

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Maestría profesional en Derecho Tributario

**El debido proceso en los procedimientos de ejecución coactiva  
tributario**

Miguel Ángel Reyes Garzón

Tutora: Carmen Amalia Simone Lasso

Quito, 2023

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional

	<b>Reconocimiento de créditos de la obra</b> No comercial Sin obras derivadas	
---	---	---

Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia



## **Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis**

Yo, Miguel Ángel Reyes Garzón, autor de la tesis intitulada “El debido proceso en los procedimientos de ejecución coactiva tributario” mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

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

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

25 de abril de 2023

Firma: \_\_\_\_\_



## Resumen

El presente trabajo tiene por objetivo analizar el proceso de ejecución coactiva tributario desde el ámbito constitucional, enfocándose principalmente en las vulneraciones de derechos de los contribuyentes que sufren dentro del proceso coactivo, y en específico, la afectación en su derecho al debido proceso.

Para ello, se ha realizado un estudio doctrinario de la coactiva tributaria empezando desde sus inicios en la legislación ecuatoriana, su aplicación tanto en el ámbito administrativo como en el tributario, comprendiendo su naturaleza jurídica y su funcionamiento.

De la misma manera, se hace énfasis en el derecho al debido proceso de los contribuyentes entendiendo su margen de aplicación dentro del proceso coactivo y su importancia, permitiéndonos hacer un enfoque en el problema de investigación y darnos las nociones en el campo constitucional frente a la coactiva tributaria.

Para tratar el tema, se abordó metodológicamente tres capítulos. el primero hace énfasis en la doctrina y los primeros indicios del proceso coactivo; seguidamente se analiza la norma que regula la coactiva, concentrándonos en las falencias que esta presenta; y, finalmente, se realiza un análisis de casos prácticos sustanciados ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, por medio de un muestreo que permite visibilizar el criterio de los coactivados, de la Administración Tributaria y el de los Jueces frente a la vulneración del derecho al debido proceso en procesos coactivos.

Esta investigación permite visualizar el problema de la coactiva tributaria frente a la vulneración del derecho al debido proceso de los contribuyentes coactivados, permitiéndonos tener una idea de la evolución de la coactiva en la legislación ecuatoriana generando criterios que permitan mejorar el procedimiento en favor de los contribuyentes, para evitar así la vulneración al debido proceso y generando un debate académico frente a esta figura administrativa para el cobro de deudas a favor de la administración.

Palabras claves: debido proceso, coactiva tributaria, notificación, medidas cautelares.



Con todo mi amor dedico este trabajo a mi madre, Mariana Garzón; a mi padre, Leonel Reyes; a mis hermanos, Santiago Reyes y Mariana Reyes; a mi cuñado, Nicolás Mastrocola; y a mi sobrino, Nicolás Mastrocola, quienes han sido para mí fuente de felicidad y alegría, permitiéndome seguir adelante en estos nuevos retos académicos.



## **Agradecimientos**

Agradezco a Dios por darme los medios y la capacidad necesaria para realizar este programa de estudios importante en mi vida, que me abrirá las puertas en mi futuro.

Agradezco a mi familia por su apoyo en esta etapa de mi vida académica.

Agradezco a mis hermanos por su concejo y compañía en la realización de esta investigación.

Agradezco a mi gran amigo Fausto Flores por todas las enseñanzas que me ha ofrecido y guiarme en el camino profesional del Derecho.

Agradezco a mi Tutora Carme Amalia Simone, por ser una guía fundamental en la realización de este trabajo académico en apoyo al Derecho Tributario

Agradezco a todo el personal docente de la Universidad Andina Simón Bolívar por todas sus clases impartidas siendo de mucha ayuda en el campo académico y profesional.

Agradezco a Santiago Muñoz Socio director de la firma Muñoz Guerra y Robles, quien me ha brindado su apoyo en la realización de este trabajo académico.

Agradezco a Daniela Yáñez por apoyarme en la decisión de realizar este trabajo académico importante para mi formación profesional.



## **Tabla de contenidos**

Introducción.....	13
Capítulo Primero .....	15
El régimen normativo del procedimiento coactivo tributario.....	15
1. Facultad coactiva de la administración tributaria .....	15
2. El régimen normativo del proceso coactivo desde campo constitucional .....	18
3. La naturaleza administrativa de la coactiva frente a la Constitución.....	20
4. El derecho al debido proceso en el campo administrativo.....	22
5. El derecho al debido proceso en el campo tributario. ....	27
Capítulo Segundo .....	29
Los procesos coactivos y los elementos que generan vulneraciones al derecho del debido proceso.....	29
1. El principio de la autotutela administrativa y el proceso coactivo .....	29
2. El proceso coactivo administrativo.....	32
3. El procedimiento de ejecución coactivo tributario .....	39
4. Elementos que atentan contra el debido proceso dentro del proceso coactivo .....	48
5. Elementos que destacan en la vulneración de derechos al debido proceso .....	52
Capítulo Tercero.....	61
Análisis de casos donde se han vulnerado el debido proceso en los procedimientos coactivos.....	61
1. Análisis de la vulneración del debido proceso a partir del estadio de casos. ....	61
1.1 Caso. 1.....	61
1.2 Caso. 2.....	64
1.3 Caso. 3.....	65
1.4 Caso 4.....	68
1.5 Caso 5.....	70
1.6 Caso 6.....	72
2. Análisis de compilación de casos de procesos coactivos. ....	76
2.1. Análisis de procesos coactivos desde el año 2016 al 2018. ....	76
2.2. Análisis de procesos coactivos desde el año 2019 al 2022. ....	79
3. Análisis de los resultados.....	87
Conclusiones.....	94

Bibliografia: ..... 98

## Introducción

El procedimiento coactivo tributario ha tenido un amplio campo de estudio en la academia, por cuanto muestra elementos que llaman mucho la atención; por ejemplo, los antes llamados jueces de coactivas, ahora son llamados como funcionarios ejecutores de la coactiva, reconociendo su condición de servidores públicos de la administración que no cuentan con facultades jurisdiccionales para la toma de decisiones sobre casos controvertidos, sino que mantienen, una potestad derivada del privilegio de la autotutela administrativa.

Mas allá del análisis de los distintos elementos que forman parte del proceso coactivo, el presente estudio se centra en la vulneración de derechos que este proceso puede ocasionar. Así, el núcleo del estudio es la vulneración de derecho al debido proceso en los procedimientos de coactiva tributaria, comenzando desde un análisis doctrinal, a partir del cual se puede apreciar que la norma otorga potestades exorbitantes a los funcionarios ejecutores que en muchas ocasiones actúan de forma atentatoria contra el derecho al debido proceso de los coactivados.

Este estudio se centra en el derecho al debido proceso, por cuanto constituye una prerrogativa que permite a toda persona tener un proceso justo en igualdad de condiciones, además de contener garantías que se refieren a la consecución de un proceso más justo para las partes intervinientes. Este trabajo demuestra que la misma naturaleza del proceso coactivo genera una desigualdad de condiciones entre el Estado y el contribuyente coactivado, que lo hace propenso a vulnerar justamente el debido proceso, más aún cuando este es emitido sin considerar las normas que rigen su emisión.

Se ha evidenciado que el proceso coactivo es muy proclive a la vulneración del derecho al debido proceso, por cuanto frecuentemente se inicia el proceso coactivo sin la emisión de títulos de crédito. En muchos casos también se ejecuta la obligación contra contribuyentes que no tienen relación con la deuda, contra personas que ya han fallecido, contra personas que han dejado de ser representantes legales de la sociedad objeto de ejecución, entre otros, y la Administración de forma abusiva hace extensivo el

procedimiento hacia terceros, sin que se haya notificado al verdadero deudor tributario con la decisión de dar inicio al proceso.

Estas situaciones son muestras claras que el proceso coactivo al ser una herramienta administrativa de cobro forzoso de deudas puede llegar a ser atentatorio de derechos, lo que se torna especialmente plausible con la aplicación de medidas cautelares que son desde una retención de fondos en cuentas bancarias, prohibición de enajenar bienes de los coactivados o incluso la aplicación de arraigos o prohibición de salida del país. Bajo este contexto, el proceso coactivo puede incluso llegar a ser confiscatorio, cuando no se encuentra bien fundamentado o el mismo proceso contiene vicios que afectan su validez.

El estudio contiene un muestreo de casos que versan sobre las impugnaciones a proceso coactivos llevado ante el Tribunal Contencioso Tributario de Quito, demostrando y explicando la vulneración de derechos de los contribuyentes en relación con el derecho al debido proceso.

La importancia de este estudio académico radica en visibilizar y analizar los problemas que contiene la coactiva tributaria frente a la vulneración del derecho al debido proceso en los procedimientos coactivos tributarios, generando criterios que pueden mejorar la naturaleza del cobro coactivo, para así contribuir a evitar las violaciones de los derechos de los contribuyentes.

## Capítulo primero

### El régimen normativo del procedimiento coactivo tributario

#### 1. Facultad coactiva de la administración tributaria

Para explicar la figura del procedimiento coactivo, partimos de las obligaciones que se relacionan con el cobro de deudas, que han sido un hecho sustancial dentro de la nuestra sociedad. Así pues, uno de los aspectos que son regulados por varios cuerpos legales como el Código Civil, Código General de Procesos o el Código de Comercio, es la forma cómo se puede cobrar dichas obligaciones en caso de que la persona deudora caiga en mora o no cumpla con su deber de satisfacer la obligación de forma total y oportuna.

En esencia, las personas requieren de la función judicial para que un tercero, en este caso el juez, pueda reconocer la existencia de la obligación y utilizar el poder público para presionar o generar el cobro efectivo de la obligación en favor del acreedor.

Ahora bien, esta misma naturaleza de ser acreedor no solo la pueden tener las personas naturales sino también las personas jurídicas, sean públicas o privadas. En este trabajo nos enfocamos en las entidades públicas, a las que, la ley otorga atribuciones y procedimientos que no dependen de la participación de un tercero (juez), sino que, por el contrario, el propio acreedor cuenta con mecanismos que permiten recaudar las obligaciones pendientes que mantiene el deudor. El mecanismo que por excelencia es utilizado para el cobro de deudas en las que el acreedor es el Estado y sus instituciones, es el procedimiento de ejecución coactiva.

Las obligaciones son reconocidas por la ley, por tanto, estas son exigibles, “en materia tributaria; en caso de inobservancia de esta clase de obligaciones la administración pública tiene mecanismos como el procedimiento coactivo con el cual se encarga de ejecutar forzosamente estos deberes de los mandantes con el Estado pues al contar este con la conocida autotutela administrativa”.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Luis Adrián Serrano Chica, “El procedimiento coactivo en la legislación ecuatoriana de los últimos años (2005-2018), y su régimen en el código orgánico administrativo”, *Revista de la Facultad de Jurisprudencia*, n.º 4 (2018): 2

Debemos destacar que la facultad coactiva tiene su fundamento en la Constitución “tiene su aplicación en aspectos relacionados con el cobro de deudas cuyos beneficiarios son instituciones públicas conforme se las determina el Art. 225 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE), ya sea del gobierno central o de las administraciones seccionales”.<sup>2</sup>

El nacimiento del procedimiento coactivo tiene lugar en la Constitución de la República del año de 1946, en la que la jurisdicción coactiva se establece como un tipo de procedimiento en favor de las instituciones públicas pertenecientes al estado: “La jurisdicción coactiva se establece únicamente en favor del Fisco y de las demás instituciones de Derecho Público y del Banco Central y del Ecuador y de los Bancos del Sistema de Crédito de Fomento, para la recaudación de sus créditos, así como en favor de las Cajas de Previsión para el cobro de aportes y Fondo de Reserva.”.<sup>3</sup>

Se entiende entonces que la idea del constituyente de 1946 fue otorgar especialmente énfasis la potestad coactiva a la administración tributaria, dándole más prioridad, esto es, porque primero hace referencia a que esta “jurisdicción especial” le pertenece al fisco, con el fin de que tenga una herramienta idónea para el cobro de los tributos.

Cabe destacar que el Código Tributario se crea mediante decreto supremo el 6 de diciembre de 1975, y en su segundo libro habla sobre los “Procedimientos Tributarios”, que comprenden el desarrollo de facultad determinadora de la Administración Tributaria y los deberes que tiene los contribuyentes con la administración, desarrollando conjuntamente la facultad coactiva y su proceso sobre aquellos contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones tributarias.

Observamos también que el proceso coactivo estuvo regulado por el derogado Código de Procedimiento Civil, cuyo artículo 941 expresaba 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”.<sup>4</sup> En este caso no hace énfasis que este procedimiento pueda ser usado por la administración tributaria, sin embargo hace referencia a que la coactiva puede ser usada por toda

---

<sup>2</sup> Julio Fabricio Acosta Lasso, “El proceso de ejecución coactiva en el Código Orgánico Administrativo”, en *Estudios de Derecho Procesal Administrativo conforme al COA*, ed. Julio Fabricio Acosta Lasso (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2020), 199.

<sup>3</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 773, 31 de diciembre de 1946, art. 193.

<sup>4</sup> Ecuador, *Código de Procedimiento Civil*, Registro Oficial Suplemento 58, 12 de julio de 2005, art. 941.

institución que contemple la ley, haciendo referencia indirecta a la administración tributaria, a la que el Código Tributario concede la facultad coactiva.

Hasta este punto observamos 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.”<sup>5</sup> En esta etapa la coactiva es considerada como una jurisdicción especial, en la que los encargados de manejar el proceso coactivo eran llamados jueces de coactivas, y tenían como finalidad resarcir las obligaciones pendientes de los administrados con las diferentes instituciones públicas que ejercer la potestad coactiva.

El proceso coactivo tributario es una de las maneras más rápidas y expeditas para generar el cobro de deudas pendientes que se tenga con los contribuyentes. El Código Tributario en su artículo 157 menciona “Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional [...] gozarán de la acción coactiva”.<sup>6</sup>

Bajo este esquema, el proceso coactivo puede calificarse como un híbrido, pues muestra atributos propios de la naturaleza jurídica del proceso administrativo, que se caracteriza por la emisión de decisiones unilaterales justificadas en el privilegio de la autotutela administrativa; pero al propio tiempo comparte características propias de la facultad jurisdiccional que es, como tal, la capacidad de juzgar y resolver con la ayuda del poder público una contienda legal que es sometida a la resolución de jueces, como son la posibilidad de ordenar medidas cautelares o disponer el embargo y remate de bienes.

La coactiva tributaria desde sus inicios se ha considerado como un procedimiento denominado de jurisdicción especial, donde prevalecen los intereses del estado, con el objeto de hacer cumplir las acreencias que tiene la administración tributaria. Desde sus orígenes, evidenciamos ciertos elementos que han prevalecido a lo largo de los años que han generado gran discusión alrededor de este procedimiento,

---

<sup>5</sup> Diana Gisela Fernández León, “La Ejecución Coactiva Tributaria” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2009), 13, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/695/1/T759-MDE-Fern%20c3%a1ndez-La%20ejecuci%20coactiva%20tributaria.pdf>

<sup>6</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento 111, 14 de Junio 2005, art. 157.

dando como resultado confusiones e incluso abusos por parte de la administración tributaria en la utilización de la facultad coactiva; estos van desde la identificación de los responsables en generar el pago, hasta la desmedida aplicación de medidas cautelares que sin duda alguna han afectado a los derechos de los contribuyentes.

Actualmente, se ha esclarecido en nuestra legislación de mejor manera ciertos conceptos que aplican al proceso coactivo. Con la expedición del Código Orgánico Administrativo (COA), el proceso coactivo lleva más armonía con la doctrina y la ley, siendo más claro cuáles son las competencias y los límites del proceso coactivo, así: “La coactiva en esencia es un procedimiento administrativo, separado de la Función Judicial ya que algunas veces se la confunde al establecer que quienes ejercen son los denominados “jueces de coactiva”, cuando en realidad se los debe denominar como “funcionarios recaudadores” ya que quienes ejercen esta potestad son los funcionarios de la Administración Pública”.<sup>7</sup>

Se toma en consideración que hay pautas diferentes del proceso coactivo tributario (Código Orgánico Tributario) y el administrativo (Código Orgánico Administrativo), que más adelante se las tratará; sin embargo, esto ha ayudado a que determinados elementos que regula la ley en referencia al proceso coactivo sean más claros, tal como lo reconoce Torres Saldaña cuando señala: “El artículo 267 del Código Orgánico Administrativo establece que únicamente las obligaciones determinadas y actualmente exigibles, cualquiera sea su fuente o título autorizan a la administración pública a ejercer su potestad de ejecución coactiva al término del tiempo previsto en ese Código para su pago voluntario”.<sup>8</sup>

## **2. El régimen normativo del proceso coactivo desde campo constitucional**

El actual ordenamiento jurídico ecuatoriano, se caracteriza una constitucionalización del Derecho, proceso por el cual toda regla, garantía, principio y derecho fundamental reconocido por la Constitución despliega sus efectos en todas las ramas jurídicas, lo cual, da como resultado que toda relación jurídica debe interpretarse conforme lo dicte la Constitución.

---

<sup>7</sup> Acosta Lasso, *El proceso de ejecución coactiva en el Código Orgánico Administrativo*, 201.

<sup>8</sup> Diego Torres Saldaña, “Procedimiento coactivo y sus formalidades: El desconocimiento por parte del ciudadano”, *Revista Externa COSEDE*, n.º 18 (2020): 19.

Para empezar a hablar sobre el ámbito constitucional de la coactiva tributaria, es necesario tener en cuenta ciertos puntos sobre el papel de la Constitución y el Derecho Tributario, con el fin de tener elementos suficientes para una clara posición sobre tema.

En el ámbito del Derecho, la Constitución cuida de las expresiones de poder social, político y económico estableciendo límites al Estado en función de sus actividades con la sociedad. En el ámbito tributario se menciona que “Este poder, que los ciudadanos confieren al Estado de exigir compulsoriamente, coactivamente, forzosamente contribuciones en dinero, sacados de su patrimonio, muchas veces con condicionamiento o disminución de su libertad negociadora, de su libertad patrimonial, de su libertad personal.”<sup>9</sup> De ahí la importancia de las principios, garantías, reglas y derechos de los contribuyentes en las acciones que tome el Estado frente a la sociedad.

En nuestra Constitución, el artículo 300 menciona los principios sobre los cuales se regirá el régimen tributario nacional, los cuales son: “generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.”<sup>10</sup> Como dato adicional sobre este apartado, la Constitución no toma en cuenta la el principio de capacidad contributiva, siendo este, un elemento fundamental en la tributación ya que impone un límite para el legislador y al mismo tiempo es orientador en el manejo del poder tributario del Estado.<sup>11</sup>

En este sentido, todo proceso administrativo tributario debe acatar el conjunto de principios, reglas, garantías anteriormente mencionadas, siendo observadas y aplicadas en favor de los contribuyentes en cada acto administrativo sobre lo cual, la administración tributaria tiene facultades y competencias.<sup>12</sup>

Todo procedimiento, proceso, actuación o decisión que se adopte dentro del Derecho Tributario, debe estar amparado por la norma constitucional, enfocándose en la aplicación justa y defensa de los contribuyentes a la vista de los principios que rigen en nuestro régimen tributario. La normativa que regula el proceso coactivo no es ajena a la aplicación de reglas, garantías o derechos que la norma Constitucional establece; por el contrario, en este tipo de procesos donde se maneja un poder estatal que se rige a

---

<sup>9</sup> Geraldo Ataliba, “Derecho constitucional tributario”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n.º 11 (1986), 28.

<sup>10</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 300.

<sup>11</sup> Mauricio Plazas Vega, “Ética, justicia y equidad una visión de hacienda pública y derecho tributario”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 74 (2016), 48.

<sup>12</sup> Darío Velastegui, “Finanzas públicas y derecho Constitucional”, en *Derecho Financiero y Derecho Tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo*, ed. Marco Alban Zambonino (Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2017), 565.

decisiones unilaterales que suponen de legalidad de parte del estado. Por ello, la aplicación de la Constitución es de importancia, ya que permite al contribuyente defenderse y permite a la propia Administración cumplir con su obligación de velar por el respeto de la legalidad, con miras a una aplicación más justa de la potestad coactiva.

### **3. La naturaleza administrativa de la coactiva frente a la Constitución**

Partimos desde la actividad de la administración pública y del Derecho Administrativo que sientan las bases para abordar el tema de la coactiva frente a la norma constitucional. En este sentido, la actividad pública está encaminada a “el ejercicio de las potestades asignadas por la Ley a cada uno de los órganos de la Administración Tributaria, estén enmarcados en el irrestricto respecto de los deberes y derechos de cada uno de los sujetos de esa relación”.<sup>13</sup> Este es el caso del procedimiento coactivo, que es un proceso de carácter administrativo, debe sujetarse y justificarse bajo preceptos constitucionales que garanticen el mejor actuar del funcionario público y también de la administración pública.

El papel de la Constitución sobre la estructura del estado es de importancia, ya que actúa sobre la ley siendo el que limita el poder del estado, estableciendo derechos y garantías que deben actuar en toda actividad de la administración pública. En esta línea, se toma en consideración principios como el de legalidad, el cual, consiste en “que la Administración no puede realizar ninguna actividad si no existe una norma previa que específicamente la habilite para ello”,<sup>14</sup> por ende, toda actuación dentro del proceso coactivo tributario debe estar de acuerdo con la ley y de los derechos de los contribuyentes.

El papel del derecho administrativo a ojos de la Constitución nos da paso a un panorama más amplio sobre la figura de la coactiva en el ámbito constitucional. El artículo 227 de la Carta Magna expresa que “La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación”;<sup>15</sup> por tanto, toda actuación de parte de los

---

<sup>13</sup> Rodrigo Patiño Ledesma, *Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario* (Quito: ONI Editorial, 2022), 47.

<sup>14</sup> Margarita Rojo Beladiez “La vinculación de la Administración al Derecho”, *Revista de Administración Pública*, n.º 153 (2000): 327.

<sup>15</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 227.

funcionarios públicos tendrá por finalidad otorgar el mejor servicio en favor de la sociedad, demostrando en lo posible calidad en toda actuación en función de sus servicios.

De la misma manera, en artículo 233 de la Constitución se refiere a la responsabilidad que tienen los servidores públicos por el ejercicio de sus funciones, quienes serán responsables administrativa, civil o penalmente, cuando tengan un mal manejo de sus atribuciones.

Otro de los principios que rigen en las actuaciones de la administración frente a la Constitución, es el de juridicidad, “es un elemento primordial que se emplea para reconocer los derechos inherentes a la persona; además para la protección, y aún para el incentivo de tales derechos.”<sup>16</sup> Así mismo, podemos mencionar que este principio somete a toda actuación de la administración a los parámetros establecidos por la Constitución, instrumentos internacionales, a la ley y jurisprudencia que en lo posible sea aplicable a cada caso.<sup>17</sup>

La Constitución de la República en su artículo 226 expresa que “Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley”,<sup>18</sup> bajo este contexto, la supremacía de la Constitución es evidente, ya que prima como elemento sustancial de la administración tributaria en sus actividades esa norma suprema, incluso por encima de los convenios internacionales y de la ley, sin que sea factible desconocerla o ignorarla, además se resalta que en conjunto actúa el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 82 de la Constitución.

Bajo el contexto planteado, en nuestra legislación ecuatoriana el proceso coactivo está regulado tanto el ámbito administrativo (Código Orgánico Administrativo) como para el área tributaria (Código Orgánico Tributario). Más adelante veremos las diferencias en su aplicación, pero los preceptos sobre reglas, derecho y garantías que nuestra constitución consagra, deben ser aplicados y observados en todo proceso coactivo sin importar su materia.

---

<sup>16</sup>Jorge Reyes Riveros, “El principio de Juridicidad y la Modernidad”, *Revista Chilena de Derecho*, n°.85 (1998): 85.

<sup>17</sup> Inés María Baldeón, “¿Cómo hacer que el derecho Administrativo sea “menos aburrido” para los no expertos o entendidos?”, ed. José Sebastian Cornejo Aguiar, en *Estudios de Derecho Procesal Administrativo conforme al COA* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2020), 16.

<sup>18</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 773, 31 de diciembre de 1946, art. 226.

