

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRIA EN DERECHO MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

LA EJECUCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA

DIANA GISELA FERNÁNDEZ LEÓN

2009

AUTORIZACIÓN

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Diana Gisela Fernández León

25 de septiembre del 2009

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRIA EN DERECHO MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

LA EJECUCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA

DIANA GISELA FERNÁNDEZ LEÓN

TUTOR: DR. MIGUEL ANGEL BOSSANO

Quito, 2009

ABSTRACT

La necesidad de investigar y estudiar el tema en cuanto al tratamiento jurídico del procedimiento de la vía de apremio en nuestra legislación tributaria, obedece a diversas circunstancias, entre ellas, interrogantes a temas frecuentes como: la jurisdicción coactiva, juicio o procedimiento, juez o funcionario, supletoriedad del Código Civil, la ejecución forzosa del patrimonio del deudor en cuantía suficiente para cubrir la deuda tributaria no satisfecha en el período voluntario de pago, y dentro de esta el embargo de bienes inmuebles y muebles, su búsqueda y selección, por la importancia que esta institución reviste en la actualidad para nuestro país desde el punto de vista económico, político, y social. Dada la complejidad que la rodea y el hecho de que, no obstante constituye un deber social la obligación de tributar, en ocasiones se incumple, requiriendo entonces el Estado de mecanismos o procedimientos encaminados a cobrar la obligación no satisfecha y así garantizar el cumplimiento de las responsabilidades tributarias en beneficio de la sociedad.

Paralelamente a lo expresado, me motivó también el estudio del tema, la necesidad de contar con normas jurídicas vertebradas y eficientes capaces de garantizar la recuperación de las deudas existentes. La utilidad de los resultados obtenidos, pretendemos aplicarlos a nuestro proceder y normativa al resultar éstas incompletas en cuestiones relativas al tema, con la presente investigación realizamos aportes teóricos que contribuirían a la solución de los problemas sociales derivados de la problemática, de gran utilidad práctica, toda vez que intentamos perfeccionar procesos no definidos o pocos definidos en la administración tributaria ecuatoriana.

AGRADECIMIENTO

A mi esposo Diego, por todo su amor, comprensión y apoyo.

DEDICATORIA

A mis PADRES, Vicente Fernández y Estela León,
con todo el AMOR del MUNDO!

La eternidad no será suficiente para agradecerles
todo lo que han hecho por mí.

*En el verdadero éxito, la suerte no tiene nada que ver;
la suerte es para los improvisados y aprovechados;
y el éxito es el resultado obligado de la constancia, de la responsabilidad,
del esfuerzo, de la organización y del equilibrio entre la razón y el corazón.*

Desconocido

LA EJECUCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA

TABLA DE CONTENIDO

ABSTRACT	3
LA EJECUCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA.....	6
CAPITULO I	
1 GENERALIDADES.....	11
1.1 CONCEPTO	11
1.2 NATURALEZA JURÍDICA	12
1.2.1 JURISDICCIÓN COACTIVA O PROCEDIMIENTO COACTIVO	12
1.2.2 JUEZ O FUNCIONARIO DE COACTIVAS	15
1.3 SUPLETORIEDAD DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL EN LA EJECUCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA	18
1.3.1 SENTENCIA	18
CAPITULO II	
2 PROCEDIMIENTO COACTIVO TRIBUTARIO	22
2.1 CONCEPTO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO .	22
2.2 LA ACCIÓN COACTIVA COMO MEDIO DE COBRO DE TRIBUTOS	23
2.2.1 CONSECUENCIAS DE LA APERTURA DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO.	24
2.3 SUJETOS PROCESALES	24
2.4 DEUDAS TRIBUTARIAS EXIGIBLES.....	26
2.5 TITULOS EJECUTIVOS	28
2.5.1 CLASIFICACIÓN SEGÚN SU PROCEDENCIA.....	28
2.5.2 CARACTERÍSTICAS	28
2.6 TITULOS DE CRÉDITO	29
2.6.1 EMISIÓN	29
2.6.2 REQUISITOS	29
2.6.3 NOTIFICACIÓN.....	30
2.6.3.1 SENTENCIA No. 95-2002	30
2.7 RESOLUCIONES SANCIONATORIAS	35

2.8	RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS	36
2.9	SENTENCIAS	37
2.10	LIQUIDACIONES DE PAGO	38
2.10.1	FORMA DIRECTA	38
2.10.2	COMUNICACIÓN DE DIFERENCIAS	38
2.10.3	DECLARACIÓN SUSTITUTIVA.....	39
2.10.4	JUSTIFICACIÓN DE DIFERENCIAS.....	39
2.10.5	LIQUIDACIÓN DE PAGO POR DIFERENCIAS EN LA DECLARACIÓN.....	39
2.10.6	REQUISITOS	40
2.11	ACTAS DE DETERMINACIÓN	40
2.11.1	REQUISITOS	40
2.11.2	COBRO DE OBLIGACIONES CONTENTIVAS EN EL ACTA DE DETERMINACIÓN	42
2.12	DÉBITOS RECHAZADOS Y COMPROBANTES ELECTRÓNICOS DE PAGO NO REALIZADOS	43

CAPITULOIII

3	AUTO DE PAGO	44
3.1	DEFINICIÓN.....	44
3.2	NO INICIO Y SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN	45
3.3	MEDIDAS PRECAUTELATORIAS.....	47
3.3.1	BUSQUEDA DE BIENES	48
3.3.2	LOCALIZACIÓN DE BIENES.....	49
3.3.3	SELECCIÓN DE BIENES	49
3.4	CESE DE LAS MEDIDAS PRECAUTELARES	50
3.5	SOLEMNIDADES SUSTANCIALES	52
3.6	CITACIÓN CON EL AUTO DE PAGO	53
3.6.1	SENTENCIA 122-98	54
3.6.2	SENTENCIA 131-2001.....	55
3.6.3	SENTENCIA 31-2001.....	57
3.6.4	CITACIÓN PERSONAL.....	59

3.6.5	CITACIÓN POR BOLETAS	60
3.6.6	CITACIÓN POR PRENSA	60
3.6.7	NOTIFICACIONES POSTERIORES	61
3.7	EL EMBARGO	61
3.7.1	BIENES SUCEPTIBLES DE EMBARGO	62
3.7.2	BIENES NO EMBARGABLES	64
3.7.3	PREFERENCIA Y CONCURRENCIA DE PROCEDIMIENTOS	65
3.7.4	PRELACIÓN DE ACREEDORES	66
3.7.5	EMBARGO DE DINERO	67
3.7.6	EMBARGO DE VALORES	68
3.7.7	EMBARGO DE CRÉDITOS	69
3.7.8	EMBARGO DE EMPRESAS	70
3.8	DESCERRAJAMIENTO	70
3.9	AUXILIO DE LA FUERZA PÚBLICA	71

CAPITULO IV

4	EL REMATE, SUBASTA, VENTA DIRECTA Y TRANSFERENCIA GRATUITA	72
4.1	EL REMATE	72
4.1.1	REQUISITOS PARA SER PERITO	73
4.1.1.1	PERITO DIRIMENTE	73
4.1.2	REGLAS PARA EL AVALUÓ	74
4.1.3	SEÑALAMIENTO DE DIA Y HORA PARA EL REMATE	74
4.1.4	BASE PARA LAS POSTURAS	74
4.1.5	PROHIBICIÓN DE INTERVENIR EN EL REMATE	75
4.1.6	NULIDAD DEL REMATE O SUBASTA	75
4.1.7	DERECHO PREFERENTE DE LOS ACREEDORES	76
4.1.8	ENTREGA MATERIAL	77
4.1.9	COSTAS DE EJECUCIÓN	77
4.2	EL REMATE DE INMUEBLES	77
4.2.1	PRESENTACIÓN DE POSTURAS	77

4.2.1.1	REQUISITOS DE LA POSTURA	77
4.2.1.2	NO ADMISIÓN DE LAS POSTURAS	78
4.2.1.3	PROVIDENCIA DE CALIFICACIÓN DE POSTURAS.....	78
4.2.1.4	SUBASTA ENTRE POSTORES	79
4.2.1.5	CONSIGNACIÓN PREVIA A LA ADJUDICACIÓN	80
4.2.2	ADJUDICACIÓN	80
4.2.3	QUIEBRA DEL REMATE.....	80
4.3	SUBASTA DE BIENES MUEBLES.....	81
4.3.1	SUBASTA PÚBLICA	81
4.3.2	CONDICIONES PARA INTERVENIR EN LA SUBASTA.....	82
4.4	VENTA DIRECTA.....	82
4.5	VENTA A PARTICULARES	83
4.6	TRANSFERENCIA GRATUITA	84
4.7	TERMINACIÓN Y ARCHIVO DEL PROCESO COACTIVO	84
 CAPITULO V		
5	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	86
5.1	CONCLUSIONES	86
5.2	RECOMENDACIONES.....	92
BIBLIOGRAFIA.....		95

CAPÍTULO I

1 GENERALIDADES

1.1 CONCEPTO

Para explicar el concepto de coactiva es preciso citar a Manuel Sánchez Zuraty, quien de manera general establece “[...] se entiende por Jurisdicción Coactiva o Procedimiento Coactivo, a la potestad de diferentes organismos del Estado para cobrar acreencias directamente, sin necesidad de recurrir al Poder Judicial [...]”¹

Edgar Guillermo Escobar Vélez manifiesta: “La Jurisdicción coactiva es una función jurisdiccional asignada a un organismo o a un funcionario administrativo determinado para que sin recurrir a la autoridad judicial, haga efectiva, por la vía ejecutiva, las deudas fiscales expresas, claras y exigibles a favor de la entidad pública que ejerce dicha jurisdicción.”²

Esta facultad que tiene el Estado para cobrar directamente las deudas fiscales a los contribuyentes, privilegia el cobro, siendo de forma directa, no como un particular por medio de un juicio ejecutivo común, logrando de esta manera un cobro mucho más ágil y expedito.

Podemos decir que en Ecuador la legislación prevé un sistema mixto en el cual, por una parte, está el ámbito administrativo y su forma de cobranza que nace de la Función Ejecutiva; y, por otra, las impugnaciones y tercerías que son parte de la Función Judicial.

¹ Manuel Sánchez Zuraty, *Jurisdicción Coactiva*, Quito, Editorial Jurídica del Ecuador, 2009, pág. 5.

² Edgar Guillermo Escobar Vélez, *El Proceso de Jurisdicción Coactiva*, Medellín, Señal Editora, 2003, pág. 13.

1.2 NATURALEZA JURÍDICA

1.2.1 JURISDICCIÓN COACTIVA O PROCEDIMIENTO COACTIVO

Es frecuente encontrar disposiciones legales que confunden o demuestran una errónea concepción de la naturaleza de las instituciones o de los conceptos jurídicos, por tal motivo explicaremos que Jurisdicción Coactiva o Procedimiento Coactivo no son sinónimos.

El Código de Procedimiento Civil en su Art. 1 define a la Jurisdicción como el poder de administrar justicia, y agrega que (...) consiste en la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada, potestad que corresponde a los magistrados y jueces establecidos por las leyes.

De esta disposición vemos que esta potestad jurisdiccional corresponde únicamente a las juezas y jueces que forman parte de la Función Judicial, además el principio de Unidad Jurisdiccional implica el impedimento de ejercer facultades jurisdiccionales por parte de los órganos que se encuadran en la Función Ejecutiva.

El art. 941 del Código de Procedimiento Civil señala: que el procedimiento coactivo tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto, se deba al Estado y a sus instituciones que por Ley tienen este procedimiento; al Banco Central del Ecuador y a los bancos del Sistema de Crédito de Fomento, por sus créditos; al Instituto Ecuatoriano de Seguridad social; y, las demás que contemple la ley.

De lo que vemos que la coactiva es un medio propio de la Administración Pública, ya que solo las personas jurídicas de derecho público contempladas por la ley pueden cobrar deudas ya sean tributarias o de otra clase por medio de este proceso.

Fernando Pérez Royo manifiesta “(...) la primera característica del procedimiento de apremio 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.”³

Al respecto Manuel Sánchez Zuraty manifiesta:

“Es un privilegio que ostenta la Administración Pública, como un medio natural e indispensable para cumplir sus objetivos. Es la llamada Autotutela de la Administración Pública.

Esta potestad coloca a la Administración Pública en una especial posición frente a la Función Judicial porque, a diferencia de lo que ocurre con los particulares, no tiene la carga de acudir al Juez para dotar de fuerza ejecutoria a sus actos y resoluciones; para hacerlos exigibles e imponerlos al ciudadano ; para exigir su cumplimiento incluso con el uso de la coacción o ejecución compulsiva; o para revocarlos por si misma siempre que no se haya creado una situación jurídica particular o reconocido un derecho. Las decisiones de la Administración Pública se ejecutorían por sí mismas, se presumen legítimas, obligan sin necesidad de auxilio judicial, y se pueden hacer cumplir de oficio.

³ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero Y Tributario*, Madrid, Editorial Civitas, 1998, pág. 246.

Estas prerrogativas consisten, en definitiva, en la capacidad que tiene la Administración Pública para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, sin requerir de tutela judicial.”⁴

Entonces aclaramos que la mencionada autotutela de la Administración Pública radica en cuanto a que sus decisiones causan ejecutoria por sí mismas, por propia autoridad, se presumen legítimas, obligan sin necesidad de auxilio judicial, y se pueden hacer cumplir de oficio.

Esta verdad indiscutible, coloca a la Administración Pública en una especial posición frente a la Función Judicial y no dentro de ésta, pues, a diferencia de lo que ocurre con los particulares, no tiene la carga de acudir al Juez para dotar de fuerza ejecutoria a sus actos y resoluciones; para hacerlos exigibles e imponerlos.

Dejando en claro lo que se refiere a procedimiento coactivo, es preciso citar además la Sentencia No. 79, de octubre 5 de 1989, Colombia, Corte Suprema de Justicia, Sala Plena la que manifiesta “(...) **la jurisdicción coactiva no implica el ejercicio de la función jurisdiccional, sino que es un procedimiento administrativo** encaminado a producir y hacer efectivo un título ejecutivo conforme a las normas de los artículos 68 del C.C.A. y 562 del C.P.C.”⁵ (la negrilla me pertenece).

⁴ (M. Sánchez Zuraty, Jurisdicción Coactiva, 43).

⁵ Corte Suprema de Justicia, Colombia, Sentencia No. 79, de 5 de octubre de 1989.

