



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**“EL PROCEDIMIENTO COACTIVO EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS.
DE LA JURISDICCIÓN COACTIVA COMO FORMA DE COBRO DE
OBLIGACIONES Y RECAUDACIÓN TRIBUTARIA”**

*Trabajo de Grado como requisito para optar por
la titulación de MAGISTER EN DERECHO
TRIBUTARIO*

Autor:

Abg. Johnnathan Gonzalo Jaramillo Mieles

Director de Tesis:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

Cuenca – Ecuador

2015



RESUMEN

Esta tesis ha sido realizada para dilucidar que el Procedimiento Coactivo se contempla jurídicamente como una competencia o potestad no solo en el ámbito tributario, sino también para cobrar prestaciones no necesariamente tributarias como las obligaciones con la seguridad social, dado por mandato de ley directamente a las Empresas Públicas por intermedio del COOTAD, puesto que la Constitución no otorga estas competencias sino específicamente a los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs).

De igual manera esclarecer que las EP realizan Gestión Tributaria mediante recaudación de tributos más no Poder Tributario como tal, a diferencia de la Administración Central.

Posteriormente se deja razón fundamentada que la naturaleza jurídica del procedimiento coactivo es Administrativa, derivada de la potestad atribuida por la Ley; mientras que, la jurisdicción actúa sobre el derecho objetivo de modo irrevocable y con validez definitiva de cosa juzgada; determinándose que, la jurisdicción coactiva y el procedimiento coactivo no son sinónimos, conforme su naturaleza, la jurisdicción es propia de las juezas y jueces por ello, son los únicos que pueden administrar justicia acorde a la ley, mientras que el procedimiento coactivo nace de la función ejecutiva a través de los órganos que la conforman, desarrollándose respectivamente en el ámbito judicial y administrativo.

Precisando a través del análisis realizado que, las acciones determinadas en un proceso coactivo, y ejecutadas por funcionarios de la administración fiscal, están encaminadas específicamente al cobro de obligaciones no satisfechas con el requisito sine qua non de que la obligación debe ser determinada, líquida y de plazo vencido.

Palabras claves: COACTIVA, JURISDICCIÓN COACTIVA, CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS, RECAUDACIÓN TRIBUTARIA, OBLIGACIONES, PROCEDIMIENTO COACTIVO, EMPRESAS PÚBLICAS, JUECES DE COACTIVA, POTESTAD TRIBUTARIA, GESTIÓN TRIBUTARIA.



ABSTRACT

This thesis has been carried out to elucidate the Coercive Procedure is legally regarded as a competence or power not only in the field of taxation, but not necessarily to collect tax benefits such as social security obligations, as mandated by law directly to the Public Enterprises through the COOTAD, since the Constitution does not grant these powers but specifically to the autonomous governments (GADs).

Similarly clarify that the EP made by Tax Management tax collection Tax but not power as such, unlike the central government.

Then let founded reason that the legal nature of the coercive administrative procedure is derived from the authority conferred by the Act; whereas the jurisdiction acts on the right target irrevocably and final validity of res judicata; They determined that the coercive jurisdiction and coercive procedure are not synonymous, according to its nature, jurisdiction is proper The judges therefore are the only ones who can administer justice according to the law, while the compulsory process stems from the executive function through the organs that form, develop respectively in the judicial and administrative level.

Needs through analysis that the actions identified in a coercive process, and carried out by officials of the tax administration, are specifically designed to collect duties not satisfied with the sine qua non, of that obligation must be determined, liquid and due and payable.

Keywords: COERCIVE, COERCIVE JURISDICTION, SPECIAL IMPROVEMENT CONTRIBUTIONS, TAX COLLECTION, OBLIGATIONS, COMPULSORY PROCESS, PUBLIC COMPANIES, JUDGES COERCIVE, FISCAL SOVEREIGNTY, TAX MANAGEMENT



CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	12
CAPITULO I	14
1) ASPECTOS GENERALES	14
1.1 COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS. POTESTAD O GESTIÓN TRIBUTARIA.....	14
1.2 JURISDICCIÓN COACTIVA: DEFINICIONES DOCTRINARIAS Y JURISPRUDENCIALES.....	23
1.3 LA JURISDICCIÓN COACTIVA: CONCEPTO, DIFERENCIACIÓN CON PROCEDIMIENTO COACTIVO Y DETERMINACIÓN LEGAL DE LA ACCIÓN COACTIVA	28
1.4 NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO.....	34
1.5 FUNDAMENTO DEL PROCESO COACTIVO. SOLEMNIDADES SUSTANCIALES. CARACTERÍSTICAS.....	38
1.5.1 SOLEMNIDADES SUSTANCIALES.....	41
1.5.2 CARACTERÍSTICAS.....	49
1.6 LA COACTIVA. ¿JUICIO O PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO?	51
CAPITULO II	58
2) DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS.....	58
2.1 AUTORIDAD COMPETENTE PARA EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN COACTIVA DENTRO DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS.....	58
2.1.1 JUECES DE COACTIVA. ¿POTESTAD JUDICIAL O ADMINISTRATIVA?	61
2.1.2 COMPETENCIAS DEL JUEZ DE COACTIVAS.....	65
2.2 TÍTULOS DE CRÉDITO: PRECEPTOS GENERALES, EMISIÓN-REQUISITOS Y NOTIFICACIÓN.....	67
2.3 AUTO DE PAGO: ELABORACIÓN, ELEMENTOS Y CITACIÓN CON EL MISMO.....	76
2.4 MEDIDAS CAUTELARES: DESCRIPCIÓN E IMPOSICIÓN.....	81



2.5	FACILIDADES DE PAGO COMO FORMA DE CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN ADEUDADA: DISPOSICIONES LEGALES.	93
2.6	ACCIONES Y RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.	98
2.6.1	EXCEPCIONES AL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.....	100
2.6.2	LOS RECURSOS DE APELACIÓN Y NULIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.....	110
2.6.3	LAS TERCERÍAS.....	114
CAPITULO III		123
3)	DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORAS EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS.....	123
3.1	CONTRIBUCIONES ESPECIALES: DOCTRINA, CONCEPTO, ORIGEN Y DETERMINACIÓN LEGAL.....	123
3.2	CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORAS. DIFERENCIACIÓN: DOCTRINA INTERNACIONAL Y DERECHO COMPARADO.	129
3.3	NATURALEZA DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.	136
3.4	CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.	138
3.5	ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS OBLIGACIONES POR CONTRIBUCIONES PARA CON LAS EMPRESAS PÚBLICAS.....	140
3.5.1	SUJETOS. ACTIVO Y PASIVO. CONTRIBUYENTE O REPOSABLE.	141
3.5.2	OBJETO. HECHO IMPONIBLE.	145
3.5.3	BASE	150
3.5.4	TASA, TARIFA O TABLA	156
3.5.5	ÉPOCA DE PAGO	159
CAPITULO IV		164
4)	EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO.....	164
4.1	EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. MODOS.....	164



4.1.1	SOLUCIÓN O PAGO.	168
4.1.2	COMPENSACIÓN.	172
4.1.3	CONFUSIÓN.	176
4.1.4	REMISIÓN.	182
4.1.5	PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO.	189
4.2	TERMINACIÓN DEL PROCESO COACTIVO.	194
CAPITULO V		198
5)	PRACTICAS FINALES.	198
5.1	CONCLUSIONES.	198
5.2	RECOMENDACIONES.	204
BIBLIOGRAFÍA		208



Universidad de Cuenca
Cláusulas de Derechos de Autor

Johnnathan Gonzalo Jaramillo Mieles, autor de la tesis "EL PROCEDIMIENTO COACTIVO EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS. DE LA JURISDICCIÓN COACTIVA COMO FORMA DE COBRO DE OBLIGACIONES Y RECAUDACIÓN TRIBUTARIA", reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de Magister en Derecho Tributario. El uso que la Universidad de Cuenca hiciera de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autor.

Cuenca, 27 de enero de 2016

Johnnathan Gonzalo Jaramillo Mieles
C.I: 0103407011



Universidad de Cuenca
Cláusulas de Propiedad Intelectual

Johnnathan Gonzalo Jaramillo Mieles, autor de la tesis "EL PROCEDIMIENTO COACTIVO EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS. DE LA JURISDICCIÓN COACTIVA COMO FORMA DE COBRO DE OBLIGACIONES Y RECAUDACIÓN TRIBUTARIA", certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor.

Cuenca, Junio de 2015

Johnnathan Gonzalo Jaramillo Mieles

C.I: 0103407011



AGRADECIMIENTO

Quiero dejar un sincero agradecimiento y gratitud al distinguido Dr. Tiberio Torres, mi Director de Tesis, quien con entrega, calidad tanto humana como profesional y entusiasmo colaboró conmigo en todo momento para la conclusión de este trabajo y depositó en mí sus vastos conocimientos sobre el tema. Y es así que Gracias a su apoyo y colaboración desmedida y generosa paciencia este trabajo es una realidad.

A los prestigiosos maestros que compusieron el cuerpo docente de esta maestría en Derecho Tributario en la Universidad de Cuenca, por su calidad humana y todos los conocimientos que nos impartieron durante el tiempo de estudio de este postgrado en las aulas universitarias.

Agradezco a mis Padres por ser siempre el pilar que me mantiene erguido y de pie; y que, aunque a veces como hijos tomemos mal los consejos que ellos nos predicán, siempre son con el afán de encaminarnos por el camino correcto y buscar lo mejor; es Gracias a ellos que hoy estoy aquí y este trabajo lo he concluido.

Adicionalmente agradezco a tres buenos amigos, los abogados Marcelo Aguilera, Carlos Durán y Angélica Valencia, con quienes compartimos las aulas y la amistad a lo largo de estos dos años de Maestría y con quienes siempre estuvimos al tanto del progreso de cada uno de nuestros trabajos de titulación, ofreciéndonos el apoyo.

Cuenca, Junio de 2015.



DEDICATORIA

El presente trabajo de titulación lo dedico primordialmente a Dios, quien es mi fuerza y cimiento en el día a día de la vida; a mis padres Gonzalo Jaramillo y Lucila Mieles, que gracias a sus esfuerzos, dedicación y sacrificios continuaron apoyándome en el camino del estudio; y, a mis abuelos Fausto Mieles y Holger Jaramillo, quienes en su ausencia me han acompañado en todo momento con bendiciones desde el cielo.

A mi primo Damian y mis hermanos Mauricio, Paola y en especial Kátherin, quien siempre ha sido como una mamá para mí, quienes durante la realización de este trabajo me mostraron siempre su preocupación y apoyo; de igual modo a mis demás familiares y amigos que de manera directa o indirecta aunaron esfuerzos para impulsarme a la culminación de la misma.

Y en especial a ella, “My Little Violet”, quien siempre estuvo a mi lado en todo momento impulsándome y presionándome, con aquella promesa que me motivó cada día, para no desmayar y culminar esta etapa.

Cuenca, Junio de 2015.



**“EL PROCEDIMIENTO COACTIVO EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS.
DE LA JURISDICCIÓN COACTIVA COMO FORMA DE COBRO DE
OBLIGACIONES Y RECAUDACIÓN TRIBUTARIA”**



INTRODUCCIÓN

Las Empresas Públicas Municipales son empresas creadas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs), con el fin de ejecutar una dación de servicios públicos más eficiente y eficaz a los ciudadanos en el Ecuador.

Principalmente el servicio público básico Agua Potable que es un elemento vital para la vida y el desarrollo de las poblaciones. De ahí su importancia fundamental para que las ciudades tengan un buen producto y una correcta distribución del líquido vital.

El presente trabajo enfoca una de las duras realidades que vive gran parte de las Empresas Públicas: *“el cobro de la cartera vencida por intermedio de la ejecución de la acción coactiva”*. En la mayoría de nuestras poblaciones hay sectores amplios que no tienen una cultura de pagar por los servicios que el Estado o el Gobierno les ofrece. De allí que se están buscando un sinnúmero de estrategias para enfrentar este problema del cobro de facturas o títulos de crédito vencidas. Así mismo hay instituciones públicas que no terminan de cancelar la deuda pendiente que tienen con algún determinado organismo estatal, por lo que la deuda empieza a ser notoria y a afectar la dinámica de cualquier empresa.

Esta investigación permitirá realizar un análisis tanto de la necesidad, como al mismo tiempo de la efectividad que tiene la Acción Coactiva dentro de las Empresas Públicas para el cobro y recuperación de cartera vencida y cuáles son sus implicaciones.

Asimismo dentro de este análisis, además de indagar las causas, procesos, medidas y normativa de la acción coactiva, también se quiere plantear las consecuencias que habría si no se pone en práctica la jurisdicción coactiva de la cual se encuentran



investidas las Empresas Públicas para cobrar las obligaciones pendientes de pago contenidas en títulos de crédito que conforman la cartera vencida, por este motivo, se imponen algunas soluciones para el problema del cobro de la cartera vencida.

Este trabajo inicia con la ubicación del problema, para luego confrontar el marco legal y conceptual.



CAPITULO I

1) ASPECTOS GENERALES

1.1 COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS. POTESTAD O GESTIÓN TRIBUTARIA.

Cabe partir de la determinación de las competencias tributarias con las cuales cuentan y ostentan las Empresas Públicas, las mismas que se le son otorgadas mediante la Constitución de la República y las disposiciones legales contenidas tanto en normas Tributarias cuanto en normas de Organización Territorial; siendo estas específicamente, el Código Tributario y el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), en sus textos pertinentes como por ejemplo: Arts. 226, 238, 240, 264, 287 y 301 de la Constitución del Ecuador; que tenor literal dicen:

“Art. 226.- 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. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución.”

“Art. 238.- Los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía política, administrativa y financiera, y se regirán por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana. En ningún caso el ejercicio de la autonomía permitirá la secesión del territorio nacional.

Constituyen gobiernos autónomos descentralizados las juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos, los consejos provinciales y los consejos regionales.”



“Art. 240.- Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales. Las juntas parroquiales rurales tendrán facultades reglamentarias.

Todos los gobiernos autónomos descentralizados ejercerán facultades ejecutivas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales.”

“Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley:... 4. Prestar los servicios públicos de agua potable, alcantarillado, depuración de aguas residuales, manejo de desechos sólidos, actividades de saneamiento ambiental y aquellos que establezca la ley.

5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras...”

“Art. 287.- Toda norma que cree una obligación financiada con recursos públicos establecerá la fuente de financiamiento correspondiente.

Solamente las instituciones de derecho público podrán financiarse con tasas y contribuciones especiales establecidas por ley.”

“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

De igual manera conforme a lo que manda la carta magna de nuestro país en lo referente a atribuciones y potestades tributarias para los Gobiernos Autónomos Descentralizados y por ende sus Empresas Públicas; el COOTAD también, norma y regula dichas circunstancias; así en sus Arts. 5, 6, 55, 186, 277, 350, 378, 395 y 489, establece:

“Art. 5.- Autonomía. La autonomía política, administrativa y financiera de los gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales prevista en la



Constitución comprende el derecho y la capacidad efectiva de estos niveles de gobierno para regirse mediante normas y órganos de gobierno propios, en sus respectivas circunscripciones territoriales, bajo su responsabilidad, sin intervención de otro nivel de gobierno y en beneficio de sus habitantes. Esta autonomía se ejercerá de manera responsable y solidaria. En ningún caso pondrá en riesgo el carácter unitario del Estado y no permitirá la secesión del territorio nacional... La autonomía financiera se expresa en el derecho de los gobiernos autónomos descentralizados de recibir de manera directa, predecible, oportuna, automática y sin condiciones, los recursos que les corresponden de su participación en el Presupuesto General de Estado, así como en la capacidad de generar y administrar sus propios recursos, de acuerdo a lo dispuesto en la Constitución y la ley.

Su ejercicio no excluirá la acción de los organismos nacionales de control en uso de sus facultades constitucionales y legales.”

“Art. 6.- Garantía de autonomía. Ninguna función del Estado ni autoridad extraña podrá interferir en la autonomía política, administrativa y financiera propia de los gobiernos autónomos descentralizados, salvo lo prescrito por la Constitución y las leyes de la República.

Está especialmente prohibido a cualquier autoridad o funcionario ajeno a los gobiernos autónomos descentralizados, lo siguiente:... e) Derogar impuestos, establecer exenciones, exoneraciones, participaciones o rebajas de los ingresos tributarios y no tributarios propios de los gobiernos autónomos descentralizados, sin resarcir con otra renta equivalente en su cuantía;...”

“Art. 55.- Competencias exclusivas del gobierno autónomo descentralizado municipal. Los gobiernos autónomos descentralizados municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley:... d) Prestar los servicios públicos de agua potable, alcantarillado, depuración de aguas residuales, manejo de desechos sólidos, actividades de saneamiento ambiental y aquellos que establezca la ley;

e) Crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras;...”



“Art. 186.- Facultad tributaria.- Los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritos metropolitanos mediante ordenanza podrán crear, modificar, exonerar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por procesos de planificación o administrativos que incrementen el valor del suelo o la propiedad; por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad; el uso de bienes o espacios públicos; y, en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalías.

Cuando por decisión del gobierno metropolitano o municipal, la prestación de un servicio público exija el cobro de una prestación patrimonial al usuario, cualquiera sea el modelo de gestión o el prestador del servicio público, esta prestación patrimonial será fijada, modificada o suprimida mediante ordenanza.

Los municipios aplicarán obligatoriamente las contraprestaciones patrimoniales que hubieren fijado para los servicios públicos que presten, aplicando el principio de justicia redistributiva. El incumplimiento de esta obligación podrá ser causal de destitución de los funcionarios responsables.

En el caso de incumplimiento el órgano legislativo del gobierno autónomo descentralizado respectivo sancionará, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, al funcionario responsable del incumplimiento.

Los gobiernos municipales y distritos metropolitanos autónomos en base a los tributos generados en las parroquias rurales y otros que desconcentren en beneficio de los presupuestos de los gobiernos parroquiales rurales, constituirán un fondo cuyo cincuenta por ciento (50%) se reinvertirá equitativamente entre todas las parroquias rurales de la respectiva circunscripción territorial y el cincuenta por ciento (50%) restante se invertirá bajo criterios de población y necesidades básicas insatisfechas.”

“Art. 277.- Creación de empresas públicas. Los gobiernos regional, provincial, metropolitano o municipal podrán crear empresas públicas siempre que esta forma de organización convenga más a sus intereses y a los de la ciudadanía: garantice una mayor eficiencia y mejore los niveles de calidad en la prestación de servicios



públicos de su competencia o en el desarrollo de otras actividades de emprendimiento.

La creación de estas empresas se realizará por acto normativo del órgano de legislación del gobierno autónomo descentralizado respectivo y observará las disposiciones y requisitos previstos en la ley que regule las empresas públicas.

La administración cautelará la eficiencia, eficacia y economía, evitando altos gastos administrativos a fin de que la sociedad reciba servicios de calidad a un costo justo y razonable.”

“Art. 350.- Coactiva.- Para el cobro de los créditos de cualquier naturaleza que existieran a favor de los gobiernos: regional, provincial, distrital y cantonal, éstos y sus empresas, ejercerán la potestad coactiva por medio de los respectivos tesoreros o funcionarios recaudadores de conformidad con las normas de esta sección. La máxima autoridad ejecutiva del gobierno autónomo descentralizado podrá designar recaudadores externos y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales; éstos coordinarán su accionar con el tesorero de la entidad respectiva.”

“Art. 378.- Potestad de ejecución. El funcionario competente del gobierno autónomo descentralizado adoptará las medidas que fueren necesarias para el cumplimiento de los actos y resoluciones administrativas pudiendo, inclusive, solicitar el auxilio de la Policía Nacional. Podrá también ejecutar en forma subsidiaria los actos que el obligado no hubiere cumplido, a costa de éste. En este evento, recuperará los valores invertidos por la vía coactiva, con un recargo del veinte por ciento (20%) más los intereses correspondientes.”

“Art. 395.- Potestad sancionadora.- Los funcionarios de los gobiernos autónomos descentralizados, encargados del juzgamiento de infracciones a la normativa expedida por cada nivel de gobierno, ejercen la potestad sancionadora en materia administrativa.

Los gobiernos autónomos descentralizados tienen plena competencia para establecer sanciones administrativas mediante acto normativo, para su juzgamiento y para hacer cumplir la resolución dictada en ejercicio de la potestad



sancionadora, siempre en el ámbito de sus competencias y respetando las garantías del debido proceso contempladas en la Constitución de la República.

En el gobierno parroquial rural, corresponde el ejercicio de la potestad sancionadora al presidente o presidenta de la junta parroquial rural.

La potestad sancionatoria y los procedimientos administrativos sancionatorios se regirán por los principios de legalidad, proporcionalidad, tipicidad, responsabilidad, irretroactividad y prescripción. En casos de infracción flagrante, se podrán emplear medidas provisionales y cautelares de naturaleza real para asegurar la inmediación del presunto infractor, la aplicación de la sanción y precautelar a las personas, los bienes y el ambiente.

Para tal efecto, se considerarán infracciones objeto de las sanciones establecidas por los gobiernos autónomos descentralizados, todo incumplimiento por acción u omisión a las normativas expedidas por éstos.”

“Art. 489.- Fuentes de la obligación tributaria. Son fuentes de la obligación tributaria municipal y metropolitana:

- a) Las leyes que han creado o crearen tributos para la financiación de los servicios municipales o metropolitanos, asignándoles su producto, total o parcialmente;
- b) Las leyes que facultan a las municipalidades o distritos metropolitanos para que puedan aplicar tributos de acuerdo con los niveles y procedimientos que en ellas se establecen; y,
- c) Las ordenanzas que dicten las municipalidades o distritos metropolitanos en uso de la facultad conferida por la ley.”

Y, a su vez el Código Orgánico Tributario en uso de sus facultades, en lo referente al tema que se está tratando, en sus Arts. 66, 67, 68, 69, 70, 71, 157 y 158, dispone:

“Art. 66.- Administración tributaria de excepción. Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto



activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación.”

“Art. 67.- *Facultades de la administración tributaria. Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.”*

“Art. 68.- *Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.*

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

“Art. 69.- *Facultad resolutoria.- Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.”*

“Art. 70.- *Facultad sancionadora.- En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.”*

“Art. 71.- *Facultad recaudadora.- La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.*

El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya 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, según los artículos 64 y 65, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria. Para la ejecución coactiva son hábiles todos los días, excepto los feriados señalados en la ley.”

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

Las máximas autoridades tributarias podrán designar recaudadores especiales, y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales que estimen necesario.” (Lo que está en negrita me corresponde).

Una vez detallada las potestades, competencias, y atribuciones que la legislación Ecuatoriana y específicamente el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) en su Art. 350 otorga a los Gobiernos Autónomos Descentralizados en su calidad de Administraciones Tributarias Seccionales, y subsidiariamente por ende a sus Empresas en la calidad de Administraciones Tributarias de Excepción; es menester el determinar sobre si las Empresas Públicas gozan de Potestad Tributaria o poseen mera Gestión Tributaria; así, Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen



una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas.¹; mientras que, Gestión Tributaria es el conjunto de acciones relacionadas con la tributación, que permiten obtener ventajas económicas tanto para los países así también para los contribuyentes, más claramente el Código Tributario la define en su Art. 9 que a tenor literal reza: “*Gestión tributaria. La gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y **comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos**, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias.*” (Lo que está en negrita me pertenece).

Con estas definiciones podemos concluir que la calidad que ostentan las Empresas Públicas es la de la Gestión Tributaria mas no una Potestad Tributaria como tal; en virtud de que, las Empresas Públicas no tienen la facultad para crear, modificar o suprimir tributos, atribución misma que pertenece exclusivamente a la Administración Tributaria Seccional, en este caso en particular a los Gobiernos Municipales, quienes por autoridad otorgada por la Constitución pueden crear, modificar o suprimir tasas o contribuciones especiales; si bien es cierto de igual manera, que las Empresas Públicas pertenecen a los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales como es un claro ejemplo la Empresa Pública Municipal de Telecomunicaciones, Agua Potable, Alcantarillado y Saneamiento de Cuenca ETAPA EP, la cual pertenece al Gobierno Municipal del cantón Cuenca; tampoco es menos cierto que dicha Empresa Pública y todas las demás existentes en los diferentes gobiernos municipales, carecen absolutamente de la atribución o competencia de crear, modificar o suprimir tasas o contribuciones; estos tributos se crean mediante Ordenanzas Municipales por parte del Órgano competente que es el Consejo Cantonal presidido por su Alcalde, y las Empresas Públicas dotadoras de servicios públicos realizan únicamente las funciones de determinación y recaudación de dichos tributos frente a la ciudadanía de contribuyentes. Dejando claro que la única competencia de la cual están ungidas las

¹ Tomado de VILLEGAS, H. B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Astrea, 8º Ed. Buenos Aires, 2002, pág. 252.



Empresas Públicas es la de la Gestión Tributaria; la cual, inclusive se sustente de ser necesario en la competencia atribuida a las mismas que es la de la Jurisdicción Coactiva tal como la define el Código de Procedimiento Civil en su parte pertinente y dicha competencia la confiere la Ley de Empresas Públicas (LOEP) en su Disposición General Cuarta que a tenor literal manda: *“Cuarta.- Jurisdicción coactiva. **Las empresas públicas**, para la recaudación de los valores adeudados por sus clientes, usuarios o consumidores, **gozan de jurisdicción coactiva**, que se la ejercerá de conformidad con la reglamentación interna de la empresa pública y demás normativa conexas.”* (Lo que está en negrita me pertenece).

1.2 JURISDICCIÓN COACTIVA: DEFINICIONES DOCTRINARIAS Y JURISPRUDENCIALES.

Para explicar la definición de coactiva, acción coactiva, ejercicio coactivo o Jurisdicción Coactiva es preciso citar algunas corrientes doctrinarias de autores, quienes conceptualizan esta potestad otorgada por mandato legal; así por ejemplo, **Manuel Sánchez Zuraty**, quien de manera general establece *“[...] se entiende por Jurisdicción Coactiva o Procedimiento Coactivo, a la potestad de diferentes organismos del Estado para cobrar acreencias directamente, sin necesidad de recurrir al Poder Judicial [...]”*.²

Edgar Guillermo Escobar Vélez manifiesta: *“La Jurisdicción coactiva es una función jurisdiccional asignada a un organismo o a un funcionario administrativo determinado para que sin recurrir a la autoridad judicial, haga efectiva, por la vía ejecutiva, las deudas fiscales expresas, claras y exigibles a favor de la entidad pública que ejerce dicha jurisdicción.”*³

² SÁNCHEZ ZURATY, Manuel, Jurisdicción Coactiva, Quito, Editorial Jurídica del Ecuador, 2009, pág. 5.

³ ESCOBAR VÉLEZ, Edgar Guillermo, El Proceso de Jurisdicción Coactiva, Medellín, Señal Editora, 2003 pág. 13



Fernando Pérez Royo señala “(...) *la primera característica del procedimiento de apremio es la de ser exclusivamente administrativo, siendo privativa de la Administración Tributaria la competencia para entender del mismo y resolver todos sus incidentes. Es un procedimiento que se impulsa de oficio.*”⁴

Al respecto, sobre la determinación de que esta competencia es privativa de la Administración Tributaria el autor ya antes mencionado **Manuel Sánchez Zuraty** manifiesta claramente: “*Es un privilegio que ostenta la Administración Pública, como un medio natural e indispensable para cumplir sus objetivos. Es la llamada Autotutela de la Administración Pública.*

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

Estas prerrogativas consisten, en definitiva, en la capacidad que tiene la Administración Pública para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, sin requerir de tutela judicial.”⁵

La Administración Pública ostenta, para la consecución de los fines y de los cometidos que le compete cumplir, de un medio que le es natural e indispensable: el poder público.

⁴ PÉREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Octava Edición, Editorial Civitas, 1998, pág. 246.

⁵ SÁNCHEZ ZURATY, Manuel, *op. Cit.*, pág. 43.



De igual manera referente a esta circunstancia de la competencia privativa se establece una corriente doctrinaria dentro de textos de Derecho Administrativo concordantes de manera absoluta con la definición que realiza Manuel Sánchez Zuraty la cual sostiene que: *“Esta verdad indiscutible, coloca a la Administración Pública en una especial posición frente a la Función Judicial pues, a diferencia de lo que ocurre con los particulares, no tiene la carga de acudir al Juez para dotar de fuerza ejecutoria a sus actos y resoluciones; para hacerlos exigibles e imponerlos al súbdito; para exigir su cumplimiento incluso con el uso de la coacción -que si se encuadra en los cánones legales, siempre será legítima-; o para revocarlos por sí misma -lo cual sucederá siempre que no se haya creado una situación jurídica particular o reconocido un derecho. -Las decisiones de la Administración Pública son ejecutoriadas por sí mismas, por propia autoridad, se presumen legítimas, obligan sin necesidad de auxilio judicial, y se pueden hacer cumplir de oficio. Estas prerrogativas, que la Doctrina ha denominado como Privilegio de Autotutela o Autodefensa Administrativa, consisten, en síntesis, en la capacidad que tiene la Administración Pública para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del statu quo, eximiéndose de este modo de la necesidad de recabar tutela judicial, lo cual es lógica consecuencia de lo que ya se advirtió: la Administración Pública está investida de poder público”*.⁶

Con esta corriente dilucidamos a cabalidad que la mencionada autotutela de la Administración Pública está concentrada en razón a que las decisiones tomadas por dicha Administración causan ejecutoria por sí mismas; es decir, por propia autoridad, recalando así que se presumen legítimas y obligan sin necesidad de auxilio judicial alguno, teniendo presente que las mismas se pueden hacer cumplir de oficio.

⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás, Curso de Derecho Administrativo, 5ta. Ed., Madrid, Editorial Civitas, 1989, págs. 479-497; GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano, Bogotá, Temis, 1985, págs. 43-44.



Otra conceptualización del ejercicio coactivo o Jurisdicción Coactiva la realiza **Cristina Díaz Díaz y Leonardo Correa Rodríguez** quienes de manera general conciertan y establecen *“La jurisdicción coactiva es la función asignada a un organismo o a un funcionario administrativo determinado para que, sin que tenga que recurrir a la autoridad judicial, haga exigible por vía ejecutiva las deudas fiscales expresas, claras y exigibles”*⁷.

De esta manera dejando en claro la corriente que se establece en relación a la definición o conceptualización de la Jurisdicción Coactiva, es preciso citar además de los criterios doctrinarios a base de jurisprudencia comparativa la **Sentencia No. 79**, de octubre 5 de 1989, Colombia, Corte Suprema de Justicia, Sala Plena la que expresa *“(…) la jurisdicción coactiva no implica el ejercicio de la función jurisdiccional, sino que es un procedimiento administrativo encaminado a producir y hacer efectivo un título ejecutivo conforme a las normas de los artículos 68 del C.C.A. y 562 del C.P.C.”*⁸ (Lo que está en negrita me pertenece).

De la misma forma sobre el particular, el Ex Consejero de Estado (Colombia), **Dr. Gustavo Humberto Rodríguez**, asevera: *“Desde el punto de vista orgánico, por tal jurisdicción se entiende, el conjunto de funcionarios estatales investidos por la ley de competencia para tramitar la ejecución forzada de acreencias o deudas fiscales. Y desde el material, la función misma de carácter jurisdiccional, destinada a realizar tales ejecuciones. Es, pues, una jurisdicción especial, que también ha sido llamada justicia fiscal, por cuanto se encarga de hacer efectivas las deudas al fisco, o a favor del Estado.”*⁹

⁷ DÍAZ DÍAZ, Cristina y CORREA RODRÍGUEZ, Leonardo, La Jurisdicción Coactiva en Colombia, Régimen Nacional y Territorial, Librería Jurídica COMLIBROS, Medellín, 2008.

⁸ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Colombia, Sentencia No. 79, de 5 de octubre de 1989.

⁹ RODRÍGUEZ, Gustavo Humberto. Procesos Contencioso Administrativos. Parte especial. 2ª Edición. Jurídicas Wilches. Bogotá. 1988. pág. 254. Citado por ESCOBAR VÉLEZ, Edgar., El proceso de Jurisdicción Coactiva, Señal Editora, Medellín, 2005, pág. 2.



Sergio Francisco de la Garza, en su obra Derecho Financiero Mexicano, con respecto al tema expresa: *“El procedimiento de ejecución es un procedimiento administrativo ejecutado por la administración y que no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia. La ejecución forzosa es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor, cuando ésta no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.”*¹⁰

Antonio Jiménez Gonzales plantea en su obra que la Jurisdicción Coactiva: *“Constituye una de las vías privilegiadas a través de las cuales puede la autoridad hacendaría por sí misma conseguir la satisfacción de sus pretensiones de pago del tributo frente al sujeto deudor, lo que automáticamente se revela como una prerrogativa si se la mira en contraste con la posición de los sujetos acreedores en régimen de derecho privado, que no disponen de tales poderes.”*¹¹

Finalmente para cerrar el tema planteado cabe citar una vez más a **Manuel Sánchez Zuraty** que de forma clara y precisa plantea *“La coactiva no es sino un procedimiento administrativo por el cual se cobran créditos públicos sin que esto implique aplicar la Jurisdicción en su verdadero y genuino significado de potestad pública que consiste en administrar justicia, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.”*¹²

¹⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco, citado por, LOPEZ, Joel Marcelino, Procedimiento Administrativo de Ejecución, Artículos de Derecho Tributario, Julio 2005.

¹¹ JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Editorial Thomson, 10a. Ed., 2009, pág. 234.

¹² SÁNCHEZ ZURATY, Manuel, *op. Cit.*, pág. 46.



1.3 LA JURISDICCIÓN COACTIVA: CONCEPTO, DIFERENCIACIÓN CON PROCEDIMIENTO COACTIVO Y DETERMINACIÓN LEGAL DE LA ACCIÓN COACTIVA

Una vez expuestas las corrientes y conceptualizaciones doctrinarias sobre la Jurisdicción Coactiva, Acción Coactiva o demás descripciones; es de vital importancia, el fijar un concepto específico para el presente contexto, a fin de determinar los lineamientos y alcances del Ejercicio de la Acción o Jurisdicción Coactiva dentro del régimen impositivo que compete a la Administración Pública delimitando sus diferenciaciones frente al concepto de Procedimiento Coactivo; así como, hacer mención de la definición y determinación que trae la legislación Ecuatoriana y la cual es el fundamento para el ejercicio de la Jurisdicción Coactiva.

Precisamente para partir de un concepto a fin de darle análisis podemos mantener que: *“Se entiende por Jurisdicción Coactiva la potestad jurisdiccional asignada a las entidades de Derecho Público del nivel central nacional y territorial, para hacer efectivas por sus propios medios las obligaciones legalmente causadas a favor del erario público.”*

En virtud a lo expuesto, esta facultad o potestad que posee el Estado para cobrar directamente las obligaciones fiscales a los contribuyentes, privilegia el cobro, siendo de manera directa; al contrario de lo de un particular, quien exige esta pretensión por medio de un proceso judicial, logrando de esta manera un cobro mucho más ágil y expedito.

Conforme a lo dicho es importante el tener en cuenta también que actualmente con la expedición y con la ya cercana entrada en vigencia del nuevo Código General de Procesos (COGEP) dicho cobro los particulares lo podrán hacer instaurando dos tipos de procesos, ya sea por medio de Procedimiento Ejecutivo de existir de por medio un título ejecutivo que solvete la obligación adeudada o en su defecto si dicha obligación o deuda no constase en un título ejecutivo y el monto no exceda de



cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general podrá exigir el cumplimiento de esta obligación y pago de lo adeudado mediante el Procedimiento Monitorio; así el COGEP en sus Arts. 348 y 356 especifica:

“Art. 348.- Procedencia. Para que proceda el procedimiento ejecutivo, la obligación contenida en el título deberá ser clara, pura, determinada y actualmente exigible. Cuando la obligación es de dar una suma de dinero debe ser, además, líquida o liquidable mediante operación aritmética. Si uno de los elementos del título está sujeto a un indicador económico o financiero de conocimiento público, contendrá también la referencia de este.

Se considerarán de plazo vencido las obligaciones cuyo vencimiento se haya anticipado como consecuencia de la aplicación de cláusulas de aceleración de pagos. Cuando se haya cumplido la condición o si esta es resolutoria, podrá ejecutarse la obligación condicional y si es en parte líquida y en parte no, se ejecutará en la parte líquida.

Si la obligación es en parte líquida, la o el actor acompañará una liquidación pormenorizada siguiendo los criterios establecidos en el título.”

“Art. 356.- Procedencia. La persona que pretenda cobrar una deuda determinada de dinero, líquida, exigible y de plazo vencido, cuyo monto no exceda de cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, que no conste en título ejecutivo, podrá iniciar un procedimiento monitorio, cuando se pruebe la deuda de alguna de las siguientes formas:

1. Mediante documento, cualquiera que sea su forma y que aparezca firmado por la deudora o el deudor o con su sello, impronta o marca o con cualquier otra señal, física o electrónica, proveniente de dicha deudora o dicho deudor.



2. *Mediante facturas o documentos, cualquiera que sea su forma y clase o el soporte físico en que se encuentren, que aparezcan firmados por el deudor o comprobante de entrega, certificación, telefax, documentos electrónicos, que sean de los que comprueban la existencia de créditos o deudas que demuestren la existencia de la relación previa entre acreedora o acreedor y deudora o deudor. Cuando el documento haya sido creado unilateralmente por la o el acreedor, para acudir al proceso deberá acompañar prueba que haga creíble la existencia de una relación previa entre acreedora o acreedor y deudora o deudor.*
3. *Mediante la certificación expedida por la o el administrador del condominio, club, asociación, establecimiento educativo, u otras organizaciones similares o de quien ejerza la representación legal de estas, de la que aparezca que la o el deudor debe una o más obligaciones, cuando se trate del cobro de cuotas de condominio, clubes, asociaciones, u otras organizaciones similares, así como valores correspondientes a matrícula, colegiatura y otras prestaciones adicionales en el caso de servicios educativos.*
4. *Mediante contrato o una declaración jurada de la o del arrendador de que la o el arrendatario se encuentra en mora del pago de las pensiones de arrendamiento por el término que señala la ley, cuando se trate del cobro de cánones vencidos de arrendamiento, siempre que la o el inquilino esté en uso del bien.*
5. *La o el trabajador cuyas remuneraciones mensuales o adicionales no hayan sido pagadas oportunamente, acompañará a su petición el detalle de las remuneraciones materia de la reclamación y la prueba de la relación laboral.”*

Desde una óptica de delimitación funcional por disposición organizacional, conforme a la ley (en concordancia con el COOTAD), la Jurisdicción Coactiva se puede definir como aquella actividad que asume o le corresponde asumir a un organismo estatal, y



a su vez por asignación específica a un servidor público administrativo suyo, para que sin necesidad de recurrir a los estrados judiciales ordinarios, haga efectivas, por vía ejecutiva, las obligaciones expresas, claras y exigibles a favor de la Entidad Pública que ostenta y por ende ejerce dicha jurisdicción.¹³

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

Asimismo pues, es de suma frecuencia el encontrar disposiciones legales que confunden o demuestran una errónea concepción de la naturaleza de las instituciones o de los conceptos jurídicos, es por tal motivo que es menester el explicar que Jurisdicción Coactiva y Procedimiento Coactivo no son sinonimias.

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

Ahora bien, de esta disposición se puede concluir que esta potestad jurisdiccional corresponde exclusiva y únicamente a las juezas y jueces que forman parte de la Función Judicial, añadiendo al mismo que nuestra Constitución de la República ha establecido como postulado que rige nuestro Sistema Procesal el principio de Unidad Jurisdiccional, el cual implica el impedimento de ejercer facultades jurisdiccionales por parte de órganos que se encuadren en la Función Ejecutiva. Tal principio caracteriza a nuestra Organización Jurisdiccional, de manera imperiosa, como JUDICIALISTA

¹³ "El objetivo de la jurisdicción coactiva se da en desarrollo del Principio de Eficacia de la gestión pública, en tanto implica a la entidad ejecutora la búsqueda de resultados oportunos y consistentes con los objetivos y metas de la Organización; principio que está contenido en varios preceptos constitucionales como perentoria exigencia a la gestión pública". Concepto 017 de 2005. Consulta sobre cobro coactivo. Secretaria General de la Alcaldía Mayor de Bogotá, D.C., Colombia, Fecha de Expedición 29/08/2005, en: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=17454>



eminentemente, a diferencia de la Organización Jurisdiccional de otros países -verbigracia Francia-, en donde es el Consejo de Estado quien juzga a la Administración, y por estar dicho órgano vinculado o formando parte intrínseca de ésta, a más de separado de la Función Judicial, ha sido criticado severamente por la Doctrina con el argumento jurídico de que existe al mismo tiempo juez y parte.¹⁴

Siendo así, estas razones serían las que explicarían a cabalidad el contenido del inciso primero de la Disposición Transitoria Vigésimo Sexta de la antigua Constitución de la República (1998), hoy derogada, que estableció: *“VIGESIMOSEXTA.- Todos los magistrados y jueces que dependan de la Función Ejecutiva pasarán a la Función Judicial y, mientras las leyes no dispongan algo distinto, se someterán a sus propias leyes orgánicas. Esta disposición incluye a los jueces militares, de policía y de menores...”*.

