



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales

Carrera de Derecho

**ANALISIS DE PROPORCIONALIDAD EN LAS MEDIDAS CAUTELARES APLICADAS POR EL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL ECUADOR EN LAS EJECUCIONES COACTIVAS**

Trabajo de titulación previo a la obtención
del título de Abogada de los Tribunales de
Justicia de la República y Licenciada de
Ciencias Políticas y Sociales.

Autora:

Paula Elizabeth Moscoso Peña

C.I: 010715277-9

Correo electrónico: paulamoscosopena@gmail.com

Director:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

C.I: 0301504643

Cuenca, Ecuador

19 de enero del 2022



Resumen:

El presente análisis se basa en la aplicación de las medidas cautelares por parte de la Administración Tributaria, específicamente del Servicio de Rentas Internas, que representa el ámbito práctico de aplicación de dichas medidas.

Es importante el tema de la proporcionalidad de las medidas cautelares, por ser este principio de rango constitucional en un Estado Constitucional de Derechos y Justicia como es el Ecuador. En principio las medidas cautelares nacen para garantizar el cumplimiento de un derecho u obligación, y en la justicia ordinaria son dictadas por los jueces. Existen otros casos previstos en la ley, como es el caso del presente trabajo de investigación en los que los funcionarios ejecutores de coactivas tienen también la facultad de dictar medidas cautelares, y dichas medidas deben cumplir el principio constitucional y previsto también en las leyes de la administración pública, y ser proporcionales.

En la investigación realizada se demuestra de manera analítica y crítica cual es la situación actual en la aplicación de medidas cautelares por parte de los funcionarios ejecutores de coactivas del Sistema de Rentas Internas, respecto a cómo es el procedimiento de aplicación de dichas medidas, las medidas que pueden ser aplicadas por los funcionarios ejecutores, el momento oportuno de aplicación, y que leyes existen para regular la aplicación correcta de estas medidas y sobre todo como está regulado y aplicado en la práctica el principio de proporcionalidad.

Palabras claves: Administración Tributaria. Medidas cautelares. Ejecución coactiva. Proporcionalidad. Servicio de Rentas Internas. Funcionarios Ejecutores. Coactivados. Código Orgánico Tributario.



Abstract:

This analysis is based on the application of precautionary measures by the Tax Administration in Ecuador, specifically the ones applied by the Internal Revenue Service, which represents the application of said measures.

The issue of the proportionality of precautionary measures is important, as this principle is of constitutional rank in a Constitutional State of Rights and Justice such as Ecuador. Precautionary measures are created to guarantee the fulfillment of a right or obligation, and in ordinary justice they are dictated by judges. There are other cases provided for in the law, such as the case of the present investigation, in which the officials executing coercive measures also have the power to issue precautionary measures, and said measures must comply with the constitutional principle and also provided for in the laws of the public administration and be proportionate.

This investigation demonstrates in an analytical and critical way what is the current situation in the application of precautionary measures by the officials executing coercive measures of the Internal Revenue System, regarding how is the procedure of application of said measures, the precautionary measures that can be applied by the executing officials, the opportune moment of application, and what the law regulate about the correct application of these measures, above all, how the principle of proportionality is regulated and applied in practice.

Keyword: Tax Administration. Precautionary measures. Coercive execution. Proportionality. Internal Revenue Service. Execution officials. Coerced. Organic Tax Code.



INDICE

Resumen:	3
Abstract:	4
Agradecimiento	8
Dedicatoria	10
Capítulo 1:	11
Principios de la administración tributaria	11
Potestades de la administración tributaria	14
Tributos, hecho generados e importancia	15
Ejecución Coactiva Tributaria llevada a cabo por el Sistema de Rentas Internas	19
La coactiva en relación al COGEP Y COA	21
Capítulo 2:	25
Medidas Cautelares	25
Concepto	25
Características de las Medidas Cautelares	26
• Accesoriedad	26
• Provisionalidad:	27
• Inaudita Parte	28
Principios para la aplicación de medidas cautelares:	29
• Verosimilitud en el derecho	29
• Peligro en la demora:	30
• Contracautela:	31
• Clases de contracautela	31
• Competencia:	31
Clases de medidas cautelares	32
• El arraigo o la prohibición de ausentarse	32
• Secuestro:	35
• Retención:	36
• Prohibición de enajenar bienes	37
Relación con el debido proceso	38
Parámetros de aplicación de las medidas cautelares en la ejecución coactiva	40
Capítulo 3:	42



Análisis de un caso práctico sobre aplicación de medidas cautelares en ejecución coactiva.....	42
Antecedentes.....	42
Hecho Generador	43
Medidas Cautelares aplicadas	44
Análisis de proporcionalidad	46
Recomendaciones sobre los parámetros en la aplicación de medidas cautelares en la ejecución coactiva tributaria	46
CONCLUSIONES:	49
BIBLIOGRAFIA:	50



Cláusula de licencia y autorización para publicación en el Repositorio Institucional

Paula Elizabeth Moscoso Peña en calidad de autor/a y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación "ANÁLISIS DE PROPORCIONALIDAD EN LAS MEDIDAS CAUTELARES APLICADAS POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL ECUADOR EN LAS EJECUCIONES COACTIVAS", de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el repositorio institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, 19 de enero de 2022

Paula Moscoso

Paula Elizabeth Moscoso Peña
C.I: 01715277-9



Cláusula de Propiedad Intelectual

Paula Elizabeth Moscoso Peña autor/a del trabajo de titulación "ANALISIS DE PROPORCIONALIDAD EN LAS MEDIDAS CAUTELARES APLICADAS POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL ECUADOR EN LAS EJECUCIONES COACTIVAS", certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor/a.

Cuenca, 19 de enero de 2022

Paula Moscoso

Paula Elizabeth Moscoso Peña
C.I: 01715277-9



Agradecimiento

Al lugar que me permitió materializar mis metas, la Universidad de Cuenca, en especial a la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas, lugar que me permitió formarme profesionalmente y complemento mi formación como persona.

A mis docentes universitarios, que con cada cátedra impartida me compartieron sus conocimientos, lo que hoy me permite obtener un título profesional.

Al Dr. Tiberio Torres Rodas, por dedicar su tiempo, apoyo y guía en la presente investigación.



Dedicatoria

A mis padres, Paúl y Ximena, por su amor incondicional.