Para cerrar el tema planteado citemos a Manuel Sánchez Zuraty que de forma clara plantea “la coactiva no es sino un procedimiento administrativo por el cual se cobran créditos públicos sin que esto implique aplicar la Jurisdicción en su verdadero y genuino significado de potestad pública que consiste en administrar justicia, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.”⁶

El análisis de la naturaleza del procedimiento de la vía de apremio, debe llevarse a cabo desde dos puntos de vista. De una parte debe atenderse al elemento subjetivo del mismo, es decir, a los órganos que lo impulsan. Y en segundo lugar, resulta necesario tener en cuenta el aspecto objetivo, o sea, la naturaleza de las actuaciones que comprende y el objeto que persigue.

Como hemos visto la doctrina en su mayoría admite desde el punto de vista subjetivo una naturaleza administrativa y no jurisdiccional, puesto que se enmarca en una facultad administrativa el conocimiento y competencia para entender y resolver todas sus incidencias de manera exclusiva.

1.2.2 JUEZ O FUNCIONARIO DE COACTIVAS

Los autores discrepan en cuanto a que si el servidor público es un juez, Edgar Guillermo Escobar Vélez manifiesta: “El servidor público se convierte en juez con muy limitadas funciones, pero de todas maneras desempeña atribuciones relativas a un juzgador.”⁷

⁶ (M. Sánchez Zuraty, Jurisdicción Coactiva, 46).

⁷ (E. Escobar Vélez, El Proceso de Jurisdicción Coactiva, 15).

Manifiesta que la función de este juez no es de tipo declarativo, en cuanto no declara el derecho, sino de simple ejecución, es decir, se basa en la providencia administrativa, profiere el mandamiento de pago, ordena las retenciones, embargos y si es el caso hasta el remate.

“El juez contencioso está dotado de los mismos poderes y facultades de que goza un juez en el proceso ejecutivo común: Los poderes de decisión, de ejecución, de coerción y de documentación.”⁸

Este autor señala que por las funciones, al ejercer jurisdicción, los servidores públicos investidos de esta atribución por la ley (Código de Procedimiento Civil de Colombia Art. 9), se consideran funcionarios judiciales, en Ecuador la antigua Ley de la Función Judicial en su Art. 3 manifestaba que son jueces especiales los que ejercen jurisdicción coactiva, por lo que de acuerdo a este artículo los funcionarios encargados de ejercer la llamada jurisdicción coactiva de las diferentes administraciones tenían el carácter de juez especial y de ahí la confusión. Más la nueva Ley Orgánica de la Función Judicial en su Art. 7 señala que podrán ejercer la potestad jurisdiccional de acuerdo a la Constitución y la ley, las juezas y jueces nombrados de conformidad con sus preceptos, con la intervención directa de fiscales y defensores públicos, las autoridades de las comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, las juezas y jueces de paz, los árbitros, corrigiendo, de forma clara el texto anterior.

⁸ (E. Escobar Vélez, El Proceso de Jurisdicción Coactiva, 15).

Por lo tanto la naturaleza de los Funcionarios de la Administración es otra, ya que no pertenece a la Función Judicial sino a la Institución Recaudadora.

“(…) si bien realiza un trámite que tiene contradicción, esto no lo caracteriza como juez porque la obligación de observar el debido proceso no está reservado únicamente a los jueces sino también a los funcionarios administrativos (….) la denominación propia de “jueces” solamente la tienen aquellos investidos de jurisdicción conforme al principio de división de poderes (…)”⁹

Por lo tanto, solo las Juezas y Jueces que son parte de la Función Judicial y demás órganos y funciones establecidos en la norma suprema tienen jurisdicción, es decir, el poder de administrar justicia en forma privativa.

Las facultades otorgadas por el Código de Procedimiento Civil a los Recaudadores Administrativos son distintas a quienes ejercen la jurisdicción ordinaria, ya que se trata de empleados de la administración pública quienes pertenecen a determinada institución del Estado, careciendo de imparcialidad.

Entonces realizar funciones de jueces, no constituye razón suficiente para que se opere un cambio en la naturaleza del funcionario que la ejerce, pues su labor no implica de ninguna manera el ejercicio auténtico de la Jurisdicción sino una competencia otorgada para la recaudación de haberes públicos

⁹ (M. Sánchez Zuraty, Jurisdicción Coactiva, 44).

1.3 SUPLETORIEDAD DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL EN LA EJECUCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA

El Código de Procedimiento Civil Ecuatoriano contempla el Procedimiento Coactivo, mediante el cual se pretende hacer efectivo el pago de lo que se deba al Estado y a sus instituciones, *por cualquier concepto*, este procedimiento es otorgado por ley, a diferencia de la Ejecución Coactiva de tributos contemplado por el Código Orgánico Tributario en la cual se persigue el cobro de *tributos* y no de cualquier concepto.

Por medio del Procedimiento Coactivo Amplio se puede cobrar todo lo que no son tributos públicos exigidos por ley, y los que provienen de las penas pecuniarias y multas.

1.3.1 SENTENCIA

El Código Orgánico Tributario, es específico en cuanto establece un trámite de coactiva exclusivo en relación al Código de Procedimiento Civil que es la norma general y supletoria en esta materia, para mayor claridad cito la sentencia del 21 de enero del 2004, de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia hoy Corte Nacional de Justicia.

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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA,

SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL

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

VISTOS: El Director Financiero Tributario del Servicio Metropolitano de Rentas Internas, autoridad municipal demandada, el 4 de junio del 2003 interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 9 de mayo del propio año expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No 1, dentro del juicio de excepciones a la coactiva 19972-1867 propuesto por la Asociación Mutualista de Ahorro y Crédito para la Vivienda Sebastián de Benalcázar en contra del Director del Departamento Financiero del Distrito Metropolitano de Quito. Concedido el recurso por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y aceptado a trámite por esta Sala en auto de 4 de septiembre del 2003, se corre traslado a la parte actora por el término previsto en el Art. 11 de la Ley de Casación, traslado que no lo ha contestado la mutualista, y pedidos los autos para resolver se considera:

PRIMERO: Esta Sala es competente para conocer el recurso en conformidad al Art. 1 de la Ley de Casación. SEGUNDO: La recurrente fundamenta el recurso en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación. Sostiene que en la sentencia recurrida se ha interpretado erróneamente el artículo 47 de la Codificación de la Ley sobre el Banco Ecuatoriano de la Vivienda y Asociaciones y Mutualistas de Ahorro y Crédito para la Vivienda, publicada en el Registro Oficial 802 de 14 de mayo de 1975. Manifiesta que el mencionado Art. 47 exonera a las mutualistas del pago de impuestos, tasas y contribuciones exclusivamente en los actos relativos a su constitución y funcionamiento como en todos los actos y contratos que celebraren y en los juicios en que comparecieren. Sostiene que la Sala juzgadora no ha aplicado el fallo 168-93 del Tribunal de Casación del Tribunal Fiscal, que constituye norma obligatoria mientras por ley no se disponga lo contrario, en el que se dispuso que el impuesto predial urbano no grava el acto o contrato, por lo que no se puede alegar exención del mismo al amparo del Art. 47 de la

codificación mencionada. TERCERO: El Art. 47 de la Codificación de la Ley sobre el Banco de la Vivienda y las Asociaciones Mutualistas de Ahorro y Crédito para la Vivienda exonera de pago de toda clase de tributos al Banco de la Vivienda y a las mutualistas "en los actos relativos a su constitución y funcionamiento como en todos los actos y contratos en que intervenga y en los juicios en que compareciere" (parte final del inciso primero). El Art. 33 de la propia ley reconoce que las mutualistas son instituciones de derecho privado con finalidad social. El inciso 5 del numeral 3 del Art. 223 de la Ley General de Instituciones Financieras (Suplemento del Registro Oficial 439 de 12 de mayo de 1994), deroga entre otras normas, el Título II de la Ley del Banco de la Vivienda. En ese título consta la calificación de las mutualistas como instituciones de derecho privado con finalidad social o pública. El Art. 193 de la Ley General de Instituciones Financieras, hoy 191 de la Codificación (Registro Oficial 250 de 23 de enero de 2001) redefinió a las mutualistas como "personas jurídicas" y reguló su funcionamiento en su Título XIII, Arts. 193 y, siguientes. El Art. 2 de la Ley General de Instituciones Financieras, junto a los bancos y otras entidades, las considera "instituciones financieras privadas". En este mismo artículo se reconoce que las mutualistas tienen como "actividad principal" captar recursos para la vivienda, mas, al propio tiempo se les permite efectuar las operaciones financieras contempladas en el Art. 51 de la ley últimamente mencionada, salvo las previstas en los literales j), m), u) y w). En conclusión, las mutualistas desde que se expidió la Ley General de Instituciones Financieras, salvo las excepciones mencionadas, tienen las facultades que en el orden financiero se conceden a los bancos. De lo dicho se infiere que las mutualistas, por las expresas disposiciones aludidas, ya no son instituciones de derecho privado con finalidad social, según se preveía en el derogado Art. 33 de la Ley del Banco de la Vivienda. CUARTO: El

Art. 34 numeral 1 del Código Tributario exonera del pago de toda clase de impuestos, entre otras, a "las entidades de Derecho Privado con finalidad social o pública". Esta exoneración ya no es aplicable a las mutualistas, pues, según queda analizado en el considerando que precede, actualmente no gozan de esa calidad. No consta que el Art. 331 de la Ley de Régimen Municipal contenga exoneración del impuesto a los predios urbanos a favor de las mutualistas. **QUINTO:** Respecto a la petición formulada por el procurador judicial de la entidad actora con escrito de 24 de septiembre del 2003 para que este Tribunal de Casación **declare la nulidad de la causa, invocando disposiciones del Código de Procedimiento Civil que regulan la jurisdicción coactiva en esa materia, no puede ser considerada, puesto que se trata de un procedimiento coactivo para el cobro de créditos tributarios que se rige por las disposiciones propias previstas en el Código Tributario y solo de manera supletoria por las normas del Código de Procedimiento Civil.** En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa la sentencia expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y dispone que el ejecutor continúe con el procedimiento coactivo 010214145 iniciado en contra de la Asociación Mutualista de Ahorro y Crédito para la Vivienda Sebastián de Benalcázar. Notifíquese, publíquese y devuélvase.

Fdo.) Dres. Hernán Quevedo Terán, José Vicente Troya Jaramillo y Alfredo Contreras Villavicencio, Ministros Jueces. Certifico: f:) Dr. Fausto Murillo Fierro, Secretario, Sala de lo Fiscal."¹⁰ (el subrayado y la negrilla me pertenece)

¹⁰ R.O. 387 de 28 de julio de 2004, No. 131-2003.

CAPITULO II

2 PROCEDIMIENTO COACTIVO TRIBUTARIO

2.1 CONCEPTO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Mediante este procedimiento se trata de exigir coactivamente el pago de las deudas objeto de la gestión recaudatoria.

El proceso coactivo es la manifestación primordial en el ámbito tributario del privilegio de ejecutoriedad o ejecución de oficio en virtud del cual, la Administración Tributaria puede ejecutar y hacer cumplir sus decisiones sin necesidad del auxilio de la autoridad judicial.

Vemos entonces que se trata de un procedimiento que dispone la Administración para el cobro de créditos consistentes en cantidades líquidas a su favor, por medio de una ejecución forzosa.

Para Pérez de Ayala es el procedimiento de que dispone la Administración para el cobro de los créditos consistentes en cantidades líquidas a su favor, significa pues, la ejecución forzosa, donde goza la Administración de facultad de ejecutar por sí misma sus actos (sin necesidad de acudir a los Tribunales) y de que el apremio sobre el patrimonio es sólo un medio.

La Administración Pública puede desplegar su aparato coactivo, con o sin la voluntad del obligado.

Para Fernando Pérez Royo “El procedimiento o vía de apremio constituye una de las manifestaciones más sobresalientes del privilegio de autotutela de la Administración, conforme al cual ésta se halla facultada para ejecutar directamente, sin necesidad de impetrar el auxilio judicial, sus propias decisiones o actos.”¹¹

Este carácter de apremio propio de los actos administrativos fundamentados en títulos ejecutivos ha planteado la cuestión de si era posible iniciar el proceso coactivo contra deudas que no hubieran sido liquidadas por la Administración, sino autoliquidadas por el sujeto pasivo. El problema se planteaba en concreto respecto de las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo que son deudas autoliquidadas pero no acompañadas del pago correspondiente. En estos casos no existe acto administrativo que ejecutar. Mas la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno incluyó expresamente y con claridad entre las deudas apremiables las declaraciones o liquidaciones por los propios sujetos pasivos, presentadas y no pagadas.

2.2 LA ACCIÓN COACTIVA COMO MEDIO DE COBRO DE TRIBUTOS

Es así que cuando la recaudación de impuestos es incumplida, requiere de mecanismos coactivos eficientes para lograr el cobro de lo adeudado ya que “la obligación tributaria, razón fundamental en la actividad del Estado, conlleva la preocupación de todas las legislaciones para asegurar su adecuado cumplimiento.

¹¹ (F. Pérez Royo, Derecho Financiero Y Tributario, 245).

Por tal propósito se establecen normas idóneas, coercitivas de recaudación y atribuye al crédito del Estado una posición preeminente con relación a otros tipos de obligaciones, situaciones que se constituyen en “privilegios fiscales”, en razón mismo de estar la recaudación de ingresos y el crédito fiscal destinados a tutelar créditos de índole tributario o fiscal”¹²

2.2.1 CONSECUENCIAS DE LA APERTURA DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO.

Las consecuencias del inicio del proceso de apremio son dos:

1. El incremento de la deuda tributaria en un 10% por concepto de costas procesales además de los intereses de mora.
2. Con el inicio del proceso coactivo nace la facultad de la Administración de exigir la deuda por la vía de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

2.3 SUJETOS PROCESALES

a. Sujeto Activo.- El procedimiento coactivo se ejerce privativamente por los respectivos *Funcionarios Recaudadores* de las administraciones tributarias, designadas por la máxima autoridad tributaria, quien también podrá designar, *Recaudadores Especiales* facultándolos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales que estimen necesario. Además se establece el caso en que el ejecutor no fueren abogados, entonces deberá designarse uno que dirija la ejecución, quien percibirá los honorarios que la ley determine.

¹² (J. Jaramillo Vega, Derecho Financiero y Legislación Tributaria en el Ecuador, 96).

En el caso del Servicio de Rentas Internas, los Funcionarios Recaudadores y Especiales, deben ser designados mediante Resolución por el Director General de la Administración Tributaria mencionada.