De esta misma forma y encasillando este asunto el art. 941 del Código de Procedimiento Civil señala: *“el procedimiento coactivo tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto, se deba al Estado y a sus instituciones que por Ley tienen este procedimiento; al Banco Central del Ecuador y a los bancos del Sistema de Crédito de Fomento, por sus créditos; al Instituto Ecuatoriano de Seguridad social; y, las demás que contemple la ley.”*. Con esta disposición nos damos cuenta claramente 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.

¹⁴ Es de conocimiento común que la Revolución Francesa impuso una rígida división de poderes, hasta el punto de prohibir del modo más absoluto que los jueces tengan conocimiento de las controversias que pudiesen tener los Administrados para con la Administración, ya que dicha situación se consideraba que significaba, la interferencia del juez en la labor de la Administración (*juger l'Administration c'est encore administrer*). Asunto histórico de la división de poderes en Francia, tomado del contenido de: SORIANO GARCÍA José Eugenio, Los Fundamentos Históricos del Derecho Administrativo en Francia y Alemania, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1994. En la actualidad encontramos al Consejo de Estado con total independencia de la Administración Coactiva; y, es imposible negarse que el llamado "sistema administrativo" que impera en Francia ha resultado eficiente y eficaz en sus cometidos, muy aparte de que el Consejo de Estado ha sido fiel autor de abundantísima doctrina que ha alimentado de manera trascendental el conocimiento del Derecho Administrativo.



En concordancia con lo antes indicado así tenemos las disposiciones expresas tanto del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización como del Código Orgánico Tributario en relación a la Acción Coactiva y al Procedimiento Coactivo como dos instituciones dependientes y relacionadas entre sí pero totalmente diferenciadas también; así los Arts. 350 y 351 del COOTAD y 157 del Código Tributario a tenor literal mandan:

“Art. 350.- Coactiva.- Para el cobro de los créditos de cualquier naturaleza que existieran a favor de los gobiernos: regional, provincial, distrital y cantonal, éstos y sus empresas, ejercerán la potestad coactiva por medio de los respectivos tesoreros o funcionarios recaudadores de conformidad con las normas de esta sección. La máxima autoridad ejecutiva del gobierno autónomo descentralizado podrá designar recaudadores externos y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales; éstos coordinarán su accionar con el tesorero de la entidad respectiva.” (La negrilla me corresponde).

“Art. 351.- Procedimiento.- El procedimiento de ejecución coactiva observará las normas del Código Orgánico Tributario y supletoriamente las del Código de Procedimiento Civil, cualquiera fuera la naturaleza de la obligación cuyo pago se persiga.”

“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, según los artículos 64 y 65, y, **cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria...”** (La negrilla me corresponde).



Con los preceptos mencionados y el análisis desarrollado en términos concretos y generales se puede concluir en dos conceptualizaciones:

- a) Jurisdicción o Acción Coactiva *“es la función asignada a un organismo o a un funcionario administrativo determinado para que, sin que tenga que recurrir a la autoridad judicial, haga exigible por vía ejecutiva las deudas fiscales expresas, claras y exigibles a favor de la entidad pública con jurisdicción”.*

- b) Procedimiento Coactivo *“es el conjunto de actos administrativos destinados al cumplimiento de la obligación materia de ejecución coactiva, que se activa cuando existe un daño económico al Estado y que es evaluable en dinero; siendo el Estado quien por intermedio de edicto legal proporciona un cierto poder o facultad para que dicho funcionario se haga cargo de la función que le delega el Estado, y persiga el pago de la obligación adeudada cualquiera sea su naturaleza”.*

1.4 NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO.

La naturaleza del procedimiento coactivo constituye una potestad procesal especial de la Administración, que le permite a la misma adelantar y agilizar ante sí el cobro de los créditos a su favor originados en multas, contribuciones, tasas y demás obligaciones que consten legalmente constituidos en un título ejecutivo, sin necesidad de recurrir al órgano jurisdiccional. Esta potestad obedece rotundamente a la necesidad de recaudar de forma expedita los recursos económicos que legalmente le corresponden; y, que paralelamente son indispensables para el correcto funcionamiento y la realización de los fines de las Empresas Públicas, gozando de completa lógica jurídica, en fundamento a que dicha potestad se debe regir a los



principios tributarios de REDISTRIBUCIÓN, SUFICIENCIA RECAUDATORIA y SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA.¹⁵

Para abordar el particular de la naturaleza del procedimiento coactivo, es de carácter sine qua non partir teniendo presente que para la doctrina existen dos posibles sistemas de recaudación de las obligaciones tributarias: *el sistema judicial y el sistema administrativo*. Así conforme a esta cuestión *“la opción por uno u otro de los sistemas no deviene discrecional, sino que está directamente vinculada a la evolución jurídica de cada país, y más concretamente a la evolución de la administración y del Derecho Administrativo, donde el privilegio de la autotutela ha estado sometido a las tensiones entre el Ejecutivo y el poder Judicial”*.¹⁶

El sistema judicial, está caracterizado por que la Administración tiene la obligatoriedad de acudir a los órganos competentes del poder judicial para obtener el cobro de las obligaciones adeudadas y no pagadas voluntariamente, cuando dicha obligación sea líquida, exigible y de plazo vencido, elaborando la propia administración el título ejecutivo con el cual pretende hacer base para solicitar la ejecución al órgano judicial. A lo contrario de lo que es *El sistema administrativo*, el cual prescinde íntegramente de los órganos judiciales en el procedimiento ejecutivo, quedando la competencia y potestad a los propios órganos administrativos. Con relación a lo referido señala López Díaz *“que se produce entre ambos sistemas una diferencia únicamente orgánica, por cuanto los actos procedimentales suelen ser muy semejantes en ambos supuestos, y destaca como razones que justifican el sistema de coacción a través de órganos administrativos la mayor celeridad, especial naturaleza del débito a recaudar y mantenimiento de garantías para el deudor”*.¹⁷

¹⁵ Según la jurisprudencia de la Corte Constitucional, la Jurisdicción Coactiva y el Procedimiento Coactivo son un "privilegio exorbitante" de la Administración, que consiste en la facultad de cobrar directamente, sin que medie intervención judicial, las deudas a su favor, adquiriendo la doble calidad de juez y parte, cuya justificación se encuentra en la prevalencia del interés general, en cuanto dichos recursos se necesitan para cumplir eficazmente los fines estatales. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-666/00.

¹⁶ LOPEZ DÍAZ, A., La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio, Madrid, 1992, pág. 148.

¹⁷ LOPEZ DÍAZ, A., *op. Cit.*, pág. 113.



Empero de lo expuesto, en un flujo mayoritario la doctrina sostiene, la naturaleza administrativa y no la jurisdiccional del procedimiento coactivo, puesto que se enmarca en una facultad administrativa el conocimiento de todas sus incidencias, en correlación a este criterio Fernando Pérez Royo entre las características del procedimiento de apremio, refiriéndose a la legislación tributaria española, señala que *“se trata de un procedimiento exclusivamente Administrativo, siendo privativa de la Administración Tributaria la competencia para entender el mismo y resolver todos sus incidentes”*.¹⁸

Adicionalmente es importante el hacer mención de que la Legislación Tributaria Peruana participa también de este criterio, tal como se refiere el Dr. Sánchez Zuraty en su publicación *“ya que el trámite de ejecución no sale nunca del ámbito administrativo de la Función Ejecutiva mientras no llegue a su conclusión. Las impugnaciones, conocidas como “excepciones” en nuestra legislación son resueltas por mismo ejecutor coactivo. Solamente la resolución final de la ejecución coactiva puede ser apelada para que la conozca la Corte Superior, sin embargo su competencia se limita a examinar la corrección del procedimiento de la ejecución coactiva, pero no al análisis de la obligación tributaria ni de las excepciones”*.¹⁹

Del mismo modo en el caso de la Legislación Tributaria Ecuatoriana, conforme lo señala el Art. 157 del Código Tributario, el ejercicio de la Acción Coactiva instituye una facultad excluyente de la Administración Tributaria central y seccional; dejando a salvo, que cuando la ley establezca expresamente, será facultad de la Administración Tributaria de Excepción, en este caso particular específicamente las Empresas Públicas.

¹⁸ PÉREZ ROYO, Fernando, *op. Cit.*, pág. 245.

¹⁹ SÁNCHEZ ZURATY, Manuel, *op. Cit.*, pág. 189.



Por otra parte, el Art. 158 *ibídem* establece claramente la Competencia para el ejercicio de la jurisdicción coactiva, señalando que *“la acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil.”*

Ahora bien para el caso concreto de los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs) o Municipalidades el COOTAD en su Art. 350 –antes transcrito de manera textual- dentro de su contenido manda que: **para el cobro de los créditos de cualquier naturaleza que existieran a favor de los gobiernos: regional, provincial, distrital y cantonal, éstos y sus empresas, -Estableciendo así la ley expresamente, la dotación de la Facultad y/o Potestad Coactiva a las Empresas Públicas en su calidad de Administraciones Tributarias de Excepción- ejercerán la potestad coactiva por medio de los respectivos tesoreros o funcionarios recaudadores de conformidad con las normas de esta sección.** La máxima autoridad ejecutiva del gobierno autónomo descentralizado podrá designar recaudadores externos y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales; éstos coordinarán su accionar con el tesorero de la entidad respectiva. (La negrilla me pertenece) (Lo subrayado fuera del texto del Art. 350 COOTAD).

En consecuencia al hablar de Procedimiento Coactivo se trata imperativamente de un procedimiento administrativo; y, que por dicha circunstancia los funcionarios encargados de ejecutarlo carecen absolutamente de investidura jurisdiccional, siendo únicamente funcionarios administrativos, sujetos a las posibles acciones disciplinarias a que tenga lugar por la omisión o el retardo en el cumplimiento de las funciones a él encomendadas.

Sin embargo pese a todo esto existe una diferencia marcada de lo que ocurre con el sistema tributario español y peruano, frente a lo que ocurre con nuestro sistema tributario; y es que, el conocimiento de las excepciones al procedimiento de ejecución coactiva, es de competencia imperiosa del Tribunal Distrital de lo Contencioso



Tributario antes llamado Tribunal Distrital de lo Fiscal; por lo que, a decir del Dr. Sánchez Zuraty “se trataría de un sistema mixto, ya que una parte del trámite de cobranza se desarrolla en el ámbito administrativo de la Función Ejecutiva y otra parte de impugnaciones y tercerías en la Función Judicial”.²⁰

Con estos preceptos y delineamientos cabe recalcar que el análisis de la naturaleza del procedimiento de la vía de apremio -Procedimiento Coactivo-, debe desarrollarse y llevarse a cabo desde dos puntos de vista; es decir, por un lado debe atenderse al elemento **subjetivo** del mismo; o sea, a los órganos competentes que lo impulsan; y, en un segundo lugar desde otro lado, resulta completamente necesario tomar en cuenta el aspecto **objetivo**; o sea, la naturaleza misma de las actuaciones que engloba y comprende y el fin que persigue.

Así pues como podemos darnos cuenta a lo largo de este análisis es menester rematar con la especificación que la doctrina en su mayoría admite desde el punto de vista subjetivo una naturaleza netamente Administrativa y no jurisdiccional, puesto que de manera absoluta se enmarca en una facultad administrativa el conocimiento y competencia para entender y resolver todas sus incidencias de manera exclusiva.

1.5 FUNDAMENTO DEL PROCESO COACTIVO. SOLEMNIDADES SUSTANCIALES. CARACTERÍSTICAS.

A lo largo de la doctrina administrativa han sido varias las posiciones planteadas para analizar, exponer y justificar la titularidad de la cual está investida la administración pública para poder ejecutar el cobro forzoso o coercitivo de cantidades líquidas y determinadas a su favor, en base a la imposición de apremios sobre el patrimonio o ingreso de los ciudadanos contribuyentes, sin tener la necesidad de acudir al servicio y auxilio de la Función Judicial para dicho fin. No obstante para una

²⁰ SÁNCHEZ ZURATY, Manuel, *op. Cit.*, pág. 5.



sección mayoritaria esta facultad o potestad constituye una manifestación clara y concreta del principio de Auto Tutela de la Administración.

Así a este efecto el Dr. Juan Carlos Benalcázar expone y sostiene en su tesis que, *“la Administración Pública ostenta, para la consecución de los fines y de los cometidos que le compete cumplir, de un medio que le es natural e indispensable: el poder público. Esta verdad indiscutible, coloca a la Administración Pública en una especial posición frente a la Función Judicial pues, a diferencia de lo que ocurre con los particulares, no tiene la carga de someter sus pretensiones a juicio declarativo o ejecutivo para dotarlas de fuerza ejecutoria; ya que sus decisiones son ejecutorias por su propia autoridad, y se presumen legítimas, obligan sin necesidad de auxilio judicial, y se pueden hacer cumplir de oficio”*.²¹

Dentro de la doctrina es hacedero el darse cuenta que existe una distinción marcada de dos vertientes sobre la autotutela administrativa: *la Declarativa y la Ejecutiva*²²; dejando claro que ambas son privilegio de la Administración Pública. Puesto así en *la Declarativa*, la Administración Pública está exenta de la obligatoriedad de acudir ante el Juez para que este sea quien, al igual de lo que sucede en el régimen de Derecho Privado, califique dicha pretensión y en caso particular declare que el acto de autoridad es conforme a derecho, en este caso la presunción de legalidad de sus actos obvia en lo absoluto tal vía; y, en *la Ejecutiva*, el autor Antonio Jiménez establece un precepto definitorio que dice: *“Junto a la prerrogativa de la autotutela declarativa, que se traduce en la presunción de legitimidad de los actos de la Administración Pública, se halla la denominada autotutela ejecutiva o de acción de oficio, conforme la cual la autoridad se encuentra en condiciones de poder imponer*

²¹ BENALCAZAR GUERRON, Juan Carlos.

²² GARCIA de ENTIERRA, Eduardo, y FERNANDEZ, Tomás Ramón. Distinguen dos vertientes de la autotutela administrativa: la declarativa, según la que los actos administrativos son ejecutorios y gozan de una presunción de legalidad que hace que deban ser cumplidos necesariamente, y la ejecutiva, más allá de la anterior, que faculta a la Administración para el uso de su coacción frente a terceros. Curso de Derecho Administrativo, I, Madrid, 1998, pág. 502.



*sus determinaciones por sí misma sin tener que acudir ante el juez en demanda de su tutela. La Administración Pública a través de su régimen jurídico de privilegio, como lo es el de Derecho Administrativo, no requiere la tutela del juez; ella se basta a sí misma a través de las prerrogativas de autotutela y con base en ellas puede por la vía de la ejecución material imponer coactivamente sus determinaciones.*²³

Del mismo modo en lo referente a esta autotutela administrativa para el autor Calvo Arteaga “*la producción por la Administración – tributaria, en este caso – de su propio título ejecutivo, a efectos de proceder contra los bienes y derechos de los deudores sin necesidad de una resolución judicial previa como se requiere para cualquier otro acreedor, y el establecimiento de un procedimiento especial (coercitivo o de apremio) para la ejecución son técnicas a través de las que se produce, normalmente, la autotutela en los países de régimen administrativo.*”²⁴ (Lo subrayado me pertenece).

Fundamentado en la perspectiva antes expuesta, el procedimiento de ejecución coactiva no es otra cosa que una modalidad específica de los medios y mecanismos de los cuales disponen las entidades públicas para la ejecución forzosa de sus actos administrativos, específicamente de la recaudación de obligaciones pendientes de pago. En este estricto sentido cabe traer a colación la conjetura de Fernando Pérez Royo, quien refiriéndose a la legislación española, señala que este procedimiento de apremio o coerción constituye “*una de las manifestaciones más sobresalientes del privilegio de auto tutela de la Administración conforme a la cual ésta se halla facultada para ejecutar directamente, sin necesidad de impetrar el auxilio judicial, sus propias decisiones o actos*”.²⁵

Concluyendo de esta manera que el Fundamento del proceso coactivo es **su singularidad** que radica en que discurre sobre el cobro de obligaciones líquidas determinadas surgidas como consecuencia de una relación jurídica pública, a favor

²³ JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. Cit.*, pág. 328 y 329.

²⁴ CALVO ARTEAGA, R. citado por MADRID YAGUE, Pilar, *op cit.*, pág. 92.

²⁵ PÉREZ ROYO, Fernando, *op. Cit.*, pág. 245.



de la administración; facultándose al órgano de ejecución, el afectar el patrimonio jurídico del deudor detrayendo la cantidad de dinero o bienes necesarios para satisfacer el importe adeudado.

1.5.1 SOLEMNIDADES SUSTANCIALES.

El procedimiento administrativo de ejecución o Procedimiento Coactivo, nace a partir de lo que manda el Art. 149 del Código Tributario; y que, da inicio con la correspondiente emisión y posterior notificación del título de crédito, sentando los lineamientos y zócalos para que – al encontrarse legalmente notificado, haberse concluido el plazo de ocho días para el cumplimiento, no existir pago de la obligación tributaria alguna; o en su defecto, no concurra ninguna reclamación por parte del deudor formulando observaciones, exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión – pueda darse inicio a la propiamente llamada Acción o Ejecución Coactiva.

Cabe iniciar haciendo mención que el Código Tributario, pese a ser norma rectora en el análisis del presente tema, tampoco contempla un concepto específico de lo que es la acción coactiva; sino que, solamente menciona en su Art. 157 que *“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,... y, cuando la Ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción,..., gozarán de la acción coactiva que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente,... o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.”*

De igual manera vale aludir que el profesor Luis Aníbal Toscano Soria define a la acción coactiva como *“el derecho al procedimiento sumario que faculta la ley a las autoridades tributarias para que puedan hacer efectivo el cobro de obligaciones que*



*los sujetos pasivos no las han satisfecho, a pesar de haber sido notificados con los actos administrativos que las contienen o con títulos de crédito”.*²⁶

Para considerar las solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución que se pretende analizar partiré resaltando que tanto del enunciado legal como doctrinario antes transcritos, el ejercicio de la acción coactiva en materia tributaria es un procedimiento administrativo, consentido por la ley, ejecutado por una autoridad competente y que inicia en base a la emisión de un auto de pago. Ahora bien, es de vital importancia el tomar en cuenta estas anotaciones hechas puesto que tienen que ver de manera definitiva con la viabilidad con la que se comience e impulse la ejecución coactiva; puesto que, deben cumplirse con las solemnidades sustanciales del proceso, establecidas en el Art. 165 del mismo cuerpo normativo para que dicha ejecución prospere.

Así el texto del artículo pertinente señala: “*Art. 165.- Solemnidades sustanciales.- Son solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución:*

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

Considero de manera puntualizada que de las solemnidades enumeradas en líneas anteriores, una de las más importantes; y que, incluso tiene influencia en varias de las restantes solemnidades sustanciales enunciadas, a la solemnidad que me refiero específicamente es la legal intervención del funcionario ejecutor al momento mismo

²⁶ TOSCANO SORIA, Luis Aníbal, Procedimientos Administrativos y Contenciosos en materia Tributaria, Pudeleco Editores, 2006, Pág. 40.



de dar inicio a un procedimiento coactivo. Bajo este modesto punto de vista personal, es menester el dejar sentado que dicha legal intervención de funcionario ejecutor debe ser analizada desde dos frentes: **1) La Forma y 2) El Fondo.**

- 1) **La Forma**, este frente tiene que ver casi completamente tanto con la respectiva documentación que debe aparejarse a un procedimiento coactivo, así como con la estructuración legal de un auto de pago; y,
- 2) **El Fondo**, este segundo frente apunta a determinar si la intervención de ese funcionario ejecutor está encaminada a perseguir realmente el cobro y recaudación de una obligación que exista de manera efectiva bajo la esfera del código tributario y que se encuentre liquida, determinada y de plazo vencido.

Con estos preceptos es importante el cuestionarse como se debatiría la legal intervención del funcionario ejecutor por la forma; puesto que, en múltiples ocasiones la acción coactiva fracasa debido al poco o nulo cuidado que los funcionarios de las administraciones tributarias poseen, al no tener presente y poner en práctica tan siquiera las pautas que el Código Orgánico rector de la misma materia dispone.

En este sentido, lo primero que se debe observar cuando profundizamos en que el funcionario ejecutor competente debe de intervenir legalmente, es que en el expediente que contiene un proceso coactivo debería de estar aparejado un documento público que acredite a ese funcionario para ejercer dicha calidad ante el coactivado, o en su defecto hacer constar en el Auto de Pago con el cual se da inicio a este proceso coactivo la referencia de dicho documento público en donde se le otorga esa potestad y competencia al funcionario. Estos parámetros deben concurrir predominantemente con mayor ahínco, cuando esta función de “ejecutor” se establece mediante delegación y teniendo el cuidado de estipular claramente cuál es la autoridad a quien le compete hacer tal delegación.



Para este caso se puede traer a conocimiento un ejemplo sencillo, que es lo que ocurre en ciertas Administraciones Tributarias Seccionales, donde el ejercicio de la acción coactiva, en teoría y apegados a lo que establece el Código Tributario de manera general en su Art. 158 **“Competencia.- La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil...”**; y, de manera directa y específica el COOTAD en su Art. 350 **“Coactiva.- Para el cobro de los créditos de cualquier naturaleza que existieran a favor de los gobiernos: regional, provincial, distrital y cantonal, éstos y sus empresas, ejercerán la potestad coactiva por medio de los respectivos tesoreros o funcionarios recaudadores de conformidad con las normas de ésta sección...”** (Lo que está en negrilla me corresponde) - normas vigentes - así como en concordancia con lo que establecía la derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal en sus Arts. 448 **“El tesorero es el funcionario recaudador y pagador de la hacienda municipal...”** y 450 **“El tesorero municipal está obligado a recibir el pago de cualquier crédito, sea este total o parcial, sean tributarios o de cualquier otro origen...”** (La negrilla me pertenece); debería de ser ejercida por su Tesorero como un Juez Natural de Coactivas, quien a su vez así mismo en teoría ostentaría la potestad para poder delegar el ejercicio de esta función.

Pese a esto, en muchos de los procedimientos coactivos instaurados por distintos GADs municipales, esta potestad no la ejerce dicho Tesorero, sino que es ejercida por funcionarios los cuales toman el nombre de **“Jueces de Coactiva”** y que han sido designados o delegados por el Alcalde, tornándose aún más cuestionable su legal intervención en dichos procesos cuando se practica una revisión del Reglamento Orgánico Funcional de esas administraciones seccionales, dentro del cual es posible constatar que el cargo otorgado de **“Juez de Coactiva”** no ha sido creado por ninguna parte y que legal y administrativamente los únicos funcionarios llamados a ejercer tal jurisdicción serían el Tesorero; y, en su ausencia, el Director Financiero; esta situación se da, por cuanto por parte de las Administraciones Seccionales confunden



las atribuciones de dicha potestad coactiva desvirtuando la realidad y adoptando competencias que les corresponden privativamente a las Empresas Públicas; tal cual, lo manda la Ley Orgánica de Empresas Públicas, en la cual dentro del texto de su Art. 11 establece los deberes y atribuciones del GERENTE GENERAL; así a tenor literal señala: “*Art. 11.- Deberes y atribuciones del Gerente General.- El Gerente General, como responsable de la administración y gestión de la empresa pública, tendrá los siguientes deberes y atribuciones: 16. **Ejercer la jurisdicción coactiva en forma directa o a través de su delegado;...***” (Lo que está con negrita me pertenece); instituyendo de esta manera que en las Empresas Públicas (Administración Tributaria de Excepción) la potestad del ejercicio de la acción coactiva corresponde a la máxima autoridad que es el Gerente General y este a su vez posee la atribución de delegar esta atribución a quien considere competente y probo para ejercer dicha potestad; circunstancia misma que se diferencia completamente de la Administración Tributaria Seccional, ya que en esta, sobre quien recae dicha competencia es el Tesorero o en su defecto el Director Financiero.

Relacionado a lo tratado en líneas anteriores se puede acotar lo sostenido por el Dr. Rodrigo Patiño Ledesma – Juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario - cuando acertadamente expone que: “*El Código Tributario, por ello, se refiere a las entidades autónomas como órganos de la actividad Tributaria, cuya dirección corresponde a los Prefectos Provinciales y los Alcaldes, quienes la ejercen a través de los Directores financieros y Tesoreros (Art. 64 Código Tributario –Actualmente Art. 65 Código Tributario).²⁷*” (Lo que está subrayado es fuera del contexto original y me corresponde). En esta parte, aparte de lo expuesto, es pertinente anotar lo que magistralmente sostiene el Doctor José Vicente Troya Jaramillo cuando enseña que “*el funcionario ejecutor directo puede eventualmente delegar esa potestad, pero que esa delegación una vez otorgada, se torna indelegable. Adicionalmente, recordemos el hecho de que en cuanto al procedimiento coactivo y al tratamiento del*

²⁷ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, 2003, Tomo I.



procedimiento contencioso tributario, contra quien se lo tiene que interponer cuando se trata de una administración tributaria seccional, no es pues el alcalde o el prefecto provincial, ya que debe de ser interpuesto contra el Tesorero o el Director Financiero, respectivamente; pues, éstos funcionarios frente al contribuyente hacen las veces de legítimo contradictor, ya que a ellos les corresponde el ejercicio de dicha actividad tributaria.”²⁸

Una vez concretado el criterio de la legal intervención del funcionario ejecutor por la forma; el otro punto que corresponde comentar aunque sea brevemente, es la incidencia de esa legal intervención del funcionario ejecutor pero referente al fondo del procedimiento de ejecución coactiva; esto es, cual es la naturaleza y fundamento de la obligación que se pretende cobrar por esta vía; la cual, bajo mi perspectiva se encuadra claramente en una correlación definida con los numerales 3 y 4 del mismo Art. 165 del Código Tributario, sobre todo cuando la naturaleza de esta obligación es tributaria -circunstancia más común en las Empresas Públicas-, exige que debe de estar vencida una vez concedidas facilidades para el pago; y, requiere aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas. Ahora bien ¿qué es lo que pretendo establecer con esto? Pretendo esclarecer que muchas veces el proceso coactivo está encaminado a efectivizar y agilizar el cobro y recaudación de una obligación que erróneamente se considera tributaria, situación que se da porque sencillamente el título de crédito que se apareja a dicho expediente autoproclamaría a la obligación contenida como tributaria también, pero sin reunir los requisitos establecidos en el Art. 150 ibídem; e, incluso, la notificación con dichos títulos no se apareja como antecedente al mismo procedimiento de ejecución.; y, por consiguiente, estos supuestos causarían que la ejecución coactiva adolezca de vicio desde su origen.

²⁸ Criterio jurídico sostenido por el Dr. José Vicente Troya dentro de las charlas sobre Derecho Financiero y Tributario Constitucional, Maestría en Derecho Tributario, Universidad de Cuenca, 2013.



Ocurre con frecuencia para el inicio de la Acción Coactiva que al expediente de un procedimiento coactivo no se anexa el título de crédito y mucho menos el acto de su notificación, creyendo por los funcionarios de las Empresas que son actos independientes, aislados, gestionados y pertenecientes a departamentos distintos de la misma Administración tributaria. Por lo que con la carencia de estos documentos dentro del proceso, se debilita por completo y consecuentemente se anula una legal intervención del funcionario que está facultado para ejecutarlo; viciándose de manera copiosa e irrefutable, recalando en el adolecimiento de nulidad de todo el procedimiento.

En este punto, citaré lo que dispone el primer párrafo del Art. 1 del Código Tributario cuando profesa que: *“Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.”*

Y asimismo su segundo párrafo es concluyente y excluyente al establecer que: *“Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.”* Puntualizó estos preceptos jurídicos; puesto que, en determinadas ocasiones las Empresas Públicas en su calidad de administraciones tributarias de excepción ostentan ciertos rubros por cobrar que, de ninguna manera son de naturaleza tributaria sino más bien de naturaleza civil, pasándose en ciertas ocasiones por encima de lo que dispone la precitada normativa, con lo cual recaen en una confusión pretendiendo arbitraria y erróneamente darles el carácter de “tributario”; y, en consecuencia, forzan en viabilizar el cobro de dichos rubros por medio del procedimiento coactivo pero escudados en el Art. 157 y siguientes del referido cuerpo legal; siendo lo correcto, para el cobro de los aludidos rubros –obligaciones-, el ampararse en las disposiciones contenidos en la sección trigésima pertinente del Código de Procedimiento Civil.



Precisamente lo señalado en el párrafo anterior, sobre el caso de obligaciones que ciertas Administraciones Tributarias cobran dándoles la categoría de “tasas” y que en ninguna parte del marco jurídico tributario nacional tienen la consideración como tales, incluso incide de manera determinante en situaciones ya netamente jurisdiccionales y judiciales como el caso en que un determinado contribuyente proponga las debidas excepciones al proceso coactivo; y, éstas al ser dirigidas, recibidas e iniciadas a trámite por el correspondiente Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, se devuelven al funcionario ejecutor, ya que el organismo superior competente se inhibe de conocerlas y tramitarlas en virtud de que el rubro que se ha pretendido cobrar por la obligación determinada en firme como un ingreso tributario, no tiene la más mínima proximidad a poder ser definido bajo esa naturaleza; y, como resultado de este escenario es la materialización de un proceso de cobro deficiente, demorado y un funcionario público burlado por sí mismo, por no tener ni el más exiguo cuidado en leer y aplicar la Ley.

Consecuentemente en cualquiera de estos escenarios se resta, tanto legitimidad al auto de pago con el que se inician dichos procedimientos coactivos así como legalidad a la intervención del ejecutor quien lo emite; ya que como, podemos darnos cuenta el funcionario ejecutor no cumple con las normas jurídicas pertinentes cuando pretende hacer efectivo el cobro de un rubro fuera de la esfera tributaria; ni tampoco, cumple con las propias ordenanzas que expiden las administraciones seccionales para viabilizar el cobro y recaudación de ingresos que se encuentren expresamente señalados como Tributos.

De estas solemnidades sustanciales analizadas, se ve con facilidad que la “legal intervención del funcionario ejecutor” tiene una incidencia determinante con las demás solemnidades que señala el Art. 165 del C.T. y directa con los instrumentos que deben ser aparejados a dicha ejecución, así como con la naturaleza tributaria o civil de la obligación sobre la cual se pretende ejercer la acción de cobro por esta misma vía, que se encuentre por demás vencida.



Lamentablemente, por estas realidades con infortunio absoluto para los intereses de la hacienda pública, se puede determinar como muchos de los procedimientos coactivos son llevados por así decirlo en forma mecánica e irresponsable, hasta llegar incluso al punto de tratárselos y tramitárselos con censurable mediocridad.

En conclusión, estas solemnidades sustanciales apuntan rotundamente a que se dé cumplimiento a todas las normas del procedimiento administrativo de ejecución como antecedente y soporte jurídico para dar inicio al cobro por la vía coactiva de obligaciones Tributarias.

1.5.2 CARACTERÍSTICAS.

Se puede enunciar y señalar como características intrínsecas y predominantes del procedimiento de ejecución coactiva, las siguientes:

Administrativo:

Se trata de un procedimiento exclusivamente administrativo, perteneciendo así a la administración la competencia privativa y absoluta para entender del mismo, así como para resolver todos los incidentes que en el proceso y tramitación se presenten al respecto.

Ejecutivo:

“Para los procesalistas la característica más sobresaliente que surge del procedimiento de ejecución coactiva es su carácter ejecutivo, lo que determina que en el mismo no tenga cabida motivos de oposición que se refieran a la existencia o cuantía de la deuda”²⁹; conforme a esto en el cual, ya que al existir un título ejecutivo

²⁹ PÉREZ ROYO, Fernando, *op. Cit.*, pág. 246.



– título de crédito en nuestro sistema legislativo – al cual se le atribuye la condición de ser completamente fehaciente, no da la posibilidad de discutir sobre el derecho o causa de la obligación, sino que su único fin inmediato es forzar al sujeto pasivo de la obligación de modo coercitivo a que de cumplimiento estricto a la misma.

Es así que a este procedimiento, solo pueden oponerse aquellos motivos taxativamente señalados en la ley –excepciones- y que están íntimamente relacionados con el propio procedimiento, como por ejemplo plantear el indebido inicio o defectos en su desarrollo. *“Como consecuencia de este carácter coercitivo, la Administración para hacer efectivos los créditos tributarios objeto de recaudación podrá emplear los medios coactivos de que dispone sobre el patrimonio del deudor (embargo), a excepción de los bienes declarados inembargables por ley”.*³⁰

Se impulsa de Oficio:

Se trata de un procedimiento que se impulsa de oficio, es decir directamente por la autoridad nominadora de la obligación, en todos sus trámites y una vez iniciado únicamente se suspende conforme a los supuestos previstos en las normas.

Se fundamenta en la potestad de Autotutela de la Administración:

Finalmente en esta peculiaridad del proceso cabe señalar *“que tiene su fundamento en la potestad de autotutela ejecutiva o de ejecución forzosa, que habilita a la administración a crear su propio título ejecutivo y hacerlo valer coactivamente frente al patrimonio del deudor, sin intervención de los tribunales. Es decir, la Administración puede ejecutar directamente sus propios actos o decisiones sin necesidad de auxilio judicial”.*³¹

El acto administrativo que sirve de fundamento al procedimiento de ejecución forzosa, es una declaración de voluntad administrativa a la que el ordenamiento jurídico

³⁰ DELGADO GARCIA, Maria y CUELLO, Rafael, Los Procedimientos en el Ámbito Tributario, pág. 220.

³¹ *Ibíd.*, op. cit., pág. 221.



reconoce en virtud de una presunción iuris tantum de legalidad, validez, eficacia y fuerza ejecutoria; es decir, la posibilidad de que su contenido sea aplicado por la propia Administración sin necesidad de acudir a los tribunales cuando no es cumplido por su destinatario. Sin embargo, un título ejecutivo extrajudicial sirve para iniciar un procedimiento de ejecución forzosa sin que le haya precedido ninguna manifestación de voluntad que declare la existencia del derecho u obligación que con él se pretenda hacer valer.

1.6 LA COACTIVA. ¿JUICIO O PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO?

Tomaré el portante en este contenido aclarando que dentro de un juicio existen elementos tan íntimos, esenciales e intransigentes como *terceridad* y *exclusividad*. Hablando por *terceridad* cuando el juzgador tiene total calidad de imparcialidad o neutralidad, no se puede ser juez y parte; circunstancia misma que suscita en el caso de los Jueces de Coactiva, quienes ostentan tal dignidad y también representan a la Institución que pretende cobrar las obligaciones pendientes a su favor.

Se hace referencia a *exclusividad* cuando la jurisdicción corresponde única y exclusivamente a los jueces, ya sea como potestad o como función, calidad que inclusive históricamente en la legislación ecuatoriana se ha diferenciado, así según el Art. 3 de la derogada Ley Orgánica de la Función Judicial señalaba: “*Los jueces son: de jurisdicción legal y de jurisdicción convencional; y, los primeros: jueces ordinarios y jueces especiales... Son jueces especiales los de trabajo, de inquilinato, de tránsito, los que ejercen jurisdicción coactiva, los de policía y los demás establecidos por leyes especiales...*” (Lo que está con negrilla me corresponde). Tan es así que, existen Jueces de Coactiva en Empresas Públicas que no ostentan el título de Abogados ni de Doctores en derecho, requisito sine qua non para desempeñar las funciones de Juez, de acuerdo a lo que señala el Art. 134 del Código Orgánico de la Función Judicial vigente “**Requisitos generales para ser jueza o juez.- Para ser jueza o juez se requiere ser ecuatoriano, estar en goce de los derechos de participación política, ostentar el título de abogado, y reunir las demás calidades**



exigidas por la Constitución y las leyes...” (La negrilla me pertenece), manteniendo el lineamiento de criterio concordante con lo que establecía el Art. 2 de la referida Ley Orgánica derogada.

Es preciso al mismo tiempo tener presente que el proceso jurisdiccional, es un proceso interpartes, en el cual se instituye una igualdad entre el ente activo y pasivo; y, de no existir esta igualdad mal podríamos hablar de Juicio, dentro de este marco se encuadra la jurisdicción coactiva, mejor llamada acción coactiva; puesto que, en su proceso no existe recíprocas oportunidades de ataque y de defensa para las dos partes. Al respecto vale la pena el transcribir lo que prescribe el Código Orgánico de la Función Judicial en su Art. 7 al hablar sobre los principios de legalidad, jurisdicción y competencia, señalando que: *“La jurisdicción y la competencia nacen de la Constitución y la ley. Solo podrán ejercer la potestad jurisdiccional las juezas y jueces nombrados de conformidad con sus preceptos, con la intervención directa de fiscales y defensores públicos en el ámbito de sus funciones.”* (La negrilla me pertenece).

Sobre el enfoque de Jurisdicción, algunos tratadistas manifiestan que ésta se materializa con la sentencia; así pues con este manifiesto, es menester el hacer mención que los Jueces de Coactiva no dictan sentencias, consecuentemente no declaran derechos en discusión, su función radica particularmente en el cobro de una obligación adeudada por parte de los contribuyentes para con la autoridad nominadora, ya determinada, existente, de plazo vencido y declarada que se ejecuta mediante la coacción. Otra de las cualidades intrínsecas e inalienables de la sentencia es el efecto de cosa juzgada; es decir, la inmutabilidad, cualidad misma que de ninguna manera está presente en el Procedimiento Coactivo, ya que en este el coactivado tiene la potestad de excepcionarse ante los jueces competentes a fin de buscar el que se revea la resolución -acto administrativo- dictado por el Juez de Coactiva; así para sustentar esta circunstancia el Código Orgánica de la Función Judicial en su Art. 31 explica el Principio de impugnabilidad en sede judicial de los actos administrativos señalando a tenor literal *“Art. 31.- Principio de impugnabilidad*



en sede judicial de los actos administrativos.- Las resoluciones dictadas dentro de un procedimiento por otras autoridades e instituciones del Estado, distintas de las expedidas por quienes ejercen jurisdicción, en que se reconozcan, declaren, establezcan, restrinjan o supriman derechos, no son decisiones jurisdiccionales; constituyen actos de la Administración Pública o Tributaria, impugnables en sede jurisdiccional.”.

Con esta referencia se puede deducir que la fase jurisdiccional en este tipo de procesos da inicio con la presentación de las excepciones, momento en el cual comparecen todas las características o elementos esenciales de la jurisdicción. Sobre éste incidente, se produjo en Colombia una aseveración según lo recoge Velásquez Restrepo en Sentencia T-445 de 1994 de la Corte Constitucional “...el proceso de jurisdicción coactiva es de naturaleza administrativa por cuanto su objetivo es hacer efectiva la orden dictada por la administración de cobro de una obligación...”.

Podemos indicar que esta tesis se refuerza en la jurisprudencia contenida en la sentencia de la Segunda Sala de la Corte Superior de Quito de 08 de octubre de 1968, que a su vez confirma la del Juez Séptimo Provincial, dictada en el juicio ejecutivo seguido por el Gerente de la casa Matriz del Banco Central el Ecuador en contra de Santos Leopoldo Cabezas que señala: “...La coactiva no es sino simple medida administrativa para hacer efectivo el cobro de lo que por cualquier motivo se adeuden a las Instituciones del Estado y el impropriamente llamado juicio de coactiva, la norma o procedimiento que ha de seguirse para tal objeto se califica de impropriamente juicio, porque éste por definición del Art. 57 del CPC, es la contienda legal sometida a la resolución de los jueces, y en el auto de coactiva, no hay discusión sino simple medida compulsoria para que el deudor pague lo que debe. El juicio se inicia propiamente con las excepciones que proponga el deudor, excepciones que constituyen la verdadera demanda, sirviendo de antecedente el auto de coactiva y formando una unidad con él...”.



De igual modo el fallo emitido el 05 de noviembre de 1930 ratifica esta aseveración, puesto que en el mismo se hace constar: “...*tal procedimiento no es un juicio propiamente, porque no reúne las características de una controversia judicial, desde que no hay partes contendientes ni contienda misma, ni juez que la dirima ya que no cabe que el empleado sea a la vez juez y parte*”.