A mis abuelos paternos, Julio y Flor, que estuvieron conmigo todos los días de mi vida universitaria, la vida no me alcanzará para agradecerles todo lo que han hecho por mí.

A mis abuelos maternos, Marta (†), Gerardo y Nelly, por siempre incentivar en mí el estudio, el amor a la lectura, y por su cariño que trasciende lo terrenal.

A mis tíos y tías, que en mi vida han sido como mis hermanos mayores, y en especial han sido mis mejores amigos.



Capítulo 1: Administración Tributaria

Principios de la administración tributaria

En primer lugar, si bien es cierto que normalmente se aplica mediante el poder coercitivo de una autoridad pública, los impuestos no deben imponerse de forma arbitraria. De hecho, muchas instituciones modernas incluyen algunas restricciones a la recaudación incontrolada de impuestos, y el parlamento generalmente tiene que aprobar las propuestas del ejecutivo.

Más bien, se debe considerar cuidadosamente cómo la adquisición forzosa de dinero afecta a los contribuyentes: por un lado, los impuestos proporcionan una fuente fundamental de ingresos para administrar el gobierno y brindar servicios públicos; por otro, la fiscalidad reduce la renta disponible individual y los beneficios empresariales y, por tanto, podría tener un impacto negativo en las decisiones sobre trabajo, consumo e inversiones.

Aunque es necesario reinterpretarlos de vez en cuando, estos principios conservan una relevancia notable. Del primero se pueden derivar algunas opiniones destacadas sobre lo que es justo en la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes. Estos son:

(1) la creencia de que los impuestos deben basarse en la capacidad de pago del individuo, conocido como el principio de capacidad de pago, y

(2) el principio de beneficio, la idea de que debe haber alguna equivalencia entre lo que el individuo paga y los beneficios que posteriormente recibe de las actividades gubernamentales.

Se puede interpretar que el cuarto de los cánones de Smith subyace al énfasis que muchos economistas le dan a un sistema tributario que no interfiere con la toma de decisiones del mercado, así como la necesidad más obvia de evitar la complejidad y la corrupción.

Distribución de cargas fiscales

Varios principios, presiones políticas y objetivos pueden orientar la política fiscal de un gobierno. Lo que sigue es una discusión de algunos de los principios rectores que pueden dar forma a las decisiones sobre impuestos.

Equidad horizontal

El principio de equidad horizontal supone que las personas que ocupen el mismo cargo o similar (en lo que se refiere a efectos fiscales) estarán sujetas a la misma obligación fiscal. En la práctica, este principio de igualdad a menudo se ignora, tanto de forma intencionada como no intencionada. Las infracciones intencionales suelen estar motivadas más por la política que por una política económica sólida (por ejemplo, las ventajas fiscales otorgadas a los agricultores, propietarios de viviendas o miembros de la clase media en general; la exclusión de intereses sobre valores gubernamentales). El debate sobre la reforma tributaria a menudo se ha centrado en si las desviaciones de la “igualdad de trato entre iguales” están justificadas.

El principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago exige que la carga fiscal total se distribuya entre las personas según su capacidad para soportarla, teniendo en cuenta todas las características personales relevantes. Los impuestos más adecuados desde este punto de vista son los gravámenes personales (impuestos sobre la renta, el patrimonio neto, el consumo y la herencia). Históricamente, hubo un acuerdo común de que los ingresos son el mejor indicador de la capacidad de pago.

Los defensores modernos de los impuestos basados en el consumo enfatizan la neutralidad de los impuestos basados en el consumo hacia el ahorro (los impuestos sobre la renta discriminan contra el ahorro), la simplicidad de los impuestos basados en el consumo y la superioridad del consumo como una medida de la capacidad de un individuo para pagar durante toda su vida.

Algunos teóricos creen que la riqueza proporciona una buena medida de la capacidad de pago porque los activos implican cierto grado de satisfacción (poder) y capacidad fiscal, incluso si (como en el caso de una colección de arte) no generan ingresos tangibles.



El principio de capacidad de pago también se interpreta comúnmente en el sentido de que requiere que los impuestos personales directos tengan una estructura de tasas progresivas, aunque no hay forma de demostrar que un grado particular de progresividad sea el correcto.

Debido a que una parte considerable de la población no paga ciertos impuestos directos, como los impuestos sobre la renta o la herencia, algunos teóricos fiscales creen que una redistribución satisfactoria solo se puede lograr cuando dichos impuestos se complementan con transferencias directas de ingresos o impuestos sobre la renta negativos.

Otros argumentan que las transferencias de ingresos y el impuesto sobre la renta negativo crean incentivos negativos; en cambio, favorecen el gasto público (por ejemplo, en salud o educación) dirigido a familias de bajos ingresos como un mejor medio para alcanzar los objetivos distributivos.

Los impuestos indirectos como el IVA, los impuestos al consumo, las ventas o los impuestos sobre el volumen de negocios se pueden adaptar al criterio de capacidad de pago, pero solo de forma limitada, por ejemplo, eximiendo artículos de primera necesidad como los alimentos o diferenciando las tasas impositivas según la "urgencia". de necesidad. "Estas políticas generalmente no son muy efectivas; además, distorsionan los patrones de compra de los consumidores y su complejidad a menudo son difíciles de instituir.

Durante gran parte del siglo XX, la opinión predominante sostuvo que la distribución de la carga fiscal entre las personas debería reducir las disparidades de ingresos que naturalmente resultan de la economía de mercado; Este punto de vista era completamente contrario al punto de vista liberal del siglo XIX de que la distribución del ingreso debería dejarse en paz. Sin embargo, a fines del siglo XX, muchos gobiernos reconocieron que los intentos de utilizar la política tributaria para reducir la inequidad pueden crear distorsiones costosas, lo que lleva a un retorno parcial a la opinión de que los impuestos no deben usarse con fines redistributivos.



Potestades de la administración tributaria

A nivel mundial, el funcionamiento de un estado depende en gran medida de los ingresos fiscales, ya que estos se utilizan para financiar el gasto público. Si bien los impuestos son impuestos por la ley tributaria, la recaudación y ejecución de los impuestos es tarea de la administración tributaria. Este hecho implica que la administración tributaria tiene un papel crítico en los asuntos estatales, que se hace más patente en tiempos de crisis económica y financiera.

