

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho

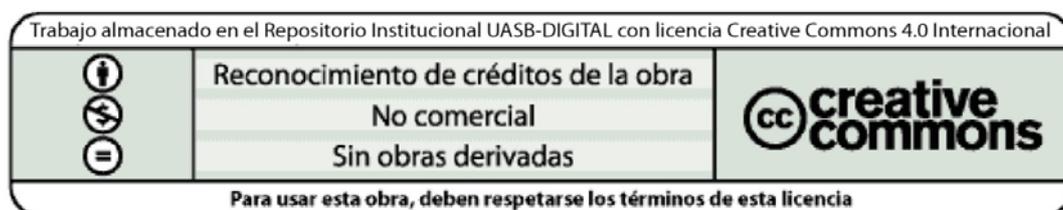
Mención en Derecho Tributario

**El proceso oral en la sustanciación de la excepción a la coactiva de
inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o
exención legal, y sus efectos en términos de celeridad**

Oscar Iván Zhagñay Chuqui

Tutor: Darío Velástegui Enríquez

Quito, 2018



Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis

Yo, *Oscar Iván Zhagñay Chuqui*, autor de la tesis intitulada “El proceso oral en la sustanciación de la excepción a la coactiva de Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal, y sus efectos en términos de celeridad”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador:

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha:

Firma.....

Resumen

En esta tesis estudiaremos teóricamente sobre la oralidad, el proceso coactivo tributario el cual es el medio legal más efectivo que tienen las administraciones tributarias para recaudar las obligaciones del contribuyente, los procedimientos en los que se sustancian los procesos contenciosos tributarios establecido en el Código Orgánico General de Procesos, profundizaremos el análisis del procedimiento sumario el cual es el proceso en el que se sustancia la excepción a la coactiva de “Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal”; así como también analizaremos el proceso contencioso anterior establecido en el Código Tributario para la mencionada excepción.

Todo lo mencionado es con el objetivo de determinar los efectos de la oralidad en la sustanciación de la excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal, para establecer si dicho procedimiento oral coadyuva a la celeridad del proceso.

La metodología propuesta en esta investigación es la de carácter dogmático formal, misma que se verá complementada con los aspectos normativos inherentes al tema, así como de los respectivos análisis, inducciones y deducciones de los textos propuestos por diferentes autores en torno al tema de estudio.

La conclusión a la que se aspira llegar es la de determinar, con total claridad, si la oralidad instaurada con la entrada en vigencia del Código Orgánico General de Procesos, en la sustanciación de la excepción a la coactiva de “Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal”, coadyuva o no a la celeridad de su sustanciación.

Agradecimiento

Mi eterno agradecimiento, a todos los docentes de la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, los cuales con sus enseñanzas ayudaron a mi formación académica, para mi desarrollo y crecimiento profesional, en especial mi más sincero agradecimiento a la doctora Dana Abad Arévalo, a los doctores Cesar Montaña, Víctor Granda Aguilar y a mi tutor doctor Darío Velástegui Enríquez.

Dedicatoria

Dedico este trabajo de investigación, a mí esposa María del Carmen, quien con su amor y comprensión, me ayudo a culminar la maestría, a mis adorados hijos María del Carmen e Iván Alejandro que son el impulso de mi vida, así como también a mis padres y hermanos quienes me brindan su apoyo incondicional.

TEMA.- EL PROCESO ORAL EN LA SUSTANCIACIÓN DE LA EXCEPCIÓN A LA COACTIVA DE INEXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN POR FALTA DE LEY QUE ESTABLEZCA EL TRIBUTO O EXENCIÓN LEGAL, Y SUS EFECTOS EN TÉRMINOS DE CELERIDAD.

CAPÍTULO UNO. IMPLEMENTACIÓN DEL PROCESO ORAL EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-

1.1. la oralidad es un principio jurídico procesal?	9
1.2. Principios del sistema oral	17
1.2.1. Concentración	17
1.2.2. Igualdad	18
1.2.3. Dispositivo	19
1.2.4. Inmediación	20
1.2.5. Publicidad	22
1.2.6. Celeridad	24
1.2.6.1. Como garantía del debido proceso	26
1.2.6.2. Como garantía de la tutela judicial efectiva	28
1.3. El procedimiento contencioso tributario en el sistema oral	30

CAPÍTULO DOS. EL PROCEDIMIENTO COACTIVO TRIBUTARIO.-

2.1. Antecedentes	39
2.2. Marco jurídico del procedimiento coactivo	40
2.3. El proceso coactivo tributario	45
2.4. Excepciones a la coactiva	53

CAPÍTULO TRES. LA ORALIDAD EN LA EXCEPCIÓN A LA COACTIVA DE INEXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN POR FALTA DE LEY QUE ESTABLEZCA EL TRIBUTO O EXENCIÓN LEGAL Y SUS EFECTOS EN LA CELERIDAD.-

3.1. La excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal.	62
3.1.1. El principio de reserva de ley	62
3.1.2. Derecho a la seguridad jurídica	66

3.2. Sustanciación en el procedimiento oral de la excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal. Procedimiento Sumario	67
3.2.1. Demanda	71
3.2.2. Audiencia única	74
3.2.3. Sentencia	84
3.3. Análisis comparativo de la sustanciación de excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal establecida en el Código Tributario y en el Código Orgánico General de Procesos.	86
3.4. Es el cambio del procedimiento escrito a oral efectivo para la celeridad?	88
Conclusiones y Recomendaciones.	93

Introducción

La actividad procesal en el país ha tenido un cambio sustancial con la entrada en vigencia de la oralidad establecida en el Código Orgánico General de Procesos, ya que cambia el proceso escrito que predominaba anteriormente con la oralidad en todas sus etapas. Dicho cambio sustancial no podía ser ajeno el procedimiento contencioso tributario, consecuentemente es necesario analizar la incidencia y efectividad de la oralidad en lo tributario.

El proceso contencioso tributario es amplio por lo que limitaremos el estudio del proceso oral exclusivamente respecto de la excepción a la coactiva de “Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal”, determinada en el numeral 1 del art. 315 del Código Orgánico General de Procesos y en el numeral 3 del art. 212 del Código Tributario, analizaremos los efectos de la oralidad en la sustanciación de dicha excepción.

El principal objetivo de esta investigación se determina en que si la oralidad en la sustanciación de la excepción a la coactiva de “Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal” ayuda a la celeridad de resolver dicha excepción; por lo cual partiremos el estudio de algo que nos parece muy importante de establecer si la oralidad constituye o no un principio jurídico procesal o es una forma de sustanciar los procesos.

Analizaremos los principios jurídicos de la oralidad, el proceso coactivo, el procedimiento sumario en el que se sustancia la excepción a la coactiva en estudio, todo esto con la finalidad de establecer los efectos de la implantación de la oralidad en la sustanciación de proceso contencioso tributario y si realmente ayuda a la celeridad de los procesos.

El proceso oral en la sustanciación de la excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal, y sus efectos en términos de celeridad

Capítulo Uno

Implementación del proceso oral en el procedimiento contencioso tributario

La implantación de la oralidad en el procedimiento contencioso tributario ecuatoriano es un cambio sustancial que se da por la necesidad de dar al proceso agilidad y rapidez, por lo que en esta tesis determinaremos si dicho cambio ayuda a la celeridad de los procesos, en particular en la sustanciación de la excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal. Al iniciar con el estudio de la oralidad en el proceso contencioso tributario nace la inquietud de que si la oralidad se constituye o no en un principio jurídico procesal o es una forma de sustanciar los procesos; por lo que a continuación dilucidaremos dicha interrogante.

1.1. ¿Es la oralidad un principio jurídico procesal?

Se debe entender que oralidad es la palabra, y en el procedimiento legal es un diálogo, el cual está dirigido por el juez, en donde las partes en audiencia de forma oral presentan sus argumentos y pruebas, para inclinar hacia una de ellas la decisión del juez. La oralidad ya se daba en la antigüedad, por ejemplo, el procedimiento romano tuvo predominio la misma, el discurso oral daba paso a la publicidad, lo que permitía a los ciudadanos no solo asistir libremente a los juicios sino que también tenían derecho a ser parte de los tribunales públicos.

Para establecer si la oralidad es un principio procesal determinemos en primer lugar qué se entiende por principio, así Roberto Islas Montes, determina la etimológica de la palabra “principio” estableciendo lo siguiente:

[...] en su etimología latina, *principium* es una palabra compuesta. Deriva de *pris*, que significa lo antiguo y lo valioso; y *cp* que se encuentra tanto en el verbo *capare*,

con el significado de asir, coger, tomar, y en el sustantivo *caput*, donde significa cabeza [...]

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española dice que principio significa comienzo, origen el punto que se considera como primero en una extensión, que necesariamente parte del primer punto y que nos lleva a un segundo punto. También señala que principio deriva del verbo transitivo *principiar*, que se refiere a dar comienzo a una cosa, y el adverbio principalmente, que significa fundamentalmente o esencialmente y que se refiere el cimiento sobre el que se descansa una cosa, o bien la razón principal con que se pretende afianzar y asegurar algo.¹

El autor en mención cita a Manuel Atienza quien respecto a los principios jurídicos dice que son:

[...] las normas de que se componen un ordenamiento jurídico pueden clasificarse en *reglas y principios* [...] las reglas son normas que establecen pautas más o menos específicas de comportamiento. Los principios son normas de carácter muy general que señalan la deseabilidad de alcanzar ciertos objetivos o fines de carácter económico, social, político, etc. [...] y a las que cabe denominar directrices o bien exigencias de tipo moral [...] estos serán los *principios en sentido estricto*.²

Margarita Beladiez Rojo, en su estudio de los principios jurídicos manifiesta lo siguiente:

Como afirmó DE CASTRO, los principios jurídicos constituyen «la parte permanente del Derecho y también la cambiante y mutable que determina la evolución jurídica». Son ellos los que permiten la constante actualización del ordenamiento haciendo real la interrelación entre Derecho y sociedad que justifica su propia existencia. En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA «son estos principios los que sostienen y animan un ordenamiento, los que evitan su agotamiento en un simple juego autónomo de conexiones formales, los que explican, justifican y miden cada una de las reglas preceptivas finales y les prestan todo su sentido a través de su inserción en el conjunto ordinal». ³

En virtud de lo mencionado determinamos que el principio jurídico se constituye en referentes generales del derecho, además cumple con una triple función, son fundamento del ordenamiento jurídico, orientan la labor interpretativa y actúan como una fuente en caso de insuficiencia de la ley⁴; por lo que compartimos lo que menciona el autor De Castro respecto de que los principios son la parte

¹ Roberto Islas Montes, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 17. Año* (Uruguay, Konrad- Adenauer Stiftung, 2011), 399-400.

² Roberto Islas Montes, Op. Cit, 404.

³ Margarita Beladiez Rojo, *Los principios jurídicos*. (Madrid, Editorial Tecnos S.A., 1997), p. 39,40.

⁴ Álvaro R. Mejía Salazar, *Diccionario de Derecho Tributario*, (Quito - Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012), 300.

permanente del derecho y la cambiante que determina la evolución jurídica, ya que el derecho tiene ir de la mano con la evolución de la sociedad, y lógicamente, tiene que irse acoplado a las situaciones que se presenten en el convivir de la sociedad. A continuación detallaremos algunos criterios doctrinarios que se pronuncian sobre la oralidad.

Varios autores tienen la tendencia de referirse a la oralidad como un procedimiento, así Hugo Alcina manifiesta que el procedimiento oral se caracteriza por la prevalencia de la palabra sobre la escritura, las pretensiones de las partes, la producción de las pruebas y las alegaciones de derecho, tienen lugar en una o más audiencias con la presencia del juez, cuyo fallo sigue inmediatamente a la instrucción de la causa, de todo lo cual se levantan actas de constatación⁵.

Juan Montero Aroca al referirse a la oralidad concluye estableciendo que realmente la oralidad, con sus consecuencias, la concentración y la inmediación, no llega a constituir un verdadero principio del proceso, pues no pasa de ser una regla técnica de conformación de la forma de los actos, esto es, del procedimiento, y como tal debe ser considerada⁶.

Otros autores lo definen como un proceso, así el doctor Hernán Jaramillo Ordóñez y el abogado Pablo Jaramillo Luzuriaga, manifiestan que el proceso oral basa sus decisiones en la percepción de las pruebas, en la declaración de los testigos, en el análisis de los documentos, en los informes de los peritos expuestos frente a frente, capaz de que en el intercambio verbal y simultáneo se pueda obtener información directa y de esta manera forjar su convicción.⁷ Marco Gerardo Monroy que cita a Mauro Capelleletti, resalta a la oralidad de la siguiente manera:

[...] Como se ve, lo que podemos considerar, pues como el valor actual de la oralidad se mueve, principalmente, en torno a la idea de una discusión oral y de una valoración crítica de los hechos de la causa, discusión y valoración que encuentran su ambiente natural en un proceso estructurado en torno a una audiencia (trial) pública y oral, y lo más concentrada posible, en la que las pruebas sean practicadas ante el órgano decisor entero. Bajo este aspecto, el proceso oral asume, por tanto, un doble significado: de proceso más rápido, concentrado y eficiente, y de proceso más

⁵ Hugo Alcina, *Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial*, (Buenos Aires, Ediar Soc. Anon. Editores, 1963), 110.

⁶ Juan Montero Aroca, *La Oralidad en el Modelo Garantista del Proceso Civil; Proceso Civil hacia una nueva justicia civil*; Andrés de Oliva Santos- Diego Palomo Vélez Coordinadores (Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2007), 257.

⁷ Hernán Jaramillo Ordoñez – Pablo Jaramillo Luzuriaga, *La justicia administrativa en el sistema oral*, (Loja - Ecuador, Offset Grafimundo, 2016), 102.

fiel a una metodología concreta y empírico-inductiva en la búsqueda de los hechos y en la valoración de las pruebas.⁸

Andrea A. Meroi, al hablar de la oralidad se refiere a la misma en los siguientes términos:

La oralidad es la más antigua forma de comunicación humana. Se trata de la materialización del lenguaje humano – entendido como sistema de comunicación y representación del mundo- a través de la palabra hablada.

Sin elevarlo a categoría de *principio* – línea directriz sin la cual no existe proceso, pues cabe concebir procesos escritos – el derecho procesal ha consolidado una preferencia axiológica de la *oralidad* por sobre la *escritura* como método de enjuiciamiento.

Precisamente, se vincula la *oralidad* con la publicidad, la transparencia, el control a la actividad del juez y de las partes, la concentración de los actos procedimentales, la inmediación (en sus diversos despliegues), la moralidad en el debate y una larga lista de valores deseables para el proceso [...] ⁹

En virtud de lo mencionado, particularmente no estamos de acuerdo considerar a la oralidad como un proceso o procedimiento sino como una forma o sistema de sustanciar los procesos, en líneas posteriores de este capítulo justificaremos lo mencionado.

Jorge Bodes Torres determina que la oralidad es un principio, manifestando lo siguiente:

Se discute sobre si la oralidad es un principio o simplemente una forma de desarrollar el juicio, y al respecto estimo que su trascendencia a la esencia misma del enjuiciamiento, le da connotación de un principio inmanente, que permite incluso definir si un proceder se ajusta a la oralidad o se aparta de ella, arrojándose a la escritura, para decidir si se está en presencia de una actuación procesal que puede enmarcarse dentro del sistema acusatorio, del inquisitivo o del mixto; por ello pienso, que aún ubicando a la oralidad como una manera de desarrollar el juicio, no es posible omitir su connotación determinante, caracterizadora del sistema acusatorio y en particular en este tipo de juicio, al cual incluso califica.¹⁰

Cabe resaltar que Luis A. I. Montesano, determina con total claridad por qué no considera a la oralidad como un principio procesal, argumentado lo siguiente:

⁸ Marco Gerardo Monroy Cabra, *Derecho Procesal Civil. Parte general*, (Medellín Colombia, Biblioteca Jurídica Diké, 1996), 80.

⁹ Andrea A. Meroi, *Oralidad y Proceso. Una perspectiva desde iberoamerica*, (Medellín-Colombia, Sello Editorial Universidad de Medellín, 2010), 27.

¹⁰ Jorge Bodes Torres, *El Juicio Oral en Cuba*, (Quito, Centro de Publicaciones de la FENAJE - Quito), 152 a 153.

Veamos si la oralidad cumple con algunas de las funciones que caracteriza a los principios: a) funcionar como elemento que ayude a la interpretación; b) funcionar como elemento integrador frente a una laguna legal; c) funcionar como marco teórico para las discusiones *lege ferenda*.

Así, en primer lugar, la oralidad no funciona directamente como elemento que ayude a la interpretación. Quizá pueda generar confusión que la inmediación y la concentración, que son consecuencia de la oralidad, ayudan a interpretar las declaraciones respecto a los hechos debatidos en el proceso (...) La oralidad facilita la inmediación y la concentración, que a su vez funcionan como elementos que ayudan a la interpretación de las declaraciones que se hacen de los hechos debatidos. No la hace principio el hecho de que sea auxiliar en la interpretación de las declaraciones respecto de los hechos debatidos, sino lo que estamos tratando de averiguar es si ayuda a la interpretación de las normas procesales, cosa que en modo alguno hace, y que es a lo que se refiere esta primera función de los principios.

En segundo lugar, veamos si la oralidad funciona como elemento integrador frente a una laguna legal. Así funciona, por ejemplo, el denominado principio dispositivo. Por ello, si la ley de procedimientos no dijera de modo expreso que el demandante tiene la posibilidad de allanarse a la pretensión del actor, podría sin embargo hacerlo en función del denominado principio dispositivo. La oralidad sin embargo no cumple con esta función. Si la ley de procedimientos no previera si un acto debe realizarse oralmente o por escrito, sería válido si se realizara de uno u otro modo, pudiendo la parte escoger la forma que entienda que es más razonable en función de la finalidad del acto.

En tercer lugar; si que puede la oralidad funcionar como marco teórico para las discusiones de *lege ferenda*. Así, se discute si queremos un procedimiento de corte oral o escrito y eso si que inspira la regulación legal. Como podemos apreciar, la oralidad no responde a la totalidad de las características y funciones de los principios procesales.¹¹

Por lo expuesto, compartimos con los autores detallados que la oralidad no constituye un principio jurídico ya que no orienta la labor interpretativa y tampoco actúa como una fuente en caso de insuficiencia de la ley; sino más bien consideramos que se constituye en una forma o sistema de sustanciar los procesos, con la oralidad hay el predominio de la palabra, por lo que a la escritura no se la puede dejar de lado en virtud de que es fundamental en el desarrollo del proceso; ya que la controversia se la presenta al órgano jurisdiccional de forma escrita a través de la demanda y es éste escrito el que revisa juez y determina si cumple con los requisitos legales para admitirla a trámite, seguidamente ordena que se cite al demandado y se le entrega copia del escrito de la demanda para que conozca el contenido de la misma y en su contestación argumente los elementos que crea pertinente para desvirtuarla, dicha

¹¹ Luis A. I. Montesano, *Oralidad y debido proceso*, (México, Editorial Porrúa, 2013), 7-8.

contestación se la realiza igualmente de forma escrita, consecuentemente la escritura es fundamental en el desarrollo de la *litis* en el que predomina la oralidad.

Posteriormente sigue la sustanciación del proceso en el sistema oral, que se efectúa a través de audiencias que se realizan mediante el lenguaje verbal, en dichas diligencias las partes presentan sus argumentos y pruebas oralmente y el juzgador pronuncia su decisión pero con la obligación de posteriormente notificar dicha sentencia debidamente motivada por escrito, en tal virtud a nuestro parecer bajo ningún punto de vista se puede definir a nuestro proceso judicial como netamente oral; Diego Iván Palomo Vélez, al estudiar la oralidad en el proceso civil en el modelo español acertadamente manifiesta lo siguiente:

La escritura o la oralidad podrán prevalecer una sobre la otra, pero, en los procedimientos reales (aquellos que sirven de contenido a los denominados Códigos de procedimientos), resultará difícil casi imposible encontrar actualmente manifestaciones de estos *sistemas* que no estén obligados a efectuar no pocas concesiones al esquema teóricamente antagonistas, abriendo la puerta de esta manera a la proliferación y consolidación de unos más saludables *modelos mixtos o combinados*, que recogen lo que estima mejor y más útil de uno y otro sistema formal, aunque de ordinario, también hay que decirlo, predominando o prevaleciendo una de las formas sobre la otra.¹²

Aquí cabe mencionar que la Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 168 numeral 6 dispone que la sustanciación de los procesos en todas las materias, instancias, etapas y diligencias se llevara a cabo mediante el sistema oral, mismo que debe entenderse como un sistema mixto o combinado donde predomina la oralidad, ya que no se ha excluido el empleo de la escritura y esta juega un papel importantísimo en el desarrollo del proceso.

En tal virtud concluimos estableciendo que la oralidad no se constituye en principio jurídico procesal sino que es una forma o un sistema de sustanciar los procesos, incluso la propia Constitución la define como un sistema, igualmente así lo establece el artículo 4 del Código Orgánico General de Procesos; cabe advertir entonces que lo correcto sería afirmar que mantenemos un sistema mixto donde predomina la oralidad.

¹² Diego Ivan Palomo Velez, *La oralidad en el proceso civil. El nuevo modelo español*, (Santiago-Chile, Librotecnia, 2008), 64.

Ahora bien la implantación de la oralidad en el Ecuador, no nació en la Constitución de la República vigente, sino que tal inquietud se da mediados del siglo XX, como lo detalla el doctor Álvaro Mejía Salazar al mencionar:

La disposición del legislador constitucional por hacer de la oralidad un contenido de la carta magna data de mediados del siglo XX. En efecto el art. 93 de la Constitución de 1945 disponía que *Las leyes procesales propenderán a la simplificación y eficacia de los trámites, adoptando en lo posible el sistema verbal*. En la Constitución de 1967 vuelve a aparecer la oralidad, esta vez en el art. 200 disponía que *Las leyes procesales procurarán la simplificación y eficacia de los trámites, adoptarán en lo posible el sistema oral*. El art. 93 de la Constitución de 1979, contuvo una disposición similar a la que acabo de citar. El legislador constituyente de 1998, dejando de lado los contenidos sutiles que habían mantenido sus predecesores, optó por el siguiente imperativo en el art. 194: *La sustanciación de los procesos, que incluye la presentación y contradicción de las pruebas, se llevará a cabo mediante el sistema oral, de acuerdo con los principios: dispositivo, de concentración e inmediación*.¹³

Como podemos apreciar en el país ya en la Constitución de 1945 se tenía la intención de que el proceso sea verbal, pero no se hizo ningún intento de implantarla, pero en la Constitución de 1998 ya se ordenaba que la presentación y contradicción de la prueba se la realice en sistema oral, lo cual fue una quimera en materia civil y contenciosa tributaria administrativa, pues su implementación fue únicamente en lo laboral y penal¹⁴; y, finalmente en la Constitución de la República vigente publicada en el Registro Oficial de 20 de octubre de 2008, que en su artículo 168, numeral 6 dispone que “La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios: 6. La sustanciación de los procesos en todas las materias, instancias, etapas y diligencias se llevará a cabo mediante el sistema oral, de acuerdo con los principios de concentración, contradicción y dispositivo”; es que la función judicial a través del Concejo de la Judicatura, comenzó a realizar las actividades pertinentes para la instauración del sistema oral en la sustanciación de las materias no penales en el país.

La implantación del sistema oral no fue un trabajo fácil ya que se tenía que dar en primer lugar el cambio normativo y este se dio luego 7 años después de aprobada la Constitución, con la promulgación del Código Orgánico General de Procesos publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 506, el 22 de mayo de

¹³ Álvaro R. Mejía Salazar, *La oralidad y los principios del procedimiento*, (Ecuador, Ius et Historiae, 2018), 146.

¹⁴ Corte Nacional de Justicia, Dra. Tatiana Pérez Valencia. *El principio de oralidad en la Administración de Justicia*, (Quito- Ecuador, Imprenta de la Gaceta Judicial, 2013), 89, 90.

2015, pero con dicha promulgación no es que ya se instauró este sistema ya que todavía no estábamos preparados, por lo que en la Disposición Final Segunda de dicho código dispone que entrará en vigencia luego de transcurrido 12 meses contados a partir de su publicación en el Registro Oficial, con excepción de las normas que reforman el Código Orgánico de la Función Judicial, la Ley Notarial y la Ley de Arbitraje y Mediación y aquellas que regulan períodos de abandono, copias certificadas, registro de contratos de inquilinato y citación, es decir las disposiciones sobre estas normas entraron en vigencia desde su publicación, y entró en plena vigencia el sistema oral en el país a partir del 23 de mayo de 2016. Como podemos apreciar costó mucho implantar el sistema oral en el procedimiento contencioso.

Así como también se emitió el Código Orgánico de la Función Judicial, publicado en el Registro Oficial No. 544 de 9 de marzo de 2009, que reemplazó a la Ley Orgánica la Función Judicial, en dicho Código se establece las disposiciones pertinentes para cumplir con la norma constitucional de la implantación del sistema oral, en el proceso ecuatoriano.

Este cambio de sistema se dio en busca de la celeridad de los procesos judiciales, en tal virtud a través de las audiencias orales se busca armonizar los parámetros constitucionales de publicidad, concentración e inmediación, con lo cual se reemplaza las formalidades del sistema escrito. El nuevo sistema de sustanciar los procesos de naturaleza tributaria tema que nos ocupa, trajo consigo cambios sustanciales a la administración de justicia ya que debió iniciarse un proceso de aprendizaje del nuevo sistema a los operadores de justicia, cambios en la infraestructura de los Tribunales ya que se debió implantar instalaciones físicas adecuadas para sustanciar los procesos, implementar sistemas de audio, con la finalidad de garantizar un correcto desenvolvimiento del procedimiento contencioso tributario; así como también la implementación de la oralidad nos llevó a los profesionales del derecho a prepararnos para enfrentar correctamente el nuevo sistema implementado en el país para la administración de justicia.

La oralidad en la sustanciación del procedimiento contencioso tributario trae como consecuencia la activación de varios principios importantes que a continuación analizaremos.