El titular de la oficina recaudadora actuará como secretario, en el procedimiento de ejecución y a falta de este uno o varios secretarios ad-hoc.

El C.O.T. establece la supletoriedad del Código de Procedimiento Civil, que al respecto en su Art. 942 dice:

El procedimiento coactivo se ejerce privativamente por los respectivos **empleados recaudadores de las instituciones indicadas** en el artículo anterior. Tal ejercicio está sujeto a las prescripciones de esta Sección, y, en su falta, a las reglas generales de este Código, a las de la ley orgánica de cada institución, y a los estatutos y reglamentos de la misma, en el orden indicado y siempre que no haya contradicción con las leyes, en cuyo caso prevalecerán éstas.(la negrilla me pertenece)

Con lo que se demuestra concordancia entre estos dos cuerpos legales.

b. Sujeto Pasivo.- El coactivado es la persona natural o jurídica que está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador.

Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.

El Código Civil en su Art. 1527 manifiesta que en virtud de la convención, del testamento o de la ley, puede exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda; y entonces la obligación es solidaria o in sólidum.

Aunque el sujeto pasivo y siempre que la ley lo permita, realice la traslación del tributo a otras personas, ya sea por medio de estipulaciones contractuales, no podrá modificar la obligación tributaria y nunca perderá su calidad de sujeto, y el sujeto activo podrá exigir a su arbitrio, la respectiva prestación al sujeto pasivo o a la persona obligada contractualmente.

Es así que en el auto de pago dictado y de acuerdo con el Código Orgánico Tributario se ordena el pago al contribuyente únicamente si es persona natural, y al contribuyente y responsable solidariamente si el coactivado es persona jurídica.

2.4 DEUDAS TRIBUTARIAS EXIGIBLES

El proceso coactivo se abre al no haber satisfecho la deuda el contribuyente, en el plazo de pago del período voluntario. Mas, para que esta deuda sea exigible por la vía de ejecución es necesario que se trate de una deuda cuya existencia y cuantía sea conocida por la Administración.

El texto de nuestro Código Orgánico Tributario en su Art. 157 es el siguiente: “(...) las administraciones tributarias (...) gozarán de la acción coactiva(...) que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente (...) o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.”

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

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

Bajo este artículo tenemos las obligaciones liquidadas por la Administración, en las cuales de acuerdo con el acto de liquidación resultante, advertirá del plazo reglamentario para su ingreso en vía voluntaria, transcurrido éste sin haberse producido el pago se puede iniciar el proceso coactivo.

En segundo lugar, tenemos el de las deudas exigibles en autoliquidación y respecto de las cuales el sujeto pasivo ha presentado la declaración-liquidación dentro del plazo, pero no ha realizado el pago. En este supuesto, el proceso coactivo puede iniciar al cumplirse el plazo para el pago señalado en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Reglamento a la mencionada Ley, de acuerdo con cada impuesto.

2.5 TITULOS EJECUTIVOS

2.5.1 CLASIFICACIÓN SEGÚN SU PROCEDENCIA

Según su procedencia podemos clasificarlos en:

Títulos Ejecutivos Administrativos.- Como son los Títulos de Crédito, Liquidaciones de Pago, Actas de Determinación.

Títulos Judiciales.- Como son las sentencias, que imponen obligaciones a favor de la Administración Tributaria, debiendo emitirse para el cobro coactivo el respectivo título de crédito.

Títulos ejecutivos que emanan de actos unilaterales del contribuyente.- Como son las declaraciones o liquidaciones realizadas por los propios sujetos pasivos.

2.5.2 CARACTERÍSTICAS

- Son documentos declarativos, escritos.
- La obligación consiste en el pago pecuniario.
- Si es un acto Administrativo debe encontrarse firme y/o ejecutoriado.
- Deben ser claros expresos y exigibles.

Al respecto Edgar Escobar Vélez manifiesta: “La obligación es expresa cuando la declaración que contiene se manifiesta en forma directa; es clara cuando ella se entiende en un solo sentido; la exigibilidad tiene que ver con que su cumplimiento

pueda demandarse inmediatamente, por no estar sujeta a plazo o condición de ninguna índole.”¹³

Todas las obligaciones que los sujetos pasivos mantienen con la Administración tributaria se puede cobrar por medio del Procedimiento Coactivo, como son:

2.6 TÍTULOS DE CRÉDITO

2.6.1 EMISIÓN

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

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

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

2.6.2 REQUISITOS

Los títulos de crédito deben reunir los siguientes requisitos:

1. Designación de la administración tributaria y departamento que lo emita;

¹³ (E. Escobar Vélez, El Proceso de Jurisdicción Coactiva, 51)

2. Nombres y apellidos o razón social y número de registro, en su caso, que identifiquen al deudor tributario y su dirección, de ser conocida;

3. Lugar y fecha de la emisión y número que le corresponda;

4. Concepto por el que se emita con expresión de su antecedente;

5. Valor de la obligación que represente o de la diferencia exigible;

6. La fecha desde la cual se cobrarán intereses, si éstos se causaren; y,

7. Firma autógrafa o en facsímile del funcionario o funcionarios que lo autoricen o emitan.

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

2.6.3 NOTIFICACIÓN

Salvo lo que dispongan leyes orgánicas y especiales, emitido un título de crédito, se notificará al deudor concediéndole ocho días para el pago. Dentro de este plazo el deudor podrá presentar reclamación formulando observaciones, exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión; el reclamo suspenderá, hasta su resolución, la iniciación de la coactiva.

2.6.3.1 SENTENCIA No. 95-2002

El Proceso Coactivo iniciado por títulos de crédito que no han sido notificados es motivo de nulidad de acuerdo la sentencia del 13 de octubre del 2003, de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia hoy Corte Nacional de Justicia.

“En el juicio de excepciones que sigue el Dr. Alberto Alcivar Páez, apoderado de seguros equinoccial, en contra del gerente del cuarto distrito de-la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.

SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL Quito, 13 de octubre del 2003; las 17h00.

VISTOS: El Gerente Distrital de Aduanas de Quito, el 31 de julio del 2002 interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 18 de los propios mes y año expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1 dentro del juicio de excepciones a la coactiva 2522 propuesto por el doctor Alberto Francisco Alcívar Páez apoderado de Seguros Equinoccial. Negado el recurso, se propuso el de hecho, el cual fue aceptado mediante auto ejecutoriado de 21 de octubre del 2002 dándose curso a la casación. La empresa actora no ha dado contestación al recurso y pedidos los autos para resolver se considera: PRIMERO.- Esta Sala es competente para conocer el recurso en conformidad al Art. 1 de la Ley de Casación. SEGUNDO.- La administración fundamenta el recurso en las causales 1º y 5º del Art. 3 de la Ley de Casación y alega que al expedirse el fallo se ha infringido los artículos 24 numeral 13 y 192 de la Constitución Política; 287, 288 y 298 del Código Tributario; y, 274, 353 y siguientes del Código de Procedimiento Civil. Sustenta que en la sentencia impugnada no se ha cumplido con la motivación exigida en el numeral 13 del Art. 24 de la Constitución Política; que la omisión de formalidades señalada en el fallo de existir serian puramente formales y no inciden en la decisión de la causa: que la providencia por la que se dispone enviar al Tribunal Distrital los escritos de excepciones es de

trámite y se la expidió en cumplimiento del Art. 295 del Código Tributario sin que haya sido necesaria la motivación, según se menciona en la sentencia recurrida; que la nulidad debía, de ser el caso, reconocida en auto y no en sentencia, sin pasar a resolver sobre lo principal; que no se ha cumplido con la obligación de expedir autos para sentencia; que se ha incumplido con el inciso segundo del Art. 288 y no se ha fundamentado el fallo en pruebas plenas o semiplenas; que se ha incurrido en incongruencia al decretar la nulidad y al propio tiempo conocer de lo principal; y, que no es verdad que se haya forjado la providencia de 21 de marzo del 2002 a las diez de la mañana.

TERCERO.- Para colocar en forma debida las cuestiones objeto de discrepancia, a menester tener en cuenta lo siguiente: a) El 23 de febrero del 2001 se entregó a la empresa las primeras boletas de sendos procedimientos coactivos incoados en contra de ella por el Gerente Distrital de Aduanas de Quito. Es de notar que las actas de notificación se encuentran suscritas por el apoderado de la actora; b) El 20 de marzo del 2001 es decir en forma tempestiva, la empresa propuso ante el funcionario ejecutor excepciones a la coactiva en contra de dichos procedimientos coactivos; c) El Magistrado de Sustanciación de la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1 con auto que llegó a ejecutoriarse, fs. 141 de los autos, reconoció la acumulación de los procedimientos coactivos y dispuso que se cite con las excepciones a la autoridad que ordenó la emisión de los títulos de crédito el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana; y, d) A petición de la Sala juzgadora, obra a fs. 201 copia certificada de la providencia dictada por el funcionario ejecutor de 21 de marzo del 2001 en la cual dispone la acumulación de los procedimientos de ejecución mencionados. No hay razón para no hacer mérito de dicho documento, tanto más que el Ministro de sustanciación, según queda consignado, reconoció tal acumulación.

Por lo expuesto no hay nulidad que declarar, debiendo, además, tenerse presente que el Art. 113 del Código Tributario se refiere expresamente a la “acumulación de procedimientos”, expresión aplicable a los procedimientos coactivos, interpretación que no hace otra cosa que aplicar el principio de economía procesal. CUARTO.- Mediante auto de 21 de octubre del 2002 que llegó a ejecutoriarse esta Sala aceptó el recurso de hecho y por considerar que el recurso de casación cumple con los requisitos de ley dispuso su tramitación. Es verdad que no cabe por sindéresis sostener que simultáneamente se ha incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación y errónea interpretación de normas, pero no es menos cierto que para calificar un recurso, según lo hizo esta Sala, es necesario examinar íntegramente el escrito respectivo y dilucidar en detalle respecto de cada -norma señalada que es lo que sustenta la parte recurrente. Por lo tanto, consecuente con su pronunciamiento, la Sala debe resolver sobre el recurso en cuestión. QUINTO.- Es incongruente que se declare la nulidad por indebida acumulación y que al propio tiempo se resuelva sobre lo principal y se desechen las excepciones opuestas a los procedimientos coactivos y se ordene que se prosigan los mismos, según consta en la parte resolutive del fallo impugnado. Decretada la nulidad debía disponerse que se prosigan por separado los procedimientos coactivos acumulados. SEXTO.- Dado el estado en que se encuentra la causa, se ha producido la situación prevista en el inciso primero del Art. 14 de la Ley de Casación siendo procedente expedir resolución por el mérito de los autos. Al propósito se debe tener en cuenta que en el libelo de fs. 1 a 6 de los autos constan las excepciones siguientes: falta de notificación con los títulos de crédito previamente a que se expida el auto de pago, según lo prevén los artículos 152 y 162 del Código Tributario; no haber aparejado títulos de crédito válidos a los procedimientos coactivos,

según lo prevé el Art. 166 del código mencionado; y haberse producido prescripción de la obligación tributaria. La autoridad que debía contestar la demanda, el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana no contestó la demanda, pese a habersele citado con la misma. -Su silencio comporta negativa pura y simple de los fundamentos -de la demanda.

SEPTIMO.- El Art. 152 del Código Tributario prevé que se notificarán con los títulos de crédito a fin de que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pague su importe u objete su emisión, salvo lo que dispongan leyes especiales. La Ley de Aduanas de 1998 aplicable a este diferendo - en su artículo 1 dispone que en las materias no contempladas en ella se aplicará el Código Tributario. En conclusión, previamente a iniciar la coactiva, debía cumplirse con el mandato del indicado Art. 152. A la administración, según lo previene el Art. 273 del Código Tributario correspondía demostrar que se efectuó esa notificación, pues, la empresa sustenta el hecho negativo que no se la realizó.

No consta del proceso que se haya cumplido con semejante requisito y por lo tanto mal podía emitirse los autos de pago según lo prevé el Art. 162 del código aludido, habiéndose producido nulidad - de los procedimientos coactivos por vicios de procedimiento en conformidad a lo que estatuye la parte final del -numeral 10 del Art. 213 del código mencionado. Las normas aludidas en los autos de pago, el Art. 74 de la Ley Orgánica de Aduanas y los artículos 247 y numeral 5 del Art. 251 no remedian la omisión indicada, anotándose que las disposiciones reglamentarias señaladas forman parte del Reglamento a la Ley Orgánica de Aduanas, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 459 de 10 de junio de 1994 y que a la fecha en que se expedieron los autos de pago 13 de febrero del 2001, se encontraba en vigencia el Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduanas, publicado en el Registro Oficial 158 de 7 de septiembre del 2000,

en cuyo texto no existen los artículos .247 y numeral 5 del 251 referidos. En mérito de las consideraciones expuestas, no siendo necesario afrontar las otras excepciones a los procedimientos coactivos, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa la sentencia expedida el 18 de julio del 2002 por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1 y reconociendo la validez de este proceso declara que se ha producido la nulidad de los procedimientos coactivos que obran en el expediente, en los términos previstos en el numeral 10 del Art. 213 del Código Tributario, según queda analizado en el considerando séptimo de esta sentencia. Notifíquese, publíquese y devuélvase.

Fdo.) Dres. José Vicente Troya Jaramillo, Hernán Quevedo Terán (VS.), Ministros Jueces y Gustavo Durango Vela, Conjuez Permanente. Certifico. f.) Dr. Fausto Murillo Fierro, Secretario, Sala de lo Fiscal.”¹⁴ (la negrilla me pertenece)

2.7 RESOLUCIONES SANCIONATORIAS

Una vez elaboradas las Resoluciones Sancionatorias y firmadas por el Director Regional correspondiente, el funcionario responsable del departamento generador envía las Resoluciones para la notificación a través de Secretaría. En algunas ocasiones la notificación puede ser realizada por los mismos funcionarios del departamento donde se originó el documento.

¹⁴ R.O.252, 15 de enero del 2004, No. 95-2002.

El Art. 149 del Código Orgánico Tributario determina que por multas o sanciones se emitirán títulos de crédito, cuando las resoluciones o sentencias que las impongan se encuentren ejecutoriadas; es decir, que la sola resolución no es un documento ejecutivo con el cual la Administración Tributaria pueda proceder a iniciar el proceso coactivo, se requiere emitir el respectivo título de crédito con su respectiva notificación.

Los documentos que forman parte del expediente para el proceso coactivo son:

- Resolución Sancionatoria
- Razón de Notificación de la Resolución Sancionatoria
- Título de crédito legalmente emitido
- Razón de notificación del título de crédito

Con estos documentos se dará inicio al procedimiento de ejecución una vez que la obligación se encuentre firme y ejecutoriada de conformidad con los términos legales establecidos en la ley.