#### 4. El derecho al debido proceso en el campo administrativo

Otro elemento importante a destacar es la influencia del derecho al debido proceso en las actividades de la administración. Este derecho históricamente nace a partir del Derecho Penal, por tanto, “como esas reglas, principios, garantías y derechos se consagran en esas declaraciones de derechos que, luego, pasan a integrar los textos constitucionales, se extienden a todas las ramas jurídicas”.<sup>19</sup>

En este espacio hablaremos sobre la relación entre la materia administrativa y la constitucional, planos en los que la ley debe ser cumplida en estricto sentido al encontrarnos en un Estado Constitucional de Derecho acatando conforme a la Constitución y la aplicación directa de la misma.

No se puede sobreponer una norma secundaria para explicar la no aplicación de normas de rango Constitucional, si no, que tanto la administración de justicia como la administración del Estado y sus funcionarios públicos deben aplicar directamente la norma constitucional.

De la misma manera, se toma en consideración el principio *iura novit curia* que es “una norma directamente operativa que contiene el reconocimiento de garantías - positivas y negativas- exigibles jurisdiccionalmente.”<sup>20</sup> En otras palabras, los operadores de justicia pueden fundamentar sus sentencias bajo preceptos Constitucionales, aun cuando estos no hayan sido invocados expresamente; y por ende, también la administración del Estado en cada acto administrativo, debe aplicar normas de carácter constitucional aun cuando el administrado no las haya alegado de manera expresa dentro del proceso administrativo.

Además, la aplicación directa de la Constitución y los derechos que ésta reconoce permite aplicar la supremacía de la Constitución sobre otras normas, lo que permite realizar un control de constitucionalidad que genera un equilibrio de los principios, derechos y garantías. Más adelante se hablará a fondo sobre este control de constitucionalidad frente al proceso administrativo de la coactiva.

Nuestra Constitución también hace mención que el debido proceso debe aplicarse en todo tipo de procedimientos, ya que no es un derecho que se aplica únicamente en procesos de naturaleza jurisdiccionales, sino también a procesos

---

<sup>19</sup> Rafael Oyarte, *Debido proceso* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2016), 3.

<sup>20</sup> Andrea A. Meroi, “Iura novit curia y decisión imparcial”, *Ius et praxis* 13, n.º. 2 (2007): 1

administrativos. Así lo ha clarificado la Corte Interamericana de Derechos Humanos en su jurisprudencia donde expresa que ““Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino [al] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” [...] Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.”<sup>21</sup>

En este contexto, es importante mencionar que el derecho al debido proceso tiene una aplicación amplia en las actuaciones no solo de los administradores de justicia, sino también de los servidores públicos, por tanto, es importante tomar en consideración que los actos u omisiones de la administración tienen límites frente a los derechos de los administrados. Es decir, no es factible invocar el orden público para reducir las garantías y derechos de las personas, caso contrario, se estaría actuando en contra de lo establecido por la ley y la Constitución.

Como se ha dicho anteriormente, el derecho fundamental del debido proceso es una base para toda actuación realizada por la administración del estado, con el fin de que todo acto que emane de los funcionarios de la administración pueda cumplir con requerimientos mínimos formales que permitan actuaciones más justas frente al administrado.

Modernamente se ha desarrollado el debido proceso en enfoque de ámbito netamente administrativo “De forma contemporánea, el derecho administrativo reclama de manera eficaz el principio de la prevalencia y el respeto a los derechos fundamentales. Bajo este entendido, las actuaciones que emanan de las relaciones entre el Estado y los particulares deben estar provistas de mecanismos que garanticen la no vulneración de los derechos subjetivos”.<sup>22</sup>

El derecho al debido proceso se lo debe considerar en las actuaciones de la administración y también se lo debe garantizar en las contiendas judiciales que tenga la administración contra los administrados. Sobre este último punto debemos destacar que las actuaciones de los jueces deben ser aún más minuciosas, ya que deben revisar las actuaciones dentro de la administración que generaron el conflicto, y así verificar si se violó o no el debido proceso de los administrados.

---

<sup>21</sup>Corte IDH, “Sentencia de 2 de febrero de 2001 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá*, 2 de febrero del 2001, párr. 124, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec\\_72\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_72_esp.pdf).

<sup>22</sup>Abraham Zamir Bechara Llanos, “El debido proceso: una construcción principialista en la justicia administrativa”, *Justicia* 20, n.º 28 (2015): 88.

Así podríamos decir que se debe verificar la aplicación del debido proceso en dos escenarios: i, el primero es el de las actuaciones dentro del fuero de la administración, en este contexto serán los funcionarios de la propia administración los encargados de aplicar, revisar y verificar si el administrado está recibiendo una actuación legal y justa de parte del órgano administrativo cumpliendo con todos los requerimiento de la ley; y, ii, en las actuaciones dentro de la vía judicial, donde los jueces serán los encargados de velar por un criterio donde se verifique o no la violación del derecho al debido proceso mediante las pruebas que ofrezcan las partes.

En este último punto, cabe destacar que a pesar de que no lo manifiesten las partes, todas las violaciones al debido proceso en especial aquellas que se producen en contra del administrado, deben ser corregidas por los jueces ¡m quienes deberán garantizar el cumplimiento de un debido proceso y dictaminar si este ha sido respetado o no.

En este punto es importante destacar el principio de *in dubio pro reo* que nace a partir del derecho penal y se extiende al derecho administrativo y específicamente, al derecho administrativo sancionador, dado que este último y el derecho penal actúan muy similar frente a este principio, “figura que relaciona al derecho penal y al derecho administrativo, como consecuencia del análisis de la responsabilidad extracontractual del Estado frente al error judicial y a la privación injusta de la libertad. Por ello, se hace necesario entender el concepto de este principio que tiene esencial cabida en el escenario del derecho penal”.<sup>23</sup>

Debemos aclarar que el proceso coactivo nace a partir de la facultad recaudadora que tiene la administración tributaria, mas no de su facultad sancionadora, sin embargo, las condiciones que plantea el mismo proceso coactivo para la ejecución y cumplimiento de obligaciones pendientes que tienen los contribuyentes pueden tener un carácter o espíritu muy semejante al del ámbito sancionatorio, en la medida en que nuestro ordenamiento jurídico permite la aplicación de medidas cautelares que afectan a los contribuyentes en la restricción y limitación de sus derechos.

Por tal motivo, se hace necesario observar las garantías del debido proceso en estos procedimientos, que por su misma naturaleza expedita y agresiva en contra del contribuyente pueden resultar muy coercitivos.

---

<sup>23</sup>Luis Ortega, Ricardo Calvete Merchá, “El principio de la *in dubio pro reo* en las sentencias proferidas por jueces penales colegiados frente a la responsabilidad del Estado”, *Derecho Público*, 38, n.º 5 (2017): 5.

Al referirnos específicamente al derecho administrativo, este principio se aplica con sus propios matices. Oyarte menciona, sobre la aplicación de este principio “El in dubio pro reo, que trasladado a la órbita de lo administrativo se traduce como in dubio pro administrado, implica que si el juzgador duda la conducta del procesado se subsume o no en el tipo infraccional, debe resolver en el sentido que no se ha incurrido en infracción.”<sup>24</sup>

Un punto en particular, tanto la aplicación de un principio como lo es el *in dubio pro administrado* como la aplicación del derecho fundamental al debido proceso, es que es preciso considerar los momentos procesales oportunos para su desarrollo en determinados casos.

Si hablamos del principio in dubio pro administrado, parecería que el momento oportuno para hacer aplicable y exigible este precepto es en la vía jurisdiccional, aunque no por ello la administración no está obligada también a considerar en sus actuaciones que en los casos de duda, la norma debe ser aplicada en la forma más favorable a la parte más “débil” de la relación que será siempre el administrado; mientras que el derecho fundamental al debido proceso lo podemos aplicar tanto en fase administrativa como jurisdiccional.

En esa línea, la doctrina “ha encontrado en el debido proceso el pilar por excelencia del derecho procesal, aplicable a todos los procesos jurisdiccionales y por conexión extensiva a otros procedimientos como los administrativos.”<sup>25</sup> es por esto, que este derecho lleva consigo garantías y principios que en si pueden ser diferenciados o caracterizados de manera individual, pero que resultan ser ajustables al derecho del debido proceso, lo cual, hace que este derecho abarque más en cuestión de protección al administrado y se tenga un cuidado especial en todo acto u omisión de parte de la administración.

Así mismo, la aplicación del debido proceso en diferentes materias no puede ser idéntica, ya que varía en su grado de complejidad y el contexto de la situación, sin perjuicio de que, como ya ha quedado indicado, aplica a cualquier proceso tanto jurisdiccional como administrativo “De este modo, se aclaran los elementos del debido proceso en cada caso. Por ejemplo, no es lo mismo el derecho a la defensa en un

---

<sup>24</sup> Rafael, Oyarte., *Debido proceso*, 74.

<sup>25</sup> Agudelo Ramírez, “El debido proceso”. *Opinión jurídica* 4, n.º 7 (2005): 90.

proceso penal cuando hay privación de libertad, al derecho a ser oído en un procedimiento administrativo en una escuela.”<sup>26</sup>

En referencia a lo mencionado, no podemos decir que la aplicación del debido proceso vale más en unos casos que otros, sino que la aplicación directa de la Constitución y en especial del derecho al debido proceso debe ser leída y analizada de manera sistemática, es decir, debe contener un determinado orden e interpretación, para un correcto ejercicio de derechos.

Se considera en especial enfoque al mismo sistema administrativo procesal, ya que, pone en tela de crítica sobre como los procedimientos administrativos en favor del bien público pueden llegar a ser agresivos o violentos en contra del administrado, por tanto, “El debido proceso es un derecho fundamental, de contenido formal y material, de desarrollo legislativo, que conforma los sistemas y principios procesales, las garantías constitucionales de las administraciones de justicia y de las actuaciones administrativas”.<sup>27</sup>

Finalmente, de acuerdo con el Código Orgánico Administrativo (COA) normativa general para procedimientos administrativos del Estado a excepción en materia tributaria, resalta la presencia del debido proceso para los administrados, de acuerdo con el artículo 33 expresa “Debido procedimiento administrativo. Las personas tienen derecho a un procedimiento administrativo ajustado a las previsiones del ordenamiento jurídico.”<sup>28</sup>

El Código Tributario, por su parte, en su artículo 30.1 hace referencia a los derechos que tiene los sujetos pasivos frente a la administración tributaria, siendo elementos que forman parte de un debido proceso, estos cuerpos legales el dan un apartado a este derecho de importante aplicación en la relación entre los administrados y la administración, observando el sometimiento que la misma ley da a las facultades otorgadas a los funcionarios competentes a este derecho, siendo un elemento sustancial, en favor de los derechos de los administrados, incluso con un punto de vista mucho más amplio buscan una proporcionalidad entre el Estado y los administrados, ya que son dos partes que deben actuar de acuerdo a la ley.

---

<sup>26</sup> Ávila Santamaría Ramiro, *Los derechos y sus garantías: ensayos críticos*. (Quito: Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional, 2012), 108.

<sup>27</sup> Iriarte, G. C. “El debido proceso”, *Vniversitas*, n.º 110, (2005): 509.

<sup>28</sup> Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial, Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 31, 7 de Julio 2017, art. 33

## 5. El derecho al debido proceso en el campo tributario

Ahora el enfoque de este trabajo se centrará en la aplicación del derecho al debido proceso dentro del fuero de la administración tributaria. En este ámbito, debemos considerar ciertos elementos que, si bien no distan mucho de la aplicación del debido proceso en el campo administrativo, tienen una connotación especial que los hace centro de nuestra crítica: dentro de estos aspectos destaca el procedimiento de ejecución coactiva tributario, del cual, se hablará más profundamente por ser el motivo de esta investigación.

Para este fin, primero debemos enfocarnos en la naturaleza de la administración tributaria, que tiene como fin fundamental procurar los ingresos que el Estado o la Hacienda Pública requieren para dirigirlos y distribuirlos al presupuesto general del Estado, así se mantiene en funcionamiento toda entidad que deriva del estado y así mismo sostiene planes en diferentes áreas como la educación, salud, obras públicas, etc.

Partiendo de lo anteriormente mencionado “El poder tributario es un atributo que dimana de la esencia del poder público del Estado, por el cual tiene la capacidad jurídica para imponer tributos a sus administrados.”,<sup>29</sup> dicho poder que tiene el estado por sobre los administrados o contribuyentes se entiende que nace de la soberanía del pueblo, dirigido de manera política por medio de autoridades que administran dicho poder.

Así mismo, el poder tributario o la potestad tributaria que nace del Estado, permite la imposición de tributos a los contribuyentes. El propio Estado, a través del Legislativo y previo la presentación del correspondiente proyecto de ley por el Ejecutivo, tiene la potestad de crear, modificar o suprimir impuestos, sin menoscabar las potestades que la Constitución ha otorgado a los organismos seccionales gobiernos autónomos descentralizados municipales y provinciales, para crear tasas y contribuciones especiales de mejora.<sup>30</sup>

De igual modo se considera el aspecto formal del pago de los tributos, es decir, que el mismo pago sea sencillo para fomentar una cultura tributaria entre los miembros de la sociedad y para que los particulares sean incentivados a pagar impuestos. Estos elementos son matices necesarios para analizar el efecto del derecho del debido proceso en la administración tributaria, ya que dicho derecho, así como es una guía para la

---

<sup>29</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “Análisis de la constitucionalidad del poder tributario municipal contemplado en la actual Ley Orgánica de Régimen Municipal” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2006), 11.

<sup>30</sup> José Vicente Troya Jaramillo, “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”, Foro, Revista de Derecho, n.º6, (2006): 45.

creación formal dentro del derecho, también resulta ser influencia para las relaciones entre el estado y los contribuyentes.

Teniendo en cuenta la potestad tributaria que tiene el estado y su la facultad de recaudación ¿Hasta qué punto se puede hablar de igualdad entre las partes en una contienda entre administración y administrados, y cómo esto puede afectar el derecho al debido proceso de los contribuyentes? Frente a la cuestión planteada se manifiesta que “La igualdad de las partes implica, en este contexto, que tanto el Estado acreedor como los contribuyentes deudores se encuentran igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción.”<sup>31</sup>

Frente a esto, se considera el exceso de fuerza que puede ejercer el estado frente al contribuyente, y un claro ejemplo de aplicación de fuerza excesiva de parte de la administración es el procedimiento de ejecución coactiva, el cual, si bien debe ser un proceso rápido y efectivo a favor de la administración por cuanto busca solventar y hacer efectivo los créditos a favor de la administración tributaria, no deja de ser un proceso en el que deben respetarse los derechos prerrogativas de los administrados.

En este contexto, es importante resaltar la vulnerabilidad que puede tener el contribuyente en una disputa relacionada con el ejercicio de la facultad de cobro de la administración. Por un lado, tenemos, el poder público, la potestad de imperio, que presupone la prevalencia del interés general por sobre el interés de una persona en particular; y, por otro lado, tenemos a los principios constitucionales, que en definitiva son reglas que permiten equilibrar la balanza para evitar vulneraciones al debido proceso del contribuyente. Así, por ejemplo, tenemos el *in dubio* aplicado en materia tributaria, en sentido práctico que la administración tenga los elementos suficientes comprobar la validez y legalidad de sus actos en contra del administrado.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Javier Tapia, “Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes”, *Revista Chilena de Derecho* 32, n.º 2, (2005): 329.

<sup>32</sup> Maria do Carmo Henríquez Salido et al. “La fórmula in dubio en la jurisprudencia actual”, *Revista de Llengua i Dret*, n.º 62, (2014): 17. DOI: 10.2436/20.8030.02.75

## Capítulo segundo

### Los procesos coactivos y los elementos que generan vulneraciones al derecho del debido proceso

En este capítulo vamos a empezar desde la potestad coactiva de la administración que justifica todo actuar dentro del proceso coactivo, conforme a lo que la ley establece. Tomando en consideración elementos que pueden resultar vulneratorios del derecho al debido proceso de los contribuyentes, así como la falta de igualdad entre las partes, la agresividad del proceso, implementación de medidas cautelares desproporcionadas a la deuda, la falta de notificación en procesos coactivos, elementos normativos que son materia de discusión que están en contra del contribuyente. En este capítulo también se abordará temas de las nuevas reformas tributarias que afectan al proceso coactivo.

#### 1. El principio de la autotutela administrativa y el proceso coactivo

Para empezar, tomamos en consideración el principio de autotutela administrativa, principio que permite que todas las actuaciones de la administración puedan estar investidas de legalidad y puedan ser ejecutadas. En el ámbito histórico, este principio toma su forma a partir de la Revolución Francesa. De acuerdo con García de Enterría, “en el momento en que la Revolución Francesa impuso la adopción del principio de división de los poderes [...] implicaban una autosuficiencia de la gestión cumplida por los agentes públicos, no necesitada de asistencia del juez, aun operando directamente sobre las libertades de los súbditos, e incluso eximida de la fiscalización de los Tribunales, la cual se suple por un sistema de recursos puramente gubernativos.”<sup>33</sup>

El principio de autotutela es el resultado de un proceso histórico que ha tomado como referencia elementos del derecho inglés. El factor nuclear para el desarrollo de este principio es la separación de la Administración Pública y la justicia, esto ha generado “a) el monopolio atribuido al órgano legislativo para el dictado de normas

---

<sup>33</sup> García de Enterría, “La formación histórica del principio de autotutela de la Administración”, *Moneda y Crédito*, nº. 128, (1974): 65.

generales y obligatorias, y b) la interdicción que, desde los orígenes del proceso revolucionario, impedía al Poder Judicial juzgar a la Administración”<sup>34</sup> Con este hecho abolía la figura del absolutismo del manejo de los poderes del estado, otorgando independencia a determinados órganos del Estado, procurando así la independencia de la administración pública sobre el poder judicial.

En referencia al concepto del principio de autotutela administrativa, García de Enterría menciona que hay dos expresiones de este principio: el primero, la autotutela declarativa, que es una declaración de un acto que conlleva a la obligatoriedad de cumplirlo que va dirigido a un destinatario, es un acto que presume de legalidad y que tiene la necesidad de ser cumplido. El segundo, es el de la autotutela ejecutiva, que se dirige más al cumplimiento estricto de un acto por medio de la coacción, siendo este de ejecución forzosa para aquellos destinatarios que se resisten a cumplirla.<sup>35</sup>

En el mismo sentido, “La ejecutoriedad o autotutela ejecutiva supone la posible ejecución forzosa del acto por la propia Administración, venciendo coactivamente la voluntad resistente del obligado. Constituye también una consecuencia general de los actos administrativos”,<sup>36</sup> por tanto, toda acción de parte de la administración goza de ejecutoriedad y debe ser cumplida con obligatoriedad, por ser legítima donde incluso está amparado por el poder judicial frente a conflicto que se presenten con los administrados.

También se afirma la posición predilecta que tiene la administración frente al órgano judicial, “estos privilegios posicionales derivan del principio de ejecutoriedad de los actos administrativos. Con esto queremos decir que los actos administrativos, en la mayoría de los casos, tienen la fuerza necesaria para aplicarse inmediatamente y por sí mismos sin que sea necesaria una autorización judicial”.<sup>37</sup> En este sentido, los actos administrativos se presumen ajustados al derecho, es decir, gozan de legitimidad, pero eso no quita que pueda probar lo contrario, pero de hacerlo, el administrado que está en el deber de comprobar su ilegitimidad tiene la carga de la prueba el deber de comprobar que dichos actos no están en armonía con las normas y leyes.

---

<sup>34</sup> Juan Carlos Cassagne, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, (Argentina: Marcial Pons, 2009), 116.

<sup>35</sup> Eduardo García de Enterría y Tomas Ramon Fernández, *Curso de Derecho Administrativo. Tomo I* (Madrid: Civitas, 1995): 522.

<sup>36</sup> Fernando López Ramon, “Límites constitucionales de la autotutela administrativa”. *Revista de Administración Pública*, (1988), 96.

<sup>37</sup> Osvaldo Oelckers Camus, “El Principio De La Autotutela Administrativa Como Privilegio De La Administración Pública” *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* n° 2 (2010): 123.

En el ámbito nacional, la Constitución habla sobre el principio de autotutela administrativa en el artículo 226, donde menciona que la Administración Pública actuará de acuerdo con las potestades que la ley le atribuye. Sin embargo, todo proceso que sea iniciado por la administración en el que se vean involucrados derechos y obligaciones, deberá contener las garantías básicas del debido proceso estipulados en el artículo 76 de la Constitución.

El proceso coactivo es reconocido por la Constitución de acuerdo con el artículo 225, que hace referencia al reconocimiento de los organismos del sector público, mismo que gozan de la potestad coactiva determinada por la ley. Se toma en cuenta que la Constitución incluye la validez y ejecución de los actos administrativos de manera expresa al mencionar que la Administración actuará de acuerdo a las potestades que le confiera la ley, esto es, un reconocimiento de autotutela declarativa y ejecutiva en favor de la Administración, claro está que esto dependerá de la ley que otorgue potestades declarativas tenga legitimidad para su respectivo cumplimiento o a su vez, la potestad de ejecución para el cumplimiento obligatorio de sus actos.

En el ámbito doctrinario nacional, el principio de autotutela administrativa se cataloga como una potestad exorbitante, ya que la administración tiene un favoritismo en cualquier situación similar que pueda pasar con el administrado. En este ámbito, si un particular tiene un problema deberá acudir a los órganos jurisdiccionales para recibir una debida tutela judicial conforme al artículo 75 de la Constitución, mientras que la administración puede protegerse por sí misma sus derechos e intereses, mediante las potestades que la misma ley otorga, sin la necesidad que acudan a jueces para hacerlos efectivos.<sup>38</sup>

La administración tributaria hace uso del principio de autotutela administrativa, tanto sea declarativa como ejecutiva, en el caso del proceso coactivo está fundamentado en el Código Tributario a partir del artículo 149, empezando por la emisión del título de crédito u orden de cobro. A continuación, se detalla el proceso que debe tener la coactiva frente al contribuyente. Se toma en cuenta que este proceso en el ámbito tributario, pueden aplicarse los principios del artículo 300 de la Constitución que guían el régimen tributario nacional.

La autotutela administrativa es por excelencia el principio que permite la ejecución de los actos y acciones emitidos por la administración pública. Se puede

---

<sup>38</sup> Rafael Oyarte, *Debido proceso*, 325.

mencionar que es un elemento necesario en consecuencia de la división de poderes del estado absolutista en el contexto de la revolución francesa, dándole el carácter independiente en la realización de sus actos. Sin embargo, esta facultad puede resultar exorbitante, por lo que su aplicación debe estar guiada y vigilada por los derechos y principios que la Constitución consagra, para que los administrados no sufran indefensión y vulneración en sus derechos.

A continuación, pasaremos a describir brevemente cómo funciona la coactiva en materia administrativa, conforme al COA; y cómo funciona el procedimiento coactivo tributario para así definir cuáles son los elementos que atentan contra el debido proceso de los contribuyentes.

## **2. El proceso coactivo administrativo**

El Código Orgánico Administrativo en su artículo 261 habla sobre el titular de la potestad coactiva, y en su parte pertinente dice “Las entidades del sector público son titulares de la potestad de ejecución coactiva cuando esté previsto en la ley.”.<sup>39</sup> En este sentido el COA en su Libro Tercero que habla sobre procedimientos especiales incluye la potestad sancionatoria de la administración y el procedimiento coactivo, sobre este segundo es el único que se puede aplicar en todas las instituciones del públicas a excepción de la Administración Tributaria y Contraloría General del Estado en razón de su especialidad.

Aunque en este trabajo nos enfocaremos en el proceso coactivo tributario, es necesario aludir al COA, pues esta norma contempla de manera más acertada la naturaleza de la coactiva, atendiendo a las críticas que nacieron de la doctrina y la jurisprudencia, especialmente durante la segunda mitad del siglo XX. En sentido, el COA es la primera norma vigente en Ecuador que de forma consistente pasa a mirar a la coactiva como un procedimiento especial de carácter administrativo, dejando de lado la forma anómala en la que la normativa lo había configurada, esto es, como un procedimiento de jurisdicción especial. Esto se muestra cuando el artículo 262 del COA expresa que el funcionario ejecutor de la coactiva será el que inicie el proceso coactivo, desterrando el uso de la expresión “jueces de coactiva”.