Por lo tanto, no es de extrañar que los países, más afectados por las crisis de los últimos decenios, hayan tenido la necesidad de reformar su administración tributaria. Al mismo tiempo, debido a los continuos desarrollos económicos, tecnológicos y sociales, todas las administraciones tributarias nacionales deben adaptarse constantemente para sostener los ingresos tributarios.

En los últimos años, las implicaciones de la evasión fiscal internacional y la planificación fiscal agresiva desafían las prácticas de la administración tributaria. Los desarrollos ilustran que las disposiciones de la legislación fiscal y las medidas contra el abuso solo tienen el efecto deseado si se administran adecuadamente. el interés de los gobiernos, pero también el interés de todos los contribuyentes y otras partes interesadas.

Los riesgos asociados con las ineficacias y disfunciones de la administración tributaria, crean incertidumbre para las empresas y, en consecuencia, impactan el comercio y la inversión. Además, la percepción de los contribuyentes sobre la equidad y efectividad de la administración tributaria afecta las decisiones comerciales y el cumplimiento voluntario.

Por lo tanto, una administración tributaria que funcione bien no solo es clave para los ingresos estatales, sino que también tiene un papel en la prosperidad económica. Construir y mantener una administración tributaria sólida es una tarea muy desafiante en la práctica.

Requiere adaptaciones constantes a las evoluciones en el entorno externo que se desencadenan, en particular, por modificaciones de la legislación (fiscal), la globalización, los cambios en los modelos empresariales y los avances tecnológicos y sociales. Todos

estos aspectos hacen que la administración tributaria sea un fenómeno muy dinámico y complejo que requiere un enfoque integral para comprenderlo bien.

Tributos, hecho generados e importancia

La política tributaria y la administración tributaria son la parte más importante de toda reforma del sistema tributario. No se deben ignorar las dimensiones administrativas de la reforma del sistema tributario. En la situación de pleno cumplimiento tributario, que es una situación extrema e ideal, el rol de la administración tributaria estaría restringido a la provisión de facilidades para que los ciudadanos cumplan con sus responsabilidades con la sociedad.

En caso de incumplimiento, la Administración Tributaria deberá desempeñar el papel de policía. Por falta de recursos y ante la situación de que no puede desempeñar el papel de policía ante todos los contribuyentes, la Administración Tributaria tiene que apoyar el cumplimiento voluntario y luchar contra la evasión fiscal. La evasión fiscal es uno de los delitos económicos más comunes y ha estado presente desde la introducción de los impuestos.

El rol fundamental de la administración tributaria es brindar servicios de calidad al contribuyente y fomentar el cumplimiento voluntario de las leyes tributarias, así como detectar y sancionar el incumplimiento. El grado de éxito de la Administración Tributaria en su función debe reflejarse en un mayor nivel de cumplimiento tributario y un menor nivel de evasión fiscal. Solo con los impuestos recaudados los gobiernos pueden proporcionar todos los servicios públicos e implementar programas de bienestar.

Un modelo de Cumplimiento Tributario adecuado es fundamental para toda administración tributaria. El modelo se basa en dos elementos: actitud hacia el cumplimiento y estrategia de cumplimiento. La estrategia de la Administración Tributaria debe ser presionar hacia abajo, es decir, utilizar la estrategia de cumplimiento para ayudar a los contribuyentes a pagar impuestos por un lado y luchar contra la evasión fiscal por el otro.

Es decir, la gran mayoría de los contribuyentes quieren cumplir con su obligación tributaria. Esto es muy importante, porque la Administración Tributaria tiene que adoptar un modelo de cumplimiento adecuado al respecto. Incluye todas las iniciativas que la autoridad podría tomar para mejorar la prestación de servicios. Para medir la eficiencia de una administración tributaria en la implementación de una estrategia de cumplimiento, se utilizan varios métodos.

Los principales métodos han sido desarrollados por la Comisión Europea, y conjuntamente por la Corporación Financiera Internacional, el Banco Mundial, por el Fondo Monetario Internacional, y por el Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE para el Foro sobre Administración Tributaria.

La evasión fiscal se ha abordado desde diferentes perspectivas. Ha predominado el análisis del comportamiento individual frente al impuesto sobre la renta. Es solo más recientemente que las empresas se han convertido en el agente en estudio y se están considerando otros tipos de impuestos.

La investigación económica formal sobre la evasión fiscal comenzó como una extensión de la teoría de la utilidad esperada.

Durante la primera mitad del siglo XX, el sistema tributario ecuatoriano fue calificado de ineficiente y complejo. Había alrededor de 250 impuestos válidos, una batería de regulaciones extremadamente compleja y enredada y, como era de esperar, altos niveles de evasión fiscal. La Administración Tributaria –Dirección de Rentas– era un departamento dentro del Ministerio de Hacienda. Carecía de autonomía política y capacidad técnica; por tanto, los mecanismos de control y recaudación eran deficientes. Uno de los mayores problemas fue la extrema descentralización de los ingresos públicos. A menudo ocurría el caso de que la misma base imponible se cargaba con muchos impuestos regionales y locales.

En la década de 1950, junto con el boom bananero, surgió la necesidad de una transformación del sistema tributario. En las dos décadas siguientes se tomaron varias medidas: estandarización de tarifas; creación de un impuesto sobre la renta unificado; una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que introdujo una estructura de tipos impositivos más progresiva, clasificó los ingresos por su fuente, etc. A fines de la década



de 1960, los aranceles y otros impuestos al comercio exterior eran, con mucho, la principal fuente de ingresos del gobierno central). Le siguieron en importancia el impuesto sobre la renta, los timbres fiscales, los impuestos sobre las ventas y el consumo. Durante estos años se dieron los primeros pasos hacia un sistema tributario más transparente, organizado y progresivo.

El descubrimiento de yacimientos petrolíferos en la Amazonía ecuatoriana, en 1972, trajo la conversión de las estructuras económicas, sociales y políticas. El aumento de las exportaciones de petróleo y la subida de los precios internacionales relegaron a un segundo plano la reforma del sistema tributario (el sistema tributario se mantendría prácticamente sin cambios durante los próximos veinte años).

El producto creció a un ritmo sobresaliente (un promedio de 7% anual), así como las importaciones y el consumo final público y privado. Este entusiasmo también provocó un crecimiento peligrosamente alto de la deuda externa total y la inflación. En lo que respecta a la tributación, hubo cambios que mejoraron la precisión del sistema tributario.