1.2. Principios del sistema oral

Una vez que definimos que la oralidad no se constituye en un principio jurídico sino en una forma o sistema de sustanciar los procesos, es importante estudiar los principios que se activan en el sistema oral en la sustanciación del proceso contencioso tributario en el país, dichos principios se activan en el desarrollo de las audiencias que se celebran ante el Tribunal ya que como lo mencionamos es allí donde entra la oralidad en la sustanciación del proceso ya que la primera parte del mismo es decir la demanda y su contestación así como el anuncio de las pruebas, se lo realiza por escrito.

1.2.1. Concentración

La concentración es fundamental en el sistema oral ya tiende a busca reunir toda la actividad procesal en la menor cantidad posible de actos y de tiempo, evitando su dispersión, de ahí que se busca en el sistema oral, es el desarrollo del juicio ante el Tribunal, en lo posible en una sola audiencia, o pocas audiencias, próximas temporalmente entre sí.

Ramón Ruilova Toledo, manifiesta lo siguiente sobre el principio de concentración:

Es otro de los principios ligados a las diferentes actividades procesales probatorias, de manera que bajo la vigilancia y supervisión de juez como garantistas de los derechos y en cumplimiento del debido proceso se haga realidad la obtención de la verdad fáctica como objetivo final y se cumpla con los medios probatorios, en lo posible en una sola audiencia, sin interrupción, a fin de que asimile personalmente el cumplimiento de las diligencias procesales, sin demora y en el menor tiempo posible.¹⁵

Juan Montero Aroca habla de una influencia importante de la concentración en el proceso oral manifestando:

La influencia de la concentración sobre la forma del proceso es evidente, y de ahí que haya sido considerado la principal característica exterior del proceso oral. Al mismo tiempo se ha señalado su influencia sobre la brevedad de los pleitos, frente a la escritura que supone necesariamente dispersión de los actos procesales en el

¹⁵ Corte Nacional de Justicia, *Op. Cit.*, 180.

tiempo. De aquí que se haya dicho (Alcalá-Zamora) que si las mayores ventajas del procedimiento oral obedecen al principio de concentración, sería preferible hablar de proceso concentrado en vez de proceso oral. Con todo, lo que importa es tener en cuenta que la concentración no es sin más una consecuencia de la oralidad.¹⁶

Si bien es cierto la concentración es importante en el sistema oral, en busca de celeridad de la solución a los conflictos, discrepamos con lo que determina el autor de que es preferible hablar de un proceso concentrado ya que como el mismo lo señala la concentración es consecuencia de la oralidad ya que lo que busca es que el juicio se realice en lo posible en una sola audiencia o audiencias los más próximas posibles, con lo que el proceso se desarrolla en la menor cantidad de actos y así evitar su dispersión y contribuya a la celeridad del proceso, tal como lo dispone el artículo 19 último inciso del Código Orgánico de la Función Judicial.

1.2.2. Igualdad

El principio de igualdad no es que nace en el sistema oral, sino que es un principio universal que ha estado presente en la administración de justicia, ya que tiene que ver con la igualdad entre las partes en un procedimiento judicial donde el Estado tiene la obligación de garantizarla. Dicho principio se configura en el sistema oral cuando tanto actor como demandado tienen idénticas oportunidades a ser oídos en el proceso en igualdad de condiciones, cuando con la demanda presentada que revisa el Tribunal, cita al demandado haciéndole conocer su contenido para que la conteste fundamentadamente así como cuando en las audiencias orales se practica la contradicción.

El Dr. José Luis Terán Suárez, al referirse al principio de igualdad cita a Marco Morales Tobar que dice que dicho principio es la manifestación de un precepto constitucional primigenio que radica en un tratamiento igual para situaciones iguales, proscribiendo en este contexto, discriminaciones de ningún tipo; en un sentido amplio en el procedimiento administrativo, todo administrado deberá gozar del mismo trato.¹⁷

¹⁶ Juan Montero Aroca, *Derecho Jurisdiccional I Parte General*, (Valencia, Tirant Lo Blanch, 2004), 385.

¹⁷ José Luis Terán Suárez, *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*, (Quito- Ecuador, Cevallos editora jurídica, 2014), 238.

1.2.3. Dispositivo

El principio dispositivo propende que las partes procesales puedan dirigir el proceso en todo momento y ejercer sus derechos procesales en el momento indicado por la ley, así el artículo 19 del Código Orgánico de la Función Judicial respecto a este principio, en su primer inciso manifiesta que: “Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas con la ley”.

El autor Hernando Devis Echandía, sobre el principio dispositivo manifiesta lo siguiente:

El principio dispositivo tiene dos aspectos: 1) por el primero significa que corresponde a las partes iniciar el proceso formulando la demanda y en ella sus peticiones y desistir de ella; 2) por el segundo, que corresponde a las partes solicitar las pruebas, sin que el juez pueda ordenarlos de oficio. Tomando en ambos aspectos significa que corresponde a las partes la iniciativa en general, y que el juez debe atenerse exclusivamente a la actividad de éstas, sin que le sea permitido tomar iniciativas encaminadas a iniciar el proceso ni a establecer la verdad para saber cuál de ellas tiene la razón en la afirmación de los hechos.¹⁸

Jaime Flor Rubianes define a este principio como aquel que confía la actividad a las partes, a su iniciativa, a su disponibilidad.¹⁹

El principio dispositivo conforme lo dispone el numeral 6 del artículo 168 de la Constitución de la República del Ecuador está presente en la sustanciación de todas las materias, instancias, etapas y diligencias, dicho principio establece que no se inicia un proceso judicial sin ejercicio del derecho de acción del interesado el cual debe definir de modo preciso cuál es el interés cuya tutela busca del órgano jurisdiccional, lo que se determina en la pretensión de la causa; lo cual también ocurre en materia tributaria ya que no se inicia la controversia que se suscite entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias; es decir que, sin la presentación de las acciones contencioso tributarias de impugnación, directas y especiales, no se puede

¹⁸ Devis Echandía, *Teoría General del Proceso*, (Buenos Aires- Argentina, Editorial Universidad 2005), 60.

¹⁹ Jaime Flor Rubianes, *Manual de Teoría General de los recursos procesales civiles y penales, aplicada a la legislación ecuatoriana*, (Quito-Ecuador, Librería Jurídica Cevallos, 2002), 18.

dar inicio al procedimiento contencioso tributario, es decir, de oficio un Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario no podría iniciar una acción.

En tal virtud el principio dispositivo está presente en el sistema oral implantado en el país, el cual en su primera parte se sustancia de forma escrita con la demanda y la contestación y en dichos escritos se anuncia la prueba; y, en la segunda parte, por denominarla así, que se da en audiencias orales se determina el objeto de la *litis*; se discute la admisión de las pruebas y se practican las mismas, lo que lleva a generar el ejercicio de la actividad jurisdiccional que se expresa a través de una sentencia debidamente motivada. Es decir, en el sistema oral el impulso procesal corresponde a las partes, tanto en la dirección como en la presentación de la prueba ante el Tribunal, dirigido por el juez sustanciador el mismo que no permanece pasivo ya que es él quien dirige la audiencia en el proceso e incluso puede solicitar pruebas de oficio, incluyendo en el moderno proceso oral algunas facultades inquisitivas.

1.2.4. Inmediación

Cuando hablamos de oralidad necesariamente hablamos de inmediación ya que el juicio en el sistema oral se lo realiza frente al Tribunal con la presencia de las partes procesales, todas las actuaciones del juicio frente a los jueces se da con la finalidad que los juzgadores logren captar de forma correcta el problema planteado para su decisión. El Código Orgánico General de Procesos en su artículo 6, al referirse a la inmediación, manifiesta lo siguiente:

Principio de inmediación. La o el juzgador celebrará las audiencias en conjunto con las partes procesales que deberán estar presentes para la evacuación de la prueba y demás actos procesales que estructuran de manera fundamental el proceso. Solo podrán delegar las diligencias que deban celebrarse en territorio distinto al de su competencia. Las audiencias que no sean conducidas por la o el juzgador serán nulas.

Enrique Palacios Pareja, cita a Isidoro Eisner, quien define la inmediación en los siguientes términos:

[...]el principio en virtud del cual se procura asegurar que el juez o tribunal se halle permanentemente e íntima vinculación con los sujetos y elementos que intervienen en el proceso, recibiendo directamente las alegaciones de las partes y las aportaciones probatorias; a fin de que pueda conocer en toda su significación el

material de la causa, desde el principio de ella, quien a su término ha de pronunciar la sentencia que la resuelva.²⁰

Ramón Ruilova Toledo, dice que la inmediación procesal permite y obliga al juez a tener información de primera mano, inmediata y directa de los sujetos procesales y desde las diferentes actividades procesales que se cumplan, a efectos de que el juzgador no tenga que remitirse o recibir de terceras personas o por medios escritos mediatos para conocer la realidad procesal a valorar en el momento de emitir sentencia.²¹

La inmediación va de la mano con el sistema oral ya que la sustanciación del proceso judicial a través de audiencias se lo realiza única y exclusivamente ante el Tribunal que va a sustanciar la causa, para que desde el inicio de la controversia puesta en su conocimiento, tenga contacto directo y comunicación con la partes procesales para que le expliquen sus argumentos de hecho y de derecho y actúen las pruebas pertinentes para demostrar sus aseveraciones, de tal forma que el juzgador pueda realizar a las partes las interrogantes necesarias para formar el criterio que se plasmará en su sentencia.

En este punto cabe mencionar que puede presentarse la situación, en especial en el procedimiento ordinario tributario, que se sustancia en dos audiencias, separadas por 30 días contados a partir de la culminación de la audiencia preliminar, que uno o dos de los jueces miembros del Tribunal ante quienes se sustanció la audiencia preliminar, estén ausentes de forma temporal o definitiva en tal virtud no puedan comparecer a la audiencia de juicio por cualquier motivo, ya sea por enfermedad, renuncia, destitución; con lo cual se perdería la inmediación del proceso; esta situación, en el proceso sumario es eventual ya que se sustancia en una sola audiencia y es ahí donde se pronuncia la resolución respectiva, salvo que se suspenda la audiencia y en su reinstalación se presente dicha situación. La reinstalación, de acuerdo al COGEP, tiene que hacerla los mismos jueces que la suspendieron. Así como también puede presentarse la situación tanto en el procedimiento ordinario como sumario, que una vez emitida la sentencia de forma oral no esté presente uno o dos de los jueces miembros del Tribunal para firmar la sentencia por escrito que obligatoriamente se debe notificar.

²⁰ Enrique Palacios Pareja, *La inmediación y buena fe en la prueba, Proceso y Constitución Las garantías del justo proceso, Ponencias del tercer seminario Internacional Proceso y Constitución*, (Lima - Perú, Palestra, 2013), 364.

²¹ Corte Nacional de Justicia, *Op. Cit.*, 180.

El Código Orgánico General de Procesos contempló parcialmente estos supuestos, pero la Corte Nacional de Justicia, en el ejercicio de su facultad que le concede el artículo 180 numeral 6 del Código Orgánico de la Función Judicial, emitió la Resolución con fuerza de ley No. 18-2017, el 22 de noviembre de 2017, en la cual dispone en su artículo 2 que si luego del pronunciamiento oral en audiencia, uno de los juzgadores se ausentare temporalmente, por cualquier circunstancia debidamente justificada, sentada la respectiva razón por el Secretario, el auto definitivo o sentencia escrita será firmada por los otros dos miembros del Tribunal; y, si es el ponente el que se ausentare, emitirá la ponencia el juez o jueza que en el orden del sorteo conforme el Tribunal; en la caso que se ausentaren temporalmente dos juzgadores del Tribunal, la resolución se firmará al reintegrarse al menos uno de ellos. Cabe señalar que cuando se presenta esta situación se suspende el tiempo para la notificación de la sentencia hasta que el juzgador se reintegre, debiendo la Secretaría sentar la razón respectiva.

La resolución mencionada no resuelve la falta de uno de los jueces del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario que habiendo estado presente en la audiencia preliminar no concurre a la audiencia juicio, pues faculta que otro juez comparezca, violando a nuestro criterio el principio de inmediación.

En el caso de ausencia definitiva la Resolución de la Corte Nacional de Justicia antes detallada en su artículo 4 dispone que el juez o jueza que esté actuando en el Tribunal, comunicará al Presidente de la Corte Nacional de Justicia o al Director del Consejo de la Judicatura de cada provincia según el caso, para que previo sorteo, designe un conjuez o conjueza, juez o jueza, que complete el Tribunal; y de este modo, resuelva lo pertinente.

1.2.5. Publicidad

El principio de publicidad, es uno de los elementos más importantes del sistema oral. El doctor José Luis Terán al respecto manifiesta:

La publicidad del procedimiento, o transparencia, es un principio general del derecho, y se ha incorporado al procedimiento administrativo como un derecho fundamental del administrado, pues involucra el principio de participación democrática del ciudadano respecto al manejo de la cosa pública y la rendición de cuentas a la que están sujetos todos los funcionarios que ejercen potestades públicas.

La falta de publicidad y transparencia es sospechosa y antesala de corrupción, como surge inequívocamente de la Convención Interamericana contra la corrupción y de la Ley Orgánica de Acceso y Transparencia de la Información Pública (LOTAIP) que determina excepciones al acceso a la información confidencial y que entrañe derechos personalísimos y fundamentales.²²

Juan Montero Aroca se refiere a la publicidad en los siguientes términos:

La oralidad, la inmediación y la concentración pueden ser considerados principios técnicos del procedimiento, pero la publicidad tiene un claro componente político que se resuelve en una garantía para las partes en el proceso, aunque también es el medio más idóneo para que pueda producirse el control de los órganos judiciales por el pueblo, del que emana el poder de aquéllos. Por eso si la ley regula el proceso sin inmediación no cabría cuestionarla constitucionalmente, pero si lo hace sin publicidad se estaría atentando a uno de los pilares de la sociedad democrática.²³

César Augusto Orrego Azula, al referirse al principio de publicidad trae a colación un pronunciamiento de la Corte Constitucional de Colombia, que bien nos ayuda a entender de mejor manera este principio:

[...] el principio de publicidad se ha estructurado como un elemento trascendental del Estado Social de Derecho y de los regímenes democráticos, ya que mediante el conocimiento de las actuaciones judiciales y administrativas, y de las razones de hecho y de derecho que les sirven de fundamento, se garantiza la imparcialidad y la transparencia de las decisiones adoptadas por las autoridades alejándose de cualquier actuación oculta o arbitraria contraria a los principios, mandatos y reglas que gobiernan la función pública [...]

[Asimismo] el principio de publicidad se realiza mediante el reconocimiento del derecho que tiene la comunidad a conocer las actuaciones de las autoridades públicas y, a través de ese conocimiento, a exigir que ellas se surtan con total sometimiento a la ley.²⁴

En un proceso contencioso tributario se discuten imposiciones tributarias que se constituyen en ingresos públicos, los que son defendidos por el Estado a través de la administración tributaria respectiva que interviene en el proceso. Luego la información es pública porque así lo dispone el artículo 8 del Código Orgánico General de Procesos. La publicidad es fundamental y cualquier ciudadano puede presenciar y escuchar en las audiencias donde se realiza la discusión verbal y se practica la prueba de la misma manera, con la publicidad el soberano que es el

²² José Luis Terán Suárez, *Op. Cit.*, 242 y 243.

²³ Juan Montero Aroca, *Op. Cit.*, 387.

²⁴ Cesar Augusto Orrego Azula, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 17. año*, (Uruguay, Konrad- Adenauer Stiftung, 2011), 319.

pueblo, puede conocer, revisar documentos y contradecirlos, revisando de esta manera la gestión pública que podrá ser indagada, cuestionada o legitimada.

Si bien en la práctica diaria, es eventual que una tercera persona que no sea ni actor ni demandado revise la documentación del proceso, si concurren a las audiencias orales para mirar y escuchar las actuaciones, en especial de los representantes de las administraciones tributarias en defensa de la legitimidad del tributo que se pretende cobrar al contribuyente, con la publicidad del proceso el ente público demuestra transparencia de su actuación.

Cabe señalar que dicha comparecencia del público, en general, debe ser respetando las normas establecidas para su permanencia en la misma como las limitaciones que establece el artículo 83 del Código Orgánico General de Procesos, que dispone que no se permite fotografiar, filmar o transmitir la audiencia y su contenido no podrá ser difundido por ningún medio de comunicación; es decir, la publicidad del proceso se limita a poder revisar los documentos y la presencia física a las audiencias, mas no a la publicidad externa, lo cual nuestro parecer es correcto ya que si se permitiera fotografiar o grabar la audiencia por parte del público que asiste a dicha diligencia se entorpecería su correcto desenvolvimiento.

1.2.6. Celeridad

El doctor José Luis Terán Suárez al respecto del principio de celeridad manifiesta:

Este principio dispone que las autoridades administrativas deben evitar costosos, lentos o complicados pasos administrativos que obstaculicen el desarrollo del trámite del expediente. Se trata de una directiva legal que apela a la racionalidad en el empleo del tiempo, de los medios y en la configuración de las formas. Para que el expediente goce de la rapidez debida, es preciso, principalmente, corregir deficiencias dentro de la administración, manifestadas en la pérdida de tiempo en notificaciones, despacho, firma, etc.²⁵

La celeridad quiere decir rapidez, agilidad, con la que se deben resolver los procesos, Raúl B. Canelo Rabanal cita a Carnelutti, quien manifiesta que en el proceso el tiempo es más que oro, es justicia y por tal, la lentitud, la turgurización, la incapacidad y muchas veces la corrupción de los operadores jurídicos impide su

²⁵ José Luis Terán Suárez, *Op. Cit.*, 241.

correcto desarrollo y con esto se vulnera la posibilidad y sobre todo el derecho de acceder a la justicia y obtener una resolución del conflicto acorde con la realidad²⁶; por lo que para que la justicia sea real debe ser rápida y efectiva.

Como se ha mencionado la actividad procesal en el país, en particular en materia contenciosa tributaria, tiene un cambio sustancial con la entrada en vigencia del sistema oral establecida en el artículo 168 numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador, que dispone que en todas las materias, instancias, etapas y diligencias se llevarán a cabo mediante el sistema oral, el legislador al redactar el Código Orgánico General de Procesos, acertadamente dispone que el inicio del proceso como es la presentación de la demanda y la contestación de la misma se la realice por escrito y es en la audiencia oral donde se ejercita el sistema oral del proceso ya que es ahí donde las partes procesales de forma verbal presentan sus argumentaciones y practican la prueba.

En materia contenciosa tributaria el proceso podía realizarse totalmente por escrito por lo que su sustanciación era extensa y podía durar años, tenía caracteres de oralidad únicamente si una de las partes solicitaba audiencia antes de que se dicte la sentencia, es ahí donde tanto actor como demandado comparecían ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal y exponían sus argumentos de forma verbal.

La oralidad se implantó con el objetivo de buscar la celeridad de la sustanciación de los procesos para garantizar una justicia plena, así lo menciona el artículo 20 del Código Orgánico de la Función Judicial que dispone que la administración de justicia será rápida y oportuna, tanto en la tramitación y resolución de la causa, como en la ejecución de lo decidido. Por lo tanto, en todas las materias, una vez iniciado un proceso, las juezas y jueces están obligados a proseguir el trámite dentro de los términos legales y sin dilaciones indebidas, sin esperar petición de parte.

Los temas tributarios se sustancian en procedimientos ordinarios y sumarios, según corresponda, los cuales se tramitan en audiencias orales, el primero en dos audiencias, preliminar y de juicio; y, el segundo se realiza en una única audiencia dividida en dos fases: la primera de saneamiento, fijación de los puntos en debate y conciliación y la segunda fase de prueba y alegatos.

²⁶ Raúl B. Canelo Rabanal, *Obra Jurídica Enciclopédica, Derecho Procesal Civil y Mercantil*, (México, Editorial Porrúa, 2012), 191.

1.2.6.1. La celeridad como garantía del debido proceso

El debido proceso es pilar fundamental del sistema jurídico ya que regula los derechos y garantías que tiene el individuo que se somete a un proceso judicial, el doctor Mario Rafael Zambrano Simball al referirse al debido proceso cita a Luis Cueva Carrión quien manifiesta que el debido proceso es un derecho constitucional, por tanto, es de rango superior e impregna a todo el sistema jurídico de un país; en consecuencia nada ni nadie puede sustraerse de él. Todos los actos y procedimientos de los funcionarios de los órganos de poder público deben ceñirse a él, de lo contrario atentarían contra el estado de derecho.²⁷

Luis Marcelo de Bernardis, al referirse a dicho principio expone:

El debido proceso constituye uno de los valores adjetivos a través de los cuales se realiza la justicia, habiendo alcanzado sus manifestaciones concretas a partir de instituciones de origen procesal, la consagración expresa como garantías constitucionales. Estas garantías, que constituyen una vacuna contra la arbitrariedad y la medida de la presencia de la justicia en cada situación donde deben ser aplicadas, trascienden el ámbito procedimental que originalmente tenían las instituciones en las que se basan para convertirse en garantías fundamentales de todos los derechos, ante cualquier ente sancionador o que desarrolle un proceso.²⁸

El doctor Álvaro Mejía, al definir el debido proceso cita a varios autores que manifiestan:

Víctor Tocona Postigo, al citar a Bernardis, señala que el debido proceso es una garantía y un derecho fundamental de todos los justiciables que les permitirá, una vez ejercitado el derecho de acción puedan, efectivamente, acceder a un proceso que reúna los requisitos mínimos que lleven a la autoridad encargada de resolverlo a pronunciarse de manera justa, equitativa e imparcial. Es decir, aquellos elementos mínimos que resultan exigibles por los justiciables para que el proceso que se desarrolle –cualquiera que este sea- pueda permitirle acceder a la cuota mínima de justicia a la que este debe llevarle. De esta manera, el proceso se constituirá en el vehículo que proporciona y asegura a los justiciables el acceso a la justicia, entendida esta como valor fundamental de la vida en sociedad. En lo que se refiere a materia tributaria, Manolo Rodas expone que si bien en un inicio las garantías del debido proceso poseían una orientación hacia el derecho penal, hoy en día resulta indiscutible su plena validez y vigencia en todos los procesos en los que se discutan los derechos o las obligaciones de los miembros de la colectividad, por lo que en

²⁷ Mario Rafael Zambrano Simball, *Los principios constitucionales del Debido Proceso y las garantías Jurisdiccionales*, (Quito-Ecuador, P H Ediciones Industria Gráfica, 2009), 8.

²⁸ Luis Marcelo de Bernardis, *La garantía procesal del debido proceso*, (Lima- Perú, Cultural Cuzco S.A. Editores, 1995), 411.

materia administrativa de modo general y tributaria de forma específica, las garantías del debido proceso se convierten en el eje regulador de las actuaciones de la administración tributaria, frente a los contribuyentes. El autor reflexiona que pese a que la administración tributaria goza de amplias facultades para la consecución de sus fines, no es posible bajo ninguna circunstancia, que rebase los límites que el debido proceso le impone a favor de los contribuyentes.²⁹

En tal virtud, como se detalló anteriormente el debido proceso es fundamental en la administración de justicia, ya que en la propia Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 76, primer inciso, se dispone que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso; y, en su artículo 169 dispone que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia y que las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso.

El sistema oral se implantó en el país en busca de agilizar la resolución de procesos judiciales, la oralidad como lo detalla Rosenberg es importante ya que esta tiene la ventaja de tener mayor claridad y energía, agilidad y naturalidad de la exposición, que es garantía de un proceso eficaz³⁰; consecuentemente el principio de celeridad tiene como finalidad la realización de la justicia como lo detalla la norma constitucional antes descrita. Luis Marcelo de Bernardis menciona la importancia de entender al debido proceso como un derecho constitucional ya que en primer lugar permite establecer con carácter absoluto su aplicación en cualquier proceso que se pretenda llevar a cabo, ante cualquier persona o autoridad pues, por su carácter fundamental, requiere de una interpretación amplia que le permita estar presente para hacer posible alcanzar al mayor grado de justicia. Segundo, debido a que ninguna autoridad encargada de la tramitación o resolución de un proceso podrá invocar que no se encuentra vinculada al mismo y pretender circunscribirlo al ámbito estrictamente jurisdiccional. En tercer lugar, es importante señalar que ello permite al justiciable invocar las acciones de garantía específicamente establecidas para alcanzar un alivio eficiente de cualquier violación de este derecho fundamental.³¹

Juan Monroy Gálvez, cita a Podetti y establece que en el principio de celeridad debe encaminarse en tres direcciones principales que son: los plazos para la

²⁹ Álvaro R. Mejía Salazar, *Diccionario de Derecho Tributario*, Op. Cit., 86 y 87.

³⁰ Iñiqui Esparza Leibar, *El principio del Proceso Debido*, (Barcelona, José María Bosch Editor S.A., 1995), 59.

³¹ Luis Marcelo de Bernardis, *Op. Cit.*, 413.

realización de los actos procesales por las partes, el régimen de prueba y los plazos para que los jueces dicten resoluciones³²; en tal virtud en el Código Orgánico General de Procesos, se plasma la celeridad en las disposiciones que determinan el procedimiento a seguir en la sustanciación de los procesos, como para cuestiones tributarias los procedimientos ordinarios y sumarios según el caso; así como también establece los tiempos razonables en los que se deben realizar las actuaciones judiciales; y, el no permitir dilaciones indebidas, como lo menciona el artículo 82 del Código en mención; así como también ayuda a la celeridad del proceso y está acorde a los avances tecnológicos (de allí la disposición del artículo 4 *ibídem* que permite realizar las audiencias por video conferencia u otros medios de comunicación de similar tecnología, cuando la comparecencia personal no sea posible).

Además cabe resaltar que la celeridad de los procesos consta en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en su artículo XVIII, Derecho de Justicia, que determina que toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente.³³

En virtud de lo expuesto podemos concluir que la celeridad es muy importante en el desarrollo de los procesos judiciales y como garantía del debido proceso en el sistema oral implantado en el país, ya que una controversia contenciosa tributaria en primera instancia que se sustancie en un procedimiento ordinario, sin ningún incidente extraordinario, cumpliendo a la cabalidad los términos establecidos en la ley debería resolverse en aproximadamente 130 días término; y, una controversia de procedimiento sumario se debe resolver en 55 días término, con lo cual estaríamos frente a la rapidez y agilidad que se reclama de la justicia.