2.8 RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

El contribuyente presenta un reclamo escrito respecto del Acto de Determinación de la Administración Tributaria por el cual se creyere afectado, por medio de Secretaría en la Dirección Regional, la misma que remite la información al Departamento de Reclamos, en donde se registrará el reclamo presentado (acción interpuesta), lo que suspende cualquier acción de cobro hasta que haya respuesta de la Administración.

Como resultado del reclamo presentado se emitirá una resolución por parte del departamento de Reclamos en cada regional, si existen diferencias a favor con respecto a la deuda original se modifica la obligación. Una vez firmada la resolución, se enviará nuevamente a la unidad generadora de la deuda para que la remita al departamento de Cobranzas, se registra el resultado de la contestación que podrá ser: anular, confirmar o modificar el documento de cobro. Posteriormente las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones.

El departamento de cobranzas realizará las acciones persuasivas de cobro, más si respecto a estos actos no se hubiere interpuesto recurso ulterior los actos se consideran ejecutoriados, en el caso de que la resolución confirme la deuda se iniciará el proceso coactivo, con el documento existente (Acta de Determinación, Liquidación de Pago), si la resolución modifica la deuda se emitirá el respectivo Título de crédito para el inicio del Proceso Coactivo.

2.9 SENTENCIAS

Las sentencias debidamente notificadas son enviadas a Cobranzas para que se registre el resultado de la acción interpuesta. El registro del resultado de la acción interpuesta cambiará el Estado de la deuda, la sentencia puede confirmar, modificar o extinguir las Obligaciones Tributarias. Una vez registrada la información, se archivará los documentos soporte, y cuando la sentencia modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique nueva liquidación, se emitirá el respectivo Título de Crédito para el inicio del proceso de ejecución.

2.10 LIQUIDACIONES DE PAGO

En ejercicio de la Facultad Determinadora la Administración Tributaria realiza el acto o conjunto de actos reglados, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

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

2.10.1 FORMA DIRECTA

La determinación directa se realiza sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

2.10.2 COMUNICACIÓN DE DIFERENCIAS

El Servicio de Rentas Internas notifica a los sujetos pasivos las diferencias que haya detectado en sus declaraciones.

- a) Para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias en su caso, o
- b) Justifiquen las diferencias notificadas, en un plazo no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la notificación.

2.10.3 DECLARACIÓN SUSTITUTIVA

La declaración sustitutiva debe registrar únicamente los valores comunicados por la Administración Tributaria; en caso de que el sujeto pasivo registre en su declaración sustitutiva valores diferentes y/o adicionales a los comunicados, debe presentar los documentos probatorios dentro de los veinte días siguientes a la notificación de la comunicación de diferencias. Además, debe corregir todas las declaraciones de impuestos o de anexos de información que tengan relación con la declaración originalmente sustituida.

2.10.4 JUSTIFICACIÓN DE DIFERENCIAS

El sujeto pasivo puede justificar, dentro del plazo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, las diferencias notificadas por la Administración Tributaria con los documentos probatorios pertinentes.

2.10.5 LIQUIDACIÓN DE PAGO POR DIFERENCIAS EN LA DECLARACIÓN

Si el sujeto pasivo, luego de ser notificado con la respectiva comunicación por diferencias en la declaración, no efectúa la correspondiente declaración sustitutiva, ni justifica las mismas en el plazo otorgado, se emite la liquidación de pago por diferencias en la declaración, misma que es notificada al sujeto pasivo, y en la cual se establecen, en forma motivada, la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos que correspondan.

2.10.6 REQUISITOS

La liquidación de pago por diferencias en la declaración y la resolución de aplicación de diferencias debe contener, de manera general, los requisitos previstos para las actas de determinación finales.

2.11 ACTAS DE DETERMINACIÓN

De acuerdo al proceso de verificación, cruce de información, análisis de las declaraciones, informes, sistemas, procesos y demás documentos se levanta la correspondiente acta borrador de determinación tributaria, en la cual, en forma motivada, se establecen los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del Fisco.

2.11.1 REQUISITOS

Las actas de determinación contendrán los siguientes requisitos:

1. Identificación de la autoridad que la emite.
2. Número del acta de determinación.
3. Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda.
4. Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo.
5. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso.

6. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes del contador, de ser el caso.

7. Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo.

8. Obligaciones tributarias a las que se refiere la determinación tributaria.

9. Fundamentos de hecho y de derecho de cada una de las glosas.

10. Valor del impuesto causado y a pagar según corresponda.

11. Valor de las multas y recargos que correspondan.

12. Tasas de interés por mora tributaria aplicables a los correspondientes períodos.

13. Lugar y fecha de emisión del acta de determinación.

14. Firma del funcionario responsable del proceso de determinación. (Este numeral únicamente constará en las actas borrador).

El acta borrador de determinación tributaria es revisada por el funcionario responsable del proceso de determinación conjuntamente con el sujeto pasivo, para lo cual la Administración Tributaria dispone su comparecencia mediante oficio debidamente notificado al sujeto pasivo.

Durante la comparecencia se entrega al contribuyente un ejemplar del acta borrador correspondiente y la Administración Tributaria explica las diferencias encontradas, los cálculos efectuados y los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el acta de determinación, finalizado lo cual se levanta un acta en la que se sienta razón de la comparecencia.

A partir del día siguiente a la revisión del acta borrador, el sujeto pasivo tiene el plazo improrrogable de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados, o para fundamentar sus reparos al acta borrador, para lo cual debe presentar a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo.

Si pese a la notificación de comparecencia hecha por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo no acude a la revisión conjunta del acta borrador, se le notifica con un ejemplar de la misma, mediante un oficio en el que se indique su inasistencia. En este caso, el plazo de 20 días se contabilizará desde la fecha de notificación del acta borrador.

Transcurrido el plazo de veinte días mencionado, el funcionario responsable realiza el análisis pertinente de la información y documentación presentada por el sujeto pasivo en este lapso, luego de lo cual elaborará el acta de determinación final, que suscrita por el Director General, Director Regional o Director Provincial, en su caso, será notificada al sujeto pasivo, sentándose en la misma la razón de la notificación.

2.11.2 COBRO DE OBLIGACIONES CONTENTIVAS EN EL ACTA DE DETERMINACIÓN

Una vez que el acta de determinación se encuentre firme, se constituirá en documento suficiente para el cobro de las obligaciones tributarias que no hubieren sido satisfechas dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, incluso por la vía coactiva.

2.12 DÉBITOS RECHAZADOS Y COMPROBANTES ELECTRÓNICOS DE PAGO NO REALIZADOS

Los débitos que no pudieron ser efectuados de las cuentas de los contribuyentes que mantienen convenios de débito en las diferentes Instituciones Financieras correspondientes a Declaraciones de Impuestos presentados en las Ventanillas del Servicio de Rentas Internas y/o a través del Internet; al confirmar la falta de pago, la obligación ya es exigible y se puede iniciar la acción de cobro, es decir no es necesario la notificación por parte de la Administración para que la obligación pueda ser cobrada, al respecto la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Art. 107 señala que, para el cobro de los impuestos establecidos en esta Ley y demás créditos tributarios relacionados, determinados en declaraciones o liquidaciones por los propios sujetos pasivos, **tal declaración o liquidación será documento suficiente para el inicio de la respectiva acción coactiva**, de conformidad con lo previsto en los artículos 158 y siguientes del Código Tributario.

CAPITULO III

3 AUTO DE PAGO

3.1 DEFINICIÓN

“La providencia de apremio, es el acto que, notificado al sujeto pasivo, despacha la ejecución.”¹⁵

En España la actual LGT se refiere a la providencia de apremio, de la cual dice que “es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del obligado al pago” (Art. 127.4 de la LGT).

Es la primera etapa que da comienzo al procedimiento ejecutivo y está protagonizada por el "Auto de Pago", que constituye el verdadero acto inicial del procedimiento ejecutivo, siendo ilegal para la administración realizar cualquier acto en contra del patrimonio del deudor con anterioridad a que se dicte esta Providencia.

Aunque de forma general la doctrina coincide con lo expresado anteriormente, existen sin embargo, autores cuyos criterios sobre la función de la Providencia de Apremio discrepan de la mayoría, éstos consideran que la misma es un acto de mero trámite que, aunque indispensable para la apertura del procedimiento, no da comienzo al mismo al ser siempre posterior al título ejecutivo.

¹⁵ (F. Pérez Royo, Derecho Financiero Y Tributario, 247)

Con los anteriores fundamentos se considera que se ha tratado de quitarle a la Providencia de Apremio la verdadera fuerza que posee por naturaleza para otorgársela al título ejecutivo.

Pero en definitiva hay que tener presente que una cosa es la deuda que por la falta de pago dentro del período voluntario incurra en apremio y otra diferente aunque relacionada es el inicio del procedimiento ejecutivo, el cual ningún autor niega que comienza con la Providencia de Apremio.

El procedimiento coactivo se inicia, como ya hemos expuesto, mediante la emisión del “Auto de Pago”, citada legalmente al deudor. En esta providencia se ordena al deudor que pague la deuda dentro del plazo de tres días contados desde el día hábil siguiente al de la citación y se le advierte que, de no proceder al pago en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas.

3.2 NO INICIO Y SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN

El proceso coactivo no se podrá iniciar cuando:

a) La obligación no es firme o ejecutoriada.

b) Se haya presentado la solicitud de facilidades para el pago, en el caso de obligaciones correspondientes a Impuesto a la Renta, Anticipos de Impuesto a la Renta, Impuesto a Consumos Especiales. Si las facilidades han sido concedidas en el período voluntario de pago y el deudor cumple las condiciones impuestas en el acuerdo de concesión, no hay razón para pasar al proceso de ejecución.

c) Se haya presentado demanda contencioso-tributaria la cual suspende de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido. Por consiguiente, no podrá iniciarse coactiva para su cobro.

Una vez iniciado el proceso coactivo, este se *suspenderá* de acuerdo al C.O.T. por los siguientes motivos:

1. Por la presentación de la solicitud de facilidades para el pago. Nótese que el proceso coactivo se suspende con la sola presentación de la solicitud, no es necesaria la Resolución concediendo o negando dichas facilidades, más si concedido el plazo, el contribuyente incumple con el pago de los dividendos, una vez requeridos los pagos por la Administración en el plazo de ocho días, se tendrá por terminada la concesión de facilidades y podrá continuarse el procedimiento coactivo.

2. Por la presentación de la demanda contencioso-tributaria. La presentación de la demanda contencioso-tributaria, suspende de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido. Por consiguiente, se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado.

Es interesante citar a la legislación española en donde uno de los motivos de suspensión del procedimiento de apremio es cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, o bien que dicha deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida. La legislación ecuatoriana no contempla más que los motivos antes detallados.

3.3 MEDIDAS PRECAUTELATORIAS

Esta es a mi criterio la etapa más importante, ya que está compuesta por aquellos actos encaminados a resarcir al fisco deudas de contribuyentes, lograrlo implica la invasión de los poderes públicos coactivos de la esfera jurídica al patrimonio del deudor, detrayendo del mismo la cantidad de dinero o bienes necesarios para satisfacer la deuda incumplida.

Cabe señalar que en los países que poseen un régimen social capitalista en ocasiones se torna difícil llevar a cabo esta vía de apremio, pues existen restricciones dadas por el propio ordenamiento constitucional, como es el caso del derecho de la intimidad, que limita la posibilidad de información, tanto sobre las cuentas bancarias (secreto bancario) como en general sobre cualquier dato privado, inclusive los de naturaleza no patrimonial.

En España a diferencia de Ecuador las medidas cautelares pueden ser ordenadas antes de la emisión del auto de pago, la LGT en su Art. 128 les da el carácter de provisional y señala que podrán ser adoptadas para asegurar el cobro, cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado.

Fernando Pérez Royo indica:

“Además de las facultades y privilegios de que disfruta la Administración en el desarrollo del procedimiento de apremio, la Ley pone a su disposición la posibilidad de recurrir a medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda incluso antes de que la vía de apremio haya sido puesta en marcha con la emisión de la providencia correspondiente.

Se trata, como decimos, de medidas que no forman parte, en principio, del procedimiento de apremio, pero tienen una estrecha relación con el mismo, puesto que lo que se trata de asegurar es la continuidad en el patrimonio del deudor de los bienes y derechos sobre los que, en su caso, recaerá la ejecución.”¹⁶

La Legislación ecuatoriana determina el tiempo en que se podrán ordenar las medidas cautelares y es *en el mismo auto de pago o posterior a este*, mas no de forma anticipada, señalando las siguientes:

El arraigo o la prohibición de ausentarse,

El secuestro,

La retención o la prohibición de enajenar bienes.

En esta etapa podemos distinguir tres actos: búsqueda, localización y selección de los bienes embargables.

3.3.1 BUSQUEDA DE BIENES

Comprende:

- **Por requerimientos generales:** Cuando la Administración solicita información de manera general sobre la existencia ya sea de montos en cuentas o depósitos bancarios, así como también a los diferentes Registros sea de la Propiedad o Mercantil.

¹⁶ (F. Pérez Royo, Derecho Financiero Y Tributario, 252).

- **Por requerimientos individualizados:** Cuando se solicita información de manera individual sobre un contribuyente específico en cuentas o depósitos bancarios, así como también a los diferentes Registros sea de la Propiedad o Mercantil.

3.3.2 LOCALIZACIÓN DE BIENES

La localización de bienes se ven materializadas con los diferentes documentos informativos, remitidos a la Administración Tributaria como respuesta a la búsqueda de bienes.

En el caso de dinero, cada Institución Financiera notifica a la Administración con el documento correspondiente, en donde se especifica de acuerdo con cada contribuyente solicitado, el monto retenido, el número de cuenta y la fecha.

Los bienes inmuebles son localizados mediante el certificado de bienes, enviado por el Registro de la Propiedad del cantón correspondiente.

Los bienes muebles en un bajo porcentaje se encuentran inscritos en el Registro Mercantil por lo que la localización de los mismos se ve frenada por esta falta de formalidad y acatamiento a las diferentes disposiciones legales.

3.3.3 SELECCIÓN DE BIENES

En cuanto a la selección de bienes la ley señala el orden preferencial, por lo que no está sujeto a criterios, sino al orden regular para el embargo, lo cual trataremos más adelante.