Desafortunadamente, la abundancia de recursos también reorientó la política tributaria hacia la erosión de la carga tributaria: se introdujeron más deducciones de la base del impuesto sobre la renta, así como exenciones de aranceles para bienes de capital, tasas impositivas más bajas para las ganancias invertidas o reinvertidas para las empresas que apelan a la Ley de Fomento. (Ley de Promoción). Por el contrario, fue también durante estos años –en 1975– cuando se emitió el Código Tributario (Moreno, 2018).

La conmoción provocada por el boom petrolero llegó a su fin con la caída del precio internacional del petróleo y la crisis de la deuda de los años 80. Cuando se interrumpieron las principales fuentes de ingresos del gobierno, las exportaciones de petróleo y el crédito externo, la respuesta fue la emisión de moneda, no la mejora de los impuestos. La mentalidad rentista estaba profundamente arraigada.

El sistema tributario no cambió mucho hasta 1989, cuando el gobierno decidió tomar medidas para reducir el déficit fiscal. La reforma tuvo dos componentes: transformación administrativa y reforma de la estructura tributaria. La transformación administrativa fue aprobada en 1988 e incluyó: simplificación de formularios de declaración de impuestos, abolición de todos los impuestos menores, aumento de multas y tarifas,



tipificación del fraude fiscal como delito y la implementación de nuevos mecanismos de recaudación.

La reforma de la estructura tributaria fue aprobada en 1989 y tenía como objetivo simplificar el sistema tributario: reemplazando todos los demás impuestos por solo tres importantes: el impuesto a la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto especial al consumo, reduciendo el número de tramos en el sistema de impuesto sobre la renta, eliminando algunas deducciones y exenciones. Todos estos preceptos fueron recogidos en la Ley de Régimen Tributario Interno.

A fines de esta década, el impuesto a la producción y las ventas era el más importante, los ingresos recaudados por este impuesto eran incluso mayores que los ingresos por impuestos al comercio exterior. Los ingresos por impuestos a la renta disminuyeron durante el mismo período de tiempo. Así, los impuestos indirectos ganaron más terreno.

A principios de la década de los noventa, la consolidación de los programas de ajuste estructural trajo buenas noticias en el frente económico. El producto empezó a crecer, la inflación volvió a estar bajo control y se recuperó la confianza de los inversores extranjeros. Sin embargo, esto no duró mucho. Los hechos ocurridos en 1995 y 1996 fueron determinantes de la crisis que se avecinaba: guerra contra el Perú, escándalos políticos e inestabilidad, debilitamiento del sistema bancario.

En el ámbito tributario, la Dirección General de Rentas se separó del Ministerio de Hacienda en 1993. La actual Agencia Ecuatoriana de Administración Tributaria - Servicio de Rentas Internas (SRI) - fue creada en diciembre de 1997 - en lugar de la antigua Dirección de Rentas. - como institución independiente con autonomía administrativa, financiera y operativa.

Su creación estuvo motivada por la necesidad de modernizar la gestión de los impuestos nacionales, incrementar la recaudación tributaria y combatir la evasión. El SRI inició su actividad en agosto de 1998, tras un período de transición. Desde entonces el SRI se ha convertido en una de las instituciones más respetadas por los ecuatorianos (Acosta, 2019).



Ejecución Coactiva Tributaria llevada a cabo por el Sistema de Rentas Internas.

El sistema tributario ecuatoriano es amigable para los extranjeros ya que solo gravan los ingresos obtenidos dentro de Ecuador. En Ecuador se aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los estados financieros deben presentarse anualmente al Servicio de Rentas Internas y la superintendencia de empresas. Ecuador tiene 19 tratados tributarios y la autoridad tributaria nacional responsable de los asuntos tributarios dentro de Ecuador es el Servicio de Impuestos Internos (SRI).

Las autoridades fiscales tienen tres años a partir de la fecha de presentación para revisar las declaraciones de impuestos y hacer cambios si lo consideran necesario. Si una declaración de impuestos se presentó incompleta o no se presentó en absoluto, el período de revisión puede extenderse hasta por 6 años. Por lo general, cuando se realiza una actividad económica en Ecuador, tanto las empresas como las personas físicas, deben registrarse ante la autoridad tributaria nacional. Una vez registrado el número de identificación fiscal nacional, se puede obtener el RUC.

Todas las empresas que residen en Ecuador, están constituidas en Ecuador o tienen operaciones y un centro de gestión en Ecuador están sujetas a una tasa de impuesto de sociedades del 22% sobre sus ingresos mundiales, y tienen descuentos cuando se contrata personal discapacitado o senior. Las empresas que no son residentes en Ecuador (todas las empresas no constituidas en Ecuador) solo tienen que pagar ingresos sobre sus ingresos provenientes de Ecuador. El final del año fiscal ecuatoriano es el 31 de diciembre y los impuestos deben presentarse en abril, la fecha exacta en que debe presentarse depende del noveno dígito del número de identificación fiscal ecuatoriana.

Todas las personas o empresas que no tengan registros contables deben pagar los impuestos por adelantado. Por lo tanto, deben considerar el impuesto sobre la renta del año anterior y declarar el 50% de ese impuesto. Todas las empresas que tienen registros contables deben pagar su anticipo de impuestos considerando las tasas impositivas sobre elementos como el patrimonio total, los costos y gastos deducibles, los activos totales y la



renta imponible total. En cada artículo, se debe aplicar una tasa impositiva específica y los anticipos deben pagarse en dos partes, 50% en julio y 50% en septiembre.

Impuesto al valor agregado - IVA

El impuesto por el que se generan la mayoría de los ingresos en Ecuador es el IVA, que es el Impuesto al Valor Agregado ecuatoriano. Actualmente, el tipo impositivo del IVA es del 12% y se paga sobre casi todas las compras de bienes, importaciones y prestación de servicios. La tasa impositiva para las exportaciones, alimentos, insumos agrícolas, artículos médicos, libros y compras gubernamentales es del 0%. Las declaraciones de IVA deben presentarse mensualmente, entre el 6 y el 28 del mes siguiente a la transacción; el día exacto depende del número de identificación fiscal de la empresa, RUC.