1.2.6.2. La celeridad como garantía de la tutela judicial efectiva

Todos los ciudadanos tenemos el derecho de exigir al Estado que entregue a la sociedad los presupuestos necesarios, tanto materiales como jurídicos, para la

³² Juan Monroy Gálvez, *Introducción al Proceso Civil, Tomo I*, (Santa fé de Bogotá - Colombia, Temis de Balaunde & Monroy, 1996), 100.

³³ <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaración.asp>

realización de un proceso judicial efectivo, lo cual se traduce en el derecho a una tutela judicial efectiva.

Luiz Guilherme Marinoni, al referirse a la Tutela Judicial efectiva cita a Alexy, que manifiesta que los derechos a procedimientos judiciales y administrativos son esencialmente derechos a una protección jurídica efectiva. Condición de una efectiva protección jurídica es que el resultado del procedimiento garantice los derechos materiales del respectivo titular de derechos.³⁴

Roberto Luis Romero Acuña, al hablar de la tutela judicial en materia tributaria cita a Casas y manifiesta lo siguiente:

[...] Casas afirma que la *Tutela judicial en materia tributaria stricto sensu* no sólo importa eliminar las trabas a la habilitación de la instancia, sino también otorgar un *plus* de protección judicial para que se torne la tutela judicial en *real y efectiva*, intensificando el control del accionar de la administración pública y protegiendo al ciudadano de posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas exorbitantes. La tutela judicial, para que sea efectiva, exige no solo el respeto del derecho de defensa, sino también la idea a cargo de los magistrados judiciales de que el proceso no tiene exclusivamente un fin ordenador, sino que sirve para la realización de derechos fundamentales. Y agrega, que también es menester brindar una *protección cautelar* a fin de prevenir daños graves e irreparables por una sentencia tardía.³⁵

El artículo 75 de la Constitución de la República del Ecuador dispone 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; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley”.

La disposición constitucional antes detallada dispone elementos importantes para el ejercicio de la tutela judicial efectiva, como que se garantiza el acceso gratuito a la justicia, dicho acceso no significa únicamente la presentación de la demanda exigiendo el cumplimiento de los derechos que se consideran vulnerados, sino que dicha *litis* se procese y se resuelva la misma a través de una sentencia motivada, así como también se garantice el cumplimiento de dicha decisión; la celeridad como garantía de la tutela judicial tiene que ver a que esta se cumpla de

³⁴ Luiz Guilherme Marinoni, *Derecho Fundamental a la Tutela Jurisdiccional Efectiva*, (Lima-Perú, Palestra Editores, 2007), 234.

³⁵ Roberto Luis Romero Acuña, *Revista de Derecho Público, Derecho Tributario II, Aspectos de la Tutela Judicial Efectiva Tributaria*, (Buenos Aires-Argentina, Rubizal – Culzoni Editores, 2008), 103.

forma rápida y eficaz, respetando los tiempos establecidos en la norma jurídica pertinente para las actividades procesales.

No basta que en el Código Orgánico General de Procesos se establezcan los tiempos en los cuales se deben realizar las actuaciones judiciales, sino que también la Función Judicial a través del Consejo de la Judicatura, provea de todos los medios necesarios para su cumplimiento y el más importante en la administración de justicia es el material humano, o sea los jueces, ya que por ejemplo en materia tributaria el Tribunal No. 1 de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Quito, el cual se constituyó en Sala Única compuesta por un pool de 27 jueces y juezas que tienen competencia para sustanciar procesos en razón del territorio de las provincias de Pichincha, Imbabura, Carchi, Cotopaxi, Tungurahua, Chimborazo, Bolívar, Pastaza, Napo, y Sucumbíos, que a nuestro parecer son insuficientes para atender y sustanciar los procesos puestos en su conocimiento dentro de los tiempos establecidos en el Código Orgánico General de Procesos.

Además hay que resaltar que en el sistema oral, el acceso a la justicia a través de la intermediación las partes procesales tienen contacto directo con los jueces miembros del Tribunal a través de las audiencias respectivas, en donde de forma verbal exponen sus argumentos y se practica la prueba, lo cual como se ha mencionado da celeridad a los procesos.

1.3. El procedimiento Contencioso Tributario en el sistema oral

Ahora bien, una vez que nos referimos a los principios jurídicos que se activan en el sistema oral, estudiaremos los procedimientos que en dicho sistema instaurado en el país, se sustancian los temas tributarios. El procedimiento contencioso tributario inicia por iniciativa del contribuyente, el cual decide activar su derecho de acción ante una decisión de Administración Tributaria que considera vulnera sus derechos o sea producto de una incorrecta aplicación de la ley, para someterla a una decisión judicial.

Esta garantía trascendental de impugnar los actos administrativos se encuentra tipificada en la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 173 que establece que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los

correspondientes órganos de la Función Judicial; así también lo considera José Luis Vilela Proaño al referirse al procedimiento contencioso administrativo, manifestando lo siguiente:

El proceso contencioso administrativo se sustenta en la impostergable necesidad de que los actos y decisiones expedidos por la Administración Pública puedan ser objeto de control ante el Poder Judicial, habida cuenta de que en un Estado Constitucional de Derecho el ejercicio del poder no puede estar exento de revisión, máxime si están en juego derechos fundamentales. Es que el proceso contencioso administrativo hace posible que los ciudadanos (y a veces también la propia Administración) puedan llevar, ante un juez o tribunal independiente, las discrepancias que tienen frente a los actos administrativos que los afectan realmente.³⁶

En este punto cabe realizar la siguiente aclaración ya que puede traer a confusión que proceso y procedimiento son sinónimos, lo cual es errado, ya que el primero se constituye en un conjunto de derechos y actos a través de los cuales se concreta la previsión abstracta del derecho a la acción y contradicción.³⁷

El doctor Álvaro Mejía Salazar cita a Santos Azuela quien da una percepción clara del concepto de procedimiento y lo define como un conjunto de principios a través de las cuales se realiza y se tramita el proceso, de allí que se lo entiende como un conjunto secuencial de las etapas a lo largo de las cuales se regula la tramitación del proceso³⁸.

El antecedente del procedimiento contencioso tributario en el Ecuador, de forma clara y sucinta lo detalla el doctor José Vicente Troya Jaramillo, determinando lo siguiente:

A partir del 19 de junio de 1959, fecha de expedición del Decreto-Ley de Emergencia que crea el Tribunal Fiscal (R.O. 847), el procedimiento contencioso tributario se conforma debidamente en el Ecuador. Antes existía una organización imperfecta y bien puede afirmarse que no teníamos en el país un verdadero sistema de justicia tributaria. Posteriormente, en 1963 (Decreto-Ley de Emergencia 29 de 24 de junio de 1963) se expidió el Código Fiscal en el cual, de modo orgánico y claro, se consolida el procedimiento contencioso tributario. Finalmente, en 1975 (Decreto Supremo 1016-A de 6 de diciembre de 1975, Suplemento del R.O. 958 de 23 de diciembre de 1975), se puso en vigencia el Código Tributario que con numerosas

³⁶ José Luis Vilela Proaño, *El proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria, Tratado de Derecho Procesal Tributario*, Volumen II (Perú, Pacifico Editores S.A.C., 2012), 912.

³⁷ Álvaro R. Mejía Salazar, *La oralidad y los principios del procedimiento*, Op. Cit., 24 y 44.

³⁸ Álvaro R. Mejía Salazar, *La oralidad y los principios del procedimiento*, Op. Cit., 45.

reformas, hoy rige, que incluye modificaciones de gran interés y revela una mayor perfección en el tema. Hoy Código Orgánico Tributario, COT.³⁹

En la Constitución de 1946, en el artículo 146, en el cual se establecía las atribuciones y deberes del Consejo de Estado, determinando en el numeral ocho de conocer y decidir de las cuestiones contencioso administrativas, dentro esta materia se encontraba lo tributario, este Consejo estaba conformado por el Presidente de la Corte Suprema, un senador, un diputado, dos ciudadanos elegidos por el Congreso, el Contralor General de la Nación, un representante del Consejo Nacional de Economía, el Presidente del Tribunal Supremo Electoral, un representante de las Fuerzas Armadas y el Presidente del Instituto Nacional de Previsión. Posteriormente, el 19 de octubre de 1948, en el Registro Oficial No. 40, se publicó el Reglamento de lo Contencioso Administrativo expedido por el Consejo de Estado, donde lo más relevante es que se establece la existencia de una fase administrativa previa que se debe agotar, previo a presentar la contenciosa ante el Consejo de Estado.

Con el Decreto-Ley de Emergencia de 19 de junio de 1959 (R.O. 847) se crea el Tribunal Fiscal, en el mencionado decreto se establece la competencia, el procedimiento y regula la acción de pago indebido; mediante Decreto Ley de Emergencia No. 29, de 24 de junio de 1963, se expide el Código Fiscal, en el cual se establece sobre la aplicación e interpretación de la Ley Tributaria, el domicilio tributario, facultad reglamentaria, de los créditos tributarios, de los modos como se extinguen los tributos, de la caducidad, de la vía administrativa, de la ejecución de los créditos, de la vía contencioso tributario del pago no debido y del convenio tributario.

El General Guillermo Rodríguez Lara expidió el Decreto Supremo 1016-A, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 958, de 23 de diciembre de 1975, el cual contiene el Código Tributario, en el cual ya únicamente regula lo referente a los tributos, estableciendo la forma de determinarlos y recaudarlos; tanto los tributos nacionales y seccionales, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, su integración consta de cuatro libros que tratan de lo sustantivo tributario, de los procedimientos tributarios, el procedimiento contencioso y del ilícito tributario.

En el Código Tributario codificado, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005, establecía el procedimiento contencioso

³⁹ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario* (Quito-Ecuador, Talleres de la CEP., 2014), 297.

tributario desde los artículos 217 al 278 derogados con la entrada en vigencia del Código Orgánico General de Procesos, en los cuales se establecía las disposiciones referentes al procedimiento como la demanda, su contestación, prueba y sentencia; en dicho procedimiento predominaba la escritura, ya que una vez concluida la prueba como lo disponía el artículo 273 del Código Tributario, antes de dictar sentencia las partes podían solicitar audiencia pública de estrados o presentar informes de derecho; en tal virtud, como podemos verificar, la oralidad en este proceso contencioso tributario era mínima ya que incluso la audiencia de estrados era facultativa, es decir, solo se daba sí alguna de las partes solicitaba la audiencia. El proceso se sustanciaba en su totalidad a través de la escritura, sin tener contacto verbal directo.

Con el sistema oral implantado y establecido en el Código Orgánico General del Procesos, como ya lo hemos mencionado en reiteradas ocasiones se busca la celeridad del procedimiento. En dicho cuerpo legal se establece en el Capítulo II, El Procedimiento Contencioso Tributario y Contencioso Administrativo; determinando en los artículos 299 al 317, normas generales para las materias contencioso tributario y contencioso administrativo; y, en la Sección II en los artículos 318 al 325 se establecen ya las disposiciones referentes al procedimiento contencioso tributario, materia que nos ocupa.

Los procedimientos establecidos para lo contencioso tributario en el Código Orgánico General de Procesos son: el procedimiento ordinario para las acciones de impugnación y directas artículos 320 y 321, respectivamente; y, el procedimiento sumario para las acciones especiales en el artículo 322. A continuación analizaremos cada procedimiento.

El procedimiento ordinario.

Dicho procedimiento se encuentra establecido en el Código Orgánico General de Procesos en los artículos 289 al 298, dicho procedimiento es oral y se celebra dos audiencias.

Para presentar la demanda una vez notificado con el acto administrativo o se produjo el hecho o acto en que se fundamenta la acción, el contribuyente tiene el término de sesenta días para presentar dicha impugnación; la demanda debe reunir los requisitos establecidos en el artículo 142 del código mencionado, seguidamente el

juez ponente revisa la demanda y en un término máximo de cinco días la califica si reúne los requisitos legales generales y específicos; caso contrario la manda a aclarar o completar la misma otorgando 3 días para el efecto; si no se da cumplimiento a lo mencionado se ordena el archivo de la causa y la devolución de los documentos adjuntos; hay que resaltar que dicho auto de archivo de la causa por no completar la demanda, no constituye cosa juzgada ya que para que se constituya la misma debe haber una cuestión debatida, y en este particular no lo hay, por lo que el actor si todavía está dentro del plazo para presentar la impugnación, puede presentar nuevamente la demanda al Tribunal Contencioso Tributario.

Hay que mencionar que el Código Orgánico General de Procesos establece en su artículo 148, que la demanda podrá reformarse hasta antes de la contestación, y si una vez contestada sobreviene un hecho nuevo, podrá reformarse hasta antes de la audiencia preliminar; dicho artículo no determina cuántas reformas se puede realizar, por lo que antes de la contestación el actor puede reformar la demanda cuantas veces sea necesario y con dicha reforma el Tribunal tiene la obligación de citar con la misma para garantizar así el derecho del demandado de conocer la demanda en su totalidad y poder debatirla en su contestación.

Una vez calificada la demanda, el Tribunal de lo Contencioso Tributario ordenará que se cite al o los demandados, los cuales tienen el término de treinta días para contestarla, dicho término se contará desde que se practicó la última citación, en la contestación el demandado debe obligatoriamente pronunciarse sobre cada una de la pretensiones, hechos alegados y la autenticidad de la prueba documental, así como también deducir las excepciones que crea le asisten, igualmente estas últimas pueden reformarse hasta antes de la audiencia preliminar; la contestación es también calificada por el juez ponente y en el término de tres días se notifica con la misma a la parte actora, quien en el término de diez días podrá anunciar nueva prueba que se referirá a los hechos expuestos en la contestación. Con la nueva prueba, o sin ella, una vez concluido los diez días, el Tribunal en el término tres días convocará a la audiencia preliminar que deberá realizarse en un término no menor a diez días ni mayor a veinte días.

Hasta este punto el procedimiento se lo realiza por escrito, lo cual es correcto ya que como se mencionó con la presentación de la demanda el actor hace conocer sus pretensiones al órgano jurisdiccional, el cual examina que cumpla con los requisitos legales pertinentes para calificarla y admitirla a trámite y lógicamente con

el escrito de la demanda se cita y se le hace conocer al demandado la demanda, para que la conteste fundamentadamente; consecuentemente, la escritura es la forma correcta para tramitar el proceso hasta esta instancia, por lo que en realidad con la implementación de la oralidad en el país se ha implementado un sistema mixto.

A esta parte del procedimiento que se desarrolla mediante la escritura, Juan Carlos Ron Cadena lo denomina como “*actos iniciales y preparatorios*”⁴⁰ ya que aquellos inician y preparan a las partes para la audiencia; dicha denominación es incorrecta a nuestro parecer, ya que como acertadamente lo llama el Código Orgánico General de Procesos en el Libro III, Título I son actos de proposición, ya que desde que se presenta la demanda inicia la *litis*, ya que en la misma, la parte actora plasma toda su estrategia de juicio, anuncia los medios probatorios y como los mismos ayudaran a probar sus aseveraciones, no puede existir una prueba sorpresa que aparecerá en las audiencias, ya que si no está anunciada el Tribunal no la admitirá, por eso existe en la normativa pertinente el tiempo en el cual se puede reformar la demanda y la contestación así como cuando aparece un hecho nuevo como lo detallamos anteriormente; así como también en la contestación el demandado determina todos sus argumentos y pruebas para desvirtuar la demanda.

La audiencia es el instrumento ideal para la oralidad ya que es allí donde las partes exponen a los jueces sus argumentos y presentan las pruebas.

En la audiencia preliminar de forma obligatoria deben comparecer las partes personalmente o por intermedio de procurador judicial. En el caso de las instituciones públicas es a través de un delegado. Dicha audiencia se desarrolla en el día y hora indicados, en primera instancia el Tribunal solicita a que las partes se pronuncien sobre las excepciones previas propuestas, las mismas que se encuentran enumeradas en el artículo 153 del Código Orgánico General de Procesos, dichas excepciones deben ser resueltas en la misma audiencia, seguidamente el Tribunal resuelve sobre la validez del proceso, determina el objeto de la controversia y cuestiones de procedimiento que puedan afectar la validez del proceso, con la finalidad de convalidarlo y sanearlo. Se concede la palabra a la parte actora que exponga los fundamentos de la demanda, luego interviene la parte demandada fundamentando su contestación.

⁴⁰ Juan Carlos Ron Cadena, *El procedimiento Ordinario en el Código Orgánico General de Procesos (COGEP) Análisis esquemático y comparativo*; (Quito-Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones; 2017), 10.

En los numerales 4 y 6 del artículo 294 del Código Orgánico General de Procesos, se establecen disposiciones que no son aplicables en materia tributaria, como que el juzgador de manera obligatoria promoverá la conciliación y que de oficio o a petición de parte el juzgador podrá disponer que la controversia pase a un centro de mediación, respectivamente; lo cual no es aplicable ya que nuestra legislación tributaria no contempla al arbitraje como un modo de solucionar los conflictos que se presentan entre la Administraciones Tributarias y los contribuyentes, ya que no se puede negociar los impuestos que son fondos públicos, por lo que no se puede conciliar una disputa tributaria y la única forma de solución de este tipo de conflicto es con la aplicación e interpretación de las normas tributarias que realiza el Tribunal al caso planteado y plasma la solución mediante la sentencia respectiva. Cabe señalar que pese que no es aplicable los numerales mencionados el Tribunal en el desarrollo de la audiencia hace mención a dichas disposiciones, recalando que la misma por la naturaleza de la acción no es posible, pero que se deja constancia de que se ha anunciado, para dar cumplimiento a los en el Código Orgánico General de Procesos que determina la forma de sustanciar la audiencia.

Concluida la primera intervención viene la segunda parte de la audiencia preliminar en la cual las partes procesales anuncian las pruebas que pretenden practicar en la audiencia de juicio estableciendo su pertinencia para que las mismas sean admitidas por el Tribunal Juzgador, hay que señalar que el anuncio de las pruebas tiene que ser debidamente detallado ya que no puede anunciarse, por ejemplo que se tenga como prueba el proceso determinativo, sino que se tiene que establecer qué partes de dicho proceso exactamente son las que se va a reproducir como prueba; en el anuncio de las pruebas, la otra parte procesal puede alegar su impertinencia estableciendo fundamentadamente sus razones.

En este punto hay que mencionar que en el proceso contencioso tributario no se puede presentar el recurso de apelación ya que dicho proceso tiene una única instancia ante Tribunal Contencioso Tributario respectivo, es decir, no existe segunda instancia, el Tribunal superior ante quien se puede presentar una acción para que se revise lo resuelto por el Tribunal de instancia es la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corta Nacional de Justicia, que es competente para conocer la instancia de casación y demás detalladas en el artículo 185 del Código

Orgánico de la Función Judicial⁴¹; por lo que, no es pertinente solicitar el recurso de apelación con efecto diferido⁴², de las excepciones previas, ni de las inadmisión de pruebas.

El Tribunal termina enumerando las pruebas que se admiten y deben ser practicadas en la audiencia de juicio; y para finalizar la audiencia preliminar señala día y hora en la que se va a realizar la audiencia de juicio, la misma que debe ser en el termino máximo de treinta días contados a partir de la culminación de la audiencia preliminar.

Es importante mencionar que de esta audiencia preliminar se conserva en grabación en el sistema implementado por la autoridad competente y se levanta un acta el secretario del Tribunal Contencioso Tributario.

Ya en la audiencia del juicio el Tribunal de lo Contencioso Tributario, da lectura por secretaría a la resolución del extracto del acta de la audiencia preliminar. Seguidamente se concede la palabra a la parte actora para que realice su alegato inicial, donde se pretende advertir al juez cuál será su accionar en el transcurso de la audiencia, permite introducir información clave en el proceso para que el juzgador tenga una idea clara de las direcciones que apuntará la estrategia procesal de la parte actora⁴³, el alegato inicial concluye estableciendo de acuerdo a su estrategia el orden en el cual se practicarán las pruebas admitidas; el mismo, procedimiento procede con el demandado.

El Tribunal ordena la práctica de las pruebas en el orden solicitado; cabe señalar que de conformidad al principio de contradicción a toda prueba la parte contraria se puede oponer de manera fundamentada y contradecirla conforme lo dispone el artículo 165 del Código Orgánico General de Procesos.

Una vez actuada la prueba, el actor y el demandado presentan sus alegatos finales, con derecho a una sola réplica.

⁴¹ Código Orgánico de la Función Judicial.- Art. 185.- [...]Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: 1. Los recursos de casación en las causas en materia tributaria incluso la aduanera; 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial; y, 3. Los demás asuntos que establezca la ley.

⁴² Código Orgánico General de Procesos.- Art. 261.- Efectos. La apelación se concede: [...]3. Con efecto diferido, es decir, que se continúa con la tramitación de la causa, hasta que de existir una apelación a la resolución final, este deba ser resuelto de manera prioritaria por el tribunal.

⁴³ Ernesto Guarderas Izquierdo, *Código Orgánico General de Procesos. Manual práctico y analítico. Procedimientos, audiencias y teoría del caso.* (Quito- Ecuador, Ediciones Legales, 2016), 80.

Concluida la intervención de las partes, el Tribunal podrá suspender la audiencia hasta que forme su convicción debiendo reanudarla dentro del mismo día para dictar sentencia, dicho pronunciamiento es la innovación que es propio del sistema de audiencias⁴⁴, excepcionalmente cuando la complejidad del caso lo amerite se puede suspender la audiencia para dictar sentencia de forma oral por el término de hasta diez días, obligatoriamente deberá determinar el día y la hora de reinstalación de la audiencia, la sentencia escrita motivada se notificará en el término de hasta diez días contados a partir de la culminación de la audiencia de juicio.

El procedimiento sumario.

En este procedimiento se establece la realización de una única audiencia, la cual se desarrolla en dos fases, la primera de saneamiento y fijación de los puntos en debate y la segunda fase de prueba y alegatos; una vez concluida la intervención de las parte se emite la sentencia respectiva, hay que tomar en consideración que el procedimiento detallado anteriormente en esta tesis al hablar de la sentencia en el procedimiento ordinario es el mismo que se aplica en el procedimiento sumario; cabe resaltar que más adelante hablaremos en detalle de este procedimiento sumario contencioso tributario.

Como podemos apreciar la realización de audiencias ayuda a la celeridad de los procesos ya que la práctica de la prueba se la realiza de forma verbal, lo que ayuda a que el Tribunal tenga un contacto directo con la misma y la otra parte procesal tiene la oportunidad de escucharla y refutarla en esa misma audiencia lo que ayuda a que el juzgador tenga todos los elementos de convicción necesarios para emitir el fallo correspondiente.

Ahora bien una vez que hemos analizado los procedimientos en los desarrolla la materia tributaria, como la investigación de esta tesis se refiere a la excepción a la coactiva de inexistencia de obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal, para tener una idea general sobre el procedimiento de dicha excepción en el siguiente capítulo nos referiremos al procedimiento coactivo tributario.

⁴⁴ Santiago Guarderas Izquierdo, *Comentarios al Código Orgánico General de Procesos (COGEP) Artículos del 1 al 111* (Quito-Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2017), 177.

Capítulo Dos

El procedimiento coactivo tributario

2.1. Antecedentes

Para que nazca una obligación tributaria, tiene que en primer lugar realizarse el hecho generador el cual es el presupuesto establecido en la ley para configurar el tributo, estableciéndose en la normativa jurídica los tiempos en los cuales el sujeto pasivo tiene la obligación de declarar y satisfacer el impuesto cuyo sujeto activo es el Estado. Al no cumplir con la obligación la Administración Tributaria ejerce su facultad coactiva en busca de perseguir el cobro de los créditos tributarios incumplidos por parte del contribuyente.

La facultad coactiva del Estado para el cobro de obligaciones pendientes por parte de los ciudadanos no es nueva ya que la misma constaba en la Constitución de 1812 (llamada Quiteña, ya que fue emitida antes de que seamos República, 1830), que su artículo 35 establecía lo siguiente:

Es peculiar y privativo de este poder (se refiere al Legislativo) el arreglar toda especie de tasas, contribuciones y derechos que deban exigirse tanto en la cantidad como en el monto de su recaudación y ramos o personas que deban exhibir con atención a las necesidades del Estado y a la posibilidad de los contribuyentes. Sin el consentimiento y permiso de la Legislatura, ningún particular, ni corporación podrán en lo sucesivo imponer o exigir contribución alguna.⁴⁵

En la Constitución Política del Ecuador de 1946, en su artículo 193, determinaba que la jurisdicción coactiva se establece únicamente en favor del Fisco y de las demás instituciones de Derecho Público y del Banco Central del Ecuador y de los Bancos del Sistema de Crédito de Fomento, para la recaudación de sus créditos, así como en favor de las Cajas de Previsión para el cobro de aportes y Fondo de Reserva.⁴⁶

Posteriormente, en la Constitución de 1967, se realiza una reforma estableciendo en el artículo 218 que:

⁴⁵ José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Tributario*, (Quito- Ecuador, Corporación Editora Nacional, 1984), 147.

⁴⁶ <http://www.asambleanacional.gob.ec/documentos/biblioteca/constituiones-del-ecuador/Constitución-1967/1967-Documento>

Procedimiento coactivo. El procedimiento coactivo se establece en favor del Fisco, y demás instituciones de Derecho Público. También la Caja Nacional del Seguro Social ejercerá la coactiva para el cobro de artes, fondos de reserva, y en general de las obligaciones patronales; la ejercerá asimismo contra los agentes de retención para la recaudación de los descuentos o deducciones que hubieran hecho, así como de los intereses y multas por mora en el pago de los valores indicados⁴⁷.

Washington Hoyos Villavicencio, respecto al procedimiento coactivo en las Constituciones del Ecuador manifiesta:

Sin desmerecer los avances y progresos que se logran en las Constituciones anteriores, es necesario resaltar la Constitución de 1967, considerada la más importante dentro del orden tributario en que se consigna un capítulo especial sobre el régimen tributario (Art. 97-103) y se consagra el principio de legalidad y se dice qué elementos de imposición deben constar por ley; se constitucionalizan los principios de generalidad e igualdad; se reitera el principio de la capacidad contributiva; y se anuncian las proyecciones extra fiscales de imposición, se constitucionaliza la jurisdicción contencioso- tributaria, así como la jurisdicción contencioso- administrativa. Todo esto, junto con los avances que se establecieron en las facultades de la función judicial, se dirá que formalmente la facultad coactiva, existió desde que nos constituimos en República con clara identidad doctrinaria en materia tributaria a través de la jurisdicción contenciosa tributaria.⁴⁸

Con la publicación del Código Tributario, en el Registro Oficial Suplemento No. 958 de 23 de diciembre de 1975, se establecen las normas para la ejecución del procedimiento coactivo, determinando la facultad a las Administraciones Central y Seccional, y apoyándose en las normas establecidas para estos procedimientos en el Código de Procedimiento Civil.