Las medidas cautelares deben ser, en todo caso, proporcionales a la obligación tributaria adeudada, y no dar lugar a un perjuicio de difícil o imposible reparación ya que el C.O.T. señala la responsabilidad civil y penal del funcionario ejecutor cuando el sujeto pasivo se vea afectado por la imposición de las mismas, y sean declaradas ilegales mediante sentencia ejecutoriada.

3.4 CESE DE LAS MEDIDAS PRECAUTELARES

Estas medidas cautelares, ordena la Ley, podrán ser cesadas a pedido del coactivado siempre y cuando se sustituyan por otro modo de garantía cuyo valor cubra el principal, los intereses de mora y un 10 % adicional asignado a intereses a devengarse y costas.

Los modos con los cuales se pueden afianzar son:

1. Depositando en el Banco Nacional de Fomento, sus sucursales o agencias, en cuenta especial a la orden del Tribunal Distrital de lo Fiscal, en dinero efectivo, o en acciones de compañías nacionales, bonos y más efectos fiduciarios, emitidos en el país, previa certificación de su cotización por la Bolsa de Valores;

2. Mediante fianza bancaria, otorgada por cualquiera de los bancos nacionales o sus agencias, o de los bancos extranjeros domiciliados o con sucursales en el país;

Las garantías bancarias para afianzar créditos tributarios se constituirán mediante comunicación escrita del gerente de la institución otorgante, dirigida al Presidente del Tribunal o de la sala que conozca del asunto, en que se exprese que el banco garante sin condición alguna, pagará las obligaciones garantizadas cuando lo ordene el tribunal, en la sentencia que pronuncie o cuando lo requiera el

ejecutor en cumplimiento de la misma. Dichas garantías no contendrán plazo de expiración y si de hecho lo contuvieren se entenderán otorgadas sin ese plazo y no podrán ser retiradas por el banco fiador una vez constituidas, a menos que se las reemplace a satisfacción del tribunal.

3. Constituyendo a favor del ente acreedor de los tributos, hipoteca o prenda agrícola, industrial o especial de comercio, con las formalidades que en cada caso exijan la ley o los reglamentos;

La constitución de la hipoteca o prenda se admite, si se comprueba que los bienes ofrecidos pertenecen al deudor o fiador; y deben cubrir el valor de las obligaciones exigidas, sus intereses, multas y el porcentaje adicional, libres de cualquier gravamen.

Para el efecto, se deben presentar los títulos de dominio, los certificados de registro correspondientes y los de avalúo oficial.

Los instrumentos públicos o privados que se otorgan para asegurar obligaciones tributarias, así como los actos de cancelación, no causan ningún tributo, sean de carácter fiscal o municipal, y sólo se paga el 50% de derechos notariales y del registrador, cuando ello proceda.

4. Mediante fianzas personales de terceros, cuando la cuantía de la obligación principal no exceda de cuatro mil dólares de los Estados Unidos de América. En estos casos, no se aceptará constituir por cada fiador una garantía superior a ochocientos dólares de los Estados Unidos de América.

Las fianzas personales se admiten si se acredita la solvencia moral del garante, mediante certificado otorgado por dos personas connotadas del domicilio del deudor; y, su solvencia económica por certificados del registrador de la propiedad, sobre bienes que posea, con indicación de los gravámenes de que estén afectados y los avalúos oficiales respectivos.

5. Mediante póliza de fidelidad, constituida por cualquier compañía aseguradora nacional; y,

6. En cualquier otra forma a satisfacción de la sala del tribunal que conozca del caso.

Admitida la fianza y una vez que se ordena la abstención de que se inicie el procedimiento de ejecución o la suspensión del mismo, se notifica el particular al funcionario ejecutor, mediante oficio.

El ejecutor que no cumpla esta orden, es responsable de las costas, daños y perjuicios que se causen, además el Tribunal Distrital de lo Fiscal, según la gravedad de la falta, podrá imponer una multa de veinte a cuatrocientos dólares, sin perjuicio de ordenar la destitución del cargo del funcionario ejecutor en caso de reincidencia.

3.5 SOLEMNIDADES SUSTANCIALES

Son solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución:

- 1.- Legal intervención del funcionario ejecutor;
- 2.- Legitimidad de personería del coactivado;

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

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

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

La inobservancia de estas solemnidades se puede acarrear la nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución, si el coactivado presenta esta omisión como excepción.

Lo que interesa resaltar, para finalizar, es que los motivos que han sido citados atañen, como puede verse, al procedimiento en sí mismo, a su indebida constitución por defectos formales o a la ausencia de su presupuesto sustantivo, por haberse pagado o extinguido la deuda tributaria. No es, en cambio, admisible en esta fase la discusión sobre la procedencia de la deuda (hecho imposible, exenciones) o sobre su cuantía (base imponible o liquidable, tipo impositivo, bonificaciones o deducciones).

3.6 CITACIÓN CON EL AUTO DE PAGO

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, por el Secretario de la oficina recaudadora, o por el que designe como tal el funcionario ejecutor.

Al efecto y sobre las excepciones que el coactivado puede presentar respecto a la citación como causa de nulidad al proceso coactivo, la Corte Suprema de Justicia mediante triple fallo reiterativo ha expresado que cuando el citado o notificado actúe en consecuencia las omisiones en la notificación se convalidan.

3.6.1 SENTENCIA 122-98

Al respeto cito la parte que nos interesa en la sentencia al Juicio de Excepciones No. 122-98 que siguió la Cía. MULTICAMBIO contra el Director General de Rentas Internas.

“TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL No. 1.- TERCERA SALA.- Quito, a 22 de julio de 1998; las 15h00.-...

*TERCERO.- Se ha verificado que el escrito de excepciones ha sido presentado ante el ejecutor dentro del término previsto en el Art. 215 del Código Tributario, pues si bien es cierto que el auto de pago fue citado al contribuyente con sólo dos boletas dejadas en su domicilio los días 17 y 22 de octubre de 1991, **la presentación de las excepciones el 30 de octubre de 1991 convalidó la omisión incurrida por la Administración Tributaria** como lo ha reconocido unánimemente la jurisprudencia pronunciada tanto por el ex-Tribunal Fiscal de la República como por las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1.-”¹⁷ (la negrilla y el subrayado me pertenece)*

Y me debo referir a los fallos de triple reiteración dictados por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, hoy Corte Nacional de Justicia.

¹⁷ Sentencia 122-98, TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL No. 1.- TERCERA SALA.- Quito, 22 de julio de 1998

Fallos:

- 93-2000, RO 601, jueves 20 de junio de 2002
- 76-99, RO 723, jueves 12 de diciembre de 2002
- 131-2001, RO 390, lunes 6 de noviembre de 2006

3.6.2 SENTENCIA 131-2001

“CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL

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

VISTOS: El ingeniero Daniel Endara Yépez, Gerente y representante legal de RARDI CIA. LTDA. el 22 de mayo del 2001 interpone recurso de casación en contra de la sentencia expedida el 14 de los propios mes y año por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 dentro del juicio de impugnación 15148 propuesto en contra del Director General de Rentas. Concedido el recurso lo ha contestado la administración el 28 de enero del 2002 y pedidos los autos para resolver se considera: PRIMERO: Esta Sala es competente para conocer el recurso en conformidad al Art. 1 de la Ley de Casación. SEGUNDO: La empresa fundamenta el recurso en las causales 1ª, 2ª, 3ª y 4ª del Art. 3 de la Ley de Casación y sustenta que en la sentencia impugnada nada se dice respecto de la nulidad de la notificación de la resolución impugnada; que el fallo no ha sido motivado en los términos del Art. 288 del Código Tributario; que no se ha hecho mérito de la jurisprudencia aludida; y, que no se ha probado que la empresa haya realizado consumo de los bienes adquiridos ni se ha indicado cuáles son, violándose el inciso segundo del Art. 274 del Código Tributario. La administración en el mencionado escrito de contestación de 28 de enero del 2002, manifiesta que en la sentencia se ha efectuado el análisis

de los Arts. 16 de la Ley del Impuesto a las Transacciones Mercantiles y 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, que al dictarse el fallo no se ha incurrido en las causales señaladas por la empresa. **TERCERO:** Mediante autos ejecutoriados de 22 de junio del 2001 y del 8 de enero del 2002 expedidos por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y por esta Sala, se aceptó la legitimidad del recurso interpuesto, pues, en conformidad con los artículos 133 y 259 de la Ley de Compañías, codificación publicada en el Registro Oficial 312 de 5 de noviembre de 1999, el administrador de una compañía debe continuar en el ejercicio de sus funciones hasta ser reemplazado. Así lo ha considerado esta Sala en el recurso 141-2003, sentencia publicada en el Registro Oficial 427 de 23 de septiembre del 2004. En consecuencia, se debe resolver sobre lo principal. **CUARTO: El hecho de que el personero de la empresa haya propuesto tempestivamente la demanda de impugnación en contra de la resolución contenida en el oficio de 29 de junio de 1992, fs. 9 de los autos, demuestra que tuvo conocimiento del mismo. En esa razón no procede analizar si su notificación fue o no realizada en forma.** **QUINTO:** Las disposiciones contenidas en el Art. 16 de la Ley del Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios, aplicable al año 1989 y 65 de la Ley de Régimen Tributario aplicable al año 1990 establecen con claridad que no opera el crédito tributario cuando existe autoconsumo por parte del contribuyente. En mérito de las consideraciones expuestas, no habiéndose infringido las disposiciones señaladas por la empresa, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY**, desecha el recurso interpuesto. Sin costas. Notifíquese, publíquese y devuélvase.

Fdo.) Dres. José Vicente Troya Jaramillo, Jorge Eduardo Jaramillo Vega y Hugo Larrea Romero, Ministros Jueces. Certifico. f.) Secretaria Relatora.”¹⁸
(la negrilla me pertenece).

3.6.3 SENTENCIA 31-2001

Además debo citar la sentencia dictada por la misma Sala Especializada de lo Fiscal de la antigua Corte Suprema de Justicia, hoy Corte Nacional de Justicia, 31-2001 publicada en el R.O. 390 del lunes 6 de noviembre que en la parte que nos interesa manifiesta:

“CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL

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

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

¹⁸ R.O. 390, 6 de noviembre del 2006, No. 131-2001.

*Código Tributario, del Art. 192 de la Constitución Política y del Art. 358 del Código de Procedimiento Civil; en falta de aplicación de los artículos 13 y 237 del Código Tributario, 369, 370 y 371 del Código de Procedimiento Civil, 18 reglas 1ª y 2ª del Código Civil; aplicación indebida del Art. 18 del Código Civil; errónea interpretación del Art. 248 del Código de Procedimiento Civil; y, en errónea interpretación del Art. 301 de la Ley de Compañías. Sustenta que al tenor del Art. 248 del Código Tributario no era necesario legitimar la personería por cuanto la misma fue reconocida en la fase administrativa; afirma, supletoriamente, que la Sala juzgadora debió requerir a María Magdalena Izurieta que legitime su intervención; que en todo caso debía aplicarse las normas supletorias contenidas en los artículos 369, 370 y 371 del Código de Procedimiento Civil; y, que la finalidad perseguida por el Art. 301 de la Ley de Compañías es no dejar sin representación a las compañías cuando hubieren fenecido los nombramientos. TERCERO: El Art. 192 de la Constitución Política manda que **el sistema procesal será un medio para la realización de la justicia y de que no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.** Al Juez corresponde informar sus actuaciones de tal manera que se cumplan estos preceptos que modulan el sistema procesal, lo que **comporta declarar la nulidad únicamente cuando el proceso ha dejado de ser instrumento idóneo para el propósito que debe servir.** A tono con estos principios el inciso segundo del Art. 287 del Código Tributario, 272 de la codificación, manda que se **declarará la nulidad del proceso de haberse producido omisiones sustanciales que pudieran influir en la decisión de la causa.** En el caso presente, es más allá de evidente que cualquier omisión en que se pudiera haber incurrido respecto de la personería de la parte actora ha quedado plenamente subsanada, particularmente con el escrito de 24 de enero del*

2001, fs. 216 a 219 de los autos, lo cual significa que no procede declarar la nulidad del proceso. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa los autos de nulidad mencionados de 19 de enero y 2 de febrero del 2001 expedido por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal, reconoce la validez del proceso y dispone que la Sala juzgadora falle sobre lo principal. Notifíquese, publíquese y devuélvase.

Fdo.) Dres. José Vicente Troya Jaramillo, Jorge Eduardo Jaramillo Vega y Hugo Larrea Romero, Ministros Jueces. Certifico. f.) Abg. Carmen Amalia Simone Lasso, Secretaria Relatora”¹⁹ (la negrilla me pertenece)

3.6.4 CITACIÓN PERSONAL

La citación personal se hará entregando al interesado en el domicilio o lugar de trabajo del sujeto pasivo, o de su representante legal, o del tercero afectado o de la persona autorizada para el efecto, original o copia certificada del acto administrativo de que se trate o de la actuación respectiva. La diligencia de notificación será suscrita por el notificado.

Si la notificación personal se efectuare en el domicilio de las personas mencionadas en el inciso anterior; y el notificado se negare a firmar, lo hará por él un testigo, dejándose constancia de este particular.

¹⁹ R.O. 390, 6 de noviembre del 2006, No. 31-2001.

Surtirá los efectos de la notificación personal la firma del interesado, o de su representante legal, hecha constar en el documento que contenga el acto administrativo de que se trate, cuando éste hubiere sido practicado con su concurrencia o participación. Si no pudiere o no quisiere firmar, la notificación se practicará conforme a las normas generales.

3.6.5 CITACIÓN POR BOLETAS

Cuando no puede efectuarse la citación personal, por ausencia del interesado de su domicilio o por otra causa, se practicará la diligencia por tres boletas, que será dejada en ese lugar, cerciorándose el notificador de que, efectivamente, es el domicilio del notificado.

La boleta deberá contener: fecha de notificación; nombres y apellidos, o razón social del notificado; copia auténtica o certificada del acto o providencia administrativa de que se trate; y, la firma del notificador.

Quien reciba la boleta suscribirá la correspondiente constancia del particular, juntamente con el notificador; y, si no quisiera o no pudiere firmar, se expresa así con certificación de un testigo, bajo responsabilidad del notificador.

3.6.6 CITACIÓN POR PRENSA

La citación por la prensa procede, cuando se trate de herederos o de personas cuya individualidad o residencia sea imposible determinar y surte efecto diez días después de la última publicación.

Se debe hacer por la prensa, por tres veces en días distintos, en uno de los periódicos de mayor circulación del lugar, si lo hubiere, o en el del cantón o provincia más cercanos.