En este aspecto cabe mencionar que el proceso coactivo por su esencia y naturaleza es un proceso que se sustancia en la cuerda administrativa, completamente separado de la Función Judicial, y que no tiene naturaleza jurisdiccional. El proceso

---

<sup>39</sup> Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial 38, 31 de julio de 2017, art. 261.

coactivo constituye el ejercicio de la facultad recaudadora que por ley ha sido otorgada a los funcionarios de la Administración Pública, y que no constituye una potestad jurisdiccional, pues no comprende un razonamiento de parte de un tercero (juez) que resuelve en forma heterocompositiva un conflicto en base a fundamentos de hecho y de derecho debidamente interrelacionados, dando como resultado una sentencia, sino el ejercicio unilateral de la facultad de cobro como resultado del privilegio de la autotutela administrativa.

Dentro de la administración, de conformidad con lo que dispone la ley hay una distribución de potestades en el proceso coactivo, esto es claro en el artículo 264, sobre la distribución de competencias que tiene los funcionarios públicos, “la correspondiente administración pública se determinará el órgano responsable de la emisión de las órdenes de cobro y el órgano ejecutor a cargo de las competencias para el cobro compulsivo de las obligaciones a su favor.”.<sup>40</sup> De este modo, hay una persona que emitirá las ordenes de cobro y otra quien será el que impulsara la coactiva, este segundo es el funcionario ejecutor de la coactiva quien ejercerá todas las potestades que por ley le corresponde al también denominado funcionario ejecutor.

Se debe destacar que la potestad que otorga la ley permite la realización de actos administrativos que justifican el actuar de la administración, “Art. 157.- Acción coactiva.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional [...] gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará sea con base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas”,<sup>41</sup> esto con el fin de que se produzca efectos jurídicos para los administrados que enfrenta un proceso coactivo.

Vale aclarar que, en el procedimiento de ejecución coactiva, la relación procesal es de dos partes: la administración y el administrado. Es esta aclaración se lo hace a efecto de la distribución de competencias que el COA hace referencia en el proceso coactivo, esto actúa dentro de la administración, pero no quiere decir que hay más partes procesales que estén en la pugna de la coactiva.

Para la persecución del proceso coactivo, el COA considera el principio de legalidad, en sentido que requiere todas las exigencias que dicta la ley para justificar el

---

<sup>40</sup> Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial 38, 31 de julio de 2017, art. 264.

<sup>41</sup> Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005, Última modificación: 29 nov.-2021 art. 157.

inicio del proceso coactivo, “se respaldará en títulos ejecutivos; catastros y cartas de pago legalmente emitidos; asientos de libros de contabilidad, registros contables; y, en general, en cualquier instrumento público que pruebe la existencia de la obligación.”,<sup>42</sup> lo que es de resaltar es que la administración no solo toma en cuenta al título de crédito como la base para el inicio de la coactiva, sino que se tomara en cuenta cualquier tipo de documento que origine la obligación con la administración y así, se dé paso a la generación de la orden de cobro.

La Constitución en su artículo 76 numeral 3 expresa que solo se podrá aplicar justicia a una persona con observancia de cada procedimiento y que además se ajuste a las normas tipificadas en la ley, sin que se permita ejecutar acciones que no se contemplen en el marco legal. Bajo esta premisa, el proceso coactivo puede ser objeto de la presentación de un juicio de excepciones, que en definitiva busca la declaratoria de nulidad del procedimiento coactivo.

Por otro lado, el COA considera los plazos de caducidad y prescripción del proceso coactivo en su artículo 261, en los que establecen que el cumplimiento del tiempo de caducidad o prescripción se dará como consecuencia la baja del título de crédito. El COA entiende a la caducidad como “el fenómeno o instituto por el que, con el transcurso del tiempo, que la ley o los particulares fijan para el ejercicio de un derecho, este se extingue, quedando el interesado impedido para el cumplimiento del acto o ejercicio de la acción.”,<sup>43</sup> y así mismo a la prescripción como “el modo de extinguirse los derechos y las acciones por el mero hecho de no dar ellos adecuadas señales de vida durante el plazo fijado por la ley”.<sup>44</sup>

Un punto por destacar es que el COA no especifica qué plazos de caducidad y prescripción se deben aplicar en los procesos coactivos; sin embargo, la misma normativa expresa que a falta de norma expresa, se aplicarán las normas generales del procedimiento administrativo. En el caso de la caducidad, de conformidad con el autor Julio Acosta, se deben aplicar las disposiciones del artículo 213 del COA, en este sentido, la acción coactiva de la administración caducará a solicitud de la persona interesada en el tiempo de dos meses desde que se cumplió con el tiempo máximo para dictar el acto administrativo.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial 38, 31 de julio de 2017, art. 262.

<sup>43</sup> Juan Ignacio Alonso. *Diccionario Jurídico Espasa* (Madrid: Editorial Espasa Calpe, 1999), 128.

<sup>44</sup> *Ibíd.*, 782.

<sup>45</sup> Acosta Lasso, *El proceso de ejecución coactiva en el Código Orgánico Administrativo*, 205.

Debemos considerar que esta potestad que otorga la ley es exclusiva de los funcionarios ejecutores, no se puede trasladar, transferir u otorgar dicha potestad a otros funcionarios públicos. Sin embargo, el artículo 262 del COA manifiesta que se podrá subrogar al superior jerárquico quien calificará la petición para el inicio del proceso coactivo, en un caso supuesto, el encargado de tratar este hecho que manifiesta la ley sería el jefe del departamento de coactiva de la institución pública respectiva.

Para el inicio del proceso se requiere de formalidades que validen el comienzo de la vía coactiva. El artículo 266 del COA manifiesta cuáles serán los títulos fuentes de las obligaciones que se ejecutarán por medio de este proceso, cuando se haya revisado que la obligación no se haya cumplido y se torne firme, se emitirá la respectiva orden de cobro que se remitirá a la autoridad competente que dará inicio al proceso coactivo.

En referencia al título de crédito, el autor Cesare Vivante citado por Castrillón expresa que “El título de crédito es un documento necesario para ejercitar el derecho literal y autónomo expresado en el mismo.”<sup>46</sup> entiéndase como la materialización de una obligación, el cual, la administración la utilizará como fundamento para el inicio del proceso coactivo. Hay que destacar que el COA mantiene requisitos que deben tener los títulos de crédito para que su emisión sea de forma legal.

Los títulos deben ser emitidos por la autoridad competente, por una obligación que esté determinada y firme en base a documentos que demuestren el sustento de la obligación. En el artículo 266 del COA, se menciona que a falta de uno de los requisitos que deben tener los títulos de crédito que emita la administración pública manifestado por el artículo 268 del cuerpo legal mencionado, el título de crédito acarreará nulidad, y se podrá dar de baja este documento.

El proceso coactivo tiene una fase preliminar, comienza con la determinación del sujeto obligado por parte del funcionario público encargado de emitir las órdenes de cobro, que no es la misma autoridad que tiene la calidad de funcionario ejecutora de la coactiva. Tanto para la administración pública como la tributaria se considera esta fase como la determinación de la obligación sobre el contribuyente deudor. La norma prevé que una vez que la administración ha emitido la respectiva orden de cobro, iniciará el termino de pago voluntario el cual será de 10 días contados desde la respectiva notificación.

---

<sup>46</sup> Víctor Manuel Castrillón, *Concepto títulos de crédito Tratado de Derecho Mercantil* (México: Porrúa, 2011), p. 424

Por lo general, los órganos administrativos encargados de la emisión de las órdenes de cobro son las Tesorerías o Direcciones Financieras de las instituciones públicas, mientras que los funcionarios ejecutores que tienen el deber de perseguir e iniciar el proceso coactivo, están en el departamento de recaudación o de coactiva. Se considera en el artículo 264 inciso final del COA que, si no hay un órgano ejecutor previsto o determinado en la institución pública, esta competencia la ejercerá la administración financiera o tesorería de la respectiva institución pública.

Las facilidades de pago son un mecanismo que contempla el COA para aquellos deudores que desean obtener formas y tiempos en beneficio del administrado para el pago de obligaciones que en razón de su cantidad y tiempo no podrán ser cumplidas, esto con el fin de que el administrado pueda tener alternativas de pago en su beneficio y pueda cumplir con el resarcimiento de su obligación. El artículo 273 del COA expresa que “Le corresponde al órgano a cargo de la emisión de las órdenes de cobro en la respectiva administración pública acreedora, la competencia de otorgar facilidades de pago a la o al deudor que las solicite”,<sup>47</sup> en materia administrativa esta figura es indicador de progreso en la ley, a pesar de que el proceso coactivo haya comenzado, se podrá acceder a estos convenios de pago en favor del administrado.

En el ámbito tributario se menciona que las facilidades de pago son “la recuperación del crédito fiscal sin obstaculizar la actividad económica del contribuyente deudor, facilitando la permanencia en el mercado de empresas que eventualmente desaparecerían”.<sup>48</sup> Sin embargo, que será tema de análisis más adelante, ya que en materia tributaria, a más de un otorgamiento de facilidades de pago dentro del proceso coactivo, también encontramos la figura de la mediación recientemente incorporada en el Código Tributario, a través de la cual se puede conseguir la suspensión al proceso coactivo para llegar a un acuerdo sobre la forma de satisfacer la obligación tributaria. . Sobre esta figura de la mediación en materia tributaria se hablará más adelante.

La fase de apremio da inicio del proceso coactivo. El apremio es una figura propia del Derecho Administrativo y del Derecho Tributario. Una definición acertada de apremio la encontramos en la Real Academia de la Lengua Española, que la conceptualiza como el “procedimiento ejecutivo que siguen las autoridades

---

<sup>47</sup> Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial 38, 31 de julio de 2017, art. 273.

<sup>48</sup> Cecilia Rico, “Las facilidades o acuerdos de pago: Oportunidad, Condiciones y Aplicación.”, *Revista Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, (2012): 250.

administrativas y agentes de la Hacienda pública para el cobro de impuestos o descubiertos a favor de esta o de entidades a que se extiende su privilegio.”<sup>49</sup>

La finalidad de la coactiva es la activación del poder coercitivo que tiene la administración. Por tanto, una vez identificado el sujeto obligado y otorgado el tiempo de pago voluntario, si no cumple con su obligación, la administración pública emite el correspondiente “auto de pago”, acto administrativo que contiene el mandamiento para que el deudor o garante procedan al pago de la obligación o dimitan bienes en el término de 3 días. En caso de que no se cumpla con el pago, el apremio supone el apercibimiento de que se procederá al embargo de bienes que sean equivalentes al valor de la obligación, tomando en cuenta el capital y los intereses.

En esta misma orden de cobro, el funcionario competente puede incluir una o varias medidas cautelares, con el fin de que se pueda asegurar el pago de la obligación. En este sentido, la medida cautelar “tiende a impedir que el derecho cuyo reconocimiento o actuación se pretende obtener a través de otro proceso, pierda su virtualidad o eficacia durante el tiempo que transcurre entre la iniciación de ese proceso y el pronunciamiento de la sentencia definitiva”.<sup>50</sup> En tal sentido, las medidas cautelares en el proceso coactivo pretenden asegurar el cobro de la obligación mediante una presión ejercida y dirigida al patrimonio de la persona, o, incluso de la limitación de ciertos derechos de la persona, haciendo uso del poder del estado por sobre los particulares.

A continuación, tenemos la fase de embargo y remate, una medida que tiene el carácter de ser expropiativa. La administración pública tiene la posibilidad de verificar los bienes del obligado y privarlo de sus bienes, para así proceder a liquidarlos y convertirlo en el dinero suficiente para cubrir la deuda. El COA en su artículo 282 menciona las condiciones sobre las cuales el órgano ejecutor procederá con la orden de embargo, que se centran en el incumplimiento del deudor con el pago de la deuda ni dimite bienes o los bienes que ofrece son insuficientes para el pago de la obligación.

Un elemento importante por destacar en el artículo 283 del COA es que no se permitirá la aplicación de medidas cautelares o embargo de bienes que excedan el valor total de la obligación. Este apartado claramente juega un rol importante en el

---

<sup>49</sup> Real Academia de la Lengua Española, “Diccionario de la Lengua Española”, 23ª ed, <https://dle.rae.es/apremio>

<sup>50</sup> Lino Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil*, (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1998), 773-774, citado en Ezequiel Cassagne, “Las medidas cautelares contra la administración pública en la republica argentina”, *Revista de la Escuela Jacobea de Posgrado*, n.o 13 (2017): 39.

procedimiento coactivo, ya que clarifica dos hechos importantes: el primero es que determina un límite sobre el poder del órgano ejecutor de la coactiva, ya que las medidas cautelares que imponga deben aplicarse en referencia al valor de la deuda, por ende, el funcionario ejecutor, debe tener cuidado en el uso de las medidas cautelares que aplique. Y el segundo punto es que la ley otorga seguridad jurídica al obligado evitando que su patrimonio este sujeto a medidas o embargos desproporcionados a la deuda que lo puedan perjudicar.

En materia administrativa el legislador no ha considerado las consecuencias que puede tener el ejecutor en caso de incurrir en el abuso de la potestad coactiva; por el contrario, el ámbito tributario sí se hace mención a que el funcionario ejecutor de la coactiva tendrá consecuencias presentando la correspondiente acción, ante el juzgador competente.

El COA considera desde el artículo 284 al 289 los bienes pueden ser embargarlos, luego de instaurado el procedimiento respectivo. En este apartado tenemos los bienes muebles, inmuebles, participaciones, acciones, activos, dinero y valores. Cabe señalar que el funcionario ejecutor no tiene discrecionalidad sobre la elección de bienes que se deberán embargar, ya que el artículo 283 del COA enumera que bienes serán los prioritarios a someter a embargo, así: bienes que se han aplicado una medida cautelar, de mayor a menor valor económico, que sean sencillo de embargar y que su remate sea más fácil y rápido.

Para el remate de los bienes el COA toma en consideración, que el avalúo de los bienes se lo debe hacer mediante peritos, quienes deberán realizar las debidas observaciones de conformidad con normas técnicas que permitirán un mejor manejo del remate, “Artículo 296.- Avalúo. Practicado el embargo, se procederá al avalúo de los bienes, con la participación de peritos y de conformidad con las normas técnicas. Si se ha designado un depositario, este comparecerá al avalúo y podrá formular observaciones.”<sup>51</sup>

Se toma en consideración que en este tipo de proceso tenemos el remate ordinario, que es para todo tipo de bienes que no tienen un procedimiento en específico; y, la venta directa, aplicable para aquellos bienes de valor monetario que el hecho de mantenerlo resulta costoso para la administración, como también para aquellos bienes

---

<sup>51</sup> Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial 38, 31 de julio de 2017, art. 295.

que son de rápida descomposición, y para todo tipo de bienes que no han podido ser vendidos en el remate ordinario, en los que la venta debe ser lo más rápida y directa.<sup>52</sup>

Finalmente, el deudor puede oponerse al proceso coactivo, tomando en cuenta el artículo 269 del COA menciona que el deudor podrá oponerse a la coactiva presentando sus excepciones en un plazo de 20 días, desde que el deudor ha sido notificado con el auto de pago, presentando la respectiva demanda ante los jueces competentes.

Esto produce la interrupción del proceso coactivo siempre y cuando se haya interpuesto de manera oportuna la demanda de excepciones a la coactiva. El COA contempla bajo que casos se presentará las excepciones a la coactiva en el artículo 328, estas son:

1. Incompetencia del órgano ejecutor.
2. Ilegitimidad de personería del ejecutado o de quien haya sido notificado como su representante.
3. Inexistencia o extinción de la obligación.
4. El hecho de no ser deudor ni responsable de la obligación exigida.
5. Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, una reclamación o recurso administrativo con respecto al título crédito que sirve de base para la ejecución coactiva, en los casos en que sea requerido el título de crédito.
6. Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes.
7. Encontrarse suspendida la eficacia del acto administrativo cuya ejecución se persigue.
8. Duplicación de títulos con respecto de una misma obligación y de una misma persona.<sup>53</sup>

Respecto al Código Orgánico General de Procesos (COGEP) en referencia al procedimiento Contencioso Tributario, para que se pueda dar trámite a las excepciones, se deberá rendir caución consignar del 10% de la obligación total, en caso de que no hacerlo, el acto impugnado no se suspenderá y seguirá su ejecución; este proceso tiene ciertas variantes en materia tributaria que en el siguiente acápite lo trataremos de manera concreta.

Se ha abordado elementos esenciales sobre el procedimiento de ejecución coactiva en el ámbito administrativo y se concreta con una breve explicación de los elementos más relevantes del proceso ahora cabe detallar y analizar el proceso coactivo en el ámbito tributario.

### **3. El procedimiento de ejecución coactivo tributario**

En este apartado, se realizará un análisis de la normativa tributaria, en relación con la potestad coactiva, tomando como punto de referencia todos los elementos del

---

<sup>52</sup> Acosta Lasso, *El proceso de ejecución coactiva en el Código Orgánico Administrativo*, 225.

<sup>53</sup> Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial 38, 31 de julio de 2017, art. 328.

procedimiento coactivo, desde su inicio hasta la culminación del proceso, considerando el fondo de cada etapa procesal de la coactiva y su afectación al contribuyente frente a su derecho al debido proceso, siendo estos los criterios que demuestran la vulneración de derechos a los coactivados.

Como primer punto, un proceso coactivo nace con la existencia de una deuda que debe ser líquida, determinada y a plazo vencido, de acuerdo con el Código Orgánico Tributario (COT) que en su artículo 13 menciona “La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.”<sup>54</sup> En este apartado se mencionan dos momentos en los que la administración tributaria debe exigir el pago de la obligación: el primero, cuando el contribuyente debe efectuar el pago de sus impuestos, ocurre cuando se vuelve exigible la obligación, esto es, cuando culmina el plazo fijado por la ley para su respectivo pago; y el segundo momento, es cuando la administración tributaria efectúa la correspondiente determinación de la obligación, en cuyo caso será exigible desde el día siguiente de su notificación. La administración tributaria inicia la coactiva, cuando la deuda tributaria se materializa de acuerdo a la emisión de ordenes de cobro (actas de determinación, resoluciones, liquidaciones de pago firmes o ejecutoriadas) o de títulos de crédito, siendo estas órdenes, la justificación necesaria para el inicio del procedimiento.

Sobre la emisión de los títulos de crédito, “Es el documento en el cual consta de una obligación contentiva de una suma líquida de dinero a favor del ente público y a cargo del obligado tributario o no tributario”.<sup>55</sup> El artículo 149 del COT destaca que deben ser emitidos por la autoridad competente y además que estas se pueden basar en sentencias del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario o de la Corte Nacional de Justicia, siempre que modifiquen la obligación tributaria o que no ordenen que se practique una nueva liquidación. A raíz de la reforma introducida por la Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia del Covid-19, se ha introducido la mediación en materia tributaria, y con esta reforma se ha previsto también la posibilidad de que se produzca la emisión del título de crédito cuando el sujeto pasivo incumpla con el acuerdo de mediación que se haya efectuado entre la administración tributaria y el contribuyente.

---

<sup>54</sup> Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005, Última modificación: 29 nov.-2021 art. 19.

<sup>55</sup> Harold Ferney Parra Ortiz. *El proceso administrativo de cobro coactivo* (Bogotá: Grupo Editorial Nueva Legislación SAS, 2010), 31.

El título de crédito debe cumplir con los siguientes detallados en el artículo 150 del Código Tributario:

1. Designación de la administración tributaria y departamento que lo emita;
2. Nombres y apellidos o razón social y número de registro, en su caso, que identifiquen al deudor tributario y su dirección, de ser conocida;
3. Lugar y fecha de la emisión y número que le corresponda;
4. Concepto por el que se emita con expresión de su antecedente;
5. Valor de la obligación que represente o de la diferencia exigible;
6. La fecha desde la cual se cobrarán intereses, si éstos se causaren; y,
7. Firma autógrafa, en facsímile o electrónica del funcionario o funcionarios que lo autoricen o emitan.<sup>56</sup>

La misma norma expresa que la falta de alguno de estos requisitos en el título de crédito, a excepción del previsto en el numeral 6, acarreará nulidad, este hecho dará la apertura a que el contribuyente pueda dar de baja el título de crédito. En el caso del COA, sobre los requisitos que deben tener los títulos de crédito de acuerdo al artículo 268, menciona que a falta de uno este será nulo de manera directa, sin excepción alguna. Bajo esta premisa similar en la normativa sobre la potestad coactiva de la Contraloría General del Estado, en su artículo 11 expresa que a falta de alguno de los requisitos que deben tener el título de crédito acarreará nulidad. Los requisitos que debe tener un título de crédito son similares en las normas del COA, COT y la que maneja la Contraloría General del Estado,<sup>57</sup> sin embargo, el detalle sobre la diferencia es que el COT es más preciso en mencionar que los títulos de créditos que no contengan la fecha exacta para el cálculo de intereses, no serán nulos y mantendrán su legitimidad para ser ejecutados y cumplidos.

El título de crédito que determine la obligación deberá ser notificado al contribuyente, momento a partir del cual el COT otorga 8 días para el pago voluntario de la obligación. En este aspecto el contribuyente solo puede efectuar una reclamación sobre el título de crédito por vía administrativa, mas no judicial, cuando ya se ha discutido la obligación tributaria previamente en sede judicial, de acuerdo a los que estipula el Código Orgánico Monetario y Financiero, en su disposición reformatoria cuarta que dice lo siguiente “El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario no será competente para conocer las impugnaciones en contra de títulos de crédito cuyo contenido, esto es la obligación tributaria, ya fue conocido y resuelto en sede

---

<sup>56</sup> Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005, Última modificación: 29 nov.-2021 art. 150.

<sup>57</sup> Ecuador, *Potestad Coactiva de la Contraloría General del Estado*, Registro Oficial Suplemento 316 de 30-ago.-2018, art. 11.

judicial.”.<sup>58</sup> Esta norma limita el accionar de parte del contribuyente para poder oponerse al título de crédito, pues no le da más opción que recurrir a la misma administración, quien es la titular de la deuda para reclamar los defectos de los que puede adolecer el título. Es importante señalar que pese a lo que señala el artículo citado, sí debería admitirse la demanda contencioso tributaria contra títulos de crédito, cuando lo que es objeto de la demanda, es decir, la pretensión, es un aspecto que no ha sido previamente conocido y resuelto en sede judicial. A manera de referencia, esta acción debería permitirse, por ejemplo, cuando el título de crédito se ha emitido o se ha notificado a la persona distinta del deudor que originalmente se defendió en sede judicial.

En esta fase preliminar del proceso coactivo, se considera tanto el título de crédito como la orden de cobro que son dos documentos que difieren entre sí: “la orden de cobro se recoge en el título de crédito, toda vez que la orden de cobro es un acto de simple administración que supone una instrucción”,<sup>59</sup> de generar el cobro descrito en el artículo 160 del COT, donde la determinación de la obligación que no esté modificada, deba estar adjuntada su orden de cobro. Esta formalidad que exige la ley la debemos comprender como un sustento y justificativo para el inicio del proceso coactivo. La orden de cobro justifica del título de crédito amparando las condiciones mínimas de legalidad para el ejercicio de la coactiva en contra del contribuyente.

Dentro del proceso coactivo tributario se encuentra disponible la figura de facilidades de pago, beneficio para el deudor que tiene dificultades con el pago de la obligación tributaria, permitiéndole ofrecer un término de pago con el fin de que se dé su respectivo cumplimiento. El 152 del COT hace referencia a la opción de pedir por parte del contribuyente facilidades de pago, el cual, será una petición que contendrá las mismas formalidades que un reclamo administrativo ante el SRI de acuerdo al 119 del cuerpo legal mencionado. En esta petición no constarán los numerales 4 y 6, que versan específicamente sobre requisitos propios del reclamo administrativo.

Una comparación con el COA y el COT en la parte relativa a las facilidades de pago permite concluir que el COT exige necesariamente que el deudor fundamente las razones por las cuales no puede pagar la obligación de contado, lo que permite gestionar más información a la administración tributaria para conceder o negar las facilidades del

---

<sup>58</sup> Ecuador, *Código Orgánico Monetario y Financiero*, Registro Oficial Suplemento 332 de 12-sep.-2014, Última modificación: 11-feb.-2022, Disposición Reformativa cuarta.

<sup>59</sup> Acosta Lasso, *El proceso de ejecución coactiva en el Código Orgánico Administrativo*, 212.

pago. En el caso del COA, no se exige este requisito, como tampoco se lo exige en el procedimiento coactivo conducido por la Contraloría General del Estado.