En la actualidad el procedimiento coactivo para la materia tributaria, se encuentra establecido en el Código Tributario en la sección 2da, a partir del artículo 157 y siguientes.

2.2. Marco jurídico del procedimiento coactivo

El marco jurídico donde se determina el proceso coactivo, así como sus solemnidades están establecidas en el Código Tributario. Para determinar el valor del impuesto a cobrar en primer lugar debe estar determinado el impuesto en la ley, su hecho generador, su base imponible, el porcentaje del impuesto, las formas de cálculo, y tiempo para satisfacerlo; consecuentemente, para llegar a la coactiva el

⁴⁷ <http://www.asambleanacional.gob.ec/documentos/biblioteca/constituiones-del-ecuador/Constitución-1967/1967-Documento>

⁴⁸ Washington Hoyos Villavicencio, *La Jurisdicción Especial Coactiva, Teoría y práctica en la Legislación Ecuatoriana*, (Ecuador, Dirección Editorial Ramiro Arias, 2010), 45 y 46.

impuesto pasa por varias fases establecidas en la ley, así lo entiende María José Rodríguez al mencionar lo siguiente:

El tránsito que se produce desde el impuesto creado por la ley, en mérito al principio de reserva de ley, hasta el impuesto pagado –sea por el destinatario legal tributario, sea por otro sujeto responsable del pago- aparece como aplicación de la ley tributaria en sede administrativa el procedimiento jurídico de determinación, preestablecido también por una norma que vehiculizará la subsunción de la situación del particular administrado en la hipótesis de incidencia general prevista en el impuesto (...) De tal suerte, la recaudación impositiva esta procedida de un procedimiento cuyo fin es el de asegurar la aplicación exacta de la regla de imposición al caso individual [...].⁴⁹

La Administración Tributaria, en el ejercicio de su facultad recaudadora, a través de su autoridad competente, emite títulos de crédito u órdenes de cobro cuando la obligación tributaria fuere determinada y líquida, basándose en 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 de lo Contencioso Tributario o de la Corte Nacional, cuando modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique una nueva liquidación.

Estos títulos de crédito son notificados al contribuyente para que pague o solicite facilidades de pago en el plazo de ocho días o presente reclamo sobre dicho título de crédito. Dichos títulos de crédito deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 150 del Código Tributario, los cuales son: 1. Designación de la administración tributaria y departamento que lo emita; 2. Nombres y apellidos o razón social y número de registro, en su caso, que identifiquen al deudor tributario y su dirección, de ser conocida; 3. Lugar y fecha de la emisión y número que le corresponda; 4. Concepto por el que se emita con expresión de su antecedente; 5. Valor de la obligación que represente o de la diferencia exigible; 6. La fecha desde la cual se cobrarán intereses, si éstos se causaren; y, 7. Firma autógrafa o en facsímile del funcionario o funcionarios que lo autoricen emitan. La falta de alguno de los requisitos establecidos en este artículo, excepto el señalado en el numeral 6, causará la nulidad del título de crédito.

⁴⁹ María José Rodríguez, *El acto administrativo tributario. Con aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo*, (Buenos Aires- Argentina, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2004), 109.

El Código Orgánico General de Procesos, no describe al procedimiento coactivo, únicamente establece sus excepciones, contrariamente a lo que establecía el Código de Procedimiento Civil derogado por el Código antes mencionado, en su artículo 157, que al referirse a la acción coactiva disponía lo siguiente:

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.

A continuación detallaremos como la doctrina define al procedimiento coactivo, así el doctor Álvaro Mejía Salazar, en su Diccionario de Derecho Tributario, detalla a varios autores que se pronuncian respecto a este procedimiento, en los siguientes términos:

[...] En opinión de Manuel Sánchez, se entiende por procedimiento coactivo, a la potestad de diferentes organismos del Estado de cobrar acreencias directamente, sin necesidad de recurrir al poder judicial. Luis Toscano Soria señala que la acción coactiva es el derecho al procedimiento sumario que faculta la ley a las autoridades tributarias para que puedan hacer efectivo el cobro de obligaciones que los sujetos pasivos no han satisfecho, a pesar de haber sido notificados con los actos administrativos. Fernando Pérez Royo señala que la primera característica del procedimiento coactivo es la de ser exclusivamente administrativo, siendo privativa de la Administración Tributaria la competencia para entender del mismo y resolver todos sus incidentes. Es un procedimiento que se impulsa de oficio. Miguel Ángel Martínez Lago y Eduardo García de la Mora se refieren que la acción coactiva es un procedimiento que se caracteriza por ser ejecutivo y de naturaleza administrativa, como consecuencia de la autotutela –que significa que la administración no necesita acudir al juez para que declare su derecho y de satisfacción a su pretensión- [...].⁵⁰

Washington Hoyos Villavicencio, define a la acción coactiva tributaria como la facultad que tiene el órgano competente, facultad prevista y conferida por la ley, que pueda iniciarse inclusive haciendo uso de medios preventivos y de fuerza en los bienes, para hacer efectivo de lo que por concepto de tributos, intereses y multas se debe al estado y o demás instituciones del sector público.⁵¹

⁵⁰ Álvaro R. Mejía Salazar, *Diccionario de Derecho Tributario*, Op. Cit., 2.

⁵¹ Washington Hoyos Villavicencio, *Op. Cit.*, 76.

Así como también Leonardo F. Andrade, define al procedimiento coactivo como:

La coactiva es el procedimiento administrativo de apremio que tiene por objeto el pago del crédito y en caso contrario, el embargo y el remate de los bienes del contribuyente o responsable para con su producto liquidar, así, el pago de la deuda tributaria, la que comprende el valor de los tributos, intereses, multas y costas a que hubiere lugar. Iniciada la coactiva con el auto de pago, debe citarse al coactivado o a su representante, en persona o en tres boletas o por la prensa, según el caso. La citación la práctica el Secretario de la Oficina Recaudadora o el que para el efecto designe el funcionario ejecutor [...]⁵²

Rodrigo Patiño Ledesma, hace mención a la finalidad del proceso coactivo estableciendo lo que siguiente:

En materia de derecho público la finalidad del proceso coactivo se sustenta en el interés de perseguir el cobro de los créditos emergentes de obligaciones fiscales incumplidas y proveer al Estado y demás entes públicos de los recursos necesarios para atender sus necesidades y cumplir así con sus fines específicos, los cuales están vinculados con la actividad social, por ello, el acreedor público, ante la negativa del deudor, debe iniciar la ejecución forzada haciendo uso de la jurisdicción y competencia señalada en la ley, para conseguir que la obligación sea satisfecha con la oportunidad debida. Esta potestad administrativa y el fin que a través de ella se persigue, hacen que el procedimiento para el cobro sea sumamente abreviado e implique la injerencia en el patrimonio del deudor para materializar con el producto de la venta de sus bienes el pago de la deuda.⁵³

Por lo mencionado, podemos concluir determinando que el procedimiento coactivo en materia tributaria es la facultad otorgada por la ley a la Administración Tributaria, para el cobro de impuestos, tasas, contribuciones especiales, así como sus intereses, multas y otros recargos, que se generan, hacia los contribuyentes y responsables del tributo que no hayan satisfecho la obligación tributaria dentro del tiempo establecido en la ley.

Consecuentemente el procedimiento coactivo es un proceso administrativo, ya que el mismo se desarrolla en la Administración Tributaria que esté ejerciendo dicha acción, se la realiza a través de actos administrativos; que la doctrina española en general, los ha designado con la definición clásica y simple del profesor Zanobini, que establece que es acto administrativo cualquier declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio realizada por un órgano de la administración pública en

⁵² Leonardo F. Andrade, *Práctica Tributaria. Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano*, (Quito - Ecuador, 2000), 68.

⁵³ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo Primero, Principios del derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, (Cuenca - Ecuador, Universidad del Azuay, 2013), 377 a 378.

el ejercicio de una potestad administrativa⁵⁴; así como también la de Roberto Dromi que determina que el acto administrativo es una declaración unilateral efectuada en el ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma directa⁵⁵ ; por lo mencionado, con total claridad, concluimos que en el proceso coactivo la Administración Tributaria lo desarrolla por medio de actos administrativos ya que produce efectos jurídicos individuales.

El proceso coactivo lo dirige el recaudador especial, mal llamado juez de coactiva, que es un funcionario público de la Administración Tributaria que está ejercitando la acción coactiva, por lo que no se puede hablar de una jurisdicción coactiva, cuando entendemos por jurisdicción a la facultad de juzgar y aplicar las leyes, por lo que lo que realiza el recaudador especial es iniciar el proceso coactivo con medidas coercitivas para la efectividad del cobro. Si el contribuyente presenta alguna excepción a la coactiva, esta se sustancia ya en la etapa judicial, ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario.

Así también lo entiende Rodrigo Patiño al mencionar:

[...]Este cuestionamiento no tiene asidero legal, pues conforme al sistema normativo tributario no se trata, con la acción coactiva, de iniciar una discusión formal sobre los derechos de los contribuyentes, ni sobre el establecimiento de obligación alguna; sino exclusivamente de hacer efectivo un crédito que se encuentre firme, líquido y determinado. Con la consideración adicional, que los recursos a recaudarse por este sistema corresponden a derechos del Estado, que pretenden ser evadidos por la renuencia natural de los deudores a reconocer créditos cuando no provienen de actos contractuales y voluntarios, recursos que además, por estar destinados a una finalidad social, gozan de privilegio, razones por las que la ley ha regulado, para hacer efectiva su recaudación, un proceso fácil y efectivo, el que no siempre será factible en la esfera judicial por los incidentes que pueden generar el contribuyente.⁵⁶

Cabe señalar que no se puede dar inicio al procedimiento coactivo si el contribuyente ha solicitado facilidades de pago de su deuda tributaria y si se ha presentado demanda contenciosa tributaria en relación al título de crédito.

Una vez determinado el antecedente y el marco jurídico del proceso coactivo a continuación estudiaremos el proceso coactivo tributario.

⁵⁴ Carlos María Folco, *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura, Tomo I*, (Buenos Aires - Argentina, Rubinzal- Culzoni Editores, 2011), 84.

⁵⁵ Roberto Dromi, *Acto Administrativo*, (Argentina, Editorial de ciencia y cultura, 2008), 37.

⁵⁶ Rodrigo Patiño Ledesma, *Op. Cit.*, 382.

2.3. El Proceso Coactivo Tributario

El procedimiento coactivo se inicia cuando el sujeto pasivo, una vez que conoció el título de crédito y dentro del plazo de ocho días, no pagó la obligación, no solicitó facilidades de pago o no presentó reclamación. Pasa el título de crédito al funcionario ejecutor quien emite el auto de pago para que el sujeto pasivo en el plazo de tres días pague o dimita bienes, dicho término se contabiliza desde el siguiente día que se le cita con dicho auto de pago.

El auto de pago obligatoriamente debe contener los siguientes requisitos: *i.* Identificación de quien lo emite y la función que desempeña en la administración tributaria. *ii.* Identificación del sujeto pasivo o contribuyente de la obligación, sea esta persona natural, jurídica o tercero. *iii.* La relación del título u orden de pago y la cuantía de lo adeudado. *iv.* La disposición de pagar o dimitir bienes dentro del plazo de tres días, bajo prevención de embargo. *v.* Texto de que se adjunta al proceso el título correspondiente.

Washington Hoyos al referirse de la emisión del auto de pago manifiesta lo siguiente:

[...]el auto de pago inicia la causa coactiva, dando por sentado o por hecho la existencia, exigibilidad y validez del título que respalda a dicho auto, y por ello ejerce una facultad semejante a la que en el derecho civil ordinario, se conoce como el –mandamiento de ejecución- y que se la dicta solo cuando discutido en el proceso el título y su exigibilidad, la autoridad judicial lo acepta como tal, y por lo tanto luego de haberse evacuado los recursos incluidos los de revisión administrativa, o tributaria, según el caso, lo cual no obsta a la propuesta del juicio de excepciones en cualquier momento, posterior a la emisión del auto de pago.⁵⁷

La citación del auto de pago es indispensable en el procedimiento coactivo, así lo entiende José Castro Arango al mencionar que:

Los actos que emite la Administración de impuestos en el desarrollo del procedimiento tributario de gestión deben ser transmitidos o puestos en conocimiento de los sujetos pasivos que se verán afectados con las decisiones que contienen, como una exigencia del debido proceso y del derecho de defensa. Además, dentro de la relación procedimental las formas de comunicación se tornan esenciales, pues de ella depende el ejercicio efectivo de derechos y obligaciones.⁵⁸

⁵⁷ Washington Hoyos Villavicencio, *Op. Cit.*, 85.

⁵⁸ José Manuel Castro Arango, *Curso de Derecho Tributario procedimiento y régimen sancionatorio*, (Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2010), 540 a 541.

La citación se la realiza al deudor quien es el contribuyente, responsable por representación o como adquirente o sucesor y otros responsables, siendo estos últimos los agentes de retención, percepción y los sustitutos del contribuyente que se constituyen las personas que, cuando la ley tributaria así lo dispone se colocan en el lugar del contribuyente, quedando obligados al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias. Cabe señalar que los agentes de retención y percepción son responsables directos en relación al sujeto activo, es decir, son los únicos obligados cuando se ha efectivizado la retención y percepción, así como también serán responsables solidarios con el contribuyente frente al sujeto activo cuando se haya realizado total o parcialmente la retención.

Dicha citación la realiza el empleado público a quien la ley o la administración tributaria designe, quien es responsable personal y pecuniariamente de efectuar la citación y hacer constar el lugar día y hora de la misma, que se la realiza en el domicilio del deudor. Al respecto el Código Tributario acertadamente en los artículos 59 y 61 determina con claridad los lugares que se consideran como domicilio de las personas naturales y jurídicas; disponiendo que el domicilio de las personas naturales se lo considera el lugar de su residencia habitual o donde ejerza sus actividades económicas, en donde se encuentren sus bienes o donde se produzca el hecho generador; y, el domicilio de las personas jurídicas se lo considera el lugar que consta en su contrato social o en los estatutos de la compañía; o, en defecto de lo anterior el lugar donde ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurra el hecho generador.

Como podemos apreciar el Código Tributario establece varias posibilidades para determinar el domicilio de las personas naturales y jurídicas, sin ser excluyentes dichas posibilidades, por lo que al citarse en cualquiera de los lugares antes detallados, se entenderá realizada correctamente la citación, lógicamente siguiendo los parámetros que dispone el art. 169 *ibídem* que dice:

La citación del auto de pago se efectuará en persona al coactivado o su representante, o por tres boletas dejadas en días distintos en el domicilio del deudor, en los términos del artículo 59 y siguientes, por el Secretario de la oficina recaudadora, o por el que designe como tal el funcionario ejecutor, y se cumplirán además, en lo que fueren aplicables, los requisitos de los artículos 108 y 109. La citación por la prensa procederá, cuando se trate de herederos o de personas cuya individualidad o residencia sea imposible determinar, en la forma establecida en el artículo 111, y surtirá efecto diez días después de la última publicación.

Cuando la citación es personal se debe entregar al sujeto pasivo, original o copia certificada del auto de pago, dicha citación la debe suscribir el deudor y si se negare a firmar lo hará un testigo dejando constancia del particular. Cuando no pudiera realizarse la citación personal se realizará la misma por tres boletas en días distintos que se dejará en el domicilio del deudor cerciorándose que efectivamente sea el domicilio del obligado; quién reciba la boleta suscribirá la correspondiente constancia.

Cabe resaltar que la ley faculta a la Administración Tributaria que ejerce su facultad coactiva a través del funcionario ejecutor que en el mismo auto de pago o posteriormente ordene el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes del deudor; regularmente el funcionario ejecutor en el mismo auto de pago ordena alguna de estas medidas cautelares para presionar al deudor y hacer eficaz el procedimiento coactivo. Así también lo considera Ignacio Ezequiel Vitelleschi al mencionar que en el marco que se le ha pretendido dar a este trámite, las medidas a adoptar en resguardo del crédito por el ejecutante cobran especial relevancia ya que son, en muchos casos, el elemento determinante para lograr el cometido último del procedimiento, es decir, la satisfacción de la acreencia.⁵⁹

Como podemos apreciar el proceso coactivo tiene elementos suficientes para un rápido y efectivo cobro de lo adeudado pero el funcionario recaudador tiene que tener mucho cuidado al dictar dichas medidas ya que si el deudor impugna la legalidad de las mismas y en sentencia ejecutoriada se llegare a determinar que dichas medidas fueron emitidas en contra de disposiciones legales establecidas en el Código Tributario el funcionario responderá por los daños que se haya ocasionado.

Lógicamente, para su plena validez el proceso coactivo tiene que cumplir con sus solemnidades sustanciales, que están consignadas en el art. 165 del Código Tributario, las cuales son: 1. Legal intervención del funcionario ejecutor; 2. Legitimidad de personería del coactivado; 3. Existencia de obligación de plazo vencido, cuando se hayan concedido facilidades de 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.

⁵⁹ Ignacio Ezequiel Vitelleschi, *El Procedimiento Tributario, (La aplicación de tributos y el procedimiento de gestión)*, (Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003), 487.

Las medidas cautelares emitidas conjuntamente con el auto de pago no suspenden el proceso coactivo, dicho proceso se suspende únicamente con la solicitud de facilidades de pago por parte del deudor o la presentación de excepciones a la coactiva, pero para que las excepciones suspendan el proceso coactivo, es necesario que el actor consigne la cantidad a la que asciende la deuda, sus intereses y costas. Si no se adjunta la consignación a las excepciones no se suspende el proceso coactivo el cual seguirá su curso normal.

Ahora bien a continuación revisaremos, el proceso que sigue el procedimiento coactivo si no se ha suspendido por causa legal.

Embargo. Si el deudor una vez que conoció el auto de pago no satisface la deuda, ni ha dimitido bienes dentro del plazo de tres días, o si la dimisión fuere maliciosa, o se hubiera dimitido bienes que estén fuera del país o no alcancen a cubrir la deuda, el funcionario ejecutor ordenará el embargo de bienes para satisfacer la obligación tributaria, prefiriendo en su orden: dinero, metales preciosos, título de acciones y valores fiduciarios; joyas y objetos de arte, frutos o rentas; los bienes dados en prenda o hipoteca o los que fueran materia de la prohibición de enajenar, secuestro o retención; créditos o derechos del deudor; bienes raíces, establecimientos o empresas comerciales industriales o agrícolas.

Para decretar el embargo de bienes inmuebles el funcionario ejecutor deberá obtener los certificados de avalúo catastral, los mismos que otorgan los Municipios y Distritos Metropolitanos quienes de forma obligatoria tienen que realizar actualizaciones generales de catastros y valoración de la propiedad urbana y rural cada bienio, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 496 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomías y Descentralización COOTAD; y, además el Certificado del Registro de la Propiedad, para determinar con exactitud la propiedad del inmueble; este embargo se notificará a los acreedores, arrendatarios o titulares de derechos reales que aparecieran en el certificado de gravámenes para los fines pertinentes. Vicente Gimeno Sendra determina que el objetivo del embargo es hacer posible o garantizar el buen fin de la ejecución asegurando los bienes para evitar que no se sustraigan al proceso de ejecución ni se desmejoren⁶⁰.

En primera instancia se entendería que todos los bienes de deudor son embargables, pero hay que tomar en consideración que no son embargables los

⁶⁰ Vicente Gimeno Sendra, *Derecho Procesal Civil. I. El proceso de declaración. Parte general*, (Madrid - España, Ediciones jurídicas Castillo de Luna, 2009), 270.

bienes que se detallan en el artículo 1634 del Código Civil, con modificaciones que determina el artículo 167 del Código Tributario que específicamente dispone:

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

El embargo de empresas comerciales, industriales o agrícolas o de actividades del servicio público, el funcionario ejecutor, bajo su responsabilidad, además del aguacil y depositario, designará un interventor que actuará como administrador junto al mismo gerente o propietario del negocio, dicho interventor debe ser profesional en administración, auditoría o tener suficiente experiencia en las actividades intervenidas y estará facultado para adoptar todas las medidas conducentes a la marcha normal del negocio y a la recaudación tributaria; los honorarios del este profesional serán de cuenta de la empresa intervenida; además dicho interventor rendirá cuentas periódica, oportuna y detallada de su gestión. Una vez que se cancelen las obligaciones tributarias cesará la intervención.

El embargo de créditos se practica mediante notificación de la orden al coactivado para que se abstenga de pagar a su acreedor y lo realice a la Administración Tributaria; el deudor del ejecutado una vez notificado con la retención o embargo, será solidariamente responsable del pago de la obligación tributaria si dentro de tres días de la notificación no pusiere objeción admisible o si el pago a su acreedor lo realizare con posterioridad a la notificación. En la ejecución de la obligación tributaria pueden presentarse tercerías, es decir la intervención de un tercero con derecho para intervenir en la coactiva, como los que mencionamos a continuación.

Tercerías. Es la intervención de un tercero, que manifiesta que la decisión que se vaya a tomar en la coactiva le va a perjudicar. Las tercerías son de dos clases coadyuvantes y excluyentes.

En las tercerías coadyuvantes en el proceso coactivo, los acreedores particulares las podrán presentar desde que se ha ordenado el embargo hasta antes del

remate, a su petición deben acompañar obligatoriamente el título en que fundamentan su solicitud para que se pague su crédito con el sobrante del producto del remate; pero dicho pago se realiza cuando el deudor lo consienta expresamente por escrito, siempre que no existan terceristas tributarios. Cuando se discuta preferencia de créditos tributarios y otros que no lo sean resolverá la controversia el funcionario ejecutor, a dicha decisión se podrá presentar la acción de impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario; cuando el conflicto sea entre acreedores no tributarios el funcionario ejecutor pondrá en conocimiento del juez competente de su jurisdicción el conflicto y depositará el sobrante del dinero en donde lo disponga el juez competente.

Las tercerías excluyentes, dentro del proceso coactivo únicamente se podrán proponer presentando el título que justifique la propiedad o protestando con juramento hacerlo en un plazo no menor de diez días ni mayor a treinta días, plazo que concede para dicho efecto el funcionario ejecutor. Presentada esta tercería con el título de dominio se suspende el procedimiento coactivo hasta que el Tribunal de lo Contencioso Tributario lo resuelva. Si se presentare la tercería estableciendo presentar el título de propiedad posteriormente no se suspende la coactiva pero, si se llegará a dar el remate, no se podrá adjudicar, mientras no se resuelva la tercería.

En caso de que el embargo sea en uso de la atribución que dispone el artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 797, del 26 de septiembre de 2012, que dispone:

Las instituciones del Estado que por ley tienen jurisdicción coactiva, con el objeto de hacer efectivo el cobro de sus acreencias, podrán ejercer subsidiariamente su acción no sólo en contra del obligado principal, sino en contra de todos los obligados por Ley, incluyendo a sus herederos mayores de edad que no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario. En el caso de personas jurídicas usadas para defraudar (abuso de la personalidad jurídica), se podrá llegar hasta el último nivel de propiedad que recaerá siempre sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador.

Se exceptúa de lo previsto en este inciso a los accionistas que posean menos del 6% del capital accionario de las sociedades anónimas inscritas en el Catastro Público del Mercado de Valores, siempre que hubieren adquirido estas acciones a través de las Bolsas de Valores, o a través de herencias, donaciones o legados, y siempre y cuando no hubieren participado en la administración de la sociedad anónima.

Las medidas precautelares podrán disponerse en contra de los sujetos mencionados en el inciso anterior y sus bienes. Así mismo, podrán, motivadamente, ordenarse respecto de bienes que estando a nombre de terceros existan indicios que son de público conocimiento de propiedad de los referidos sujetos, lo cual deberá

constar en el proceso y siempre y cuando el obligado principal no cumpla con su obligación.

Igual atribución tendrán las autoridades de trabajo o los jueces del trabajo para ejecutar las sentencias dictadas dentro de los conflictos colectivos o individuales de trabajo, en su orden.

En este caso no suspende la ejecución sino a partir de que el Tribunal de lo Contencioso Tributario así lo ordene por existir indicios suficientes de ilegitimidad del embargo. Una vez resuelta la tercería en caso que se presente, después del embargo de los bienes del deudor tributario, seguidamente el funcionario ejecutor para culminar con el proceso coactivo ordenará la realización del remate de los bienes.

Remate. Rodrigo Patiño Ledesma se refiere al remate como el proceso, mediante el cual se convierte en dinero los bienes embargados y consiste en la venta pública cuyo precio se fija mediante la puja de quienes concurren al acto.⁶¹

En primer lugar hay que señalar que una vez ordenado el embargo se procede con el avalúo pericial de los bienes aprehendidos, si se trata de inmuebles el mismo no podrá ser inferior al último avalúo realizado por la municipalidad del lugar donde se encuentren ubicados los bienes inmuebles; en el caso de que se traten de títulos de acciones de compañías y efectos fiduciarios el avalúo no podrá ser inferior a las cotizaciones que hubieren en las bolsas de valores.

El perito que realizará el avalúo lo designará el funcionario ejecutor y el deudor puede aceptar el perito designado o tiene la facultad de nombrar otro de su parte dentro del término de dos días de notificado con la designación del perito. Los peritos serán profesionales o técnicos de reconocida probidad o personas que tengan suficientes conocimientos de los bienes que va a avaluar quienes se posesionarán bajo juramento el día y la hora que señale el funcionario ejecutor y en la misma providencia se les concederá el plazo que no puede ser mayor a cinco días para que presenten su informe, dicho tiempo puede ser mayor salvo casos especiales. De no haber conformidad con los informes de los peritos antes descritos, el funcionario ejecutor podrá nombrar un tercer perito dirimente, pero no está obligado a acoger dicho informe y podrá a su arbitrio escoger cualquiera de los tres informes o señalar un valor promedio que esté más de acuerdo a los avalúos oficiales.

⁶¹ Rodrigo Patiño Ledesma, *Op. Cit.*, 387.