3.6.7 NOTIFICACIONES POSTERIORES

Las providencias y actuaciones posteriores se notifican al coactivado o su representante, siempre que hubiere señalado domicilio especial para el objeto.

3.7 EL EMBARGO

Para algunos tratadistas el procedimiento de apremio fiscal es un procedimiento de ejecución expropiativa a través de una entidad pública, con fundamento en un título ejecutivo propio, procurando la realización efectiva de su crédito de Derecho Público, mediante la ejecución individualizada sobre el patrimonio del deudor. Consideran al embargo como una ejecución expropiativa porque para obtener la cantidad de dinero que ha de ser entregada al ejecutante, necesitan ser expropiados los bienes del deudor y, a través del embargo, se liquidan y convierten en el dinero que se precisa para el pago.

El embargo lo consideramos como la declaración de voluntad de la Administración Tributaria mediante la cual determinados bienes que se consideran pertenecientes al ejecutado se afectan o adscriben a la actividad de apremio que ha de realizarse en el proceso de ejecución.

El núcleo fundamental del embargo, es la declaración de voluntad del órgano administrativo por la que se afecta a uno o varios bienes determinados del patrimonio del deudor. Se materializa en la diligencia de embargo, que es un acto de ejecución y concreto cuya finalidad es la de documentar en el expediente de apremio todo los actos de embargo que se llevan a cabo en la aplicación de la Orden o Providencia de Embargo.

Al respecto Fernando Pérez Royo manifiesta “La ejecución propiamente dicha se realiza mediante el embargo de los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, los intereses que se hayan causado o se causen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento, con respeto siempre al principio de proporcionalidad”²⁰

Para que se ordene el embargo por el ejecutor pueden ocurrir dos situaciones:

- El coactivado no pagó la deuda.
- Habiendo dimitido bienes para el embargo en el término ordenado en el auto de pago, y si la dimisión fuere maliciosa, si los bienes estuvieren situados fuera de la República o no alcanzaren para cubrir el crédito.

Es necesaria la intervención del alguacil y depositario fiscal, en el secuestro y el embargo, previamente designados, además, cada actuación de embargo se documenta y se notifica a los interesados.

3.7.1 BIENES SUCEPTIBLES DE EMBARGO

Los bienes susceptibles de embargo se agrupan en cuatro categorías desarrollando más adelante el procedimiento de embargo de cada uno de ellos:

- **El dinero y bienes asimilados:** Se procede a la entrega inmediata de los mismos a los ejecutantes.

²⁰ (F. Pérez Royo, Derecho Financiero Y Tributario, 249).

- **Los títulos de acciones y valores fiduciarios:** De acuerdo a su procedencia podrán ser tomados como dación en pago o negociados en la Bolsa de Valores.
- **Los restantes bienes muebles:** Se establece su venta en remate o subasta pública.
- **Los bienes inmuebles:** Corren el mismo destino que los anteriores.

Es importante recalcar que la preferencia de bienes para embargar no es discrecional del Funcionario Recaudador, el Código Tributario señala el orden que se debe seguir para el embargo de bienes, de esta manera:

- Dinero
- Metales preciosos
- Títulos de acciones y valores fiduciarios;
- Joyas y objetos de arte,
- Frutos o rentas;
- Bienes dados en prenda o hipoteca o los que fueren materia de la prohibición de enajenar, secuestro o retención;
- Créditos o derechos del deudor
- Bienes raíces, establecimientos o empresas comerciales, industriales o agrícolas.

En el procedimiento de apremio de lo que se trata es mediante el embargo convertir bienes en dinero y la posterior entrega al ejecutante de la cantidad que corresponda.

3.7.2 BIENES NO EMBARGABLES

El Código Orgánico Tributario recuerda que no pueden ser objeto de embargo aquellos bienes que la legislación general considera inembargables como los bienes señalados en el artículo 1610 del Código Civil pero realiza ciertas modificaciones que no alteran el contenido social de la prohibición.

Al respecto de esta prohibición Rodrigo Patiño Ledesma explica “Al constituir el embargo el presupuesto esencial de la ejecución, por principio todo patrimonio que pertenezca al deudor es embargable, con la excepción única de aquellos que por consideraciones humanas de supervivencia, relativas a la alimentación, ejercicio de la profesión o trabajo, que están consagrados en el artículo 1.610 del Código Civil, en una enumeración de doce clases de bienes que no pueden ser incluidos dentro del patrimonio embargable y que constituyen garantía común para todos los acreedores.”²¹

Modificaciones:

1. Los muebles de uso indispensable del deudor y de su familia, excepto los que se reputen suntuarios, a juicio del ejecutor;

²¹ (R. Patiño Ledesma, Sistema Tributario Ecuatoriano, 235).

2. 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,

3. 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.

3.7.3 PREFERENCIA Y CONCURRENCIA DE PROCEDIMIENTOS

El procedimiento coactivo es exclusivamente administrativo y no acumulable a otros procedimientos de ejecución, salvo la acumulación de dos o más procedimientos iniciados por la misma Administración Tributaria contra un mismo deudor antes del remate.

El C.O.T. en su art. 57 determina que las obligaciones tributarias tendrán prelación sobre cualquier otro crédito, además privilegia a estas sobre todos los bienes del deudor, a excepción de:

1. Las pensiones alimenticias debidas por la ley;

2. En los casos de prelación de créditos, los del Seguro General Obligatorio por aportes, primas, fondos de reserva, convenios de purga de mora patronal, multas, descuentos u otros que generen responsabilidad patronal y por créditos concedidos a los asegurados o beneficiarios, serán privilegiados y se pagarán en el orden señalado en el artículo 2374 del Código Civil;

3. Lo que se deba al trabajador por salarios o sueldos, participación en las utilidades; bonificaciones, fondo de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares, de conformidad con la ley; y,

4. Los créditos caucionados con prenda o hipoteca, siempre que se hubieren inscrito legalmente antes de la notificación con la determinación del crédito tributario.

3.7.4 PRELACIÓN DE ACREEDORES

Al respecto el Art. 58 del C.O.T. señala que cuando distintos sujetos activos sean acreedores de un mismo sujeto pasivo por diferentes tributos, el orden de prelación entre ellos será: fisco, consejos provinciales, municipalidades y organismos autónomos.

Puede producirse perfectamente que la vía de ejecución forzosa propia de la Administración Tributaria entre en concurrencia con otros procedimientos de ejecución, judiciales o no judiciales.

Esta cuestión procedimental en cuanto a la preferencia del embargo o la práctica de medidas preventivas, se soluciona de la siguiente manera:

Cuando jueces ordinarios o especiales decreten el embargo o la práctica de medidas preventivas y *teniendo el crédito tributario preferencia*, este decreto no impedirá el embargo dispuesto por el ejecutor y se oficiará al juez respectivo para que notifique al acreedor y haga valer sus derechos como tercerista.

Mas estas providencias ordenadas por jueces ordinarios o especiales subsistirán y en el caso de que el embargo administrativo fuera cancelado antes del remate se notificará al juez para los fines pertinentes pero si se realiza el remate y ejecutoriado el auto de adjudicación se tendrán por canceladas estas medidas notificando el ejecutor al juez y al correspondiente registrador.

Cuando el crédito tributario no tiene preferencia, el embargo o la práctica de medidas preventivas decretadas por jueces ordinarios o especiales impedirán el embargo dispuesto por el ejecutor y éste podrá intervenir como tercerista coadyuvante.

Cuando dos Administraciones Tributarias concurren en la práctica de embargos, se tendrá en cuenta el tiempo en el cual se ordenó el embargo, es así que prevalecerán los embargos ordenados con anterioridad aunque se invoque la prelación de acreedores señalada anteriormente.

No obstante, estas administraciones tendrán derecho para intervenir como terceristas coadyuvantes en aquel proceso coactivo y a hacer valer su prelación luego de satisfecho el crédito del primer ejecutante.

3.7.5 EMBARGO DE DINERO

Como ya apuntamos el proceso coactivo es un procedimiento de ejecución patrimonial desarrollado por la Administración Tributaria, este privilegio y para asegurar el éxito del mismo, la Ley ha dispuesto facultades para ser utilizadas por la Administración y asegurar efectivamente la traba de los bienes del deudor.

Se debe realizar la retención de dinero en las cuentas del contribuyente previa notificación a las Instituciones Financieras, posteriormente y de acuerdo a la notificación enviada por dichas Instituciones informando el monto retenido, se emite la providencia embargando el valor aprehendido y si el monto cubre la obligación pendiente de pago más sus intereses y costas concluye el procedimiento coactivo con el archivo, caso contrario continuará por la diferencia.

La Ley Española a diferencia de la Legislación Ecuatoriana, al respecto establece el embargo de dinero en términos muy amplios para así preveer maniobras para escapar del embargo: “cuando la Administración tenga conocimiento de en qué oficina se halla la cuenta o valores depositados, podrá disponer el embargo «sin necesidad de precisar los datos identificativos y la situación de cada cuenta, depósito u operación en la referida oficina» (véase art. 132.1 de la LGT). O sea, que el órgano de recaudación se dirigirá a la oficina o sucursal de que se trate notificándole, sin más, el embargo en la cuantía que proceda de los fondos o valores depositados a nombre de tal o cual cliente.”²²

3.7.6 EMBARGO DE VALORES

El embargo se diferencia de acuerdo a los valores aprendidos:

Los bonos, certificados de abono tributario u otros similares emitidos por el sujeto activo y mediante la dación en pago, permiten cancelar obligaciones tributarias como si fueran dinero, con el mismo procedimiento, previas las formalidades pertinentes establecidas por la Administración.

²² (F. Pérez Royo, Derecho Financiero Y Tributario, 251)

En cuanto a las notas de crédito, con estas se puede cancelar también cualquier clase de tributos que administre el mismo sujeto pasivo, como si fueran dinero.

La administración Tributaria y por ende a sus agentes recaudadores están prohibidos, aceptar en concepto de pago títulos distintos a los mencionados anteriormente, así lo determina el Art. 44 del C.O.T.

Los valores fiduciarios no mencionados anteriormente que han sido embargados, serán negociados por el ejecutor en la Bolsa de Valores, y su producto se imputará en pago de las obligaciones tributarias ejecutadas.

De no lograr la venta de estos valores en el plazo de treinta días en la Bolsa correspondiente, se efectuará el remate en la forma común.

3.7.7 EMBARGO DE CRÉDITOS

El embargo de un crédito procede mediante la notificación de la orden al deudor del coactivado, para que se abstenga de pagarle a su acreedor y este pago le entregue al ejecutor.

El deudor del ejecutado es responsable solidariamente del pago de la obligación tributaria del coactivado, si dentro de tres días de la notificación no pusiere objeción admisible, o si el pago lo efectuare a su acreedor con posterioridad a la misma.

Una vez que se consigna el valor total del crédito embargado, ante el ejecutor, se declarará extinguida la obligación tributaria por pago.

Posteriormente se procede con el archivo del proceso, mas si esta consignación únicamente cubre una parte de la deuda constituye prueba plena del abono realizado.

3.7.8 EMBARGO DE EMPRESAS

En el caso del embargo de empresas además de la intervención antes detallada se debe designar a un interventor quien debe ser profesional en administración o auditoría o tener suficiente experiencia en las actividades intervenidas, para que actúe como administrador adjunto del gerente, administrador o propietario del negocio, con el fin de desarrollar las medidas conducentes a la marcha normal del negocio y a la recaudación de la deuda tributaria.

Una vez que sea cancelado el crédito tributario la intervención llega a su fin. La ley establece la rendición de cuentas periódica, detallada y oportuna por parte del interventor cuyos honorarios son designados por el ejecutor y a cargo de la empresa intervenida.

3.8 DESCERRAJAMIENTO

Dentro del proceso coactivo la única parte en el que la Administración está obligada a solicitar el auxilio judicial se produce cuando entra en juego la inviolabilidad de domicilio, si en el curso de sus actuaciones el órgano actuante encuentra necesario entrar en el domicilio del deudor, de su representante o terceros donde se presume existen bienes embargables, el ejecutor bajo su responsabilidad, ordena el descerrajamiento, en el caso que estos no abrieren las puertas.

Pero deberá contar con su consentimiento o, en su defecto, con la oportuna autorización judicial que se materializa en la orden de allanamiento

3.9 AUXILIO DE LA FUERZA PÚBLICA

Se considera a los funcionarios recaudadores en el desempeño de sus funciones como agentes de la autoridad, a quienes se debe prestar protección y auxilio necesario por parte de las autoridades civiles y la fuerza pública

Para decretar el embargo de bienes raíces, el ejecutor obtendrá los certificados de avalúo catastral y del registrador de la propiedad. Practicado el embargo, notificará a los acreedores, arrendatarios o titulares de derechos reales que aparecieren del certificado de gravámenes, para los fines consiguientes.

CAPITULO IV

4 EL REMATE, SUBASTA, VENTA DIRECTA Y TRANSFERENCIA GRATUITA

4.1 EL REMATE

Esta fase comienza con la enajenación forzosa a la que se procede con posterioridad al embargo, constituyendo una de las formas de la realización obligada previstas por la normativa dentro del Procedimiento de Ejecución.

Su finalidad es la de cambiar por dinero el bien previamente embargado, por supuesto excluyendo de aquí los valores asimilables directamente en dinero como sueldos, frutos, rentas, créditos, entre otros.

Rodrigo Patiño Ledesma al referirse al remate, expresa en forma clara “Es el proceso mediante el cual, se convierte en dinero, los bienes embargados...”²³

Esta fase a mi criterio es la más delicada, ya que de esta depende que el interés del ejecutante sea completamente satisfecho.

Es así que el C.O.T. establece un proceso para convertir los bienes en dinero una vez realizado el embargo, a fin de satisfacer las obligaciones tributarias pendientes de pago ejerciendo su facultad recaudadora.

Es necesario establecer el valor del bien aprehendido, para lo cual el Funcionario Recaudador designa a un perito a fin de que realice el avalúo.

²³ (R. Patiño Ledesma, Sistema Tributario Ecuatoriano, 236)

El avalúo tiene gran importancia dentro del proceso coactivo, ya que sin él no se puede fijar el precio del bien a fin de realizar el remate, la suma determinada en el avalúo es la base mediante la cual se realizarán las futuras consignaciones, necesarias para garantizar la seriedad de la oferta.

El perito se posesiona de su cargo bajo juramento y concurre a la inspección del bien para lo cual es necesaria la presencia del depositario fiscal quien suscribe el avalúo haciendo constar sus observaciones, si el coactivado no está conforme con el avalúo practicado podrá designar otro perito dentro de los dos días de notificado.