El plazo que concederá la administración tributaria para las facilidades de pago será de hasta 24 meses contados desde la notificación de la resolución aceptando dicha facilidad. Por única vez se puede extender las facilidades de pago hasta por otros 24 meses, siempre y cuando exista un informe de la autoridad tributaria competente y se ofrezca cancelar en dividendos mensuales, trimestrales o semestrales, y además se incluya intereses y multas. En total, la administración tributaria podrá conceder un plazo de 4 años para la efectivizar el pago de la obligación por parte del contribuyente deudor.

Se considera de manera prudente los efectos que genera una resolución de facilidades de pago, entre estos son: i) que no se dé inicio al proceso coactivo, y ii) la suspensión del proceso en caso de que este ya haya iniciado. Estos efectos son los deseados por el contribuyente para que no sean afectados sus derechos sobre su patrimonio. Otro de los efectos es que una vez que se ha concedido al sujeto pasivo las facilidades de pago, las condiciones bajo las cuales han sido otorgados deben ser cumplidos, caso contrario, la administración tributaria tiene la potestad de iniciar o reiniciar el proceso coactivo. El artículo 156 del COT explica que la administración tributaria podrá esperar hasta 20 días desde el plazo acordado del pago, pero si el sujeto pasivo incumple con el mandamiento de pago acordado, iniciará o reanudará el proceso coactivo. Solo en casos excepcionales esperará 20 días más hasta que se cumpla con el pago.

El efecto de la suspensión del proceso coactivo también se aplica cuando el contribuyente impugna la resolución de parte de la autoridad competente de la administración tributaria que niega las facilidades de pago, dicha suspensión durará hasta que dicte una resolución de parte del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, de conformidad con el artículo 320 del Código Orgánico General de Procesos.

Un elemento a destacar es que el COT en su artículo 154 habla sobre la negativa de facilidades pago, más se evidencia una falta de regulación de parte del legislador sobre las causas posibles para negarlas. El COT solamente habla de la negativa del órgano competente, convirtiéndose así en una decisión discrecional del funcionario público, fruto de la cual se puede dar paso a una ejecución forzosa, incluso en aquellos

casos en que la negativa no sea motivada, no tenga razones objetivas o simplemente sea rechazada sin análisis alguno.

A continuación, la fase de ejecución coactiva inicia con la etapa de apremio con la diferencia de que, en materia tributaria, luego de la notificación de la orden de cobro o del título de crédito, el contribuyente tiene 8 días para efectuar el pago. Si no se extingue la obligación en ese término, o no se solicitan facilidades de pago, procederá la aplicación de la fuerza de parte de la administración tributaria para ejecutar la obligación. Cabe indicar que el contribuyente, además de tener este plazo de pago voluntario, tiene 20 días término para presentar un reclamo administrativo; sin embargo, existen casos en que las administraciones tributarias no consideran este tiempo, e inician el proceso coactivo una transcurridos los 8 días sin que se hubiere verificado el pago o la presentación de la solicitud de facilidades respectiva. Se considera a esta etapa del proceso expropiativa, ya que al contribuyente se le aplica la fuerza del estado con la imposición de medidas cautelares que buscan asegurar el pago de la deuda.

La emisión del auto de pago es “el acto administrativo que da inicio al proceso administrativo de cobro coactivo, y mediante el cual se ordena al deudor (contribuyente o no) cumplir la obligación contenida en el título ejecutivo”,<sup>60</sup> del cual, está encargada para su respectiva emisión el funcionario ejecutor, quien deberá notificar del auto de pago de conformidad con las reglas de notificación del COT establecidas en su artículo 107. Este artículo prevé varias formas de notificación, ya sea en persona, por boleta, por correo o servicio de mensajería, al buzón del contribuyente, entre otros. Más adelante se hablará de la importancia que tiene la correcta notificación dentro de los procesos coactivos, ya que los defectos en la notificación constituyen las principales razones por las cuales se vulnera el derecho al debido proceso.

Es preciso señalar, que conjuntamente con el auto de pago o mandamiento de pago como lo catalogan otras legislaciones, el órgano competente que impulsa el proceso coactivo, tiene la posibilidad de imponer medidas cautelares, “el órgano ejecutor puede disponer varias medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda, entre ellas tenemos el secuestro, la retención de fondos o la prohibición de enajenar bienes”.<sup>61</sup> Anteriormente, la administración tributaria tenía incluso la posibilidad de disponer el arraigo o prohibición de salida del país, actualmente esta medida cautelar ya

---

<sup>60</sup> Harold Ferney Parra Ortiz. *El proceso administrativo de cobro coactivo* (Bogotá: Grupo Editorial Nueva Legislación SAS, 2010), 67.

<sup>61</sup> Acosta Lasso, *El proceso de ejecución coactiva en el Código Orgánico Administrativo*, 220.

no se la aplica directamente por parte de la administración tributaria, por mandato de una sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador. Sobre este punto hablaremos más adelante.

Existe la posibilidad de cesar las medidas cautelares una vez impuestas, con la sustitución por garantías de carácter real, que sean justificadas de manera documental. En este caso, queda a discreción del funcionario ejecutor si la garantía ofrecida por el deudor tributario permite cesar o reemplazar la medida cautelar, esto de conformidad con el inciso segundo del artículo 164 del COT. Cabe destacar que la norma no menciona el retiro total de la medida cautelar, sino únicamente su suspensión o sustitución. Sobre la etapa de embargo, mantiene un orden de preferencia que el órgano ejecutor debe respetar de conformidad con el artículo 166 del COT, siendo el dinero o los metales preciosos objetos de embargo preferente para la administración tributaria.

Doctrinariamente, “el procedimiento de apremio es un procedimiento de ejecución expropiatoria a través de una entidad pública, con fundamento en un título ejecutivo propio, procurando la realización efectiva de su crédito, mediante la ejecución individualizada sobre el patrimonio del deudor”.<sup>62</sup> Se considera como punto esencial, que la administración pondrá atención en uno o varios bienes para el respectivo embargo, pese a ello, el COT no especifica que una vez identificado los bienes se realizará una orden de embargo o una providencia de embargo, esta acción queda en manos del órgano ejecutor. En el caso del COA específicamente se habla de la emisión de una orden de embargo de los bienes, siendo este el documento que permitirá y detallará los bienes que serán objeto del embargo.

El COT expresa qué bienes no son sujetos a ser embargables, esto en razón de su naturaleza necesaria para realizar el trabajo, el ejercicio de la profesión y/o por la necesidad del deudor y su familia de conformidad con el artículo 167 del COT. Estos bienes se consideran inembargables conforme el artículo 1634 del Código Civil, que en sus numerales 3 al 7 se refieren a los bienes inembargables en la legislación general. Estos bienes serán identificados por el órgano ejecutor de la coactiva evitando su embargo, esto ya queda en discreción del funcionario ejecutor; tomando en cuenta que pueden caer en vulneraciones de derechos en contra del deudor, al embargar bienes descritos en el artículo mencionado del COT o que dichos embargos superen el valor total de la deuda.

---

<sup>62</sup> *Ibíd.*, 221.

Finalmente, las excepciones son también aplicables en materia tributaria, constituyéndose en un medio de defensa para las actuaciones que la administración tributaria lleva a cabo dentro del proceso coactivo. En sentido estricto procesal las excepciones se las concede “a petición del demandado, insertaba en la fórmula para que el juez, si resultaban aprobadas las circunstancias de hecho alegadas por el demandado, absolviera a este, aun cuando se consideraba fundada la *intentio* del actor.”.<sup>63</sup> Por ende, al menos en principio, las excepciones no buscan subsanar errores o ilegalidades de fondo en los procesos coactivos, sino, encontrar elementos que no cumplen con la formalidad que exige la ley para que sean considerados como legales.

De todas formas, como se puede apreciar de las excepciones detalladas en el Código Tributario, existen casos en los que, de forma extraordinaria, al proponer un juicio de excepciones a la coactiva, se pueden revisar aspectos sustantivos, como es el de ser o no ser deudor ni responsable de la obligación ejecutada, o el haberse producido la extinción de la obligación (por ejemplo, vía prescripción).

Vale hacer referencia a las excepciones a la coactiva mencionadas en el COT en su artículo 212 comparándolas con las del COGEP en su artículo 316:

Tabla 1

**Comparación de las excepciones a la coactiva entre el Código Tributario y el Código General de Procesos**

Código Tributario	Código Orgánico General de Procesos
Art. 212.- Excepciones. - Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes: 1.- Incompetencia del funcionario ejecutor; 2.- Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante; 3.- Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal; 4.- El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida; 5.- Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 de este	Art. 316.- Excepciones a la coactiva. Al procedimiento coactivo solo se podrán oponer las siguientes excepciones: 1. Inexistencia de la obligación, falta de ley que establezca el tributo o exención legal. 2. Extinción total o parcial de la obligación sea por solución o pago, compensación, confusión, remisión o prescripción de la acción de cobro. 3. Incompetencia del funcionario ejecutor. 4. Ilegitimidad de personería de la o del coactivado o de quien haya sido citado como su representante.

<sup>63</sup> Harold Parra, *El proceso administrativo de cobro coactivo* (Bogotá: Nueva Legislación SAS, 2021), 99.

<p>Código;</p> <p>6.- Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión;</p> <p>7.- Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes;</p> <p>8.- Haberse presentado para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan;</p> <p>9.- Duplicación de títulos respecto de una misma obligación tributaria y de una misma persona; y,</p> <p>10.- Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento.</p>	<p>5. El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida.</p> <p>6. Encontrarse pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión.</p> <p>7. Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes.</p> <p>8. Haberse presentado demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan.</p> <p>9. Duplicación de títulos con respecto a una misma obligación y de una misma persona.</p> <p>10. Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito, por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento</p>
--	---

Fuente: Código Tributario y Código Orgánico General de Procesos

Elaborado por: Miguel Reyes

En este sentido, vemos que las excepciones se refieren mayoritariamente a aspectos formales que la norma exige para que estos procesos sean válidos. Así, las excepciones en su mayoría no se refieren al fondo del asunto, es decir, no permiten una discusión sobre su sustento legalidad o constitucionalidad del acto, sino más bien, obedecen a la falta de aplicación de normas de procedimiento que rigen el ejercicio de la facultad coactiva. El COGEP no menciona expresamente la oportunidad de presentar excepciones a la coactiva, a diferencia del COT que en su artículo 214 menciona que se presentarán dentro de los veinte días contados a partir de la notificación del auto de pago. Este plazo aplica por la especialidad que tiene el COT.

De acuerdo con el COGEP en su artículo 322, los juicios de excepciones tienen el carácter de ser acciones especiales, por lo cual, el trámite que deberán seguir será por vía sumaria, a excepción de los casos que se propongan con fundamento en la excepción

prevista en el numeral 10 del artículo 316, caso que conforme al COGEP, tiene el carácter de ser una acción de impugnación que se tramita por vía ordinaria.

#### **4. Elementos que atentan contra el debido proceso dentro del proceso coactivo**

Este apartado se centra en la naturaleza administrativa del proceso coactivo, resaltando en qué medida se pueden producir vulneraciones al derecho al debido proceso, dejando en claro que estos elementos son de carácter general, ya que afectan a los contribuyentes y dan paso al análisis de elementos específicos de vulneraciones al debido proceso en los procesos coactivos, que se analizarán en el siguiente apartado.

En primer lugar, la doctrina habla del elemento coercitivo que tiene el estado para exigir el cobro de los tributos. El poder tributario genera en el contribuyente cumplir con su obligación con el fisco, incluso en contra de su voluntad, en este sentido “Los tributos no son voluntarios, sino que, al contrario, el traspaso de riqueza que implican se produce en todos los casos mediante una coerción que el Estado ejerce sobre los particulares. Este reclamo coercitivo [...] no puede ser rechazado por los administrados.”<sup>64</sup>

El proceso coactivo tributario es la herramienta administrativa que permite el cobro de los contribuyentes que no han satisfecho sus tributos. En este sentido, estamos ante una facultad que la norma otorga a la administración tributaria, que se ubica como un acto unilateral que nace desde la voluntad de la administración con el fin de perseguir sus fines. La facultad coactiva contiene elementos que buscan cumplir con sus objetivos, lo que refleja un poder sobre los administrados o contribuyentes, a efecto, “indefectiblemente vemos que la administración pública goza de un poder que a veces resulta ser inconmensurable frente a los administrados. [...] en ocasiones estos mismos derechos, garantías, y principios resultan ser inobservados por parte de las autoridades competentes.”<sup>65</sup>

Con esto, vemos reflejado el poder tributario que tiene el estado para el cobro de tributos, el cual goza de facultades que pueden resultar exorbitantes para perseguir el recaudo de los mismos; y bajo esta premisa, la coactiva tributaria puede ocasionar vulneraciones de derechos por reflejar un poder desmedido frente al contribuyente al cobrar sus acreencias tributarias.

---

<sup>64</sup> Héctor Villegas, *Manual de Finanzas Publicas* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000), 188.

<sup>65</sup> Acosta Lasso, *El proceso de ejecución coactiva en el Código Orgánico Administrativo*, 99.

En este sentido, destacamos la relación procesal administrativa del cobro coactivo, tomando como referencia la dinámica del procedimiento en relación con el proceso ordinario en vía jurisdiccional. Para esto, doctrinariamente se hace referencia a Adolf Wach, el cual, expresa que “la relación jurídica procesal circundaba alrededor del juez con las partes y de las partes entre sí y con el juez, formando una relación total integral, esquematizada por una relación triangular.”.<sup>66</sup> Se considera esta tesis de la relación procesal por ser la más completa entendiendo que se basa en una relación estrecha entre todas las partes que participan en el proceso, además que se desarrolla en un ámbito contencioso y no voluntario.

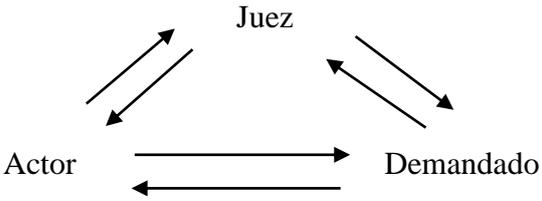
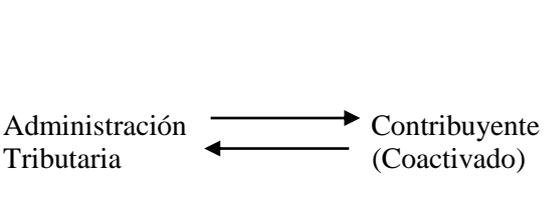
Con referencia a la relación jurídica procesal mencionada, podemos hablar de un esquema de funcionamiento en el proceso coactivo entre la administración y el coactivado. Se puede realizar este esquema tomando en cuenta, que es un proceso administrativo que supone una contienda entre la administración y el coactivado en sede administrativa, además de que también se puede restringir derechos generando una relación procesal que va más allá de una declaración unilateral de parte de la administración. En este sentido, se clarifica de mejor manera la posición de la administración tributaria y del contribuyente.

Justificando la realización de una relación procesal en el ámbito administrativo, “La existencia de un caso justificable, es decir, de una cuestión jurídica supone la presencia de dos o más sujetos de derecho que participan entre si de un conflicto de intereses con relevancia jurídica”.<sup>67</sup> en este sentido, hay una relación bilateral en el proceso coactivo, entre el administrado, contribuyente o coactivado y la administración tributaria.

De esta manera lo representamos de la siguiente manera:

Tabla 2

**Gráfico de comparación de relación procesal civil y un proceso coactivo**

Gráfico de la relación procesal según Wach	Gráfico de la relación procesal en el proceso coactivo tributario
	

<sup>66</sup> Luis Alfredo Brodermann Ferrer, “Relación jurídica procesal”, *Alegatos*, n.º. 62 (2006): 13.

<sup>67</sup> Diego Mogrovejo, *Teoría General del Proceso* (Quito: Graficas Iberia, 2012), 43.

--	--

Fuente: Teoría General del Proceso por Diego Mogrovejo

Elaborado por: Miguel Reyes

El objeto de esta comparación de relaciones procesales, tanto en el aspecto ordinario jurisdiccional como el proceso administrativo coactivo, es visibilizar la disparidad de relaciones de poder en los actores intervinientes. En el diagrama de Wach observamos la relación trilateral, ya que, hay la persecución de una pretensión y resistencia ante el cumplimiento de esta pretensión. Por tal motivo, una relación estrecha entre el actor, demandado y el juez. Este último es imparcial y bajo la administración de justicia tomará una decisión de hacer valer la pretensión de la persona actora o no.

Ahora, si tomamos en cuenta la relación bilateral que se produce en el supuesto analizado en la columna de la derecha, se considera el cumplimiento de la pretensión y no una resistencia sobre esta. Además, esta relación se encuentra limitada ante la ausencia de un tercero imparcial que haga un análisis sobre la pretensión y su fondo, en cuestión de legalidad y validez. En la relación entre la Administración Tributaria, quien viene a ser el sujeto activo que busca el cumplimiento de la obligación; y el coactivado quien es el deudor, se refleja que no hay igualdad en esta contienda. Se busca el cumplimiento de una obligación, pero no hay una resistencia sobre su fondo, legalidad o validez.

La relación bilateral entre la administración tributaria y el coactivado, demuestra que no existe una igualdad de armas entre las partes. Dando la pauta a que se genere una vulneración de derecho en contra de los coactivados.

Una vez que hemos clarificado cuál es la posición del coactivado en un proceso de ejecución coactiva en materia tributaria, nos referimos a la arbitrariedad que se pueden presentar en estos procesos. La norma que regula el proceso coactivo, deja algunos cabos sueltos que pueden generar distintos tipos de arbitrariedades de parte de los funcionarios ejecutores.

En primera instancia, la emisión del título de crédito de conformidad con el artículo 151 del COT, deja a la vista que solo podrá ser objeto de reclamo en vía administrativa por dos causales: la formulación de observaciones sobre el título de crédito, es decir, que solo se referirán a la falta de requisitos emitidos por el artículo 150 del COT, sin que ello implique necesariamente que el título de crédito sea nulo; y la

segunda causal es sobre el derecho de emisión, en este sentido la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha puntualizado en su sentencia N.º 438-2012, que la falta de derecho en la emisión del título de crédito es cuando “no se ha efectuado debidamente la liquidación, o la misma se encuentre ya extinguida. En suma, no existe derecho para emitir un título de crédito cuando éste no se encuentre respaldado en un acto firme o en una resolución ejecutoriada y cuando la obligación tributaria no fuere determinada y líquida.”.<sup>68</sup>

En principio, podría afirmarse que la reclamación en vía administrativa del título de crédito, no se refiere a cuestiones de fondo. En lo que respecta al derecho para emitir de títulos de crédito, las cuatro causales contempladas en la norma se refieren a la manera en que se liquida la deuda, sin hacer referencia a la validez, legitimidad o autenticidad de la obligación tributaria subyacente. Por tanto, en este contexto, esas observaciones pueden ser subsanadas por la autoridad tributaria, y el proceso coactivo queda en pie.

En general, los errores u omisiones que cometen los funcionarios públicos pueden ser corregidos por vía judicial a través del juicio de excepciones a la coactiva, por cuanto, es importante considerar que pueden evidenciar errores en las actuaciones administrativas de las autoridades competentes al ejercer las facultades que la ley les otorga. Sin embargo, no ocurre lo propio en vía administrativa, ya que los mecanismos de impugnación previstos en esta sede, desde un inicio velan únicamente por la forma del acto administrativo, mas no se refieren al fondo. En mi opinión, debería darse desde el inicio, una apertura en la vía administrativa para analizar la validez legal y constitucional del proceso coactivo.

Además, la normativa vigente tampoco prevé un control dirigido al funcionario recaudador que permita vigilar cómo está llevando los procesos coactivos, desde su notificación que puede darse de forma inadecuada, dejando en indefensión a los coactivados hasta una aplicación desmedida de medidas cautelares, que llega a afectar e incluso privar de forma definitiva de ciertos derechos a los contribuyentes, como el derecho de propiedad, el derecho al libre tránsito, el derecho a la libre disposición de sus bienes, entre otros.

Conforme a la legislación ecuatoriana, el impulso sobre estos procesos depender exclusivamente del funcionario recaudador, lo que puede provocar que un proceso

---

<sup>68</sup> Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de los Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Juicio n.º: 438-2012, 31 de octubre de 2014, 8-9.

coactivo pueda permanecer por varios años inactivo, y que mientras tanto, los intereses siguen acumulándose en contra del deudor, aumentando más el valor de su obligación.

Es por esto, que es importante resaltar como es la dinámica del proceso coactivo que bien se ha podido desarrollar en mayor medida en este apartado, considerando la relación procesal administrativa, el poder coercitivo que tiene la administración tributaria frente al contribuyente, la falta de igualdad dentro del proceso de ejecución; y los abusos o falta de impulso de parte del funcionario ejecutor de la coactiva, situaciones todas que generan vulneraciones de derechos en los coactivados. Es así, que se tiene una vista preliminar sobre cómo opera la coactiva. Ahora nos enfocaremos en elementos específicos que atentan contra el derecho al debido proceso de los contribuyentes.

### **5. Elementos que destacan en la vulneración de derechos al debido proceso**

Dejando en claro que el proceso de ejecución coactiva puede constituir una facultad exorbitante de la administración tributaria, ahora nos centraremos en los elementos en los que se presentan vulneraciones al derecho al debido proceso.

Al entender que el proceso coactivo, en esencia, es el cobro forzoso de parte de la administración, y que los medios para impugnar el fondo de la obligación tributaria subyacente son mínimos, evidenciamos que la regulación del proceso coactivo tributario abre el campo a vulneraciones de derechos en contra de los contribuyentes. Como lo menciona Albán Zambonino, el procedimiento de cobro coactivo “no permiten al deudor cuestionar la legalidad del acto, como, sino que hay una serie de excepciones que puede proponer, las distan en mucho de la discusión sobre el fondo y sobre el sustento y constitucional de los actos administrativos que obren como título el recaudo”.<sup>69</sup>

En vía administrativa, solo se podría realizar un reclamo que se refiera al fondo de proceso coactivo, alegando que incumple con los requisitos establecidos en el artículo 150 numeral 4 del COT que establece: “Art. 150.- Requisitos. - Los títulos de crédito reunirán los siguientes requisitos: [...] 4. Concepto por el que se emita con expresión de su antecedente”.<sup>70</sup> En función de esta causal, el reclamante podría alegar

---

<sup>69</sup> Marco Albán Zambonino, *Derecho Financiero y Derecho Tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo* (Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2017), 366.

<sup>70</sup> Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005, Última modificación: 29 nov.-2021 art. 150.

los aspectos de fondo, haciendo referencia a hechos anteriores a la emisión del título de crédito, es decir, la razón por la cual se coactiva al contribuyente.

Sin embargo, cuando estamos frente al proceso coactivo, se entiende que la deuda ya está firme; por tanto, las excepciones solo se referirán por regla general a cuestiones de forma, que den por válido la legalidad del procedimiento, es así, que el proceso solo actuará en acatamiento a lo que la ley dispone. Consideremos como premisa general que el contribuyente se somete al poder de la administración tributaria, es pues “la denominada justicia administrativa no se adecua al concepto jurídico y procesal de administración de justicia, porque no es posible que se configure como una contienda que equilibre a iguales, administración y contribuyente, ante un juez imparcial, debido a lo exorbitante de las facultades administrativas y de la presunción legalidad que están investidos los actos de ella emanados”.<sup>71</sup>

También, esto deriva en una aplicación inapropiada o desproporcional de medidas cautelares por parte del funcionario recaudador. Es así, que imponer estas medidas “puede causar en muchos casos, perjuicios a los deudores, si no son motivadamente impuestas por el órgano ejecutor”.<sup>72</sup>

De acuerdo con el COT el artículo 164 menciona que:

Art. 164.- Medidas precautelatorias.- (Reformado por num. 7 del Art. 4 de la Ley s/n, R.O. 150-2S, 29-XII-2017; y, por la Sentencia 8-19-CN/22, R.O. E.C. 13, 10- III-2022).- El ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto de pago o posteriormente, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes. Al efecto, no precisará del trámite previo. El arraigo o prohibición de ausentarse del país podrá ser solicitada por el funcionario ejecutor ante la autoridad judicial competente, en este caso, ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.