Si el embargo consiste en dinero el pago se realizará con el dinero aprehendido y concluirá el proceso coactivo, en caso de que el monto no alcance a cubrir la obligación tributaria el dinero se imputará a ella y seguirá, el proceso por la diferencia; y, si el embargo consiste en bonos y valores fiduciarios y la ley permite realizar el pago con ellos se procederá, caso contrario el funcionario ejecutor lo negociará en la bolsa de valores y si no se pudieran negociar dentro de treinta días se efectuará el remate.

Por lo mencionado podemos concluir que el proceso coactivo es el instrumento más efectivo que tiene la Administración Tributaria para el cobro de los tributos a los contribuyentes que no satisfacen oportunamente sus obligaciones tributarias ya que el funcionario ejecutor tiene facultades otorgadas por la ley para garantizar la efectividad de la coactiva. Sin embargo de ello, creemos que dicho proceso tiene varias fallas que deben ser resueltas como que se inicien procesos por duplicación de títulos de crédito lo cual no debería pasar bajo ningún punto vista ya que es obligación del funcionario ejecutor realizar el ejercicio respectivo y determinar que realmente existe la deuda y no como ocurre en la actualidad que les llega el auto de pago y se inicia el proceso coactivo sin verificar la existencia real de la obligación.

Además, estimamos que la facultad de que el funcionario ejecutor de emitir medidas cautelares no es correcta ya que dicha disposición es unilateral que la emite el funcionario administrativo delegado de la máxima autoridad tributaria para la realización del proceso coactivo. El contribuyente no tiene ninguna posibilidad de defensa ya que él conoce de la misma una vez que ya se ordenado y ejecutado la medida, creeríamos que la misma si bien es un instrumento para garantizar la agilidad del proceso coactivo debería ser emitida exclusivamente por un juez ya que está emitiendo disposiciones que afectan el derecho de las personas como son prohibición de ausentarse, secuestro, retención o prohibición de enajenar bienes.

Para garantizar un proceso coactivo ágil y eficaz las administraciones tributarias deben conformar un departamento coactivo con el recurso humano suficiente para que no tenga que recurrir a contratación de personal externo para la sustanciación del procedimiento como ocurre en especial en los municipios.

Si bien la implantación del sistema oral en materia tributaria es únicamente para la etapa contenciosa tributaria y el proceso coactivo no tuvo cambio alguno, consideramos que es importante detallar este proceso para que el lector tenga una

visión global de la coactiva y comprenda de mejor forma sus excepciones que más adelante estudiaremos.

La finalidad del proceso coactivo se sustenta en el interés para perseguir el cobro de los créditos emergentes de obligaciones fiscales incumplidas y proveer al Estado y demás entes públicos de los recursos necesarios para atender sus necesidades y cumplir así con sus fines específicos, los cuales están vinculados con la actividad social⁶²; por lo que su procedimiento es rápido, pero esto no quiere decir que dicho proceso no tiene fallas, en especial en la Administración Tributaria Seccional, que corresponde a los municipios y consejos provinciales, los cuales por disposición expresa de la ley son sujetos activos de varios tributos como el impuesto predial, impuesto a la utilidad, impuesto a la patente, tasas y contribuciones especiales de mejoras, cometiendo particularmente varios errores, como la duplicación de títulos de crédito e iniciando procesos coactivos por deudas ya satisfechas, que aun constan como pendientes en su bases de datos y es el contribuyente que tiene que acudir a justificar y evidenciar el error que está cometiendo la municipalidad.

En la mayoría de los casos llega este error a instancia judicial en la que el contribuyente alega la excepción 9 del art. 316 del COGEP⁶³, a nuestro entender esto se da porque los municipios no asumen con la responsabilidad debida que se constituyen en autoridades tributarias por mandato de la ley y deben ejercer todas las facultades del ámbito tributario que determina el Código Tributario y Código Orgánico de Organización Territorial Autonomías y Descentralización COOTAD, consecuentemente su gestión tributaria no es óptima por lo que debería implementar procesos iguales al del Servicio de Rentas Internas para el cobro coactivo.

Para concluir con el estudio del proceso coactivo nos referiremos a continuación a las excepciones a la coactiva que pueden argumentar el contribuyente dentro del proceso en mención, cuando considere que se están violentando sus derechos como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

2.4. Excepciones a la Coactiva

⁶² José Luis Terán Suarez, *Diálogos Judiciales 4, Comentarios al COGEP*, (Quito - Ecuador, Gaceta Judicial, Corte Nacional de Justicia, Enero-Junio 2017), 171.

⁶³ Art. 316.- Excepciones a la coactiva. Al procedimiento coactivo solo se podrán oponer las siguientes excepciones: 9. Duplicación de títulos con respecto a una misma obligación y de una misma persona.

Cuando el contribuyente considera que se han lesionado sus derechos y garantías dentro del proceso coactivo tiene la facultad de presentar ante el funcionario ejecutor o ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario alguna de las excepciones a la coactiva que se encuentran detalladas en el artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos. Cabe mencionar que el artículo 212 del Código Tributario detallan las mismas excepciones a la coactiva pero en orden diferente al Código Orgánico General de Procesos.

Washington Hoyos al referirse a las excepciones a la coactiva manifiesta que nacen como el ejercicio de un derecho que el actor-coactivado considera ha sido violado, y en tal virtud puede ser así planteada su causa, siempre y cuando, está se encuentre enmarcada en las limitaciones de la ley.⁶⁴

Como lo mencionamos con las excepciones a la coactiva los contribuyentes tienen la oportunidad de presentarlas ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario o ante el propio funcionario ejecutor que preside el procedimiento coactivo, dentro de veinte días contados desde el siguiente día hábil al de la notificación del auto de pago. Si se presenta extemporáneamente el funcionario ejecutor las desechará. Una vez recibida las excepciones, el funcionario ejecutor dentro del plazo de cinco días remitirá al Tribunal de lo Contencioso Tributario el procedimiento coactivo, sus anexos, la excepción a la coactiva y sus observaciones; en la misma providencia que ordene la remisión de la excepción a la coactiva señalará domicilio para que el Tribunal le notifique sobre el desarrollo de la sustanciación de la excepción a la coactiva presentada. Lo aquí detallado consta en el Capítulo III Del Trámite de las Excepciones del Código Tributario; en dicho capítulo también se dispone sobre el término de prueba y la sentencia a emitirse al resolver dichas excepciones, pero dichas disposiciones no son aplicables, conforme lo dispone el segundo inciso de la Disposición Transitoria Segunda⁶⁵ del Código Orgánico General del Procesos, ya que actualmente se debe aplicar el sistema oral instaurado.

⁶⁴ Washington Hoyos Villavicencio, *Op. Cit.*, 118.

⁶⁵ DISPOSICIONES TRANSITORIAS. SEGUNDA.- Los procedimientos coactivos y de expropiación seguirán sustanciándose de acuerdo con lo previsto en el Código de Procedimiento Civil y el Código Orgánico Tributario, según el caso, sin perjuicio del acatamiento de las normas del debido proceso previstas en la Constitución de la República.

Las normas antes aludidas se seguirán aplicando en lo que no contravenga las previstas en este Código, una vez que éste entre en vigencia y hasta que se expida la ley que regule la materia administrativa.

El artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos dispone las excepciones a la coactiva del modo siguiente:

Excepciones a la coactiva. Al procedimiento coactivo solo se podrán oponer las siguientes excepciones:

1. Inexistencia de la obligación, falta de ley que establezca el tributo o exención legal.
2. Extinción total o parcial de la obligación sea por solución o pago, compensación, confusión, remisión o prescripción de la acción de cobro.
3. Incompetencia del funcionario ejecutor.
4. Ilegitimidad de personería de la o del coactivado o de quien haya sido citado como su representante.
5. El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida.
6. Encontrarse 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 demanda contenciosa tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan.
9. Duplicación de títulos con respecto a una misma obligación y de una misma persona.
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.

No podrán oponerse las excepciones primera, segunda, cuarta, quinta y novena, cuando los hechos que las fundamenten hayan sido discutidos y resueltos ante la jurisdicción contenciosa.

De las resoluciones sobre las excepciones señaladas en este artículo se podrá interponer recurso de casación conforme con las normas de este Código.

Respecto a la primera excepción nos referiremos ampliamente en el siguiente capítulo; sobre la segunda excepción, el contribuyente en el proceso debe demostrar que ha satisfecho la obligación consecuentemente esta ya no existe; al referirse la excepción de “*extinción parcial*” cabe señalar que esta ocurre cuando el contribuyente acepta en parte la deuda tributaria y protesta sobre la otra parte, la cual la Administración Tributaria no puede negarse a recibir conforme lo dispone, en su segundo inciso el artículo 49 del Código Tributario. Si el contribuyente demuestra en el proceso de excepciones a la coactiva que la obligación esta extinta de forma total, por cualquiera de las formas de satisfacer las obligaciones tributarias, a nuestro parecer, se debería fijar una sanción al funcionario ejecutor que hace actuar al órgano jurisdiccional infructuosamente por una obligación ya satisfecha oportunamente por el contribuyente.

Sobre las excepciones de los numerales 3, 4 y 5 tienen que ver con las personas que intervienen en el proceso coactivo; así, si el funcionario ejecutor no está debidamente delegado para el efecto su actuación sería nula, por ejemplo, dicho

caso puede suscitarse en Gobiernos Autónomos Descentralizados que de conformidad al artículo 344 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías, Descentralización COOTAD, el Tesorero es el funcionario recaudador, pero así mismo el art. 350 *ibídem* dispone que la máxima autoridad ejecutiva de los Gobiernos Autónomos Descentralizados puede designar recaudadores externos y facultarlos para ejercer acción coactiva, lo cual es una práctica común en los municipios que contratan abogados externos, por la falta de personal propio para el efecto, y no están correctamente delegados para el ejercicio de dicha función.

Sobre las excepciones de ilegitimidad de personería y el hecho de no ser deudor directo responsable de la obligación exigida (falta de legitimación en la causa), estas no se pueden plantear cuando los hechos que las fundamentan hayan sido discutidos y resueltos en la jurisdicción contenciosa. Que se configuren las excepciones detalladas no es muy común, lo cual no quiere decir que no ocurra, ya que es obligación del funcionario ejecutor establecer en primer lugar su competencia, seguidamente determinar que el contribuyente a ser citado sea el obligado o responsable para lo cual debe utilizar toda la información que las diferentes instituciones públicas le brinden para validar su información e iniciar el proceso coactivo contra el sujeto pasivo deudor de la obligación tributaria, pendiente de pago.

Las excepciones 6, 7 y 8 del artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos tienen que ver con el hecho de que se encuentre pendiente la emisión de una resolución a un reclamo o recurso administrativo, petición de facilidades de pago y haberse presentado una demanda de impugnación del acto administrativo antecedente del título que se ejecuta; en tal virtud, pese a que no es muy entendible que se inicie un proceso coactivo cuando existe pendiente la emisión de un acto administrativo con la cual la Administración Tributaria responde los reclamos, recursos y facilidades de pago presentado por el contribuyente, sin embargo puede ocurrir por no existir una correcta comunicación entre las dependencias respectivas de la Autoridad Tributaria, que informe oportunamente que sobre la deuda tributaria se ha presentado la petición respectiva.

En lo que respecta a la excepción 8 de “Haberse presentado demanda contenciosa tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan”, hay que resaltar que al tenor de lo dispuesto se entendería que basta con la presentación de la demanda de impugnación para que opere la excepción, es decir puede no estar calificada pero ya se puede argumentar

dicha excepción, sin embargo hay que resaltar que de conformidad a lo dispuesto en el art. 146 del Código Orgánico General de Procesos, el Tribunal tiene cinco días para calificar la demanda por lo que al presentar una demanda no pasa mucho tiempo sin que la hayan calificado. A nuestro parecer sería más preciso que dicha excepción diga que se encuentre sustanciando una demanda de impugnación contra la resolución administrativa antecedente al título o títulos que se ejecutan.

En lo referente a la excepción del numeral 9, duplicación de títulos con respecto a una misma obligación y de una misma persona, como señalamos en líneas anteriores estos casos se presentan regularmente en la Administración Tributaria Seccional, por no contar con un registro de las obligaciones tributarias confiable, presentándose la duplicación de obligaciones tributarias y es al contribuyente al que le corresponde justificar en juicio que eso ha ocurrido.

La excepción del numeral 10 de “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”, es la excepción que más argumentan los contribuyentes ya que fundamentan en que la Administración Tributaria ha violentado las normas que rigen la emisión del título de crédito o al mismo le faltan los requisitos establecidos en el artículo 150 del Código Tributario o se han afectado las solemnidades del procedimiento de ejecución establecidas en el artículo 165 del Código Tributario.

Ahora bien es de suma importancia analizar lo dispuesto en el último inciso del artículo 316 del Código General de Procesos que establece que: “De las resoluciones sobre las excepciones señaladas en este artículo se podrá interponer recurso de casación conforme con las normas de este Código”; es decir, dispone que de las sentencias emitidas por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario sobre cualquiera de las excepciones referidas, se puede interponer el recurso de casación, ante lo cual hay que destacar que la Corte Nacional de Justicia en fallos de triple reiteración, mediante Resolución de 30 de junio de 2009, publicada en el Registro Oficial No. 650 de 6 de agosto de 2009, resolvió en su artículo 1 lo siguiente:

Artículo 1.- Aprobar el informe remitido por el Departamento de Procesamiento de Jurisprudencia y en consecuencia declarar la existencia de los

siguientes precedentes jurisprudenciales obligatorios, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho: 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.⁶⁶

Si bien dicha Resolución fue emitida cuando no se encontraba vigente el Código Orgánico General de Procesos, hay que destacar que las excepciones a la coactiva detalladas en el artículo 212 del Código Tributario son las mismas que se establecen en el artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos, lo único que varía es su orden, únicamente la excepción número 5 (COGEP) varía su texto con la excepción número 2 (Código Tributario), ya que en la misma se dispone “Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 de este Código” y en el Código Orgánico General de Procesos se dispone “Extinción total o parcial de la obligación sea por solución o pago, compensación, confusión, remisión o prescripción de la acción de cobro”; es decir, únicamente lo que varía es que en el COGEP se detalla los modos de extinguir la obligación tributaria determinada en el artículo 37 del Código Tributario.

En virtud de lo señalado las excepciones 3, 4 y 5 del Código Tributario son en el Código Orgánico General de Procesos las excepciones 1, 5 y 2, respectivamente, consideramos que de conformidad a lo señalado en la Resolución de fallos de triple reiteración antes descrita, tiene actual vigencia y cabe la presentación del recurso de casación ante la Corte Nacional de Justicia, en esos casos porque las excepciones son las mismas no hay razón alguna para no aplicar la Resolución mencionada o establecer su no aplicabilidad en estos casos análogos, de lo contrario se estaría contraviniendo a lo dispuesto en el artículo 266 del COGEP.

Sin embargo de lo expuesto cabe señalar que en la sentencia de casación de mayoría emitida por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, en el

⁶⁶ Corte Nacional de Justicia, Resolución de 30 de junio de 2009, publicado en el Registro Oficial No. 650 de 6 de agosto de 2009.

recurso No. 01501-2016-00121, de fecha 14 de junio de 2017 se resuelve sobre la excepción a la coactiva del numeral 6 del artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos, pero en la parte final de dicha sentencia se establece lo siguiente:

Como parte del obiter dicta esta Sala Especializada deja expresa constancia que se encuentra vigente y por lo tanto debió observarse el precedente jurisprudencial obligatorio, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho, expedido por la Corte Nacional de Justicia mediante Resolución de 30 de junio de 2009, publicada en el Registro Oficial 650 de 6 de agosto de 2009, que en la parte pertinente dice: “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”. Por lo tanto, siendo que dichas excepciones constan actualmente en los numerales 1, 5 y 2 del artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos, el referido precedente jurisprudencial no ha variado.⁶⁷

Por lo expuesto coincidimos en que la Resolución de 30 de junio de 2009 está vigente y debe aplicarse, consecuentemente son objeto de recurso de casación únicamente las excepciones a la coactiva de los numerales 1, 5 y 2 del artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos.

Siguiendo con el proceso del trámite de excepciones a la coactiva hay que mencionar que para que dichas excepciones suspendan el procedimiento de ejecución coactiva es indispensable y necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, pese aún de que la excepción se fundamente en la falsificación de documentos o en la prescripción de la acción. Además, si al escrito con el que se interpone las excepciones a la coactiva no se adjunta prueba de la consignación no se suspende el proceso coactivo y el juicio de excepciones seguirá su trámite normal.

Sobre lo mencionado cabe señalar que algunos juristas manifiestan que dicha consignación atenta con lo dispuesto en el artículo 75 de la Constitución de la República que dispone que toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia,

⁶⁷ <http://consultas.funcionjudicial.gob.ec/informacionjudicial/public/informacion.jsf>.

ante lo cual hay que decir que con la consignación bajo ningún punto de vista se está atentando dicho derecho ya que la misma es opcional y no es un requisito indispensable para presentar las excepciones ya que, únicamente si el contribuyente quiere que el juicio de excepción a la coactiva planteado suspenda el proceso coactivo tiene que adjuntar dicha consignación, la cual no significa que está aceptando la obligación o pagando la misma sino que, a nuestro parecer, se constituye una garantía ya que si el contribuyente llegó al proceso coactivo es porque demostró su intención de no pagar el tributo, por lo que si se desvirtúa la excepción planteada, el Tribunal en sentencia ordena se haga efectiva dicha garantía a favor del ente acreedor del tributo.

El inciso final del artículo 317 del Código Orgánico General de Procesos dispone que “[...]Si el procedimiento que se discuten las excepciones, se suspendieren por treinta días o el actor no presenta ningún escrito o petición durante ese término, antes de la sentencia, de primera o segunda instancia, de los tribunales contencioso administrativo o de casación, el procedimiento terminará a favor de la institución acreedora.”, es decir, dicha disposición determina que si el deudor tributario, ahora actor suspende el proceso por treinta días, este concluirá a favor de la autoridad tributaria acreedora, lo que lleva a concluir que en las excepciones a la coactiva no cabe la declaración de abandono establecida en el artículo 245 del Código Orgánico General de Procesos para el que tiene que transcurrir un término de ochenta días contados desde la fecha de la última providencia recaída en alguna gestión útil.

La disposición del último inciso del 317 del Código Orgánico General de Procesos, obliga al actor a estar pendiente del trámite y presentar escritos impulsando la causa, para que no ocurran interpretaciones erradas respecto del tiempo como por ejemplo si las excepciones a la coactiva que se sustancian en trámite sumario, el juez ponente califica la demanda en 5 días, concediendo 15 días para su contestación y una vez calificada la misma en el término de 3 días corre traslado al actor para que en el término de 10 días anuncie nueva prueba, es decir, hasta este momento desde la presentación de la demanda se puede interpretar que ya han transcurrido 33 días, hallándose inmerso el actor en la causal referida. Sería mejor si tal inciso se reforma y establece de forma correcta desde cuándo se deben contabilizar los 30 días allí dispuestos como ocurre en la disposición del abandono determinado en el art. 245 *ibídem*.

En el caso de la excepción número 10 del artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos que se sustancia en trámite ordinario, una vez calificada la demanda se otorga al demandado treinta días para contestarla lo que podría ocurrir que en atención al último inciso del art. 317 la autoridad tributaria demandada podría no contestar la demanda y posteriormente puede solicitar que se termine el procedimiento a su favor porque han transcurrido más de 30 días sin que el actor haya impulsado la causa, lo cual es ilógico, por lo que, para evitar este tipo de malas interpretaciones dicho inciso debe reformarse y determinar con exactitud desde cuando se consideraría oportuno contabilizar el término establecido.

Una vez que nos referimos a las excepciones a la coactiva en el siguiente capítulo estudiaremos a profundidad la excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal y sus efectos en la celeridad.

Capítulo Tres

La oralidad en la excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal y sus efectos en la celeridad.

3.1. La excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal.

3.1.1. El principio de reserva de ley.

En capítulos anteriores se identificó cuáles son las excepciones que se pueden plantear en materia tributaria frente al proceso coactivo. En el presente capítulo se estudiará la excepción de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal. Para abordar este tema primeramente es necesario analizar el principio de reserva de ley.

Carlos Felipe Aroca Lara define a la reserva de ley como mandatos constitucionales expresos por medio de los cuales se establece que la regulación de cierto ámbito esencial de la vida en comunidad, o de la realidad social, está en cabeza exclusiva del órgano colegiado encargado de producir las leyes.⁶⁸

La reserva de ley surgió con la finalidad de evitar que materias consideradas de gran importancia para la sociedad fueran determinadas por el ejecutivo de forma arbitraria sin considerar el consentimiento de la población. Teniendo en cuenta que en el órgano legislativo se encuentran representado tanto por las mayorías así como las minorías en virtud del principio democrático representativo, la reserva de ley persigue que estos temas considerados de vital importancia para la ciudadanía sean discutidos y por consenso normados por medio de la ley.

En este sentido, el principio de reserva de ley establece que determinadas materias necesariamente deben ser reguladas por medio del órgano legislativo por lo que existe el mandato para la función legislativa de normar esos temas exclusivamente por medio de la ley (formal y materialmente válida) y la consecuente

⁶⁸ Carlos Felipe Aroca Lara, *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2005), 16.

prohibición a las otras instituciones estatales con facultad normativa de reglar dichas materias. Entre las materias reservadas a la ley se encuentra la determinación de delitos y penas y la creación, modificación y extinción de impuestos; a este último caso se refiere a la reserva de ley en materia tributaria.

El principio de reserva legal en materia tributaria tiene como antecedente el principio de legalidad tributaria que surgió con la Carta Magna inglesa de 1215 en la que se acuñó la frase *no taxation without representation* lo cual implicaba que toda carga impositiva debía ser aprobada por el parlamento que era el representante de la voluntad popular.⁶⁹

Eugenio Simón Acosta expresa que el significado primario de la reserva de ley es, por el contrario, que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento.⁷⁰ En el mismo sentido José Vicente Troya manifiesta que este principio se aplica esencialmente en materia tributaria por cuanto solo mediante la ley se puede crear, modificar y suprimir tributos y además definir sus principios y elementos.⁷¹

El término ley no debe ser considerado en el sentido, de que un tributo debe crearse únicamente por medio de un acto normativo de un órgano legislativo competente que determina el propio ordenamiento jurídico.

Este principio, es recogido por el artículo 301 de la Constitución de la República que prescribe que: “Solo mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar y extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

En concordancia con la disposición constitucional referida, el artículo 3 del Código Tributario determina que solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar y extinguir tributos, y el artículo 4 *ibídem* prescribe que en la ley tributaria se debe determinar el objeto imponible, los sujetos activos y pasivos, la cuantía del tributo, la forma de establecerla, así también determinar las

⁶⁹ Carlos Felipe Aroca Lara, *Op. Cit.*, 20.

⁷⁰ Eugenio Simón Acosta, *El principio de legalidad o reserva de ley tributaria, en Principios Constitucionales tributarios, compilado por Eusebio Gonzales García*, (Sinaloa: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993), 149.

⁷¹ José Vicente Troya Jaramillo, *Op. Cit.*, 100.

exenciones y deducciones correspondientes, es decir, el identificar los elementos esenciales del impuesto se lo debe hacer por medio de la ley.

En determinados casos el principio de reserva de ley en relación a los impuestos se flexibiliza, ya que las autoridades públicas pueden por medio de un acto normativo establecer la tarifa de los impuestos, así tenemos que en el impuesto a los predios urbanos, la cuantía del tributo oscilará entre el veinticinco por mil y un máximo del cinco por mil, el mismo que será determinado mediante ordenanza municipal por el Consejo correspondiente, del mismo modo sucede en el impuesto a los predios rurales.

Luego la ley se debe comprender en un sentido amplio, como un acto normativo no solo de un órgano legislativo sino también por medio de actos normativos emitidos por los órganos legislativos de carácter seccional, conforme expresamente lo determinan algunas normas que rigen al Consejo Regional (artículo 34, literal d, del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización COOTAD), al Consejo Provincial (artículo 47, literal f, COOTAD), al Consejo Municipal (57, literal c, COOTAD), al Consejo Metropolitano (artículo 87, literal c, COOTAD), organismos todos que pueden crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presten y obras que ejecuten.

El principio de reserva de ley también abarca las exoneraciones, en este sentido el artículo 32 del Código Tributario determina: “Sólo mediante disposición expresa de ley se podrán establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal.” En este punto cabe parafrasear el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley) a que tampoco existe exención sin ley previa.

La exoneración de impuestos, de acuerdo al artículo 31 del Código Tributario, “es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.” De este modo, primero debe nacer la obligación de cumplir con el tributo y solo por norma expresa el contribuyente estará exento de cumplir con la misma.

Cuando la administración tributaria aplica la norma tributaria respecto a las exoneraciones, en ningún momento crea la exención sino únicamente declara que un determinado sujeto pasivo se encuentra en las circunstancias fácticas fijadas por el

ordenamiento jurídico para ser sujeto de la exoneración, es decir, la actuación de las autoridades tributarias en relación a este tema no es constitutiva sino declarativa; en cambio cuando el sujeto pasivo declara sus impuestos, es él quien se aplica las exoneraciones al momento de realizar las declaraciones, tal como lo menciona José Vicente Troya en el texto siguiente:

[...]la administración no concede exoneraciones; simplemente las reconoce. Al intento la función de esta no es constitutiva, sino simplemente declarativa. A lo más lo que puede la administración es pronunciarse si en un determinado caso se han cumplido o no los requisitos previstos para que opere exoneración. Casos hay en los cuales el propio contribuyente se autoaplica las exoneraciones, pues, considera que su caso encaja con lo previsto en la ley. Ello ocurre en los tributos sujetos a autodeterminación y autoliquidación. Todo ello sin perjuicio de que las facultades de control y fiscalización de la administración.⁷²

De lo indicado hasta el momento se desprende que no hay tributo sin ley, premisa que es fundamental y básica en el régimen tributario de un Estado, pero surge la pregunta del por qué de este principio, la respuesta es que existe como garantía del derecho a la propiedad privada.⁷³

Es necesario indicar que también se postula que la función de la reserva de ley tributaria va mucho más allá de la protección de la propiedad privada y tiene un carácter garantista de la igualdad y uniformidad del ordenamiento.⁷⁴

Al respecto, al determinar que la reserva de ley implica que determinada materia sea reglada de forma exclusiva por el legislador (o los gobiernos seccionales), lleva implícito que este principio persigue el desarrollo democrático de la política fiscal, por lo que se puede concluir que el fundamento de la reserva de ley en materia tributaria es una manifestación del derecho a la propiedad.