El plazo máximo concedido para que el perito remita su informe es de 5 días contados desde su posesión, excepto casos especiales.

4.1.1 REQUISITOS PARA SER PERITO

Podrán ser peritos los profesionales o técnicos de reconocida probidad, o personas que tengan suficientes conocimientos sobre los bienes objeto del avalúo y que, preferentemente, residan en el lugar en que se tramita la coactiva.

4.1.1.1 PERITO DIRIMENTE

En el caso que no exista conformidad entre los informes periciales, el ejecutor designará un tercer perito, y bajo su criterio y a su arbitrio podrá aceptar cualquiera de los tres informes, o señalar un valor promedio que esté más de acuerdo a los avalúos oficiales o cotizaciones del mercado.

4.1.2 REGLAS PARA EL AVALUÓ

De acuerdo a los bienes se establecen las reglas para el avalúo.

En el caso de bienes inmuebles este no podrá ser inferior al último avalúo que hubiere practicado la municipalidad del lugar en que se encuentren ubicados, plasmado en el respectivo certificado predial, con posibilidad de impugnarlo por una razón justificada.

El avalúo de títulos de acciones de compañías y efectos fiduciarios, no podrá ser inferior a las cotizaciones respectivas en la Bolsa de Valores, al momento de practicarlo. De no haberlas, los peritos determinarán su valor, previos los estudios que correspondan.

4.1.3 SEÑALAMIENTO DE DIA Y HORA PARA EL REMATE

La publicidad en los remates es el medio indispensable para asegurar su éxito. Por lo que la ley dispone que los mismos deban tener la publicidad necesaria, su importancia radica en el interés del ejecutor de obtener mejores precios. El Funcionario Ejecutor una vez que ha señalado día y hora para el remate, la subasta o la venta directa debe publicar por la prensa por tres veces, en días distintos, haciendo constar únicamente la descripción del bien, su avalúo y datos considerados necesarios, así también para el segundo señalamiento, con la diferencia que se hará constar como tal.

4.1.4 BASE PARA LAS POSTURAS

La base para las posturas se establece de la siguiente manera:

Primer señalamiento: las dos terceras partes del avalúo de los bienes a rematarse.

Segundo señalamiento: la mitad del avalúo de los bienes a rematarse.

Si en el primer señalamiento no se presentan postores, o si las posturas formuladas no son admisibles, habrá lugar al segundo señalamiento.

4.1.5 PROHIBICIÓN DE INTERVENIR EN EL REMATE

Los postores son las personas interesadas en solicitar la adjudicación del bien en remate, más el Código Orgánico Tributario prohíbe esta intervención cuando:

- Hayan intervenido en el procedimiento de ejecución, los funcionarios y empleados de la respectiva administración tributaria, así como a sus cónyuges, convivientes con derecho y parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

- También están prohibidos los abogados y procuradores, sus cónyuges, convivientes con derecho y parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

- Y en general quienes, de cualquier modo, hubieren intervenido en dichos procedimientos, salvo los terceristas coadyuvantes.

4.1.6 NULIDAD DEL REMATE O SUBASTA

El C.O.T. establece los casos en que se puede producir la nulidad del remate o subasta de la siguiente manera:

1. Cuando no se hubieren publicado los avisos previos al remate o subasta, en la forma establecida en los artículos 184 y 204 de este Código;

2. Cuando se hubiere verificado en día y hora distintos de los señalados para el efecto;

3. Cuando se hubiere verificado en procedimiento coactivo afectado de nulidad y así se lo declara por el Tribunal Distrital de lo Fiscal; y,

4. Si el rematista es una de las personas prohibidas de intervenir en el remate, según el artículo anterior, siempre que no hubiere otro postor admitido.

Cabe señalar que la nulidad acarrea responsabilidad civil para el funcionario ejecutor.

En el caso de que el rematista fuere una persona prohibida por la ley para ello, la nulidad se podrá oponer como acción directa ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, en un plazo máximo de seis meses de efectuado el remate, para lo cual la responsabilidad civil será a cargo del rematista prohibido de serlo y el funcionario ejecutor solidariamente, sin perjuicio de la responsabilidad penal de haberlo.

En el caso que se haya llevado a cabo el remate, sin obedecer a las normas de publicación, horario o cuando el proceso coactivo es declarado nulo por el T.D.F. se debe reclamar junto con el recurso de apelación del auto de calificación definitivo.

4.1.7 DERECHO PREFERENTE DE LOS ACREEDORES

Ya sea en remate antes de ejecutoriado el auto de calificación de posturas o en subasta antes de cerrada la misma, los acreedores tributarios tienen derecho preferente para adjudicarse los bienes, ya sea a falta de postura admisible o por el valor de la mejor postura.

4.1.8 ENTREGA MATERIAL

Los bienes rematados o subastados se entregan por el depositario de dichos bienes. Cualquier divergencia que surgiera en la entrega será resuelta por el funcionario ejecutor y de la decisión de éste se podrá apelar para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de tres días, contados desde la notificación.

4.1.9 COSTAS DE EJECUCIÓN

La ley establece que corren a cargo del coactivado las costas de recaudación comprendiendo los honorarios de peritos, interventores, depositarios y alguaciles, regulados por el ejecutor o por el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

4.2 EL REMATE DE INMUEBLES

El Remate se emplea en la venta de bienes inmuebles, además cuando los bienes por sus cualidades o magnitud, pudiera producir perturbaciones nocivas en el mercado, o cuando existan razones de interés público debidamente justificadas.

El remate constituye un medio de enajenación de bienes inmuebles, no siendo aplicable a los bienes muebles.

4.2.1 PRESENTACIÓN DE POSTURAS

En el día señalado para el remate y tratándose de bienes inmuebles, el código señala la hora para presentar las posturas siendo esta de quince a dieciocho horas, ante el Secretario de la coactiva, quien pondrá al pie de cada una la fe de presentación correspondiente.

4.2.1.1 REQUISITOS DE LA POSTURA

Las posturas deben presentarse por escrito y reunir los requisitos señalados:

1. El nombre y apellido del postor;
2. El valor total de la postura, la cantidad que se ofrece de contado, y el plazo y forma de pago de la diferencia;
3. El domicilio especial para notificaciones; y,
4. La firma del postor.

En el caso que no se haya señalado domicilio, la falta de este requisito no anula la postura; pero en este caso, no se notificarán las providencias respectivas al postor.

4.2.1.2 NO ADMISIÓN DE LAS POSTURAS

No se admitirán las siguientes posturas:

- Las posturas que no vayan acompañadas de por lo menos el 10% del valor de la oferta, en dinero efectivo, en cheque certificado o en cheque de gerencia de banco a la orden de la autoridad ejecutora o del respectivo organismo recaudador;
- Las posturas que, en el primer señalamiento, ofrezcan menos de las dos terceras partes del avalúo de los bienes a rematarse, o la mitad en el segundo, ni
- Las posturas que fijen plazos mayores de cinco años para el pago del precio.

4.2.1.3 PROVIDENCIA DE CALIFICACIÓN DE POSTURAS

El ejecutor es quien examina la legalidad, y califica con claridad y precisión, el orden de preferencia de las posturas admitidas, mediante una providencia, dentro de los tres días posteriores al remate, teniendo en cuenta la cantidad, los plazos y demás condiciones de las mismas.

De haber más de un postor, en la misma providencia se debe señalar el día y hora para la subasta entre los postores admitidos, y así adjudicar los bienes rematados al mejor postor.

4.2.1.4 SUBASTA ENTRE POSTORES

La subasta entre postores se realiza de forma verbal por quince minutos, tres veces consecutivas, para que puedan mejorar sus ofertas. En el caso de igualdad de ofertas, se decide por la suerte y de lo actuado en la subasta se deja constancia en acta suscrita por el ejecutor, el actuario y los interesados que quisieren hacerlo.

La inasistencia del postor a la subasta, se entiende como ratificación de su oferta.

Si no se presenta más que un postor, o a falta de todos ellos, el ejecutor dentro de los tres días siguientes a la presentación de la postura única o del día señalado para la subasta respectivamente, califica cual es la mejor postura, prefiriendo la que satisfaga de contado el crédito del coactivante, y establece el orden de preferencia de las demás.

El Tribunal Distrital de lo Fiscal podrá conocer esta providencia mediante recurso interpuesto dentro de tres días, por el coactivado, los terceristas coadyuvantes o los postores calificados, se señala el tiempo de cuarenta y ocho horas para remitir el proceso por parte del Ejecutor debiendo el TDF resolver en el plazo de diez días.

4.2.1.5 CONSIGNACIÓN PREVIA A LA ADJUDICACIÓN

Una vez ejecutoriado el auto de calificación, o resuelta la apelación por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, el ejecutor ordena que se consigne el valor ofrecido de contado dentro de cinco días. Si el primer postor no efectúa esa consignación, se declarará la quiebra del remate y se notificará al postor que le siga en preferencia, para que también en cinco días, consigne la cantidad por él ofrecida de contado, y así sucesivamente.

4.2.2 ADJUDICACIÓN

Una vez que el postor preferente haya consignado el valor ofrecido de contado, se le adjudican los bienes rematados, libres de todo gravamen.

La adjudicación es aquel acto llevado a cabo dentro del procedimiento de ejecución, mediante el cual el acreedor se apropia de bienes no enajenados, en el pago del crédito tributario, objeto de la ejecución.

El auto de adjudicación debe contener la descripción de los bienes cuya copia certificada, sirve como de título de propiedad. En el caso de posturas, ofrecidas a plazo, para seguridad de la Administración Tributaria, los bienes rematados quedarán gravados con hipoteca, prenda industrial o especial, según corresponda, inscrita en el respectivo registro al mismo tiempo que el traspaso de la propiedad.

4.2.3 QUIEBRA DEL REMATE

El postor que no cumple su oferta, responde de la quiebra del remate, siendo el valor de la diferencia existente entre el precio ofrecido y el que propuso el postor que le sigue en preferencia.

La quiebra del remate y las costas causadas por la misma, se pagarán con la cantidad consignada con la postura, y si ésta fuere insuficiente, con bienes del postor que el funcionario de la coactiva mandará embargar y rematar en el mismo procedimiento.

4.3 SUBASTA DE BIENES MUEBLES

4.3.1 SUBASTA PÚBLICA

Entendemos por subasta a una oferta que se realiza, bajo determinadas condiciones y con la mayor publicidad posible, para proceder a la venta de bienes embargados o pertenecientes a entidades públicas y en el caso concreto de la vía de apremio, esta operación tiene lugar para obtener cantidades líquidas y satisfacer deudas de los obligados hacia del Estado.

La subasta se hace al mejor postor y con la intervención de una autoridad competente, con el fin de cubrir la totalidad de la deuda pendiente de liquidación.

Se inicia con la apertura del acta por parte del ejecutor, anunciando los bienes a rematarse, su avalúo y el estado en que éstos se encuentren. Posterior, los concurrentes pregonan sus posturas de acuerdo a la ley, con claridad y en voz alta, por tres veces, a intervalos mínimos de cinco minutos. La última postura se pregona por tres veces más, con intervalos de un minuto, de ser esta la mejor postura, se declara cerrada la subasta, el postor preferido paga de contado el saldo de su oferta y se adjudica inmediatamente los bienes subastados. Si antes de cerrarse la subasta se presentare otra postura superior, se procederá nuevamente con la subasta, caso contrario el ejecutor devuelve a los otros postores las cantidades consignadas por ellos.

De igual manera que en los bienes inmuebles, la copia certificada del acta de subasta o de su parte pertinente, sirve al rematista de título de propiedad cancelando cualquier gravamen puesto e inscribiéndose en el registro al que estuviere sujeto el bien rematado.

La quiebra de la subasta se produce cuando el postor preferido no satisface en el acto el saldo del precio que ofreció, adjudicándose los bienes al postor que le sigue. La diferencia que existe entre estas posturas, la paga el postor que realizó la quiebra del remate mediante la suma consignada y sin opción a reclamo.

4.3.2 CONDICIONES PARA INTERVENIR EN LA SUBASTA

- Para intervenir en la subasta la persona debe ser, mayor de edad, capaz para contratar, personalmente o en representación de otra, excepto las prohibidas por ley, mencionadas anteriormente.

- Se debe consignar previamente o en el acto, mínimo el 20%, del valor fijado como base inicial para el remate de los bienes respectivos, y quien intervenga será responsable personalmente con el dinero consignado, por los resultados de su oferta.

4.4 VENTA DIRECTA

De ser uno de los casos detallados se procede a la venta fuera de la subasta mediante la venta directa:

1.- Cuando se trate de semovientes y el costo de su mantenimiento resultare oneroso, a juicio del depositario;

2.- Cuando se trate de bienes fungibles o de artículos de fácil descomposición o con fecha de expiración; y,

3.- Cuando se hubieren efectuado dos subastas sin que se presenten posturas admisibles.

Esta venta se debe realizar por la base del remate y de manera preferente en este orden, a favor de almacenes de instituciones o empresas nacionales o municipales; servicios sociales o comisariatos de las instituciones ejecutantes; asociaciones o cooperativas de empleados o de trabajadores; instituciones de derecho público o de derecho privado, con finalidad social o pública, en su orden. El ejecutor comunica a dichas instituciones los embargos efectuados (de acuerdo a los casos descritos en los tres numerales anteriores) y sus avalúos estas instituciones deben manifestar su interés en la compra en el plazo de cinco días y de contado.

4.5 VENTA A PARTICULARES

Si ninguna de las entidades mencionadas anteriormente se interesa en la compra, se debe anunciar por prensa la venta a particulares, indicando en dicho anuncio la fecha máxima en la que serán recibidas las ofertas y el valor que se exija como garantía, una vez aceptada la oferta, el comprador debe depositar en el plazo de veinte y cuatro horas el saldo del precio y se le entregará de inmediato los bienes vendidos.

4.6 TRANSFERENCIA GRATUITA

La ley prevé la transferencia gratuita de los bienes en el caso de no existir interesados en la compra directa, de esta manera se debe imputar el valor de la última base de remate a la deuda tributaria y se podrá transferir gratuitamente los bienes a las instituciones de educación, asistencia social o de beneficencia de acuerdo a lo dispuesto.

4.7 TERMINACIÓN Y ARCHIVO DEL PROCESO COACTIVO

El Código Orgánico Tributario no señala de forma específica las modalidades de terminación del Proceso Coactivo, más el Art. 37 ibídem enumera los modos de extinción de la obligación tributaria como pago, compensación, confusión remisión y prescripción de la acción de cobro, con cualquiera de estos modos, concluye el proceso coactivo ya que su base es la deuda pendiente de pago.