Otros impuestos relevantes en Ecuador

Aparte de los impuestos normales que se deben pagar dentro del país, como el impuesto de sociedades y el impuesto al valor agregado, se aplican tasas impositivas adicionales y, por lo tanto, deben tenerse en cuenta. Los impuestos adicionales en Ecuador son los impuestos a la propiedad, el impuesto a las ganancias de capital, el impuesto a las transferencias de dinero extranjero y otros.

Impuesto sobre la propiedad

Los impuestos a la propiedad en Ecuador dependen del valor municipal de la propiedad y el porcentaje exacto del impuesto a la propiedad depende de la ciudad en la que se encuentra la propiedad. Se aplica una exención de parte especial para este impuesto que permite a los propietarios mayores de 65 años pagar la mitad de las tasas impositivas a la propiedad aplicadas. En general, se puede mencionar que la tasa del impuesto predial en este momento oscila entre el 0,025% y el 0,3% para la propiedad rural y entre el 0,025% y el 0,5% para la propiedad urbana.

Impuesto sobre la Renta del Trabajo de las Personas Físicas

El impuesto sobre la renta de las personas físicas depende de si eres un residente extranjero o un residente nacional. En Ecuador, todos los residentes solo pagan impuestos sobre sus ingresos de origen ecuatoriano, pero no pagan impuestos sobre sus



ingresos mundiales, lo que significa que los impuestos deben pagarse sobre todos los ingresos que se reciben de cualquier actividad dentro de Ecuador.

Todos los impuestos sobre la renta se gravan a tasas progresivas con una asignación personal de USD \$ 11,290. Si los ingresos se generan en un país de jurisdicción de impuestos bajos, como Panamá, los impuestos deben pagarse en el país de jurisdicciones de impuestos bajos y en Ecuador. Además, si los extranjeros tienen una visa de residente, pero trabajan en el extranjero por un período temporal y no trabajan en Ecuador durante este período, aún están obligados a pagar impuestos sobre sus ingresos obtenidos en el extranjero en Ecuador.

Impuestos personales

Como se mencionó anteriormente, el impuesto sobre la renta depende del estado de residencia: todos los residentes deben pagar el impuesto sobre la renta. Para ser considerado residente, debes estar en el país más de 183 días en un año. La tasa del impuesto sobre la renta para las personas físicas no residentes se fija en el 22%. La tasa impositiva para todos los residentes depende de sus ingresos y, por lo tanto, se grava a tasas progresivas desde el 0% cuando reciben ingresos bajos hasta el 35%.

El empleador tiene que declarar el impuesto sobre la renta mensual de todos los empleados, por lo que las personas empleadas no tienen que lidiar con la oficina de impuestos por sí mismas. El impuesto sobre la renta de los trabajadores autónomos debe cumplimentarse dos veces al año: el 50% debe pagarse entre el 10 y el 28 de julio y el otro 50% debe pagarse entre el 10 y el 28 de septiembre.

Como se mencionó anteriormente, la fecha exacta de presentación depende del noveno dígito del número de identificación fiscal. Cuando las personas extranjeras deciden mudarse a otro país, deben asegurarse de haber pagado todos sus impuestos sobre la renta y cancelar su número de identificación fiscal (RUC) si lo han recibido durante su estadía.

La coactiva en relación al COGEP Y COA



En cuanto a la coactiva prevista en el Código Orgánico General de Procesos (COGEP, 2015), menciona en su art. 315, Procedimiento de excepciones a la coactiva, que: *“El procedimiento ordinario será aplicable a todos los procesos de conocimientos en los que se proponga excepciones a la coactiva”*. Y para el caso de excepciones a la coactiva, la juez o el juzgador calificará la demanda en el término previsto para el procedimiento ordinario, la cual citará al funcionario ejecutor a fin de que suspenda el procedimiento de ejecución y convocará en dicha calificación a una audiencia conforme a las reglas generales del presente código.

Por otra parte, dicho Código, menciona que existen excepciones frente a la coactiva, donde muestras las siguientes:

- Inexistencia de la obligación o falta de ley.
- Extinción total o parcial de la obligación, ya sea por solución o pago, compensación, confusión, remisión o prescripción de la acción de cobro.
- Por incompetencia del funcionario ejecutor.
- Ilegitimidad de personería de la o del coactivado o de quien haya sido citado como su representante.
- El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida.
- Encontrarse pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión.
- 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.
- Haberse presentado demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan.
- Duplicación de títulos con respecto a una misma obligación y de una misma persona.
- 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 (COGEP, 2015).



Frente a esto, en el caso que se suspenda la ejecución de la coactiva, de conformidad con el art. 317 del COGEP, solo es posible suspender la ejecución de la coactiva cuando se pueda consignar la cantidad de la deuda, los intereses, aunque las excepciones pueden manifestarse en falsificación de documentos o prescripción de la acción. Y en el caso que exista estas acciones, no se implicará el pago a la obligación.

Por consiguiente, en el art. 158.- Competencia, el COGEP (2015) afirma que: *“La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de la administración tributaria, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y supletoriamente en lo que fuere pertinente, a las del COGEP”*.

Además, en cuanto a la ejecución coactiva prevista en el Código Orgánico Administrativo-COA (2017), se menciona en el art. 238, sobre la Ejecución sobre el Patrimonio: *“Si en virtud del acto administrativo, la persona ejecutada debe satisfacer una determinada cantidad de dinero, se seguirá el procedimiento de ejecución coactiva previsto en el presente código”*.

Por consiguiente, el COA, habla sobre el procedimiento de ejecución coactiva, Art. 261.- Titular de la potestad de ejecución coactiva y competencias. *“Las entidades del sector público son titulares de la potestad de ejecución coactiva cuando esté previsto en la ley”*.

Por su parte, el ejercicio de la potestad de ejecución coactiva una vez que se ha declarado prescrito, acarreará la baja del título de crédito. Y la caducidad del procedimiento de ejecución coactiva acarreará la baja del título de crédito. El Art. 262.- Procedimiento coactivo. *“El procedimiento coactivo se ejerce privativamente por las o los respectivos empleados recaudadores de las instituciones a las que la ley confiera acción coactiva. En caso de falta o impedimento le subrogará su superior jerárquico, quien calificará la excusa o el impedimento”* (Código Orgánico Administrativo, 2017).

