evitar dilaciones innecesarias que mermen el Presupuesto General del Estado, no se debería imponer medidas que conculquen derechos constitucionales de los ciudadanos bajo la argumentación de recaudar tributos de forma más eficiente u óptima, citando como ejemplo de esto el caso del afianzamiento en materia tributaria, el cual genera fuertes cuestionamientos con respecto a su constitucionalidad por aparentemente impedir el acceso gratuito a la justicia. Es por esto, que no podemos recomendar el considerar como una alternativa ideal para conseguir mejores resultados de recaudación, que no vulneren derechos fundamentales, el eliminar la posibilidad de interponer excepciones de fondo y su consiguiente recurso de casación en caso de que se quiera plantearlo.

A LOS ABOGADOS:

- Recomendamos a los abogados tener siempre presente que las excepciones (y en especial las de fondo) son parte integral del derecho a la defensa que tiene toda persona coactivada, y que por lo tanto no deben ni pueden ser conculcadas.

- Se debe recomendar la interposición de excepciones de forma ética, fieles a los principios expuestos en el Decálogo del Abogado, para evitar abusar de dicha institución jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

Referencias bibliográficas

- Vila Casado, Iván; Fundamentos del Derecho Constitucional contemporáneo, Legis Editores S.A., Colombia, 2007.
- Quiroga Lavié, Humberto; Derecho Constitucional, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.
- Schneider, Hans Peter; Democracia y Constitución, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.
- Jarach, Dino; Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot, Argentina, 1996.
- Lasalle, Ferdinand; Qué es una Constitución?, 2da. Ed., Ariel, Madrid, 1976.
- Duverger, Maurice; Instituciones políticas y derecho constitucional, 5ta. Ed., Ariel, Barcelona, 1970.
- García de Enterría, Eduardo; La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional, 3ra. Ed., Civitas, Madrid, 1983.
- Ferrajoli, Luigi; Los Fundamentos de los derechos fundamentales, Editorial Trotta, S.A., Madrid, 2001.
- Carbonell, Miguel; Neoconstitucionalismo(s), Editorial Trotta, S.A., México, 2003.

- Carbonell, Miguel; Garantismo: estudio sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli, Editorial Trotta, S.A., Instituto de Investigaciones jurídicas-UNAM, México, 2005.
- Amatucci, Andrea; Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis S.A., Tomo I y II, Bogotá, 2001.
- Carranza Torres, Luis R.; Derecho Tributario: de la teoría a la práctica, Legis Argentina S.A., Argentina, 2006.
- Garrone, José Alberto; Diccionario jurídico Abeledo Perrot, tomo III, Argentina, 2006.
- Pearson, Marcelo; Manual del procedimiento administrativo, Abeledo Perrot, Argentina, 1985.
- Casás, José Osvaldo; Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, Depalma, Argentina, 1999.
- Manuel Sánchez Zuraty, Jurisdicción Coactiva, Quito, Editorial Jurídica del Ecuador, 2009, pág. 5.
- Edgar Guillermo Escobar Vélez, El Proceso de Jurisdicción Coactiva, Medellín, Señal Editora, 2003, pág. 13.
- Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero Y Tributario, Madrid, Editorial Civitas, 1998, pág. 246.
- Corte Suprema de Justicia, Colombia, Sentencia No. 79, de 5 de octubre de 1989.

- Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas de Torres, Editorial Heliasta, 2008
- Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima Primera Edición, Tomo 1, Madrid, España, 2002, Pág. 930.
- Eduardo J. Couture, Fundamentos de Derecho Procesal, Tercera edición, Buenos Aires Argentina, Editorial Depalma, 1958, págs. 89 y 90.
- Hemando Devis Echandía, Nociones Generales de Derecho Procesal Civil, Madrid, Editorial Aguilar, 1966. pág. 230.

Normas jurídicas

- Constitución de la República del Ecuador
- Código de Procedimiento Civil
- Código Orgánico de la Función Judicial
- Código Tributario
- Ley de Régimen Tributario Interno

Resoluciones

- Resolución del Tribunal Distrital de lo Fiscal, Expediente 50-2010 del 7 de noviembre del 2010.
- Resolución de la Corte Nacional de Justicia de la Causa No. 291-2010 del 21 de julio del 2010, Sala de lo Contencioso Tributario, juez ponente Dr. Gustavo Durango Vela.

- Resolución del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil, Juicio de Excepciones No. 0050-2010, del 7 de julio del 2010.
- Resolución de la Corte Nacional de Justicia, Expediente 341-2006, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, 20 de Febrero del 2009.
- Resolución del Tribunal Distrital de lo Fiscal, Juicio de Impugnación No. 7103-4681-2007, del 8 de septiembre del 2009

Otras fuentes:

- <http://jorgemachicado.blogspot.com/2010/03/excpro.html#sthash.5QqhhNMf.dpuf>
- www.funcionjudicial-guayas.gob.ec
- www.cortenacional.gob.ec