Puesto así que para quienes estamos inmersos en la esfera jurídica, es usual encontrar disposiciones legales que demuestran o manifiestan una errónea concepción o crean confusión sobre la naturaleza de las instituciones o de los conceptos jurídicos. Planteada esta problemática, es preciso ir al encuentro de aquellas falencias de las cuales adolece nuestra legislación positiva, amparándonos siempre en la doctrina y jurisprudencia más pertinente autorizada y en el estricto análisis de la normativa correspondiente; encasillando esta prerrogativa en las siguientes directrices puntuales:

El privilegio de Autotutela de la Administración Pública

La Administración Pública goza de un medio que le es natural e indispensable para la consecución de los fines y de los cometidos que le compete cumplir, este medio es *el poder público*. Para lo cual, es necesario recordar que la norma jurídica es el fundamento de todas las actuaciones de la administración pública; ésta norma es aquella que habilita las actuaciones de dicho poder público, dilucidando así toda actuación de la administración pública en base al principio de legalidad, en virtud de que el Ecuador es un estado constitucional de derechos, consagrado en nuestra Constitución Política del Ecuador en su Art. 226 a cuyo tenor dice: “*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. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución*”.

En virtud de esta cualidad intrínseca de la Administración Pública, se puede desarrollar el discernimiento de una llamada ventaja posicional de esta



administración, al darle reconocimiento sobre determinadas prerrogativas, entre las cuales se encuentra predominantemente la capacidad de autotutelarse. Esta potestad del Estado de tutelarse a sí mismo consiste en que la administración pública, ya que no requiere del auxilio de un juez ordinario, tiene potestad absorbente para imponer sus decisiones administrativas aunque los particulares se opongan; empero claro está que dicha autotutela está atada a varias presunciones, tal como lo establece Eduardo García de Enterría en su obra “Tratado de Derecho Administrativo”, enfocando tres enunciados:

- 1) Presunción de legitimidad de los actos administrativo(sujeto al principio de legalidad),
- 2) Ejecutoriedad de las actuaciones administrativas; y,
- 3) Control Constitucional sobre las actuaciones administrativas.

Paralelamente es oficioso el dejar claro que ésta Autotutela de la Administración Pública, no significa que las decisiones tomadas por ésta sean decisiones de última instancia o puedan causar cosa juzgada; puesto que, de manera natural se encuentran sujetas al control de constitucionalidad que prevé el propio ordenamiento jurídico; control que se ejerce de manera ineludible para desarraigar desde sus raíces el riesgo de ser víctimas del autoritarismo y de la improductividad del Estado.

El principio de Unidad de Jurisdicción

La Constitución de la República tanto vigente como la constitución de 1998, estableció al principio de Unidad de Jurisdicción como postulado que rige de manera estricta nuestro Sistema Procesal, el cual taxativamente implica el impedimento de ejercer facultades jurisdiccionales por parte de los órganos que se encuadran en la Función Ejecutiva.

La coactiva es un procedimiento meramente administrativo y quienes lo llevan a efecto, tramitan, desarrollan y ejecutan son funcionarios públicos de la Administración de Excepción – Empresas Públicas-.



Adicionalmente el Art. 941 del Código de Procedimiento Civil dice en su contenido que el “Procedimiento Coactivo” tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que se deba al Estado y a las demás instituciones del sector público que en dicha norma se señalan. Dicha "jurisdicción", en términos del Art. 942 ibídem, "...se ejerce privativamente por los respectivos empleados recaudadores de las instituciones indicadas en el artículo anterior. Tal ejercicio está sujeto a las prescripciones de esta Sección, y, en su falta, a las reglas generales de este Código, a las de la ley orgánica de cada institución, y a los estatutos y reglamentos de la misma, en el orden indicado y siempre que no haya contradicción con las leyes, en cuyo caso prevalecerán éstas.; es decir, por funcionarios administrativos. No obstante, si se atiende a todas las reflexiones que anteceden y a las disposiciones expresas del Código de Procedimiento Civil, y en particular a las que determinan la naturaleza de la coactiva y de quienes la ejercen, puede deslumbrarse que ello no constituye razón suficiente para que opere y goce de juridicidad un cambio en la naturaleza de la coactiva ni del funcionario que está facultado para ejercerla; pues aun cuando, a éstos funcionarios se les califique y otorgue la categoría como "*jueces especiales*" tal cual establece el mismo Art. 942 ibídem en su tercer inciso, su labor no implica en lo más mínimo el ejercicio auténtico de la Jurisdicción –administrar justicia, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado-; sino consiste definitivamente en una competencia otorgada para el cobro de obligaciones adeudadas por los contribuyentes del Estado y la recaudación de haberes públicos.

El Código de Procedimiento Civil y la regulación coactiva

Por otra parte, el mismo hecho que sea el Código de Procedimiento Civil el que contemple entre sus normas a la coactiva, su regulación e inclusive le otorgue el prefijo de Jurisdicción Coactiva, no tiene la virtualidad de aplicar una mutación en la naturaleza de dicho proceso administrativo, porque del mismo modo no se regla ni establece un juicio propiamente dicho, encasillado en los parámetros de lo que define como JUICIO el Art. 57 del citado Código, el cual señala: "*JUICIO es la contienda legal sometida a la resolución de las juezas y jueces*". A pesar de esto, habría la



posibilidad de alegar que la coactiva tiene un procedimiento prefijado en el cual existe la posibilidad de plantear excepciones, actuar prueba y dictar una "sentencia"; empero de igual manera, se debe reflexionar y reconocer que todo ello no es más que un trasunto del llamado derecho al Debido Proceso, derecho mismo que rige de la misma manera y con igual supremacía tanto al Procedimiento Administrativo como al Proceso Judicial. Además conjuntamente con lo expresado, el mismo Código de Procedimiento Civil en su Art. 942, sabiamente ha previsto que puedan ser, aparte de éste, las leyes orgánicas de la institución de que se trate, sus estatutos o reglamento los que rijan el proceso de la ejecución coactiva, claro está siempre y cuando no exista contradicción con las leyes; es decir, que el legislador ha posibilitado que disposiciones de carácter administrativo y no solamente procesal normen el procedimiento coactivo. Esto denota de manera concluyente que a fin de comprender correctamente a la coactiva, no debe atenderse excluyentemente al cuerpo legal o normativo que la regula, sino más bien de manera general a su *naturaleza, fundamento y fines que le son inalienables.*



CAPITULO II

2) DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS.

2.1 AUTORIDAD COMPETENTE PARA EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN COACTIVA DENTRO DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS.

Al ser el Procedimiento Coactivo, un procedimiento administrativo y no jurisdiccional, este está a cargo netamente de un funcionario recaudador perteneciente a las respectivas administraciones tributarias, ya sea central, seccional o de excepción; que es aquel, encargado de la dirección, control, conducción, organización y supervisión del Procedimiento de Ejecución de la Acción Coactiva, con el fin superlativo de la recuperación de la deuda a cargo del contribuyente frente a la administración; el cual, no cumplió con el pago pertinente y oportuno de la misma y mucho menos la impugnó dentro del plazo que las normas reguladoras pertinentes para el efecto permiten como un mecanismo de garantía.

Con este punto de partida podemos establecer que de conformidad con lo establecido en el Art. 157 del Código Tributario las Administraciones tributarias central y seccional gozan de la acción coactiva directamente y las de excepción, solo salvo prevención expresa establecida por la ley; y que, en base a lo que señala el Art. 158 ibídem la ejercen a través de los funcionarios recaudadores, que actúan en calidad de ejecutores de la acción coactiva, que no es otra cosa sino *“la facultad de los funcionarios administrativos que sin tener calidad de jueces, pueden realizar el cobro de obligaciones de carácter tributario pendientes de pago con procedimientos y de fuerza legítima, necesaria para conseguir tal objeto.”*³²

³² TOSCANO SORIA, Luis Aníbal, *op. Cit.*, pág. 210.



En el ámbito de las Empresas Públicas, quien ostenta dicha jurisdicción coactiva o competencia para el ejercicio de la acción coactiva es la máxima autoridad o sea el Gerente General; esto conforme, a lo que establece el COOTAD en su Art. 350 que a tenor literal manda: **“Para el cobro de los créditos de cualquier naturaleza que existieran a favor de los gobiernos: regional, provincial, distrital y cantonal, éstos y sus empresas, ejercerán la potestad coactiva por medio de los respectivos tesoreros o funcionarios recaudadores de conformidad con las normas de esta sección. La máxima autoridad ejecutiva del gobierno autónomo descentralizado podrá designar recaudadores externos y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales; éstos coordinarán su accionar con el tesorero de la entidad respectiva.”**; en concordancia a lo establecido tanto por el Art. 158 del Código Tributario como por el inc. Primero del Art. 942 del Código de Procedimiento Civil que señalan: **“Art. 158.- Competencia.- La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil.”** **“Art. 942.- El procedimiento coactivo se ejerce privativamente por los respectivos empleados recaudadores de las instituciones indicadas en el artículo anterior. Tal ejercicio está sujeto a las prescripciones de esta Sección, y, en su falta, a las reglas generales de este Código, a las de la ley orgánica de cada institución, y a los estatutos y reglamentos de la misma, en el orden indicado y siempre que no haya contradicción con las leyes, en cuyo caso prevalecerán éstas.”** (La negrita me corresponde), encuadrando dicha situación en lo que dispone el Art. 11 numeral 16 de la Ley de Empresas Públicas (LOEP) la misma que otorga de manera expresa la potestad de la Jurisdicción Coactiva al Gerente General de las Empresas Públicas como una de las atribuciones de las cuales goza en la calidad de su representación legal, judicial y extrajudicial de dichas empresas, confiriéndole de igual manera la posibilidad de que dicha potestad por la complejidad y magnitud de sus obligaciones la delegue a un funcionario de su empresa; así el texto de este articulado dice: **“Deberes y atribuciones del Gerente General.- El Gerente General, como responsable de la administración y gestión de la**



empresa pública, tendrá los siguientes deberes y atribuciones: **16. Ejercer la jurisdicción coactiva en forma directa o a través de su delegado;**...” (Lo que está en negrilla me pertenece); con esta fundamentación legal, podemos decir entonces que en las Empresas Públicas es el Gerente General, y solo salvo el caso que exista la delegación pertinente de dicha potestad a un funcionario de la administración, el responsable del procedimiento de ejecución coactiva cuya competencia la ejerce privativamente, con sujeción a las disposiciones del Código Tributario y supletoriamente a las normas del Código de Procedimiento Civil. Así como concordancia y referencia se puede traer a mención lo que regula para la empresa ETAPA EP la Ordenanza de Constitución, Organización y Funcionamiento de la Empresa Pública Municipal de Telecomunicaciones, Agua Potable, Alcantarillado y Saneamiento de Cuenca – ETAPA EP que a tenor literal en su Art. 19 lit. k. señala: **“Son deberes y atribuciones de la o el Gerente General, sin perjuicio de lo establecido en la ley, las siguientes: k. Delegar o encargar, de conformidad con las normas pertinentes, sus atribuciones, debiendo informar al Directorio de las más trascendentales;...”** en correlación con el Art. 44 ibídem que dispone: **“De conformidad con lo dispuesto en la ley, ETAPA EP ejercerá la jurisdicción coactiva para el cobro de los créditos y obligaciones a su favor por parte de personas naturales o jurídicas usuarias de los servicios que presta o beneficiarias de las obras ejecutadas por la empresa. La coactiva se ejercerá con sujeción a las normas especiales de este Título y según el caso, a las disposiciones pertinentes del Código de Procedimiento Civil, Código Tributario y demás normas aplicables.”**

Es así pues que el Gerente General es el único encargado de ejercer la Jurisdicción Coactiva o de designar un recaudador especial y delegarle la potestad coactiva, facultándolo de esta manera para ejercer la Acción Coactiva en las Secciones Territoriales que son de competencia recaudatoria de la Empresa Pública en razón de su dotación de servicios; adoptando por esta competencia el nombre de *Jueces de Coactiva*; calidad misma que, otorga el Código de Procedimiento Civil a estos funcionarios en su Art. 942 inc. Tercero que dice: **“Los servidores o servidoras**



recaudadores mencionados en este artículo tendrán la calidad de **Jueces Especiales, denominándose los Jueces de Coactiva**”.

Cabe resaltar también que en el caso que existiera falta o impedimento del funcionario autorizado mediante delegación que debe ejercer la jurisdicción coactiva, se estará a lo que dispone el Art. 943 del Código de Procedimiento Civil *“En caso de falta o impedimento del funcionario que debe ejercer la coactiva, será subrogado por el que le sigue en jerarquía dentro de la respectiva oficina, quien calificará la excusa o el impedimento.”*; o en su defecto, salvando la potestad de la máxima autoridad de la Empresa Pública, es decir el Gerente General, este podrá delegar o encargar dicha atribución a quien considere pertinente e idóneo para ejercer esta competencia mediante Resolución Administrativa.

2.1.1 JUECES DE COACTIVA. ¿POTESTAD JUDICIAL O ADMINISTRATIVA?

El Art. 942 inciso Primero del Código de Procedimiento Civil indica que *“El procedimiento coactivo se ejerce privativamente por los respectivos empleados recaudadores de las instituciones...”*. Pero en el caso en concreto de las Empresas Públicas, la acción coactiva la ostenta la máxima autoridad de la misma –Gerente General- o en su defecto quien reciba la delegación por parte del mismo de esta potestad; circunstancia de conformidad con lo que establece la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las normativas internas vigentes de las diferentes EPs que facultan a los Gerentes Generales el ejercicio de la acción coactiva, o delegar dicha función a los llamados Jueces de Coactiva.

El Juez de Coactivas no requiere para su designación, la profesión de Abogado o Doctor en Jurisprudencia; ocurrencia misma que, obra para que a aquellos Jueces de Coactiva se encasillen fuera del núcleo de la Potestad Judicial; en virtud de que, uno de los requisitos sine qua non para desempeñar las funciones de Juez dentro de la



Función Judicial y ejercer la potestad Judicial es el contar con el título de *ABOGADO* o *DOCTOR* en Jurisprudencia; y para el caso, de Jueces de Coactiva este no es tan siquiera un requisito general.

De igual manera el Juez de Coactivas no es un ente dirimente, al contrario su función es el encargarse de la supervisión de los procesos desarrollados por sus delegados; siendo valedero el recalcar que, dichas actuaciones de sus subordinados o equipo a cargo (secretarios-abogados, depositarios judiciales, etc.) no es legítima si no va acompañada de la firma de la autoridad competente o quien ejerza las funciones de Juez de Coactivas para el efecto. Pero al no ser un ente dirimente, pierde completamente esa calidad Judicial y Jurisdiccional por cuanto sus resoluciones y demás actos administrativos están sujetos, según el caso y si el contribuyente así lo requiere, a la revisión, análisis y consiguiente decisión dirimente por parte de los Jueces del Tribunal de lo Contencioso Tributario o Administrativo según la naturaleza de la obligación adeudada por la cual se dio inicio a la acción coactiva.

Referente a lo antes expuesto; y en forma, de un factor más de afianzamiento de que la Potestad que ostentan los Jueces de Coactiva es netamente Administrativa y no Judicial, es importante el recordar que el Dr. Galo García Carrión, en una edición de El Universo de 1 de diciembre de 2009, demostró que la prohibición de salir del país impuesta por un funcionario público llamado Juez de Coactivas, es una medida que no le atribuye a sus emulaciones, puesto que es de exclusiva potestad de los Jueces Competentes (Potestad Judicial).³³ Pero la situación es mucho más grave, ya que no solo se trata de evidenciar que dicha medida es atentatoria a las garantías constitucionales; sino que en virtud, de la unidad jurisdiccional consagrada en el núm. 3 del Art 168, de la actual Constitución que señala *“Art. 168.- La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios:...* **3. En virtud de la unidad jurisdiccional,**

³³ EL UNIVERSO, Edición de 1 de diciembre de 2009, cit. Op. GARCÍA CARRIÓN, Galo, Dr.



ninguna autoridad de las demás funciones del Estado podrá desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución...” (la negrilla me corresponde), los llamados “*jueces de coactiva*” dejaron de ser tales, es decir, ya no pueden administrar justicia por mandato constitucional, solo pueden ejecutar actos administrativos a fin de recuperar los valores que por concepto de obligaciones generadas se adeudan por parte de los contribuyentes en favor de la empresa en la cual dicho Juez de Coactivas ejerce esta potestad.

La potestad de administrar justicia se ejerce por los órganos de la Función Judicial; y, esta imposición está fundamentada en lo que señalan los Arts. 150 y 156 del Código Orgánico de la Función Judicial, que a tenor literal dicen: “*Art. 150.- Jurisdicción. La jurisdicción consiste en la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, potestad que corresponde a las juezas y jueces establecidos por la Constitución y las leyes, y que se ejerce según las reglas de la competencia.*” “*Art. 156.- Competencia.- Competencia es la medida dentro de la cual la potestad jurisdiccional está distribuida entre las diversas cortes, tribunales y juzgados, en razón de las personas, del territorio, de la materia, y de los grados.*”. Los artículos 170 y 176 de la Constitución de la República señalan: “*Art. 170.- Para el ingreso a la Función Judicial se observarán los criterios de igualdad, equidad, probidad, oposición, méritos, publicidad, impugnación y participación ciudadana.*

Se reconoce y garantiza la carrera judicial en la justicia ordinaria. Se garantizará la profesionalización mediante la formación continua y la evaluación periódica de las servidoras y servidores judiciales, como condiciones indispensables para la promoción y permanencia en la carrera judicial.” “*Art. 176.- Los requisitos y procedimientos para designar servidoras y servidores judiciales deberán contemplar un concurso de oposición y méritos, impugnación y control social; se propenderá a la paridad entre mujeres y hombres.*

Con excepción de las juezas y jueces de la Corte Nacional de Justicia, las servidoras y servidores judiciales deberán aprobar un curso de formación general y especial, y pasar pruebas teóricas, prácticas y psicológicas para su ingreso al servicio judicial.”; siendo estos, lineamientos estrictos y específicos para que un ciudadano pueda



desempeñar el cargo de Jueces o Juezas dentro de la Función Judicial y así ostentar la Potestad Judicial y Jurisdiccional; en el caso, de designación o delegación de los Jueces de Coactiva ninguno de estos lineamientos aparece en escena, sino que se realiza de manera directa por parte de la máxima autoridad, mediando simplemente y de ser el caso la determinación de capacidad y probidad para ejercer esta Potestad Administrativa.

Así en concordancia a lo antes desarrollado, los conocidos “jueces de coactiva” son empleados o funcionarios públicos que no pertenecen a la Función Judicial, sino que son parte integrante de la Función Ejecutiva; razón por la cual, no les es posible desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria.

Algo curioso de todo esto es que inclusive ya en la Constitución Política de 1998, disposición transitoria Vigésima Sexta, se ordenaba de estricta manera que todos los magistrados y jueces que dependían de la Función Ejecutiva debían pasar a la Función Judicial, incluidos los jueces militares, de policía y de menores, advirtiéndose también que *“si otros funcionarios públicos tuvieran entre sus facultades la de administrar justicia en determinada materia, la perderán y se la trasladará a los órganos correspondientes de la Función Judicial...”*³⁴

Como tal se puede decir que quienes ejercen la denominada *“jurisdicción coactiva”* son funcionarios de la Administración Pública, mas no Jueces; y que la coactiva no es otra cosa que un procedimiento administrativo mediante el cual se cobran créditos públicos con fundamento en el privilegio de Autotutela de la Administración en un curso del todo ejecutivo, sin que esta prerrogativa implique la aplicabilidad de la Jurisdicción en su verdadero y genuino significado como potestad pública, la cual consiste en administrar justicia, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

³⁴ Constitución Política de la República de 1998, DEROGADA, Disposición Vigésima Sexta, Registro Oficial 11 agosto 1998, pág. 78.



2.1.2 COMPETENCIAS DEL JUEZ DE COACTIVAS.

Indistintamente de lo expresado en líneas anteriores cabe anotar que ni los códigos ni las leyes orgánicas, que otorgan la Potestad Coactiva a las Administraciones Seccionales y por su efecto a las Empresas Públicas pertenecientes a ellas en calidad de Administraciones Tributarias de Excepción, se permiten definir o establecer lineamientos sobre las atribuciones y funciones de un Juez de Coactivas por lo que me permito instaurar a modo de sugerencia, en coherencia con reglamentos internos para el ejercicio de la acción coactiva vigentes por parte de Empresas Públicas y en especial de la Empresa ETAPA EP, normas que son de necesidad predominante en la aplicación del proceso coactivo.

En este sentido, el Juez de Coactivas debería tener las siguientes facultades:

- a) Verificar la exigibilidad de la Obligación a fin de dar inicio al Procedimiento de Coactiva dictando el Auto de Pago pertinente.
- b) Ordenar, variar o sustituir a discreción, las medidas cautelares a que se refiere tanto el Art. 422 del Código de Procedimiento Civil como el Art. 164 del Código Tributario.
- c) Disponer de oficio la cancelación de las medidas cautelares o embargos ordenados con anterioridad, esto de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 956 del Código de Procedimiento Civil.
- d) Dictar cualquier tipo de disposición encaminada a precautelar el pago de la deuda, ya sean comunicaciones, publicaciones, providencias o requerimientos de información a los propios deudores, o a las entidades públicas o privadas, bajo responsabilidad de las mismas.
- e) Suspender o dar por concluido el Procedimiento Coactivo conforme los casos establecidos en el Código de Procedimiento Civil o Código Tributario.
- f) Dar fe de los actos en los que interviene en el ejercicio de sus funciones.
- g) Declarar de oficio o a petición de parte, la nulidad tanto de la Resolución de Ejecución Coactiva si ésta incumpliera con los requisitos señalados en el



Artículo 966 del Código de Procedimiento Civil, así como de los demás actos del procedimiento coactivo.

- h) Reiniciar o continuar según sea el caso, con el procedimiento coactivo, cuando sus actos procesales adolezcan de la declaratoria de nulidad de conformidad con el literal anterior; al igual que, mediante providencia salvar errores tipográficos o de cálculo en los que se hubiere incurrido dentro del proceso, siempre y cuando estos errores no afecten sustancialmente la validez del proceso coactivo.
- i) Dejar sin efecto toda carga o gravamen que pese sobre los bienes que hayan sido transferidos en el acto de remate.
- j) Admitir y resolver las respectivas solicitudes de facilidades de pago, interposición de prescripción, o tercerías que se propusieren en el proceso.
- k) Ordenar el embargo y posterior remate de los bienes embargados.
- l) Ejercitar todas las garantías establecidas en leyes y ordenanzas con la finalidad de recaudar los valores que deban los deudores o terceros por los servicios que dota la Empresa Pública, cuando se han incumplido las obligaciones generadas.

En virtud de lo detallado considero que los literales expuestos como facultades del Juez de Coactivas, podrían ser incluidos dentro de reglamentos internos sobre el ejercicio de la acción coactiva y el proceso coactivo de algunas Empresas Públicas, las cuales no cuentan con una reglamentación definida, normativa misma que sin duda agilizaría los procesos, los cuales muchas veces se observan estancados por falta de normativa legal que admita emplear un procedimiento propio de la Institución, por lo cual no les queda otra salida que recurrir a otros cuerpos legales, mismos que de no ser aplicados correctamente provocarían confusión y retardo en la resolución de la Acción Coactiva.



2.2 TÍTULOS DE CRÉDITO: PRECEPTOS GENERALES, EMISIÓN-REQUISITOS Y NOTIFICACIÓN.

Un Título de crédito, Título Ejecutivo o conocido también como Título Valor, en términos generales, es aquel *"documento necesario para ejercer el derecho literal y autónomo expresado en el mismo"*.³⁵ De esta definición se puede comprender que los títulos de crédito se componen de dos partes principales: el valor que consignan y el título, soporte material que lo contiene, resultando una unidad inseparable producto de esta combinación.

En un sentido restringido, un Título de Crédito es aquel *"documento sobre un derecho privado cuyo ejercicio y cuya transmisión están condicionados a la posesión del documento"*³⁶, concepción planteada según la cual el documento resultaría indispensable tanto para transmitir el derecho y la acción de cobro así como para ejecutar el derecho en él incorporado.

La Doctrina Internacional ha encontrado algunos elementos comunes que incurren intrínsecamente en los Títulos de Crédito; acotando de igual manera que algunos de ellos no se los considera como tales de manera unánime, especialmente la circulación; estos son: **1) Incorporación; 2) Legitimidad; 3) Literalidad; 4) Autonomía y 5) Circulación.**

1) Incorporación.-

El título de crédito es un documento el cual lleva incorporado un derecho, de tal forma que, el derecho que se pretende exigir va íntimamente incorporado al título y su ejercicio está condicionado por la presentación física del documento; es así que, por

³⁵ VIVANTE, César, Tratado de Derecho Mercantil, Ed. Reus, Madrid, 1936, Vol. 3, Las cosas, 3ª parte, Los títulos de crédito, Capítulo 1º, págs. 135/136.

³⁶ BROSETA PONT, Manuel, MARTÍNEZ SANZ, Fernando, Tratado de Derecho Mercantil, Ed. Tecnos, Madrid, 2011, Capítulo 41, pág. 443.



esta razón sin no se exhibe este documento, se torna imposible ejercitar el derecho en él instituido; y, el fundamento o razón para poseer el derecho es el hecho de poseer el título.

Para ahondar en este elemento es importante el destacar que la incorporación del derecho de ejecutabilidad al documento del título es tan íntima que ese derecho se transforma en algo accesorio del documento. Comúnmente, los derechos tienen existencia y vialidad independientemente del documento fuente que sirve para probarlos; es más, pueden ejercitarse sin necesidad estricta de la presencia del documento pero como toda regla general tiene su excepción, al tratarse de Derechos contenidos en Títulos de Crédito el documento es lo principal y el derecho pasa a ser lo accesorio; este derecho no existe ni puede ejercitarse, si no es en función del documento y condicionado por él.

2) Legitimidad.-

La legitimidad es una consecuencia producto de la incorporación; ya que, para ejercer el derecho que se pretende es ineludible “*legitimarse*” mediante la exhibición del título de crédito. La legitimación posee dos aspectos: activo y pasivo. *La legitimación activa*, consiste en la calidad de la cual goza el título de crédito para arrogar a su titular -quien lo posee legalmente-, la potestad de exigir de quien consta como obligado en el título la obligación que en este se consigna. *La legitimación pasiva*, consiste en el cumplimiento de la obligación por parte del deudor obligado en el título de crédito y por ende se deslinda de ella, solventando a favor de quien aparece como titular del documento. Recalcando que el ejercicio del derecho sólo puede hacerse por el poseedor del documento; del mismo modo que, el deudor cumple su obligación pagando al poseedor.

3) Literalidad.-

Se refiere a que se debe ejercer el documento por el beneficiario tal y como consta escrito a tenor literal en el título, y el obligado lo cumplirá siempre en esos términos, midiéndose en su naturaleza, ámbito, contenido y demás circunstancias, por el



contenido textual del documento; o sea, por lo que literalmente se encuentre en él instaurado.

El derecho a ejercitarse está regulado por lo que explícitamente expresa el título mismo; sin embargo, la literalidad puede ser contradicha por otro documento (por ejemplo, el acta constitutiva de la generación de la obligación contenida en el título de crédito) o por la misma ley.

4) Autonomía.-

No se trata de que el título de crédito es autónomo, o de que tenga autonomía el derecho incorporado en él; de lo que se trata y procede es, que es autónomo el derecho que cada titular sucesivo va adquiriendo sobre el título y sobre los derechos en él incorporados; y, la expresión autonomía revela que cada una de las personas que puedan adquirir el documento alcanzarían un derecho propio, completamente distinto e independiente del derecho que tenía o podría tener quién le antecedió y transmitió el título, de modo que el deudor del título no puede interponer al segundo y posteriores poseedores de buena fe excepciones personales que podía oponer al poseedor originario. Cada poseedor adquiere un derecho ex novo, como si fuera originariamente y más no a título derivativo; siendo este por tanto, un mecanismo de tutela jurídica del adquirente de buena fe.

De esta forma sería como se entiende la autonomía desde el punto de vista activo; puesto que, desde el punto de vista pasivo, se debe entender que es autónoma la obligación de cada uno de los signatarios de un título de crédito, porque dicha obligación es exenta y disímil de la que tenía o pudo haber tenido el suscriptor del documento.

5) Circulación.-

Este quinto y último elemento, aunque no es considerado como tal por la generalidad de los autores, se refiere a que el título de crédito está destinado a circular, a transmitirse de un titular a otro.



En base a este elemento común a los títulos de crédito, es posible derivar la principal clasificación de los mismos; clasificación según la forma de transmitirse los Títulos de Crédito, así se clasifican de la siguiente forma: Títulos nominativos: Son títulos nominativos, también conocidos como directos, aquellos que poseen una circulación restringida, ya que distinguen a una persona como titular, y para ser transmitidos, obligatoriamente necesitan el endoso por parte del titular y la cooperación del obligado en el título; y, el emisor reconocerá solamente como titular a quien aparezca al momento como tal, en el título mismo. Títulos a la orden: Son aquellos que, estando expedidos a favor de una determinada persona, se transmiten directamente por medio del endoso y de la entrega misma formal del documento; al mismo tiempo que, puede ser que aun siendo el título a la orden por su naturaleza, algún tenedor tenga el deseo de que el título no sea transmitido por endoso, entonces es posible inscribir en el documento cláusulas como “No a la orden” “No Negociable” u otra equivalente, a fin de bloquear esa posibilidad de transmisión.

En relación a las generalidades antes desarrolladas, cabe el hacer referencia de que para hacer una clasificación de los Títulos de Crédito se han perfeccionado numerosos criterios; pero para el caso y estudio concreto que nos atañe dentro de la presente redacción, haré mención al principal, con la finalidad de determinar dentro de qué tipo de Títulos se encuadran los Títulos de Crédito o Ejecutivos indispensables para el ejercicio de la acción coactiva. Este criterio de clasificación es el que se establece según su objeto; es decir, concerniente al derecho incorporado en el título de crédito, así podemos decir que los títulos serían del tipo: **Personales, Obligatoriales o Reales:**

- a) **Títulos Personales:** Son también llamados como corporativos, que son aquellos cuyo objeto principal no es un derecho de crédito, sino la facultad de atribuir a su dueño una calidad personal de miembro de una sociedad. De tal calidad derivan derechos de diversas clases: políticos, patrimoniales, etc.



b) Títulos Obligacionales: o títulos de crédito propiamente dichos, que son aquellos cuyo objeto principal, es un derecho de crédito y, en consecuencia atribuyen a su titular acción para exigir el pago de las obligaciones contenidas en este a cargo de los suscriptores.

c) Títulos Reales: de tradición o representativos, que son aquellos cuyo objeto principal no consiste en un derecho de crédito, sino en un derecho real sobre la mercancía amparada por el título. Por esto se dice que representan mercancías.

Es así pues que con esta clasificación es de certeza absoluta el sostener que los Títulos de Crédito, emitidos por las Empresas Públicas en su calidad de Administraciones de Excepción, a fin de exigir el pago de los valores adeudados contenidos en dichos documentos por obligaciones pendientes de pago, son del tipo *Obligacionales*, por cuanto el objetivo principal de la existencia de los mismos es el ejercitar un derecho de crédito mediante la potestad que el COOTAD y la LOEP les otorga; o sea, por medio de la Jurisdicción Coactiva, potestad misma que para dar inicio debe contar obligatoriamente con la existencia y emisión de los respectivos Títulos de Crédito pertinentes, los cuales se transforman en documentos indispensables y habilitantes para el ejercicio de la acción coactiva; empero de igual manera, estos documentos para disfrutar de validez absoluta deben primeramente ser emitidos por la Autoridad Competente de la respectiva administración y siempre y dicha obligación tributaria contenida en él fuere determinada y líquida; tal cual señala el Código Tributario en su Art. 149 que a tenor literal dice: *“Los títulos de crédito u órdenes de cobro se emitirán por la autoridad competente de la respectiva administración, cuando la obligación tributaria fuere determinada y líquida, sea a base de catastros, registros o hechos preestablecidos legalmente; sea de acuerdo a declaraciones del deudor tributario o a avisos de funcionarios públicos autorizados por la ley para el efecto; sea en base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas; o de sentencias del Tribunal Distrital de lo Fiscal o de la Corte*



Suprema de Justicia, cuando modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique nueva liquidación.

Por multas o sanciones se emitirán los títulos de crédito, cuando las resoluciones o sentencias que las impongan se encuentren ejecutoriadas...”; y, además de la presencia de dicha formalidad también debe hacerse cumpliendo ciertos requisitos indefectibles, los cuales se determinan en el Art. 150 ibídem, el cual expresa:

“Art. 150.- Requisitos.- Los títulos de crédito reunirán los siguientes requisitos:

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

La falta de alguno de los requisitos establecidos en este artículo, excepto el señalado en el numeral 6, causará la nulidad del título de crédito.”; especificándose estrictamente también que para la emisión de estos Títulos de Crédito no puede coexistir un reclamo o recurso administrativo pendiente de resolución; es decir, la obligación debe encontrarse completamente determinada, liquida y de plazo vencido, “Art.149... Mientras se hallare pendiente de resolución un reclamo o recurso administrativo, no podrá emitirse título de crédito.”³⁷; puesto que, de no ser así se podría incurrir en la nulidad del título de crédito.

Este título de crédito así como sus requisitos sine qua non, y exigibilidad de emisión; también, debe encontrarse legalmente notificado al deudor de la obligación en él contenida conforme a las normas generales de la notificación así como a lo que

³⁷ CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO, Capítulo V, Sección 1ra., De Los Títulos de Crédito, Art. 149, Inc. 3ro.



establece el Código Tributario en su Art. 151 que señala: “Art. 151.- *Notificación. Salvo lo que dispongan leyes orgánicas y especiales, emitido un título de crédito, se notificará al deudor concediéndole ocho días para el pago. Dentro de este plazo el deudor podrá presentar reclamación formulando observaciones, exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión; el reclamo suspenderá, hasta su resolución, la iniciación de la coactiva*”. Es decir el paso previo de legitimación y legalidad de un título de crédito es su Notificación; ya que, es el acto por el cual se instituye la Exigibilidad de la obligación contenida en el documento y se puede dar inicio al ejercicio de la Acción Coactiva una vez que se haya incumplido con el plazo concedido por la normativa pertinente.

Es así que la Notificación se torna una etapa de puesta en práctica inexcusable; porque, la notificación es el acto por el cual se pone en conocimiento del contribuyente la decisión de la Administración Tributaria como resultado de la determinación efectuada.

El Art. 105 del Código Tributario define a la Notificación como: “*Notificación es el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales*”. Al mismo tiempo el Art. 107 íbidem nos habla de las formas de notificación señalando: “*Las notificaciones se practicarán:*

1. *En persona;*
2. *Por boleta;*
3. *Por correo certificado o por servicios de mensajería;*
4. *Por la prensa;*
5. *Por oficio, en los casos permitidos por este Código;*
6. *A través de la casilla judicial que se señale;*
7. *Por correspondencia postal, efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que éstos permitan confirmar inequívocamente la recepción;*



8. *Por constancia administrativa escrita de la notificación, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario se acercare a las oficinas de la administración tributaria;*

9. *En el caso de personas jurídicas o sociedades o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada en el establecimiento donde se ubique el deudor tributario y será realizada a éste, a su representante legal, a cualquier persona expresamente autorizada por el deudor, al encargado de dicho establecimiento o a cualquier dependiente del deudor tributario.*

Existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúe cualquier acto o gestión por escrito que demuestre inequívocamente su conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquella en que se practique el respectivo acto o gestión, por parte de la persona que debía ser notificada; y,

10. *Por el medio electrónico previsto en el artículo 56 de la Ley de Comercio Electrónico”.*

La correspondiente notificación de un título de crédito o de cualquier otro acto administrativo que comprenda una decisión de la autoridad tributaria, debe realizarse en el domicilio fiscal al sujeto obligado o de ser persona jurídica a su representante legal, sino como efecto se puede acarrear la nulidad; por violación de normas vigentes que regulan el procedimiento. El Decreto Supremo No 489, hace responsables a *“los funcionarios y empleados que no notificaren las decisiones que impliquen obligación tributaria, ocasionando al fisco la caducidad para el cobro de tributos o la prescripción de la acción para el cobro de las obligaciones tributarias”*.³⁸

Otro de los efectos fruto de la notificación es el fijar específicamente el día en que el sujeto pasivo comienza a adeudar intereses que se generen sobre el valor de la obligación tributaria original; tal cual como señala la segunda norma del Art. 19 del

³⁸ DECRETO SUPREMO No. 489, Registro Oficial No. 65, Publicado el de 22 de septiembre de 1970.



Código Tributario: *“Art. 19.- Exigibilidad.- La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.*

A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:...

2a. Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.” (La negrilla me corresponde); esta norma en concordancia con lo que manda el Art. 151 ibídem transcrito en líneas anteriores, nos permite dilucidar que una vez emitido y posteriormente legalmente notificado el título de crédito al titular de la obligación contenida en el mismo, el sujeto pasivo cuenta con el plazo de ocho días contados desde el día siguiente a la notificación para poder realizar el pago de lo adeudado sin que se generen valores por concepto de intereses de mora, de incumplir con la obligación dentro de este tiempo definido, se comenzará a concebir valores adicionales por concepto de mora tributaria, valor que se calcula conforme a las normas pertinentes que lo rigen y regulan.

Según la teoría general del Derecho Administrativo; y, tomándola como referencia, la notificación de los actos de la Administración constituye *“un requisito necesario para la eficacia de dichos actos, sin lo cual no pueden ser exigidos válidamente, y a la vez una garantía para los interesados pues aseguran su conocimiento por parte de ellos”*.³⁹ Así la Constitución Política en su Art. 76 garantiza a las personas el derecho al debido proceso y en concordancia a este mandato constitucional el Art. 85 del Código Tributario expresa que: *“Todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos de este Código”*.

³⁹ FERNANDEZ MAESO, Miguel Angel, Todo Procedimiento Tributario 2007-2008, Grupo Wolters Kluwer, pág.159



En definitiva tomando las palabras de Miguel García Sosa la notificación es *“la forma de vincular a la Administración y al administrado o interesado, con la existencia misma de un acto administrativo para que produzca efectos de creación, reconocimiento o extinción de obligaciones o derechos, o para que el sujeto pasivo pueda ejercer su derecho a la defensa”*.⁴⁰ Para el caso en particular la omisión de la notificación implica que el acto por el cual se pretende ejercer la acción coactiva no está completo, con relación a la Administración; ni tampoco existe referente al sujeto pasivo, pues su eficacia da inicio desde el momento en el cual el funcionario señalado en la ley cumple con esta formalidad indiscutible.

2.3 AUTO DE PAGO: ELABORACIÓN, ELEMENTOS Y CITACIÓN CON EL MISMO.

*“La providencia de apremio, es el acto que, notificado al sujeto pasivo, despacha la ejecución.”*⁴¹

“Es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del obligado al pago”.⁴²

Cuando el contribuyente, pese a haber sido legalmente notificado con el respectivo y pertinente título de crédito, no ha cumplido con el pago de la obligación pendiente ni ha presentado reclamo alguno, dentro del plazo establecido de ocho días, se da inicio al proceso coactivo, para lo cual el ejecutor dictará el auto de pago correspondiente, en virtud de haberse determinado que la obligación es determinada, líquida y de plazo vencido.

⁴⁰ GARCIA SOSA, Rómulo, Notificaciones legales, Academia de Abogados del Ecuador, Artículo.

⁴¹ PÉREZ ROYO, Fernando, *op. Cit.*, pág. 247.

⁴² Art. 127.4 de la Ley General Tributaria (LGT) de España.