Esta orden de cobro lleva implícita para la o el empleado recaudador, la facultad de proceder al ejercicio de la coactiva. Si las rentas o impuestos se han cedido a otro, por contrato, la coactiva se ejercerá a petición de la o del contratista por la o el respectivo funcionario, quien no podrá excusarse sino por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad con la o el contratista o la o el deudor (Código Orgánico Administrativo, 2017).



Finalmente, en el tercer inciso del art. 134 del Código Orgánico Administrativo, la coactiva es un procedimiento especial y que se regula según las normas del Libro Tercero, es decir, ni siquiera hace mención al Libro Segundo, pero como hemos señalado, en lo que no afecte sí podemos aplicar normas del Título Primero del Libro Segundo.



Capítulo 2: Medidas Cautelares

Concepto

Luis Alberto Viera define a las medidas cautelares como *“Por medidas de seguridad o cautelares entendemos aquellas que adoptan los órganos jurisdiccionales para asegurar la eficacia del proceso, en precaución de los peligros derivados de la tardanza con que, por imposición del derecho, deben cumplir sus cometidos principales” (Viera, 1947)*. Notamos en este primer concepto que el autor hace referencia a asegurar la eficacia del proceso, ahora bien, existen procesos que buscan asegurar un derecho y otros que buscan garantizar una obligación. En este sentido las medidas cautelares tienen un doble alcance, son aplicadas con frecuencia en el Derecho Internacional para garantizar la protección de derechos fundamentales para evitar daños irreparables a la vida o integridad personal de las personas. En segundo lugar, las medidas cautelares existen para garantizar obligaciones que pueden ser de dar o hacer, este segundo alcance de las medidas cautelares es la razón de aplicación en las acciones coactivas tributarias.

Viera señala que existen peligros en la tardanza y podemos agregar a esto que también existe peligro en el incumplimiento. Es decir, el peligro que se quiere evitar con la aplicación de medidas cautelares no es solo porque el paso del tiempo pueda vulnerar un derecho o una obligación, sino también porque existe un riesgo en las obligaciones de que estas no sean honradas en su totalidad.

Por otro lado, del concepto brindado por Viera, habla de que las medidas cautelares son adoptadas por órganos jurisdiccionales. En el presente trabajo de investigación comprobamos que, si bien estas medidas son aplicadas por juezas y jueces dentro de los órganos jurisdiccionales, en la Administración Tributaria ecuatoriana los funcionarios ejecutores gozan por ley de esta facultad de aplicar medidas cautelares cuando se inicie una acción coactiva, así lo comprobamos en el artículo 158 del Código Orgánico Tributario, en el cual habla de la competencia que corresponde a los funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, sujetos a las disposiciones del

mencionado código, y además a las disposiciones del Código Orgánico General de Procesos como ley supletoria.

Fernando Pérez Royo señala que *“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.”* (Pérez, 1998). De este concepto que señala Pérez Royo es interesante analizarlo para desarrollar una definición propia de lo que son las medidas cautelares en la administración tributaria. Pérez Royo nos dice que la ley pone a disposición de la administración pública la posibilidad de recurrir a medidas cautelares para asegurar el cobro de una deuda, lo que coincide con el caso ecuatoriano y la razón por la cual los funcionarios ejecutores por ley tienen esta facultad. Otra característica importante de este concepto es que las medidas cautelares como tal no forman parte del procedimiento de apremio que señala el autor, así como no forman parte como tal de la acción coactiva, sino que son un complemento del mismo y por lo tanto son aplicables solo cuando esté en peligro el patrimonio del contribuyente y que esto pueda afectar al cobro efectivo de la obligación pendiente.

En definitiva, podemos definir a las medidas cautelares en la ejecución coactiva como aquellas herramientas que por facultad legal posee el funcionario ejecutor, para garantizar el cumplimiento de un auto de pago previamente ordenado por la administración tributaria, cuando la obligación pendiente se encuentre en riesgo de no ser honrada por el contribuyente.

Características de las Medidas Cautelares

- **Accesoriedad:** Esta característica de las medidas cautelares hace referencia a que estas no existen por sí solas, sino su existencia depende de una pretensión principal misma que por riesgo de incumplimiento o vulneración recurre a medidas complementarias para asegurar su consecución. Son un accesorio a un

proceso, o acción principal, ya sea actual o futura. Se otorgan en razón de un hecho o derecho controvertido que se resolverá más adelante mediante un juicio o acción. En razón de esta característica, en los ordenamientos jurídicos por lo general se tiene un plazo para proponer la acción principal después de solicitadas las medidas cautelares. Algunos autores como Chiovenda, han sostenido que las medidas cautelares con autónomas, sosteniendo que constituyen por si solas un tipo de acción ya que solo respalda una pretensión y todavía no ha sido declarado el derecho. En las acciones de ejecución coactiva tributaria, existe una pretensión principal que en definitiva es el cobro de una obligación en dinero, que debe ser extinguida mediante el pago por parte del contribuyente. Dicha obligación se encuentra respaldada en un título de crédito que debe reunir los requisitos legales establecidos para ser considerados tales, a este título de crédito le es accesorio las medidas cautelares. En definitiva, la característica de accesoriedad si se cumple en estos casos porque las medidas cautelares son ordenadas junto con el auto de pago o posterior al auto de pago lo que las hace dependientes de la existencia de este.

- **Provisionalidad:** En general la doctrina del derecho y varios autores coinciden en que esta es una característica propia de las medidas cautelares. Son provisionales en dos sentidos, primero en que pueden ser modificadas según cambien los hechos, derechos o acciones que las generaron, y por otro lado son provisionales por estar ligadas a una pretensión principal que una vez cumplida o asegurada prescinde de la medida aplicada. Es decir, la medida cautelar depende de cómo se resuelva la pretensión principal, las sentencias pueden reemplazar, modificar o extinguir la medida cautelar. Las medidas cautelares de igual manera pueden ser modificadas a petición de parte por haber cambiado las circunstancias que la motivaron, ya sea que se ha solucionado, o es necesario una medida más estricta para asegurar el derecho u obligación. Así mismo, las medidas cautelares se extinguen cuando la pretensión principal termina por cualquiera de los modos previstos en derecho procesal, ya sea caducidad, desistimiento, pago, etc. En definitiva, es provisional porque existe mientras existan los hechos que motivaron su aplicación en primer lugar. En el Código Orgánico Tributario, artículo 164, inciso segundo *“El coactivado podrá hacer cesar o reemplazar las medidas*

precautelatorias, garantizando la totalidad del saldo de la obligación, debiendo justificar documentadamente la garantía de la obligación pendiente de pago. Con esta justificación el ejecutor verificará la proporcionalidad de las medidas dentro del procedimiento de ejecución". En este inciso sin duda se confirma esta característica de provisionalidad de las medidas cautelares aplicadas por la administración tributaria.