Sobre las medidas cautelares de carácter real, que no requieren trámite previo, y que se aplican sobre los bienes de los coactivados que pueden ser utilizados usar como garantía asegurando el pago; así, el; secuestro, se aplica sobre los bienes muebles del coactivado que asciendan al valor de la deuda; la retención, se aplica a créditos o rentas que tenga el contribuyente en poder de terceros que bien podrían ser entidades financieras; la prohibición de enajenar, medida cautelar que tendrá por fin que el deudor no pueda vender, hipotecar o someterse a algún tipo de gravamen sus bienes inmuebles, entre otros.<sup>73</sup>

---

<sup>71</sup> Marco Albán Zambonino, *Derecho Financiero y Derecho Tributario*, 435.

<sup>72</sup> Acosta Lasso, *El proceso de ejecución coactiva en el Código Orgánico Administrativo*, 221.

<sup>73</sup> Rafael Oyarte, *Debido proceso*, 160.

Sobre estas medidas cautelares se puede mencionar que el funcionario ejecutor las podrá aplicar, bien de forma individual, bien de forma conjunta sobre diferentes bienes. Claro está que el funcionario ejecutor debe considerar la proporcionalidad en relación con la deuda. Sin embargo, esta condición muchas veces no se cumple y se aplican medidas sobre bienes que superen la deuda, generando importantes afectaciones al coactivado.

Ahora, sobre las medidas de carácter personal (arraigos o prohibición de salida del país), resulta importante comentar que la Corte Constitucional del Ecuador declaró la inconstitucionalidad de estas medidas en referencia a su aplicación directa sin trámite judicial previo. Sobre este punto menciona que “Declarar la inconstitucionalidad de la frase “el arraigo o la prohibición de ausentarse” sin trámite previo, contenida en el artículo 164 inciso primero del Código Tributario, con efectos de control abstracto de constitucionalidad y realizar la siguiente adición a la norma con el afán de que no contravenga el texto constitucional”.<sup>74</sup>

El análisis se enfoca en las competencias del funcionario recaudador, mencionando que cumplen con facultades que la ley otorga sobre la recaudación por vía coactiva, acertando que cumplen más una función administrativa que jurisdiccional, es así que:

al demostrarse que el funcionario ejecutor no es un juez ni ejerce jurisdicción, sino que cumple con atribuciones relacionadas con la recaudación tributaria que se rigen por el principio de legalidad, la frase del artículo 164 del Código Tributario que otorga al funcionario ejecutor la posibilidad de ordenar el “arraigo o prohibición de ausentarse” sin trámite previo es contraria a la Constitución por dotarle de una facultad de la cual no está investido.<sup>75</sup>

Con esto, este fallo deja en claro las facultades que tiene el funcionario ejecutor, ya que, en anteriores sentencias en la misma Corte Constitucional con el objeto de no declarar la inconstitucionalidad de esta medida cautelar -que puede resultar ser muy desproporcional en relación a la pretensión de cobro, se generaron fallos contradictorios y llamativos que carecían de sustento, por ejemplo, la sentencia No. 009-12-SIN-CC, en la que la anterior Corte expresó que el ejecutor del proceso coactivo ejercer la jurisdicción pero no la potestad jurisdiccional que nace de la Función Judicial, lo que da como resultado que el funcionario ejecutor pueda tomar decisiones como un juez, sin serlo. Por tanto, este último pronunciamiento de la Corte Constitucional actualmente en

---

<sup>74</sup> Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en Juicio n.º: 8-19-CN/22, 27 de enero de 2022, 17.

<sup>75</sup> *Ibíd.*, 13.

funciones deja a un lado los argumentos contradictorios y aclara que la esta facultad de restringir el derecho a libre tránsito y movilidad es netamente para jueces que administran justicia.

Sin embargo, a pesar de que este fallo deja en claro las potestades y funciones de los jueces y ejecutores de la coactiva, no deja de ser llamativo, ya que, en su decisión en su punto dos menciona “Declarar que lo dispuesto en este fallo surtirá efectos a futuro desde su publicación en el Registro Oficial.”,<sup>76</sup> entonces, en base a la lógica, los funcionarios ejecutores no podrán aplicar esta medida cautelar en procesos coactivos que inicien desde la publicación de esta sentencia en el Registro Oficial, pero si la podrían aplicar sobre procesos coactivos de años a la fecha de la sentencia.

Para tener más claro este panorama, si el proceso coactivo se lo realiza por la emisión de un título de crédito del años anteriores al 2022; en estos procesos el funcionario ejecutor de la coactiva podrá aplicar la medida cautelar de prohibición de salida del país, porque así lo dictaminó el fallo de la Corte Constitucional, lo cual resulta cuestionable, ya que, estamos hablando de un fallo que declara la inconstitucionalidad de esta medida cautelar, debía surtir efectos hacia el futuro, pero para todo proceso coactivo pendiente, mas no exclusivamente para aquellos que inician después de dictar el fallo.

En este sentido, la naturaleza de la acción por inconstitucionalidad tiene su base en el artículo 436 numerales 2,3,4,8,10, así mismo tiene su sustento en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional en sus artículos 74, 75, 76, 79 y 96. Es así que, de acuerdo con la Constitución, menciona que la acción por inconstitucionalidad, declara la invalidez del acto que ha sido impugnando, y de manera inmediata, esta surtirá efectos en los actos que deriven de la norma declarada como inconstitucional.<sup>77</sup>

De la misma manera, en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional menciona que ninguna autoridad podrá aplicar el contenido de la norma declarada como inconstitucional, con el deber de mantener la unidad normativa de conformidad con lo que dicta la Constitución. Lo que debemos considerar, es que la misma ley en artículo 96 numeral 4 expresa que:

---

<sup>76</sup> *Ibíd.*, 18.

<sup>77</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art.435.

Art. 96.- Efectos del control de constitucionalidad. - Las sentencias que se dicten sobre las acciones públicas de inconstitucionalidad surten efectos de cosa juzgada, en virtud de lo cual:

4. Las sentencias producen efectos generales hacia el futuro. De manera excepcional se podrán diferir o retrotraer los efectos de las sentencias, cuando sea indispensable para preservar la fuerza normativa y superioridad jerárquica de las normas constitucionales, y la plena vigencia de los derechos constitucionales.<sup>78</sup>

Bajo este precepto legal, se entenderá que surtirá efectos para el futuro la declaratoria de inconstitucionalidad, pero la Corte no toma en consideración la naturaleza del proceso coactivo y la aplicación de esta medida cautelar, ya que, estos procesos coactivos tienen como fundamento la ejecución de obligaciones correspondientes a periodos fiscales de años anteriores, así como determinaciones tributarias o liquidaciones de pago emitidas por la administración central o seccional. En este contexto, el funcionario ejecutor o ejecutor de la coactiva podrá seguir haciendo uso de esta medida cautelar; a pesar de su declaratoria de inconstitucionalidad, debido a que la Corte se limitó a analizar la naturaleza del proceso coactivo en las facultades del funcionario ejecutor de la coactiva, pero no analizó la naturaleza del proceso tributario.

Es correcto mencionar que la Corte erróneamente decidió no retrotraer el efecto de esta sentencia, cuando era indispensable hacerlo para efectos de conseguir unidad normativa y permitiendo dejar de conocer la superioridad constitucional. La Corte tampoco se refiere a la afectación de derechos fundamentales, así como el debido proceso por la aplicación de esta medida cautelar que un funcionario recaudador aplica, cuando es solo potestad de los jueces que administran justicia.

Además, el mismo hecho de seguir aplicando un precepto legal declarado como inconstitucional, hace más evidente la vulneración al debido proceso de los contribuyentes en los procesos coactivos. El debido proceso “es el derecho fundamental que posibilita que el proceso situé a las partes, que buscan protección de sus derechos en una perfecta situación de igualdad, procurando convivencia pacífica en una comunidad que reclama de un sólido acto de juzgar, por medio de un reconocimiento mutuo”,<sup>79</sup> en consecuencia con la naturaleza de la acción por inconstitucionalidad:

En esta acción, la Corte Constitucional debe hacer un control integral y de unidad normativa, a fin de que, en la sentencia, se pronuncie de fondo sobre todas las normas o actos demandados; adicionalmente, el fallo podrá referirse a normas no demandadas que, sin embargo, conformen unidad normativa con aquellas que se declaran inconstitucionales.<sup>80</sup>

---

<sup>78</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional*, Suplemento del Registro Oficial 134, 3-II-2020, art. 96.

<sup>79</sup> Martín Agudelo, “El debido proceso”, *Opinión Jurídica*, n.º 7 (2005): 92.

<sup>80</sup> Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en Juicio n.º: 010-15-SIN-CC, 5 de mayo de 2015.

Dejando en claro, la naturaleza del debido proceso sobre los procesos coactivos tributarios y la acción por inconstitucionalidad cabe resaltar que no se debe pasar por alto que se seguirán vulnerando los derechos de las personas en aplicación de una medida cautelar que resulta ser desproporcional frente a los contribuyentes, y que incurre en abusos de autoridad de parte de la autoridad tributaria.

No hay que dejar a un lado el trabajo adecuado de la Corte en hacer este análisis necesario sobre la medida cautelar de arraigos o prohibición de salida del país, siendo que solo deberá ser aplicado por un juez que administre justicia; observamos como la norma es corregida y busca el perfeccionamiento, “se debe partir de éste no tiene la perfección deseada, es más contiene falencias que deben ser superadas, comprendiendo que la labor del jurista no se reduce a la mera aplicación mecánica de la norma (subsunción) en especial de la ley (mera legalidad), sino que atañe una labor de análisis crítico de las normas y las reglas”.<sup>81</sup>

Por tanto, si deseamos el mejoramiento de la norma, se debe cumplir con los preceptos que ya han sido corregidos y resarcir el problema; en la presente sentencia de inconstitucionalidad, ocurre que corrigen la norma esperando la perfección deseada, pero se sigue cometiendo el mismo error al aplicar una medida cautelar de la cual solo tiene competencia los jueces con potestad de administrar justicia; entonces no estamos frente a un análisis crítico que abarque completamente la corrección de la norma.

Otro problema con el proceso coactivo es el de las deudas heredadas; en este sentido, si un coactivado muere sin que este haya recibido la debida notificación, lo recibirá los herederos con la argumentación de que este la ubicación del coactivado sea imposible de localizar. En esencia el legislador implanta esta opción de notificación el fin de tener un medio adicional para que el coactivado pueda ser notificado. Sin embargo, la norma dicta que “La citación por la prensa procederá, cuando se trate de herederos o de personas cuya individualidad o residencia sea imposible determinar, en la forma establecida en el artículo 111.”<sup>82</sup> Más adelante nos referimos a un caso paradigmático, en el que se citó con coactiva a la cónyuge superviviente de un deudor tributario, a su buzón del contribuyente; ello, pese a que la cónyuge ni siquiera tiene el carácter de heredera o sucesora conforme a la normativa civil ecuatoriana.

---

<sup>81</sup>Diego Fernando Mogrovejo Jaramillo, “Hermenéutica neoconstitucional tridimensional” Cátedra Derecho Constitucional PUCE. (2018): 10.

<sup>82</sup> Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005, Última modificación: 29 nov.-2021 art. 163.

Es así que, por efectos de una normativa exclusivamente referida a la notificación, la deuda se trasladará al heredero próximo que logre identificar la administración tributaria, el cual, vulnera el derecho legítimo al debido proceso, ya que, transfiere la responsabilidad de una persona a otra, con el mero hecho de que haya sido notificado, en este sentido la norma genera estos malestares con los contribuyentes y que da paso a que la administración tributaria vulnere garantías como la motivación, seguridad jurídica o defensa, siendo así un atropello al debido proceso.

Otro elemento a destacar en elementos que vulneran el derecho al debido proceso de los contribuyentes es que se ha considerado lo establecido en el caso No. 62-19-IN/23, en cual se instituye una acción de inconstitucionalidad sobre la ordenanza expedida por el GAD de Atacames, donde hace extensivo las facultades coactivas que tiene el GAD a abogados externos sin relación de dependencia a efectuar y generar procesos coactivos.

Sobre este punto observamos que existe una grave desnaturalización de la potestad coactiva que ejercer el GAD de Atacames, por cuanto, dicha potestad de conformidad con la ley, lo establece únicamente a los GADS, sin embargo, la misma entidad Estatal no puede hacer extensiva esta potestad a los abogados externos que incluso no tiene una relación de dependencia, es decir, no puede un profesional del derecho iniciar procesos coactivos usurpando potestades que tiene exclusivamente el GAD de Atacames.

En esta línea, debemos comprender que dichos abogados pueden iniciar los procesos coactivos, generar una cartera de cobros coactivos de contribuyentes y aplicar medidas cautelares, pero esto se lo hace por medio de un profesional del derecho que se toma atribuciones otorgadas por una ordenanza, que por principio de jerarquía de ley, tiene un carácter jerárquico inferior a leyes como la Constitución, Código Tributario o Código Orgánico Administrativos, siendo normas que expresamente otorgan dicha potestad exclusivamente a las instituciones del Estado.

Los funcionarios públicos son los que ejecutan dicha potestad, pero actuando de conformidad con los intereses de dichas instituciones públicas que tiene esta potestad coactiva. No se puede extender esta potestad a terceras personas que tiene el ánimo de generar procesos coactivos, ejerciendo las veces de un Gobierno Autónomo Descentralizado.

Este caso, nos lleva a abordar el principio de igualdad dentro de los procesos coactivos, entendiendo que “Se trata, en definitiva, de asegurar legislativa y

judicialmente la posibilidad para cada uno de los destinatarios del pronunciamiento jurisdiccional de participar en la formación de su contenido, en recíproca y simétrica paridad.”<sup>83</sup>

Cuando estamos dentro de un proceso coactivo, no se puede reflejar una simetría o igualdad de armas por que estamos frente a un proceso iniciado de manera unilateral de parte del ente público que busca hacer efectiva una obligación donde este es el ente acreedor y donde se aplican medidas cautelares restrictivas en derechos.

Como se ha explicado antes, la misma relación jurídica entre el coactivado y el ente que ejerce la potestad coactiva es una relación bilateral y se demuestra que en dicha relación, el Estado es el que tiene ventaja sobre el coactivado, por cuanto, este aplica medidas cautelares que resultan ser restrictivas de derechos.

Sin embargo, en el campo jurisdiccional, el principio de igualdad de armas se torna más acertado, pues se tiene una relación tripartita, entre el coactivado, el estado acreedor y un tercero imparcial que es el juez, donde efectivamente la igualdad se encuentra en que las partes procesales se someten a la ley y la Constitución dentro del proceso judicial.

Volviendo al análisis del caso, observamos que la disparidad de armas se encuentra en el proceso administrativo coactivo iniciado por el ente estatal, pero se vuelve más alarmante esta posición, por cuanto, el GAD mediante ordenanza extiende la facultad a terceras personas que por medio de su criterio puede generar proceso coactivos, a pesar de que dichos actos o proceso coactivos sean viciados o nulos por cuanto, son procesos que la ley no establece y genera la vulneración del derecho al debido proceso, ya que una vez iniciado el proceso, el coactivo tiene el deber de contrarrestarlo generando un desgaste de parte del coactivado donde se evidencia la injusticia en estos procesos.

Es así, que se ha demostrado la posición vulnerable que tiene el contribuyente frente a la administración tributaria en un procedimiento coactivo, desde la óptica de un poder exorbitante que niega la igualdad entre las partes, considerando que todo acto de la administración tributaria esta investida de legalidad y que los medios para impugnarla se centran en su aspecto formal y no de fondo. También se ha podido visibilizar

---

<sup>83</sup> Iván Hunter Ampuero, “La iniciativa probatoria del juez y la igualdad de armas en el proyecto de Código Procesal Civil”, *Ius et Paraxis*, n.º 17 (2011).

elementos específicos con los que la misma norma da paso para una vulneración de derechos del contribuyente.

## **Capítulo tercero**

### **Análisis de casos donde se han vulnerado el debido proceso en los procedimientos coactivos**

La investigación se sustenta en base a la evidencia práctica que muestra el comportamiento del proceso coactivo sobre los contribuyentes. En este sentido, en esta etapa de la indagación, una vez explicada la configuración del proceso coactivo en base a la doctrina citada, y además establecer un análisis sobre las falencias del proceso coactivo frente al derecho al debido proceso, es el momento de abordar la vulneración al debido proceso en los procesos coactivos con casos prácticos y en base a la experiencia la vulneración al debido proceso de los contribuyentes en estos procedimientos tributarios.

#### **1. Análisis de la vulneración del debido proceso a partir del estadió de casos**

Para la presentación de los casos se lo realizará de la siguiente manera: un resumen de los antecedentes del caso, exponiendo la causa que originó el proceso coactivo; luego una breve referencia de los argumentos manejados por el Servicio de Rentas Internas y el contribuyente afectado con referencia a la sentencia dictada por el tribunal; y, finalmente, un análisis de la afectación del debido proceso en el caso analizado.

##### **1.1 Caso. 1**

Actor: Eduardo Dávalos Salazar

Demandado: Servicio de Rentas Internas

Proceso: 17510-2019-00407

Instancia: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario.

##### **Antecedentes:**

El proceso coactivo en contra del contribuyente Eduardo Dávalos Salazar se establece en base a dos resoluciones emitidas en vía administrativa por parte del SRI dirigido a la compañía Pyganflor S.A.; compañía de la cual el contribuyente era el representante legal.

Dichas resoluciones disponían la restitución de dineros que fueron supuestamente devueltos en exceso a la compañía Pyngaflo S.A. Bajo este criterio, el departamento de cobro coactivo del Servicio de Rentas Internas Zonal 9, notifica a la compañía Pyngaflo S.A. y a su representante legal que en ese entonces era el señor Eduardo Dávalos Salazar-, disponiendo que el deudor pague en tres días la cantidad de USD 113.731,99.

En el auto de pago, se imponen las medidas cautelares de retención de los fondos y créditos disponibles y posteriores en cuenta del contribuyente PYGANFLOR S.A., así como a su responsable por representación el señor Dávalos Salazar Eduardo, de conformidad con lo dispuesto en los Arts. 26 y 27 Código Tributario. También se ordena la medida cautelar de prohibición de enajenar de los bienes inmuebles; y la prohibición de ausentarse del país del señor Dávalos, responsable por representación.

**Argumentos del contribuyente:**

El contribuyente se excepciona del proceso coactivo de acuerdo con el artículo 316 numeral 10 del COGEP, argumentando el quebrantamiento de las normas que rigen la emisión del título de crédito dentro del proceso coactivo; y con esto, se ha producido una violación al derecho constitucional al debido proceso.

Esta excepción se fundamenta en que la Administración Tributaria no emitió correctamente el título de crédito de conformidad con el artículo 161 del Código Tributario, si no que tomó como fundamento para la emisión del auto de pago, las resoluciones emitidas en el recurso de revisión que dispuso el reintegro de los valores que ha fueron supuestamente devueltos en exceso.

Además, de acuerdo con el artículo 165 del Código Tributario, se deben aparejar a la coactiva títulos de crédito validos o determinaciones firmes o ejecutoriadas. El coactivado sostuvo que existió una adecuada notificación al deudor principal (la compañía); sin embargo, que al señor Davalos Salazar Eduardo no se le notificó sobre las resoluciones emitidas en el recurso de revisión en vía administrativa que constituyeron antecedente para el auto de pago.

En vista del incumplimiento de las solemnidades sustanciales al no emitirse y notificarse al señor Dávalos el respectivo título de crédito, queda evidenciado que se vulneró su derecho al debido proceso.

De la misma manera se consideró que el señor Davalos Salazar Eduardo no debía ser considerado como responsable por representación ya que él no fungió como representante legal en las fechas en las cuales se inició el recurso de revisión, motivo

por el cual no habría sido notificado con ese acto administrativo, siendo así que no nació la obligación tributaria mientras él era representante legal de la compañía Pyganflor S.A.

#### **Argumentos del Servicio de Rentas Internas:**

En primer lugar, el SRI manifiesta que el señor Davalos Salazar Eduardo, fungió como representante de la empresa Pyganflor S.A. hasta junio del año 2013, por lo que, a su juicio, es responsable por representación del pago de las obligaciones tributarias que se generaron en el periodo del ejercicio de sus funciones, esto de acuerdo con el artículo 27 numeral del del Código Tributario.

La Administración estima que debe pagar sobre los valores generados durante su gestión, de la misma manera expresa que las resoluciones emitidas en el recurso de revisión sí fueron debidamente notificadas, por cuanto se puede constar su entrega al contribuyente a través de las razones de notificación de los actos emitidos por el SRI.

Además, el SRI se refiere a la legalidad con lo cual se emitió el auto de pago en el proceso coactivo, por cuanto cumple con los requisitos para su respectiva emisión, considerando que efectivamente hay valores que son puros, líquidos y de plazo vencido que son exigibles por medio del proceso coactivo.

Al pronunciarse sobre la legalidad del auto de pago, que cumple con los presupuestos legales, además de no incumplir con ninguna solemnidad sustancial y que, en vista del cumplimiento de la norma tributaria, se ha dejado en constancia que se ha notificado al contribuyente en legal y debida forma, sin dejarlo en indefensión en ninguna parte del proceso, por lo que solicita que no se dé paso a las excepciones planteadas por el contribuyente en contra del proceso coactivo.

#### **Decisión del fallo:**

El Tribunal en este caso, concluye que no se notificaron las resoluciones en el proceso de revisión al contribuyente, esto de acuerdo a las pruebas aportadas por la parte actora y demandada, Sobre la base de esta decisión, el Tribunal considera que al no haberse cumplido con la notificación sobre el inicio de los procesos sumarios iniciados por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo coactivado no ha contado con el tiempo ni los medios para ejecutar su defensa, además de que no ha podido acceder a los documentos y actuaciones del procedimiento de revisión, ni mucho menos presentar argumentos o razones para poder contradecir estos procesos, provocándose así una violación al debido proceso y el derecho a la defensa del administrado.

Tabla 3  
**Cuadro indicativo sobre las irregularidades del proceso coactivo**

Irregularidades del proceso coactivo	Vulneración de derechos
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de notificación</li> <li>- Incumplimiento de solemnidades sustanciales</li> <li>- Responsabilidad solidaria entre la empresa y el representante legal.</li> </ul>	<p>Artículo 76, en su numeral; numeral 7 literales a), b), c), d) y h). (Derecho al debido proceso, derecho a la defensa)</p>

Fuente: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario.

Elaboración propia

### 1.2 Caso. 2

Actor: Arca Continental Sociedad Anónima Bursátil de Capital Variable

Demandado: Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Quinindé

Proceso: 17510-2018-00421

Instancia: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario.

#### **Antecedentes:**

Con fecha 3 de octubre de 2018, el Banco Internacional S.A., comunicó a la empresa que dicha institución recibió una orden judicial de “retención judicial”, por el valor de USD 1´683.770,40 por un juicio coactivo No. 0150-2018 donde se adjunta el auto de pago dictado el 18 de julio de 2018 por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Quinindé (GADMQ).

El auto ordenaba de manera arbitraria la retención y posterior embargo de USD 1´683.770,40, valor que se ordenó transferir a la cuneta del GADMQ. Se afirma que solo con la notificación efectuada por el Banco, ARCA tuvo conocimiento sobre este proceso coactivo que nace sobre un tributo del cual, el contribuyente no es sujeto pasivo.

#### **Argumentos del contribuyente:**

El contribuyente argumenta que el proceso coactivo carece de fundamento, por cuanto se pretende cobrar por un tributo del cual, no es sujeto pasivo, en este caso es el impuesto de 1.5 por mil sobres los activos totales. Además, el proceso coactivo no tiene validez y se lo excepciona por los numerales 1, 5 y 10 del artículo 316 del COGEP.

#### **Argumentos del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Quinindé:**

En este caso el GADM no da contestación a las excepciones a la coactiva presentada por el contribuyente, a pesar de que fue legalmente notificado, al no contestar la demanda se considera una negativa de los fundamentos de la demanda.

**Decisión del fallo:**

El Tribunal menciona que en base a las pruebas presentadas y que de acuerdo a las numeral 1 y 5 del artículo 316 del COGEP, se ha producido una inexistencia de la obligación, por cuanto la empresa demostró que para que se configure el impuesto de 1.5 por mil sobre los activos totales, debía estar domiciliada en el Cantón Quinindé o tener un establecimiento permanente en esa jurisdicción, lo cual no ocurre, por cuanto todos sus establecimientos están ubicados en otros cantones. Esto se demuestra cuando al verificar el RUC de la empresa, se observa que no tiene establecimientos en el cantón Quinindé.