En esencia el Auto de Pago *“es un acto de carácter administrativo emanado del órgano ejecutor y que tiene por finalidad compeler al destinatario del mismo a efectuar el pago del crédito fiscal no cubierto”*.⁴³ Se debe recalcar sobre que el procedimiento de ejecución o acción coactiva, da inicio con la elaboración y emisión del Auto de Pago que dicta el funcionario ejecutor -Juez de Coactivas-, cuando se ha vencido el plazo determinado de ocho días concedido al deudor contribuyente sin mediar actuaciones de su parte ni mucho menos cumplimiento de la obligación. En esta providencia o acto administrativo que es el auto de pago se debe hacer constar ciertas circunstancias de manera obligatoria como: la orden de que el deudor, sus garantes o ambos, paguen la deuda o en su defecto dimitan bienes; establecer el otorgamiento de un plazo para el cumplimiento de la obligación, plazo mismo que es de un tiempo de TRES días contados desde el día siguiente al de la citación de dicha providencia; y de igual manera, apercibirle al contribuyente que, de no cumplir con lo dispuesto, se procederá con la puesta en práctica de medidas legales de ejecución equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas correspondiente; estas circunstancias de presencia indiscutible, son tales en virtud y fundamento a lo que dispone el Art. 161 del Código Tributario que manda: *“Vencido el plazo señalado en el artículo 151, sin que el deudor hubiere satisfecho la obligación requerida o solicitado facilidades para el pago, el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas.”*

Del mismo modo conforme a lo dicho y a lo que disponen las normas pertinentes dentro de la materia tributaria el Auto de Pago, al ser un documento solemne con la categoría de providencia, el cual evidencia un acto administrativo en firme y perpetua

⁴³ JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. Cit.*, pág. 330.



el ejercicio efectivo de la Acción o Jurisdicción Coactiva para el caso en particular que nos compete en este estudio por parte de las Empresas Públicas, en su contenido debería contener ciertas solemnidades esenciales para su correcta validez, eficacia y legitimidad; así, me permito exponer ciertos requisitos indefectibles para la elaboración de un Auto de Pago, los mismos que serían:

- *Fecha de expedición.*
- *Identificación de quien lo emite y las funciones que cumple en la Institución.*
- *Origen o Naturaleza del correspondiente auto de pago.*
- *Identificación del sujeto pasivo de la obligación, estableciendo nombre de la o el coactivado y su respectivo número de cédula de ciudadanía de ser persona natural; y, la razón social y RUC acompañado de la fijación del nombre del respectivo representante legal de ser persona jurídica.*
- *Valor adeudado incluyendo capital, intereses y de ser el caso necesario la liquidación respectiva, dejando en claro que al valor señalado se sumarán los intereses de mora generados hasta la fecha efectiva del pago y las costas judiciales que señale su recuperación, conforme lo determinan el Código de Procedimiento Civil y el Código Tributario.*
- *Declaración expresa del vencimiento de la obligación y cobro inmediato, indicando que cumple con el perfil de clara, determinada, líquida, pura, y de plazo vencido.*
- *Orden para que la o el deudor en el término de tres días pague el valor que adeuda o dimita bienes equivalentes a la obligación dentro del mismo término, bajo apercibimientos legales.*
- *Ofrecimiento de la posibilidad de reconocer pagos parciales que se comprobaren legalmente.*
- *Designación de la o el Secretario-Abogado, quien será el encargado de llevar el proceso.*
- *Firma de la o el Juez y del Secretario-Abogado.*

En lo que respecta al señalamiento de la cuantía, no es necesario establecer liquidación previa sobre recargos e intereses, basta que se indique en el documento a citarse el valor determinado en el título, pues es obvio que la liquidación definitiva se



realizará al momento del pago de las obligaciones reclamadas, dado que los intereses continúan devengándose hasta agotar el procedimiento de ejecución.

Para esclarecer quien ostenta la calidad de Secretario dentro de un procedimiento de ejecución coactiva, es menester el remitirnos al mismo Art. 161 del Código Tributario pero a su Inc. Segundo en el cual a tenor literal reza: “...Actuará como Secretario en el procedimiento de ejecución el titular de la oficina recaudadora correspondiente; y, por excusa o falta de éste, uno ad-hoc que designará el ejecutor”; así pues, conforme a lo dispuesto actuará como Secretario-Abogado quien dentro del pertinente Departamento donde se lleva a cabo el ejercicio de la Acción Coactiva, se encuentre nombrado y legalizado como tal, caso contrario a falta o eventual excusa de éste, el funcionario ejecutor o Juez de Coactivas designará uno *AD-HOC* y lo posesionará en el mismo auto de pago como tal. Además es importante el mencionar que quien intervenga como Secretario dentro de un Auto de Pago para el ejercicio de la Acción Coactiva debe poseer el título de Abogado; resaltando sobre esto que, de ser el caso que si el Ejecutor o el Secretario no son abogados, el propio ejecutor debe designar un Profesional del Derecho para que dirija dicha ejecución, quien percibiría los honorarios correspondientes que la ley determine.

Una vez expuesta la terminología y conceptualización del Auto de Pago, cabe indicar que para que este surta el efecto que se ansía y tenga legítima validez administrativa y jurídica, es indispensable que el coactivado o su representante sea citado con él de conformidad a las normas de la citación perpetuadas tanto en el Código de Procedimiento Civil como en el Código Tributario; precisamente, este cuerpo normativo Tributario en su Art. 163 dispone: “La citación del auto de pago se efectuará en persona al coactivado o su representante, o por tres boletas dejadas en días distintos en el domicilio del deudor, en los términos del artículo 59 y siguientes, por el Secretario de la oficina recaudadora, o por el que designe como tal el funcionario ejecutor, y se cumplirán además, en lo que fueren aplicables, los requisitos de los artículos 108 y 109.



La citación por la prensa procederá, cuando se trate de herederos o de personas cuya individualidad o residencia sea imposible determinar, en la forma establecida en el artículo 111, y surtirá efecto diez días después de la última publicación”; en concordancia, a las normas generales para las citaciones contenidas en el Libro Segundo, Título Primero, Sección 3ª; especialmente a los Arts. 93 y 82, del Código de Procedimiento Civil. Este acto procesal -La citación- la realizará el Secretario Abogado o quien se encuentre fungiendo en calidad de Ad-Hoc, o en su defecto según criterio del Juez de Coactivas como máxima autoridad dentro del procedimiento coactivo, este nombrará sujetos procesales para que lleven a cabo dicha diligencia; es decir, quienes la realizarían serían los Citadores.

Conforme a lo expuesto con la citación del auto de pago, el coactivado tiene las siguientes opciones:

- Efectuar el pago correspondiente con lo cual se extingue la obligación y en consecuencia termina el procedimiento coactivo.
- Dimitir bienes equivalentes a la deuda, intereses y multas para que la Administración proceda con el embargo.
- Solicitar compensación de la obligación o facilidades de pago para su cumplimiento.
- Finalmente oponer ante el funcionario ejecutor, para que este a su vez remita al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, las excepciones que considere congruentes, dentro de un plazo que no puede exceder de veinte días contados desde el primer día hábil siguiente al de la citación con el auto de pago, esta oposición de excepciones suspende el proceso coactivo hasta que se dicte la resolución respectiva.



Este procedimiento coactivo iniciado en fundamento al respectivo Auto de Pago que se emite otorga a las administraciones tributarias facultades para que realicen, por iniciativa propia, actos que influyan, afecten y limiten directamente en el patrimonio de las personas, situación por la cual debe la administración, como en ningún otro proceso, garantizar de forma absoluta el derecho de los contribuyentes, fijando orden y formalidad en su cumplimiento, de manera que elimine de raíz el abuso o la retaliación a la que es proclive, en muchos casos, el ejercicio de la autoridad competente que esta investida de la potestad coactiva.

Esa garantía de la cual se hable en párrafo anterior se llega a materializar en una doble condición legal que determina la validez del procedimiento: *La primera*, aquella que posibilite al deudor el legítimo derecho a su defensa, a través de la citación con el auto de pago, medio procesal que posibilita el conocimiento de la acción deducida en su contra; y, *La Segunda*: aquella que comprende la exigencia de que el ejercicio de la potestad del ejecutor se desarrolle dentro de los límites señalados en la norma, que se refieren tanto a la competencia como al estricto cumplimiento de los principios del debido proceso y como condición esencial, el aparejamiento del título de crédito a la coactiva, el cual acredita que la obligación cumple con los escenarios de ser válida, líquida y de plazo vencido.

2.4 MEDIDAS CAUTELARES: DESCRIPCIÓN E IMPOSICIÓN.

Dentro de las prerrogativas que posee el ejecutor para garantizar el pago de la deuda tributaria u obligación civil que se mantiene pendiente de pago, por parte del contribuyente, está la facultad de dictar medidas cautelares según estime necesarias. Estas medidas tal como señala el Art. 164 del Código Tributario pueden ser: ***“El ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes”***. (La negrilla me pertenece).



En relación a esta disposición normativa, dentro del Derecho Comparado podemos recrear lo que establece el Art. 118 del Texto Único Ordenado del Código Tributario de Perú, en el cual se preceptúa que el Ejecutor Coactivo tiene la potestad para disponer se traben no solo las medidas cautelares previstas en el referido artículo que considere necesarias, sino incluso puede adoptar aquellas que no contempla el citado articulado; claro está, siempre y cuando asegure de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de la cobranza; así a tenor literal dice *“Vencido el plazo de siete (7) días, el Ejecutor Coactivo podrá disponer se traben las medidas cautelares previstas en el presente artículo, que considere necesarias.*

*Además de las medidas cautelares reguladas en el presente artículo, se podrán adoptar otras medidas no previstas, siempre que aseguren de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de cobranza...”*⁴⁴

Asimismo en España a diferencia de lo que sucede en Ecuador las medidas cautelares pueden ser ordenadas inclusive antes de la emisión del auto de pago, la Ley General Tributaria en su Arts. 81 dice: *“Artículo 81. Medidas cautelares.- 1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, **la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional** cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado...”*⁴⁵. (El texto en negrita me corresponde); es decir, con este articulado la Ley Española fija de manera expresa la contingencia de conceder a la administración tributaria que las medidas cautelares que se dicten tengan el carácter de provisional o previas a la ejecución, adoptadas a fin de asegurar el cobro, cuando concurren conjeturas racionales de que, sin la presencia de las mismas, dicho cobro se tornaría deslucido o gravemente entorpecido.

⁴⁴ TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CODIGO TRIBUTARIO, Perú, Decreto Supremo N° 135-99-EF, Publicado el 19 de agosto de 1999.

⁴⁵ TEXTO CONSOLIDADO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, España, Ley 58/2003, Publicada de 17 de diciembre de 2003, Última Modificación 17 de Septiembre de 2014.



De la misma forma sobre el tema en particular de las medidas cautelares Fernando Pérez Royo indica: *“Además de las facultades y privilegios de que disfruta la Administración en el desarrollo del procedimiento de apremio, la Ley pone a su disposición la posibilidad de recurrir a medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda incluso antes de que la vía de apremio haya sido puesta en marcha con la emisión de la providencia correspondiente.*

Se trata, como decimos, de medidas que no forman parte, en principio, del procedimiento de apremio, pero tienen una estrecha relación con el mismo, puesto que lo que se trata de asegurar es la continuidad en el patrimonio del deudor de los bienes y derechos sobre los que, en su caso, recaerá la ejecución.”⁴⁶.

Si el ejecutor tributario -Juez de Coactivas- llegara a conocer por cualquier medio que existe la posibilidad que el deudor pueda ausentarse o pretenda enajenar u ocultar bien alguno de su propiedad con el ánimo de evadir la obligación que adeuda y por ende, ocasionar con su conducta perjuicio a la administración, sin mediar trámite adicional sea en el propio auto de pago o en su defecto en providencia posterior, dictará las medidas cautelares de orden material que juzgue convenientes, encasilladas en lo dispuesto en el Art. 164 del Código Tributario transcrito en párrafo anterior, como el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes. En este sentido se podrá decretar retenciones de cuentas bancarias, fondos, inversiones, créditos por pagos de voucher por consumos por tarjetas de crédito y valores depositados en entidades financieras, o de bienes de cualquier tipo o naturaleza; al igual que, se podrá adoptar otras medidas tendientes a garantizar el crédito fiscal. Otro imperio legítimo y dotado de juricidad absoluta es que el Juez de Coactivas podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que el deudor tenga depositados en las entidades financieras, dejando a salvo que la

⁴⁶ PÉREZ ROYO, Fernando, *op. Cit.*, pág. 252.



procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas es de exclusiva responsabilidad del funcionario ejecutor.

Sin embargo el coactivado tiene la facultad de lograr la revocatoria de estas medidas cautelares o precautelatorias, mediante el afianzamiento de las obligaciones tributarias conforme a lo que el Art. 248 del Código Tributario a tenor literal manda: *“Cesación de medidas cautelares: Afianzamiento.- Para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso-tributaria, deberá afianzarse las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas, por uno cualquiera de los siguientes modos:*

- 1. Depositando en la cuenta bancaria que señale el Consejo de la Judicatura, en dinero efectivo, o en acciones de compañías nacionales, bonos y más efectos fiduciarios, emitidos en el país, previa certificación de su cotización por la Bolsa de Valores;*
- 2. Mediante fianza bancaria, otorgada por cualquiera de los bancos nacionales o sus agencias, o de los bancos extranjeros domiciliados o con sucursales en el país;*
- 3. Constituyendo a favor del ente acreedor de los tributos, hipoteca o prenda agrícola, industrial o especial de comercio, con las formalidades que en cada caso exijan la ley o los reglamentos;*
- 4. Mediante fianzas personales de terceros, cuando la cuantía de la obligación principal no exceda de cuatro mil dólares de los Estados Unidos de América. En estos casos, no se aceptará constituir por cada fiador una garantía superior a ochocientos dólares de los Estados Unidos de América.*
- 5. Mediante póliza de fidelidad, constituida por cualquier compañía aseguradora nacional; y,*
- 6. En cualquier otra forma a satisfacción de la sala del tribunal que conozca del caso.”.*



Es de vital importancia el dejar constancia que las medidas cautelares deben ser, cualquiera sea el caso, proporcionales a la obligación tributaria adeudada, y no dar lugar a un perjuicio de difícil o inverosímil reparación ya que el Código Tributario señala la responsabilidad civil y penal en la cual incurriría el funcionario ejecutor.

Adicionalmente de presentarse esta circunstancia, si el sujeto pasivo o contribuyente deudor afectado por una de estas medidas cautelares impugnare sobre la legalidad de las mismas; y, el competente Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario o Administrativo según sea la naturaleza jurídica de la obligación, aceptare en sentencia ejecutoriada que tales medidas adolecen de ilegalidad y que fueron dispuestas violentando disposiciones expresas del Código Tributario, el funcionario ejecutor -Juez de Coactivas- sería responsable por los daños y perjuicios que su conducta ha ocasionado, esto sin detrimento de las responsabilidades penales en las que se pueda incurrir.

EL EMBARGO

El Art. 166 del Código Tributario expone el escenario legal para que proceda el embargo, señalando: *“Embargo.- Si no se pagare la deuda ni se hubiere dimitido bienes para el embargo en el término ordenado en el auto de pago; si la dimisión fuere maliciosa; si los bienes estuvieren situados fuera de la República o no alcanzaren para cubrir el crédito, el ejecutor ordenará el embargo de los bienes que señale...”*

Al respecto Fernando Pérez Royo manifiesta *“La ejecución propiamente dicha se realiza mediante el embargo de los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, los intereses que se hayan causado o se*



causen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento, con respeto siempre al principio de proporcionalidad.”⁴⁷.

Si la prestación establecida mediante el requerimiento de pago no se cumple dentro del término señalado, se decreta el *Embargo*, que básicamente es una orden del ejecutor por medio de la cual se busca, localiza y selecciona los bienes del deudor que serán aprehendidos, ya sea de antemano o durante el ejercicio coactivo para asegurar el resultado de la ejecución. Para esto el ejecutor procurará establecer un orden de prelación congruente con la calidad y la facilidad que estos presenten para su perpetua enajenación; de allí en más, que en todos aquellos casos que no es posible obtener el valor a recuperar en dinero, se preferirá joyas y metales preciosos, luego títulos valores que puedan ser redimidos con facilidad aunque sea relativa en el mercado bursátil, después los bienes dados en hipoteca, prenda, o los que fueren objeto del secuestro, retención o prohibición de enajenar, y finalmente los bienes muebles e inmuebles en general; empero, para decretar el embargo de bienes raíces, el Juez de Coactivas o funcionario ejecutor con antelación deberá contar irreparablemente con la información directa y fidedigna de la oficina de avalúos y catastros del Registro de la Propiedad.

En todos los casos la facultad para dictar el embargo tributario es preferente sobre otros créditos y tiene prelación respecto a diligencias similares dictadas por jueces ordinarios o extraordinarios, ninguna medida posterior dictada por autoridad alguna podrá cesar, cancelar o limitar esta ejecución; dicha prelación y preferencia salvo en los casos excepcionales que el Art. 57 del Código Tributario establece, diciendo:

“Art. 57.- Privilegio y prelación.- *Los créditos tributarios y sus intereses, gozan de privilegio general sobre todos los bienes del*

⁴⁷ PÉREZ ROYO, Fernando, *op. Cit.*, pág. 249.



deudor y tendrán prelación sobre cualesquiera otros, a excepción de los siguientes:

- 1. Las pensiones alimenticias debidas por la ley;*
- 2. En los casos de prelación de créditos, los del Seguro General Obligatorio por aportes, primas, fondos de reserva, convenios de purga de mora patronal, multas, descuentos u otros que generen responsabilidad patronal y por créditos concedidos a los asegurados o beneficiarios, serán privilegiados y se pagarán en el orden señalado en el artículo 2374 del Código Civil;*
- 3. Lo que se deba al trabajador por salarios o sueldos, participación en las utilidades; bonificaciones, fondo de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares, de conformidad con la ley; y,*
- 4. Los créditos caucionados con prenda o hipoteca, siempre que se hubieren inscrito legalmente antes de la notificación con la determinación del crédito tributario.”.*

En razón de ello, el Ejecutor está obligado a salvaguardar los intereses de la Administración, tomando las Providencias siguientes:

1. Si tiene el conocimiento de la existencia de créditos en favor del coactivado, ordenará al deudor se abstenga de pagar al ejecutado, conminándole, bajo responsabilidad solidaria, a que deposite el valor de la obligación en su despacho.
2. Si el deudor poseyera bienes sobre los cuales pesan medidas cautelares como secuestro, retención o prohibición de enajenar, oficiará al juez ordinario que las dictó comunicándole que dentro del procedimiento coactivo se ha procedido al embargo de esos bienes, con el objetivo de que notifique a los que promovieron dichas medidas por sus derechos, para que de considerarlo pertinente intervengan como terceristas en el procedimiento administrativo.



3. En los juicios civiles en contra del deudor, en los que se hubiese dictado ya el embargo por parte del juez de la causa, intervendrá como tercerista preferente e impulsará el juicio hasta el remate de los bienes. El juez correspondiente, cubrirá primero el interés a favor del tercerista preferente, con el producto de la venta forzosa; y, el remanente distribuirá entre los demás acreedores.

En esta etapa podemos distinguir tres actos: **a) Búsqueda**, **b) Localización** y **c) Selección** de los bienes embargables.

a). BUSQUEDA DE BIENES EMBARGABLES.

Comprende, según el criterio de búsqueda, dos tipos:

- **Por requerimientos generales:** Cuando la Administración solicita información de manera universal sobre la existencia ya sea de montos en cuentas o depósitos bancarios, o también sobre la presencia de registros e inscripciones a los diferentes Registros sean estos de la Propiedad o de lo Mercantil.
- **Por requerimientos individualizados:** Cuando la Administración solicita información de manera particular referente a un coactivado específico sobre tenencia de valores en cuentas o depósitos bancarios, como también sobre inscripciones en los Registros de la Propiedad o Mercantil.

b). LOCALIZACIÓN DE BIENES EMBARGABLES.

La localización de bienes se ve plasmada en base a los diferentes documentos informativos, recibidos por la Administración Tributaria como respuesta a la solicitud de información en la etapa de búsqueda de bienes; así de esta manera:

- En el caso de dinero, cada Institución Financiera notifica a la Administración con el documento correspondiente, en donde se especifica referente a cada



contribuyente solicitado, el monto retenido, el número de cuenta y la fecha de retención de valores.

- Los bienes inmuebles son delimitados conforme al certificado de bienes, enviado por parte del Registro de la Propiedad del cantón correspondiente a donde se encuentren los bienes o a donde se solicitó la información.
- Los bienes muebles se determinan mediante el certificado de propiedad pertinente que emite el Registro Mercantil, resaltando en esta circunstancia que el porcentaje de bienes que se encuentran inscritos en el Registro Mercantil es de nivel bajo; por lo que, la localización de los mismos se ve frenada por esta ausencia de formalidad y acatamiento a las diferentes disposiciones legales.

c). SELECCIÓN DE BIENES EMBARGABLES.

En cuanto a la selección de bienes la ley, en el Art. 1634 del Código Civil señala expresamente aquellos bienes no embargables, disponiendo:

“...No son embargables:

1.- Los sueldos de los funcionarios y empleados públicos, comprendiéndose también aquellos que prestan servicios en la Fuerza Pública. Tampoco lo serán las remuneraciones de los trabajadores.

La misma regla se aplica a los montepíos, a las pensiones remuneratorias que deba el Estado, y a las pensiones alimenticias forzosas.

Sin embargo, tanto los sueldos como las remuneraciones a que se refiere este ordinal, son embargables para el pago de alimentos debidos por ley;

2.- El lecho del deudor, el de su cónyuge, los de los hijos que viven con él y a sus expensas, y la ropa necesaria para el abrigo de todas estas personas;



- 3.- Los libros relativos a la profesión del deudor, hasta el valor de ochocientos dólares de los Estados Unidos de América, y a elección del mismo deudor;
- 4.- Las máquinas e instrumentos de que se sirve el deudor para la enseñanza de alguna ciencia o arte, hasta dicho valor y sujetos a la misma elección;
- 5.- Los uniformes y equipos de los militares, según su arma y grado;
- 6.- Los utensilios del deudor artesano o trabajador del campo, necesarios para su trabajo individual;
- 7.- Los artículos de alimento y combustible que existan en poder del deudor, en la cantidad necesaria para el consumo de la familia durante un mes;
- 8.- La propiedad de los objetos que el deudor posee fiduciariamente;
- 9.- Los derechos cuyo ejercicio es enteramente personal, como los de uso y habitación;
- 10.- Los bienes raíces donados o legados con la expresión de no embargables, siempre que se haya hecho constar su valor al tiempo de la entrega por tasación aprobada judicialmente. Pero podrán embargarse por el valor adicional que después adquirieren.
- 11.- El patrimonio familiar; y,
- 12.- Los demás bienes que leyes especiales declaren inembargables.”;

Los mismos que en materia tributaria son aplicables pero con las modificaciones pertinentes que establece el Código Tributario en su Art. 167, que a tenor literal dice:

“Bienes no embargables.- No son embargables los bienes señalados en el artículo 1634 del Código Civil, con las modificaciones siguientes:
a) Los muebles de uso indispensable del deudor y de su familia, excepto los que se reputen suntuarios, a juicio del ejecutor;



b) *Los libros, máquinas, equipos, instrumentos, útiles y más bienes muebles indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio del deudor, sin limitación; y,*

c) *Las máquinas, enseres y semovientes, propios de las actividades industriales, comerciales o agrícolas, cuando el embargo parcial traiga como consecuencia la paralización de la actividad o negocio; pero en tal caso, podrán embargarse junto con la empresa misma, en la forma prevista en el artículo siguiente.”.*

Fijando de esta manera, aquellos bienes que se tornan imposibles de embargar; empero, de igual forma el Código Tributario establece el orden preferencial para aquellos sobre los cuales si es posible dictar el embargo; y, lo determina en su Art. 166 siendo el orden de preferencia el siguiente:

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

En virtud de lo cual, esta determinación no está sujeta a criterios particulares o personales, sino al orden regular establecido para el embargo por la ley; recalcando de esta manera, que la preferencia de bienes para embargar no es discrecional del Funcionario Recaudador, sino impositiva de norma expresa.



Ahora bien, el embargo en primer término puede ser, en forma de intervención en recaudación, en información o en administración de bienes, debiendo acordarse con el representante de la empresa o negocio. Ello, con la finalidad de que la deuda tributaria pueda cobrarse de los resultados del negocio.

En un segundo término, el embargo puede ser en forma de depósito, con o sin extracción de bienes, señalando para eso el Código que el mismo se ejecutará sobre los bienes y/o derechos que se encuentren en cualquier establecimiento, incluso los comerciales, industriales u oficinas de profesionales independientes, pese aun estos se encuentren en poder de un tercero, yendo más allá a la amplitud de aplicabilidad inclusive cuando los mencionados bienes estuvieren siendo transportados.

En un tercer término, el embargo puede emplearse en forma de inscripción, debiendo procederse con la anotación en el Registro Público u otro registro, según corresponda. Se rotula que el importe de tasas registrales u otros derechos, deberá ser pagado por la Administración Tributaria con el producto del remate, luego de obtenido éste, o en ocasión de levantamiento de la medida será pagado por el interesado.

En último lugar, el embargo puede ser en forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, vouchers por consumos de crédito, custodia y otros, así como sobre los demás derechos de crédito de los cuales el deudor tributario o coactivado sea titular, que se encuentren en poder de terceros. El caso más común de este tipo de embargos es el que recae sobre las cuentas bancarias del obligado, para lo cual se oficia a las diversas entidades financieras del medio o en su defecto a los órganos reguladores de los mismos que son tanto la Superintendencia de Bancos como la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria.

Puesto de esta manera finalmente, es posible dilucidar que en primer lugar, se puede discutir si es que en efecto nos encontramos realmente ante medidas



cautelares como tal; si entendemos que, las mismas tienen por única finalidad asegurar el resultado del procedimiento antes que éste ocurra, siendo preciso señalar que dicho hecho ya ha suscitado, razón por la cual lo que el Código Tributario denomina medidas cautelares pueden encontrarse configurando en realidad Medidas de Ejecución; y, en segundo lugar, sería menester determinar cuáles otras medidas podrían ser empleadas por parte del ejecutor coactivo, a fin de evitar radicalmente que dicha discrecionalidad con la que cuenta no termine configurando una situación de Arbitrariedad.

2.5 FACILIDADES DE PAGO COMO FORMA DE CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN ADEUDADA: DISPOSICIONES LEGALES.

Una vez cumplido con la exigencia legal inviolable que es la emisión y notificación del título de crédito, durante el término de ocho días posteriores a dicho acto administrativo o incluso con antelación; así como también en su defecto, durante el término de tres días posteriores a la citación con el Auto de Pago o mientras el tiempo que sigue en vigencia el ejercicio coactivo dentro del procedimiento iniciado, el sujeto pasivo o responsable del tributo o coactivado, para los casos en que proceda, podrá hacer uso del derecho que le asiste para solicitar a la autoridad administrativa correspondiente, se le conceda facilidades para el pago, tal cual lo determina el Art. 46 del Código Tributario que señala: *“Art. 46.- Facilidades para el pago.- Las autoridades administrativas competentes, previa solicitud motivada del contribuyente o responsable, concederán facilidades para el pago de tributos, mediante resolución, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en este Código y en los términos que el mismo señale.”*; este derecho que le asiste al contribuyente o coactivado, siempre habrá de imputarse en el orden de prelación que establece el mismo Código Tributario; es decir, cubriendo con dichos pagos parciales otorgados siempre primero a Intereses, segundo a Capital del Tributo y por último de existir a Multas, este orden lo determina el Art. 47 ibídem: *“Art. 47.- Imputación del pago.- Cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda también intereses y multas, **los pagos***



parciales se imputarán en el siguiente orden: primero a intereses; luego al tributo; y, por último a multas.” (La negrilla me corresponde).

De la misma manera el propio cuerpo normativo regula de manera detallada cuales son los requisitos que debe contener dicha solicitud de facilidades de pago para que se encuentre debidamente motivada; así como, la determinación de los plazos máximos que se pueden conceder para cumplimiento definitivo de la obligación y los efectos en los cuales se puede incurrir a causa de dicha solicitud, esto se encuentra normado en los Arts. del 152 al 156 ibídem, los mismos que mandan:

“Art. 152.- Compensación o facilidades para el pago.- Practicado por el deudor o por la administración un acto de liquidación o determinación tributaria, o notificado de la emisión de un título de crédito o del auto de pago, el contribuyente o responsable podrá solicitar a la autoridad administrativa que tiene competencia para conocer los reclamos en única y definitiva instancia, que se compensen esas obligaciones conforme a los artículos 51 y 52 de este Código o se le concedan facilidades para el pago.

La petición será motivada y contendrá los requisitos del artículo 119 de este Código con excepción del numeral 4 y, en el caso de facilidades de pago, además, los siguientes:

- 1. Indicación clara y precisa de las obligaciones tributarias, contenidas en las liquidaciones o determinaciones o en los títulos de crédito, respecto de las cuales se solicita facilidades para el pago;*
- 2. Razones fundadas que impidan realizar el pago de contado;*
- 3. Oferta de pago inmediato no menor de un 20% de la obligación tributaria y la forma en que se pagaría el saldo; e,*
- 4. Indicación de la garantía por la diferencia de la obligación, en el caso especial del artículo siguiente.*

No se concederán facilidades de pago sobre los tributos percibidos y retenidos por agentes de percepción y retención, ni para las obligaciones tributarias aduaneras.”



“Art. 153.- Plazos para el pago.- La autoridad tributaria competente, al aceptar la petición que cumpla los requisitos determinados en el artículo anterior, mediante resolución motivada, dispondrá que el interesado pague en ocho días la cantidad ofrecida de contado, y concederá, el plazo de hasta seis meses, para el pago de la diferencia, en los dividendos periódicos que señale.

Sin embargo, en casos especiales, previo informe de la autoridad tributaria de primera o única instancia, la máxima autoridad del sujeto activo correspondiente, podrá conceder para el pago de esa diferencia plazos hasta de dos años, siempre que se ofrezca cancelar en dividendos mensuales, trimestrales o semestrales, la cuota de amortización gradual que comprendan tanto la obligación principal como intereses y multas a que hubiere lugar, de acuerdo a la tabla que al efecto se elabore; que no se desatienda el pago de los tributos del mismo tipo que se causen posteriormente; y, que se constituya de acuerdo con este Código, garantía suficiente que respalde el pago del saldo.”

“Art. 154.- Efectos de la solicitud.- Presentada la solicitud de facilidades para el pago, se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiere iniciado; en caso contrario, no se lo podrá iniciar, debiendo atender el funcionario ejecutor a la resolución que sobre dicha solicitud se expida. Al efecto, el interesado entregará al funcionario ejecutor, copia de su solicitud con la fe de presentación respectiva.”

“Art. 155.- Negativa de compensación o facilidades.- Negada expresa o tácitamente la petición de compensación o de facilidades para el pago, el peticionario podrá acudir en acción contenciosa ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal. Para impugnar la negativa expresa o tácita de facilidades para el pago, deberá consignarse el 20% ofrecido de contado y presentar la garantía prevista en el inciso segundo del artículo 153.”



“Art. 156.- Concesión de las facilidades.- La concesión de facilidades, tanto por resolución administrativa como por sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal o de la Corte Suprema de Justicia en el caso del artículo anterior, se entenderá condicionada al cumplimiento estricto de los pagos parciales determinados en la concesión de las mismas. Consecuentemente, si requerido el deudor para el pago de cualquiera de los dividendos en mora, no lo hiciere en el plazo de ocho días, se tendrá por terminada la concesión de facilidades y podrá continuarse o iniciarse el procedimiento coactivo y hacerse efectivas las garantías rendidas.”

Con estos preceptos legales se puede concluir que el Funcionario Ejecutor de la Administración podrá conceder, con carácter general prórrogas y facilidades para el pago de obligaciones que no se encuentren vencidas, así como también fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas; en circunstancias cuando, el normal cumplimiento de la obligación tributaria se vea imposibilitado por *Caso Fortuito o Fuerza Mayor*, o en virtud de circunstancias completamente excepcionales que afecten la economía del país.

Esta concesión se efectuará teniendo en cuenta que las prórrogas, fraccionamientos y plazos, que se determinen para el cumplimiento de la obligación adeudada no causarán intereses adicionales algunos a la obligación original adeudada, manteniéndose únicamente los intereses de mora a cargo del sujeto pasivo que el mismo Código Tributario fija para el efecto de aquellas Obligaciones Tributarias que no fuesen satisfechas en el tiempo que la ley establece, en su Art. 21., el mismo que señala: **“Intereses a cargo del sujeto pasivo.-** La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada



período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo.

Este sistema de cobro de intereses se aplicará también para todas las obligaciones en mora que se generen en la ley a favor de instituciones del Estado, excluyendo las instituciones financieras, así como para los casos de mora patronal ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.”.

Por otro lado al igual que de carácter general, la administración tributaria también podrá acordar prórrogas y demás facilidades para el pago de obligaciones no vencidas con carácter excepcional en casos particulares; previniendo que estas no son aplicables a tributos retenidos o percibidos, ni a impuestos indirectos como IVA o ICE.

En estos casos excepcionales los interesados deberán presentar solicitud con 15 días hábiles antes del vencimiento del plazo para el pago; o en caso de encontrarse vencido, deberán presentar la solicitud pertinente de concesión de facilidades para el pago con anterioridad a la ejecución de embargo dentro del Procedimiento de Ejecución Coactiva.

La administración tributaria de excepción concederá este beneficio cuando a su juicio y determinación institucional, las causas que sustentan la imposibilidad del cumplimiento de la obligación de manera normal y de contado así lo justifiquen.

Una vez presentada dicha solicitud por parte del sujeto pasivo de la obligación a la administración tributaria, ésta deberá responder ya sea favorablemente o negando la misma dentro de 10 días hábiles contados desde el día siguiente a la presentación de la solicitud; la decisión tomada por la administración, no admitirá recurso alguno en su contra, ni tampoco procede interpretar el silencio administrativo como positivo en caso de no existir respuesta dentro del término fijado.



Los intereses se causarán de la misma manera que fija el Art. 21 del Código Tributario; es decir, sobre los montos financiados a una tasa activa bancaria vigente al momento del convenio.

Finalmente es pertinente el tener en cuenta que tanto en los casos de carácter general, como en estos casos particulares la administración tributaria establecerá los procedimientos pertinentes para la concesión de las facilidades para el pago; empero dicha concesión en ningún caso, podrá exceder de 2 años (24 meses) tal cual lo fija el Art. 153 *ibídem* antes transcrito; y que para validez, aplicabilidad e institucionalización de la misma, no se requerirá el dictamen de la Contraloría General del Estado.

2.6 ACCIONES Y RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.

Cabe partir exponiendo que la facultad para embargar bien alguno de los deudores otorgada por la ley a los funcionarios de la administración -Funcionarios Ejecutores- no es absoluta, ni tiende a efectuarse irremediamente en todos aquellos casos en los que exista un título de crédito de por medio; tal facultad, ha de entenderse más bien, como un medio del cual dispone la administración tributaria para lograr el objetivo de la recaudación, aplicable a aquellos casos en que los contribuyentes deudores omiten el cumplimiento de sus obligaciones.

Para que el recurso de enajenación forzada resulte efectivo deberá preceder de acciones lícitas, las mismas que aseguren la prestación omitida y que esta se cumpla luego de un adecuado proceso que garantice al mismo tiempo el derecho a la legítima defensa del afectado por la incautación de sus bienes. La característica de idoneidad de los medios procesales presupone también la de quienes desempeñan esas funciones públicas, que se manifiesta en la exigencia de los principios de: *imparcialidad, independencia y responsabilidad*; estos supuestos obligan a que el



ejecutor atiende las situaciones que se presenten mediante su propio pronunciamiento, en los casos que le está permitido, o en su defecto remitiendo al juez competente las acciones o recursos que en esta materia deduzcan quienes consideren que han sufrido alguna clase de agravio con el embargo; y pretendan a través de su intermedio, obtener reparación mediante la revocatoria o suspensión del proceso coactivo; puesto que, por principio como se ha indicado, las cuestiones litigiosas en materia de ejecución coactiva no son decididas por el ejecutor, sino por la Función Judicial.

Se ha manifestado en líneas anteriores que de acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del Art. 149 del Código Tributario la presencia de una acción contencioso-tributaria ante el Tribunal Distrital impide completamente la emisión del título de crédito, o de ser el caso le quita ejecutividad a la acción si es que esta se propuso después de emitido dicho título de crédito. Recalcando que si pese a estas prohibiciones se da inicio a una acción coactiva, se está violentando el trámite y el debido proceso, lo que desembocaría en la nulidad del título y del procedimiento.

De igual manera cabe hacer constar que los procedimientos de embargo y remate administrativos pueden ser impulsados, suspendidos y concluidos por medio de las tercerías, recursos y excepciones, por la acción misma que pueden interponer terceros o el propio coactivado mediante las excepciones.

Es así que con estos preceptos el derecho de Impugnación que le asiste al sujeto pasivo de la obligación adeudada dentro de este proceso ejecutivo, no es ilimitado, sino que por el contrario se reduce a tres ámbitos específicos, con el objetivo principal de evitar la desnaturalización del fundamento y umbral legal de la coactiva que es la **rápida y efectiva percepción de lo adeudado**. Estos tres ámbitos de los que se trata, se refieren a:

- 1. Excepciones,**
- 2. Recursos de Apelación y Nulidad y**



3. Tercerías.

2.6.1 EXCEPCIONES AL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.

Partiré diciendo que en el sentido más amplio de la palabra se conoce como excepción todo medio de defensa que una persona puede emplear frente a una pretensión o acción de otra; o sea, es por tanto el mecanismo para oponerse mediante argumentos o pruebas, a los hechos constitutivos de la acción que se plantea, poniéndolos en duda y evitando que estos produzcan los efectos queridos por el accionante.

*"En su más amplio sentido, la excepción es el poder jurídico de que se halla investido el demandado, que le habilita para oponerse a la acción promovida contra él"⁴⁸, señala Couture advirtiendo que la excepción es **"una verdadera "necessitas defensionis."**"*

Bajo este concepto, enfocando al término tratado en el ámbito tributario las excepciones aluden a las pretensiones del ejecutado por medio de las cuales procura el obtener que el ejecutor libere sus bienes o en otro caso, se evite que a través de su gestión recaudadora perturbe la integridad de su patrimonio. Los supuestos de derecho para la procedencia de la acción más bien se refieren a cuestiones de procedimiento o formalidad, que a la discusión de la obligación en sí misma; en virtud de que esos aspectos, debieron ser materia de reclamos o recursos, en etapas anteriores a la existencia de los actos o resoluciones emitidas por la autoridad administrativa.

⁴⁸ COUTURE, Eduardo J., citado por PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, *op. cit.*, pág. 389.



De allí que estrictamente las únicas excepciones admisibles para plantear en el proceso de ejecución coactiva se refieren a:

1. La falta de competencia del ejecutor y la falta de personería del coactivado:
En el sentido de que quien actúa como funcionario ejecutor no se encuentra investido de esta potestad coactiva, ya sea por no contar jurídicamente de ella o por no habersele otorgado mediante acto administrativo; y, en el caso de inexistencia del vínculo jurídico entre la obligación y el sujeto pasivo, es decir, la ausencia de legitimación pasiva, relacionada con el hecho de que quien aparece como titular del crédito no es el deudor directo, ni responsable.
2. La ineficacia del título, y por consiguiente la inexistencia de la obligación: Este supuesto se sustenta en el principio de legalidad, puesto que de no existir norma expresa que establezca el tributo, no existe obligación alguna. El mismo efecto se produce en aquellos casos en los que la dispensa o exención establecida en la ley alcanza al coactivado.
3. La extinción de la obligación: Esta excepción opera cuando la obligación que se pretende ejecutar se ha extinguido por cualquiera de los modos enumerados en el Art. 37 del Código Tributario; esto es, la solución o pago; la compensación; la confusión; la remisión; y la prescripción. En todos estos casos deberá justificarse el hecho con el instrumento pertinente que acredite apropiadamente la extinción alegada, con respecto al pago el excepcionante demostrará el cumplimiento de la prestación, sea esta total o parcialmente, ya que si el sujeto pasivo dio cumplimiento a una parte, la administración mal podría exigir, faltando a la equidad, el monto global de lo adeudado.
4. Trámite pendiente: Mientras se halle en proceso de resolución un reclamo, recurso administrativo o acción que se deduzca referente al derecho para la emisión de títulos de crédito o a los antecedentes de la obligación contenida en él, esta excepción suspende la ejecutividad; de igual forma, produce el mismo efecto la presentación de una demanda contenciosa, por lo que no es



procedente iniciar acción coactiva para el cobro de obligaciones que se encuentran en etapa de discusión. Entonces el fundamento jurídico de esta excepción, radica en la inexistencia de una obligación en firme o ejecutoriada por la impugnación dirigida en contra del acto que motiva la obligación cuyo cobro se persigue, lo que conlleva indudablemente a la declaratoria de nulidad del proceso incoado.

Por ello que el Código Tributario en su Art. 212 establece explícitamente las excepciones que el contribuyente puede proponer al procedimiento de ejecución de créditos tributarios; en concordancia a que, como se expuso en líneas anteriores sobre la procedencia de la acción, los supuestos contemplados dentro de esta disposición aluden a razones relacionadas con la formalidad o procedimiento más que a la discusión de la obligación misma; así a tenor literal manda:

“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 Código;***
- 6.- Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión;***
- 7.- Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes;***



- 8.-** *Haberse presentado para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan;*
- 9.-** *Duplicación de títulos respecto de una misma obligación tributaria y de una misma persona; y,*
- 10.-** *Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento.”*

De igual manera el mismo cuerpo normativo regula y establece la oportunidad en la interposición de excepciones; es decir, el tiempo dentro del cual es posible, acertado y valido presentar excepciones dentro del procedimiento de ejecución, así como también se fija los efectos que causa la presentación de estas dentro del plazo determinado por la ley, dejando a salvo la potestad del ejecutor para dejar sin efecto y rechazar aquellas excepciones que se presentaren de manera extemporánea; de esta manera el Art. 214 ibídem señala:

“Art. 214.- Oportunidad.- *Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago y su presentación suspenderá el procedimiento de ejecución, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 285 de este Código; si se presentaren extemporáneamente, el ejecutor las desechará de plano.*

El trámite se sujetará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes de este Código.”