En este sentido, teniendo en cuenta que los tributos son intervenciones del poder público que limitan la propiedad de los individuos, cuyo efecto principal es la disminución en el patrimonio personal de los ciudadanos,⁷⁵ es necesario que de ninguna manera se pueda otorgar a un solo funcionario público la facultad de crear o modificar tributos por cuanto se puede tornar en una evidente arbitrariedad y una vulneración grave a la propiedad privada de los obligados.

⁷² José Vicente Troya Jaramillo, *Op. Cit.*, 199.

⁷³ Roberto Mario Mordegliá, *Tratado de Tributación Tomo I, Fuentes del Derecho Tributario*, en Horacio García Belsunce, director, (Buenos Aires-Argentina, Editorial Astrea, 2003), 87 a 89.

⁷⁴ Eugenio Simón Acosta, *Op. Cit.*, 156.

⁷⁵ Andrea Fedele, *Tratado de Derecho Tributario, Tomo primero, La reserva de ley*, en Andrea Amatucci, director, (Bogotá-Colombia, Editorial Temis S.A., 2001), 167.

Por esta situación es indispensable que la prestación impuesta al ciudadano se la haga mediante acto normativo de un cuerpo legislativo, en el cual por medio del diálogo democrático, con la intervención de las mayorías y de las minorías, se debe lograr un consenso en la determinación de los tributos, así se permite que la ciudadanía, por medio de sus representantes, exprese su acuerdo respecto al establecimiento de las cargas impositivas de carácter tributario.

En este sentido el principio de reserva de ley actúa como límite al poder público en su potestad de crear, modificar o extinguir tributos y como garantía a la propiedad privada a fin de que el patrimonio no sea disminuido de modo arbitrario, tal como así lo considera Andrea Fedele al manifestar:

[...]Limitando nuestro análisis al ámbito de los tributos, resulta muy sencillo concretarlo en la necesidad de que las decisiones fundamentales en materia de reparto de las cargas públicas se adopten mediante un procedimiento que, reservando el poder de decisión a los órganos institucionalmente representativos de todas las instancias sociales, garantice -junto a un adecuado margen de intervención de las minorías- el mayor grado posible de consenso, ponderación y racionalidad en las decisiones, así como un adecuado control de su conformidad con los principios constitucionales, por intermedio de la jurisdicción de la Corte Constitucional.⁷⁶

La reserva de ley materia es una garantía para el ciudadano de que ninguna autoridad pública establezca tributos sin que exista la discusión democrática necesaria en el órgano al cual el ordenamiento jurídico le ha otorgado potestad normativa; situación que incide de manera directa en la protección del derecho a la seguridad jurídica.

3.1.2. Derecho a la seguridad jurídica

El artículo 82 de la Constitución determina que “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”. Este derecho presenta dos dimensiones, por un lado, el conocimiento de las normas jurídicas que integran el ordenamiento, es decir, que las personas deben tener claro lo que está ordenado, prohibido y permitido por la norma; y, por otro, la certeza respecto a la estabilidad de las normas, esto es, que no van a ser reformadas en

⁷⁶ Andrea Fedele, *Op. Cit.*, 167.

cualquier momento a conveniencia de determinados intereses y que las mismas van a ser respetadas tanto por los funcionarios del sector público como por los sujetos de derecho privado.⁷⁷

Es necesario destacar la importancia de la ley como medio generador de certeza (aspecto positivo de la seguridad jurídica) y como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de las instituciones del Estado⁷⁸ lo que revela una relación íntima entre la reserva de ley y la seguridad jurídica.

En este sentido, el principio de reserva de ley tributaria al establecer que solo mediante ley (en sentido amplio) se pueda crear o modificar tributos otorga al contribuyente la certeza de que los elementos de los tributos que a ellos les grava se encuentran determinados de manera específica solo en estos documentos normativos promulgados por el órgano legislativo.

El propio ordenamiento jurídico ecuatoriano otorga un mecanismo de defensa al ciudadano cuando el principio de reserva de ley no sea observado por parte de la administración tributaria y en consecuencia se vulnere el derecho a la seguridad jurídica, es decir, cuando se inicie un procedimiento de cobro por tributos no determinados en la ley o no se les reconozca las exoneraciones legales correspondientes, este instrumento legal es la prueba de la excepción al procedimiento coactivo por inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal.

3.2. Sustanciación en el procedimiento oral de la excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal

La Constitución del Ecuador dispone que los procedimientos judiciales se registrarán por el sistema oral, esta norma constitucional se desarrolla en el Código Orgánico General de Procesos, así en su artículo 4 determina que el proceso en todas las instancias se desarrollará mediante el sistema oral, lo cual no implica que de deje

⁷⁷ Juan Carlos Riofrío, *El contenido esencial del derecho fundamental a la seguridad jurídica*, en Juan Falconí Piug y otros, *Seguridad jurídica* (Quito, Corporación de estudios y publicaciones, 2007), 8.

⁷⁸ Eusebio Gonzales, *El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria*, en *Principios constitucionales tributarios*, Eusebio Gonzales, comp. (Salamanca, Universidad de Salamanca, 1993), 28.

de lado totalmente al sistema escrito, que es necesario para el trámite y desarrollo del proceso judicial.

Hasta el 22 de mayo de 2016 los procedimientos contenciosos tributarios se tramitaban conforme a las normas previstas en el libro Tercero del Código Tributario en su capítulo II, y las normas generales establecidas en los artículos 230, 231, 232 *ibídem*; sin embargo, una vez que entró en vigencia el Código Orgánico General de Procesos, esto es el 23 de mayo de 2016, en su disposición derogatoria quinta se estableció: “Deróguense el Capítulo II del Trámite de las Acciones, del Título II de la Sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, del Libro III del Procedimiento Contencioso y los artículos 291, 292, 293, 294, 296 y 299 del Código Orgánico Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005.”

El artículo 319 del Código Orgánico General de Procesos determina que las acciones en el procedimiento contencioso tributario son: de impugnación, directas y especiales. Las acciones especiales se encuentran enumeradas de forma taxativa en el artículo 322 del cuerpo legal en mención, dentro de las cuales se encuentra la de excepciones a la coactiva, con excepción de la del numeral 10 del artículo 316 y finalmente esta disposición normativa prescribe que “Estas acciones se tramitarán en procedimiento sumario”. El procedimiento sumario se encuentra reglado en los artículos 332 y 333 del cuerpo legal referido, y en su desarrollo se establece que el mismo se efectuará en una audiencia única la cual concluye con el pronunciamiento de la sentencia respectiva.

Cabe señalar que el 315 del Código Orgánico General de Procesos dispone que el procedimiento ordinario será aplicable a todos los procesos de conocimiento en los que se propongan excepciones a la coactiva y que el juez calificará la demanda en el término que determina el procedimiento ordinario y dispondrá que se cite al funcionario ejecutor con la finalidad de que suspenda el procedimiento coactivo, y además se convocará a la respectiva audiencia.

Frente a esta aparente antinomia surge la duda sobre ¿qué procedimiento aplicar en las excepciones a la coactiva? Para encontrar una posible respuesta es necesario revisar la Resolución de fallos de triple reiteración de la Corte Nacional de Justicia de 30 de junio de 2009, publicada en el registro oficial de 6 de agosto de 2009, antes ya mencionada, en la que se determina que los procesos por las excepciones de los numerales 3, 4 y 5 del artículo 212 del Código Orgánico

Tributario (“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) son de conocimiento y, las determinadas en los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9 y 10 son de ejecución.

En resumen lo expresado por la Corte Nacional de Justicia ratifica que en el caso de las excepciones a la coactiva determinadas en los numerales 1, 2 y 5 del COGEP, (antes 3, 4 y 5 del Código Orgánico Tributario) tiene que tramitarse en procesos de conocimiento y las otras excepciones son procesos de ejecución.

Por lo cual, si el juicio de excepciones se presenta por las causas determinadas en los numerales 1, 2 y 5, que son considerados juicio de conocimiento, y de conformidad al artículo 315 del COGEP el trámite a seguir debería ser el ordinario; mientras que las otras excepciones, al tratarse de procesos de ejecución, deberían tramitarse mediante procedimiento sumario (que dista de ser un procedimiento de ejecución). Es necesario considerar cuál es el objeto del juicio ordinario y del juicio sumario; a saber:

[...]la resolución sobre hecho dudosos y controvertidos, que deben ser resueltos por el Juez, “mediante la declaración inequívoca al respecto”. Cabe indicar, que la calificación declarativo se la hace, por cuanto establece el fin al cual se dirige el pleito, o sea, la declaración de un derecho, bien en la cosas o a la cosa, objeto de la demanda⁷⁹

El objeto del juicio sumario es análogo con el ordinario porque puede ser un juicio de cognición o declarativo; y, viene a ser un procedimiento simplificado del ordinario para casos especiales y que no revistan complejidad.⁸⁰

En este sentido Ernesto Guarderas Izquierdo indica que el procedimiento sumario es un proceso de conocimiento por cuanto el actor acude ante el juez a fin de que se declare la certeza de un derecho que se encuentra en controversia con el demandado, y el legislador ha determinado que ciertas controversias que requieren resolverse con mayor agilidad sean tramitadas en esta vía.⁸¹

De lo expuesto surge el cuestionamiento de que si bien, a primera vista, se debería aplicar el procedimiento ordinario a los procesos de conocimiento, sin

⁷⁹ Emilio Velasco Celleri, *Sistema de Práctica Procesal Civil*, Tomo 5 (Quito, PUDELECO, 1998), 23.

⁸⁰ Emilio Velasco Celleri, *Op. Cit.*, 24.

⁸¹ Ernesto Guarderas Izquierdo, *Op. Cit.*, 8.

embargo en razón de que el artículo 322 del COGEP determina que no es una acción especial la excepción prevista en el numeral 10 del artículo 316, y por lo tanto es la única que se tramitaría en proceso ordinario.

Existe una contradicción entre la norma jurídica creada mediante resolución de la Corte Nacional de Justicia y la creada mediante ley que consta en el COGEP. Esta antinomia se soluciona con uno de los criterios que existen para la solución de las mismas este es el de temporalidad, en este sentido la norma que prevalece es la del COGEP, y ya no sería factible encontrar una solución con base al fallo de triple reiteración del año 2009 establecido por la Corte Nacional de Justicia.

Al no existir acuerdo normativo los Tribunales de lo Contencioso Administrativo han aceptado a trámite las excepciones a la coactiva por medio del procedimiento sumario, considerando que lo dispuesto en el artículo 315 del COGEP constituye como regla general ya que se encuentra dicho artículo en la Sección I de disposiciones comunes referentes a los procesos tributarios y administrativos; y, lo dispuesto en el artículo 322 es una regla específica aplicable a los procedimientos especiales; y, teniendo en cuenta el principio constitucional de celeridad, es decir, que se tiene que buscar que el proceso se resuelva en un plazo breve, obviamente sin afectar el derecho al debido proceso, el procedimiento sumario es el que coadyuva de mejor manera a la concreción de este principio.

El procedimiento sumario surge ante la necesidad de hacer frente a los procesos judiciales lentos⁸² ya que con este procedimiento se realiza una reducción de términos procesales con la cual se restringe las oportunidades de hacer valer los medios de defensa de cada una de las partes en temas que no revistan complejidad ni mayor dificultad.⁸³

Vicente Gimeno Sendra, expresa lo siguiente como característica del proceso sumario:

El proceso sumario se caracteriza, en primer lugar, por tener una cognición limitada a un solo aspecto o parte de la relación material debatida (así por ejemplo, a determinadas características del derecho de crédito y a las tasadas excepciones que posibilita una letra de cambio o una escritura de hipoteca). Por tanto, tienen las partes limitados sus medios de ataque y, sobre todo, de defensa: el deudor tiene restringidas posibilidades de plantear excepciones o motivos de oposición frente a la pretensión de condena. Además, pueden tener limitados los medios de prueba. Finalmente, y como consecuencia de dicha limitación de la cognición, las sentencias

⁸²Vicente Gimeno Sendra, *Introducción al Derecho Procesal*, (Madrid- España, Colex Editorial, 2010), 293.

⁸³Eduardo J Couture. *Fundamentos del derecho procesal civil*, 4ta. edición (Montevideo, Editorial IBdef, 2002), 66.

recaídas en los procesos sumarios, no producen los efectos materiales de cosa juzgada o, para ser más exactos, los limitan a la relación jurídica debatida en el proceso sumario[...]⁸⁴

Así el artículo 332 del Código Orgánico General de Procesos determina nueve situaciones en las que procede aplicar el procedimiento sumario, entre estas se encuentra “1. Las ordenadas por la ley” como lo es precisamente, el caso de las acciones especiales del procedimiento contencioso tributario dentro de las cuales se encuentran las excepciones a la coactiva, conforme lo indicado en párrafos anteriores. A continuación se va a revisar el trámite del procedimiento sumario.

3.2.1. Demanda.

Este procedimiento inicia con el acto de proposición de la demanda, la misma que debe cumplir con los requisitos determinados en el artículo 142 del Código Orgánico General de Procesos, a continuación detallaremos los requisitos de la demanda en materia tributaria que son:

1) La designación del juzgador ante quien se lo propone. El órgano judicial competente para conocer las demandas de excepción a la coactiva son los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, conforme lo dispone el artículo 219 numeral 8 del Código Orgánico de la Función Judicial.

2) Los datos completos del contribuyente que propone la excepción al procedimiento de ejecución, esta información es: “Los nombres y apellidos completos, número de cédula de identidad o ciudadanía, pasaporte, estado civil, edad, profesión u ocupación, dirección domiciliaria y electrónica de la o del actor, casillero judicial o electrónico de su defensora o defensor público o privado. Cuando se actúa en calidad de procuradora o procurador o representante legal se hará constar también los datos de la o del representado;” (art. 142 numeral 2 Código Orgánico General de Procesos) y, el número del Registro Único del Contribuyente –RUC-.

3) Los nombres completos y la designación del lugar en el cual debe citarse al demandado. Se conoce que en la obligación tributaria por un lado tenemos el sujeto pasivo que es el contribuyente y el sujeto activo que es la administración tributaria

⁸⁴Vicente Gimeno Sendra. *Op. Cit.*, 294.

(central – seccional - de excepción). El primer sujeto es el que está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria; mientras que segundo sujeto, en virtud de las facultades determinadora y recaudadora, es el ente público acreedor del tributo.

En este sentido en la acción contenciosa administrativa por excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal el demandado siempre va a ser el sujeto activo del tributo, este es la administración tributaria. Por lo cual, es obligación del actor determinar con exactitud cuál es el ente público al cuál demanda, y el lugar para su citación; así como también señalar que se cuente con el Procurador General del Estado.

4) La narración de los hechos detallados y pormenorizados que sirven de fundamento a las pretensiones, debidamente clasificados y numerados.

5) Los fundamentos de derecho que justifican el ejercicio de la acción, expuestos con claridad y precisión.

6) El anuncio de los medios de prueba que se ofrece para acreditar los hechos. Se acompañarán la nómina de testigos con indicación de los hechos sobre los cuales declararán y la especificación de los objetos sobre los que versarán las diligencias, tales como la inspección judicial, la exhibición y otras similares. Los informes periciales se acompañarán al libelo inicial y se pedirá que el perito rinda su testimonio en la audiencia única respecto de las conclusiones a las que llegó. Si no tiene acceso a las pruebas documentales, se describirá su contenido, con indicaciones precisas sobre el lugar en que se encuentran y la solicitud de medidas pertinentes para su práctica.

Si bien la disposición normativa contenida en el artículo 142 numeral 6 del COGEP determina que los medios de prueba deben ser *anunciados*, es necesario conforme lo prevé el numeral 5 del artículo 143 y el artículo 159 *ibídem*, adjuntar los medios probatorios que van a ser practicados en juicio, excepto aquellos de los cuales no se obtuvo acceso.

7) La solicitud de acceso judicial a la prueba debidamente fundamentada, si es del caso.

Un tema problemático en cuanto a los medios de prueba es el determinado en este numeral, por cuanto en el caso de que el actor “no haya podido acceder sin auxilio judicial a alguna prueba documental o pericial”⁸⁵ Por lo cual es necesario

⁸⁵ Jorge Luis Mazón, *Ensayos críticos sobre el COGEP*, (Quito, Legal Group, 2018), 82.

describir cual es el contenido, indicar de forma precisa dónde se encuentra y las medidas pertinentes para su obtención; y, justificar la imposibilidad de acceder a ellas.

Al momento de calificar la demanda el juez revisa que se hayan adjuntado los medios de prueba y de existir la solicitud de acceso a la prueba, verifica que se haya justificado en debida forma, caso contrario conmina a la parte actora a que complete su demanda en el término de 3 días bajo prevenciones de que si no lo hace dispondrá su archivo.

En materia contenciosa tributaria es necesario adjuntar la copia de la resolución, del acto administrativo o del contrato con la razón de su notificación, esto es, con el objeto que el Tribunal de lo Contencioso Tributario pueda establecer con claridad de que la acción fue presentada por parte del contribuyente dentro de los plazos establecidos en la ley. Este requisito puede generar un grave problema para el contribuyente por cuanto la administración tributaria primero no sienta la razón al entregar la boleta y en segundo lugar cuándo es requerida no contesta de forma oportuna, lo que puede generar como consecuencia que administrado no presente la acción dentro del tiempo determinado en el artículo 214 del COGEP, esto es, 20 días contados desde la notificación de auto de pago; y, en el caso de que el juez mande a completar la demanda y solo se tiene 3 días para hacerlo, los que resultarían insuficientes.

Por lo que al momento de presentar la demanda si es el caso, en el que no se puede acceder de forma oportuna a la razón de notificación del auto de pago la parte accionada puede anunciar este medio de prueba y justificar que no puede acceder a ella con la fe de presentación de la solicitud de la certificación. Aunque en la práctica esto no te aceptan y disponen el archivo del expediente violando el derecho a la tutela judicial efectiva que tienen todos los ciudadanos.

8) La pretensión clara y precisa que se exige.

9) La cuantía del proceso cuando sea necesaria para determinar el procedimiento.

10) La especificación del procedimiento en que debe sustanciarse la causa.

11) Las firmas de la o del actor o de su procuradora o procurador y de la o del defensor salvo los casos exceptuados por la ley. En caso de que la o el actor no sepa o no pueda firmar, se insertará su huella digital, para lo cual comparecerá ante la o el funcionario judicial correspondiente, quien sentará la respectiva razón.

12) Los demás requisitos que las leyes de la materia determinen para cada caso.

Una vez presentada la demanda, las reglas que se debe observar para el trámite del procedimiento sumario se encuentran previstas en el artículo 333 del Código Orgánico General de Procesos.

En primer lugar la administración tributaria procederá a contestar la demanda en el término de 15 días después de citada y una vez calificada la contestación a la demanda se concederá el término de 10 días para que la parte demandante pueda anunciar prueba nueva conforme lo dispone el artículo 151 inciso cuarto del COGEP, disposición supletoria que consta en las reglas generales que son aplicables a todos los procesos. Coincide con este criterio Ernesto Guarderas Izquierdo quien determina que el juez deberá aplicar la norma general del Art. 151 inciso cuarto en todos estos procedimientos y correr traslado al actor con la contestación, previo a audiencia única⁸⁶. Nos parece correcta esta interpretación para garantizar el derecho a la contradicción y a presentar si lo considera pertinente, prueba sobre los nuevos hechos expuestos en la contestación a la demanda.

En el caso de no contestar a tiempo, de conformidad al artículo 157 del COGEP, se considerará como negativa pura y simple de los hechos alegados por la parte demandante.

Teniendo en cuenta que el objetivo de este tipo de procedimientos es brindar una solución ágil a las controversias, se establecen algunas reglas con el fin de evitar que el proceso se dilate innecesariamente, así por ejemplo el término para contestar la demanda es de quince días, se prohíbe la reforma de la demanda, únicamente se permite la reconvencción conexa y la controversia se resuelve en una sola audiencia denominada *audiencia única*.

3.2.2. Audiencia única.

En los procedimientos determinados en el Código Orgánico General de Procesos se puede identificar que en el caso del procedimiento ordinario existe dos audiencias: preliminar y de juicio, mientras que los otros procedimientos previstos en el mencionado Código, estos son el sumario, el monitorio y el ejecutivo, entre otros, tienen una única audiencia.

⁸⁶ Ernesto Guarderas Izquierdo, *Op. Cit.*, 42.

a) Normas generales.

Previo a estudiar la audiencia única conviene revisar las normas generales previstas por el Código Orgánico General de Procesos para este tipo de diligencias.

La dirección corresponde exclusivamente al juzgador competente. En el caso del Contencioso Tributario debe hacerlo el juez ponente del Tribunal con la finalidad de garantizar los derechos de las partes, conforme lo dispone la Constitución en su artículo 76 numeral 1⁸⁷. En ejercicio de esta potestad puede indicar a las partes los puntos del debate, moderar las intervenciones, impedir que las alegaciones aborden asuntos no pertinentes, ordenar la práctica de las pruebas pertinentes, conducentes y útiles, así también debe regular temas no previstos en el Código Orgánico General de Procesos como es el tiempo de intervención de cada una de las partes, entre otras.

Al iniciar la audiencia el juez debe identificarse, y disponer que el secretario verifique la comparecencia de las partes, así también de aquellas personas cuya intervención es necesaria, tales como testigos, peritos o terceros, dependiendo del caso. Cuando los peritos y testigos se retiraran al lugar especial para ellos el juzgador concederá la palabra a cada una de las partes para que presenten sus argumentaciones y pruebas y permitirá que las partes ejerzan su derecho a la contradicción determinado en el artículo 76, numeral 7, literal h y 168 de la Constitución. El juez deberá pronunciar su decisión al finalizar la audiencia, dictando sentencia oral, la misma que será notificada a las partes en la propia diligencia, teniendo un tiempo perentorio de diez días para emitir la resolución correspondiente por escrito y notificarla a los casilleros judiciales o domicilios electrónicos señalados por cada una de las partes, fecha en la que se tendrá como efectivamente notificada.

b) Desarrollo de la audiencia única

⁸⁷ 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.

Una vez que el demandado haya contestado la demanda o haya vencido el tiempo para hacerlo así como haya vencido el término del traslado con la contestación al actor el juez convocará a audiencia única.

La audiencia única en el proceso sumario tiene dos fases: la primera de saneamiento, fijación de los puntos en debate y conciliación; y la segunda en la cual se evacuará la prueba y las partes presentarán sus alegatos.

Primera fase

i. Momento de saneamiento y convalidación

Dentro de la primera fase, el momento de saneamiento y convalidación tiene como finalidad que por medio de un examen de las actuaciones realizadas hasta el momento se resuelvan sobre cuestiones procesales o formales que puedan tener como consecuencia un auto inhibitorio o de la declaratoria de nulidad del proceso, situaciones que impiden resolver el fondo del asunto.

En cuanto a las excepciones previas, si bien en el procedimiento sumario no se determina el instante en el que se puede alegar las excepciones hay que considerar que la parte demandada al momento de contestar la demanda, de conformidad con el artículo 151 del COGEP, debe presentar sus excepciones y siguiendo las normas aplicables a la audiencia preliminar estas excepciones deben ser tratadas en la primera parte de esta etapa.⁸⁸

Las excepciones previas, detalladas en el artículo 153 del COGEP que pueden alegar al contestar la demanda y fundamentar en la audiencia son:

1. Incompetencia de la o del juzgador

Esta excepción tiene como fundamento normativo el derecho al juez competente reconocido en el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, en el artículo 76.7 de la Constitución, y en los artículos 7, 156, y 157 del Código Orgánico de la Función Judicial. Este derecho implica la aptitud del juzgador para conocer y resolver un asunto, que se encuentra determinada en el ordenamiento jurídico, y que en algunos casos las partes pueden determinar contractualmente,

⁸⁸ Corte Nacional de Justicia, Resolución 12-2017, 3 de mayo de 2017, 9, artículo 1.

como el caso de arbitraje.⁸⁹ En este sentido si existe falta de esta aptitud por parte del juez, procede aceptarse esta excepción cumpliendo lo determinado en el artículo 13 del COGEP, esto es, el remitir de forma inmediata al juez competente, y si se trata de incompetencia por la materia debe declarar la nulidad y enviar a la autoridad judicial competente.

2. Incapacidad de la parte actora o de su representante

Para hablar de la presente excepción previa es necesario diferenciar entre legitimación y capacidad jurídica, ya que ésta es una cualidad de la persona que presupone atributos determinados, y la legitimación es la situación de la persona con respecto al acto o la relación jurídica.⁹⁰

En este caso en primer lugar se debe determinar si la parte actora es legalmente capaz para comparecer al proceso judicial, esta excepción se refiere a todas las cuestiones referentes a la incapacidad de la parte actora; por regla general de conformidad a lo dispuesto en el artículo 31 del COGEP que dispone que: “Toda persona es legalmente capaz para comparecer al proceso, salvo las excepciones de ley”. Esta excepción se debe fundamentar en que el actor no es legalmente capaz y que no cumple las reglas determinadas en los artículos 31 al 38 *ibídem*.

Cabe señalar que la persona legalmente capaz, pueden comparecer a juicio por intermedio de un abogado como procurador judicial, dicha procuración la persona natural o jurídica la otorga por medio de instrumento público ante Notario, para el caso de la instituciones públicas la procuración de la realiza por medio de un oficio.

También existe la posibilidad que una persona natural deje un poder Especial o General a una persona natural, mediante una escritura pública, facultándolo a que pueda comparecer a juicio a su nombre y contrate un abogado defensor, para tal cometido y evitar que se determine falta de capacidad, en dicho instrumento público debe constar una cláusula en la que de forma detallada se determine la disposición de que pueda comparecer a juicio contencioso tributario para demandar, determinando la administración tributaria a ser demandada y además de conformidad al art. 43 del Código Orgánico General de Procesos, en el poder debe constar cláusula especial

⁸⁹ Corte Nacional de Justicia, Resolución 12-2017, 3 de mayo de 2017, 15.