El Tribunal expresa que se configura además el modo de excepción del artículo 316 numeral 10 del COGEP, por cuanto, se ha constatado la nulidad del procedimiento de ejecución por falta de requisitos legales, por cuanto no se ha notificado de manera adecuada al contribuyente, siendo que ARCA apenas el 3 de octubre de 2019 tuvo conocimiento del proceso coactivo cuando fue informado por el Banco Internacional

Tabla 4

**Cuadro indicativo sobre las irregularidades del proceso coactivo**

Irregularidades del proceso coactivo	Vulneración de derechos
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de notificación</li> <li>- Incumplimiento de solemnidades sustanciales</li> <li>- Inexistencia de la obligación tributaria</li> </ul>	Artículo 76, en su numeral 7.

Fuente: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario.

Elaboración propia

**1.3 Caso. 3**

Actor: Rosa Elena Chiriboga Chiriboga

Demandado: Servicio de Rentas Internas

Proceso: 17510-2021-00245

Instancia: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario.

**Antecedentes:**

En el año de 1981 la actora contrae matrimonio con Alfredo José Jijón. Su esposo fallece en el año 2018. Para el año 2019, el Banco del Pichincha procede a realizar las retenciones de fondos por el valor de USD 5.096,08 en su cuenta de ahorros, y al acercarse al banco para saber cuál era el motivo de la retención le indicaron que fueron notificados con un auto de pago de parte del SRI el 11 de julio de 2019, por un coactiva en contra del fallecido contribuyente Alfredo José Jijón.

La señora Chiriboga realizó una solicitud de levantamiento de medidas cautelares por cuanto no fue notificada con el auto de pago; y presentó sus excepciones argumentando que además ella no es la deuda o responsable sobre la obligación.

**Argumentos del contribuyente:**

La señora Chiriboga se excepciona a la coactiva por cuanto existe omisión de solemnidades sustanciales en el procedimiento de ejecución coactiva, por falta de citación con el auto de pago dentro del proceso coactivo, el cual no fue debidamente citado; y, posteriormente con la providencia que ordenó la retención y embargo del dinero, se ha pretendido satisfacer una obligación pendiente de pago correspondiente a un impuesto del que no es sujeto pasivo.

Se debía realizar una correcta citación del auto de pago, además de que la deuda es en contra del contribuyente Alfredo José Jijón Letort y este jamás fue notificado con el inicio del proceso coactivo. La señora Chiriboga afirma no ser sujeto pasivo de la obligación tributaria correspondiente del anticipo del impuesto a la renta de su cónyuge, y alega que el SRI pretende ilegalmente trasladar dicha responsabilidad y subsanar la falta de notificación continuando con el proceso coactivo en contra de una persona que nunca fue la deudora tributaria ni es su garante o heredera.

**Argumentos del Servicio de Rentas Internas:**

El SRI argumenta que dicha deuda se dirige al coactivado Alfredo José Jijón Letort, por cuanto las medidas cautelares han sido dirigidas a las cuentas pertenecientes al coactivado, y que el proceso coactivo cumple con las disposiciones tipificadas en la ley, siendo legal el inicio del proceso coactivo.

Además, menciona que es razonable el rechazo de la solicitud presentado por el contribuyente, pues la medida cautelar de retención de fondos es aplicado a fondos a nombre del señor Alfredo José Jijón Letort, mas no de la señora Rosa Chiriboga.

El SRI afirma que efectivamente existe una deuda determinada, líquida y de plazo vencido, pudiendo iniciar un proceso coactivo. Se rectifica la legalidad de la

notificación del auto de pago al coactivado aspecto que no ha sido objeto por la parte actoral procesal.

La actuación coactiva se ajusta a derecho y la única intención de la parte actora no tiene sustento ni asidero legal, pues las medidas cautelares no han sido aplicadas a la señora Rosa Chiriboga, ni por aspecto real o personal.

#### **Decisión del fallo:**

El Tribunal expresa que, como hechos relevantes, se muestra el certificado de defunción del coactivado y pesar de esto el SRI emite un auto de pago el 11 de julio de 2019, y el Tribunal no guarda un sentido de que a pesar de que el coactivado este fallecido no haya declarado la nulidad del proceso si no por el contrario niega la petición de la solicitante y busca subsanar la notificación del auto de pago, para poder exigir el cobro de la deuda coactiva a la cónyuge superviviendo; aspecto que solo deja como conclusión que el SRI ha actuado de manera arbitraria, atentando contra la seguridad jurídica.

En este caso, la señora Rosa Elena Chiriboga Chiriboga debió haber sido citada con el auto de pago emitido en el procedimiento coactivo, para que de esta manera pudiera ejercer sus derechos subsecuentes, al ser la legítima propietaria de los fondos bancarios que fueron embargadas.

El Tribunal confirma que se han omitido solemnidades sustanciales tales como la debida notificación al coactivado, lo que provocó que no pueda ejercer su debida defensa; y, con ello, al ordenar el embargo de un dinero que no le pertenece al deudor principal de la obligación tributaria, se ha actuado de manera ilegal y contrariando normas expresas que establecen como solemnidad sustancial la debida notificación del auto de pago al coactivado. Al no cumplir con esto, el coactivado ha resultado violentado en su derecho al debido proceso y sus garantías previstas en el artículo 76 numeral 7 literal a), b), c).

Tabla 5

#### **Cuadro indicativo sobre las irregularidades del proceso coactivo**

Irregularidades del proceso coactivo	Vulneración de derechos
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de notificación</li> <li>- Incumplimiento de solemnidades sustanciales</li> <li>- Inexistencia de la obligación tributaria</li> </ul>	Artículo 76, en su numeral 7.

Fuente: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario.

Elaboración propia

#### **1.4 Caso 4**

Actor: Perenco Ecuador Limited en Liquidación

Demandado: Servicio de Rentas Internas

Proceso: 17510-2020-00188

Instancia: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario.

##### **Antecedentes:**

La parte actora presenta excepciones a la coactiva por el auto de pago emitido por la Administración Tributaria, por el cobro de una valor total de USD 19.159.555,67 por Impuesto a la Renta del periodo fiscal 2004 y 2005; sin embargo, esta deuda se levanta a cargo del sujeto pasivo “Consortio que suscribió con el Estado Ecuatoriano el contrato de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos en el bloque 21 de la Región Amazónica”, es decir, que se establece como sujeto pasivo al CONSORCIO y no a PERENCO.

Las actuaciones de la Administración Tributaria que anteceden al auto de pago son diferentes determinaciones tributarias por Impuesto a la Renta y anticipos de los mismos ejercicios económicos, ante esto, el contribuyente presenta los respectivos reclamos en contra de las actas de determinación, sin embargo, recibe la su negativa por parte de la administración tributaria. Perenco ha presentado una demanda de impugnación en contra de la negativa al reclamo administrativo presentado por las determinaciones tributarias de parte de la Administración Tributaria.

Se emite sentencia con fecha 19 de diciembre de 2017 aceptando parcialmente la demanda, la que fue objeto de recurso de casación, y la Corte Nacional expresa que el sujeto pasivo del impuesto es el Consortio mas no Perenco, a pesar de esto, el SRI emite un auto de pago dirigido a Perenco.

##### **Argumentos del contribuyente:**

El contribuyente se excepciona a la coactiva de acuerdo al artículo 316 numeral 10 del COGEP, por cuanto, frente a la crisis de la pandemia se suspendieron todos los procedimientos administrativos tributarios, por lo que el SRI no podía emitir el auto de pago, a pesar de esta circunstancia, la Administración Tributaria emite el auto de pago en contra del contribuyente Perenco.

Cabe mencionar que el auto de pago contenía varias medidas cautelares que no podían ser impugnadas, ya que a nivel nacional se suspendieron las actividades de los

tribunales. Al ser ejecutadas dichas medidas cautelares, se evidencia una clara violación al derecho a la defensa del contribuyente, atentando contra el derecho a un debido. Por lo que, en el proceso coactivo, la Administración incurre en el quebramiento de normas que rigen su emisión o falta de requisitos legales que afecten la validez del procedimiento.

Se señala además la nulidad del auto de pago, por cuanto, hay un error en el sujeto pasivo, ya que el auto es emitido a nombre de la compañía de Perenco, sin embargo, en el proceso de auditoría las actas de determinación, las resoluciones de los reclamos de impugnación y las sentencias, reconocen que el sujeto pasivo del tributo era el Consorcio que suscribió con el estado ecuatoriano el contrato de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos en el bloque 21 de la región amazónica mas no Perenco.

Perenco no puede ser, consecuentemente, el obligado tributario, y las medidas cautelares debían ser aplicadas al Consorcio. La nulidad es evidente dentro del proceso coactivo, por cuanto, el sujeto pasivo del tributo es distinto al que le corresponde el efectivo pago del impuesto.

#### **Argumentos del Servicio de Rentas Internas:**

La Administración Tributaria expresa que en el presente proceso de ejecución coactiva no se han vulnerado los derechos al debido proceso ni a la debida defensa, por cuanto, a su juicio, Perenco pudo ejercer de forma debida su derecho a proponer excepciones a la coactiva, cuando se reactivó la atención en las dependencias judiciales, por lo que el argumento de vulneración de derechos en contra del contribuyente no existe.

#### **Decisión del fallo:**

El Tribunal al analizar el presente caso hace referencia a la nulidad establecida en el numeral 10 del artículo 316 del COGEP, que se refiere al quebrantamiento de las normas por las cuales rigen la emisión del título de crédito o del procedimiento coactivo.

En referencia a la nulidad por quebrantamiento de normas que rigen su emisión, se manifiesta que el auto de pago se emitió y notificó los días en los que por disposición del Decreto Ejecutivo No. 1017 del año 2020, se declaró estado de excepción por calamidad pública a causa de la pandemia de COVID -19, suspendiéndose los términos y plazos de todos los procedimientos tributarios, incluyendo el procedimiento de

ejecución coactiva. El hecho de que notifique el auto de pago en plena suspensión de los plazos, provocó la indefensión del contribuyente, por cuanto se aplicaron medidas cautelares sin considerar que estas solo podían ser revisadas o impugnadas cuando se reactivase la atención de los Tribunales Distritales de lo Tributario.

Es así, que el tribunal estima como errada la actuación del Servicio de Rentas Internas, la que sin lugar a duda demuestra el quebrantamiento de las normas que rigen la emisión del auto de pago. En este caso, el proceso debido mantenerse en suspenso, incluyendo la aplicación de las medidas cautelares, pues solo de esta manera se garantizaba el derecho al debido proceso y defensa del contribuyente.

En referencia de la nulidad por la falta de requisitos legales que afecten la validez del procedimiento, el Tribunal verifica que entre el título de crédito y el auto de pago se observa inconsistencias y que el auto de pago no ha sido notificado, ni emitido al contribuyente, sino a una de las compañías que en calidad de socia, integró la Contratista que suscribió con el Estado ecuatoriano el Contrato de participación para la exploración y explotación del bloque 21, sin considerar que Perenco no fue la única contratista sujeta a la determinación.

Todas estas inconsistencias permiten concluir que realmente existe ilegitimidad de personería del coactivado, pues dicha calidad solamente le puede ser atribuida al Consorcio que suscribió con el estado ecuatoriano el contrato de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos en el bloque 21 de la región amazónica.

Tabla 6

**Cuadro indicativo sobre las irregularidades del proceso coactivo**

Irregularidades del proceso coactivo	Vulneración de derechos
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de notificación</li> <li>- Incumplimiento de solemnidades sustanciales</li> </ul>	Artículo 76, en su numeral 7.

Fuente: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario.

Elaboración propia

**1.5 Caso 5**

Actor: Jorge Ernesto Yáñez Rocha

Demandado: Servicio de Rentas Internas

Proceso: 17510-2019-00159

Instancia: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario.

**Antecedentes:**

En el presente caso, el Rentas Internas inició un proceso de ejecución coactiva en contra del contribuyente el señor Jorge Yáñez, en base a que el auto de pago demuestra que él es el representante legal de la compañía Perenco, a la cual se dirige la acción de cobro; y, por tener esta supuesta calidad dentro de la empresa es un deudor solidario.

El hecho que llama más la atención es que el contribuyente toma conocimiento de este proceso coactivo, cuando se dirigía al aeropuerto para viajar a Perú, pero no pudo realizar el viaje debido a que se había dictado una medida cautelar de prohibición de salida del país dispuesta por la Administración Tributaria. Además, se habían ordenado otras medidas cautelares en su contra, tales como la retención de fondos y créditos presentes y futuros, la prohibición de enajenar bienes inmuebles y también vehículos, todo esto sin que exista una adecuada notificación del auto de pago.

El SRI se fundamenta en la existencia de un poder emitido por el Consorcio a favor de Perenco, compañía que a su vez había designado en su momento al señor Yáñez como su Apoderado. Del proceso, se desprende que el Consorcio era el efectivo deudor de la deuda tributaria, y que, pese a que el señor Yáñez era mandatario de Perenco, y no del Consorcio, el SRI aplicó supuestamente los artículos 26 y 27 del Código Tributario para hacerle extensiva la acción de cobro.

#### **Argumentos del contribuyente:**

El señor Yáñez se excepciona a la coactiva por las causales 4 y 5 del artículo 316 del COGEP en referencia a la causal cuarta, el coactivado argumenta que en el proceso hay una ilegitimidad de personería del coactivado, por no ser mandatario del Consorcio. Se afirma que el SRI no ha probado de forma alguna la supuesta representación legal del consorcio por parte del señor Yáñez.

En referencia a la causal quinta establece el contribuyente que no hay ninguna motivación en el auto de pago que expresa que el contribuyente debe pagar el 76.16% de la deuda, sin que se pueda entender cuál es el cálculo para tener este porcentaje del total del pago.

Además, no se detallan los supuestos sobre los montos de bienes administrados o de renta producida por cada implicado o la participación de los socios implicados, por tanto, el 76% no tiene sustento alguno, más aún cuando el contribuyente no ha administrado ningún bien del Consorcio.

#### **Argumentos del Servicio de Rentas Internas:**

El Servicio de Rentas Internas expresa que el responsable solidario de la deuda del Consorcio es el señor Jorge Yáñez, por el tiempo que ejerció la representación legal de Perenco Ecuador Limited, compañía que su vez tenía a su cargo la representación legal del Consorcio Bloque 7 y Bloque 21, por cuanto el periodo fiscal sobre la cual se refiere el presente proceso coactivo es el 2006, período durante el cual el señor Yáñez ejerció su cargo como representante legal de Perenco.

La administración tributaria expresa que se ha cumplido con todos los requisitos exigidos por ley, cumpliendo con la legalidad de la emisión de títulos de crédito; por lo que a su parecer ni existe ningún quebrantamiento de solemnidades sustanciales en el proceso coactivo.

#### **Decisión del fallo:**

El Tribunal en su fallo expresa que el Servicio de Rentas Internas en el presente proceso coactivo, incurrió en una ilegalidad al considerar al señor Yáñez como responsable solidario por representación, cuando no ha formado parte del proceso de determinación, ni ha sido citado ni notificado con ningún acto de la administración tributaria relativo a la determinación del impuesto o con el ejercicio de la acción de cobro, es decir, que no se atribuye ningún tipo de responsabilidad previa. De esa forma se le ha impedido la oportunidad de defenderse y contradecir el presente proceso coactivo, con lo cual considera probada la excepción del numeral 4 referente a la ilegitimidad de personería del señor Jorge Yáñez.

Tabla 7

#### **Cuadro indicativo sobre las irregularidades del proceso coactivo**

Irregularidades del proceso coactivo	Vulneración de derechos
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de notificación</li> <li>- Incumplimiento de solemnidades sustanciales</li> </ul>	Artículo 76, en su numeral 7.

Fuente: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario.

Elaboración propia

### **1.6 Caso 6**

Actor: Ramiro Pazmiño

Demandado: Servicio de Rentas Internas

Proceso: 17510-2021-00188

Instancia: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario. (Juicio en proceso sin emisión de sentencia)

**Antecedentes:**

Con fecha 17 de marzo de 2017, el Servicio de Rentas Internas emitió un acta de determinación tributaria No. 17201724900227964 en contra del señor Ramiro Pazmiño por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal del año 2013. El contribuyente presentó un reclamo en vía administrativa el 12 de abril de 2017, sin embargo, le fue negado.

El señor Pazmiño presenta una acción de impugnación de acuerdo con el artículo 320 numeral 3 del COGEP, activando los órganos de jurisdicción ordinaria. Sin embargo, el contribuyente no presentó caución para la suspensión del acto impugnado conforme al artículo 324 del mismo COGEP.

Consecuentemente, se le inició un proceso de ejecución coactiva No. DZ9-COBUAPC18-00000510, dentro del cual se le impone medidas cautelares tales como la prohibición de enajenar bienes, retención de fondos y la prohibición de salida del país.

El señor Pazmiño presenta una solicitud al ejecutor coactivo y al director zonal 9 pidiendo que se levante la medida cautelar de prohibición de salida del país, ya que es una medida que afecta directamente al contribuyente; sin embargo, recibe una negativa de parte de la administración tributaria.

**Argumentos del contribuyente:**

El contribuyente busca el levantamiento de la medida cautelar de prohibición de salida del país, por cuanto, el realiza contrataciones y negociaciones fuera del país. Considera que esta medida es desproporcional por cuanto se han aplicado otras medidas cautelares de carácter real, que sirven a la administración tributaria como una forma de garantía.

El principal hecho controvertido es que el SRI le dispuso la medida cautelar de prohibición de salida del país, cuando en su opinión, esta medida solamente lo puede aplicar un juez que administre justicia, mas no un funcionario ejecutor.

El contribuyente solicita el levantamiento de esta medida cautelar al ejecutor de coactiva, fundamentándose en la sentencia No. 8-19-CN/22 del 27 de enero del 2022, que expresa que el ejecutor no tiene potestad para administrar justicia y por tanto no puede disponer la prohibición de salida del país, facultad que es exclusiva de los jueces.

**Argumentos del Servicio de Rentas Internas:**

La respuesta del ejecutor de la coactiva fue negativa. Justifica la aplicación de esta medida por cuanto el funcionario recaudador a la fecha de emisión del auto de pago

estaba investido de la potestad para dictar la medida cautelar de prohibición de salida del país, ya que la sentencia de la Corte Constitucional No. 8-19-CN/22 del 27 de enero del 2022 es posterior al proceso coactivo, y debe ser aplicada al momento de imponer las medidas cautelares sin que tenga efectos retroactivos.

Es de mencionar que hasta la fecha no se tiene una sentencia sobre el presente caso, ya que, todavía los jueces no han agendado la respectiva audiencia preliminar del contribuyente, el objeto del análisis de este caso, es resaltar la posición de la Administración Tributaria frente a la aplicación de la medida cautelar de arraigos o la prohibición de salida del país.

Tabla 8  
**Cuadro indicativo sobre las irregularidades del proceso coactivo**

Irregularidades del proceso coactivo	Vulneración de derechos
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Desproporcionalidad en la aplicación de medidas cautelares.</li> <li>- Aplicación de una medida cautelar por parte de un funcionario público.</li> </ul>	Artículo 76, en su numeral 7.

Fuente: Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario.

Elaboración propia

Tabla 9  
**Cuadro resumen de los casos analizados en el anterior apartado**

Número del caso	Argumentos del Contribuyente	Argumentos de la administración tributaria	Decisiones del Tribunal frente al caso	Identificación de los derechos Vulnerados
Caso 1	COGEP Art. 316 numeral 10: quebrantamiento de normas que generan la nulidad del proceso coactivo ya que, no se ha emitido el respectivo título de crédito, además de que no ha sido legalmente notificado.	Argumenta la legalidad del auto de pago, y que el representante ha sido legalmente notificado.	El tribunal ratifica la falta de notificación hacia el contribuyente sobre el proceso coactivo, siendo una violación al debido proceso y derecho a la defensa del administrado	Derecho al debido proceso  Derecho a la defensa.
Caso 2	COGEP Art. 316 numerales 1, 5, y	La administración	El tribunal expresa que se ha	Derecho al debido

	10: proceso coactivo que carece de fundamento por cuanto se pretende cobrar por un tributo del cual no es sujeto pasivo.	tributaria seccional no responde la demanda de excepciones presentada por el sujeto pasivo.	configurado las excepciones previas mencionadas por el contribuyente.	proceso Derecho a la defensa.
Caso 3	COGEP Art. 322 numerales 9: Por omisión de solemnidades sustanciales, ya que el auto de pago no fue notificado de manera debida al contribuyente.	Se tiene una deuda determinada, liquida y a plazo vencido, y que las medidas cautelares han sido aplicadas a las cuentas a nombre del difunto contribuyente coactivado	El Servicio de Rentas Internas ha iniciado un proceso coactivo arbitrario y que atenta contra los derechos del contribuyente, considerando que es coactivado ha fallecido y que además el conyugue sobreviviente no ha sido citado.	Derecho al debido proceso Derecho a la defensa.
Caso 4	COGEP Art. 316 numeral 10: por quebrantamiento de normas que rigen su emisión, ya que el SRI emitió un auto de pago cuando los procedimientos administrativos estaban suspendidos por causa de la pandemia del COVID-19.	El SRI justifica el proceso coactivo en contra del contribuyente por cuanto se lo ha iniciado de acuerdo a la ley, obedeciendo la norma vigente y no se ha vulnerado ningún derecho del contribuyente.	El tribunal manifestó que el auto de pago se expidió y se notificó cuando se declaró el estado de excepción por calamidad pública a causa de la pandemia del COVID-19, por ende, estaban suspendidos todos los termino y plazos en procedimientos tributarios, incluyendo los procesos coactivos, por ende, la notificación del auto quebranta normas que rigen su emisión.	Derecho al debido proceso Derecho a la defensa.
Caso 5	COGEP Art. 316 numeral 4 y 5: por cuanto el contribuyente no es el obligado de la	El proceso coactivo esta iniciada de manera legal, ya que el	El tribunal menciona que el proceso coactivo resulta ilegal por cuanto, considera	Derecho al debido proceso Derecho a la

	deuda y se pretendió que sea extensiva, por el hecho de que fue el representante legal de la empresa coactivada.	contribuyente ejerció la representación legal de la empresa coactivada. Además, que la coactiva cumple con todos los requisitos exigidos por ley.	como responsable solidario por representación, además el coactivado no ha formado parte de la determinación tributaria.	defensa.
Caso 6	El contribuyente argumenta el levantamiento de las medidas cautelares impuestas dentro del proceso coactivo, en especial la medida de arraigos o prohibición de salida del país. Por cuanto, la Corte Constitucional ha declarado mediante sentencia No. 8-19-CN/22 del 27 de enero del 2022 que esta medida no la puede tomar un funcionario ejecutor.	Justifica el SRI el empleo de esta medida, por cuanto, el empleado recaudador estaba investido de la potestad de aplicar esta medida cautelar antes de que se expida la sentencia de la Corte Constitucional, por ende, se la toma como legal.	A la fecha no se dicta sentencia.	Derecho al debido proceso  Derecho a la defensa.

Fuente: Procesos extraídos de la página de la Función Judicial Satje.

Elaborado por: Miguel Reyes

## **2. Análisis de compilación de casos de procesos coactivos.**

En este apartado se realiza una recopilación de procesos judiciales donde el centro de la litis es la validez del proceso de ejecución coactiva. Por tanto, se realizará un registro donde se analizará los elementos más sobresalientes que nos servirán para demostrar nuestra hipótesis en torno al problema objeto del presente estudio.

### **2.1. Análisis de procesos coactivos desde el año 2016 al 2018.**

Para este análisis tomamos como punto de referencia la ponencia de la autora Liceth Moreno,<sup>84</sup> quien efectuó un muestreo de procesos coactivos desde el año 2016 al año 2018 impugnados ante el Tribunal Contencioso Tributario, identificando de qué administración parten los procesos coactivos; el número de casos por año; y, el número de demandas de excepciones a la coactiva que han sido aceptadas, diferenciando cuáles han sido por falta de citación y otros causales por las cuales los procesos coactivos han sido impugnados.