Tal como establece el último inciso del artículo 214 del Código Tributario antes transcrito, el trámite se sujetará a lo que se dispone en los Arts. 279 y siguientes del mismo cuerpo normativo; de esta manera, el coactivado presentará las excepciones ante el propio Funcionario Ejecutor, para que éste lo eleve para ante el Tribunal



distrital de lo Contencioso Tributario. Presentadas dichas excepciones dentro del plazo de veinte días, o notificada su recepción en los casos previstos en el Art. 214 del Código Tributario, el Funcionario Ejecutor remitirá al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario copia del proceso coactivo, de los documentos anexos y de las excepciones con sus observaciones, dentro del plazo de cinco días, debiendo el Funcionario Ejecutor señalar domicilio o casilla para futuras notificaciones que le correspondan dentro de la causa. Si estas excepciones no se encasillaren dentro de las contempladas en el Art. 212 del Código Tributario, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario las rechazará de oficio.

Recibidas las excepciones se notificará legalmente a las partes: *Funcionario Ejecutor y Coactivado*, concediéndole al primero cinco días para que las conteste (debiendo observarse para este efecto necesariamente el término concedido en la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado); vencido este plazo, se abrirá la causa a prueba por un término de cinco días; transcurrido dicho término probatorio y actuadas las diligencias pedidas por las partes dentro del término, o aquellas que creyere conveniente el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, según la potestad que le concede el Art. 2 del Código Tributario, pronunciará *SENTENCIA*.

Para fundamentar y solventar lo expuesto en los dos párrafos anteriores es pertinente e imperioso el señalar lo que los Arts. 279 al 282 a tener literal rezan:

“Art. 279.- Remisión al tribunal.- Presentadas las excepciones en el plazo señalado en el artículo 214 o notificada su recepción en los casos previstos en el artículo 215, el funcionario ejecutor remitirá al Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro del plazo de cinco días, copia del proceso coactivo, de los documentos anexos y de las excepciones con sus observaciones.

En la misma providencia que ordene la remisión al Tribunal Distrital de lo Fiscal, o por oficio, el funcionario ejecutor señalará domicilio para sus notificaciones.”



“Art. 280.- Rechazo de las excepciones.- Al escrito de excepciones son aplicables, en lo que fueren pertinentes, las disposiciones de los artículos 230, 231 y 232 de este Código.

Si ninguna de las excepciones propuestas corresponde a las señaladas en el artículo 212, o si el excepcionante no las aclarare o completare en el plazo que se le hubiere concedido para el efecto, la respectiva sala del tribunal las rechazará de plano, sin más sustanciación.”

“Art. 281.- Notificaciones y término probatorio.- Recibidas las copias y más documentos de que se habla en el artículo anterior, el Ministro de Sustanciación mandará notificar al excepcionante y al ejecutor el particular. Asimismo, mandará notificar las excepciones a la autoridad administrativa de la que proviene la orden de emisión del título de crédito, con quien deba contarse en la causa y en el domicilio que señale, concediéndole el plazo de cinco días, para que, de estimarlo necesario, las conteste.

Vencido el plazo indicado, con la contestación o sin ella, se concederá a las partes el plazo de cinco días para la presentación de pruebas.”

“Art. 282.- Sentencia.- Vencido el término probatorio y actuadas las diligencias pedidas por las partes o las que el tribunal hubiere dispuesto, conforme al artículo 262, se pronunciará sentencia, de acuerdo a la Sección Séptima del capítulo anterior.”

De haber motivo suficiente el Juez Tributario de Sustanciación tendrá la potestad, previo a dictar sentencia, para disponer EL AFIANZAMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA con estricto apego y sujeción a lo dispuesto en los Art. 248 y siguientes ibídem, en concordancia a lo que dispone el Art. 285 ibídem; los mismos que, señalan:



“Art. 248.- Cesación de medidas cautelares: Afianzamiento.- Para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso-tributaria, deberá afianzarse las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas, por uno cualquiera de los siguientes modos:

1. Depositando en la cuenta bancaria que señale el Consejo de la Judicatura, en dinero efectivo, o en acciones de compañías nacionales, bonos y más efectos fiduciarios, emitidos en el país, previa certificación de su cotización por la Bolsa de Valores;
2. Mediante fianza bancaria, otorgada por cualquiera de los bancos nacionales o sus agencias, o de los bancos extranjeros domiciliados o con sucursales en el país;
3. Constituyendo a favor del ente acreedor de los tributos, hipoteca o prenda agrícola, industrial o especial de comercio, con las formalidades que en cada caso exijan la ley o los reglamentos;
4. Mediante fianzas personales de terceros, cuando la cuantía de la obligación principal no exceda de cuatro mil dólares de los Estados Unidos de América. En estos casos, no se aceptará constituir por cada fiador una garantía superior a ochocientos dólares de los Estados Unidos de América.
5. Mediante póliza de fidelidad, constituida por cualquier compañía aseguradora nacional; y,
6. En cualquier otra forma a satisfacción de la sala del tribunal que conozca del caso.”

“Art. 249.- Condiciones de las fianzas reales.- La constitución de la hipoteca o prenda se admitirá, si se comprueba que los bienes ofrecidos pertenecen al deudor o fiador; que alcanzan a cubrir el valor de las obligaciones exigidas, sus intereses, multas y el porcentaje



adicional señalado en el artículo anterior, y que sobre ellos no pesan embargo o prohibición de enajenar, ni que soportan otros gravámenes o se encuentren en poder de terceros con título inscrito.

Para el efecto, se presentarán los títulos de dominio, los certificados de registro correspondientes y los de avalúo oficial, caso de haberlo.”

“Art. 250.- Condiciones de las fianzas personales.- *Las fianzas personales se admitirán si se acredita la solvencia moral del garante, mediante certificado otorgado por dos personas connotadas del domicilio del deudor; y, su solvencia económica por certificados del registrador de la propiedad, sobre bienes que posea, con indicación de los gravámenes de que estén afectados y los avalúos oficiales respectivos.”*

“Art. 251.- Garantía bancaria.- *Las garantías bancarias para afianzar créditos tributarios se constituirán mediante comunicación escrita del gerente de la institución otorgante, dirigida al Presidente del Tribunal o de la sala que conozca del asunto, en que se exprese que el banco garante sin condición alguna, pagará las obligaciones garantizadas cuando lo ordene el tribunal, en la sentencia que pronuncie o cuando lo requiera el ejecutor en cumplimiento de la misma. Dichas garantías no contendrán plazo de expiración y si de hecho lo contuvieren se entenderán otorgadas sin ese plazo y no podrán ser retiradas por el banco fiador una vez constituidas, a menos que se las reemplace a satisfacción del tribunal.”*

“Art. 285.- Afianzamiento de la obligación.- *De haber motivo suficiente y por el mérito y fundamentación de las excepciones, la sala podrá ordenar, en cualquier estado del juicio, hasta antes de dictar sentencia, la continuación del procedimiento de ejecución o el afianzamiento de la obligación exigida, con sujeción a lo dispuesto en*



los artículos 248 y siguientes de este Código, a menos que se hubiere propuesto y se encontrare en trámite demanda de impugnación.”

Es importante adicionalmente a lo expuesto, el explicar que el trámite respecto a la acción de excepciones interpuesta en el procedimiento administrativo de ejecución, difiere si se trata de ejecución de créditos no tributarios, respecto al instituido en el Código Tributario para las obligaciones de este carácter y naturaleza.

Puesto de esta manera es que en el primer caso, el Código de Procedimiento Civil en el contenido de su articulado del Art. 968 al 973 ordena que el ejecutado comparezca con su escrito de excepciones ante un Juez de lo Civil, hasta antes del remate de los bienes embargados, previo consignación, a órdenes del ente público administrativo ejecutor, del valor que corresponda al monto de la obligación, intereses y costas. Consignación que no será exigible cuando las excepciones versen sobre falsificación de documentos o prescripción de la acción; puesto que, de no acompañar a su escrito de excepciones la prueba de consignación, no se suspenderá el procedimiento coactivo y el juicio de excepciones seguirá de esa forma. Estableciendo dicho trámite, el Código de Procedimiento Civil, de la siguiente manera:

“Art. 968.- Serán admisibles las excepciones que se deduzcan en juicio coactivo.

La consignación no significa pago.

Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción.”

“Art. 969.- Las excepciones se propondrán sólo antes de verificado el remate de los bienes embargados en el procedimiento coactivo.”



“Art. 970.- Si el recaudador no fuere citado con el escrito de excepciones, en los seis días siguientes en que tuvo lugar el depósito, caducará el derecho de continuar el juicio en que se las propuso y el mismo funcionario declarará concluida la coactiva, como si la consignación hubiera sido en pago efectivo.”

“Art. 971.- Si el deudor no acompaña a su escrito de excepciones la prueba de consignación, no se suspenderá el procedimiento coactivo y el juicio de excepciones seguirá de esa forma.”

“Art. 972.- La jueza o el juez, cerciorándose de la consignación y depósito, si a ello hubiere lugar, según el Art. 968 ordenará que en el libro correspondiente se copie el escrito de excepciones, y proveerá el escrito dando traslado de las excepciones a la servidora o servidor, contratista o subrogado, según el caso, por el término de dos días. A petición del recaudador, o de oficio, se citará las excepciones a la autoridad superior de la que emanó la orden de coactiva, la que podrá intervenir en la causa y responderá de los perjuicios y costas, en su caso.”

“Art. 973.- Si las excepciones fueren deducidas respecto de un procedimiento coactivo iniciado a petición de un contratista, a éste se le hará la citación que establece el artículo anterior, y con él continuará el juicio, debiendo responder, en su caso, de las costas, daños y perjuicios.”

En el segundo caso, conforme a la norma tributaria, y tal cual se ha desarrollado en líneas anteriores este trámite de excepciones, la acción se deduce ante el propio ejecutor; y, si de ser el caso que la autoridad se negara a recibir, podrá ser presentado a esta por intermedio de cualquier autoridad administrativa o judicial.



Por la importancia que reviste para los intereses fiscales de la coactiva que ostentan las Empresas Públicas, si las excepciones no proceden y se demuestra que son del tipo dilatorias y con ellas se ha pretendido demorar el proceso de la acción coactiva para retrasar la ejecución, el Juez Civil o el Tribunal Contencioso Tributario, en su caso correspondiente, condenará al excepcionante al pago de costas e impondrá sendas multas al recurrente, conforme la cuantía de la acción.

2.6.2 LOS RECURSOS DE APELACIÓN Y NULIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.

Al igual que todo recurso procesal, tanto la apelación como la nulidad hacen posible la revisión, por parte del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, de determinadas providencias dictadas dentro de un procedimiento de ejecución que pueden suscitar controversias u ocasionar, a juicio del deudor o terceros interesados en la adquisición de los bienes, perjuicios y detrimentos por el apartamiento, intencionado o inintencionado, del funcionario recaudador de la Empresa Pública de la normativa que regula el procedimiento que él dirige, causando con su actuación lesiones a los derechos de las personas que en esas calidades, intervienen en el proceso.

Si tales providencias dictadas por el Juez de Coactivas de la Empresa Pública que pretende la recaudación de valores a ella adeudados mediante el ejercicio de la acción coactiva, adolecen de errores que comprometan su validez, deben ser por el principio constitucional de Tutela Jurídica y Juricidad de los actos, enmendadas mediante la acción de impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, órgano administrador de justicia que tiene absoluta competencia para corregirlas, rectificarlas, purgarlas o ratificarlas. Cualquiera de estos recursos se presentará ante el ejecutor, dentro de los tres días siguientes al de la notificación de



la providencia en cuestión, quien sin trámite adicional alguno los remitirá al Tribunal Distrital de su Jurisdicción.

Son apelables las providencias que versen sobre la calificación definitiva o preferencia de las ofertas, las divergencias que surgieren sobre la adjudicación de los bienes; las decisiones del ejecutor que resuelvan cuestiones relativas al derecho preferente entre acreedores tributarios.

Este recurso es exclusivo del ámbito tributario, puesto que de acuerdo a las normas del procedimiento civil, las providencias dictadas por el ejecutor por créditos no tributarios, no son susceptibles de apelación; tal cual establece el Art. 961 del Código de Procedimiento Civil que señala: **“Art. 961.- Las providencias que se dicten en estos procedimientos, fuera de la sentencia, no son susceptibles de recurso alguno.**

Tampoco se admitirán incidentes de ninguna clase y de suscitarse se rechazarán de plano.” (La negrilla me pertenece).

En cambio las omisiones en el cumplimiento de las formalidades procesales específicas establecidas en la ley o de aquellas solemnidades sustanciales analizadas, determinan la invalidez e ineficacia de la decisión administrativa, de lo que se desprende la necesidad ineludible que la invalidez sea declarada por el órgano competente, en este caso, el Tribunal Contencioso, mediante recurso que puede interponer el ejecutado, el aferente o el tercerista, conjuntamente con el de apelación.

Las nulidades se producen, ente otras causas, por no existir citación legal con el auto de pago; por procedencia ilegítima de la acción de cobro de la obligación; por inexistencia de requisitos fundamentales y formalidades sustanciales recurrentes al ejercicio coactivo; por inobservancia de solemnidades en la emisión de providencias; por falta de publicación de los avisos para el remate o venta directa; por haberse verificado la subasta en día y hora distintos al señalado en la convocatoria; o, por la



intervención en el remate de empleados o funcionarios de la administración o sus cónyuges y parientes, como postores, siempre que no hubiere otro postor admitido. Por cualquiera de estas circunstancias una vez declarada la nulidad, el ejecutor -Juez de Coactivas- responderá por daños y perjuicios ocasionados.

En la ejecución no tributaria las nulidades solo pueden proponerse como excepción ante el juez de lo civil, en virtud de que no existe norma expresa que regule sobre la posibilidad de una acción directa de nulidad; sin embargo a criterio muy personal, frente a la ausencia de norma expresa, al ser la omisión de carácter administrativo considero, que al tenor de lo dispuesto en el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo y la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, es el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo el órgano competente para conocer y resolver estos recursos.

Así en fundamento a lo expuesto es oportuno el indicar lo que el Código de Procedimiento Civil señala al respecto en sus Arts. 976, 977 y 978; estableciendo:

“Art. 976.- En la sentencia, se condenará al pago de daños, perjuicios y costas, a la servidora o servidor recaudador que hubiere procedido contra las prescripciones de esta Sección.

Si la sentencia declara con lugar las excepciones, se elevará en consulta al inmediato superior, aunque las partes no recurran...”

“Art. 977.- La sentencia será susceptible del recurso de segunda instancia, para ante la Corte Provincial, si dicha suma excede de quinientos dólares de los Estados Unidos de América.

En segunda instancia se podrá conceder el término de seis días para la prueba, vencido el cual se fallará sin otra sustanciación.

La apelación se concederá en el efecto devolutivo.”

“Art. 978.- Si el juicio en que se discuten las excepciones, se suspendiere por treinta días hábiles o el actor no presenta ningún escrito o petición durante este plazo, antes de la sentencia de primera o segunda instancia, de tribunales contenciosos administrativos o de



casación, el juicio quedará terminado a favor de la institución acreedora o de quien sus derechos represente.”

En lo referente al trámite de las apelaciones se torna adecuado el transcribir la determinación específica que sobre dicha diligencia establece el Código Tributario, en los casos correspondientes a procesos de ejecución por concepto de obligaciones de naturaleza tributaria, en sus Arts. 298, 299 y 301; los cuales normando y dirigiendo el trámite de apelaciones señalan:

*“**Art. 298.- Decisión por mérito de los autos.-** En los casos de los artículos 176, 191 y 209 de este Código, o en cualquier otro en que se permita el recurso de apelación para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, se remitirá a éste el proceso original y notificadas las partes de su recepción y la razón del sorteo, la sala a que hubiere correspondido el conocimiento del asunto, dictará sentencia en el plazo de diez días, por el mérito de los autos.”*

*“**Art. 299.- Actuaciones de oficio.-** No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el tribunal tendrá plena facultad para ordenar de oficio la práctica de cualquier diligencia o presentación de pruebas que estime necesarias para el esclarecimiento de la verdad de los hechos discutidos.”*

*“**Art. 301.- Conflictos de competencia.-** Los conflictos de competencia a que se refiere el inciso segundo del artículo 80 de este Código, se tramitará en la misma forma que los recursos de apelación. Para el efecto, las autoridades de las administraciones tributarias que disputen su competencia, remitirán a las salas de lo contencioso tributario de la corte provincial, dentro de las 48 horas de contradicha, las actuaciones atinentes, requiriendo la dirimencia respectiva.*

Si hay más de dos salas en la corte provincial, conocerá del conflicto la sala que sea asignada por sorteo.”



2.6.3 LAS TERCERÍAS.

Siendo el patrimonio del deudor coactivado el presupuesto elemental de un procedimiento de ejecución coactiva, el ejecutor está en la obligación de cerciorarse efectivamente, mediante cualquiera de los medios disponibles, acerca del origen, procedencia, legitimidad y propiedad de los bienes ya sea muebles o inmuebles; previo a dictar la medida de aprehensión, consonante a este supuesto, se presume que la relación procesal se produce únicamente entre ejecutor y ejecutado; empero, pese a las providencias tomadas las decisiones del ejecutor puede afectar a derechos de terceros que no tienen vinculación alguna con la obligación; lo que le faculta a este, para constituirse en parte del procedimiento a condición de tener interés legítimo en él.

La intervención de terceros puede ser del tipo coadyuvante o excluyente, entendiendo así mismo que en el ámbito tributario son sólo tres las posibles tercerías: coadyuvante simplemente, preferente y excluyente; en virtud de que, no es admisible otro tipo de tercerías como sucede en el procedimiento judicial civil, mucho menos es aceptable la tercería como tercero perjudicado, en atención a la naturaleza de la actividad recaudadora de la coactiva en la que es inaceptable tanto la interferencia de terceros como la discusión de derechos diferentes que no sean los expresamente fijados en la Ley.

Por ende de esta manera, las tercerías al igual que en el juicio ejecutivo civil o judicial, pudiendo ser presentadas ante el ejecutor luego de decretado el embargo y hasta antes del remate, resultan de dos clases: **coadyuvantes o excluyentes de dominio**:

➤ **Tercería coadyuvante:** o de crédito, se fundamenta en la existencia de obligaciones pendientes del ejecutado para con terceros; y, como su nombre mismo lo indica, tiene como objetivo el impulsar o ayudar los procedimientos para que quienes persiguen con su intervención, en calidad de acreedores, que se llegue al



remate de los bienes embargados y de su producto, si se perpetúa el remate, hacer efectivo el pago de la obligación imputándose a su crédito; de lo cual se desprende que, esta clase de tercería sólo puede proponerla otro acreedor del coactivado, pero así mismo tiene la facultad el tercerista de alegar preferencia de su crédito sobre el tributario, en cuyo caso el propio ejecutor, antes de la distribución, deberá solventar sobre el orden preferencial de pagos, de lo cual existe recurso de apelación para ante el Tribunal de lo Contencioso.

Para que tenga validez y sea recurrente la actuación o interposición del tercero interesado como acreedor, debe proponerse presentando el título que justifica su calidad. Sin embargo, separándose del sistema legal usado en el procedimiento judicial y aun del que así traía el Código Fiscal, el nuevo Código Tributario introdujo dos peculiares medidas, Primera: la de exigir para la procedencia de la tercería coadyuvante el consentimiento del deudor dado por escrito; es decir, el ejecutor podrá atender el requerimiento del tercerista solo siempre y cuando medie autorización expresa escrita del ejecutado, caso contrario, luego de cobrarse el crédito por el cual se inició el proceso de ejecución, remitirá al Juez de lo Civil dicho proceso sobre la tercería planteada para que resuelva lo pertinente, y el remanente se depositará a la orden del juez remitido; y, Segunda: la condición de la no existencia de terceristas tributarios, con lo cual prácticamente puede decirse que se desarraiga la tercería coadyuvante de acreedores no tributarios, ya que será muy difícil que el deudor admita voluntariamente que otros acreedores ejerciten en este talante su acción de cobro.

Así el Legislador he pretendido coartar esta forma de ejercitar su acción de cobro a un acreedor, dotándole la potestad de que pueda alegar preferencia de pago sobre el crédito tributario; situación similar a lo que sucede en los casos de derechos prendarios o hipotecarios o por alimentos o derechos del trabajador. En estas peculiaridades, se presentan verdaderas contradicciones u obscuridades que pueden originar problemas crasos, puesto que el inc. Segundo del Art. 174 del Código Tributario le concede al acreedor preferencial la facultad, a su juicio y voluntad, de presentarse como tercerista; y, el Art. 175 ibídem, se lo niega para los casos en que



no obtuviera previamente el consentimiento del deudor o si existiesen terceristas tributarios.

Se debe recalcar que la tercería coadyuvante puede proponerse solamente una vez trabado el embargo y solo hasta la hora en que comience la diligencia del remate o subasta, acompañada siempre del título en que se funda dicha tercería.

Con esto las disposiciones legales comentadas, dicen así:

"Art. 174.- Embargos preferentes.- Los embargos practicados en procedimientos coactivos de una administración tributaria, no podrán cancelarse por embargos decretados posteriormente por funcionarios ejecutores de otras administraciones tributarias, aunque se invoque la preferencia que considera el artículo 58.

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

"Art. 175.- Tercerías coadyuvantes de particulares.- Los acreedores particulares de un coactivado, podrán intervenir como terceristas coadyuvantes en el procedimiento coactivo, desde que se hubiere decretado el embargo de bienes hasta antes del remate, acompañando el título en que se funde, para que se pague su crédito con el sobrante del producto del remate.

El pago de estos créditos procederá, cuando el deudor en escrito presentado al ejecutor, consienta expresamente en ello, siempre que no existan terceristas tributarios."

"Art. 176.- Decisión de preferencia.- Cuando se discuta preferencia entre créditos tributarios y otros que no lo sean, resolverá la controversia el funcionario ejecutor. De esta decisión podrá apelarse, dentro de tres días para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.



Cuando el conflicto surja entre acreedores no tributarios, respecto del sobrante del remate, el ejecutor pondrá en conocimiento del juez competente de su jurisdicción y lo depositará a la orden de éste, en una de las instituciones del sistema financiero designadas en el ordinal 1 del artículo 248 o del cantón más cercano, con notificación a los interesados."

➤ **Tercería excluyente o de dominio:** Esta acción está orientada a preservar el uso y dominio de las cosas de quienes aparecen como sus titulares, evitando en este caso, que por error o desconocimiento se efectúe remate de bienes que no es propietario el deudor; para que esta circunstancia proceda, el tercerista debe probar cabalmente su calidad de verdadero propietario de los bienes embargados y que como tal, nada le corresponde responder directa o indirectamente, por las obligaciones del ejecutado.

Esta tercería se planteará, adjuntando el título de dominio o protestando bajo juramento, que se lo va a hacer pero en un plazo que en ningún caso excederá de treinta días, plazo mismo que será concedido por el ejecutor.

La tercería excluyente de dominio procede, cuando se ha embargado bienes de propiedad de terceros asumiendo equívocamente que fueran del deudor coactivado, haciendo uso de una de las formas de acción emanadas del derecho de dominio, el tercero presentará esta acción, con la finalidad de que, una vez comprobada legalmente su propiedad, dichos bienes sean excluidos del embargo y remate y se los devuelva.

La tercería excluyente de dominio al igual que la coadyuvante, se puede proponer desde que se realiza el embargo de los bienes hasta el remate, teniendo en consideración que esta diligencia contiene un procedimiento de algunos días de duración, ya que el remate culmina con el auto ejecutoriado de adjudicación; es decir



que, esta ejecutoria es la que marca el fin de la posibilidad de deducir estas dos tercerías.

Esta tercería, al contrario de lo que sucede en la coadyuvante, suspende el procedimiento de ejecución en la parte comprendida de los bienes en discusión, salvo en los casos en que el ejecutor prefiera optar por abandonar los bienes discutidos y trabar embargo de otros bienes del deudor. Es en atención a este efecto suspensivo que, la tercería excluyente tiene la obligatoriedad de siempre ir acompañada del título de propiedad en que se funda el tercerista para su reclamo, o en su defecto, fijar bajo juramento de que serán presentados en un plazo mínimo de diez días y máximo de treinta.

La tercería excluyente debe presentarse para ante el funcionario ejecutor, que de reunir los requisitos para su procedencia, debe elevarse ante el Tribunal Distrital, para su trámite y resolución. De ser rechazada la tercería, deberá condenarse en las costas y al pago de los intereses por el tiempo de la suspensión.

Las disposiciones legales que regulan el derecho mismo a la tercería excluyente, constan de los artículos 177 al 179 del Código Tributario, los mismos que dicen:

“Art. 177.- Tercerías excluyentes.- La tercería excluyente de dominio sólo podrá proponerse presentando título que justifique la propiedad o protestando, con juramento, hacerlo en un plazo no menor de diez días ni mayor de treinta, que el funcionario ejecutor concederá para el efecto.”

“Art. 178.- Efectos de la tercería excluyente.- La tercería excluyente presentada con título de dominio, suspende el procedimiento coactivo hasta que el Tribunal Distrital de lo Fiscal la resuelva, previo el trámite que este Código establece, salvo que el ejecutor prefiera embargar otros bienes del deudor, en cuyo caso cancelará el primer embargo y proseguirá el procedimiento coactivo. Si se la dedujere con protesta



de presentar el título posteriormente, no se suspenderá la coactiva; pero si llegare a verificarse el remate, no surtirá efecto ni podrá decretarse la adjudicación, mientras no se deseche la tercería.

En el caso de que se trate del embargo de bienes, en uso de la atribución a que se refiere el Artículo 1 de la Ley para la Defensa de los Derechos Laborales, la tercería excluyente no suspenderá la ejecución, sino a partir de que el Tribunal de lo Contencioso Tributario así lo ordene, de existir indicios suficientes de la ilegitimidad del embargo.”

“Art. 179.- Rechazo o aceptación de la tercería excluyente.-

Siempre que se deseche una tercería excluyente, se condenará al tercerista al pago de las costas que hubiere causado el incidente y al de los intereses calculados al máximo convencional, sobre la cantidad consignada por el postor, cuya oferta hubiere sido declarada preferente. Estos valores beneficiarán a dicho postor y se recaudarán por apremio real, dentro del mismo procedimiento coactivo.

De aceptar la tercería excluyente, el Tribunal Distrital de lo Fiscal ordenará la cancelación del embargo y la restitución de los bienes aprehendidos a su legítimo propietario; y en su caso, la devolución de la cantidad consignada con la oferta por el mejor postor.”

Efectos: Bajo estas disposiciones legales se concluye que presentada la tercería excluyente ante el funcionario ejecutor de la coactiva, la cual debe ser por escrito y reunir los requisitos establecidos para la demanda tributaria, éste deberá ordenar la suspensión de la coactiva y enviar el expediente del proceso dentro de las cuarenta y ocho horas subsiguientes al Tribunal Distrital de lo Contencioso, a fin de que lo tramite y resuelva lo pertinente y al mismo tiempo facultativamente agregue su contestación a la demanda o formule las observaciones que fueren del caso. Si mediante la sentencia se considera procedente el título, se ordenará la cancelación del embargo y por consiguiente la restitución del bien o bienes aprehendidos a su



dueño, caso adverso, al rechazar la acción se condenará al tercero proponente al pago de costas e intereses calculados al máximo legal sobre el monto consignado como oferta por el postor preferente.

Es importante el esclarecer de igual modo que en los juicios civiles la tercería excluyente de dominio, por cuanto se discuten controversias sobre la propiedad de bienes, esta tiene que sustanciarse en juicio ordinario; al contrario en lo tributario, en lugar de un juicio ordinario se tiene un trámite especial de tipo más sencillo y rápido, deslindado de las solemnidades propias del juicio ordinario. El Tribunal Distrital de lo Contencioso por intermedio de la Sala a la que hubiere correspondido la competencia para conocer mediante sorteo, tiene la obligatoriedad de correr traslado con la tercería al coactivado y al ejecutor para que den contestación dentro del término de diez días, con lo cual se completa efectivamente la trilogía de partes que intervienen en esta clase de juicios: *Actor, Tercerista, dos Demandados: el ejecutor de la coactiva, quien debe contestar o formular observaciones al enviar el proceso al Tribunal, y el coactivado, el que debe hacerlo dentro del trámite que debe realizar el Tribunal.* De este modo una vez trabada la Litis entre estas tres partes, el Tribunal concederá el término de diez días para la presentación de pruebas tendientes a demostrar la verdad de los hechos y derechos en litigio, y actuadas que sean éstas, se pronunciará sentencia que resuelva sobre la propiedad de las cosas embargadas, o sea, declarando a quien corresponda la propiedad.

El trámite legal de esta tercería en el ámbito tributario, por corresponder a la fase contenciosa, se halla regulado en los Arts. 286 al 289 del Código Tributario; y, por ser procedente y trascendental me permito transcribirlo, dichos artículos señalan:

“Art. 286.- Remisión al tribunal.- Deducida una tercería excluyente, acompañada de títulos de dominio o agregados en tiempo los que se hubieren ofrecido presentar conforme al artículo 177, el ejecutor suspenderá el procedimiento de ejecución y, dentro de las 48 horas



siguientes, remitirá el proceso al Tribunal Distrital de lo Fiscal, para que lo trámite y resuelva.

En la misma providencia en que ordene remitir el proceso, el ejecutor señalará domicilio para sus notificaciones, y formulará la contestación o las observaciones que creyere del caso hacerlas, contra la tercería o los títulos presentados.”

“Art. 287.- Traslado al coactivado.- A la demanda de tercería excluyente será aplicable, en lo que fuere pertinente, lo prescrito en los artículos 230, 231 y 232 de este Código.

Cumplidos los requisitos legales, el Ministro de Sustanciación mandará notificar a las partes la recepción del proceso y la razón del sorteo, y correrá traslado de la demanda al coactivado, para que la conteste, en el plazo de diez días.”

“Art. 288.- Término probatorio y sentencia.- Con la contestación del coactivado o en rebeldía, de haber hechos que justificar, se concederá a las partes término probatorio por el plazo de diez días, vencido el cual y actuadas las diligencias solicitadas, la sala respectiva pronunciará sentencia con sujeción a los artículos 179, 270 y siguientes de este Código.”

“Art. 289.- Sustanciación comisionada.- Cuando la Sala respectiva del Tribunal lo estime conveniente, podrá comisionar la sustanciación de la tercería a cualquiera de los jueces civiles ordinarios de la jurisdicción en que se encuentren situados los bienes materia de la acción, o sólo la práctica de una o más diligencias ordenadas en la causa.

El juzgado comisionado para la sustanciación, sujetará el procedimiento a las normas de este Código; y, concluido el trámite



bajo su responsabilidad, devolverá el proceso a la sala respectiva para que dicte sentencia.”

Así se concluye esta institución procesal del Derecho Tributario. El trámite puede ser comisionado también a los jueces civiles; dejando bien en claro que los jueces civiles comisionados, no gozan de la facultad para sentenciar; una vez concluido el trámite, debe ser devuelto al Tribunal Distrital de lo Contencioso para que éste pronuncie sentencia.



CAPITULO III

3) DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORAS EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS.

3.1 CONTRIBUCIONES ESPECIALES: DOCTRINA, CONCEPTO, ORIGEN Y DETERMINACIÓN LEGAL.

Dentro de este tema a ser tratado en base a un esquema lógico es importante tomar en consideración como primer punto de análisis, las determinaciones doctrinarias de lo que son las Contribuciones Especiales; así, como patrones o lineamientos tenemos que **De la Garza** tiene por contribución especial *“la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular, producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica.”*⁴⁹

Así esta clase de tributo conforme a lo que señala De la Garza sería una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado dotados por la Administración Pública y que está destinado a sostener dicho servicio, fijándole cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio prestado.

De igual manera el profesor **Héctor Villegas** establece que *“las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de la obra o gasto público, o de especiales actividades del Estado.”*⁵⁰

⁴⁹ DE LA GARZA, citado por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Oxford, México, 2002, op. Cit., pág. 84.

⁵⁰ Tomado de VILLEGAS, H. B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Astrea, 8º Ed. Buenos Aires, 2002.



Así mismo **Margáin** sostiene que es el pago por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general; esto es, se realiza el pago por el beneficio específico que comprobadas personas reciben como resultado de la prestación de ese servicio más no por el servicio como tal que el Estado ha prestado. Por lo que define a la contribución especial como *"la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica."*⁵¹

Para el autor **Rodríguez Lobato** la contribución especial es *"la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad."*⁵²

La Doctrina Venezolana, define a las contribuciones especiales así *"Por su fisonomía jurídica particular se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasa. Esta categoría comprende gravámenes de diversa naturaleza definiéndose como los tributos obligatorios debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras, o gastos públicos, o especiales actividades del Estado."*⁵³

⁵¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 15ta. Edición, Editorial Porrúa, México 2000, pág. 58 y 59.

⁵² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Oxford, México 2002, pág. 84.

⁵³ REVISTA DE DERECHO PÚBLICO, <http://www.revistajuridicaonline.com>, Tomo 5, Ecuador-Guayaquil 2011/05, publicación de PAREDES HURTADO, May Abg., Contribuciones Especiales en Ecuador y España, pág. 250-251.



José María Martín afirma que *"son definibles como las prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado"*⁵⁴

Catalina García Vizcaíno mantiene que *"Contribución especial es toda prestación obligatoria en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades estatales."*⁵⁵

Según **Giuliani Fonrouge**: *"Las contribuciones especiales comprenden gravámenes de diversa naturaleza, pudiendo definirse como la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado."*⁵⁶

Para **German Bidart Campos**: *"...es el tributo debido a quien obtiene una plusvalía o aumento de valor en un bien del que es propietario, en razón de una obra pública o una actividad estatal. En la contribución, quien la paga ha recibido un beneficio, que es el mayor valor incorporado a su propiedad privada, por el cual debe obrar la contribución."*⁵⁷

De acuerdo al **modelo de Código Tributario para América Latina**, *"la contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo*

⁵⁴ <http://www.econlink.com.ar/contribucion-especial>.

⁵⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires-Argentina, 1999.

⁵⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Depalma, Buenos Aires, 2001, pág. 328.

⁵⁷ <http://www.econlink.com.ar/contribucion-especial>.



producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”⁵⁸

Con estas posiciones doctrinarias, se puede concebir a las contribuciones especiales diciendo que la característica distintiva de este tributo es que constituye el pago por un especial beneficio que produce a un sector de la población, la realización de una actividad estatal de interés general o en su defecto por haber provocado la realización de dicha actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad.

Acorde a lo expuesto y continuando con este lineamiento es menester el transcribir, a fin de afianzar este perfil de criterio, lo que el Art. 1 de la ORDENANZA PARA EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS A BENEFICIARIOS DE OBRAS PÚBLICAS EJECUTADAS EN EL CANTÓN CUENCA –en la actualidad derogada- indicaba; así como, lo que el Art. III.133 del CÓDIGO MUNICIPAL PARA EL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO –aún vigente- señala al respecto fijando la definición y sentido lato de las contribuciones especiales como tributos a ser recaudados ya sea por la Municipalidad del GAD como tal o por sus empresas constituyentes a los correspondientes beneficiarios de obras públicas ejecutadas en el cantón; así:

“Art. 1.- De la contribución especial de mejoras y la obra pública.-
La contribución especial de mejoras, como obligación tributaria, se genera para los propietarios de inmuebles urbanos por el beneficio real o presuntivo que a estos proporcione la construcción de una obra pública en el territorio urbano del cantón Cuenca.”⁵⁹

⁵⁸ BENÍTEZ CHIRIBOGA, Mayté Dra., Manual Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), Quito-Ecuador, 2009, *op. Cit.*, pág. 11.

⁵⁹ ORDENANZA PARA EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS A BENEFICIARIOS DE OBRAS PÚBLICAS EJECUTADAS EN EL CANTÓN CUENCA., Suplemento - Registro Oficial N° 242, Sábado 29 de Diciembre del 2007, Derogada por Suplemento del Registro Oficial 402, 22-XII-2014.



“Art. III. 133.- Concepto y naturaleza de la Contribución Especial de Mejoras.- (Sustituido por el Art. 1 de la Ordenanza 0092, R.O. 140, 5-VIII-2003).- Es el tributo obligatorio, en razón de un beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles ubicadas en el Distrito Metropolitano de Quito, por la construcción de cualquier obra pública. Su naturaleza jurídica es tributaria.”⁶⁰

Con estas determinaciones doctrinarias, jurisprudenciales y legales se puede perfeccionar el concepto de Contribuciones Especiales, pudiendo decir que:

"Las Contribuciones Especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o de un aumento de valor de los bienes de los particulares determinados como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o de la ampliación de servicios públicos".

De este mismo modo una vez encausado el concepto de las contribuciones especiales; se torna de carácter trascendental el fijar explícitamente el origen de ellas, conforme a lo cual se determina que la contribución especial se causará, siempre y en todos los casos existentes, como producto de la ejecución, por parte del Municipio o sus Empresas Públicas, de las obras públicas o prestación de servicios públicos que sean de evidente interés para la comunidad; claro está siempre que, a consecuencia de dichas obras o servicios, resultare especialmente beneficiado un determinado grupo de personas.

⁶⁰ CÓDIGO MUNICIPAL PARA EL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO – **CMDQ.**, Registro Oficial N° 226, 31 de Diciembre de 1997, Art. Reformado Sustituido por el Art. 1 de la Ordenanza 0092, Ordenanza que sustituye el Título III de las Contribuciones Especiales de Mejoras del Libro Tercero del Código Municipal, Registro Oficial 140, 5-VIII-2003.



Conforme a lo exhortado dentro de nuestra legislación el Título IX del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), que versa sobre Disposiciones Especiales de los Gobiernos Metropolitanos y Municipales, en su Capítulo V De las Contribuciones Especiales de Mejoras de los Gobiernos Municipales y Metropolitanos, contiene y determina de manera expresa y de obligatoria aplicabilidad todas las directrices para regular las contribuciones especiales, disposiciones que se encuentran consignadas desde el Art. 569 al Art. 593; mismas que trataremos oportunamente más adelante, empero dentro del presente tema es importante transcribir tanto lo que dice el Art. 591 como lo que señala el Art. 577 de este cuerpo normativo; puesto que, aquellos artículos fijan expresa y específicamente como se determinan las contribuciones especiales y que obras o servicios son atribuibles como tales dentro de la legislación Ecuatoriana; en tal razón, dicho articulado señala:

“Artículo 591.- Determinación de las contribuciones especiales de mejoras.- Para la determinación de cualquiera de las contribuciones especiales de mejoras, se incluirán todas las propiedades beneficiadas. Las exenciones establecidas por el órgano normativo competente serán de cargo de las municipalidades o distritos metropolitanos respectivos.”

“Art. 577.- Obras y servicios atribuibles a las contribuciones especiales de mejoras.- Se establecen las siguientes contribuciones especiales de mejoras por:

- a) Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase;*
- b) Repavimentación urbana;*
- c) Aceras y cercas; obras de soterramiento y adosamiento de las redes para la prestación de servicios de telecomunicaciones en los que se incluye audio y video por suscripción y similares, así como de redes eléctricas.*



- d) Obras de alcantarillado;
- e) Construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable;
- f) Deseccación de pantanos y relleno de quebradas;
- g) Plazas, parques y jardines; y,
- h) Otras obras que las municipalidades o distritos metropolitanos determinen mediante ordenanza, previo el dictamen legal pertinente.”

3.2 CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORAS. DIFERENCIACIÓN: DOCTRINA INTERNACIONAL Y DERECHO COMPARADO.

Existe una corriente tributaria a nivel internacional la cual establece la existencia y clara diferenciación de dos tipos de contribuciones, por un lado las *Especiales* y por el otro las *De Mejoras*. Con el objeto del presente estudio es necesario el dejar en claro la lógica y real aplicabilidad de los conceptos de esta corriente; en virtud, de la real determinación de si es procedente o no la diferenciación en estos dos tipos de contribuciones, para lo cual se vuelve imprescindible el tomar en cuenta lo que expone la doctrina internacional, el derecho comparado e inclusive nuestra propia legislación; de este modo, como punto de partida el CÓDIGO TRIBUTARIO DE GUATEMALA en su Art. 13 instauro:

“Art. 13. Contribución especial y contribución por mejoras.