⁹⁰ Mercedes Campos Díaz Barriga, *La responsabilidad civil por daños al medio ambiente: el caso agua en México* (México DF, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2000), 199.

para transigir, desistir de la acción o del recurso. En caso de ser un poder otorgado en el extranjero este debe ser apostillado para que surta efectos legales en el país

El procurador judicial la ejerce un abogado, el cual debe atenerse a los términos que consta en el poder; es decir, en el texto del instrumento público se debe detallar, cual es el acto administrativo tributario que esta impugnando, la autoridad tributaria demandada, la obligación tributaria, la facultad de suscribir la demanda y presentar cualquier escrito fuere necesario; para comparecer a las audiencias orales respectivas; igualmente como ya se mencionó de conformidad al artículo 43 del Código Orgánico General de Procesos, se. “[...] Requerirá cláusula especial para sustituir la procuración a favor de otro profesional, allanarse a la demanda, transigir, desistir de la acción o del recurso, aprobar convenios, absolver posiciones, deferir al juramento decisorio, recibir valores o la cosa sobre la cual verse el litigio o tomar posesión de ella”; lo cual es concordante son los artículos 86 numeral 1 y 293 *ibidem* que disponen como requisito para la comparecencia a la audiencia oral por intermedio de procurador judicial, que en la procuración debe constar una cláusula especial o autorización para transigir, pese a que como se detalló en líneas anteriores en materia contencioso tributario no procedente la misma.

3. Falta de legitimación en la causa de la parte actora o la parte demandada, cuando surja manifiestamente de los propios términos de la demanda

La legitimación hace referencia a la idoneidad para actuar en juicio, teniendo en cuenta, no sus calidades como persona, sino su relación con el objeto del proceso. En este sentido se puede identificar la legitimación activa y la legitimación pasiva, la primera hace referencia a la potestad legal para acudir a un órgano jurisdiccional con su pretensión porque se considera titular del derecho que pretende hacer valer en juicio; y, la pasiva es la legitimación de la persona contra quien se dirige la acción por ser responsable de la obligación que se demanda.

En el caso de la legitimación pasiva y activa en materia tributaria se aplicará lo determinado en los artículos 303 y 304, respectivamente, del COGEP, por lo que si la parte actora o demandada no presenta ninguna de las calidades establecidas en las normas citadas, será procedente esta excepción.

En el caso de falta de legitimación activa el juez otorgará 10 días para subsanar el defecto, si no lo hace se considerará como no presentada la demanda, conforme lo dispone el artículo 295 numeral 3 del COGEP.

4. Error en la forma de proponer la demanda, inadecuación del procedimiento o indebida acumulación de pretensiones

Si se alega error de forma al proponer la demanda y el juez acepta esta excepción se otorgará el término de 6 días para que la parte actora subsane el libelo de su demanda, y le concederá 10 días para que la parte demandada reformule su contestación (art. 295 numeral 2 COGEP).

En cuanto a la inadecuación del procedimiento es necesario tener en cuenta que cada procedimiento tiene su propia regulación y el propio COGEP determina cual es el trámite en el que se debe sustanciar determinado asunto, por lo que si no se cumple dichas reglas se estaría violando el debido proceso. De admitirse esta excepción se declarará sin lugar la demanda y se ordenará su archivo (art. 295 numeral 1 COGEP).

Un ejemplo claro existe si se acude a la jurisdicción contencioso tributaria por medio del trámite ordinario para presentar la excepción a la coactiva por falta de ley que establezca el tributo, tema que se ha discutido en líneas anteriores, debiendo aceptar la excepción de inadecuación del procedimiento con los efectos antes indicados.

Respecto a la acumulación de pretensiones, en virtud del principio de economía procesal, el ordenamiento jurídico permite demandar en un mismo proceso varias pretensiones pero de existir contradicción o incompatibilidad entre ellas, el juez deberá aceptar esta excepción y por tratarse de un asunto procesal, debe emitir un auto interlocutorio en el que se subsane esta contradicción.⁹¹

5. Litispendencia

La litispendencia es la existencia de un proceso pendiente; lo cual implica que la misma cuestión está siendo sustanciada y conocida por un juzgado o tribunal, no pudiendo ser conocida por otro órgano jurisdiccional.⁹² Por lo que de existir otro proceso por la misma causa, se excluye la posibilidad de plantear otra demanda. Si

⁹¹ Corte Nacional de Justicia, Resolución 12-2017, 3 de mayo de 2017, 21.

⁹² Corte Nacional de Justicia, Resolución 12-2017, 3 de mayo de 2017, 22.

existe esta condición el juez debe aceptar la excepción por medio de un auto interlocutorio.⁹³

6. Prescripción

La prescripción implica que por el transcurso del tiempo se extinguen las acciones y por lo tanto ya no se podría ejercerlas. Si es procedente esta excepción se resolverá mediante sentencia.

7. Caducidad

La caducidad extingue el ejercicio de un derecho o una potestad, esta institución es aplicable en el ámbito de la jurisdicción contencioso administrativa por lo que conlleva la pérdida del ejercicio del derecho para presentar la demanda en la vía contenciosa administrativa; y, también es aplicable en la jurisdicción contenciosa tributaria⁹⁴ y debe ser resuelta mediante sentencia.

José Vicente Troya Jaramillo al referirse a la caducidad dice:

[...]Para el orden tributario consiste en el enervamiento de la facultad determinadora de obligaciones tributarias que ostenta la administración activa. Ocurre por el transcurso del tiempo. Dicho de otro modo, dentro de lo que en el derecho administrativo se considera la oportunidad, los actos administrativos de determinación de obligación tributaria deben emitirse tempestivamente.- Caduca la facultad de la administración para determinar las obligaciones tributarias;... La caducidad es institución de derecho público. Opera de oficio y debe ser reconocida y declarada a petición de parte o sin ella, por autoridades administrativas y jueces.⁹⁵

Dicho criterio ha sido acogido por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia estableciendo que la caducidad es una institución de derecho público que opera de oficio y debe ser reconocida y declarada a petición de parte o sin ella, en los recursos Nos. 31-2007, R.O. 521, de 04 de febrero de 2009; 88-2007, R.O. S 44 de 12 de octubre de 2009; 135-2008, R.O. S 183, de 23 de agosto de 2011.

8. Cosa juzgada

La cosa juzgada se produce cuando la misma controversia ha sido solucionada de modo definitivo en otro proceso anterior, o por medio de los métodos de solución

⁹³ Corte Nacional de Justicia, Resolución 12-2017, 3 de mayo de 2017, 23

⁹⁴ Corte Nacional de Justicia, Resolución 12-2017, 3 de mayo de 2017, 23

⁹⁵ José Vicente Troya Jaramillo. *Op. Cit.*, 258 a 259.

alternativa de conflictos (mediación, arbitraje, transacción). Por lo que, si existiendo esta decisión definitiva se presenta un nuevo proceso el juez debe acoger la excepción mediante sentencia.

Una vez discutidas las excepciones previas, de no haberse aceptado las relacionadas con aspectos procesales, y de ser el caso subsanado las mismas, se procederá a revisar si existen objeciones respecto a la validez de los actos procesales realizados hasta ese momento, es decir, observaciones respecto al cumplimiento de las solemnidades sustanciales determinadas en el artículo 107 del Código Orgánico General de Procesos.⁹⁶

Si el juzgador evidencia la omisión de una de las solemnidades indicadas, dispondrá se subsane la misma, y una vez realizado, o de no existir incumplimiento de ninguna de ellas el Juez declarará el saneamiento y la validez del proceso y continuará con la audiencia única.

ii. Momento de fijación de los puntos de debate y conciliación

En esta parte el juzgador concederá a las partes la palabra para que expongan los fundamentos de la demanda y de su contestación, donde deberán explicar los hechos fundamentales, su pretensión y las excepciones de ser el caso.

Una vez que han intervenido las partes, le corresponde al Juez establecer los puntos controvertidos que van a ser objeto del debate, es importante esta actividad del juzgador ya que el desarrollo de la audiencia tanto los argumentos como las pruebas deberán versar sobre los aspectos de los que existen disconformidad. Es por esta razón importante que la actividad del Juez sea proactiva, ya que es él quien va a definir y declarar cuales son los puntos sobre los que versa la controversia.

⁹⁶ Solemnidades sustanciales. Son solemnidades sustanciales comunes a todos los procesos:

1. Jurisdicción.
 2. Competencia de la o del juzgador en el proceso que se ventila.
 3. Legitimidad de personería.
 4. Citación con la demanda a la o el demandado o a quien legalmente lo represente.
 5. Notificación a las partes con la convocatoria a las audiencias.
 6. Notificación a las partes con la sentencia.
 7. Conformación del tribunal con el número de juzgadores que la ley prescribe.
- Solamente se podrá declarar la nulidad de un acto procesal en los casos en los que la ley señale expresamente tal efecto.

Una vez identificados los temas controvertidos el juzgador invitará a las partes a que lleguen a una solución por medio de la conciliación. En este momento las partes pueden llegar a un acuerdo amigable, el mismo que será aprobado mediante sentencia y pondrá fin al proceso judicial. Como se mencionó, la conciliación no es aplicable en materia tributaria por lo que necesariamente el procedimiento debe continuar.

iii. Anuncio y debate de la prueba

En el procedimiento sumario no se determina que se debe anunciar y debatir la prueba; sin embargo, es lógico que dentro de este procedimiento se dé este momento ya que permite a las partes presentar la prueba que será actuada en juicio.

En este momento las partes anuncian los medios probatorios admitidos y adjuntados a los actos de proposición, y el orden en los que serán evacuados en la segunda fase.

Una vez anunciados los medios probatorios, se revisa su admisibilidad, es decir, se revisan si cumplen los requisitos de constitucionalidad y legalidad. Al efecto, son las partes las que validan y cuestionan los medios de prueba y el juez quien califica los argumentos esgrimidos por las partes.

Segunda fase

Las reglas establecidas para la audiencia de juicio, artículos 297 y 298 del Código Orgánico General de Procesos, son aplicables para esta segunda fase de la audiencia única.

i. Alegato Inicial

En primer lugar las partes presentaran su alegato de apertura que consiste en exponer los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda o de refutar los argumentos en el caso del demandado, es decir, se presentará las proposiciones fácticas que serán probadas y el orden en el que se practicarán las pruebas.

Leticia Lorenzo en su obra “Manual de litigación” se refiere en estas palabras al alegato inicial:

[...]el alegato de apertura es la primera oportunidad que cada litigante tendrá de anunciar su caso en el juicio; su primera oportunidad de exponer la teoría del caso que intentará probar (o refutar, en el caso de la defensa) en el transcurso del debate oral. En términos de principio, podemos pensar al alegato de apertura como la herramienta de litigación que permite a los litigantes fijar la pertinencia de su actuación en el debate y, por ende, ejercer el principio de contradicción a la contraparte.⁹⁷

ii. Introducción y práctica de la prueba

A continuación el juzgador ordenará la práctica de las pruebas admitidas, en el orden solicitado por las partes. Es en este momento procesal en el que de manera oral se practicarán los medios probatorios que subsistieron a la fase de ofrecimiento y admisibilidad.

Dentro del proceso contencioso tributario es de gran importancia la prueba documental, que puede consistir en un documento público o privado que recoja, contenga o represente algún hecho o declare, constituya o incorpore un derecho, conforme lo dispone el artículo 193 del Código Orgánico General de Procesos.

En la excepción a la coactiva por inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal es importante considerar lo siguiente: al momento de proponer la demanda adjuntar copia de la resolución, del acto administrativo, del contrato o disposición impugnada; mientras que la institución pública demandada, al realizar la respectiva contestación, debe acompañar copias certificadas de la resolución o acto impugnado y del expediente original.

Si la causal para plantear la excepción a la coactiva es la falta de norma legal que determine el tributo es suficiente que el contribuyente exprese que en ninguna disposición jurídica crea el tributo que se pretenda cobrar, y, en el caso de exención, el actor deberá indicar que cumple con las condiciones determinadas en la norma jurídica para tener derecho a la exoneración. Mientras que a la administración tributaria le corresponde probar que dicho tributo se encuentra previsto en el ordenamiento jurídico; o que el contribuyente no es sujeto de ninguna exoneración y por lo tanto que es responsable de la obligación tributaria.

⁹⁷ Leticia Lorenzo, *Manual de litigación* (Buenos Aires-Argentina, Ediciones Didot, 2013), 161.

En cuanto a la prueba en este tipo de procesos, es estrictamente documental y pericial, la misma que debe ser observada y escuchada por el Tribunal de lo Contencioso Tributario.

iii. Alegato de cierre

En este momento procesal el demandante, el demandado, los terceros de existir, expondrán su alegato el cual deberá referirse a que las proposiciones fácticas han sido demostradas con las pruebas aportadas, así también cuestionar los argumentos de la otra parte; y, las partes tienen derecho a la réplica por una sola ocasión, debiendo hacer énfasis en sus argumentaciones ya que es la última oportunidad que tienen las partes para intervenir y referirse a su caso.⁹⁸

La sentencia debe ser dictada dentro de la audiencia, esta es una de las características principales del juicio oral.

3.2.3. Sentencia

Una vez finalizada la intervención de las partes el juez pronunciará de manera oral su resolución, la misma que será notificada en la misma diligencia. La sentencia escrita deberá ser notificada dentro de los 10 días y debe cumplir con el contenido determinado en el artículo 90 y 95 del Código Orgánico General de Procesos, principalmente que esté perfectamente motivada.

Gonzalo Armienta Hernández, cita a C Conde – Pumpido Tourón y J. Garberí Llobregat para explicar que si bien la sentencia se debe emitir de forma oral es necesario que se la emita posteriormente de forma escrita, debidamente motivada ya que precisamente la emisión verbal de la sentencia cumple con la función didáctica y de publicidad de la justicia que se frustraría si el fallo se expresa como una mera declaración de voluntad y no como una decisión razonada.⁹⁹

La Constitución en el literal l), numeral 7, artículo 76 dispone que toda resolución deberá ser motivada, para ello se debe enunciar las normas o principios

⁹⁸ Leticia Lorenzo, *Op. Cit.*, 241.

⁹⁹ Gonzalo Armienta Hernández, *El juicio oral y la justicia alternativa en México*, (México, Editorial Porrúa, 2010), 58.

jurídicos en que se sustenta la decisión y explicar la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Así como también el artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos dispone:

Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal 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. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.

La Corte Constitucional ha determinado que la motivación debe reunir los siguientes elementos: la razonabilidad, la lógica y la comprensibilidad.¹⁰⁰

El primer elemento de razonabilidad implica que la decisión no imponga criterios contrarios a la Constitución y a la ley, es decir, contrarios al derecho; el segundo elemento, la lógica, conlleva la coherencia de los elementos considerados para la decisión con la conclusión obtenida a partir de ellos; y finalmente tenemos la comprensibilidad de las decisiones, es decir, que las sentencias dictadas sean entendibles para todos.

La motivación no es solo un imperativo recogido constitucionalmente, sino también en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la cual en la sentencia de que ha señalado que la motivación es "la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. En este sentido, el deber de motivación es una de las debidas garantías incluidas en el artículo 8.1 de la Convención [Americana de Derechos Humanos] para salvaguardar el derecho a un debido proceso"¹⁰¹.

¹⁰⁰ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N° 123-13-SEP-CC caso N° 1542-11-EP. <https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencias/relatoria/123.13-SEP-CC.pdf>

¹⁰¹ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N° 123-13-SEP-CC caso N° 1542-11-EP. <https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencias/relatoria/123.13-SEP-CC.pdf>. Corte Interamericana de Derechos Humanos, caso Melba Suárez Peralta vs. Ecuador, sentencia de excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, emitida el 21 de mayo del 2013, párrafo 109. En este párrafo, la Corte Interamericana hace referencia a lo dicho en el caso Chaparro Álvarez y Lapo Ñíguez vs. Ecuador, (sentencia de excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas de 21 de noviembre del 2007, párrafo 107), en donde se señaló "el Tribunal ha resaltado que las decisiones que adopten los órganos internos que puedan afectar derechos humanos deben estar debidamente fundamentadas, pues lo contrario serían decisiones arbitrarias. La motivación es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión".

3.3. Análisis comparativo de la sustanciación de excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal establecida en el Código Tributario y en el Código Orgánico General de Procesos

El procedimiento contencioso tributario se encontraba regulado por el Código Tributario y con la vigencia del Código Orgánico General de Procesos, se derogó el capítulo III instaurando un nuevo procedimiento en el cual predomina la oralidad.

El inicio del proceso de excepciones a la coactiva, tanto en el Código Tributario como en el Código Orgánico General de Procesos, se da con la demanda, acto de proposición que en el primer caso debía observar el artículo 231 del Código Tributario, y con el Código Orgánico General de Procesos debe cumplir con los requisitos determinados en su artículo 142.

El escrito de excepciones a la coactiva de acuerdo al Código Tributario se presentaba ante el propio funcionario ejecutor, quien dentro de los 5 días contados desde la presentación del escrito debía remitir al Tribunal Contencioso Tributario. El funcionario ejecutor conjuntamente con el escrito indicado debe remitir copia del proceso coactivo, los documentos anexos que considere pertinente, así como realizar las respectivas observaciones y presentar sus excepciones.

Con la vigencia del Código Orgánico General de Procesos se tiene la forma descrita en el párrafo precedente por cuanto las normas que regulan las excepciones a la coactiva del Código Tributario no han sido derogadas; y también es factible hacerlo conforme lo prescribe el Código Orgánico General de Procesos siguiendo las disposiciones previstas para el procedimiento sumario, en este sentido la demanda de excepciones se presentará ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario.

Independientemente de si el escrito se presentó ante el funcionario ejecutor o directamente ante el Tribunal Contencioso Administrativo Tributario, una vez que el juzgador tiene conocimiento del acto de proposición se procederá a la calificación.

El Código Tributario en relación a la calificación determina que si el escrito de excepciones no está completo el Juez debía disponer que el actor aclare, corrija o amplíe su escrito, para lo cual se concedía el término de 5 días, el que se podía ampliar por 5 días más, si no lo realizaba el juzgador debía rechazar y disponer el archivo.

Con el Código Orgánico General de Procesos si el escrito de excepciones no se encuentra completo, de igual forma, el juez tiene la obligación de disponer que aclare o complete, pero a diferencia del Código Tributario, únicamente concede 3 días término, y en el caso de no hacerlo, dispondrá el archivo de la causas.

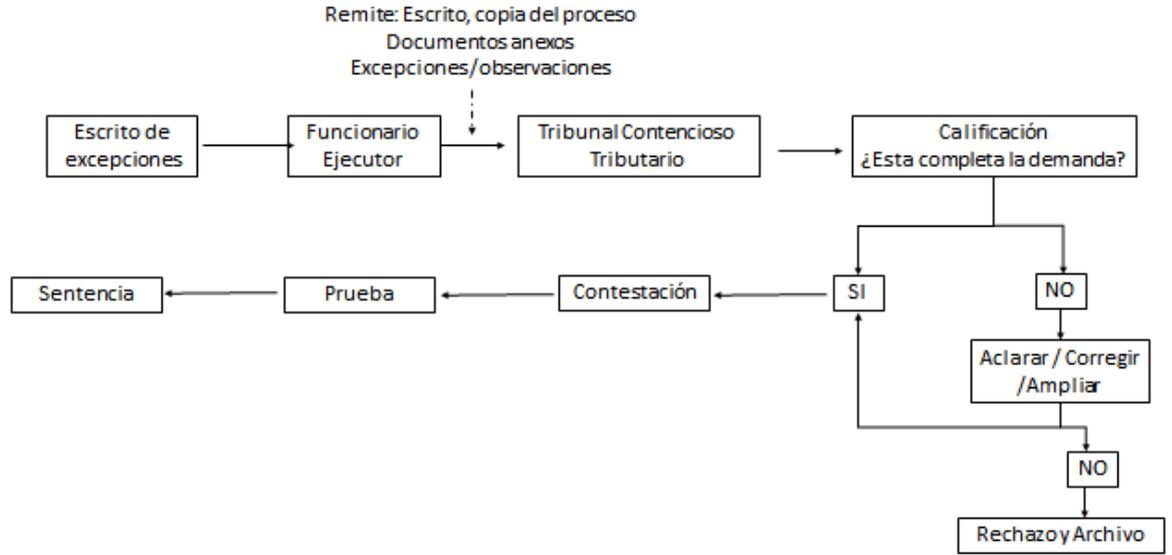
Si al momento de la calificación el Juez considera que el escrito de excepciones se encuentra completo, o que se procedió a aclarar o completar, procederá a notificar a las partes y dispondrá que la entidad accionada presente su contestación. De acuerdo al Código Tributario la autoridad administrativa que emitió el título de crédito tenía 5 días para presentar su contestación, mientras que el Código Orgánico General de Procesos concede 15 días.

Hasta aquí el proceso contencioso tributario de excepción a la coactiva previsto en el Código Tributario y en el Código Orgánico General de Procesos son similares; sin embargo, una vez que la entidad demandada ha realizado su contestación, se evidencia la principal diferencia. Así de acuerdo al Código Tributario, una vez realizada la contestación, el Tribunal debía abrir la causa a prueba por el término de 5 días, y una vez concluido el mismo, la sentencia debía ser emitida dentro de los 30 días siguientes. Antes de que se dicte sentencia las partes podían presentar informes de derecho o solicitar audiencia de estrados para realizarlo de manera verbal artículo 273 Código Tributario, hoy derogado. Entonces se observa que la oralidad en el anterior procedimiento no era obligatoria, sino solo era una opción, tanto para las partes como para el juzgador.

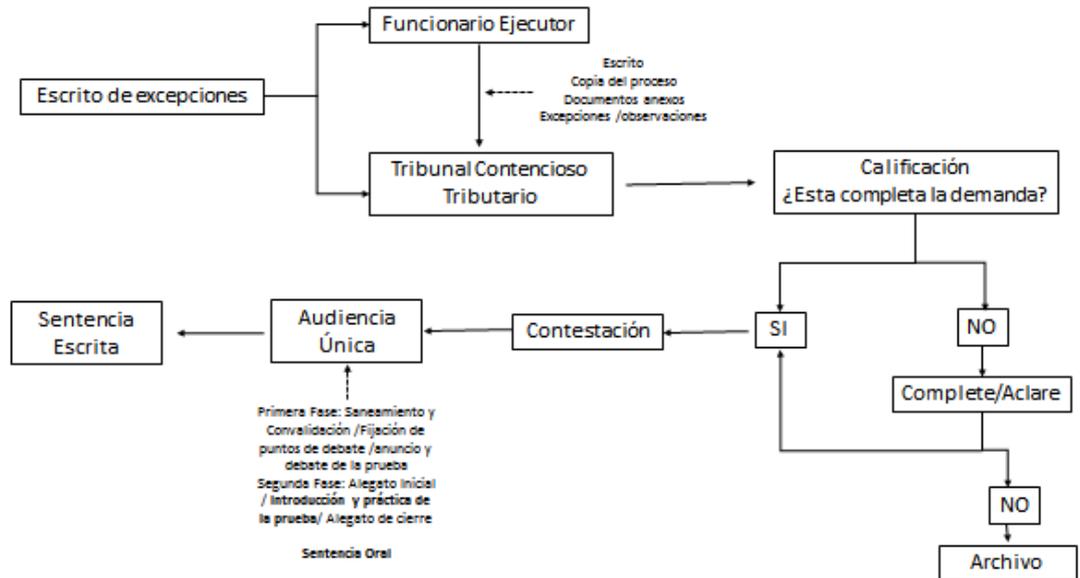
Si bien con el Código Tributario la prueba tenían que anunciarla y evacuarla dentro del término probatorio, con el Código Orgánico General de Procesos en los actos de proposición, es decir, en la demanda y en la contestación, las partes tienen la obligación de anunciar y adjuntar los medios probatorios, y es en la audiencia única, la misma que debe ser convocada dentro de los 30 días contados desde la fecha de presentación de la contestación, como se indicó en el acápite anterior, es donde se practica la prueba de forma oral y al finalizar la audiencia el Tribunal debe pronunciar su sentencia de manera oral, la misma que será notificada de forma escrita en un plazo máximo de 10 días.

A continuación realizamos cuadros sinópticos donde se puede apreciar de una forma más didáctica lo antes mencionado.

Proceso Contencioso Administrativo de acuerdo al Código Tributario



Proceso Contencioso Administrativo de acuerdo al Código Orgánico General de Procesos (Procedimiento Sumario)



3.4. Es el cambio del procedimiento escrito a oral efectivo para la celeridad?

El deficiente funcionamiento de la justicia ha sido una constante en los países latinoamericanos, es por ello que a partir del año 2000 se inició un proceso de

transformación del cual el Ecuador ha sido parte, por lo cual se cambió del sistema escrito al oral, iniciando en materia penal y actualmente se ha extendido a todas las áreas del derecho, entre ellas la tributaria.

En el modelo escrito “(...) claramente privilegia la excesiva acumulación de papeles y actas y por el otro minusvalora la concentración procesal y pone cortapisas prácticamente insalvables a la intermediación judicial”,¹⁰² mientras que en el proceso oral se da relevancia a los actos realizados de manera oral, en los cuales, las partes aportan los elementos de hecho y derecho de forma directa y oral, sin que ello implique la eliminación de los escritos dentro del proceso, ya que tienen como función de garantía de seguridad al proceso.¹⁰³ Además, hay que tener en cuenta que los actos de proposición que se realizan de forma escrita tienen como objetivo expresar los argumentos y los medios probatorios que serán presentados en el juicio oral.

La oralidad conlleva la concentración, lo cual implica que los actos procesales deben desarrollarse en una sola audiencia o en el menor número posible de audiencias próximas,¹⁰⁴ esta es la principal característica de este modelo.

En el caso del juicio de excepciones a la coactiva con base a la causal de falta de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal se realiza en una AUDIENCIA ÚNICA. Señalado esto, se debe plantear la siguiente pregunta: ¿es efectivo para la celeridad el cambio del sistema escrito por el oral?

Para el efecto se procedió a revisar las causas ingresadas en los años 2016 y 2017, obtenida de la información consta en los registros que permanecen en el archivo de la Coordinación del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, ciudad Quito: A partir de la vigencia del Código Orgánico General de Procesos, 23 de mayo de 2016 hasta el 5 de julio de 2017, se han presentado 48 demandas por excepciones a la coactiva, todas con base a la causal de: “Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito, por

¹⁰² Diego Palomo Vélez, *¿Qué modelo de juez requiere?, Proceso civil Oral*, en Andrés de la Oliva Santos Coodinador, (Santiago-Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2007), 229.