A continuación, se plasma el muestreo de procesos coactivos desde el año 2016 al año 2018:

Tabla 10  
**Recopilación de procesos coactivos antes el Tribunal Contencioso Tributario desde el año 2016 al 2018**

	Administración	Casos	Aceptada la pretensión del Actor	Citación	Otros
2016	SENAE	4	2	2	2
	SRI	3	2	1	1
	GADS	4	3	1	3
	<b>TOTAL</b>	<b>11</b>			
2017	SENAE	6	4	1	3
	SRI	21	8	3	2
	GADS	11	8	2	6
	<b>TOTAL</b>	<b>38</b>			
2018	SENAE	4	3	2	1
	SRI	10	6	6	
	GADS	9	9	5	4
	<b>TOTAL</b>	<b>23</b>			

Fuente: Concejo de la Judicatura.

Elaborado por: Liceth Moreano

Sobre este muestreo, en los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018, la mayor cantidad de impugnaciones las tiene el Servicio de Rentas internas, seguidamente de los Gobiernos Autónomos Descentralizados y por último el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

Otro detalle que cabe destacar es que las administraciones tributarias presentan, sobre todo, problemas con la citación del auto de pago con el que se da inicio a los

---

<sup>84</sup> Liceth Moreno “Pronunciamento del Tribunal Contencioso Tributario-Quito en los procedimientos coactivos” (ponencia, XVIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, 25 de noviembre de 2021).

procesos coactivos, ya que se registra en los periodos fiscales analizados que hay un gran número de demandas de excepciones que son aceptadas por falta de citación de parte de la Administración Tributaria.

Empezando con el año 2016, se observa que hay un registro de 11 casos analizados por el Tribunal Contencioso Tributario, tanto el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) como los GADS tiene el mismo número de casos que son 4 y el Servicio de Rentas Internas tiene 3 casos.

Del total de los casos, en 7 se ha aceptado la pretensión del coactivado por el Tribunal Contencioso Tributario y en 4 su pretensión ha sido rechazada. Es así, que podemos apreciar que más del 60% del total de los casos, el Tribunal ha considerado como válida la pretensión del contribuyente, dejando sin efecto la ejecución coactiva.

De la totalidad de los casos que han sido aceptados por el Tribunal, 4 casos versaron sobre la falta de citación del proceso coactivo, es decir más del 50% de los casos se relacionan con irregularidades en la citación del proceso coactivo.

Para el caso del año 2017, observamos que hay un total de 38 procesos, sobre estos, 6 provienen al SENAE, 21 del Servicio de Rentas Internas y 11 de GADS.

Observamos que hay un total de 38 casos sustanciados ante el Tribunal Distrital de Contencioso Tributario, y en 20 de esos procesos fueron aceptadas las pretensiones de los deudores coactivos. Ello significa que más del 50% de los procesos coactivos han quedado insubsistentes.

De los 20 procesos en que fue aceptada la pretensión del coactivado, 6 corresponden a la falta de citación al coactivado.

Para el año 2018, se ha contabilizado un total de 23 sentencias, sobre la cuales 4 tienen como demandado al SENEAE, 10 al Servicio de Rentas Internas y 9 a diferentes GADS.

Del total de los casos, hay un resultado de 18 procesos en los que el Tribunal ha aceptado la pretensión del coactivado, esto significa que más del 78% de los casos ha tenido proceso coactivo con falencias que han dado lugar a su nulidad.

De la totalidad de los casos donde aceptaron la pretensión de los coactivados, se observa que 13 casos han sido por problemas en la notificación del proceso coactivo, es decir, que más del 70% de los casos versaron sobre falta de citación con el auto de pago.

Ahora, si consideramos el registro de todos los casos (2016, 2017, 2018) considerados en el estudio de Liceth Moreano, nos da un total de nos da un total de 72 casos, de los cuales, 45 han terminado con sentencias en que se ha aceptado la

pretensión de los coactivados, es decir, que un 62% de los casos presentados ante el tribunal tuvieron éxito al impugnar el proceso coactivo.

Sobre la totalidad de los 45 casos que ha sido aceptados por el tribunal, 23 versaron sobre falencias en la citación de parte de la Administración Tributaria, lo que significa más del 50% del total de las coactivas que fueron dejadas sin efecto.

Ahora en referencia a la procedencia del número de procesos de cada Administración Tributaria, observamos que en su mayoría corresponden al Servicio de Rentas Internas, dándonos un total de 34 procesos coactivos que han sido impugnados, que suponen el 47% de la totalidad de los procesos coactivos presentados ante el Tribunal; a continuación siguen los procesos coactivos iniciados por los GADS que han sido impugnados en un total de 24, dando un resultado de 33% de la totalidad de procesos de excepciones a la coactiva; y, por último, el SENA E ha sido la Administración Tributaria que menos demandas ha presentado en relación con sus procesos coactivos, con un total de 14 procesos llevados ante el Tribunal, que corresponden al 19% de la totalidad del muestreo de los procesos de excepciones.

## 2.2. Análisis de procesos coactivos desde el año 2019 al 2022.

Con el objeto de dar secuencialidad al análisis preparado por Liceth Moreano, ahora se tiene un muestreo de 23 sentencias entre los años 2019 al año 2022, considerando que este muestreo parte del buscador de jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia e-SIPJUR, por tanto, los procesos que forman parte de este muestreo, corresponden a aquellos en los que se ha propuesto recurso de casación y que han sido resueltos por la Corte Nacional de Justicia a través de la Sala Especializada de los Contencioso Tributario.

Se toma en cuenta el año de la sentencia dictada del Tribunal Contencioso Tributario en concordancia con el análisis del anterior cuadro.

Tabla 11  
Recopilación de los procesos coactivos del año 2019

Número de proceso	Año de la sentencia	Administración tributaria demanda	Dictamen de la sentencia	Derechos vulnerados
09501-2018-00537	2019	SENAE	Se acepta la demanda en contra del proceso coactivo por cuanto dentro del proceso no ha sido notificado, incumpliendo con una solemnidad sustancial establecido en la norma	Debido proceso Defensa Seguridad Jurídica

			tributaria.	
01501-2018-00114	2019	SRI	Se acepta la demanda a favor del coactivado, por cuanto, se procede a la devolución de montos de dinero que fueron objeto de medidas cautelares, al ser un proceso coactivo archivado, el embargo deja de tener efecto en el coactivado.	Debido proceso Defensa Seguridad jurídica
17510-2019-00115	2019	SRI	Se acepta la demanda de parte del coactivado, por cuanto se configura la excepción a la coactiva del artículo 316 numeral 5 del COGEP. No tener la calidad de deudor directo ni responsable de la obligación exigida	Debido Proceso Defensa Seguridad Jurídica
09502-2009-1181	2019	SENAE	Se declara con lugar la demanda del coactivado, por cuanto, se configura las excepciones 4 y 10 del artículo 212 del Código Tributario.	Debido Proceso Defensa Seguridad Jurídica
17510-2019-00159	2019	SRI	Se declara con lugar la demanda del parte del contribuyente, excepcionando la coactiva bajo los numerales 4y 5 del artículo 316 del COGEP.	Debido Proceso Defensa Seguridad Jurídica
09501-2019-00262	2019	SRI	Se declara aceptada parcialmente la demanda impuesta por el contribuyente, ya que, al iniciar el proceso coactivo, el contribuyente pidió facilidades de pago, lo que contraviene lo dispuesto en el art. 154 del código tributario.	Debido proceso Defensa Seguridad Jurídica.
17510-2018-00289	2019	SENAE	Se acepta la demanda presentada por el contribuyente, bajo las excepciones del numeral 6 y 10 del artículo 316 del COGEP.	Debido proceso Defensa
09501-2019-00254	2019	SRI	Se rechaza la demanda planteada por el contribuyente.	Sin identificar
09501-2019-00211	2019	SRI	Se acepta la demanda del contribuyente, por cuanto se da de baja la resolución que negaba la prescripción del cobro coactivo.	Debido proceso Defensa
09501-2018-00432	2019	SRI	Se acepta la demanda de excepción a la coactiva por el numeral 10 del artículo 212 del código tributario y numeral 10 del artículo 316 del COGEP	Debido proceso Defensa

17510-2019-00161	2019	SRI	Se acepta la demanda de excepción a la coactiva, por no aparejar los títulos de crédito, incurriendo en una falta al numeral 9 del artículo 322 del COGEP	Debido proceso Defensa
17510-2018-00451	2019	SRI	Se acepta la demanda de parte del contribuyente al configurarse la acción especial del numeral 9 del artículo 322 del COGEP	Debido proceso defensa
17510-2018-00508	2019	SRI	Se rechaza la demanda planteada por el contribuyente.	Sin identificar
17510-2019-00095	2019	SENAE	Se rechaza la demanda planteada por el contribuyente.	Sin identificar
09501-2019-00251	2019	SRI	Se acepta la demanda del contribuyente, por cuanto, el proceso coactivo se declara nulo, al confundir el proceso de determinación con el proceso de ejecución del proceso coactivo.	Debido proceso Defensa.

Fuente: Corte Nacional de Justicia  
Elaboración propia

Tabla 12  
**Recopilación de los procesos coactivos del año 2020**

Número de proceso	Año del proceso	Administración Tributaria demandada	Dictamen de la sentencia	Derechos vulnerados
17510-2019-00185	2020	SRI	Se acepta la demanda de excepción a la coactiva numeral 1, por cuanto, se inicia el proceso coactivo por el cobro de un rubro que por mandato legal el coactiva no estaba obligado	Debido proceso Defensa Seguridad jurídica
09501-2019-00339	2020	SRI	Se rechaza la demanda planteada por el contribuyente, por prescripción del proceso coactivo, ya que han transcurrido mas de 5 años ininterrumpidos sobre el proceso de cobro.	Debido proceso Defensa Seguridad Jurídica
09501-2019-00331	2020	SRI	Se acepta la demanda del coactivado por cuanto se ha evidenciado que la administración no ha cumplido con las solemnidades sustanciales del artículo 165 del Código	Debido proceso Defensa Seguridad jurídica

			Tributario.	
09501-2019-00477	2020	SENAE	Se acepta la demanda en contra del coactivado, por cuanto este nunca fue citado de manera adecuada, por ende, no reúne los requisitos del artículo 163 del Código Tributario	Debido proceso Defensa Seguridad Jurídica
01501- 2019-00076	2020	SENAE	Se rechaza la demanda planteada por el contribuyente.	Sin identificar

Fuente: Corte Nacional de Justicia  
Elaboración propia

Tabla 13  
**Recopilación de los procesos coactivos del año 2021**

Número del proceso	Año de la sentencia	Administración tributaria demanda	Dictamen de la sentencia	Derechos vulnerados
17510-2019-00312	2021	SRI	Se rechaza la demanda planteada por el contribuyente.	Sin identificar

Fuente: Corte Nacional de Justicia  
Elaboración propia

Tabla 14  
**Recopilación de los procesos coactivos del año 2022**

Número del proceso	Año de la sentencia	Administración tributaria demandada	Dictamen de la sentencia	Derechos vulnerados
09501-2019-00339	2022	SENAE	Se declara la prescripción de la acción de cobro coactivo en contra del contribuyente.	Debido proceso Seguridad Jurídica

Fuente: Corte Nacional de Justicia  
Elaboración propia

Tabla 15  
**Muestreo de los procesos coactivos de los años 2019 a 2022**

	Administración Tributaria	Número de casos	Casos donde se aceptó la pretensión del contribuyente
--	---------------------------	-----------------	---

2019	SENAE	4	3
	SRI	10	9
	GADS	1	0
TOTAL	15		12
2020	SENAE	2	1
	SRI	3	3
	GADS	0	0
TOTAL	5		4
2021	SENAE	0	0
	SRI	1	0
	GADS	0	0
TOTAL	1		0
2022	SENAE	1	1
	SRI	0	0
	GADS	0	0
TOTAL	1		1

Fuente: Corte Nacional de Justicia

Elaboración propia

Ahora sobre el muestreo de los procesos coactivos llevados desde los años 2019 al 2022, podemos observar que hay una gran prevalencia de aceptación de la pretensión de los contribuyentes coactivados al impugnar el proceso coactivo.

Apreciamos una paulina reducción de procesos en el tiempo, además el mayor número de casos impugnados por parte de los coactivados provienen del Servicio de Rentas Internas, seguidamente de la SENAE y por último no se mantiene registros de procesos que provengan de los GADS, pero ello no quiere decir necesariamente que en estos años no existan impugnaciones en contra de procesos coactivos que provengan de los GADS, ya que, nuevamente, para este muestro solo se han considerados procesos que se encuentran en Corte Nacional de Justicia.

Observamos que del total del muestreo de casos que son un total de 22 de los cuales, 17 fueron aceptadas las pretensiones del contribuyente, es decir más del 70% resultaron a favor del coactivado y el porcentaje restante a favor de la Administración Tributaria.

Del total de los casos registrados, es en el año 2019 en el que se presentaron más casos, esto es, un total de 15 procesos; seguido por el año 2020 que registra un total de 5 procesos; mientras que para el año 2021 se registra un total de 1 caso; finalmente para el año 2022, se ha registrado 1 solo caso.

El número total de casos registrados provenientes del SRI es de un total de 15; seguido por el SENAE que mantiene un total de 7 procesos, es decir, que el Servicio de

Rentas Internas es la Administración Tributaria que más ha sido demandada a través de las excepciones a sus procesos coactivos.

También para tener una perspectiva más amplia a más de los casos prácticos que han sido objeto de este estudio, se considera que en previos estudios sobre el proceso coactivo se ha entrevistado a expertos en el tema, como lo son a funcionarios ejecutores y jueces de lo Contencioso Tributario como lo es Diego Gordillo, en este sentido se han referido al cumplimiento de la citación en el proceso coactivo y si en este mismo proceso se han vulnerado los derechos de los deudores y se ha manifestado lo siguiente:

hay ciertas falencias que produce que la administración no pueda notificar a través de sus abogados externos, esta causa es la falta de exactitud en la información para ubicar a los deudores lo que genera que la notificación sea ineficaz. (...) existen casos donde no se cumplieron ciertas garantías mínimas que están presentes en todo proceso administrativo lo que genera un incumplimiento del debido proceso.<sup>85</sup>

Ahora, pasamos a observar un muestreo de casos de proceso coactivos que han llegado hasta Corte Constitucional por medio de la Acción Extraordinaria de Protección el cual es la siguiente:

Tabla 16

**Muestreo de Acciones Extraordinarias de protección sobre procesos coactivos**

Numero de proceso	Parte procesal que acciona el proceso	Decisión
Sentencia N.º 026-15-SEP-CC. Caso N.º 1462-12-EP	El contribuyente	Se declara la vulneración de derechos constitucionales al debido proceso en la garantía de tutela judicial efectiva, defensa y motivación.
Sentencia No. 1763-12-EP/20. Caso No. 1763-12-EP	SRI	Se desestima las pretensiones de AEP.
Sentencia No. 2452-17-EP/21. Caso N.º. 2452-17-EP	SENAE	Se desestima las pretensiones de AEP.

Fuente: Corte Constitucional del Ecuador

Elaboración propia

En el cuadro de registro de sentencias de parte de la Corte Constitucional observamos que la acción interpuestas por el contribuyente siendo el caso No. 1462-12-

<sup>85</sup> Miguel Ángel Reyes Garzón, “El debido proceso en el procedimiento de ejecución coactiva” (tesis, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2019), 59, <https://repositorio.pucesa.edu.ec/bitstream/123456789/2936/1/77102.pdf>

EP fue aceptada por la Corte Constitucional, este caso, el contribuyente impugnó por vía contenciosa una liquidación de diferencias, en el cual, el tribunal resolvió aceptar la impugnación del contribuyente en instancia de Corte Nacional, sin embargo, a pesar de que se declara la invalidez del acto, la Administración Tributaria emite un auto de pago sobre dicha obligación, en este sentido, el contribuyente excepciona la coactiva de acuerdo a lo establecido en el artículo 212 del Código Tributario bajo las causales 3 y 10, el cual versa sobre la inexistencia de la obligación y que el acto se haya emitido en contra de normas que rigen su emisión.

Observamos que la posición del contribuyente en el presente recurso extraordinario, es denotar que la obligación sobre la cual versa el proceso coactivo, es una obligación ya declarada como inválida por parte del Tribunal Fiscal, por ende, se excepciona la coactiva por inexistencia de la obligación, sin embargo, el Tribunal Fiscal que resuelve la excepción a la coactiva lo declara sin lugar y la Corte Nacional desecha el recurso interpuesto por el contribuyente dando lugar al recurso extraordinario de protección.

La Corte Constitucional resuelve que el análisis de la sentencia venida en grado de la Corte Nacional de Justicia no genera una argumentación suficiente para justificar el rechazo del recurso de casación y concluye que existe una falta de motivación en la sentencia, además la Corte Nacional de Justicia no genera un pronunciamiento de fondo acerca de la pretensión concreta del contribuyente ha vulnerado los derechos a la tutela judicial efectiva y debido proceso en su garantía de motivación, por ende, se declara la vulneración de derechos constitucionales en el presente proceso.

En el caso No. 1763-12-EP es una Acción Extraordinaria de Protección interpuesto por el Servicio de Rentas Internas por cuanto, desea justificar que se ha vulnerado su derecho al debido proceso, por cuanto, la sentencia venida en grado ha declarado la nulidad del proceso coactivo en contra del contribuyente, afectando su facultad de cobro.

El análisis de la Corte Constitucional expresa que la facultad de cobro no es un derecho como tal, si es una potestad que la misma ley otorga al ente público, por ende, la emisión de dicha sentencia no implica una vulneración al derecho de parte del Servicio de Rentas Internas.

Bajo la misma línea, la Corte expresa que tampoco existe vulneración al derecho a la seguridad jurídica de la entidad pública, por cuanto, no se puede declarar la

vulneración del derecho sobre la base de que existió la infracción de una norma legal, ya que la Acción Extraordinaria de Protección, no puede tomar una decisión sobre este hecho, ya que su naturaleza versa sobre la identificación de la vulneración de derechos; en este sentido, se da por rechazada la presente acción presentado por la entidad pública.

En el caso No. 2452-17-EP, la institución pública del SENA E genera una Acción Extraordinaria de Protección, por cuanto, el tribunal en el recurso de casación, resuelve no admitirlo por ser un proceso que versa sobre formalidades del proceso coactivo, en este sentido, no existen elementos que desarrollen el fondo del cobro coactivo, en mérito de lo expuesto no puede ser analizado.

Es así, que la Corte Constitucional, expresa que la decisión impugnada no resuelve el fondo del asunto por cuanto, los hechos que giran alrededor de la coactivo son de carácter formales y no ameritan un examen de fondo, además la Corte Constitucional, no se puede pronunciar sobre una decisión que no genera un gravamen irreparable de un recurso inoficioso que no afecta la situación jurídica de la parte procesal accionante por este hecho se inadmite la acción constitucional.

En base a estos tres casos, observamos un panorama más amplio sobre el análisis del trato de los procesos coactivos frente a la vulneración de derechos, en el análisis de estos casos, observamos que la administración tributaria puede generar errores en la emisión de autos de pago sobre determinaciones o liquidaciones de pago que han sido declarados nulos en instancias judiciales e inician otros procesos judiciales para excepcionar la coactiva de una determinación o liquidación que ya ha sido declara nula.

En este contexto existe un gran desgaste de parte del contribuyente al activar la vía ordinaria varias veces por una misma obligación, donde se evidencia un abuso de la facultad coactiva que tiene la Administración Tributaria afecta los derechos de los contribuyentes.

Además, vemos que de parte de las Administraciones Tributarias que iniciaron un proceso extraordinario de protección, buscan reafirmar el proceso coactivo y de hecho lo acción por una presunta vulneración al debido proceso de parte de la Administración, sin embargo, se puede observar que la Corte Constitucional ha declarado como invalido los recursos, por cuanto, solo reflejan inconformidad con las sentencias venidas en grado, incluso recalcan que no se debe confundir la afectación de potestades con afectación de derechos, siendo estos dos elementos distintos dentro del Derechos.

Finalmente, observamos en estos resultados, que en su mayoría los procesos coactivos impugnados, la pretensión del contribuyente ha sido aceptada; y que el criterio manejado por los Tribunales Contenciosos Tributarios se centra en el cumplimiento de las solemnidades sustanciales que justifican el actuar de la administración al iniciar un proceso coactivo. El incumplimiento de dichas solemnidades genera nulidad en el proceso coactivo. Vemos en el muestreo que, por regla general, la mayoría de los procesos se anulan por falta de una debida notificación al contribuyente, por ilegitimidad de personería del coactivado, por prescripción de la acción de cobro o por la falta de requisitos legales, demostrando de esta forma los vicios de procedimiento que se producen en este tipo de procesos, confirmándose la afectación frecuente y sistemática del derecho al debido proceso.

### **3. Análisis de los resultados**

De conformidad con la aplicación de los métodos cualitativo y cuantitativo en el presente estudio, los resultados serán analizados en primer lugar sobre el análisis de los 6 casos que hemos analizado en detalle, en los que se ha verificado una vulneración al derecho del debido proceso de los coactivados, enfocándonos en las similitudes tanto de la argumentación del accionante (coactivado), como de la Administración Tributaria, así como en el criterio de los diferentes Tribunales Contenciosos Tributarios.

A continuación, se realizará el análisis de los resultados de la compilación de procesos coactivos que están registrados a partir del año 2016 al año 2022, por lo cual, se tomarán parámetros del número de procesos que nacen de las diferentes Administraciones Tributarias, el total del muestreo, el número de procesos que han aceptado la pretensión del coactivado al impugnar la coactiva, entre otros elementos complementarios que nos permitirán establecer lineamientos generales sobre el proceso coactivo y aspectos específicos que demuestran el problema del presente estudio en referencia a la vulneración al derecho del debido proceso.

Finalmente, se relacionará los resultados obtenidos sobre el estudio de los casos en específico (método cualitativo) y los resultados del muestreo de casos de procesos coactivos llevados al Tribunal Contencioso Tributario (método cuantitativo), generando un análisis completo sobre el problema planteado en el presente estudio.

En referencia a las primeras muestras sobre el análisis de los 6 casos, analizamos los problemas que se han presentado sobre los procesos coactivos iniciados contra los contribuyentes, en este sentido, el primer caso muestra que se emite el auto de pago en

base a resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas en el recurso de revisión y no se emite debidamente el título de crédito, que es el documento representativo del valor de la deuda, además este proceso coactivo se hace extensivo al representante legal de la empresa, a pesar de que este no fungió con este cargo en los periodos fiscales determinados y sobre lo cual, se fundamenta la deuda que inicia el proceso coactivo.

Observamos que tampoco son notificados de las resoluciones emitidas por parte de la administración en el proceso de revisión, en este sentido no se ha cumplido con una debida notificación ni tampoco se ha cumplido con lo establecido en la ley, ya que se obvió emitir el respectivo título de crédito que de hecho es el acto sobre el cual se sostiene el inicio del proceso coactivo.

En el segundo caso, el coactivado sufre retenciones de cuentas bancarias efectuadas por un proceso coactivo iniciado por el Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón Quinindé bajo la premisa de que no ha pagado el impuesto de 1.5 por mil sobre los activos totales, considerando que los establecimientos del sujeto coactivado no se encuentran domiciliados en el Cantón Quinindé,

Se resalta que la potestad coactiva al cometer este tipo de errores puede generar grandes vulneraciones al coactivado, ya que las medidas cautelares resultan ser en extremo restrictivas de derechos y confiscatorios, como bien se ha visto en el presente caso. Observamos una aplicación de la potestad coactiva pero que se deslinda con los hechos facticos, ya que se exige el pago de un tributo sobre el cual el contribuyente no tiene la obligación de pagar. El problema radica que el contribuyente tiene que activar los mecanismos jurisdiccionales para que se resuelva el problema, y que parte de una Administración Tributaria seccionales que es del GAD de Quinindé que no tiene relación alguna con el contribuyente. A la fecha de preparación de esta tesis, el coactivado ha ganado incluso el recurso extraordinario de casación, pero el GAD de Quinindé no devuelve el importe indebidamente retenido de sus cuentas, pese a haber transcurrido ya más de cuatro años desde que el proceso coactivo fue declarado nulo.

Esto deja a interpretar que el mal uso de la coactiva puede generar graves daños a las personas afectadas, siendo restrictiva de derechos, confiscatoria, injusta y sin la posibilidad de pelear en igualdad de condiciones, que obliga al coactivado a activar el mecanismo jurisdiccional para que resuelvan una deuda sobre la cual, él no es sujeto pasivo y no tiene la obligación de pagar.