Contribución especial, es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite



individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

A su vez dentro de los axiomas de la Enciclopedia Tributaria GESTIOPOLIS, se hace constar las tesis sobre los dos tipos de Contribuciones, la cual a tenor literal señala:

“CONTRIBUCIONES ESPECIALES: es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

CONTRIBUCIÓN POR MEJORAS: es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”⁶¹

El Dr. Leonardo Andrade dentro de su obra “*El Ilícito Tributario*”, establece una clasificación de las contribuciones especiales, texto que expone de la siguiente manera:

“CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Las contribuciones especiales por su carácter particular tienen la siguiente clasificación:

- 1.- Contribución de mejoras, aquella que genera beneficios a determinados individuos por la consecución de una obra determinada por lo cual la obligación recae directamente en los beneficiarios.

⁶¹ ROLANDO SOSA, Edwin Lic., Enciclopedia Tributaria GESTIOPOLIS, Glosario Tributario, <http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/glosatribu.htm>.



2.- Existen otras que se dan por el uso de un determinado servicio, es decir, esta contribución grava el gasto del servicio, por eso se la conoce como contribución de gasto.

Al hablar de contribuciones tenemos las contribuciones especiales y las contribuciones de mejoras.

Las contribuciones de mejoras son aquellas que se destinan por el pago de una obra de mejoramiento urbano o por un servicio público, que deben ser satisfechas por los beneficiarios de la misma, lo cual da como resultado el incremento en el costo de sus inmuebles y por tanto se lo podría considerar como de naturaleza pública, debido a que aun cuando satisfaga a un determinado grupo es el resultado de una obra pública con beneficio colectivo.

También hablamos de las contribuciones especiales, las cuales son el resultado de la aportación de determinados individuos que están sujetos a ciertas instituciones dependiendo de la actividad a la que se dediquen; por ejemplo, los que se pagan a la Superintendencia de Compañías por aquellos que están supeditados a ésta, o de igual forma los sujetos responsables por las instituciones reguladas por la Superintendencia de Bancos, en este caso se pone entre dicho la naturaleza a la cual pertenecen estos tributos debido a que ya no vienen a constituirse en beneficio público sino determinados a un grupo reducido.

También podemos hablar en este caso de una contribución a favor de la Contraloría General del Estado, donde el beneficio es para el mismo Estado, pero no se traduce en ningún beneficio para la comunidad, de ahí que coloque entre dicho la naturaleza pública de las contribuciones.”⁶²

⁶² ANDRADE, Leonardo Dr., El Ilícito Tributario, Primera Edición, Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), Quito-Ecuador, 2011, pág. 24-25.



Por otro lado en Argentina, el cual tiene una similitud con la legislación del Ecuador en lo referente a esta clase de tributos, su Doctrina clasifica sus Contribuciones Especiales de la siguiente manera:

“Contribuciones de Mejoras: *aquella contribución obligatoria, motivada en la obtención de un beneficio para el sujeto pasivo, que nace en la realización de obras públicas. Este tipo de contribución se legitima en el acrecentamiento del valor en el patrimonio del sujeto pasivo, como consecuencia directa de la realización de dicha obra. Ejemplo de ella es la contribución que se cobra a los frentistas por el incremento de valor de los inmuebles ante la pavimentación de una calle.*

Contribuciones parafiscales: *son aquellas contribuciones que exigen y administran entes descentralizados y autónomos de gobierno, para financiar su actividad específica. Ejemplo de ellas son las contribuciones que exigen los organismos profesionales, creados por ley, a sus matriculados, para financiar sus actividades de regulación de la profesión.*

Contribuciones para la seguridad social: *es discutida su inclusión como contribución especial, pero debe reconocerse que las mismas encuadran en numerosas definiciones doctrinarias referidas a tributos.⁶³*

En cuanto a esta clasificación Argentina, es importante mencionar que solamente las contribuciones especiales de mejoras, serían las que se encuadran en nuestra legislación; puesto que, tanto las Parafiscales como las contribuciones a la seguridad social, no se encontrarían permitidas en nuestro país ni jamás serían aplicables; debido a que, por un lado las Parafiscales deben ser constituidas como aporte inherente al grupo de personas que conforman los denominados entes descentralizados; por cuanto, en estos casos de ninguna manera se solventa una necesidad de la comunidad, sino simplemente la de un grupo de personas

⁶³ CARRANZA TORRES, Luis, Derecho Tributario: De La Teoría de la Práctica, Legis, pág. 121.



clasificadas por un factor en común; y por el otro, la Seguridad Social es un punto estatal regulado directamente por el Gobierno Central, por el cual, con la finalidad de obtener ese beneficio, se paga una cantidad económica regularizada; pudiendo este valor, ser cancelado o por el empleador si la persona fuera un trabajador dependiente, o directamente por el afiliado si este fuera una persona que trabaja independientemente; salvando así mismo, el derecho del ciudadano a poder elegir si optar por un seguro privado y no el del estado.

De la misma forma y bajo los mismos preceptos jurisprudenciales y doctrinarios argentinos el Código Orgánico Tributario de Venezuela, en su Art. 12 establece que: **“Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales...”**⁶⁴ (Lo que está en negrita me pertenece), delimitando e instaurando así de esta manera la coexistencia de Tres tipos diferentes de Contribuciones dentro del ámbito de los Tributos.

No obstante coexiste otra corriente de criterios tributarios sobre las contribuciones, la cual instituye la existencia de diferentes tipos de Contribuciones Especiales, dividiéndolas tomando en cuenta los conceptos **“de mejoras”** y **“por gasto”**.

- 1) De Mejoras.- Es la acción y efecto de mejorar, que explicado de manera detallada significa adelantar, acrecentar algo, hacer pasar a un mejor estado. Este tipo de contribuciones se sustenta en el principio llamado de beneficio cuya finalidad radica en hacer pagar a aquellos que, pese a no recibir un servicio individualizado por parte del Estado, sí son beneficiarios indirectamente por un servicio de carácter general o común.

⁶⁴ GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA, Número 6.152 Extraordinario, Caracas, 18 de noviembre de 2014, <http://mundotributariovzla.blogspot.com/2015/02/nuevo-codigo-organico-tributario-2014.html>.



2) Por Gasto.- En cambio la contribución de gasto es aquella que se origina por el gasto público específico provocado con motivo del ejercicio de una determinada actividad de los particulares.

Conforme a estas dos ideas antedichas, se tiene que tanto las contribuciones especiales de mejoras como aquellas por gasto, tienen como características en común que constituyen prestaciones, que son previstas en la Ley, que el estado impone a cargo de particulares, de manera unilateral y obligatoria, a fin de obtener recursos necesarios para sufragar o cubrir los gastos públicos adicionalmente, a que deben cumplir de modo estricto con los requisitos de proporcionalidad y equidad.

Adicionalmente una tercera corriente doctrinaria sostiene el axioma de que las Contribuciones se dividen en tres tipos:

- a.- Contribuciones de mejoras,
- b.- Contribuciones por peajes; y,
- c.- Contribuciones por parafiscales.

La primera es aquella Contribución que se cobra al propietario de un inmueble por la realización de una obra pública o gasto público realizado por el estado, ya que con la misma se ha beneficiado dicho sujeto porque se incrementara el valor de su patrimonio y porque se mejoró su estándar de vida. Un ejemplo es el caso cuando se pavimenta una calle no vale lo mismo una casa en una calle de tierra, que en una calle pavimentada o cuando se dota del servicio de alcantarillado o agua potable en la cuadra donde está la casa; por ende cuando se presenta una de estas circunstancias, el sujeto propietario de un inmueble se beneficia y no solo porque se incrementa el valor de su propiedad sino también porque mejora su estándar de vida.

El segundo tipo se refiere al pago contributivo que debe abonar todo vehículo automotor por el derecho a la circulación en caminos construidos para su uso, destinándose lo recaudado a cubrir los gastos de construcción, mantenimiento y



administración de tales caminos. Asimismo se emplea la palabra para designar el derecho de paso no solo de vehículos automotores, sino de otros tipos de vehículos o medios de transporte a través de ciertas estructuras especiales como puentes, viaductos y túneles. Es la aplicación de un rubro de circulación aplicable a tramos o vías terrestre que se cobran con arreglo al uso de la vía y se reinvierte en su mantenimiento.

Este “impuesto” de circulación ha sido un modo de solución para el mantenimiento y conservación de las vías de comunicación desde épocas remotas, puesto que en las condiciones del mundo actual no se concibe una autopista, túnel o puente sin el cobro de un peaje con el objetivo de financiar las cuantiosas inversiones que se hacen en este tipo de obra.

Recalando con esta clasificación de las contribuciones y conceptualización de esta particular clase, en una discrepancia respecto a la naturaleza del tributo puesto que existe la tendencia de muchos autores y tributaristas que definen a los Peajes como TASAS más no como Contribuciones.

El tercer concepto, que se refiere a las contribuciones parafiscales, son los montos que recaudan distintas instituciones públicas para asegurar su funcionamiento económico. La palabra parafiscalidad significa el margen del presupuesto.

Para concluir esta diferenciación y clasificaciones de las clases de Contribuciones es importante mencionar lo que inclusive nuestra propia legislación señala, en la cual se deja una notoria distinción en la existencia de dos tipos de contribuciones: las especiales y las de mejoras, dándoles la calidad de independientes a cada una; así nuestro CÓDIGO TRIBUTARIO en su Art. 1 para el efecto señala:

*“Art.1.- **Ámbito de aplicación.**- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos.*



Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.

Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.” (La negrilla y lo subrayado me corresponden).

3.3 NATURALEZA DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Las contribuciones especiales son una modalidad de ingreso público, exigida a los particulares que se ven beneficiados de una obra u acto del Estado, tal cual lo señala el COOTAD en su Art. 225 diciendo: **“Art. 225.- Capítulos básicos.- Los ingresos tributarios comprenderán las contribuciones señaladas en este Código y se dividirán en los tres capítulos básicos siguientes:... Capítulo III. Contribuciones especiales de mejoras y de ordenamiento, que se sujetarán a la misma norma del inciso anterior.”**. Dicha clase de tributos presentan Tres rasgos identificatorios de naturaleza, que son:

Naturaleza Coactiva.- se habla de que las Contribuciones Especiales tienen naturaleza coactiva puesto que la entidad gubernamental, es decir la Empresa Pública que las determine, tiene absoluta potestad de exigir el pago de dicho tributo adeudado por intermedio de la ejecución coactiva.

Naturaleza Pecuniaria.- Las contribuciones especiales son de esta naturaleza, ya que su fin principal es recaudar el dinero necesario con el cual se va a invertir para la obra o servicio público que se va a brindar a la comunidad; y, esta obligación siempre y en todo momento deberá ser pagada exclusivamente en dinero (valor monetario).



Naturaleza Contributiva.- A un criterio muy personal esta sería la verdadera naturaleza de las contribuciones especiales, en virtud de que en esta clase de tributo es donde más se refleja el deber y obligatoriedad de los ciudadanos de contribuir a las cargas de su gobierno autónomo o local, dada la circunstancia que la Empresa Pública correspondiente precisa de los suficientes recursos financieros a razón de dotar de todas las mejoras a su comunidad.

Esta naturaleza permite diferenciar notoriamente a las contribuciones especiales de los demás tributos y otras prestaciones patrimoniales exigidas por el estado cuya finalidad es netamente sancionadora; como son los casos de las multas, en las cuales al ciudadano se le impone y exige a pagar un valor determinado como castigo y mas no como contribución para mejorar su patrimonio.

Las contribuciones especiales son un tipo de tributos que gravan el beneficio o el mayor valor de los bienes del sujeto pasivo a consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de los servicios públicos; concurriendo a este efecto cuatro particularidades: **1)** Financian los gastos de inversión; **2)** Su establecimiento es potestativo; **3)** Lo recaudado por la contribución especial se destina a la obra pública para la que se pidió; y, **4)** Tienen aplicación en el ámbito de las haciendas locales.

En la contribución especial hay una actividad inmediata y directa del Estado en la cual se requiere que el individuo efectivamente obtenga un beneficio o ventaja patrimonial; a diferencia de lo que sucede con las tasas las mismas que se pagan independientemente del resultado de la prestación.

Las Contribuciones Especiales permiten al Estado la realización de obras públicas así como el mejoramiento de ciertos servicios públicos que son dotados por las diferentes Empresas Públicas del país. Dicha diferenciación es porque el Estado dota de estos beneficios de las dos maneras; así, realizando una obra pública como tal Ejemplo: Obras de pavimentación o construcción de una matriz de agua potable; y, en otros casos las obras públicas que se realizan se reflejan en el mejoramiento de



determinados servicios públicos Ejemplo: obras de desagües cloacales o cambio de tubería de domiciliarias de alcantarillado.

Una calidad intrínseca de las contribuciones especiales producto de su propia naturaleza es que producen un incremento de valor en el patrimonio de los particulares; en virtud de que, las economías privadas que se ven beneficiadas deben pagar estas contribuciones porque generan directamente un valor adicional a las propiedades inmobiliarias, llamado Plusvalía.

Cabe el tener en cuenta conforme a esta calidad que las Contribuciones de Mejoras consisten en una prestación pecuniaria que cobra el Estado: es decir, al igual que en el caso de los impuestos y las tasas, las economías privadas deben pagarlas o cubrirlas en dinero; con la específica distinción de que, mientras que los impuestos se cobran periódicamente y las tasas cada vez que se hace uso de un servicio público, las contribuciones de mejoras las cobra el Estado solo cuando realiza obras públicas y estas se pagan por una única vez.

Es substancial mencionar además que, desde esta óptica su importancia en el montaje global de los ingresos públicos es marginal; pese a llamar la atención de los estudiosos por el hecho de que se sustituye el principio de capacidad económica por el beneficiario. Esto es, que dentro de las contribuciones bajo este principio de aplicabilidad no paga más el que más tiene, si no que paga más el que más se beneficia por la obra o servicio dotado en cuestión.

Y por último otra singularidad de la Contribución Especial es que los ingresos que se recaudan a través del cobro de la misma, en lugar de formar parte genérica y global de los ingresos a repartir en los presupuestos generales del estado, están adscritos a un gasto correcto, particular, definido e independiente; mismo que es el que da lugar al cobro de dicha obligación tributaria generada.

3.4 CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Las contribuciones especiales tienen las siguientes principales características:



- **Prestación Personal:** La obligación y el deber de pagar dicha obligación es de carácter personal; es decir, se genera esta obligación a favor de la persona que efectivamente se benefició de la obra pública realizada o del servicio público dotado por su calidad de propietario del bien inmueble y por ende contribuyente frente a la autoridad nominadora o Empresa Pública, circunstancia que no sucede en todos los tributos.

- **Beneficios derivados de la obra:** Esta característica radica en el monto del beneficio que surge de comparar el valor del inmueble que obtiene beneficio de la obra o servicio público realizado en el sector al fin de la obra, con el valor que tenía el mismo inmueble antes de que esta se realice.

- **Proporción razonable entre el presunto beneficio obtenido y la contribución exigida:** Es necesario que el importe exigido a razón de la obra pública o servicio público instaurado sea adecuadamente proporcionado o directamente proporcional al presunto beneficio obtenido por parte del propietario del inmueble afectado. Dicha proporcionalidad debe fijarla legal y proporcionalmente la Empresa Pública que realizó la obra o prestó el servicio pertinente por el cual exige el pago de la obligación, a fin de conceder al contribuyente el beneficio real que presupone este tipo de tributo.

Conforme a esta caracterización de las contribuciones especiales o de mejoras; se vuelve completamente imprescindible el tomar en consideración tanto la disposición legal pertinente dentro de nuestra legislación que ordena y dispone las características de las contribuciones; carácter mismo que, por ningún motivo puede ser contradicho, desvirtuado o inaplicado en la generación de una obligación tributaria por concepto de una contribución ejecutada ya sea por el Gobierno Autónomo Municipal o por alguna de sus Empresas Públicas dotadoras de Servicios o interventora de Obras Públicas, como un caso particular que prevé la norma en las circunstancias de mejoras en la vialidad. Esta normativa y regularización se encuentra redactada en los Art. 576 y 572



del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD, los cuales para el efecto mandan:

“Artículo 576.- Carácter de la contribución de mejoras.- La contribución especial tiene carácter real. Las propiedades beneficiadas, cualquiera que sea su título legal o situación de empadronamiento, responderán con su valor por el débito tributario. Los propietarios solamente responderán hasta por el valor de la propiedad, de acuerdo con el avalúo municipal actualizado, realizado antes de la iniciación de las obras.”

“Art. 572.- Contribución por mejoras en la vialidad.- La construcción de vías conectoras y avenidas principales generarán contribución por mejoras para el conjunto de la zona o de la ciudad, según sea el caso.”

3.5 ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS OBLIGACIONES POR CONTRIBUCIONES PARA CON LAS EMPRESAS PÚBLICAS.

Conforme a lo que establece el COOTAD en su parte pertinente antes mencionada, esto es, en el Título IX Capítulo V Arts. 569 al 593; y, en concordancia con las demás normas tributarias del país; así como también, tomando como analogía la jurisprudencia internacional para el efecto, específicamente una tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (México)⁶⁵, la cual determina cuales son los elementos esenciales que participan en las obligaciones por concepto de contribuciones, mandando además que estos deben señalarse en la ley con el fin de proporcionar certeza a los contribuyentes; con este punto de partida entonces podemos decir que los elementos esenciales de las contribuciones son:

⁶⁵ Pleno Fuente: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Parte: 91-96 Primera Parte Página: 172, <https://www.scjn.gob.mx/libreria/Paginas/semanarioauto.aspx>.



- 1) *Los Sujetos, -Activo y Pasivo (Contribuyente o Responsable)-,*
- 2) *El Objeto,*
- 3) *La Base,*
- 4) *La Tasa; y,*
- 5) *La Época de pago;*

Dichos elementos de las contribuciones a continuación serán abordados uno a uno para poder esclarecer detalladamente la intervención de cada uno en las contribuciones.

3.5.1 SUJETOS. ACTIVO Y PASIVO. CONTRIBUYENTE O REPOSABLE.

El primer elemento de la relación tributaria que se configura por la creación de una obligación a concepto de la presencia de una contribución son los sujetos de la misma; ya que si los tributos, son sobre todo medios de cobertura del gasto público, necesariamente alguien debe sufrir en su patrimonio la exacción o la salida de recursos monetarios para servir a tal fin y por razones de lógica deberá haber otro a favor de quien fluya tal masa de recursos.

En todo tributo existe un sujeto a quien le corresponde el poder de exigir el pago de la suma adecuada a título de tributo. Jurídicamente se califica o denomina la posición de dicho sujeto como acreedora y le corresponde tal calificativo por regla general al Estado. Ahora bien, el sujeto que debe soportar en su patrimonio la salida de una suma de dinero a título de tributo, por tanto asume frente al sujeto acreedor la condición de deudor, es decir, titular de una deuda; es el obligado o contribuyente.⁶⁶ Y de manera particular dentro de las Contribuciones Especiales, los sujetos tendrían la siguiente peculiaridad:

- *Sujeto Activo.-* Es el Gobierno Autónomo o Empresa Pública en cuya jurisdicción se ejecuta la obra.

⁶⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Editorial ECAFSA, México, 1996, pág. 49.



- **Sujeto Pasivo.**- Es el propietario del inmueble beneficiado, sea persona natural o persona jurídica, sin excepción alguna.

Así sobre la generalidad de los tributos el Código Tributario, norma orgánica en materia tributaria, indica en sus Arts. 23 al 29 cuál es el sujeto activo y sujeto pasivo de una obligación tributaria delimitando de igual manera las calidades de intervención posibles de dicho sujeto pasivo las cuales serían como contribuyente o como responsable de la obligación; este articulado establece:

*“**Art. 23.- Sujeto activo.**- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.”*

*“**Art. 24.- Sujeto pasivo.**- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.*

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.”

*“**Art. 25.- Contribuyente.**- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”*

*“**Art. 26.- Responsable.**- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.*

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo



pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.

“Art. 27.- Responsable por representación.- Para los efectos tributarios son responsables por representación:

- 1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces;*
- 2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida;*
- 3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;*
- 4. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y,*
- 5. Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.*

La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión.

“Art. 28.- Responsable como adquirente o sucesor.- Son responsables como adquirentes o sucesores de bienes:

- 1. Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior;*
- 2. Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiere, por el año en que se*



realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes;

3. Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto;

4. Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y,

5. Los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados.

La responsabilidad señalada en los numerales 1 y 2 de este artículo, cesará en un año, contado desde la fecha en que se haya comunicado a la administración tributaria la realización de la transferencia.

“Art. 29.- Otros responsables.- Serán también responsables:

1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.

Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados; y,

2. Los agentes de percepción, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.”



Conforme a lo expuesto es importante el mencionar lo que el COOTAD, norma regulatoria de las Disposiciones Especiales de los Gobiernos Metropolitanos y Municipales y particularmente de las Contribuciones Especiales de Mejoras de los Gobiernos Municipales y Metropolitanos, señala para el efecto; definiendo tanto al sujeto activo como a los sujetos pasivos que pueden intervenir en esta relación tributaria, así sus Arts. 574 y 575 a tenor literal mandan:

“Artículo 574.- Sujeto activo.- *El sujeto activo de la contribución especial es la municipalidad o distrito metropolitano en cuya jurisdicción se ejecuta la obra, sin perjuicio de lo dispuesto en este Código.”*

“Artículo 575.- Sujetos pasivos.- *Son sujetos pasivos de la contribución especial los propietarios de los inmuebles beneficiados por la ejecución de la obra pública. Las municipalidades y distritos metropolitanos podrán absorber con cargo a su presupuesto de egresos, el importe de las exenciones que por razones de orden público, económico o social se establezcan mediante ordenanza, cuya iniciativa privativa le corresponde al alcalde de conformidad con este Código.”*

3.5.2 OBJETO. HECHO IMPONIBLE.

Toda norma o ley tributaria debe señalar forzosamente cuál es el objeto del gravamen, es decir, lo que grava, carga, o afecta. Es necesario asentar la distinción entre el objeto del tributo y la finalidad del mismo, puesto que cuando se habla de lo primero se genera una referencia a lo que imputa la ley tributaria más no al fin que busca con dicha imposición; esta situación creadora de la obligación contributiva que imputa la ley, también se le conoce como Hecho Imponible.



Con el objetivo de demarcar el sentido del objeto o hecho imponible de los tributos y en particular de las Contribuciones me permito poner en consideración los criterios doctrinarios de autores y profesionales tributarios.

Fernández Martínez expone que *“El objeto está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria. También se le conoce como hecho imponible. Puede ser una cosa, mueble, inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.”*⁶⁷

Rodríguez Lobato define al objeto del tributo como *“la realidad económica sujeta a imposición, el cual quedará precisado a través del hecho imponible.”*⁶⁸

Pugliese afirma que *“por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria debida por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) al Estado, por medio de la cual la obligación tributaria se extingue.”*⁶⁹

Por su parte **J.L. Pérez de Ayala y E. González**, sostienen que el objeto del tributo *“es una realidad económica prejurídica, que se da con independencia de la existencia de una ley positiva. El hecho imponible es una realidad jurídica que necesita de la existencia de una ley que defina sus características y regule sus efectos.”*⁷⁰

Para **Giuliani Fonrouge**, el objeto constituye *“el presupuesto de la obligación; el objeto de la obligación, es la prestación que deriva mediatamente de aquél... el objeto de aquella (relación jurídico-tributaria) corresponde a la prestación que debe cumplir*

⁶⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, McGraw Hill, México 1998, pág. 157.

⁶⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. Cit.*, pág. 112.

⁶⁹ REYES VERA, Ramón Dr., Nuevo Consultorio Fiscal Núm. 286. Año 15, 2°. Quincena de Julio del 2001, “Hecho imponible, objeto y base gravable del tributo”, Pág. 13. Ver: PUGLIESE, M., “Instituciones de Der. Tributario” FCE, México, 1939, pág. 61.

⁷⁰ *Ibidem*, pág. 16. Ver: PÉREZ DE AYALA, J.L. – González, E., “Curso de Derecho Tributario”, EDERSA, Madrid, 1978, pág. 188-189.



el sujeto pasivo, esto es, el pago... el objeto del tributo en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen; la posesión de la riqueza.”⁷¹

Una vez presentadas estas corrientes doctrinarias cabe mencionar, que el objeto de este tributo es asimilado al hecho tributable o presupuesto del mismo, su conceptualización abarca desde el hecho, escenario o cualquier manifestación de la vida económica y jurídica que el legislador, dentro de los límites constitucionales, considere como susceptible de soportar la exacción tributaria. Entonces justamente conforme a lo expresado, el COOTAD en sus Arts. 569 y 573 expresa claramente la consideración legal del objeto de la contribución de mejoras; señalando:

*“**Artículo 569.- Objeto.-** El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública.*

Los concejos municipales o distritales podrán disminuir o exonerar el pago de la contribución especial de mejoras en consideración de la situación social y económica de los contribuyentes.”

*“**Art. 573.- Determinación presuntiva.-** Existe el beneficio a que se refiere el artículo anterior, cuando una propiedad resulta colindante con una obra pública, o se encuentra comprendida dentro del área declarada zona de beneficio o influencia por ordenanza del respectivo concejo.”*

Así el objeto es el elemento económico material que justifica la existencia de un impuesto, es decir, lo que se grava: *el hecho imponible*, esa verificación de aquello que hipotéticamente está previsto en la norma que al realizarse genera la obligación

⁷¹ *Ibidem*, pág. 19. Ver: FONROUGE, C.M.G., “Derecho Financiero”, Ed. Desalma, Buenos Aires 1962, pág. 394.



tributaria. Acorde a esta circunstancia no está por demás, a fin de precisar el hecho imponible, el tomar en consideración la fuente del Derecho Comparado; de esta manera, la Legislación Española acerca del hecho imponible de las contribuciones especiales las rotula, diciendo que " *Constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas*"⁷².

El hecho imponible de las contribuciones especiales posee diferentes niveles en los cuales permite su imposición, estos son de talante: estatal, autonómico y local; empero, fundamentalmente el campo de actuación de las Contribuciones Especiales es la denominada Infraestructura Urbanística Básica; es decir, pavimentación, acerado, alumbrado público, alcantarillado y suministro de agua potable; entre otros servicios y obras públicas de carácter seccional y desconcentrado del Órgano Estatal.

Dentro del análisis del Hecho Imponible de las Contribuciones Especiales, adicionalmente es trascendental tomar en consideración el carácter normativo del mismo; ya que, por lo general quien lo fija es la Ordenanza dictada por el Gobierno Autónomo correspondiente, el cual cuenta con la potestad absoluta para tales efectos otorgada por la suprema normativa que es la Constitución de la República, con este principio es del todo legítimo sostener que el hecho imponible siempre será un acaecimiento de naturaleza jurídica y su existencia estará supeditada a que la ordenanza pertinente lo halla tipificado.

Para establecer la obra que se vaya a ejecutar o el servicio que se vaya a brindar a la comunidad, se debe estipular, determinar y detallar bien los campos hacia los que beneficiaria dicho acto; en virtud de que, dicho suceso debe encontrarse claramente

⁷² LEY REGULADORA DE HACIENDAS LOCALES DE ESPAÑA, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>, Artículo 28, "Hecho Imponible".



tipificado en las Ordenanzas Municipales, a fin de que su ejecución, cobro y obligatoriedad gocen de Jurisdicción, Legitimidad y Tutela Jurídica.

Igualmente se torna substancial el especificar la estructura del hecho imponible de las Contribuciones Especiales, hablando por estructura los aspectos o características intrínsecas del Hecho Imponible, dentro de la cual es visible el distinguir cuatro aspectos:

A.- Aspecto Material: Es aquel que indica el hecho, acto, suceso o negocio que se pretende gravar y que radica en un índice de beneficio adquirido. En este sentido el hecho imponible podría ser genérico, o sea susceptible de abarcar diversas hipótesis o específico, o sea donde se determine estrictamente el área beneficiada por la correspondiente contribución especial aplicada.

B.- Aspecto Espacial: Es el lugar aquel en donde se da la realización del hecho imponible; es decir, el espacio físico territorial donde se verifica el nacimiento del Hecho imponible. Este tiene importancia dado que para proceder con la exigibilidad del hecho imponible se debe sectorizar a la comunidad, en miras a que dicha exigibilidad sea más efectiva y legal.

C.- Aspecto Cuantitativo: Este aspecto indica la medida, la cantidad, el grado o la intensidad con que se va a ver beneficiado el sujeto pasivo de este tributo en su calidad de contribuyente frente al sujeto activo de la obligación; así en esta óptica siempre se tratará de porcentajes variables de contribución, ya que siempre habrán porcentajes variables en el beneficio.

D.- Aspecto Temporal: Expresa el tiempo en que se genera el hecho imponible, puesto que las contribuciones especiales tienen la particularidad de ser tributos periódicos, en éstos el hecho se produce de forma ininterrumpida en el tiempo



durante persiste la obligación, por ejemplo siendo titular del inmueble que va a ser beneficiado por una obra, este tributo habrá que cancelarlo periódicamente hasta conseguir el pago total del gasto que haya realizado la Empresa Pública a razón de suplir la necesidad que se había suscitado y mientras el sujeto pasivo tenga la titularidad del bien o conserve la calidad de contribuyente el será el responsable de contribuir con su obligación tributaria.

3.5.3 BASE

“La base de las contribuciones está representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades o monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa.”⁷³

Tomando como referencia la definición que realiza el autor Fernandez Martínez, es completamente atinado el decir que la base imponible de las contribuciones especiales se repartirá entre los sujetos pasivos beneficiados tomándose en cuenta singularidades tales como la clase y naturaleza de las obras y servicios, la ubicación de los inmuebles, los metros lineales de fachadas frontales, su superficie, el volumen edificable del mismo y su precio corriente del mercado.

El monto de la base imponible será determinado por el porcentaje establecido en la correspondiente Ordenanza que contenga y constituya la creación y cobro de la particular contribución especial llevada a cabo.

⁷³ FERNANDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *op. Cit.*, pág. 158.



Con este sustento podemos considerar ciertas corrientes doctrinarias a fin de detallar con mayor claridad lo que es la base gravable del hecho imponible de las contribuciones; de esta forma tenemos que, del **Diccionario Jurídico Temático**, se despliega que la base gravable, conocida también como base imponible, es *"la cantidad en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto, es decir, el ingreso bruto menos deducciones y exenciones autorizadas por la ley"*⁷⁴; es decir, en pocas palabras la adopción de parámetros que valgan para dar valor cuantitativo a los hechos cuya verificación origina la obligación.

Algunos tratadistas, definen a la base imponible como *"la cuantificación individual de la capacidad económica; el hecho imponible concreta una capacidad económica general y abstracta y la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular."*⁷⁵

En cambio **Otros**, la definen como *"aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que al aplicarse la tasa alícuota o porcentaje establecido también en la ley da como resultado el monto del tributo a pagar."*⁷⁶

Así precisamente arrancando de las doctrinas presentadas, características intrínsecas y comunes a cada una de ellas tenemos, que la base es la cantidad o monto sobre la cual se aplica la tasa, tarifa o tabla, con el objetivo de estipular la contribución a pagar. Esta base, no es otra cosa que un criterio aritmético de cálculo para la fijación del quantum debido; y, criterio mismo que adquiere naturaleza determinada de acuerdo con lo que indica cada ley fiscal específica.

⁷⁴ DICCIONARIOS JURÍDICOS TEMÁTICOS, Segunda Serie, Derecho Fiscal, 1ª parte, Volumen 2, CARRASCO IRIARTE, A-J. Hugo, 2ª Edición, Oxford: México, 2002, pág. 161.

⁷⁵ REYES VERA, Ramón Dr., Nuevo Consultorio Fiscal Número 286, *op. Cit.*, pág. 15. Ver: CALVO ORTEGA, R., "Derecho Tributario", Civitas, Madrid, 1999, pág. 218.

⁷⁶ JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. Cit.*, pág. 51..



Además de este mismo modo nuestra legislación regula lo relacionado con la Base del Tributo por concepto de contribuciones especiales; estableciendo la conceptualización de esta característica esencial de las contribuciones, los factores que pueden intervenir para el cálculo de la misma, la prohibición pertinente; y, la ejemplificación de la distribución de los costos de las contribuciones especiales más comunes y principales que los Gobiernos Autónomos Descentralizados y por ende sus Empresas Públicas en razón de la potestad que les concede el COOTAD y la LOEP pueden llevar a cabalidad; el cuerpo normativo que regula estas circunstancias es el propio COOTAD implantando estos preceptos en sus artículos del 578 al 589:

*“**Artículo 578.- Base del tributo.-** La base de este tributo será el costo de la obra respectiva, prorrateado entre las propiedades beneficiadas, en la forma y proporción que se establezca en las respectivas ordenanzas.”*

*“**Art. 579.- Distribución del costo de pavimentos.-** El costo de los pavimentos urbanos, apertura o ensanche de calles, se distribuirá de la siguiente manera:*

a) El cuarenta por ciento (40%) será prorrateado entre todas las propiedades sin excepción, en proporción a las medidas de su frente a la vía;

b) El sesenta por ciento (60%) será prorrateado entre todas las propiedades con frente a la vía sin excepción, en proporción al avalúo de la tierra y las mejoras adheridas en forma permanente; y,

c) La suma de las cantidades resultantes de las letras a) y b) de este artículo, correspondientes a predios no exentos del impuesto a la propiedad, serán puestos al cobro en la forma establecida por este Código.

El costo de los pavimentos rurales se distribuirá entre todos los predios rurales aplicando un procedimiento de solidaridad basado en



la exoneración de predios cuya área sea menor a una hectárea y en la capacidad de pago de sus propietarios.”

“Art. 580.- Distribución del costo de repavimentación.- *El costo de la repavimentación de vías públicas se distribuirá de la siguiente manera:*

a) El cuarenta por ciento (40%) será prorrateado entre todas las propiedades sin excepción, en proporción a las medidas de su frente a la vía; y,

b) El sesenta por ciento (60%) será prorrateado entre todas las propiedades con frente a la vía sin excepción, en proporción al avalúo de la tierra y las mejoras adheridas en forma permanente.

Si una propiedad diere frente a dos o más vías públicas, el área de aquella se dividirá proporcionalmente a dichos frentes en tantas partes como vías, para repartir entre ellas el costo de los afirmados, en la forma que señala el artículo precedente.

El costo del pavimento de la superficie comprendida entre las bocacalles, se cargará a las propiedades esquineras en la forma que establece este artículo.”

“Art. 581.- Distribución del costo de las aceras.- *La totalidad del costo de las aceras construidas por las municipalidades será reembolsado mediante esta contribución por los respectivos propietarios de los inmuebles con frente a la vía.”*

“Art. 582.- Distribución del costo de cercas o cerramientos.- *El costo por la construcción de cercas o cerramientos realizados por las municipalidades deberá ser cobrado, en su totalidad, a los dueños de las respectivas propiedades con frente a la vía, con el recargo señalado en la respectiva ordenanza.”*



“Art. 583.- Distribución del costo del alcantarillado.- El valor total de las obras de alcantarillado que se construyan en un municipio, será íntegramente pagado por los propietarios beneficiados, en la siguiente forma:

En las nuevas urbanizaciones, los urbanizadores pagarán el costo total o ejecutarán, por su cuenta, las obras de alcantarillado que se necesiten así como pagarán el valor o construirán por su cuenta los subcolectores que sean necesarios para conectar con los colectores existentes.

Para pagar el costo total de los colectores existentes o de los que construyeren en el futuro, en las ordenanzas de urbanización se establecerá una contribución por metro cuadrado de terreno útil.

Cuando se trate de construcción de nuevas redes de alcantarillado en sectores urbanizados o de la reconstrucción y ampliación de colectores ya existentes, el valor total de la obra se prorrateará de acuerdo con el valor catastral de las propiedades beneficiadas.”

“Art. 584.- Distribución del costo de construcción de la red de agua potable.- La contribución especial de mejoras por construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable, será cobrada por la municipalidad o distrito metropolitano en la parte que se requiera una vez deducidas las tasas por servicios para cubrir su costo total en proporción al avalúo de las propiedades beneficiadas, siempre que no exista otra forma de financiamiento.”

“Art. 585.- Costo por obras de desecación.- La contribución por el pago de obras por desecación de pantanos y relleno de quebradas estará sujeta a la ordenanza del respectivo concejo.”



“Art. 586.- Costo de otras obras municipales o distritales.- Para otras obras que determinen las municipalidades y distritos metropolitanos, su costo total será prorrateado mediante ordenanza.”

“Art. 587.- Obras fuera de la jurisdicción municipal o distrital.- Cuando la municipalidad o distrito metropolitano ejecute una obra que beneficie en forma directa e indudable a propiedades ubicadas fuera de su jurisdicción y si mediare un convenio con el gobierno autónomo descentralizado donde se encuentran dichas propiedades, podrá aplicarse la contribución especial de mejoras.

Si no mediare dicho convenio con la municipalidad limítrofe, el caso será sometido a resolución del Consejo Nacional de Competencias.”

“Artículo 588.- Costos que se pueden reembolsar a través de contribuciones por mejoras.- Los costos de las obras cuyo reembolso se permite son los siguientes:

- a) El valor de las propiedades cuya adquisición o expropiación fueren necesarias para la ejecución de las obras, deduciendo el precio en que se estimen los predios o fracciones de predios que no queden incorporados definitivamente a la misma;
- b) Pago de demolición y acarreo de escombros;
- c) Valor del costo directo de la obra, sea ésta ejecutada por contrato o por administración de la municipalidad, que comprenderá: movimiento de tierras, afirmados, pavimentación, andenes, bordillos, pavimento de aceras, muros de contención y separación, puentes, túneles, obras de arte, equipos mecánicos o electromecánicos necesarios para el funcionamiento de la obra, canalización, teléfonos, gas y otros servicios, arborización, jardines y otras obras de ornato;



- d) *Valor de todas las indemnizaciones que se hubieran pagado o se deban pagar por razón de daños y perjuicios que se pudieren causar con ocasión de la obra, producidos por fuerza mayor o caso fortuito;*
- e) *Costos de los estudios y administración del proyecto, programación, fiscalización y dirección técnica. Estos gastos no podrán exceder del veinte por ciento del costo total de la obra; y,*
- f) *El interés de los bonos u otras formas de crédito utilizados para adelantar los fondos necesarios para la ejecución de la obra.”*

“Artículo 589.- Prohibición.- *En ningún caso se incluirán en el costo, los gastos generales de administración, mantenimiento y depreciación de las obras que se reembolsan mediante esta contribución.”*

3.5.4 TASA, TARIFA O TABLA

La tasa, tarifa o tabla de cálculo para fijar la cuantía respectiva de las contribuciones especiales o de mejoras, está representada por el tanto por ciento (%), establecido en cada una de las leyes fiscales específicas, o sea en cada Ordenanza reguladora de Gobierno Autónomo Descentralizado, que se aplica a la base imponible de la contribución con la finalidad de que el Estado por intermedio de sus Empresas Públicas, hablando en concreto, reciba cierto pago por cada unidad tributaria, en reposición del gasto incurrido por el servicio público prestado o la obra pública ejecutada.

Esta tarifa es el conjunto de columnas integradas por un límite superior, un límite inferior, cuota fija y porcentaje; factores mismos que, mediante la aplicabilidad de una serie de operaciones aritméticas sobre la base imponible, determinan la contribución a cargo del sujeto pasivo, dando como resultado el valor monetario a pagar por parte de



quien posee la calidad de contribuyente por ser beneficiario de la contribución puesta en acción.

Sobre esta circunstancia de los factores que integran la tasa, tarifa o tabla, el tratadista **Arnulfo Sanchez Miranda** enuncia: *“La tabla por lo general, está representada por una columna o, en su caso, por dos columnas, un límite inferior u otro superior, en donde se ubica a la base del impuesto para determinar la contribución a pagar, haciendo al menos una operación aritmética.”*⁷⁷

En nuestra legislación este enunciado de Sanchez Miranda se lo puede contemplar como la combinación de cuotas y tasas entre un valor mínimo y otro máximo, siempre aplicable a la base imponible previamente determinada, con el objetivo final de obtener el importe económico de la contribución a cargo del sujeto pasivo. De esta manera es que el COOTAD en sus Arts. 570, 571, 590, 591 y 593; establece las legalidades y mandatos pertinentes con respecto a la tarifa o tabla de las contribuciones especiales, demarcando el límite de este tributo e inclusive fijando una posibilidad de exención de pago monetario en el cumplimiento de la obligación por contribución de mejoras por parte del sujeto pasivo; cuyas disposiciones me permito hacer mención a tenor literal:

“Artículo 591.- Determinación de las contribuciones especiales de mejoras.- Para la determinación de cualquiera de las contribuciones especiales de mejoras, se incluirán todas las propiedades beneficiadas. Las exenciones establecidas por el órgano normativo competente serán de cargo de las municipalidades o distritos metropolitanos respectivos.”