En cuanto a la solución o pago, debo señalar que éste puede producirse mediante el ingreso de la deuda ya sea por el contribuyente, responsable o tercero a nombre de estos, no solo en el plazo de tres días, indicado en el auto de pago, sino también en cualquier momento antes de cerrarse el remate o la subasta de los bienes. El pago, en este caso, deberá comprender la deuda, los intereses y las costas, según lo determina el Art 205 del C.O.T.

Además, como hemos visto a lo largo de esta investigación la ejecución puede culminar con el remate o subasta de los bienes, en cuyo caso el producto servirá para pagar el crédito del ejecutante en la medida en que este quede cubierto imputándose a la obligación más antigua que no hubiere prescrito en el siguiente orden: primero a intereses, luego al tributo y, por último a multas.

Posteriormente y habiendo efectuado dos señalamientos sin que se presenten posturas admisibles, se realizará la venta directa por la base del remate a las instituciones señaladas y luego a particulares, y si tampoco hubiere interesados en la compra directa los acreedores tributarios imputarán el valor de la última base de remate a la deuda tributaria de acuerdo al orden señalado y podrán transferir gratuitamente esos bienes a las instituciones de educación, asistencia social o de beneficencia que dispusieren.

Una vez extinguida la obligación tributaria y por medio de una providencia es ordenado por el Funcionario Recaudador, el archivo del Proceso Coactivo, y el levantamiento de las medidas cautelares en el caso de haberse dispuesto en el Auto de Pago y no ejecutado.

CAPITULO V

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

Las conclusiones de la presente investigación las he elaborado sobre la base del cumplimiento del objetivo trazado, así como de la validación de nuestra hipótesis, por lo que el desarrollo de este trabajo ha posibilitado arribar a lo siguiente:

Es acertado plantear que la naturaleza jurídica del procedimiento coactivo es administrativa, derivado de la potestad atribuida por la Ley. Mientras que la jurisdicción actúa sobre el derecho objetivo de modo irrevocable y con validez definitiva (cosa juzgada).

La jurisdicción coactiva y el procedimiento coactivo no son sinónimos, de acuerdo con su naturaleza, la jurisdicción coactiva es propio de las juezas y jueces por ello son los únicos que pueden administrar justicia de acuerdo con la ley, mientras que el procedimiento coactivo nace de la función ejecutiva a través de los órganos que la conforman, desarrollándose respectivamente en el ámbito judicial y administrativo.

Las decisiones de la Administración Pública y dentro de éstas el proceso coactivo son ejecutoriadas por sí mismas, por propia autoridad, se presumen legítimas, obligan sin necesidad de auxilio judicial y se pueden hacer cumplir de oficio.

El Funcionario Recaudador en el ejercicio de su función ejecuta atribuciones estipuladas en la ley, como la orden de medidas cautelares, el embargo y remate de bienes, las mismas que aparentemente se encuentran reservadas para los jueces, mas esto no constituye razón suficiente para que opere un cambio en la naturaleza del funcionario que la ejerce, pues su labor no implica de ninguna manera el ejercicio auténtico de la Jurisdicción, sino una competencia otorgada para la recaudación de obligaciones pendientes de pago.

El Funcionario Recaudador no puede ser considerado juez ya que en el ejercicio de sus facultades no actúa con imparcialidad, característica propia del juzgador, puesto que no está en posición de decidir, el es ejecutor de una deuda, sin que esto signifique que lo haga sin aplicación estricta al debido proceso.

El procedimiento coactivo dirigido al cobro de tributos adeudados se rige a lo establecido en el Código Orgánico Tributario y no por el Código de Procedimiento Civil que actúa únicamente como norma supletoria.

La ejecución coactiva es un procedimiento de cobro coercitivo por medio del cual la administración puede ejecutar y hacer cumplir sus decisiones por sí mismo, sin necesidad de recurrir al poder judicial.

Siendo los tributos la principal fuente de financiamiento para la ejecución de las políticas económicas y sociales del Estado, nace de allí la justificación de la coerción en el procedimiento coactivo para su recaudación por ser el bien común lo primordial.

Se puede precisar a través del análisis realizado que todas las acciones determinadas en el proceso coactivo y ejecutadas por los funcionarios de la administración fiscal están encaminadas a cobrar la obligación no satisfecha.

La coactiva es un procedimiento especial y rápido que nació con el fin de demandar el pago de dineros que pertenecen al Estado, ya que estos tienen un fin: el bien común, y este está por sobre el interés particular.

La Administración Tributaria al iniciar el proceso coactivo a una persona jurídica puede escoger a su arbitrio a quienes exigir el pago, si al contribuyente o a su representante legal, o conjuntamente, debido a la responsabilidad solidaria entre éstos.

Para que la deuda tributaria pueda ser exigida por vía coactiva es necesario que la obligación sea expresa, líquida y de plazo vencido.

De acuerdo con el triple fallo reiterativo de la C.S.J. actual Corte Nacional de Justicia, es requisito primordial la notificación del título de crédito, ya que de no existir éste, produce la nulidad del procedimiento coactivo, por ser vicio de procedimiento.

Con la emisión del título ejecutivo no inicia el proceso coactivo, como manifiestan algunos autores. El Auto de Pago es la providencia indispensable para la apertura del proceso de ejecución. El título ejecutivo finaliza la Facultad Determinadora, mientras que con el Auto de Pago comienza el proceso coactivo propio de la Facultad Recaudadora de la Administración Tributaria.

Para el inicio del proceso coactivo necesariamente la obligación debe ser clara, expresa, de plazo vencido, firme o ejecutoriada.

El Código Orgánico Tributario no contempla el caso de suspensión del proceso coactivo cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda. En este caso la norma otorga el plazo de un año para realizar una declaración sustitutiva y de esta manera corregir el error y cancelar la obligación tributaria.

En nuestra legislación las medidas precautelatorias pueden ser ordenadas con la emisión del auto de pago y posterior a éste de considerarse oportuno, en ningún momento pueden ser dispuestas como acto anterior a la providencia de inicio del proceso coactivo.

La falta de formalidad y acatamiento a las diferentes disposiciones legales en cuanto a la inscripción de bienes muebles en el Registro Mercantil impide la localización de los mismos, a fin de cumplir ordenar su prohibición de enajenar.

Las medidas cautelares deben ser, proporcionales a la obligación tributaria adeudada, y no dar lugar a un perjuicio de difícil o imposible reparación, teniendo el funcionario responsabilidad civil y penal, por la ilegalidad de estas medidas.

Los Funcionarios Coactivos al incurrir en errores que tienen consecuencias económicas en perjuicio del obligado tienen responsabilidad tanto civil por los daños y perjuicios causados como penal y administrativa. Por lo tanto, es preciso que nuestro ordenamiento jurídico precise o compile de manera clara las normas concernientes al proceso coactivo.

La inobservancia de las solemnidades sustanciales acarrea la nulidad del proceso coactivo, por defectos formales o indebida constitución esta omisión corresponde al procedimiento, en esta fase no es admisible la discusión sobre la procedencia de la deuda o su cuantía.

Cualquier imperfección en la citación no es causa de nulidad al proceso coactivo, siempre y cuando el citado o notificado actúe en consecuencia, entonces estas omisiones se convalidan.

Las omisiones en la citación permite declarar la nulidad únicamente cuando el proceso ha dejado de ser instrumento idóneo para el propósito que debe servir, de haberse producido omisiones sustanciales que pudieran influir en la decisión de la causa.

El embargo es la declaración de la voluntad de la Administración Tributaria por medio de la cual el patrimonio del deudor es ejecutado individualmente, con el fin de transformarlos en dinero y saldar las obligaciones tributarias pendientes de pago.

El embargo constituye el presupuesto esencial de la ejecución, por lo tanto todo patrimonio que pertenezca al deudor es embargable, con la excepción única de bienes supervivencia, alimentación profesión, trabajo, es decir, de contenido social.

El pago, puede producirse mediante el ingreso de la deuda ya sea por el contribuyente, responsable o tercero a nombre de estos, no solo en el plazo de tres días, indicado en el auto de pago, sino también en cualquier momento antes de cerrarse el remate o la subasta de los bienes.

La ejecución coactiva regulada en el Código Orgánico Tributario determina de manera general el procedimiento a seguir en cuanto al embargo de bienes muebles, muestra el camino con disposiciones generales sin existir normas complementarias para que resulte completo, adecuado y suficiente para garantizar la recuperación de deudas fiscales.

La ejecución puede culminar con el remate o subasta de los bienes, en cuyo caso el producto servirá para pagar el crédito del ejecutante en la medida en que este quede cubierto imputándose a la obligación más antigua en el siguiente orden intereses, tributo y, por último multas.

Efectuado dos señalamientos sin que se presenten posturas admisibles, se realiza la venta directa por la base del remate a las instituciones señaladas y luego a particulares, y si no hubiere interesados en la compra directa los acreedores tributarios imputarán el valor de la última base de remate a la deuda tributaria y se transfiere gratuitamente esos bienes a las instituciones de educación, asistencia social o de beneficencia.

El Código Orgánico Tributario no señala de forma específica las modalidades de terminación del Proceso Coactivo. Ibídem enumera los modos de extinción de la obligación tributaria como pago, compensación, confusión remisión y prescripción de la acción de cobro.

5.2 RECOMENDACIONES

A fin de contribuir con el presente estudio a mejorar la recaudación de tributos por medio del proceso coactivo me permito realizar las siguientes recomendaciones:

Es necesario para las Instituciones Públicas mantener un procedimiento coactivo propio, a fin de cobrar sus obligaciones de acuerdo con su normativa y necesidades, no creo conveniente, que esta vía de apremio sea general y de aplicación única para el cobro de deudas tributarias y no tributarias, debido a las facultades y especialización de la Administración se establece la recaudación voluntaria o forzosa de tributos únicamente.

De acuerdo con varios criterios en cuanto a que la impugnación de las actuaciones debe ser atendida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo, debido a que el procedimiento coactivo es un proceso eminentemente administrativo, concerniente a tributos y no judicial, desarrollado por funcionarios públicos, los cuales no son jueces ni siquiera especiales, su impugnación debe seguir siendo atendida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, que es el órgano judicial especializado en la materia.

El proceso coactivo está diseñado y determinado de acuerdo con los plazos establecidos por la ley, para que su ejercicio sea de manera supremamente rápida, es necesario que los tiempos dispuestos para la emisión de información tanto de instituciones financieras como de los diferentes registros sea inferior a la actualmente requerida, y de esta manera lograr una ejecución inmediata.

El embargo y remate de bienes está a cargo de la misma Administración Tributaria, mas autores discrepan con esta disposición legal, en cuanto debe ser realizada por juzgados civiles y de acuerdo al Código de Procedimiento Civil, de ser así el procedimiento perdería su naturaleza siendo el proceso en su conjunto administrativo, su finalidad en cuanto a convertir bienes en dinero y cubrir la deuda tributaria, no creo conveniente de ninguna manera que se sustituya un proceso eficiente y rápido por uno lento y engorroso.

Es necesario establecer reglas claras de procedimiento por medio de una reglamentación adecuada a fin de que la implementación coactiva pueda desarrollarse sin obstáculos y sea controlada eficientemente. Por lo que se debe expedir un Reglamento de Recaudación Coactiva, que se ocupe ampliamente de las siguientes fases: valoración del bien, orden de ejecución, formas de la misma y finalización y archivo del proceso coactivo.

Se debe unificar en un órgano central la información de los registros de la propiedad de los diferentes cantones a nivel nacional, para que de esta manera la búsqueda de bienes inmuebles de contribuyentes deudores, tenga resultados, y el proceso coactivo sea eficaz.

Es necesario hacer cumplir las disposiciones contempladas en diferentes leyes a los obligados al registro de bienes muebles en el Registro Mercantil, para que de esta manera se cuente con la información necesaria para el embargo de bienes muebles.

Se debe promover mesas de trabajo entre las Administraciones Tributarias y las Superintendencias de Compañías de Bancos, etc., a fin de establecer convenios de información entre estas instituciones públicas, referentes a compañías, acciones y accionistas, necesaria para mejorar el cobro coactivo.

Es necesario establecer un procedimiento para la apelación al procedimiento de ejecución, en vía administrativa, contemplado por el Código Orgánico Tributario, para que de esta forma el administrado tenga otra alternativa para hacer valer su derecho a la defensa, de manera que se revise el procedimiento dentro de la misma fase, no siendo la única forma las excepciones ante el Tribunal Distrital Fiscal.

Es muy importante mantener la seguridad jurídica en nuestro país, como base para inculcar una cultura tributaria en los administrados, ya que si las leyes, reglamentos y ordenanzas cambian constantemente, produce además de desconocimiento de la norma, incertidumbre en cuanto a la carga fiscal que determinado sujeto pasivo va a soportar, lo cual disminuye la recaudación.

Para hacer posible el afianzamiento de una cultura tributaria, también es necesaria una legislación clara, que no sea contradictoria en sus disposiciones, para que así no pueda estar sujeta a la interpretación, arbitrio o criterio de Funcionarios Administrativos.

BIBLIOGRAFIA

- Código Civil de la República del Ecuador.
- Código de Procedimiento Civil de la República del Ecuador.
- Código Orgánico Tributario de la República del Ecuador.
- Escobar Vélez, Edgar Guillermo, *El Proceso de Jurisdicción Coactiva*, Medellín, Señal Editora, 2003.
- Fernández, Javier Martín, Rodríguez Márque, Jesús, *Las Fases de los Procedimientos Tributarios, Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Editorial Dykinson, 2007.
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1999.
- Martínez Lago, Miguel Ángel, García De La Mora, Leonardo, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, IUSTEL, 2006.
- Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Cuenca, Colegio de Abogados del Azuay, 2003.

- Perez Royo, Fernando, *Derecho Financiero Y Tributario*, Madrid, Editorial Civitas, 1998.
- Queralt, Juan Martín y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, TECNOS, 2000.
- Registros Oficiales. Colección completa y actualizada.
- Sánchez Zuraty, Manuel, *Jurisdicción Coactiva*, Quito, Editorial Jurídica del Ecuador, 2009.
- Tejerizo López, José Manuel, *El Procedimiento de Gestión Tributaria, Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Editorial Dykinson, 2007.
- Toscano Soria, Luis, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 2006.
- Vallejo Aristizábal Sandro, *El Procedimiento Administrativo de Ejecución en la Legislación Ecuatoriana*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2004.