- **Inaudita Parte:** es decir que las medidas cautelares generalmente son resueltas en procesos sumarios que no requieren la participación de la parte contra la cual se solicitan y se dictan estas medidas. Sobre esta característica de las medidas cautelares se ha debatido entre doctrinarios sobre si afecta o no el derecho a la legítima defensa de la parte sobre la cual recaen las medidas. Autores como Ortells Ramos al respecto nos dicen lo siguiente: “ *estas medidas están en un punto intermedio entre el principio de contradicción, que informa el conjunto del proceso civil y que obliga a dar audiencia a la parte interesada, y el derecho a una tutela judicial efectiva y la eventualidad de que la audiencia previa suponga un aviso al demandado que frustre el objetivo que persigue la medida; están por lo tanto entre dos intereses contrapuestos difícilmente compatibles*” (Ortells, 1996). Sin embargo, esta característica encuentra su justificación en otro principio que es el requisito de *periculum in mora*, Cremades Garcia al respecto desarrolla la siguiente idea “*no ha de confundirse la urgencia que legitima la posibilidad de adoptar las medidas inaudita parte con el periculum in mora que se refiere no a la inmediatez con la que se pudiera adoptar la medida, sino el riesgo de ineffectividad de la resolución que en su día recaiga, de no adoptarse las medidas cautelares*” (Cremades, 2017). Al respecto coincido con el aporte de Cremades Garcia, y la justificación de que las medidas cautelares son aplicadas inaudita parte por el riesgo que existe de que la pretensión principal pueda ser afectada irreparablemente, o no cumplida a cabalidad por la parte obligada. En el Código Orgánico Tributario, artículo 164 se faculta al ejecutor de la acción de coactiva, a que ordene en el mismo auto de pago o posteriormente cualquiera de las medidas cautelares ya sea arraigo, secuestro, retención o prohibición de enajenar bienes sin necesidad de un trámite previo. Dentro de la administración tributaria no solo se cumple esta característica de que no es necesaria la presencia de la contraparte, sino que no se necesita ningún

trámite previo ya que el ejecutante está facultado por la ley para dictar las medidas cautelares que le parezcan pertinentes sin necesidad de ningún tipo de trámite previo.

Principios para la aplicación de medidas cautelares:

La doctrina tradicional ha desarrollado una clásica trilogía de requisitos para la procedencia de las medidas cautelares debido a la naturaleza y características de estas.

- **Verosimilitud en el derecho:** está relacionado con la característica Inaudita Parte, al ser aplicadas las medidas cautelares por lo general en procedimientos sumarios y sin contradicción, se exige entonces que exista una posibilidad razonable de que la pretensión principal de la cual es accesoria la medida cautelar, sea reconocida en sentencia. Autores como Podetti han llamado a esto *fumus bonis iuris*, y hace referencia a que el juzgador que conoce la solicitud de medidas cautelares debe verificar que existe proporcionalidad entre la medida cautelar solicitada y el peligro en la demora o urgencia de protección. Es decir, se debe demostrar que la pretensión principal corre un peligro de ser incumplida o vulnerada y que esto puede ser efectivamente evitado con la medida cautelar solicitada, y que no exista una medida menos gravosa para asegurar o resguardar la pretensión principal. En ningún caso puede existir una medida cautelar sin una pretensión principal ya sea un derecho o una obligación. Es el caso en la ejecución coactiva tributaria, que no es necesario demostrar la verosimilitud en el derecho, ya que es la misma administración tributaria quien impone las medidas cautelares sin necesidad de que un juez deba aprobarlas y comprobar este requisito, con algunas excepciones como veremos más adelante. No es necesario en la ejecución coactiva tributaria demostrar esta proporcionalidad entre la medida cautelar aplicada y la obligación pendiente porque existen presunciones respecto a la existencia de la verosimilitud en derecho. Es el caso que la ley de forma *a priori* supone que los títulos de crédito y ordenes de cobro que cumplan los requisitos legales, son justificación suficiente para emitir medidas cautelares en contra de los contribuyentes.



- **Peligro en la demora:** El autor Raúl Martínez Botos, sobre esto nos dice lo siguiente: *“Constituye éste el peligro probable de que la tutela jurídica definitiva que pretende el accionante sea reconocida en la sentencia definitiva, se pierda y la decisión final no pueda hacerse efectiva por el transcurso del tiempo”* (Martínez, 1999). Para la aplicación de medidas cautelares es necesario que se demuestre que el transcurso del tiempo que toma la tramitación de la pretensión principal, puede provocar la vulneración del derecho o el incumplimiento de la obligación materia de la pretensión. El peligro en la demora debe ser actual, real y objetivo, no puede ser un simple miedo a que no se cumpla la pretensión principal, sino debe ser un peligro eminente apreciable por cualquier persona. Según la doctrina clásica este principio debe ser probado cuando se solicita la medida, pero existen casos como los de ejecución de una obligación en los cuales su característica de ejecutividad no pone en duda la existencia de la obligación. En este tipo de títulos ejecutivos o de ejecución no se debe probar la existencia del derecho u obligación ya que este se encuentra respaldado en el título mismo, y al acudir ante un órgano judicial lo único que se pretende es que se cumpla con la obligación respaldada en dicho título. En estos casos la resistencia a cumplir por parte del obligado es una prueba del peligro en la demora y es por esto que en los juicios ejecutivos y de ejecución lo único que se debe demostrar para solicitar una medida cautelar es que la propiedad de los bienes sobre los cuales recaen las medidas reales, corresponde al demandado. En el artículo 351 del Código Orgánico General de Procesos, inciso segundo encontramos lo siguiente sobre este tema *“Si el ejecutante acompaña a su demanda los correspondientes certificados que acrediten la propiedad de los bienes del demandado, con el auto de calificación podrán ordenarse providencias preventivas sobre tales bienes, hasta por el valor que cubra el monto de lo reclamado en la demanda. Sin perjuicio de los certificados a que se refiere este inciso, no se exigirá el cumplimiento de los demás presupuestos previstos en este Código para las providencias preventivas.”* En este artículo se comprueba que en los procesos de ejecución solo es necesario acreditar la propiedad de los bienes al demandado. Similar es el caso de la ejecución coactiva tributaria, también es un proceso de ejecución y por lo tanto no es necesario demostrar el peligro en la demora, simplemente el funcionario ejecutor puede imponer medidas cautelares a su

discreción sin que exista referencia alguna en el Código Orgánico Tributario regulación alguna de cómo se aplica la proporcionalidad en estos casos.