Sobre el tercer caso, observamos que el proceso coactivo es iniciado en contra de una persona fallecida, aplicando medidas cautelares como la retención de cuentas

bancarias, que terminan recayendo sobre la viuda del coactivado, quien toma conocimiento de la existencia de este proceso coactivo cuando desea realizar el retiro de fondos bancarios y le comunican sobre la medida de retención que afecta a su cuenta bancaria.

El proceso coactivo es iniciado por un impuesto sobre el cual, el sujeto pasivo no es obligado y además de que hay una evidente falta de notificación a las personas afectadas por la retención de fondos bancarios, buscando trasladar la responsabilidad a otra persona que no tiene relación con la deuda, y que ni siquiera puede ser considerada responsable como sucesora. Por este motivo, el acto se emitió sin considerar las solemnidades sustanciales, evidenciado el actuar arbitrario del Servicio de Rentas Internas, afectado la seguridad jurídica, el derecho a la defensa y debido proceso del contribuyente.

En el caso cuarto, observamos varias infracciones a la norma y también una clara indefensión del contribuyente por parte del Servicio de Rentas Internas, en este sentido, se levanta el proceso coactivo en contra de un sujeto pasivo que no es deudor directo ni solidario. Además, se emite el auto de pago en medio de la pandemia del COVID-19, a pesar de que en las resoluciones emitidas por la misma Administración Tributaria se declaraba la suspensión todos los procedimientos tributarios.

Con la aplicación de las medidas cautelares en contra del coactivado y bajo la circunstancia de que todos los procedimientos judiciales se encontraban suspendió por la pandemia, no se podía impugnar el proceso coactivo, evidenciándose así la clara indefensión denle que se dejó al administrado.

En el quinto caso, observamos que se extiende el proceso coactivo al representante legal de la compañía que, a su vez, ejerce la representación del deudor coactivado, a pesar de que él no tiene relación alguna con la deuda ni puede ser considerado responsable por representación por no ser el apoderado del Consorcio contribuyente. En este caso, lo que más sorprende, es que se haya dispuesto la medida cautelar de prohibición de salida del país, cuando el coactivado nunca había constado como representante legal del sujeto pasivo coactivado.

También dentro de los detalles de esta coactiva, llama la atención que el SRI haya indicado que correspondía al coactivado pagar el 76,16% del total de la deuda, sin explicar de forma alguna el cálculo que se llevó a cabo para obtener dicho porcentaje, incurriendo en una falta de motivación en la emisión del acto. Se refleja un claro

quebrantamiento de las normas que rigen la emisión del proceso coactivo y también un quebrantamiento de solemnidades sustanciales.

En el último caso, nos enfocamos en la situación del contribuyente, por cuanto, el Servicio de Rentas Internas dispuso la prohibición de salida del país, pese a que la Corte Constitucional había declarado mediante sentencia No. 8-19-CN/22 del 27 de enero del 2022, que la aplicación de arraigos o prohibición de salida del país, no puede ser ordenada por los funcionarios ejecutores, ya que es una medida que solamente puede ser tomada por un juez en uso de su potestad jurisdiccional y de su facultad de administrar justicia.

Sorprende cómo el Servicio de Rentas Internas se afana en mantener la medida de prohibición de salida del país, a pesar de que su facultad de disponer este tipo de medidas fue declarada inconstitucional por la Corte Constitucional.

Es así como en todos los casos analizados, se evidencian claras vulneraciones al derecho al debido proceso en los procesos coactivos.

En referencia a los resultados obtenidos sobre el muestreo de casos registrados de procesos coactivos impugnados ante el Tribunal Contencioso Tributario a partir del año 2016 al año 2022, resaltamos que de un total de 62 casos en los que han sido aceptadas las pretensiones de lo coactivados. Esto quiere decir, que del 100% de las demandas de excepciones a la coactiva que han sido objeto de revisión, el 65% han sido aceptadas por el Tribunal Contencioso Tributario, cifra que demuestra cómo se violenta con frecuencia y de manera casi sistemática, los derechos de los contribuyentes en la fase de ejecución coactiva.

Sobre los procesos donde se han negado la pretensión del proceso coactivo, ha sucedido que el coactivado ha iniciado el proceso bajo vicios de excepciones previas en el proceso; el coactivado no ha demostrado la excepción a la coactiva, ya sea los estipulados en el COGEP o del Código Tributario;); o hay acuerdo efectivamente hay una deuda determinada, líquida y a plazo vencido que ha sido correctamente citada, además de cumplir con las exigencias establecidas por ley.

Por ende, en la mayoría de los procesos judiciales en los que se ha negado la pretensión del coactivado ha ocurrido bien una falta de demostración en las excepciones de la coactiva, o se han presentados errores en la forma de presentar la impugnación y/o de argumentar la impugnación.

En referencia a las excepciones bajo las cuales se deducen los juicios, es más común la excepción de quebrantamiento de normas que rigen su emisión o sin que se hayan tomado en cuenta solemnidades sustanciales establecidas por ley.

También se ha evidenciado que se han iniciado procesos coactivos sobre personas que no son los deudores o no tienen ninguna relación con los valores adeudados.

De forma general se aprecia que el criterio de las Administraciones Tributarias es justificar la validez del proceso coactivo, mencionado que se ha cumplido con todas las exigencias que la ley dispone y que el acto se encuentra revestido de legalidad y de plena ejecución.

Las decisiones judiciales se han adoptado generalmente considerando las pruebas presentadas por los contribuyentes, o al evidenciar que se han emitido títulos de crédito o autos de pago con vicios que afectan su emisión o errores evidentes al realizar el control de legalidad de los expedientes administrativos. En la mayoría de los casos, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario ha decidido a favor del contribuyente, por cuanto, ha evidenciado fallas en la citación del proceso coactivo, errores sobre las personas o entidades en las cuales recae el proceso coactivo, vicios en los actos administrativos que parten de la administración tributaria en el proceso coactivo, entre otros, lo que demuestra en esencia que el proceso se torna injusto y que los coactivados no se encuentra en igualdad de condiciones, por cuanto, lo mismo fallos demuestran la situación de vulnerabilidad al imponerles medidas cautelares excesivas, generando indefensión y atentando contra el derecho a la seguridad jurídica.

Sobre estos puntos que se han identificado, se puede observar que el mecanismo del proceso coactivo para el cobro de deudas presenta determinados matices restrictivas de derechos. Al analizar la justicia sobre la norma y la potestad coactiva, se aprecia que el funcionario ejecutor tiene herramientas para generar un cobro forzado que fácilmente puede caer en un contexto confiscatorio y restrictivo de derechos.

La coactiva es un proceso administrativo que puede ser mejorable, para ir hacia un proceso más justo y equitativo entre la administración y el contribuyente. Una opción, por ejemplo, sería que se instauren montos mínimos sobre los que procede el dictar una medida cautelar, porque con frecuencia ocurre que independientemente del monto de la deuda, el funcionario ejecutor aplica todas las medidas cautelares dispuestas por ley,

Un aspecto a relieves es que en aquellos casos en los que se acepta la pretensión del coactivado, los jueces a más de desarrollar la aceptación de las excepciones planteadas suelen hacer énfasis en cómo el proceso coactivo ha supuesto una vulneración a los derechos de las coactivado, tanto al debido proceso en su garantía de defensa como al derecho a la seguridad jurídica.

En el caso de las Acciones Extraordinaria de Protección vemos que tanto los contribuyentes como las entidades públicas pueden interponer este recurso; observamos que hay un margen más ampliado sobre el tema de la coactiva, llegando al punto de desgaste de parte del contribuyente, ya que se puede iniciar un proceso de impugnación contra una resolución de la Administración Tributaria, y que este haya sido declarada como nula, y a pesar de eso se dicten autos de pago sobre una obligación declara como nula, activando nuevamente el mecanismo jurisdiccional para excepcionar la coactiva por una deuda ya inexistente, siendo una doble pelea por parte del contribuyente, observado una evidente vulneración a los derechos del contribuyente coactivado.

Finalmente, los resultados demuestran lo volátil que puede ser la vulneración de derechos en los procesos coactivos, ya que al ser una herramienta administrativa que permite generar un cobro agresivo, por cuanto, se puede aplicar medidas cautelares de manera directa hacia el contribuyente que son restrictivas de derechos; es así, que los errores en la emisión del título de crédito o en el auto de pago, en la identificación del deudor de la obligación, en el sustento para la generación de título de crédito o auto de pago, se generan escenarios que incluso afectan a personas que no tienen relación con la deuda tributaria.



## Conclusiones

Luego del trabajo realizado, observamos que la coactiva tributaria ha sido utilizada por parte de la Administración tributaria, como la forma idónea para cobrar las obligaciones pendientes con los contribuyentes, por cuanto, constituye una forma rápida y eficaz de ejercicio de la facultad recaudadora, como consecuencia especialmente de la facultad de dictar medidas cautelares que son muy coercitivas y facilitan el cobro. Queda claro que la coactiva tributaria puede resultar en muchos casos una herramienta exorbitante, que, si bien está fundamentada en el principio de autotutela administrativa, quebranta en muchas ocasiones los derechos de los sujetos pasivos, lesionándolos en ocasiones incluso de forma irreparable.

Este estudio refleja que no hay una relación equitativa en el proceso coactivo tributario, ya que el contribuyente se somete a la potestad de la Administración, la que en muchos casos puede actuar de forma abusiva y desproporcionada, desconociendo el debido proceso, y el derecho de toda persona a ser parte de un proceso justo.

Sobre el muestreo de caso se ha demostrado que la coactiva puede ser utilizada como una herramienta que puede arremeter contra los derechos de los contribuyentes, e incluso, de personas que no tiene relación con la deuda cuyo cobro coactivo se pretende. Muestra de lo señalado son los casos en los que el proceso coactivo se hace extensivo a personas que han dejado de ser o nunca han sido representantes legales de las compañías coactivadas, así como de personas que tienen relación de parentesco o matrimonio con el deudor tributario, pero no son propiamente responsables como sucesores conforme a lo dispuesto en el Código Tributario.

Hasta el día de hoy, los funcionarios ejecutores mantienen incorporar dentro del proceso coactivo a los representantes de las compañías coactivadas a pesar de que hay norma expresa que dicta que no existirá responsabilidad solidaria sobre la obligación que mantenga la compañía (incorporada en el Art. 30.7 del Código Tributario por mandato de la Ley de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia del COVID-19). En muchos casos los funcionarios ejecutores llegan a una infracción a la norma cuando expiden el auto de pago incorporando al representante legal de la compañía, sin que exista evidencia de una actuación dolosa o negligente manifiesta.

Una de las falencias más frecuentes que se ha evidenciado, es que las Administraciones Tributarias (SRI, SENAE Y GADS) tienen fallas en el proceso de citación del proceso coactivo. Hay casos en los que incluso no ha ocurrido la citación, sino que los coactivos han tenido conocimiento de la existencia de procesos coactivos en su contra, cuando las medidas cautelares han sido ya aplicadas, o incluso, cuando sus bienes ya han sido objeto de embargo.

Dentro del presente estudio también se ha logrado evidenciar que entre las medidas cautelares que el funcionario ejecutor de la coactiva puede emplear que es la retención de fondos o de cuentas bancarias, la norma no regula una verificación previa de la naturaleza de los fondos retenidos en bancos, ya que, se ha aplicado la retención de cuentas financieras sobre pensiones jubilares o incluso sobre cuentas bancarias de deposito de pensiones alimenticias, generando un grave problema para el contribuyente, siendo dichas cuentas indispensables para su diario vivir. Esto demuestra lo grave que puede resultar ser la aplicación de esta medida cautelar que efectivamente vulnera un debido proceso.

En este estudio se ha verificado que las medidas cautelares son impuestas a discreción del funcionario ejecutor, es decir, que independientemente del monto de la deuda, pudiendo aplicar una o varias medidas cautelares de forma indiscriminada, señal de la gran arbitrariedad con la que actúa la Administración Tributaria.

También se ha podido confirmar que a pesar de que la Corte Constitucional ha declarado la inconstitucionalidad de que los funcionario ejecutor dentro de los proceso coactivos apliquen la medida cautelar de arraigos o prohibición de salida del país, todavía se sigue aplicando dicha medida, por cuanto, se ha evidenciado que los funcionarios ejecutores justifican su aplicación en que los efectos de dicho fallo surten a partir de su publicación en el registro oficial, siendo llamativo este punto, por cuanto, se trata de groseras restricciones a los derechos a la movilidad y libre tránsito, teniendo la particularidad de que los derechos no se pueden aplicar bajo una condición de temporalidad.

Teniendo como premisa las conclusiones antes indicadas, se procede a realizar las siguientes recomendaciones:

- 1.- La coactiva tributaria es un proceso mejorable. En este sentido, las pautas de mejora deben centrarse, en una regulación en la aplicación de medidas cautelares,

estableciendo montos mínimos para la aplicación de una o varias medidas; y en la ampliación del plazo para que el deudor y los responsables puedan realizar el pago.

2.- Se recomienda, en casos prácticos y en el libre ejercicio, que al estar dentro de un proceso coactivo donde el contribuyente mantenga la medida cautelar de prohibición de salida del país, se impugne esa medida en vía administrativa y después por vía constitucional accionando los mecanismos de acciones constitucionales así como la Acción de Protección, por el hecho, de que no se puede condicionar los derechos por la temporalidad, considerando que los funcionarios ejecutores todavía puede aplicar esta medida cautelar si el proceso coactivo fue iniciado antes del dictamen de la Corte Constitucional No. 8-19-CN/22 del 27 de enero del 2022.

3.- La entrada de la mediación en el ámbito tributario ha sido fundamental en el proceso coactivo, ya que da paso a que los coactivados puedan negociar la deuda a pesar de que se encuentre en fase de cobro coactivo. Es preciso considerar que al acceder a un proceso de mediación en el que se negocia el levantamiento de las medidas cautelares, se podría interpretar como una aceptación de la deuda;, por ende, si un contribuyente sabe que el proceso coactivo ha sido levantado en su contra de manera injusta, y por el ámbito de liberarse de la aplicación de las medidas cautelares recurre a una mediación tributaria, debe considerar que acepta la deuda por la cual se le inicio el proceso coactivo (salvo que se continúe con el juicio de excepciones, en los casos en que existen mediaciones intraprocesales cuyo único propósito es la sustitución de medidas)..

4.- Mejorar en las Administraciones Tributarias el proceso de citaciones a los contribuyentes con el objeto de que puedan ejercer su efectivo derecho a la defensa y evitar así, una aplicación indiscriminada y abusiva de las medidas cautelares. Los contribuyentes tienen derecho a conocer oportunamente del proceso coactivo para ejercitar plena y tempestivamente su derecho a la defensa.

5.- Se recomienda hacer una observación al manejo de la potestad coactiva de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, por cuando, no puede hacer un uso extensivo de la facultad coactiva por medio de ordenanzas, en este sentido, se debe apreciar acciones de inconstitucionalidad permitiendo un control constitucional sobre decisiones de autoridades o instituciones estatales.

6.- Se recomienda una renovación en la normativa que regula la potestad coactiva, considerando una regulación mas minuciosa de parte del funcionario ejecutor que impulsa el proceso coactivo, por cuanto, el funcionario publico es quien ejerce la potestad establecida por ley y siendo una potestad exorbitante este puede generar

vulneraciones a los derechos de las personas, en específico en la aplicación de medidas cautelares vulnerando la proporcionalidad entre la medida cautelar y el valor de la obligación, por cuanto, sucede que los bienes que se aplicaron las medidas cautelares superan el valor mismo de la obligación, siendo el proceso desproporcional.

7.- Se recomienda los ejecutores del proceso coactivo mantener un análisis sobre la sentencia de la Corte Constitucional No. 8-19-CN/22 del 27 de enero del 2022, el cual, establece la inconstitucionalidad de la aplicación de la medida cautelar arraigos o prohibición de salida del país, por cuanto, deviene de una potestad jurisdiccional de jueces que administran justicia, mas no puede provenir de un funcionario ejecutor, en este sentido, a pesar de que la sentencia exprese que surtirá efectos a partir de su publicación en el registro oficial, el mismo análisis de la sentencia expresa que no se otorga dicha potestad a los funcionarios ejecutores de la coactiva.



## Bibliografía

- Acosta Lasso, Julio Fabricio, ed. *Estudios de Derecho Procesal Administrativo conforme al COA*. Quito Corporación de Estudios y Publicaciones, 2020.
- Agudelo, Martín. “El debido proceso”, *Opinión Jurídica*, n.º 7 (2005): 89-105.
- Alonso, Juan Ignacio. ed. *Diccionario Jurídico Espasa*. Madrid: Editorial Espasa Calpe, 1999.
- Ataliba, Geraldo. “Derecho constitucional tributario”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n.º 11 (1986), 27-37.
- Ávila Santamaría, Ramiro. *Los derechos y sus garantías: ensayos críticos*. Quito: Corte Constitucional para el período de transición. 2012.
- Bechara Llanos, Abraham Zamir. “El debido proceso: una construcción principialista en la justicia administrativa”. *Justicia 20*, n.º 28 (2015): 88-104.
- Brodermann Ferrer, Luis Alfredo. “Relación jurídica procesal”. *Alegatos*, n.º 62 (2006): 7-34.
- Cassagne, Ezequiel. “Las medidas cautelares contra la administración pública en la republica argentina”. *Revista de la Escuela Jacobea de Posgrado*, n.º 13 (2017): 39-104.
- Cassagne, Juan Carlos. *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2009.
- Castrillón, Víctor Manuel. *Concepto títulos de crédito Tratado de Derecho Mercantil*. D.C. México: Porrúa, 2011.
- Chica, Luis Adrián Serrano. “El procedimiento coactivo en la legislación ecuatoriana de los últimos años (2005-2018), y su régimen en el código orgánico administrativo”. *Revista de la Facultad de Jurisprudencia*, n.º 4 (2018): 107-115.
- De Enterría, Eduardo García y Tomás Ramon Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I Madrid: Civitas, 1995.
- De Enterría, García. “La formación histórica del principio de autotutela de la Administración”. *Moneda y Crédito* n.º 128, (1974): 59 – 87.
- Fernández León, Diana Gisela. “La Ejecución Coactiva Tributaria”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2009.

- <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/695/1/T759-MDE-Fern%20c3%a1ndez-La%20ejecuci%20c3%b3n%20coactiva%20tributaria.pdf>
- Hunter Ampuero, Ivan. “La iniciativa probatoria del juez y la igualdad de armas en el proyecto de Código Procesal Civil”, *Ius et Paraxis*, n.º 17 (2011): 53-76.
- Iriarte, G. C, “El debido proceso”. *Vniversitas*, n.º 110, (2005): 491-510.
- Liceth Moreno “Pronunciamiento del Tribunal Contencioso Tributario-Quito en los procedimientos coactivos” Ponencia, XVIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, 25 de noviembre de 2021.
- López Ramon, Fernando. “Límites constitucionales de la autotutela administrativa”. *Revista de Administración Pública*, n.º 264, (1988): 57-98.
- Meroi, Andrea A. “Iura novit curia y decisión imparcial”. *Ius et praxis* 13, n.º 2 (2007): 379-390.
- Mogrovejo Jaramillo, Diego Fernando. “Hermenéutica neoconstitucional tridimensional”. *Cátedra Derecho Constitucional PUCE*, n.º 12 (2018): 1-20.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos, “Análisis de la constitucionalidad del poder tributario municipal contemplado en la actual Ley Orgánica de Régimen Municipal”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2006.
- Mogrovejo, Diego. *Teoría General del Proceso*. Quito: Graficas Iberia, 2012.
- Ortega, Luis., Calvete Merchá, Ricardo. “El principio de la in dubio pro reo en las sentencias proferidas por jueces penales colegiados frente a la responsabilidad del Estado”. *Derecho Público*, 38, n.º 38 (2017): 1-24
- Osvaldo Oelckers Camus, “El Principio De La Autotutela Administrativa Como Privilegio De La Administración Pública”. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* n.º 2, (2010), 121- 136.
- Oyarte, Rafael. *Debido proceso*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), 2016.
- Parra Ortiz, Harold Ferney. *El proceso administrativo de cobro coactivo*. Bogotá: Grupo Editorial Nueva Legislación SAS, 2010.
- Patiño Ledesma, Rodrigo. *Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario*. Quito: ONI Editorial, 2022.
- Plazas Vega, Mauricio. “Ética, justicia y equidad una visión de hacienda pública y derecho tributario”. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 74 (2016), 25-72.

- Ramírez, Agudelo. “El debido proceso”. *Opinión jurídica* 4, n.º 7 (2005): 89 – 105.
- Real Academia de la Lengua Española, Diccionario de la Lengua Española. 23ª. Madrid: Espasa Libros.
- Restrepo Pineda, Carlos Mario. “Los principios y garantías del debido proceso penal y su aplicación en materia tributaria”. *Revista Ratio Juris* 10, nº 20 (2015) pp. 61-86.
- Reyes Garzón, Miguel Angel “El debido proceso en el procedimiento de ejecución coactiva”. Tesis, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2019. <https://repositorio.pucesa.edu.ec/bitstream/123456789/2936/1/77102.pdf>
- Reyes Riveros, Jorge. “El principio de Juridicidad y la Modernidad”, *Revista Chilena de Derecho*, (1998): 85-102.
- Rico, Cecilia. “Las facilidades o acuerdos de pago: Oportunidad, Condiciones y Aplicación.”. *Revista Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, (2012): 1 - 24.
- Rojo Beladiez, Margarita. “La vinculación de la Administración al Derecho”. *Revista de Administración Pública*, n.º 153 (2000): 315-350.
- Salamea González, Isabel Cristina. “Prescripción de la acción coactiva en el Código Orgánico Administrativo.”. Tesis, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, 2019. <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/13749/1/T-UCSG-PRE-JUR-DER-438.pdf>
- Saldaña, Diego Torres. “Procedimiento coactivo y sus formalidades: El desconocimiento por parte del ciudadano”. *Revista Externa COSEDE*, n.º 18 (2020): 18-22.
- Salido, Henríquez., María do Carmo et al. “La fórmula in dubio en la jurisprudencia actual”. *Revista de Llengua i Dret*, n.º 62, (2014): 5-22. DOI: 10.2436/20.8030.02.75
- Tapia, Javier. “Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes”. *Revista Chilena de Derecho* 32, n.º 2, (2005): 32 - 329.
- Torres Núñez, Fernando Javier. “Naturaleza jurídica de las resoluciones expedidas dentro del procedimiento coactivo y sus mecanismos de impugnación”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2020.

<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/7268/1/T3152-MDP-Torres-Naturaleza.pdf>

Troya Jaramillo, José Vicente. “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”. *Foro, Revista de Derecho*, n.º6, (2006): 39-58.

Velastegui, Darío, ed. *Derecho Financiero y Derecho Tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo*. Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2017.

Villegas, Héctor. *Manual de Finanzas Publicas*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000.

Zambonino, Marco Alban. ed., *Derecho Financiero y Derecho Tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo*. Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2017.

Zhagñay Chuqui, Oscar Iván. “El proceso oral en la sustanciación de la excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o exención legal, y sus efectos en términos de celeridad”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2018.  
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6356/1/T2702-MDE-Zhag%C3%B1ay-El%20proceso.pdf>

### **Leyes.**

Ecuador. *Código de Procedimiento Civil*. Registro Oficial Suplemento 58, 12 de julio de 2005.

———. *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial, Segundo Suplemento del Registro Oficial No.31, 7 de Julio 2017.

———. *Código Orgánico Monetario y Financiero*, Registro Oficial Suplemento 332 de 12-sep.-2014, Última modificación: 11-feb.-2022, Disposición Reformativa cuarta.

———. *Código Orgánico Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento 111, 14 de junio 2005.

———. *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial s/n, 31 de diciembre de 1946.

———. *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

- . *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial s/n, 31 de diciembre de 1946.
- . *Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional*. Suplemento del Registro Oficial 134, 3-II-2020.
- . *Potestad Coactiva de la Contraloría General del Estado*, Registro Oficial Suplemento 316 de 30-ago.-2018.

**Jurisprudencia:**

- Corte IDH. “Sentencia de 2 de febrero de 2001 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá, 2 de febrero del 2001.  
[https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec\\_72\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_72_esp.pdf)
- Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en Juicio n.º: 010-15-SIN-CC, 5 de mayo de 2015.
- , “Sentencia”, en Juicio n.º: 8-19-CN/22, 27 de enero de 2022.
- Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de los Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Juicio n.º: 438-2012, 31 de octubre de 2014.