¹⁰³ Juan Carlos Guayacán Ortiz, “Las implicaciones de la oralidad en algunas de las garantías constitucionales del proceso civil”, en Giovanni Priori Posada, Editor; (Lima-Perú, Ara Editores, 2011), 221.

¹⁰⁴ Juan Montero Aroca, “La oralidad en el modelo garantista del proceso civil”, en Andrés de Oliva Santos, coordinador, *Op. Cit.*, 262.

quebrantamiento de las normas que rigen su emisión o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento” (Numeral 10, artículo 316 del COGEP); esta excepción, conforme determina el artículo 320 se tramita en procedimiento ordinario. No se ha presentado ningún proceso por la excepción prevista en el numeral 1 del artículo referido.

En el año 2016 hasta el 22 de mayo, fecha hasta la cual se aplicó el procedimiento contencioso tributario previsto en el Código Tributario, ingresaron 20 escritos de excepciones, de las que 12 se fundamentan en la causal 10 del artículo 212 del Código Tributario que es la misma enunciada en el párrafo precedente, 2 causas en la causal 4 de la norma *ibídem* (El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida); y, 6 procesos¹⁰⁵ se basan en la causal 3, esto es, la inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal.¹⁰⁶

Por esta razón, a fin de determinar si el procedimiento sumario coadyuva a celeridad del juicio, de manera análoga se revisó procedimientos sumarios en materia civil de lo cual se desprende que con la vigencia del COGEP y la aplicación de la oralidad ha tornado más rápido los procesos. En este sentido, teniendo en cuenta lo mencionado, el proceso contencioso de excepciones a la coactiva, tramitado en vía sumaria, y la oralidad aplicada en el mismo, si coadyuvaría a la celeridad de los mismos ya que en el proceso contencioso tributario previsto en el Código Tributario se priorizaba los actos escritos, es así que la realización de una audiencia no era una solemnidad, mientras que con el Código Orgánico General de Procesos es indispensable la audiencia única para este tipo de casos.

En el procedimiento oral tiene gran relevancia la etapa probatoria, como lo menciona Vicente Gimeno Sendra y Manuel Díaz Martínez:

Para la calificación de un procedimiento oral lo decisivo es su fase probatoria, entendiéndose por tal aquel procedimiento en el que tan solo el material procesal aportado oralmente al juicio puede ser apreciado en la decisión final o, lo que es lo mismo, el proceso es oral si los fundamentos de la Sentencia se constituyen mediante las alegaciones y prueba oral efectuada en el juicio.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Causas número: 17510-2016-00061, 17510-2016-00078, 17510-2016-00087, 17510-2016-00111, 17510-2016-00183, 17510-2016-00184.

¹⁰⁶ Esta información consta en los registros que permanecen en el archivo de la Coordinación del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, ciudad: Quito.

¹⁰⁷ Vicente Gimeno Sendra, *Op. Cit.*,307.

Mientras que en el procedimiento escrito, por el contrario, informa un proceso en el que la sentencia se fundamenta exclusivamente en los datos deducidos o alegados por las partes en forma escrita.¹⁰⁸

Teniendo en cuenta las premisas indicadas, otra diferencia constituye la producción de la prueba en el procedimiento escrito determinado en el Código Tributario, el juzgador otorgaba 5 días para que las partes soliciten la prueba, la misma que era aceptada y ordenada su producción en una o más providencias, situación que alargaba la duración del proceso. Ahora, con el modelo oral, previsto en el Código Orgánico General de Procesos, la prueba se practica de forma oral, privilegiando el principio de concentración, que implica la posibilidad de realizar el mayor número de actos procesales en el menor número de diligencias, en el caso del proceso sumario, este se da en una sola audiencia.

En esta audiencia única, como se indicó en líneas anteriores, se presenta de manera oral sus pretensiones, se evacúan las pruebas, y se presentan sus alegatos, así como también el Juzgador debe pronunciar su resolución.

En este sentido, al prevalecer el principio de concentración en el procedimiento oral, efectivamente se coadyuva a la celeridad del proceso ya que las diligencias que requerían de un sin número de peticiones y providencias se realizan y autorizan en la propia audiencia.

En materia tributaria, la agilidad con la que se resuelve los juicios es esencial, ya que, en términos generales, implica pérdidas o ganancias tanto para el contribuyente como para la administración tributaria, es por ello importante que el procedimiento contencioso tributario sea rápido y eficaz, y sobre todo que la forma como se tramitan estos procesos coadyuve a la celeridad de los mismos.

Es evidente que en el modelo escrito el proceso se dilataba petición tras petición y providencia tras providencia que atendían los mismos, y el tiempo en el que se presentaban y emitían cada uno de ellos hacía más lento el proceso. Con el sistema oral, se logra dejar de lado ese cúmulo de ir y venir de escritos y providencias de mero trámite, y se simplifica el procedimiento contencioso administrativo.

La mayoría de actuaciones judiciales se concentran en una sola diligencia, esto es, en la audiencia única, tal es el caso de la prueba, se suprime la etapa

¹⁰⁸ Vicente Gimeno Sendra, *Op. Cit.*, 307.

probatoria que involucraba varios escritos y providencias, ahora con el Código Orgánico General de Procesos, la prueba debe ser anunciada en los actos de proposición y evacuada en la audiencia, así también la resolución pronunciada en la misma diligencia.

La oralidad coadyuva al cumplimiento de los principios el de inmediación, concentración y el de celeridad, en relación al primero permite al Juzgador seguir y conocer cada asunto que se presenta dentro del caso, que la prueba se genere de forma presencial ante él, y finalmente conocer desde la perspectiva de cada una de las partes la posición jurídica respecto a los hechos y el derecho; respecto al segundo principio, es evidente que el modelo oral hace posible su aplicación de manera efectiva, porque como se ha mencionado, en una sola audiencia se realizan varios actos procesales; finalmente al enmarcar varios momentos procesales, en el tema objeto de la presente investigación, en una audiencia única, claramente va a permitir reducir los tiempos de duración de un proceso, lo cual beneficia tanto al contribuyente como a la administración tributaria.

Cabe mencionar que el nuevo procedimiento oral implantado en el país es absolutamente beneficioso. Lógicamente en la práctica se irán presentando inconvenientes que las autoridades respectivas tendrán que ir afrontando, realizando los ajustes y reformas necesarias, para el mejor desenvolvimiento de la sustanciación de los procesos, para garantizar así la celeridad de los mismos, objetivo principal del procedimiento oral.

Conclusiones y Recomendaciones

Conclusiones

1. La oralidad no se constituye en principio jurídico procesal sino que es una forma o un sistema de sustanciar los procesos, incluso la propia Constitución la define como un sistema, igualmente así lo establece el artículo 4 del Código Orgánico General de Procesos. Cabe advertir que no es correcto pensar que al hablar de un sistema oral se puede establecer que es así netamente sino que la escritura es muy importante en el desarrollo del proceso, ya que existen actos procesales escritos como la demanda, la contestación a la demanda, la reconvención y la contestación a la reconvención. Consiguientemente consideramos que sería idóneo definir al proceso que se desarrolla en nuestro país como un sistema mixto donde predomina la oralidad.

2. La implantación de la oralidad en materia contencioso tributaria se dio en busca de la celeridad de estos procesos judiciales, en tal virtud a través de las audiencias orales se busca armonizar los parámetros constitucionales de publicidad, concentración e inmediación, con los cuales se reemplazan las formalidades y la lentitud del sistema escrito. El nuevo sistema de sustanciar los procesos de naturaleza tributaria trajo consigo cambios sustanciales a la administración de justicia ya que debió iniciarse un proceso de aprendizaje del nuevo sistema a los operadores de justicia, cambios en la infraestructura de los Tribunales, entre otros con la finalidad de garantizar un correcto desenvolvimiento del procedimiento contencioso tributario. De igual modo la oralidad nos llevó a los profesionales del derecho a prepararnos para enfrentar correctamente para la administración de justicia.

3. En el desarrollo del procedimiento ordinario puede darse la situación de que uno o dos de los jueces miembros del Tribunal ante quien se sustanció la audiencia preliminar estén ausentes de forma temporal o definitiva, por lo que no puedan comparecer a la audiencia de juicio; esta situación en el proceso sumario es eventual que pueda suceder ya que se sustancia en una audiencia única y la reinstalación, de acuerdo al COGEP, tiene que hacerla los mismos jueces que la

suspendieron. Así como también puede presentarse la situación tanto en el procedimiento ordinario como en el procedimiento sumario, que una vez emitida la sentencia de forma oral no esté presente uno o dos de los jueces miembros del Tribunal para firmar la sentencia que por escrito obligatoriamente se debe notificar. El Código Orgánico General de Procesos contempló parcialmente estos supuestos, pero la Corte Nacional de Justicia, oportunamente en el ejercicio de su facultad que le concede el artículo 180 numeral 6 del Código Orgánico de la Función Judicial, emitió la Resolución con fuerza de ley No. 18-2017, el 22 de noviembre de 2017, en la cual dispone el actuar del Tribunal en el caso de ausencia temporal de alguno de los jueces para suscribir la sentencia por escrito; sin embargo, en la mencionada resolución no se establece disposición alguna, en el caso de que habiendo estado presente en la audiencia preliminar no concurre a la audiencia juicio, lo cual faculta a que otro juez comparezca a dicha audiencia, violando a nuestro criterio el principio de inmediación.

4. En la implantación de la oralidad en la sustanciación de los procesos en materia tributaria, el Código Orgánico General de Procesos, establecen los procedimientos ordinario y sumario, en el primero se lo realiza a través de dos audiencias, en la primera denominada preliminar en la cual se pronuncian sobre las excepciones previas, se presentan los fundamentos de las partes y se anuncia la prueba; y, en la segunda audiencia denominada de juicio se practican las pruebas y se emite la sentencia; en cambio, el procedimiento sumario se sustancia en una sola audiencia, dividida en dos fases, la primera de saneamiento y fijación de los puntos de debate y la segunda fase de prueba y alegatos.

5. El procedimiento coactivo en materia tributaria es la facultad otorgada por la ley a la administración tributaria para el cobro de impuestos, tasas, contribuciones especiales, así como sus intereses, multas y otros recargos que se generen hacia los contribuyentes y responsables del tributo que no hayan satisfecho la obligación tributaria dentro del tiempo establecido en la ley, constituyéndose dicho procedimiento en el instrumento más efectivo que tiene la administración tributaria para el cobro de los tributos a los contribuyentes que no satisfacen oportunamente sus obligaciones ya que el funcionario ejecutor tiene facultades otorgadas por la ley para garantizar la efectividad de la coactiva.

6. Las excepciones a la coactiva detalladas en el artículo 212 del Código Tributario son las mismas que se establecen en el artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos, lo que varía es su orden, únicamente la excepción número 5 (COGEP) varía su texto con la excepción número 2 (Código Tributario), ya que en la misma se dispone “Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 de este Código” y en el Código Orgánico General de Procesos se dispone “Extinción total o parcial de la obligación sea por solución o pago, compensación, confusión, remisión o prescripción de la acción de cobro”; es decir únicamente lo que varía es que en el COGEP se detalla además, los modos de extinguir la obligación tributaria determinada en el artículo 37 del Código Tributario.

7. Que el último inciso del artículo 316 del Código General de Procesos establece que: “De las resoluciones sobre las excepciones señaladas en este artículo se podrá interponer recurso de casación conforme con las normas de este Código”; es decir, dispone que de las sentencias emitidas por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario sobre cualquiera de las excepciones, cabe la interposición del recurso de casación; sin embargo, creemos que sigue siendo aplicable lo dispuesto por la Corte Nacional de Justicia en fallos de triple reiteración, mediante Resolución de 30 de junio de 2009, publicado en el Registro Oficial No. 650 de 6 de agosto de 2009, que resolvió en su artículo 1 que en aplicación del Art. 2 de la Ley de Casación y en concordancia con el art. 212 del Código Tributario, los juicios de excepciones a la coactiva, son 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 y en los demás casos de los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9, y 10 del artículo 212 mencionado, el proceso es de ejecución y no de conocimiento, tornándose en improcedente el recurso extraordinario de casación si se lo interpone amparándose en estos numerales. Consecuentemente, únicamente es pertinente presentar el recurso de Casación sobre las excepciones a la coactiva de los numerales 1, 5 y 2 del artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos.

8. El artículo 315 del Código Orgánico General de Procesos dispone que el procedimiento ordinario será aplicable a todos los procesos de conocimiento en los

que se propongan excepciones a la coactiva y que el juez calificará la demanda en el término que determina el procedimiento ordinario, y dispondrá que se cite al funcionario ejecutor con la finalidad de que suspenda el procedimiento coactivo y además se convocará a la respectiva audiencia. Y en el art. 322 se detalla las acciones especiales entre las que se encuentran las excepciones a la coactiva, con excepción de la del numeral 10 del artículo 316 y prescribe que estas acciones se tramitarán en procedimiento sumario. Frente a esta aparente antinomia, luego de realizar un amplio análisis jurídico podemos concluir que, considerando que lo dispuesto en el artículo 315 del COGEP constituye una regla general ya que se encuentra dicho artículo en la Sección I de disposiciones comunes referentes a los procesos tributarios y administrativos; y, lo dispuesto en el artículo 322 *ibídem* es una regla específica aplicable a los procedimientos especiales; y, teniendo en cuenta el principio constitucional de celeridad, esto implica, que el proceso debe ser resuelto en el menor plazo, obviamente sin afectar el derecho al debido proceso, el procedimiento sumario es el que coadyuva, de mejor manera, a la concreción de este principio, y es en el proceso sumario que se deben tramitar las excepciones a la coactiva con excepción de la del numeral 10 del artículo 316 del COGEP.

9. La oralidad coadyuva al cumplimiento de los principios de inmediación, concentración y celeridad ya que permite al Juzgador seguir y conocer cada asunto que se presente dentro del caso concreto, que la prueba se genere de forma presencial ante él, y finalmente conocer desde la perspectiva de cada una de las partes la posición jurídica respecto a los hechos y al derecho; porque en una sola audiencia se realizan varios actos procesales y porque incluir varios momentos procesales, en una audiencia única, claramente permite reducir los tiempos de duración de un proceso, beneficiando tanto al contribuyente como a la administración tributaria.

10. Con la tramitación de la excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal en procedimiento sumario, se tramita en una sola audiencia, lógicamente se la logrado la celeridad de resolver dicha excepción en corto tiempo.

Recomendaciones

1. Del trabajo efectuado podemos advertir que la oralidad instaurada en el proceso contencioso tributario en el país es relativamente nueva ya que se encuentra plenamente vigente a partir del 23 de mayo de 2016; consecuentemente, ya en la práctica diaria, se irán presentando inconvenientes que deben ir solventando en el camino, como la falta de mayor número de jueces que conformen los Tribunales Contencioso Administrativo Tributario para atender con más prontitud los procesos, ya que hay que tomar en consideración que los procesos tributarios se sustancian ante el Tribunales compuestos y de acuerdo a la complejidad del caso será el tiempo de duración de la audiencia sin que deba eludirse la práctica de la prueba si esta indispensable para el proceso. Al efecto también hay que tomar en consideración que existe un buen número de procesos que están pendientes de sentencia que se iniciaron con el procedimiento anterior y que deben tramitarse conforme el trámite señalado en la normativa actualmente derogada.

2. El Capítulo III del Trámite de las Excepciones del Código Tributario, (artículos 279 al 285); debe necesariamente ser derogado ya que no es aplicable con la oralidad instaurada en el país y si bien el segundo inciso de la Disposición Transitoria Segunda del Código Orgánico General del Procesos dispone que las normas del proceso coactivo se seguirán aplicando en lo que no contravengan a lo establecido en el COGEP, consideramos que es mejor que se derogue dicho capítulo para evitar confusiones al respecto.

3. Consideramos que Pleno de la Corte Nacional de Justicia, debe emitir una Resolución, respecto a la procedencia del recurso de casación de las excepciones a la coactiva determinadas en el artículo 316 del Código Orgánico General de Procesos y así evitar interpretaciones erróneas y contradictorias por parte de los juzgadores, ya que se están admitiendo a trámite recursos de casación sobre sentencias de procesos que no son de conocimiento contraviniendo lo establecido en el artículo 266 del código mencionado; pese a que, como lo mencionamos en esta tesis, a nuestro parecer, la Resolución de 30 de junio de 2009 de la Corte Nacional de Justicia, que

se pronunció sobre el tema mencionado, está en actual vigencia y debería ser aplicada.

4. La disposición del último inciso del artículo 317 del Código Orgánico General de Procesos debe ser reformada ya que en el mismo no se determina con exactitud desde qué tiempo se debe contar el término de los 30 días de suspensión del procedimiento en el que se discuten las excepciones a la coactiva para solicitar su terminación a favor de la institución acreedora, ya que dicho vacío da lugar a interpretaciones equivocadas que se alejan del espíritu de la norma.

Bibliografía.

Acosta Eugenio Simón, “El principio de legalidad o reserva de ley tributaria, en Principios Constitucionales tributarios, compilado por Eusebio Gonzales García”, Sinaloa- Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.

Andrade Leonardo F., “Práctica Tributaria. Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano, Quito - Ecuador, 2000.

Armienta Hernández Gonzalo, “El juicio oral y la justicia alternativa en Mexico”, Mexico, Editorial Porrúa, 2010.

Aroca Lara Carlos Felipe, “Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial”, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2005.

Alcina Hugo, “Tratado teórico practico de derecho procesal civil y comercial”, Buenos Aires, Ediar Soc. Anon. Editores, 1963.

Beladiez Rojo Margarita, “Los principios jurídicos”, Madrid, Editorial Tecnos S.A., 1997.

Bodes Torres Jorge, “El Juicio Oral en Cuba”, Quito, Centro de Publicaciones de la FENAJE - Quito.

Canelo Rabanal Raúl B., “Obra Jurídica Enciclopédica, Derecho Procesal Civil y Mercantil”, Mexico, Editorial Porrúa, 2012.

Castro Arango José Manuel, “Curso de Derecho Tributario procedimiento y régimen sancionatorio, (La aplicación de tributos y el procedimiento de gestión)”, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2010.

Corte Nacional de Justicia, “El principio de oralidad en la Administración de Justicia”, Quito- Ecuador, Imprenta de la Gaceta Judicial, 2013.

Corte Nacional de Justicia, Resolución de 30 de junio de 2009, publicado en el Registro Oficial No. 650 de 6 de agosto de 2009.

Couture Eduardo J. “Fundamentos del derecho procesal civil”, 4ta. ed., Montevideo, Editorial IBdef, 2002.

De Bernardis Luis Marcelo, “La garantía procesal del debido proceso”, Lima-Perú, Cultural Cuzco S.A. Editores, 1995.

Díaz Barriga Mercedes Campos, “La responsabilidad civil por daños al medio ambiente: el caso agua en México”, México DF, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2000.

Dromi Roberto, “Acto Administrativo”, Argentina, Editorial de ciencia y cultura, 2008.

Echandia Devis, “Teoría General del Proceso”, Buenos Aires- Argentina, Editorial Universidad, 2005.

Esparza Leibar Iñaqui, “El principio del Proceso Debido”, Barcelona, José María Bosch Editor S.A., 1995.

Fedele Andrea, “Tratado de Derecho Tributario, Tomo primero, La reserva de ley”, en Andrea Amatucci, director, Bogotá-Colombia, Editorial Temis S.A., 2001.

Folco Carlos María, “Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura, Tomo I”, Buenos Aires - Argentina, Rubinzal- Culzoni Editores, 2011.

Flor Rubianes Jaime, “Manual de Teoría General de los recursos procesales civiles y penales, aplicada a la legislación ecuatoriana”, Quito-Ecuador, Librería Jurídica Cevallos, 2002.

Gonzales Eusebio, “El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria”, en Principios constitucionales tributarios, Eusebio Gonzales, comp. Salamanca, Universidad de Salamanca, 1993.

Guarderas Izquierdo Santiago, “Comentarios al Código Orgánico General de Procesos (COGEP) Artículos del 1 al 111”, Quito-Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2017.

Guarderas Izquierdo Ernesto, “Código Orgánico General de Procesos. Manual práctico y analítico. Procedimientos, audiencias y teoría del caso”, Quito-Ecuador, Ediciones Legales, 2016.

Guayacán Ortiz Juan Carlos, “Las implicaciones de la oralidad en algunas de las garantías constitucionales del proceso civil”, en Giovanni Priori Posada, Editor; Lima-Perú, Ara Editores, 2011.

Hoyos Villavicencio Washington, “La Jurisdicción Especial Coactiva, Teoría y práctica en la Legislación Ecuatoriana”, Ecuador, Dirección Editorial Ramiro Arias, 2010.

Islas Montes Roberto, “Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 17. Año”, Uruguay, Konrad- Adenauer Stiftung, 2011.

Jaramillo Ordoñez Hernán – Jaramillo Luzuriaga, “La justicia administrativa en el sistema oral”, Loja - Ecuador, Offset Grafimundo, 2016.

Lorenzo Leticia, “Manual de litigación”, Buenos Aires-Argentina, Ediciones Didot, 2013.

Marinoni Luiz Guilherme, “Derecho Fundamental a la Tutela Jurisdiccional Efectiva”, Lima-Perú, Palestra Editores, 2007.

Mazón Jorge Luis, “Ensayos críticos sobre el COGEP”, Quito, Legal Group, 2018.

Mejía Salazar Álvaro R., “Diccionario de Derecho Tributario”, Quito - Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.

Mejía Salazar Álvaro R., “La oralidad y los principios del procedimiento”, Ecuador, Ius et Historiae, 2018.

Meroi Andrea A., “Oralidad y Proceso. Una perspectiva desde Iberoamerica”, Medellín-Colombia, Sello Editorial Universidad de Medellín, 2010.

Monroy Cabra Marco Gerardo, “Derecho Procesal Civil. Parte general”, Medellín Colombia, Biblioteca Jurídica Diké, 1996.

Montero Aroca Juan, “La Oralidad en el Modelo Garantista del Proceso Civil; Proceso Civil hacia una nueva justicia civil”; Andrés de Oliva Santos- Diego Palomo Vélez Coordinadores, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2007.

Montero Aroca Juan, “Derecho Jurisdiccional I Parte General”, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2004.

Montesano Luis A. I., “Oralidad y debido proceso”, México, Editorial Porrúa, 2013.

Monroy Gálvez Juan, “Introducción al Proceso Civil, Tomo I”, Santa fe de Bogotá - Colombia, Temis de Balaunde & Monroy, 1996.

Mordeglia Roberto Mario, “Tratado de Tributación Tomo I, Fuentes del Derecho Tributario”, en Horacio García Belsunce, director, Buenos Aires-Argentina, Editorial Astrea, 2003.

Orrego Azula Cesar Augusto, “Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 17. Año”, Uruguay, Konrad- Adenauer Stiftung, 2011.

Palacios Pareja Enrique, “La intermediación y buena fe en la prueba, Proceso y Constitución Las garantías del justo proceso, Ponencias del tercer seminario Internacional Proceso y Constitución”, Lima - Perú, Palestra, 2013.

Palomo Vélez Diego Ivan, “La Oralidad en el proceso civil. El nuevo modelo Español”, Santiago-Chile, Librotecnia, 2008.

Palomo Vélez Diego, “Proceso Civil Oral” ¿Qué modelo de juez requiere?, en Andrés de la Oliva Santos Coordinador, Santiago-Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2007.

Patiño Ledesma Rodrigo, “Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo Primero, Principios del derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo”, Cuenca - Ecuador, Universidad del Azuay, 2013.

Rodríguez María José, “El acto administrativo tributario. Con aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo”, Buenos Aires-Argentina, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2004.

Romero Acuña Roberto Luis, “Revista de Derecho Público, Derecho Tributario II, Aspectos de la Tutela Judicial Efectiva Tributaria”, Buenos Aires-Argentina, Rubizal – Culzoni Editores, 2008.

Ron Cadena Juan Carlos, “El procedimiento Ordinario en el Código Orgánico General de Procesos (COGEP) Análisis esquemático y comparativo”, Quito-Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2017.

Riofrío Juan Carlos, “El contenido esencial del derecho fundamental a la seguridad jurídica”, en Juan Falconí Piug y otros, Seguridad jurídica, Quito-Corporación de estudios y publicaciones, 2007.

Sendra Vicente Gimeno, “Derecho Procesal Civil. I. El proceso de declaración. Parte general”, Madrid - España, Ediciones jurídicas Castillo de Luna, 2009.

Sendra Vicente Gimeno, “Introducción al Derecho Procesal”, Madrid-España, Colex Editorial, 2010.

Terán Suárez José Luis, “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”, Quito- Ecuador, Cevallos editora jurídica, 2014.

Terán Suarez José Luis, “Diálogos Judiciales 4, Comentarios al COGEP”, Quito - Ecuador, Gaceta Judicial, Corte Nacional de Justicia, Enero-Junio 2017.

Troya Jaramillo José Vicente, “Manual de Derecho Tributario”, Quito-Ecuador, Talleres de la CEP., 2014.

Troya Jaramillo José Vicente, “Estudios de Derecho Tributario”, Quito-Ecuador, Corporación Editora Nacional, 1984.

Velasco Celleri Emilio, “Sistema de Práctica Procesal Civil”, Tomo 5, Quito, PUDELECO, 1998.

Vilela Proaño José Luis, “El proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria, Tratado de Derecho Procesal Tributario, Volumen II”, Perú, Pacifico Editores S.A.C., 2012.

Vitelleschi Ignacio Ezequiel, “El Procedimiento Tributario, (La aplicación de tributos y el procedimiento de gestión)”, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.

Zambrano Simball Mario Rafael, “Los principios constitucionales del Debido Proceso y las garantías Jurisdiccionales”, Quito-Ecuador, P H Ediciones Industria Gráfica, 2009.

Direcciones electrónicas.

<http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaración.asp>

<http://www.asambleanacional.gob.ec/documentos/biblioteca/constituiones-del-ecuador/Constitución-1967/1967-Documento>

<http://consultas.funcionjudicial.gob.ec/informacionjudicial/public/informacion.jsf>.

<https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencias/relatoria/123.13-SEP-CC.pdf>.