⁷⁷ SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Estrategias Financieras de los Impuestos, 3ª Edición, Gasca, Sicco, México, 2004, pág. 23-24.



“Art. 590.- Subdivisión de débitos por contribución de mejoras.-

En el caso de división de propiedades con débitos pendientes por contribución de mejoras, los propietarios tendrán derecho a solicitar la división proporcional de la deuda. Mientras no exista plano catastral, el propietario deberá presentar un plano adecuado para solicitar la subdivisión del débito.”

“Artículo 570.- Exención por participación monetaria o en especie.-

Los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos podrán desarrollar proyectos de servicios básicos con la participación pecuniaria o aportación de trabajo de las comunidades organizadas, en cuyo caso éstas no pagarán contribución de mejoras.

Es importante este artículo, puesto que el alcalde que presida comunidades pequeñas y faltas de recursos, podrá contar con sus ciudadanos para realizar mejoras y éstas dejarían de ser de carácter pecuniario, porque no serían descontadas económicamente de los haberes de los beneficiados sino con su trabajo de colaboración o en su defecto, financiadas por ellos mismos sin necesidad de convertirse en una obligación tributaria que cumplir.”

“Art. 571.- Subsidios solidarios cruzados.- *En el cobro de los servicios básicos deberá aplicar un sistema de subsidios solidarios cruzados entre los sectores de mayores y menores ingresos.”*

“Artículo 593.- Límite del tributo.- *El monto total de este tributo no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del mayor valor experimentado por el inmueble entre la época inmediatamente anterior a la obra y la época de la determinación del débito tributario.*



Los reclamos de los contribuyentes, si no se resolvieren en la instancia administrativa, se tramitarán por la vía contencioso tributaria.”

3.5.5 ÉPOCA DE PAGO

La Época de Pago de la obligación tributaria por concepto de contribución especial o de mejoras es el plazo o momento establecido por la ley, en este caso en particular por la Ordenanza del Gobierno Autónomo Descentralizado correspondiente, para que el sujeto pasivo satisfaga dicha obligación.

Emilio Margáin, indica que *“los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública del propio causante.”*⁷⁸

En lo referente al nacimiento y al pago de la obligación, **López Velarde** indica que se pueden distinguir los siguientes casos:

- a).** El gravamen se paga antes de que nazca la obligación fiscal, es decir, primero se paga el futuro crédito fiscal y después se realizan los actos generadores del mismo.
- b).** El gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal, por lo que coinciden los momentos de causación y de pago, ya que el gravamen se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal.

⁷⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. Cit.*, pág. 276.



- c).** El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal, ya que primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga éste.⁷⁹

Lo que otorga el carácter de esencial a este elemento radica en que este es aquel que determina la fecha para que se ejecute el pago de la contribución causada y de no efectuarse dicho pago en las fechas establecidas se originaría intereses, recargos, sanciones o multas por incurrir en mora a favor del fisco y para los contribuyentes esta situación representa un costo financiero adicional a la obligación principal.

Como referencia internacional podemos tomar en consideración lo que el inciso Cuarto del Art. 6° del Código Fiscal de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos establece, el cual señala que:

“Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

*II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación”.*⁸⁰

⁷⁹ *Ibídem, op. Cit.*, pág. 276 y 277.

⁸⁰ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Publicado en Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, Última reforma publicada DOF 14-03-2014, http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&sqi=2&ved=0CBwQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.diputados.gob.mx%2FleyesBiblio%2Fpdf%2F8_070115.pdf&ei=KnkuVe_iMeTIsASAKICICQ&usg=AFQjCNHEX3HKwOCJRF-sPLzAe9yESYVtgg&bvm=bv.90790515,d.b2w.



Dentro de nuestra legislación Ecuatoriana el código orgánico que normaliza las disposiciones correspondientes al ámbito de competencias de los Gobiernos Autónomos Descentralizados establece un mandato general dentro del cual otorga la competencia a cada GAD para que pueda determinar su propia norma -Ordenanza- a fin de fijar internamente el plazo pertinente para el pago de las contribuciones que preste ya sea la Municipalidad como tal o sus Empresas Públicas, disposición con la cual inclusive acentúa la jurisdicción coactiva que las municipalidades y por ende sus empresas poseen; de esta manera el Art. 592 del COOTAD a tenor literal manda:

“Artículo 592.- Cobro de las contribuciones especiales.- Las contribuciones especiales podrán cobrarse, fraccionando la obra a medida que vaya terminándose por tramos o partes. El gobierno metropolitano o municipal determinará en las ordenanzas respectivas, la forma y el plazo en que los contribuyentes pagarán la deuda por la contribución especial de mejoras que les corresponde.

El pago será exigible, inclusive, por vía coactiva, de acuerdo con la ley.” (Lo que está en negrilla me pertenece).

Conforme a esta disposición de carácter nacional y general, es que cada Gobierno Autónomo dicta su propia Ordenanza la cual regularice la aplicación y el cobro de las Contribuciones Especiales o de Mejoras dentro de su jurisdicción; así a efectos de esta potestad, no está por demás el traer a consideración a modo de ejemplificación lo que disponen, referente al plazo para el pago de las obligaciones por concepto de Contribuciones Especiales de Mejoras, las Ordenanzas Municipales de los cantones Cuenca y Sevilla de Oro, dentro del Azuay; en sus Arts. 19 y 10 respectivamente.

ORDENANZA PARA EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS EN EL CANTÓN CUENCA

“Art. 19.- Plazo de Pago.- El plazo para el pago de toda contribución especial de mejoras será de hasta diez años, como



máximo, a excepción de aquellas obras financiadas con créditos cuya recuperación deba realizarse en el plazo establecido por el crédito.”

ORDENANZA PARA LA APLICACIÓN Y COBRO DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORAS POR OBRAS DE PAVIMENTACIÓN, REPAVIMENTACIÓN, ASFALTO, ADOQUINAMIENTO, ENSANCHE DE CALLES, CONSTRUCCIÓN DE ACERAS Y BORDILLOS, ALCANTARILLADO, AGUA POTABLE, PLAZAS, PARQUES Y JARDINES, DESECACIÓN DE PANTANOS, Y RELLENOS DE QUEBRADAS, DENTRO DE LA JURISDICCIÓN CANTONAL DE SEVILLA DE ORO.

“Art. 10.- PLAZO PARA EL PAGO: *El plazo para el pago de la contribución especial de mejoras se realizará de la siguiente manera:*

- *Para las obras de pavimentación, asfalto, adoquinamiento, será de (15) quince años, pagaderos en cuotas trimestrales, luego de dos años de gracia a partir de la recepción definitiva;*
- *Para las obras de repavimentación, será de (10) diez años, subdivididos en cuotas trimestrales;*
- *Para las obras de construcción de aceras y bordillos, será de (10) diez años, subdivididos en cuotas trimestrales a partir de la recepción definitiva;*
- *Para las obras de ensanches de calles, será de (5) cinco años, subdivididos en cuotas trimestrales;*
- *Para las obras de alcantarillado, será de (6) seis años, subdividido en cuotas trimestrales, después de un año de gracia a partir de la recepción definitiva.*



- Para las obras de Construcción o ampliación del sistema de agua potable, será de (15) quince años, subdivididos en cuotas trimestrales, a partir de la recepción definitiva;
- Para las obras de Plazas, parques y jardines, serán de seis años, subdivididos en cuotas trimestrales a partir de la recepción definitiva;
- Para las obras por desecación de pantanos y rellenos de quebradas, serán de (5) cinco años, subdivididos en cuotas trimestrales.”

Así con lo dispuesto en estas Ordenanza podemos darnos cuenta que cada Gobierno Autónomo posee completa competencia para determinar y fijar los plazos pertinentes dentro de su jurisdicción para el cobro de valores por obligaciones adeudadas por parte de los ciudadanos de ese territorio en su calidad de sujetos pasivos según sea el caso.



CAPITULO IV

4) EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO.

4.1 EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. MODOS.

Para dar inicio al tratamiento del asunto que compete dentro del presente capítulo de estudio, la extinción de las obligaciones, es substancial permitirme partir primeramente de la definición de “Obligación Tributaria”, tomando para dicho efecto las palabras del Profesor Edison Gnazzo que dice: *“... se puede definir a la misma como una relación de derecho público por la cual y como consecuencia de la producción del hecho generador, un sujeto activo denominado Estado exige de un sujeto pasivo la extinción de la misma, la que se realiza normalmente mediante el pago de una suma de dinero. No debe confundirse la obligación tributaria con el tributo propiamente dicho. La obligación encierra básicamente obligaciones para ambas partes, pero que persigue en último análisis el cumplimiento total, puntual y correcto de la misma. El pago del tributo constituye el objeto esencial de la obligación, sin perjuicio de existir otros aspectos adicionales o conexos, vinculados precisamente a esa obligación central.”*⁸¹; y también, lo que sostienen Arturo Alessandri y Manuel Somarriva, quienes establecen a la obligación en general como: *“un vínculo jurídico establecido o existe entre dos o más personas en virtud de la cual una de ellas (deudor) se encuentra en la necesidad de realizar una prestación a favor de otra (acreedor).”*⁸²

⁸¹ GNAZZO LIMA, Edison, Principios Fundamentales de Finanzas Públicas, Panamá, 1997.

⁸² ALESSANDRI RODRIGUEZ, Arturo; SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel. “Curso de Derecho Civil de las Obligaciones”. Redactado y puesto al día por Antonio Vodanovic H., Tomo III, Ed. Nacimiento, Santiago de Chile, 1941, pág. 7.



Al igual que para el mismo efecto, aparece de vital trascendencia, el exponer lo que nuestro propio Código Tributario dispone en referencia a las Obligaciones Tributarias dentro de sus Arts. 15 y 18; articulado en el cual, plasma la conceptualización de que es una Obligación Tributaria y así mismo cuando nace la misma, dejando completamente claro el concepto y demás nociones generales sobre las Obligaciones Tributarias; según lo dicho, estos Artículos a grafía literal mandan:

“Art. 15.- Concepto.- *Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”*

“Art. 18.- Nacimiento.- *La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo.”*

Siendo la definición así, en términos generales, es posible darse cuenta que la obligación tributaria tiene su fuente primaria en la ley (principio de legalidad); además, requiere que se cumpla u ocurra el hecho o presupuesto que da la propia Ley para la exigencia del tributo, o sea de la obligación en la mayoría de los casos de dar una determinada suma de dinero según corresponda. Puesto de esta manera esta es una obligación sustantiva, principal, pura y simple de dar o hacer.

Entonces partiendo de la perspectiva de que la obligación conforme a ley adquiere el carácter de *vínculo jurídico*; se faculta al acreedor *creditor* a extinguir el cumplimiento de la obligación a través de la “ejecución de los bienes del deudor” o derecho general de prenda; es decir, la ley misma dota al acreedor de los mecanismos o medios necesarios para exigir al deudor el pago de la obligación adeudada o la satisfacción de la misma, por consiguiente tal facultad que posee el acreedor, no solo puede



utilizarse para exigir el pago de la obligación, sino que además, puede utilizarla para **“extinguir la obligación a favor del deudor”**.

En base a este punto de partida antes mencionado, con el cual se pretende encaminar una noción general de lo que se entiende por extinción de la obligación, es necesario plantearnos la pregunta *¿Qué se entiende por extinción de la obligación tributaria?* Por extinción de la obligación tributaria se entiende la desaparición (cumplimiento) de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo (Estado y en este caso particular Empresas Públicas) y el sujeto pasivo (contribuyente, responsable o usuario aduanero). Corresponde a la conducta por la cual termina la razón o fundamento que le dio origen al deber contributivo; o sea, se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando bajo mandato de ley se extingue o esta autoriza a declarar extinta la obligación.

Para producir este efecto jurídico de la extinción de las obligaciones existen ciertos modos o formas, los mismos que tomando las palabras del profesor **Arturo Alessandri Rodriguez** se pueden definir como: *“los actos o hechos jurídicos que tiene por objeto liberar al deudor de la obligación a que se haya afecto respecto del acreedor”*⁸³; es decir, son el acto, los actos o hechos jurídicos previstos en la ley que ocasionan la liberación del deudor de la prestación a que se encuentra obligado; y por los cuales, la obligación tributaria deja de existir y cesa la producción de efectos jurídicos; provocando, con la verificación de tales actos, que la obligación no sea exigible nunca más. Teniendo en cuenta que por regla general, esta liberación del deudor se produce a consecuencia de extinguirse la obligación; empero, ello no es efectivo tratándose de la prescripción extintiva, pues en este caso, lo que se extingue es la acción para extinguir la ejecución de la prestación, mas no la obligación misma, que subsiste sin solución de continuidad como natural.

⁸³ *Ibidem, op. cit.*, pág. 273.



Nuestra legislación tributaria contempla diversas formas de extinción de los créditos tributarios. El Estado, como titular y por intermedio de sus Empresas Públicas, gestiona administrativamente el cobro de estos créditos, teniendo en consideración como la forma natural y más común y directa al pago.

"El pago" es el medio por excelencia de extinguir la obligación tributaria. Se emplea este vocablo, dentro del derecho tributario, para denotar la contraprestación que el deudor o cualquier persona en su nombre, hace en favor del sujeto pretensioso (sujeto activo o acreedor), de la suma pecuniaria correspondiente al valor débito del tributo.

Concerniente a esta conceptualización del modo prioritario de extinción de las obligaciones el jurista Paulo De Barros señala:

“Visto el pago bajo la óptica de las posibilidades lógicas de extinción del vínculo obligacional tributario, por su intermedio el sujeto pasivo cumple el deber que le fuera asignado, haciendo desaparecer, por contraste, el derecho subjetivo del que estuvo investido el sujeto acreedor. Anulándose el deber jurídico, desaparece el derecho correlativo, deshaciéndose la relación.”⁸⁴

Es decir, que la extinción de la Obligación Tributaria corresponde a la conducta (activa o pasiva) que asuman las partes para dar por terminada la razón que le dio origen al deber de la obligación.

Conforme a estos principios y nociones conceptuales es del todo imperativo el decir que estas obligaciones pueden llegar a extinguirse en favor del sujeto pasivo o contribuyente por parte del sujeto activo o administración tributaria competente, de

⁸⁴ DE BARROS CARVALHO, Paulo, Derecho Tributario-Fundamentos Jurídicos de la Incidencia, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2002.



acuerdo a lo que dispone el Código Tributario en su Art. 37, de los siguientes modos o maneras:

“Art. 37.- Modos de extinción.- La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos:

- 1) Solución o Pago,
- 2) Compensación,
- 3) Confusión,
- 4) Remisión; y,
- 5) Prescripción de la Acción de Cobro.”

4.1.1 SOLUCIÓN O PAGO.

El Pago es la forma ideal y básica de extinguir una obligación tributaria y se perpetúa por el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma establecida. Pero en sentido específico significa un cumplimiento de dar, salvo escasas excepciones, siempre en dinero.

El Pago puede definirse como “la satisfacción del interés del acreedor mediante el cumplimiento del deber jurídico que recae sobre el deudor, en cuyo caso el sujeto pasivo queda liberado de la obligación tributaria principal derivada de la realización del hecho imponible del tributo.”

Maribel Sousa señala que *“Pago es el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma prescrita por la ley. Pero más específicamente significa el cumplimiento de obligaciones de dar dinero. Como ejemplo tenemos a Panamá,*



cuando, en nuestro Código Fiscal, establece como medio de pago el dinero, aunque acepta en otras disposiciones medios distintos...⁸⁵

Una vez establecida una definición de lo que es este modo de extinción de la obligación tributaria; es de igual manera, necesario el hacer constar las circunstancias que se presentan y componen dicho pago, tales como quien debe o puede realizar el pago, a quien se lo puede hacer, el lugar, el tiempo, la forma, las prohibiciones y los tipos para ejecutar dicho pago; así conforme a lo que establece nuestro Código Tributario en su Sección Primera, Capítulo VI, Título II, Arts. del 38 al 50 dichas circunstancias son de la siguiente forma:

“Art. 38.- Por quién debe hacerse el pago.- El pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables.”

“Art. 39.- Por quién puede hacerse el pago.- Podrá pagar por el deudor de la obligación tributaria o por el responsable, cualquier persona a nombre de éstos, sin perjuicio de su derecho de reembolso, en los términos del artículo 26 de este Código.”

“Art. 40.- A quién debe hacerse el pago.- El pago debe hacerse al acreedor del tributo y por éste al funcionario, empleado o agente, a quien la ley o el reglamento faculte su recaudación, retención o percepción.”

“Art. 41.- Cuándo debe hacerse el pago.- La obligación tributaria deberá satisfacerse en el tiempo que señale la ley tributaria respectiva o su reglamento, y a falta de tal señalamiento, en la fecha en que

⁸⁵ SOUSA DE MORENO, Maribel, II Congreso Internacional de Derecho Tributario “La Extinción de las Obligaciones Tributarias”, Tribunal Administrativo Tributario, Panamá, 26 al 28 de junio de 2013, pág. 3-4.



hubiere nacido la obligación. Podrá también cumplirse en las fechas que se fijen en los convenios de pago que se celebren de acuerdo con la ley.”

“Art. 42.- Dónde debe hacerse el pago.- *El pago debe hacerse en el lugar que señale la ley o el reglamento o en el que funcionen las correspondientes oficinas de recaudación, donde se hubiere producido el hecho generador, o donde tenga su domicilio el deudor.”*

“Art. 43.- Cómo debe hacerse el pago.- *Salvo lo dispuesto en leyes orgánicas y especiales, el pago de las obligaciones tributarias se hará en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto. Cuando el pago se efectúe mediante cheque no certificado, la obligación tributaria se extinguirá únicamente al hacerse efectivo.*

Las notas de crédito emitidas por el sujeto activo, servirán también para cancelar cualquier clase de tributos que administre el mismo sujeto.

Asimismo, la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente, mediante la dación en pago de bonos, certificados de abono tributario u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo, o en especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan.”

“Art. 44.- Prohibición.- *Prohíbese a los sujetos activos y por ende a sus agentes recaudadores recibir en concepto de pago de la obligación tributaria, títulos distintos de los permitidos en el inciso tercero del artículo anterior.”*



“Art. 45.- Pagos anticipados.- Los pagos anticipados por concepto de tributos, sus porcentajes y oportunidad, deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley.”

“Art. 46.- Facilidades para el pago.- Las autoridades administrativas competentes, previa solicitud motivada del contribuyente o responsable, concederán facilidades para el pago de tributos, mediante resolución, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en este Código y en los términos que el mismo señale.”

“Art. 47.- Imputación del pago.- Cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda también intereses y multas, los pagos parciales se imputarán en el siguiente orden: primero a intereses; luego al tributo; y, por último a multas.”

“Art. 48.- Concurrencia de obligaciones de un mismo tributo.- Cuando el contribuyente o responsable deba al sujeto activo varias obligaciones de un mismo tributo, el pago se imputará primero a la obligación más antigua que no hubiere prescrito, de acuerdo a la regla del artículo anterior.

Quando la deuda sea de varias obligaciones, por distintos tributos, el pago se imputará al tributo que elija el deudor y de éste a la obligación más antigua, conforme a la misma regla. De no hacerse esta elección, la imputación se hará a la obligación más antigua.”

“Art. 49.- Aceptación parcial de la obligación.- Cuando determinada la obligación tributaria por la administración, el contribuyente o responsable la aceptare en parte y protestare en otra, podrá efectuar el pago de la parte no objetada y formular su reclamo por la otra.

Los sujetos activos de la respectiva obligación o sus agentes de recaudación no podrán negarse, en ningún caso, a recibir esos pagos.



“Art. 50.- Pago por consignación.- El pago de la obligación tributaria puede también hacerse mediante consignación, en la forma y ante la autoridad competente que este Código establece, en los casos del artículo anterior y en todos aquellos en que el sujeto activo de la obligación tributaria o sus agentes se negaren a recibir el pago.”

Con estas disposiciones legales, es completamente acertado concluir diciendo que el pago es un acto jurídico bilateral que supone el concurso de la voluntad, tanto del sujeto pasivo o deudor como del sujeto activo o acreedor, tendientes a extinguir la obligación.

4.1.2 COMPENSACIÓN.

La compensación ha sido definida como un modo de extinción simultánea y hasta la misma cuantía de dos obligaciones diversas existentes entre dos personas que recíprocamente son acreedores y deudores; en definitiva, es una forma de extinción de la deuda tributaria del contribuyente, que la subsana con otro crédito a su favor.

Aquella regla de "A debe a B y B debe a A, por lo tanto se compensan en sus deudas", también se puede hacer presente en derecho tributario. Esta circunstancia como modo de extinguir la obligación se puede presentar ya sea de oficio o a petición de parte, pudiendo compensarse total o parcialmente con los créditos líquidos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente; debiendo ser dichos créditos reconocidos por la autoridad competente de la correspondiente Empresa Pública o por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario; y que, para que esta se admita y tenga validez, debe corresponder solamente a períodos no prescritos a más de que los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo de Administración Tributaria y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad.



De igual manera conforme a lo ante dicho es requisito que las deudas y los créditos con los que se pretende compensar sean firmes, salvo aquellas deudas que necesariamente deban ingresarse por autoliquidación; aunque por otro lado, existe la salvedad de la probabilidad de renunciar a la interposición de este recurso; puesto de este modo las posibilidades se traducen en que:

- Pueden ser objeto de compensación todas las deudas tributarias que deban ingresarse en las arcas de la Hacienda Pública y se encuentren en periodo voluntario de recaudación, ya sea que procedan de la Administración o de autoliquidaciones.
- También se compensarán las deudas tributarias con créditos de un contribuyente contra el mismo sujeto activo, por títulos distintos del tributario, reconocidos en acto administrativo firme o por sentencia ejecutoriada, dictada por órgano jurisdiccional.
- Asimismo aquellas deudas tributarias señaladas pueden compensarse con los créditos reconocidos, liquidados, notificados y firmes a que tengan derecho los sujetos pasivos en virtud de devolución de ingresos debidos por cualquier tributo o causa.
- No será admisible la compensación de créditos con el producto de tributos recaudados, en calidad de agentes de retención o de percepción, por personas naturales o jurídicas.
- No pueden ser objeto de compensación las deudas que se recauden mediante efectos timbrados, las que hubieren sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento, los ingresos que deban efectuar los sustitutos por retención y los créditos que hubiesen sido endosados.



- Tampoco se admitirá la compensación de obligaciones tributarias, o de otros, que se adeuden al Gobierno Nacional y demás entidades y empresas de las instituciones del Estado, con títulos de la deuda pública externa.

Partiendo de estas máximas; y a fin de desarrollar el precepto planteado en el párrafo segundo del presente tema sobre las formas de presentar este modo de extinción de la obligación, se puede sostener la coexistencia de tres formas diferentes para dar paso y proceder con la compensación como modo de extinguir la obligación; estas formas serían:

a) Compensación de oficio: la Administración puede efectuarla en todos los supuestos referidos en que procede este modo de extinción de la obligación, estableciéndose expresamente la compensación de oficio de las deudas tributarias de entes públicos y Corporaciones locales a favor del Estado.

b) Compensación a instancia del sujeto pasivo: requiere una solicitud expresa por parte del contribuyente de la obligación mediante instancia a la autoridad competente de la Hacienda o Administración Tributaria pertinente.

c) Compensación automática: la compensación es automática si la autorizan las normas reguladoras de cada tributo, sin necesidad de acuerdo administrativo, cuando se trate de deudas tributarias que deban ingresarse mediante autoliquidación y de créditos del sujeto pasivo frente a la Administración por devoluciones del mismo tributo que se ingresa. El sujeto pasivo, en estos casos, deducirá el importe debido por la autoliquidación del valor de su crédito, justificando la existencia de éste e ingresando, si procede, la diferencia a favor del Tesoro Nacional.

Con estos conceptos compete señalar que el Código Tributario establece la posibilidad de compensar los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o



responsable, dicha compensación es establecida como una forma de extinción de la obligación Tributaria.

Para la aplicación de la compensación se hace necesario el registro de la Cuenta Corriente Tributaria, establecida en los artículos 43, 99 y 153 del mismo Código Tributario.

Para el adecuado funcionamiento de la Cuenta Corriente Tributaria, la Administración debe contar con la suficiente y confiable información en sus sistemas informáticos y la capacidad para ir cargando y abonando dicha cuenta corriente, conforme se den situaciones tributarias firmes, ello dentro de un marco de seguridad y confiabilidad, optimizando con ello, el sistema tributario; así este Código Tributario en sus Arts. 51 y 52, establece los lineamientos y normativa pertinente con relación a la aplicabilidad de la compensación como modo de extinguir la obligación; señalando para el efecto:

“Art. 51.- Deudas y créditos tributarios.- Las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo.”

“Art. 52.- Deudas tributarias y créditos no tributarios.- Las deudas tributarias se compensarán de igual manera con créditos de un contribuyente contra el mismo sujeto activo, por títulos distintos del tributario, reconocidos en acto administrativo firme o por sentencia ejecutoriada, dictada por órgano jurisdiccional.

No se admitirá la compensación de créditos con el producto de tributos recaudados por personas naturales o jurídicas, que actúen como agentes de retención o de percepción.



No se admitirá la compensación de obligaciones tributarias o de cualquier otra naturaleza que se adeuden al Gobierno Nacional y demás entidades y empresas de las instituciones del Estado, con títulos de la deuda pública externa.”

Para efecto de lo dispuesto, entonces se consideran acertadamente créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias. Dejando claro al mismo tiempo que no es procedente la compensación de una obligación tributaria con créditos tributarios cuyos titulares son personas distintas al deudor; ni tampoco, es procedente la compensación cuando las deudas tributarias con las que se aplican los créditos aún no son exigibles, según el criterio vertido por el tribunal fiscal ahora Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.

Con estos preceptos tanto jurídicos como jurisprudenciales y conceptuales o doctrinarios se puede concluir en que la Compensación es un modo de extinción de las obligaciones, que implica la existencia previa de dos sujetos que son acreedores y deudores, el uno del otro. En ese sentido la Compensación consiste en la minoración de la deuda tributaria en el monto del crédito tributario al que se tiene derecho. El efecto extintivo se producirá *Ipso iure* en el momento que ambas obligaciones coexistan.

4.1.3 CONFUSIÓN.

La confusión es un modo de extinguir las obligaciones por la concurrencia en una misma persona de las calidades de acreedora y deudora. En un sentido lato, la confusión consiste en que en una misma persona se reúnen calidades excluyentes, con el efecto de que estas, o algunas de ellas, se extinguen o consolidan.

En derecho civil ya se prevé cuando el deudor pasa a ser acreedor de la misma deuda. La obligación tributaria se extingue cuando el acreedor de ésta se convierte



en deudor de dicha obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo. La obligación se extingue ipso iure por confusión cuando en la misma persona se reúne las cualidades de deudor y acreedor. Esta es la definición que da **POMPONIO** en D. 46, 3, 107 -Latín- (Lib.2 Enchiridii): “...obligatio... resolvitur...cum in eadem personamius stipulantis promittentisque devenit”⁸⁶ y que dicha definición tiene total concordancia con el art. 1681 de nuestro Código Civil que señala: “Cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, se verifica de derecho una confusión que extingue la deuda y surte iguales efectos que el pago.”. Es decir, al ser imprescindible que las condiciones de sujeto pasivo y activo estén representadas por personas distintas para que una obligación subsista, se puede concluir con rotundidad que si esta dualidad desaparece, la obligación obviamente se extingue.

En este caso, es fácil deducir de lo expuesto que el efecto extintivo de la confusión tiene su origen lato en el concepto de imposibilidad, una imposibilidad lógico-jurídica de subsistencia de la relación obligatoria concebida en estos términos. La circunstancia de que en una misma persona se fundan las cualidades antitéticas de sujeto pasivo y activo de la obligación, produce la inmediata consecuencia de la desaparición del presupuesto fundamental de la obligación, esto es, la distinción de los elementos subjetivos, haciendo imposible la realización de la prestación. Como dice LONGO “los efectos que produce la confusión dependen de la imposibilidad de permanencia de la relación obligatoria”⁸⁷; y a consecuencia de este principio jurídico, podemos dilucidar que los efectos que causa la Confusión, en torno a su institucionalización como modo de extinguir las obligaciones serían que:

a) Opera de Pleno Derecho.

⁸⁶ POMPONIO, citado por JIMENEZ SALCEDO, María del Carmen, Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, ISSN 1138-039X, Nº 7, 2003, pág. 481.

⁸⁷ LONGO, "Diritto delle obbligazioni" (Ley Obligacional), Turín 1950, pág.269. Vid. También en el mismo sentido, FERRINI, "Sulla invalidazione successiva dei negozi giuridici" (La invalidación de las transacciones judiciales posteriores), vol.66, pág.224.



- b)** Produce los mismos efectos del pago es decir se agota, cumple su vida jurídica.
- c)** Se extingue con ella todo lo accesorio; si se extingue la obligación principal por la confusión se extingue de igual manera lo accesorio, pero si es lo accesorio lo que se extingue por la confusión, subsiste la obligación principal.
- d)** Tiene efectos con los deudores o acreedores solidarios, porque cuando se confunde la calidad del acreedor con la de deudor solidario este tiene acción de reembolso contra sus demás codeudores y de la misma manera si se confunde la calidad de deudor con un acreedor solidario, este tiene la acción de reembolso contra sus demás coacreedores.
- e)** No puede haber la ejecución forzada de la obligación.
- f)** La confusión ataca y destruye el vínculo jurídico, hay una imposibilidad subjetiva de cumplimiento.

Estos efectos presuponen la existencia de dos situaciones subjetivas contrarias: la situación activa y pasiva del acreedor y deudor respectivamente. Si ambas situaciones se unen en un mismo sujeto la relación se extingue por imposibilidad, pues no se concibe una relación jurídica unipersonal o unisubjetiva.

Sin embargo, **CUGIA** ha puesto de manifiesto que esta imposibilidad tiene un valor relativo, en cuanto que en la relación obligatoria también debe considerarse otro elemento fundamental que no es otro que el interés económico de los sujetos de la relación extinguida en el marco del cumplimiento efectivo de la prestación. Es más, en ciertas ocasiones pueden aparecer terceros ajenos al vínculo original obligatorio con interés en el crédito o inclusive puede ocurrir que el propio acreedor pueda tener un interés frente a terceros. En opinión de este autor, sería precisamente la idea de la falta de interés económico en la prestación más que la misma imposibilidad lógico-jurídica, donde puede encontrarse la razón que justifica la extinción de la relación obligatoria, pues indica *"el interés es el elemento más vital del derecho y su tutela es la preocupación más importante para los jurisconsultos romanos que van a recurrir a*



*cualquier medida que pueda eliminar las consecuencias lesivas para el interés producidas por razones puramente lógico-jurídicas*⁸⁸. A juicio particular, es obvio que en toda vinculación obligacional existe un interés económico por parte de los sujetos interesados en la misma que se ve satisfecho una vez que el deudor ha realizado realmente la prestación. Lo que sucede es que al confundirse el deudor y el acreedor, ese interés de ambos desaparece por razones evidentes e ineludibles, puesto que una vez verificada la confusión, el objeto de la prestación se traslada a formar parte del patrimonio del acreedor; a la vez que, se produce la imposibilidad material y jurídica de que una persona se convierta en deudora de sí misma.

No obstante, es posible afirmar que dicho axioma jurídico explica claramente la razón de ser del fenómeno de la confusión como modo de extinción de las obligaciones, revelando que cuando acontece, la obligación se extingue porque desaparece el requisito imprescindible de la separación de la persona del sujeto activo y la del sujeto pasivo; es decir, esa dualidad o distinción necesaria e inalienable de los sujetos, fundamentado en la imposibilidad de que en la misma persona se reúnan las cualidades incompatibles de deudor y acreedor.

Como resultado de la lectura de fuentes doctrinarias se infiere con claridad que los juristas clásicos a más de los indicados, en ningún momento ponen en duda la extinción de obligaciones por confusión, solo la cuestión sobre los efectos que se le atribuyeron a este fenómeno jurídico y que interesó especialmente a la pandectística alemana del siglo XIX, están aún por dilucidar. Ocasionalmente, otros juristas reflejan en sus respuestas una tendencia a comparar la confusión con la solutio, la acceptilatio y la compensatio (La solución, la recepción y la compensación), lo que conlleva a la doctrina a elaborar teorías con base en esta comparación; aunque también, algunos pandectistas han afirmado que la confusión tiene un efecto autónomo con independencia de las demás causas de extinción con las que

⁸⁸ CUGIA, "La confusione dell'obbligazione con cenni al nuovo codice civile", Corso di Diritto Romano tenuto nella R.Universita di Firenze, Padova, 1943, págs. 17 y ss.



tradicionalmente se le ha relacionado. Lo que sí se muestra completamente cierto es que los jurisconsultos no elaboraron ninguna teoría general sobre la confusión, sino que al igual que sucede en tantas otras instituciones del derecho, se limitaron a resolver los casos concretos que surgían al andar en atención a circunstancias particulares; así por ejemplo, cabe mencionar el aforismo de **TERENCIO CLEMENTE** según el cual *“la confusión extingue la obligación igual que el pago”*, este aforismo significa únicamente que la obligación se extingue ***ipso iure*** tanto por la confusión como por el pago, más no que tenga los mismos efectos jurídicos, ni que sea equivalente a dicho modo de extinción de las obligaciones. Desencadenando en que la opinión de la doctrina en general es la de considerar la confusión como un modo *resolutivo* del vínculo obligatorio pero no como un modo *satisfactorio* equiparable a la *solutio* (solución-pago). Y si bien la confusión no debe subordinarse al concepto de *solutio*, teniendo en cuenta que aquella modifica la situación patrimonial de acuerdo con el esquema contractual pactado inicialmente, por lo menos genera un efecto patrimonial equiparable a la satisfacción que produce el pago; por tanto, un pago a sí mismo es imposible en cuanto que las cosas son ya de quien se debería pagar.⁸⁹

De igual manera CUGIA establece la característica intrínseca de la confusión, de ser un modo de extinción Involuntario, o sea, no requerir la intermediación de la voluntad de las partes exponiendo que este: *“es un modo involuntario de extinción de las obligaciones y la solutio es voluntaria, si bien no hay nada extraño en que los juristas las aproximen en algunos fragmentos, porque ambas extinguen la obligación, sólo que la confusión opera automáticamente sin la voluntad de las partes”*.⁹⁰

Este modo de extinción de las obligaciones puede materializarse tanto en los derechos reales como en los personales. Dentro de los reales figuran los que se

⁸⁹ CICU, "Estinzione...", págs. 26 y 27., citado por JIMENEZ SALCEDO, María del Carmen, Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, ISSN 1138-039X, Nº 7, 2003, pág. 489.

⁹⁰ CUGIA, *op. Cit.*, págs. 219 y ss.



originan en limitaciones o desmembraciones del dominio, como dice Alessandri, *"toda limitación del dominio supone la existencia de dos derechos en manos de distintas personas y desde el momento en que desaparece esta circunstancia, desde el momento en que estos derechos pasan a reunirse en una sola persona, deja de haber limitación del dominio, porque nadie puede, por sí mismo, limitarse sus propios derechos"*. Empero, la confusión encuentra su principal aplicación en los derechos personales, en los cuales aparece como modo de extinguirlos. Desembocando la confusión según este criterio en que puede presentarse de dos diferentes clases según su naturaleza:

- 1) Por actos entre vivos.- Se da en los eventos de trasmisión del crédito del acreedor a su deudor, como por ejemplo: Cristina quien es deudora adquiere a título de donación la cesión de su crédito, por parte de Priscila quien es acreedora o viceversa, entonces Cristina se vuelve deudora y acreedora por lo que no puede pagarse a sí misma y por lo tanto se produce la confusión extinguiéndose la obligación.

- 2) Por causa de muerte.- Cuando el Deudor es heredero del acreedor y viceversa o cuando un tercero es heredero del deudor y de acreedor Ej.: Cristina es la deudora y al fallecer deja heredera a Daniela quien es la Acreedora, ya que Daniela al recibir la herencia se vuelve acreedora y deudora, porque en la herencia recibe los créditos y deudas del patrimonio de la causante, si esta aceptación ha sido sin beneficio de inventario, por lo tanto se perpetúa la confusión y extingue la obligación. Pero de ser el caso que la aceptación de la herencia se da con beneficio de inventario no puede perpetuarse la confusión, porque existen 2 patrimonios y no se confunden con las deudas y créditos hereditarios.

Estas clases de ejecutabilidad o extinción de obligaciones mencionados, a su vez pueden ser de dos tipos según la magnitud de su materialización:

- 1) Total.- Si el acreedor sucede al deudor, o el deudor al acreedor, en la totalidad de la deuda o del crédito; y, de igual manera si es un tercero el que sucede.



- 2) **Parcial.-** Si el acreedor sucede al deudor, o viceversa, pero restrictivamente en una parte de la deuda o del crédito, o si lo hace un tercero igual.

Esta circunstancia lo señala el Código Civil en su Art. 1683 cuando dice que:

“Art. 1683.- Si el concurso de las dos calidades se verifica solamente en una parte de la deuda, no hay lugar a la confusión, ni se extingue la deuda, sino en esa parte.”

Concluyendo finalmente que para el ámbito estrictamente tributario estas máximas jurídicas son completamente concordantes y jurídicamente aplicables a cada caso en particular en el cual se presente una extinción de la obligación tributaria por confusión de la misma; así referente a esta institución jurídica, el Código Tributario en el libelo de su Art. 53 de la Sección 3ra., del Capítulo VI del Título II manda:

“Art. 53.- Confusión.- Se extingue por confusión la obligación tributaria, cuando el acreedor de ésta se convierte en deudor de dicha obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo.”

Siendo el elemento fundamental o esencial de la confusión, que se cumpla en una misma persona la calidad de deudor y acreedor; y, la causa siempre sería la sucesión jurídica, entendiendo por tal el traspaso del derecho o de la deuda, del acreedor o deudor, respectivamente, a otra persona. Por tanto, esta figura de la sucesión jurídica comprende, en sentido lato, la cesión, o sea, la traslación por acto entre vivos, que siempre ha de ser a título singular, y la transmisión por causa de muerte, bien sea a título universal o herencia, o bien a título singular o legado.

4.1.4 REMISIÓN.

Cabe partir el presente estudio del precepto que la Remisión como una de las variadas formas o modos de extinguir obligaciones, es completamente la más



favorable al sujeto pasivo de las obligaciones. De esta manera así como se apuntó superficialmente en líneas anteriores a esta como un modo de extinguir las obligaciones; ahora compete, el ampliar dicha institución en diversas partes para una mejor comprensión de la misma, cuya realidad y aplicabilidad es tan próspera para el patrimonio del sujeto pasivo.

Así previo a introducirnos a definir o a considerar definiciones establecidas por autores cabe el aclarar que la remisión o también conocida como condonación de la deuda, no es un modo de extinción de las obligaciones que pueda ser considerado como moderno, puesto que por el contrario más bien es una institución jurídica cuyo origen y aplicabilidad se remonta a la antigüedad, datando inclusive en lo bíblico donde dicha institución era considerada, con realidades específicas, como: exención de impuesto, o la abolición de la esclavitud o el perdón de los pecadores.

Es por ello que **Somarriva** la define como *“la remisión constituye la renuncia de su derecho que hace el acreedor, o la condonación o perdón de la deuda que el acreedor hace al deudor.”*⁹¹

También puede ser definida como *“aquella forma de extinguir las obligaciones que consiste en la renuncia que de su crédito hace el acreedor.”*⁹²

De Gasperi la maneja como *“el medio liberatorio por excelencia, ya que implica un acto jurídico unilateral o bilateral en virtud del cual el acreedor libera al deudor de su obligación.”*⁹³

⁹¹ RODRIGUEZ, Arturo Alessandri; SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel., *op. Cit.*, pág. 277.

⁹² QUINTANILLA, Atilio Rigoberto, Dr., Guía de estudio elaborada por el Dr. ATILIO QUINTANILLA, Docente de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la Universidad de El Salvador. S/F., pág. 124. Esta guía fue elaborada en base a la obra Teoría General de las Obligaciones del autor chileno Enrique Horacio Prieto Ravest.

⁹³ DE GASPERI, Luis, Tratado de las Obligaciones, Tomo I, Ed. Primera. Ed. De Palma, Buenos Aires, 1945, pág. 378.



De Pothier nos deja el axioma de que *“la remisión es la condonación que hace el acreedor de la deuda, es también una de las maneras que tiene una obligación para extinguirse, pues la libra al deudor de pleno derecho.”*⁹⁴

La remisión puede manejarse como sinónimo o acepción de condonación tal cual lo menciona POTHIER, a lo cual, para sustentar dicha tesis, se puede sumar la definición que sobre ella hace el **Diccionario Enciclopédico**; y, se tiene que *“es el perdón o remisión de una pena o deuda.”*⁹⁵

A virtud de estos preceptos doctrinarios planteados se puede sostener que la remisión o condonación sería la renuncia gratuita que hace el acreedor en favor del deudor del derecho de exigir el pago de su crédito.

Con estas definiciones doctrinarias como precedentes es importante el dejar sentado que la regulación jurídica de la remisión se encuentra en nuestro Código Civil, en el Libro IV de las obligaciones, Título XVI, Artículos 1668 al 1670, aplicable en materia Tributaria de forma supletoria conforme a lo que establece el Art. 14 del Código Orgánico Tributario; dichos cuerpos normativos señalan:

“Art. 1668.- La remisión o condonación de una deuda no tiene valor, sino en cuanto el acreedor es hábil para disponer de la cosa que es objeto de ella.”

“Art. 1669.- La remisión que procede de mera liberalidad, está en todo sujeta a las reglas de la donación entre vivos; y necesita de insinuación en los casos en que la donación entre vivos la necesita.”

⁹⁴ DE POTHIER, Tratado de las Obligaciones, Tomo II, Ed. Primera, S/F, pág. 258.

⁹⁵ Diccionario Enciclopédico Océano Uno Color, Trigésima Sexta Impresión, Ed. Larousse S.A., México, 2000, pág. 1381.



“Art. 1670.- *Hay remisión tácita cuando el acreedor entrega voluntariamente al deudor el título de la obligación, o lo destruye o cancela, con ánimo de extinguir la deuda. El acreedor podrá probar que la entrega, destrucción o cancelación del título no fue voluntaria, o no fue hecha con ánimo de remitir la deuda. Pero, a falta de esta prueba, se entenderá que hubo ánimo de condonarla.*

La remisión de la prenda o de la hipoteca no basta para que se presuma remisión de la deuda.”

“Art. 14.- Normas supletorias.- *Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.”*

Al mismo tiempo es de suma importancia determinar la Naturaleza Jurídica de este modo de extinguir las obligaciones; puesto que, de ahí deviene si es de carácter revocable o irrevocable, es por ello que si el perdón concedido o condonación se hace por una simple manifestación unilateral de voluntad del sujeto activo se entiende de carácter irrevocable y por ende desde ese mismo momento el deudor o contribuyente tiene el derecho de invocar la extinción de la deuda.

Por el contrario si tomamos a consideración que la remisión es de naturaleza convencional como menciona PLANIOL *“la remisión de la deuda no es un acto unilateral”*⁹⁶; el acreedor solo podría abstenerse de demandar a su deudor y esperar a que transcurra el tiempo necesario para la prescripción, en tanto que únicamente exista su voluntad.

⁹⁶ PLANIOL. Citado por DE GASPERI, Luis., Tratado de las Obligaciones., *op. Cit.*, pág. 378.



A pesar de todo esto, nuestro Código Civil recoge la segunda de las teorías en su Art. 1669 que manda, y remite a las reglas de la donación entre vivos y que además vienen a constituirse en los requisitos para que se aplique dicha institución. Así a saber:

- 1.** El acreedor que remita una deuda debe tener libre disposición de sus bienes; y,
- 2.** Para que se perfeccione la remisión y provoque sus efectos debe ser aceptada por el deudor y el acreedor debe ser notificado de esta aceptación.

Otro tipo de naturaleza de la remisión que se somete a una fuerte discusión doctrinaria, alude al hecho que si esta es de carácter *gratuito u oneroso*, discusión que según ROGGIERO es "*absurda ya que dentro de la remisión se contiene el animus donante que es el que recoge el Código Civil salvadoreño porque es regido por las reglas de la donación.*"⁹⁷; y, particularmente considero que no cabe discusión alguna al respecto puesto que la **Gratuidad** en la remisión por su propia naturaleza jurídica se torna esencial e indispensable a fin de que se perpetúe este modo de extinción de las obligaciones, ya que en caso contrario podríamos estar ante una dación en pago, una transacción o una novación, por ejemplo.

Es así que a razón de lo expuesto, partiendo de la idea de que la Remisión es un acto jurídico gratuito realizado por los sujetos que intervienen en tal institución; la misma, tiene por finalidad liberar por completo al sujeto pasivo "deudor" de la obligación de la cual se encuentra afecto o vinculado frente al sujeto activo de la obligación "acreedor". Por consiguiente el fin intrínseco de la Remisión es extinguir la obligación que tiene el deudor frente a los acreedores o acreedor.

⁹⁷ ROGGIERO. Citado por DE POTHIER, Tratado de las Obligaciones, *op. Cit.*, pág. 258.



Entonces a consecuencia de que se ejecute la remisión los efectos de esta, a rasgo general, son los que corresponden a todos los modos de extinguir las obligaciones, lo cual es, terminar o extinguir el vínculo jurídico a través del cual una persona se ha obligado para con otra a realizar una prestación; y hablando ya, en estricto sentido de la remisión como forma de extinguir ese vínculo jurídico a través del perdón o condonación de una deuda que el acreedor realiza al deudor, sintetizando, se producen efectos de la siguiente forma:

- 1) Condonada la obligación principal se extinguen por ende todas las accesorias, ya sea prendaria o hipotecaria.
- 2) La remisión de las obligaciones accesorias no implica la extinción de la principal.
- 3) La remisión de la deuda solo extingue la obligación cuando se haya creado por un acto formal con sugestión a una forma convenida por las partes o impuesta por la ley.

Adicionalmente según la ley y la doctrina la remisión, la cual siempre deberá cumplir con la cualidad de ser voluntaria; o sea, que represente el ánimo de condonar la obligación al deudor para que proceda de pleno derecho y no se permita la posibilidad de presentar prueba en contrario, puede ser de 4 clases: **a). Expresa o Tácita, b). Real o De descargo, c). Testamentaria o Por acto entre vivos; y, d). Total o Parcial.**

a). Remisión Expresa: Es aquella que se hace en términos explícitos y formales en cláusulas que no dejan duda alguna acerca de las intenciones del acreedor.

Remisión Tácita: Es una de las clases de la remisión, en la cual mediante algunos hechos el acreedor da a presunciones de haber condonado la deuda. En nuestra legislación -Art. 1670 del Código Civil-, la ley presume que hubo intención de condonar la deuda con la entrega destrucción o



cancelación del título, pero si no fue voluntario dicho hecho o no fue realizado con el ánimo de remitir la deuda; se admite prueba en contrario.

- b). Remisión Real:** Es cuando el acreedor declara que tiene la deuda por saldada, como si hubiese recibido el pago, aunque no fuera así, esta clase de remisión es equivalente al pago y hace que la cosa ya no sea debida y colateralmente libera también a todos aquellos que eran deudores de la misma por cuanto no puede haber deudores si no hay cosa debida.

Condonación o Descargo Personal: *“Se basa en el principio de magis eximint personam debitoris ab obligatione quam extinguit obligationem”⁹⁸* es decir aquella por la cual el acreedor declara simplemente al deudor libre de su obligación. En el caso de las obligaciones solidarias no se extingue la deuda con la condonación a uno de ellos sino solo se extingue por la parte de aquel a quien la remisión se le acordó y no queda obligado por el resto. El descargo personal concedido a una caución no libra al deudor según nuestro Código Civil en donde menciona que la remisión de la deuda prenda o hipotecaria no extingue la obligación.

- c). Remisión Testamentaria:** Mediante un testamento, se entiende revocada la remisión si el testador cobra judicialmente su crédito o acepta el pago que se le ofrece.

Remisión Por acto entre vivos: Al adquirir una donación sujetándose a las normas de las donaciones.

- d). Remisión Total:** Cuando el acreedor renuncia a su crédito íntegramente.

Remisión Parcial: cuando el acreedor renuncia sólo a una parte de sus derechos.

⁹⁸ ROJINA VILLEGAS, Rafael, Derecho Mexicano, Tomo V, Quinta Edición, Ed. Porrúa S.A., México., 1985, pág. 654.



Para concluir conforme a todo lo expuesto y desarrollado, definitivamente la Remisión de una obligación sería “el acto jurídico por el cual el acreedor renuncia a exigir el pago de lo que se le debe, constituyendo en cierta forma, un modo de extinción voluntario y gratuito de la deuda que, en principio, se aleja de los principios de indisponibilidad y legalidad que caracterizan a una obligación tributaria.”

Nuestro Código Tributario, establece que la deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley, encontrando justificación en situaciones extremas en las que exigir el pago de tributos atenta contra el propio fin del Estado, como es el caso de una catástrofe natural o una situación de emergencia nacional. A diferencia de las exoneraciones, la remisión no es un beneficio tributario, guardando diferencias estructurales con dicha figura, por cuanto en la exoneración no existe una obligación tributaria que se extinga.

Excepcionalmente, los Gobiernos Locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los tributos que administren. Puesto de esta manera a fin de establecer el fundamento legal de lo antedicho me permito transcribir lo que manda el Art. 54 de este cuerpo normativo, el cual manda así:

“Art. 54.- Remisión.- Las deudas tributarias sólo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca.”

4.1.5 PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO.

La Prescripción es definida por la Real Academia Española, como *“el hecho de adquirir un derecho real o extinguirse un derecho o acción de cualquier clase por el*



transcurso del tiempo en las condiciones previstas por la ley". Conforme a esta definición es menester el resaltar, ya en el ámbito de aplicación tributaria de la prescripción, la circunstancia de que existe una corriente doctrinaria que sostiene que este modo de extinguir las obligaciones no actúa directamente en la extinción de la obligación como tal; sino que donde actúa y se produce es en la extinción de la Acción de Cobro de la obligación contenida; provocando de manera accesoria e intrínseca por este efecto, la extinción de la obligación misma incumplida. Y en contra posición otra corriente soporta la teoría de que realmente si es una forma de extinguir la obligación tributaria.

A este efecto antedicho este modo de extinción de las obligaciones y su acción de cobro, es considerado por algunos tratadistas o doctrinarios, como una forma de extinción de la obligación tributaria, en cambio que para otros no posee esta característica o calidad; así de esta manera, sobre estas dos corrientes doctrinarias podemos diferenciar diciendo que:

A). Hay quienes dicen que sí es una forma de extinción de la obligación tributaria; ya que, tal como resulta en el derecho civil, en el derecho tributario, la prescripción no es otra cosa que la finalización del transcurso del plazo legal de vigencia de la obligación.

Esto ocurre en virtud de no continuar con el animus persecutorio en contra del sujeto obligado durante un tiempo indefinido. Hay marcados intereses que por el tiempo transcurrido hacen que una obligación determinada deje de ser efectivamente perseguible, como es el caso de la búsqueda de seguridad jurídica.

Se habla de prescripción en todo el derecho, y en el campo tributario específicamente, a fin de impedir tanto que el administrador tributario como el propio deudor puedan exigir el pago o devolución de un monto dinerario en razón del transcurso del tiempo. Es por ello que la prescripción resulta así como la extinción de la obligación por el discurrir de un determinado lapso de tiempo establecido por ley sin que el acreedor tributario haya ejercido su derecho a cobro.



B). Por el contrario otro sector importante de la doctrina, sostiene que la prescripción no es una forma de extinción de la obligación tributaria. Basando su teoría en que en materia de teoría general del derecho, la prescripción es definida como una modalidad de nacimientos de derechos (prescripción adquisitiva) o de extinción de acciones (prescripción extintiva), por el transcurso de un determinado tiempo.

Entonces, en materia tributaria, la prescripción vendría a ser del tipo extintivo o liberatorio; puesto que, consiste en la extinción por el transcurso del tiempo de la acción que posee el acreedor tributario para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria a él adeudada, y mas no un derecho de crédito, siendo necesario siempre que la declaración de prescripción sea solicitada por el sujeto pasivo. Consecuentemente señalan que lo que se extingue mediante esta no es la obligación, sino que son las acciones de determinación, cobranza y recuperación de la cosa, objeto o tributo debido, así como la facultad de aplicar sanciones.

Sustentan de igual manera que a diferencia de la caducidad, la prescripción extintiva únicamente extingue la acción y no el derecho subjetivo correspondiente a la misma, condición que ocurriría en un supuesto de caducidad.

Según Pérez Royo: *“es que mientras la prescripción puede ser interrumpida, reabriéndose el cómputo del plazo con cada interrupción, en el caso de la caducidad no caben interrupciones aunque sí suspensiones. Además la caducidad no opera en materia tributaria sustantiva, por el significado que tiene el tributo, pues el estado no puede renunciar a la percepción de dicha acreencia reconociéndola a través de la figura de la caducidad, teniéndola que declarar de oficio cuando se presentara.”*⁹⁹

En España en relación a lo que sostienen estas dos corrientes doctrinarias Moya-Angeler Sánchez explica que: *“Según su régimen jurídico, la prescripción tributaria se produce por el transcurso del plazo cuyo inicio será un día fijo y previamente*

⁹⁹ PÉREZ ROYO, Fernando, *op. Cit.*, pág. 410.



determinado por la norma, con independencia del conocimiento del crédito de la Administración. Así mismo, **la prescripción tributaria provoca la extinción del derecho de la Administración acreedora** (ya sea el derecho a liquidar o el derecho a recaudar) **sin necesidad de que la invoque el obligado.**¹⁰⁰ (Lo que está en negrilla me corresponde).

A efecto de que, según unos tratadistas la declaración de prescripción debe ser necesariamente solicitada por parte del sujeto pasivo de la obligación o contribuyente; y, según la corriente doctrinaria contrapuesta sobre este asunto señala que no existe tal necesidad de que la invoque el obligado; nuestra normativa pertinente, o sea, el Código Tributario presenta una ambigüedad en este precepto jurídico y doctrinario señalando por un lado en el último párrafo de su **Art. 55** que: *“La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio.”*; y por otro lado expone una salvedad dejando completamente excluida la necesidad de alegación expresa del sujeto pasivo y otorgando la potestad para que las Autoridades Tributarias de oficio den de baja valores prescritos; obviamente mediando ciertos requisitos, contenido que señala en la Disposición Transitoria Primera ibídem, mandando:

“DISPOSICIÓN TRANSITORIA Primera.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y, de modo facultativo, prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, **mediante resolución, darán de baja los títulos de crédito, liquidaciones, resoluciones, actas de determinación y demás documentos contentivos de obligaciones tributarias, incluidas en ellas el tributo, intereses y multas, que sumados por cada contribuyente no superen un salario básico unificado del trabajador en general, vigente a la publicación de**

¹⁰⁰ MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, Joaquín, Las Obligaciones y Deberes derivados de la normativa tributaria en el marco de la relación jurídica tributaria., Actualidad Administrativa Nº 6, 2012.



la presente y **que se encuentren prescritos** o en mora de pago por un año o más, háyase iniciado o no acción coactiva.”(La negrita me pertenece)

Una vez detallado estas contraposiciones doctrinarias sobre la naturaleza de la prescripción en materia tributaria, es necesario exponer que en nuestra legislación Ecuatoriana Tributaria al hablar de la Prescripción, y fijar plazos para que proceda la misma, solventa que la prescripción se induce en las dos circunstancias tanto en la acción de cobro como en la obligación como tal; es decir que, una vez transcurrido el plazo de tiempo fijado para dicho efecto se produce la extinción tanto del derecho que posee el sujeto activo de la obligación o Administración Tributaria de Excepción, para efectos particulares de este estudio, de exigir el cumplimiento de la obligación a él debida, como la obligación tributaria misma en sí que mantiene incumplida el sujeto pasivo o contribuyente, desapareciendo esta de las obligaciones o pasivo de aquel deudor del fisco.

Así normando dicha situación y con la finalidad de establecer requisitos de cumplimiento para que la prescripción se perpetúe y proceda a trámite de aceptación; el mismo Código Tributario en sus Arts. 55 y 56 establecen:

“Art. 55.- Plazo de prescripción de la acción de cobro.- La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

Quando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de



este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado...”

“Art. 56.- Interrupción de la prescripción de la acción de cobro.-
La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago.

No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo lo preceptuado en el artículo 247, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.”

4.2 TERMINACIÓN DEL PROCESO COACTIVO.

El Código Orgánico Tributario no señala de forma específica modalidades de terminación de un Proceso Coactivo; más, como se estudió en el tema anterior de este capítulo, el Art. 37 ibídem enumera los modos de extinción de la obligación tributaria como pago, compensación, confusión, remisión y prescripción de la acción de cobro, otorgando de esta manera la posibilidad legítima de que con cualquiera de estos modos, se pueda dar por concluido el proceso coactivo ya que su base y fundamento es la deuda pendiente de pago contenida en la obligación tributaria.

Así la forma principal por la que se puede terminar el proceso coactivo es por pago total de la obligación, con lo cual se garantiza la solución de la obligación; teniendo que mediar previamente, una liquidación de dicho crédito y las costas de ejecución que de este se produzcan.



En cuanto a esta solución o pago, debo señalar que éste modo puede producirse mediante el ingreso de la deuda ya sea por el contribuyente, responsable o tercero a nombre de estos, no necesariamente solo en el plazo de tres días indicado en el auto de pago, sino inclusive en cualquier momento anterior a cerrarse el remate o la subasta de los bienes. Dicho pago, en estos casos, deberá comprender tres valores: la deuda, los intereses y las costas, acorde a lo que determina el Art. 205 del Código Orgánico Tributario, que en su contenido manda:

“Art. 205.- Facultad del deudor.- Antes de cerrarse el remate o la subasta en su caso, el deudor podrá librar sus bienes pagando en el acto la deuda, intereses y costas.”

Aparte de la terminación del proceso, antes del remate, por la causal de pago total de la obligación, es posible también concluirlo por las siguientes causas:

- *Terminación del proceso por revocatoria del Título Ejecutivo.*
- *Terminación del proceso por haber prosperado las Excepciones o la Apelación del mandamiento de pago.*

Además, de lo que hemos visto a lo largo de esta investigación, la ejecución del proceso coactivo puede culminar con el Remate o Subasta de los bienes, en cuyo caso el producto servirá para pagar el crédito del ejecutante en la medida en que este quede cubierto imputándose a la obligación más antigua que no hubiere prescrito en el siguiente orden de prelación: primero a Intereses, luego al Tributo y, por último a Multas.

Posteriormente y habiendo efectuado dos señalamientos sin que existan posturas admisibles, se procederá a realizar la venta directa por la base del remate fijado a las instituciones señaladas y luego a particulares, y si tampoco hubiere interesados en la compra directa los acreedores tributarios imputarán dicho valor de la última base de remate a la deuda tributaria de acuerdo al orden señalado y podrán transferir



gratuitamente esos bienes no rematados a las instituciones de educación, asistencia social o de beneficencia que dispusieren.

Por último, nuestro Código Tributario tal como se ha explicado en el presente capítulo contempla que el deudor tributario a fin de provocar la terminación del proceso coactivo pueda exigir la remisión o condonación de la deuda tributaria o la prescripción de la acción de cobro de la misma; las cuales, operan solo en virtud de ley y además se debe contar con la indicación clara y precisa de las obligaciones tributarias contenidas en las liquidaciones o determinaciones en los últimos títulos de crédito.

Así como también si su deuda se encuentra en firme se podría contemplar la solicitud de una Compensación Tributaria de la obligación ya sea total o parcialmente con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o en su caso por los Tribunales Distritales de lo Fiscal de existir un crédito a favor del deudor; o, pudiendo también solicitar una Confusión situación que procedería si se diera la concurrencia de las calidades de acreedor y deudor en el mismo sujeto de la obligación tributaria; es decir, cuando el acreedor de esta se convierte en deudor de dicha obligación, como consecuencia de la transferencia de los bienes o derechos que originaron el tributo respectivo.

Es de esta manera con lo expuesto que si el deudor Pago los valores correspondientes a la obligación, o después del remate si el deudor nunca pagó, y los bienes que garantizaban el crédito fueron rematados y su valor se encuentra ya consignado a órdenes de la entidad correspondiente, y el Juez haya elaborado la correspondiente liquidación definitiva del crédito, intereses, costas, etc., o se dio paso a cualquiera de los demás modos de extinción de las obligaciones antes indicados y estudiados; y conforme a esto, se halla extinguida la obligación tributaria, subsiguientemente la Autoridad Tributaria procederá a entregar el remanente al ejecutado, de existir y encontrarse libre de gravamen por otra autoridad judicial, y posteriormente y como acto administrativo final el Funcionario Recaudador o sea



quien ostente la delegación de Juez de Coactivas de la Empresa Pública dictará por medio de una providencia o Auto de Cierre el Archivo del Proceso Coactivo, y el levantamiento de las medidas cautelares en el caso de haberse dispuesto en el Auto de Pago y no ejecutado; para de este modo, dar por terminado el Proceso de ejecución y ordenar el archivo definitivo del expediente en el cual deberá hacerse constar todos los documentos legales pertinentes y habilitantes que se pusieron en marcha dentro de la causa.



CAPITULO V

5) PRACTICAS FINALES.

5.1 CONCLUSIONES.

Es fundamental y necesario empezar señalando el rol importante que cumplen las Empresas Públicas, como instancias descentralizadas y desconcentradas que proporcionan servicios esenciales a la comunidad; sin embargo, al ser la demanda de los servicios públicos superior a la capacidad gubernamental para recaudar recursos suficientes que les permita cubrir el creciente aumento del gasto e inversión pública, estas entidades han visto en la recaudación tributaria su principal fuente de ingresos; de tal manera que inclusive el tributo es un instrumento de política económica. Y más específicamente la Contribución Especial de Mejoras en el caso de las Empresas Públicas Municipales, tomando como claro ejemplo particular la empresa cuencana ETAPA EP, brindando beneficios a la comunidad y a la vez ejecutando la recaudación de tributos.

Al realizar el presente trabajo queda esclarecido que las contribuciones especiales por mejoras son vitales para los ejercicios de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, ya que nos ayudan en todo momento; puesto que, son esenciales dentro de un GAD y dentro de las competencia de igual manera en las Empresas Públicas, es por esto que fueron escogidas como parte del tema de investigación, pese a que por muchos tratadistas son consideradas como insignificantes tributariamente hablando por la poca injerencia económica o nula que representan a los ingresos de las arcas de los GADs, por lo que son una clasificación de los tributos, y éstos son la fuente principal de ingresos de un país para su desarrollo y sustentabilidad a más de sus recursos naturales, divisas, etc.



Es por esta razón que las contribuciones especiales de mejoras, adoptan la calidad de cargas necesarias de los ciudadanos para sostener la Gestión Pública, y en nuestro caso concreto a la Empresa Municipal; ya que, por más que para el Estado Central en sí no representan ningún beneficio en absoluto, para los Gobiernos Autónomos Descentralizados y más aún para sus Empresas Públicas que las emplean sí lo son, es por medio de éstas que pueden dotar de mejoras a su comunidad, no solamente de obras necesarias como alcantarillado, agua potable o demás servicios básicos, sino también obras que sirven para recreación y una mejor infraestructura de la ciudad, que genera a su vez, a parte de los beneficios de quienes aprovechen la obra, beneficios para toda la comunidad puesto que la ciudad se convierte en un atractivo turístico para extranjeros y eso genera ingresos para todo el territorio; con esto podemos sostener que, más allá de la equidad contributiva, cada contribuyente se halla en la obligatoriedad de realizar sus aportes, frente a la imposición. Una vez determinada la contribución por el órgano competente y dado el nacimiento del hecho generador del tributo, el titular de la obligación comprendido en este **“debe”** tributar siempre, pero claro está en relación proporcional al beneficio recibido por la Administración Tributaria.

El cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes de las obligaciones tributarias, se torna elemento preponderante en el sistema de recaudación tributaria, más cuando este elemento no se perpetúa, el Estado con el objetivo de contar con una vía rápida y eficaz para contrarrestar el no cumplimiento voluntario de tales obligaciones, así, como los intereses y multas derivadas del incumplimiento de estas, diferenciado totalmente de un proceso judicial ordinario caracterizado por la inobservancia de plazos y términos establecidos, con la dificultad de una carga procesal abultada pendiente de trámite, ha diseñado un procedimiento sumario, sencillo en su estructura, pero legitimado; y, meticulosamente conformado en su aplicabilidad por normas procesales de ejecución inmediata y directa, al cual se lo denomina “proceso coactivo”, “procedimiento de ejecución” “coactiva”, “ejercicio de la acción coactiva” o “cobranza coactiva”.



Así el Procedimiento Coactivo se contempla jurídicamente como una competencia o potestad no solo en el ámbito tributario, sino también para cobrar otro tipo de prestaciones no necesariamente tributarias como por ejemplo las obligaciones con la seguridad social, dado por mandato de ley directamente a las Empresas Públicas solo mediante el COOTAD, puesto que la Constitución no otorga estas competencias sino específicamente a los Gobiernos Autónomos Descentralizados; de igual manera se esclareció que las Empresas Públicas realizan solo Gestión Tributaria como recaudación de tributos por contribuciones especiales más no un Poder Tributario como tal al igual que la Administración Central. Por otro lado es acertado plantear que la naturaleza jurídica del procedimiento coactivo es administrativa, derivada de la potestad atribuida por la Ley. Mientras que la jurisdicción actúa sobre el derecho objetivo de modo irrevocable y con validez definitiva de cosa juzgada.

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

Las decisiones de la Administración Pública y dentro de éstas el proceso coactivo son ejecutoriadas por sí mismas, por propia autoridad, se presumen legítimas, obligan sin necesidad de auxilio judicial y se pueden hacer cumplir de oficio. El Funcionario Recaudador en el ejercicio de su función ejecuta atribuciones estipuladas en la ley, como ordenar medidas cautelares, embargo y remate de bienes, las cuales aparentemente se encuentran reservadas para los jueces, más esto no constituye razón suficiente para que opere un cambio en la naturaleza del funcionario que la ejerce, pues su labor no implica de ninguna manera el ejercicio auténtico de la Jurisdicción, sino una competencia otorgada para la recaudación de obligaciones pendientes de pago.



El procedimiento coactivo dirigido al cobro de tributos adeudados se rige a lo establecido en el Código Orgánico Tributario y no por el Código de Procedimiento Civil el cual actúa únicamente como norma supletoria. La ejecución coactiva es un procedimiento de cobro coercitivo por medio del cual la administración puede ejecutar y hacer cumplir sus decisiones por sí misma, sin necesidad de recurrir al poder judicial.

Se puede precisar a través del análisis realizado que todas las acciones determinadas en el proceso coactivo y ejecutadas por los funcionarios de la administración fiscal están encaminadas específicamente a cobrar las obligaciones no satisfechas. La coactiva es un procedimiento especial y rápido que nació con el fin de demandar el pago de dineros que pertenecen al Estado, ya que estos tienen un fin: el bien común, y este está por sobre el interés particular.

Para que la deuda tributaria pueda ser exigida por vía coactiva es necesario que la obligación sea: determinada, líquida y de plazo vencido. De acuerdo con el triple fallo reiterativo de la C.S.J. actual Corte Nacional de Justicia, es requisito primordial la notificación del título de crédito, ya que de no existir éste, produce la nulidad del procedimiento coactivo, por ser vicio de procedimiento. Con la emisión del título ejecutivo no inicia el proceso coactivo, como manifiestan algunos autores, el Auto de Pago es la providencia indispensable para la apertura del proceso de ejecución. El título ejecutivo finaliza la Facultad Determinadora de la administración tributaria, mientras que con el Auto de Pago comienza el proceso coactivo propio de la Facultad Recaudadora de la Administración Tributaria. Para el inicio del proceso coactivo necesariamente la obligación debe ser: clara, expresa, de plazo vencido, ejecutoriada o firme.

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



Las medidas cautelares deben ser, proporcionales a la obligación tributaria adeudada, y no dar lugar a un perjuicio de difícil o imposible reparación, teniendo el funcionario responsabilidad civil y penal, por la ilegalidad de estas medidas. Los Funcionarios Coactivos al incurrir en errores que tienen consecuencias económicas en perjuicio del obligado tienen responsabilidad tanto civil por los daños y perjuicios causados como penal y administrativa; por lo tanto, es preciso que nuestro ordenamiento jurídico precise o compile de manera clara las normas concernientes al proceso coactivo.

La inobservancia de las solemnidades sustanciales acarrea la nulidad del proceso coactivo, por defectos formales o indebida constitución esta omisión corresponde al procedimiento, en esta fase no es admisible la discusión sobre la procedencia de la deuda o su cuantía, cualquier imperfección en la citación no es causa de nulidad al proceso coactivo, siempre y cuando el citado o notificado actúe en consecuencia, entonces estas omisiones se convalidan.

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

El embargo es la declaración de la voluntad de la Administración Tributaria por medio de la cual el patrimonio del deudor es ejecutado individualmente, con el fin de transformarlos en dinero y saldar las obligaciones tributarias pendientes de pago; constituyendo, el presupuesto esencial de la ejecución, por lo tanto todo patrimonio que pertenezca al deudor es embargable, con la excepción única de bienes de supervivencia, alimentación profesión, trabajo, es decir, de contenido social.

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



cerrarse el remate o la subasta de los bienes. La ejecución coactiva regulada en el Código Orgánico Tributario determina de manera general el procedimiento a seguir en cuanto al embargo de bienes muebles, muestra el camino con disposiciones generales sin existir normas complementarias para que resulte completo, adecuado y suficiente para garantizar la recuperación de deudas fiscales. La ejecución puede culminar con el remate o subasta de los bienes, en cuyo caso el producto servirá para pagar el crédito del ejecutante en la medida en que este quede cubierto imputándose a la obligación más antigua en el siguiente orden intereses, tributo y, por último multas.

El Código Orgánico Tributario no señala de forma específica las modalidades de terminación del Proceso Coactivo; empero, enumera los modos de extinción de la obligación tributaria como pago, compensación, confusión, remisión y prescripción de la acción de cobro, modos con los cuales de perpetuarse la Autoridad Tributaria investida de la potestad coactiva puede dictar mediante Providencia el Cierre del Proceso y el Archivo de la Causa o Expediente.



5.2 RECOMENDACIONES.

Es importante recalcar que los procedimientos de ejecución como principio fundamental no deben bajo concepto alguno inobservar, trasgredir o violar garantías constitucionales, dado que este procedimiento debe buscar la efectividad óptima de la recaudación tributaria por contribuciones especiales, pero respetando y manteniendo por encima de todo precepto los derechos constitucionales de los contribuyentes, creando así un impacto social serio en la comunidad, un impacto que conlleve compromiso de responsabilidad de cumplimiento de estas obligaciones tributarias; con el objetivo, primero de lograr la recuperación de tributos adeudados que forman parte de una cartera vencida perteneciente a las Empresas Públicas, y segundo el concientizar a la sociedad y llevar a los contribuyentes a una contribución voluntaria; es decir, al cumplimiento de obligaciones tributarias de manera concientizada y directa, lo cual sería una plataforma tributaria para la Administración.

Es así entonces que el Ejercicio de la Acción Coactiva tiene que desarrollarse pero bajo un precepto de Efectividad y Cabalidad; y, que de hecho los procedimientos coactivos iniciados en estas Empresas Públicas Municipales o no Municipales y particularmente en la Empresa ETAPA EP; y, que se encuentran en una fase de tramitación produzcan resultados positivos y eficaces tanto cualitativamente como cuantitativamente de forma predominante para la Empresa Pública.

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

- Es necesario para las Instituciones Públicas mantener un procedimiento coactivo propio, a fin de cobrar sus obligaciones de acuerdo con su normativa y necesidades, teniendo en cuenta siempre que dicha normativa debe fundarse y encontrarse en concordancia con las disposiciones Orgánicas del Código Tributario y Código de Procedimiento Civil como norma supletoria; no



creo conveniente, que esta vía de apremio sea general y de aplicación única para el cobro de deudas tributarias y no tributarias, debido a las facultades y especialización de la Administración se establece la recaudación voluntaria o forzosa de tributos únicamente.

- De acuerdo a varios criterios en cuanto a que la impugnación de las actuaciones debe ser atendida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo, debido a que el procedimiento coactivo es un proceso eminentemente administrativo, concerniente a tributos y no judicial, desarrollado por funcionarios públicos, los cuales no son jueces ni siquiera especiales, considero que su impugnación debe seguir siendo atendida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, por cuanto este es el órgano judicial especializado en la materia y la naturaleza de las obligaciones tributarias.
- El proceso coactivo está diseñado y determinado de acuerdo con los plazos establecidos por la ley, para que su ejercicio sea de manera supremamente rápida, es necesario que los tiempos dispuestos para la emisión de información tanto de instituciones financieras como de los diferentes registros sea inferior a la actualmente requerida, y de esta manera lograr una ejecución inmediata.
- El embargo y remate de bienes está a cargo de la misma Administración Tributaria, más autores discrepan con esta disposición legal, sosteniendo en cuanto a que debe ser realizada por juzgados civiles y de acuerdo al Código de Procedimiento Civil, empero de ser así el procedimiento perdería su naturaleza su esencia siendo el proceso en su conjunto administrativo, su finalidad en cuanto a convertir bienes en dinero y cubrir la deuda tributaria, por lo cual no considero conveniente de ninguna manera que se sustituya un proceso eficiente y rápido por uno lento y engorroso.



- Es necesario establecer reglas claras de procedimiento por medio de una reglamentación adecuada a fin de que la implementación coactiva pueda desarrollarse sin obstáculos y sea controlada eficientemente. Por lo que se debe expedir por parte de cada Empresa Pública, que son las instituciones que nos competen en el presente estudio, un Reglamento de Recaudación Coactiva o de Ejercicio de la Acción Coactiva, que se ocupe ampliamente de las siguientes fases: valoración del bien, orden de ejecución, formas de la misma y finalización y archivo del proceso coactivo.

- Considero completamente necesario que se deba unificar en un órgano central la información de los registros de la propiedad de los diferentes cantones a nivel nacional; es decir crear una base de datos de catastros general, para que de esta manera la búsqueda de bienes inmuebles de contribuyentes deudores, tenga resultados, y el proceso coactivo sea eficaz.

- Es menester el hacer cumplir las disposiciones contempladas en diferentes leyes y normas a los ciudadanos obligados a realizar el registro de bienes muebles en el Registro Mercantil, para que de esta manera se cuente con la información necesaria, completa y pertinente para el embargo de bienes muebles, a fin de cubrir las obligaciones adeudadas que no paga directamente el contribuyente.

- Sería positivo el promover mesas de trabajo entre las Administraciones Tributarias Seccionales y de Excepción con las Superintendencias de Compañías, Bancos, y de Economía Popular y Solidaria; etc., a fin de establecer convenios de información entre estas instituciones públicas, referentes a compañías, acciones y accionistas, necesaria para mejorar el cobro coactivo.

- Es necesario establecer un procedimiento para la apelación al procedimiento de ejecución, en vía administrativa, contemplado por el Código Orgánico Tributario, para que de esta forma el administrado tenga otra alternativa para



hacer valer su derecho a la defensa, de manera que se revise el procedimiento dentro de la misma fase; y no, que resulte la única forma las excepciones ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario o Administrativo.

- Se vuelve muy importante y determinante el mantener la seguridad jurídica en nuestro país, como base para inculcar una cultura tributaria en los administrados, ya que si las leyes, reglamentos y ordenanzas cambian constantemente, produce además de desconocimiento de la norma, incertidumbre en cuanto a la carga fiscal que determinado sujeto pasivo va a soportar, lo cual disminuye la recaudación.
- Para hacer posible el afianzamiento de una cultura tributaria, también es necesaria una legislación clara, que no sea contradictoria en sus disposiciones, para que así no pueda estar sujeta a la interpretación, arbitrio o criterio de Funcionarios Administrativos.



BIBLIOGRAFÍA

- AMATUCCI, Andrea, “TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO”, Tomo Segundo “La Relación Jurídico-Tributaria. El Procedimiento de aplicación de la Norma Tributaria”, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2001.
- ANDRADE, Leonardo Dr., “EL ILÍCITO TRIBUTARIO”, Primera Edición, Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), Quito, Ecuador, 2011.
- ANDRADE, Leonardo, Dr., “PRÁCTICA TRIBUTARIA”, Primera Edición, Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), Quito, Ecuador, 2011.
- BENÍTEZ CHIRIBOGA, Mayté, Dra., “MANUAL TRIBUTARIO”, Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), Quito, Ecuador, 2009.
- CÓDIGO CIVIL ECUATORIANO, Registro Oficial S N° 46, 24 de Junio de 2005.
- CÓDIGO MUNICIPAL PARA EL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO–**CMDQ.**, Registro Oficial N° 226, 31 de Diciembre de 1997
- CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN (COOTAD), Registro Oficial S. N° 303, 19 de Octubre de 2010.
- CODIGO PROCEDIMIENTO CIVIL ECUATORIANO, Registro Oficial S N° 58, 12 de Julio de 2005.
- CODIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO, Registro Oficial S N° 038, 14 de Junio de 2005.



- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR (1998), Otra Gaceta Constitucional de Junio de 1998, 11 de Agosto de 1998, Derogado 20 de Octubre de 2008.
- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR–**CRE**, Carta Fundamental del Estado, Registro Oficial N° 449, 20 de Octubre de 2008.
- DURANGO FLORES, Washington. “LEGISLACION TRIBUTARIA ECUATORIANA”. Segunda Edición Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 1993.
- ENCICLOPEDIA TRIBUTARIA GESTIOPOLIS, “Glosario Tributario”, por ROLANDO SOSA, Edwin Lic., Mayo 2005.
- ESCOBAR VÉLEZ, Edgar, “EL PROCESO DE JURISDICCIÓN COACTIVA”, Señal Editora, Medellín, Colombia, 2005.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “DERECHO TRIBUTARIO”, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1999.
- GASPERI, Luis., “TRATADO DE LAS OBLIGACIONES”, Tomo I, Primera Edición, Ed. De Palma, Buenos Aires, 1945.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “DERECHO FINANCIERO”, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2001.
- <https://www.iladt.org/frontend/DocumentPage.aspx>.
- http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=132&Itemid=29.



- <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechoconstitucional/2005/11/24/la-coactiva-iquestjuicio-o-procedimiento-administrativo>.
- <http://www.eumed.net/librosgratis/2007c/326/JUICIO%20DE%20EXCEPCIONES%20A%20LA%20COACTIVA.html>.
- JIMENEZ GONZALEZ, Antonio Lic. “LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO”. Parte Sustantiva. Novena Edición Editorial Thomson. Guadalajara, México. 2004.
- LEY ORGÁNICA REFORMATORIA AL CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN, Registro Oficial N° 166, 21 de Enero de 2014.
- ORDENANZA PARA EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS A BENEFICIARIOS DE OBRAS PÚBLICAS EJECUTADAS EN EL CANTÓN CUENCA., Suplemento - Registro Oficial N° 242, Sábado 29 de Diciembre del 2007, Derogada por Suplemento del Registro Oficial 402, 22-XII-2014.
- ORDENANZAS TRIBUTARIAS DE MUNICIPIOS Y CONSEJOS PROVINCIALES EN GENERAL.
- PATIÑO LEDESMA, Rodrigo. “SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO”, Tomo Primero., Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Universidad del Azuay, Cuenca, Ecuador, 2005.
- PATIÑO, Rodrigo, “SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO”, Tomo Segundo, Derecho Procesal Tributario, Universidad del Azuay, Cuenca, Ecuador, 2013.
- PÉREZ ROYO, Fernando, “DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”, Octava Edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 1998.



- QUINTANILLA, Atilio Rigoberto, Dr., “GUÍA DE ESTUDIO ELABORADA POR EL DR. ATILIO RIGOBERTO QUINTANILLA, DOCENTE DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR”, S/F. Esta Guía Fue Elaborada En Base A La Obra Teoría General De Las Obligaciones Del Autor Chileno Enrique Horacio Prieto Ravest.

- REGLAMENTO PARA EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN COACTIVA DE LA EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE TELECOMUNICACIONES, AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO Y SANEAMIENTO DE CUENCA ETAPA EP., Registro Oficial N° 300, 14 de Octubre de 2010.

- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, “DERECHO FISCAL”, Segunda Edición, Oxford, México DF., México, 2002

- ROJINA VILLEGAS, Rafael, “DERECHO MEXICANO”, Tomo V, Quinta Edición, Ed. Porrúa S.A., México, 1985.

- TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CODIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE PERÚ, Perú, Decreto Supremo N° 135-99-EF, Publicado el 19 de agosto de 1999.

- TOSCANO SORIA, Luis Aníbal, “PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y CONTENCIOSOS EN MATERIA TRIBUTARIA”, Ed. Pudeleco, Quito, Ecuador, 2006.

- TROYA JARAMILLO, José Vicente, “ESTUDIOS DE DERECHO TRIBUTARIO”, Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional, Quito, Ecuador, 1984.



- TROYA JARAMILLO, José Vicente, “DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO,...LOS TRIBUTOS Y SUS CLASES...”, Serie Estudios Jurídicos, Volumen 4, Corporación Editora Nacional, Quito, Ecuador, 1990.

- VALDÉS COSTA, Ramón., “INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO”, LexisNexis, DePalma, Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina, 2004.