- **Contracautela:** Ramiro Podetti lo define como: *“La contracautela es caución, prevención o precaución que importa la acepción jurídica de “seguridad”; vale decir la seguridad que otorga una persona a otra de que cumplirá una determinada prestación u obligación” (Podetti, 1956)*. Es una forma de garantizar eventuales daños y perjuicios que se puedan ocasionar con la ejecución de la medida cautelar cuando se declare sin lugar el derecho o pretensión principal. Puede darse el caso que se hayan concedido medidas cautelares pero que la pretensión principal se desestime o se declare sin lugar, sin embargo, ya se causó un perjuicio con medidas cautelares. La obligación a indemnizarse hace referencia solamente a los daños y perjuicios que resulten de la aplicación de medidas cautelares mas no de las costas procesales.
- **Clases de contracautela:** Pueden ser las siguientes:
 - Personal:** este tipo de garantía recae sobre una tercera persona que puede ser natural o jurídica. La responsabilidad es solidaria y consiste en que el tercero se obliga a que en caso de que se produzcan daños y perjuicios se compromete a reparar los mismos.
 - Real:** es la contracautela que recae sobre bienes muebles o inmuebles para que en caso de que haya daños y perjuicios que reparar, los mismos estén respaldados en los mencionados bienes.

La contracautela no es aplicable en los casos de ejecución coactiva tributaria debido a que el interesado es el mismo ejecutante, quien no tiene obligación alguna de rendir ningún tipo de caución.

- **Competencia:** como un principio adicional a la trilogía de la doctrina clásica, tenemos a la competencia. Hace referencia a que quien concede las medidas cautelares, debe tener plena potestad para hacerlo por mandato de ley. En el artículo 75 del Código Orgánico Tributario encontramos lo siguiente: *“La competencia administrativa tributaria es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter*



tributario.” La competencia tanto para iniciar una acción coactiva, como para dictar medidas cautelares dentro de este, se ejerce por los funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias. Artículo 158 del Código Orgánico Tributario: *“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 en lo que fuere pertinente, a las del Código Orgánico General de Procesos. Las máximas autoridades tributarias podrán designar recaudadores especiales, y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales que estimen necesario.”*, y sobre la competencia para dictar medidas precautelatorias, esto lo encontramos en el artículo 164 del mismo código en el inciso primero: *“Medidas precautelatorias.- 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.”*. En definitiva, los funcionarios ejecutores tienen la competencia legal tanto para iniciar las acciones coactivas como para dictar las medidas precautelatorias que consideren necesarias para los casos concretos.

Clases de medidas cautelares

En nuestra materia de estudio nos interesa desarrollar las medidas precautelatorias que pueden ser ordenadas en contra de los contribuyentes cuando se inicie una acción de cobro tributaria por parte de la administración tributaria. Dichas medidas se encuentran enumeradas en el artículo 164 del Código Orgánico Tributario, y son el arraigo o prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes. A continuación, desarrollaremos cada una de ellas:

- **El arraigo o la prohibición de ausentarse:** Cabanellas en su Diccionario Jurídico, define al arraigo de la siguiente forma *“El arraigo en juicio es la obligación, impuesta en ciertos casos al litigante, de afianzar su responsabilidad o las resueltas del juicio.”* (Cabanellas, 2003). Walter Alfredo Raña nos da un concepto más extenso al respecto y señala que *“Se le considera como una medida precautelatoria*

dictada por el juzgador, a petición de parte, cuando hubiere temor de que se ausente u oculte la persona contra quien deba entablarse o se haya entablado una demanda. Tiene por objeto o finalidad impedir que el arraigado abandone el lugar del juicio sin dejar un apoderado que pueda contestar la demanda, seguir el proceso y responder de la sentencia que se dicte” (Raña, 2009). De estos dos conceptos brindados por la doctrina, entendemos que el arraigo es una medida cautelar que se dicta por un juzgador como un medio para evitar que la persona demandada o contra quien se pretende iniciar un juicio, se ausente del lugar de tal forma que esto imposibilite el cumplimiento de sus obligaciones en relación a la pretensión principal. En el Código Orgánico Tributario se menciona al arraigo como una medida precautelatoria que se puede ordenar cuando existe un auto de pago, sin embargo, no establece ningún tipo de concepto de lo que es esta figura jurídica ni mucho menos requisitos para que sea ordenada o cumplida. Es por esto, que debemos recurrir a la norma supletoria que en este caso es el Código Orgánico General De Procesos para desarrollar de mejor forma lo que es el arraigo y como debe ser aplicado el mismo. En el artículo 131 del Código Orgánico General de Procesos se desarrolla sobre el arraigo lo siguiente: *“Art. 131.- Arraigo. La o el acreedor que tema que la o el deudor se ausente para eludir el cumplimiento de una obligación, puede solicitar el arraigo, siempre y cuando demuestre la existencia del crédito, que la o el deudor es extranjero y que no tiene bienes raíces suficientes en el país.”.* Del citado artículo se desprenden tres requisitos que debe cumplir la situación para que la medida cautelar arraigo sea la más propicia, primero que se demuestre la existencia de un crédito es decir de una obligación pendiente que no ha sido extinguida de ninguna de las formas permitidas por la ley. En segundo lugar, se debe demostrar que el obligado a cumplir con la obligación es extranjero y que no tiene bienes raíces suficientes en el país que puedan cubrir la deuda. Se entiende de este artículo que el arraigo solo puede ser dictada como medida cautelar cuando el obligado es un extranjero pero que sucede cuando el obligado es ecuatoriano y existe riesgo de que se ausente del país y por lo tanto no cubra la obligación. Para los casos en los cuales el obligado es un ecuatoriano existe la medida prohibición de salida del país, que una vez otorgada por un juez competente, restringe la movilidad de una persona hasta que se extinga la



obligación o se reemplace por otra medida cautelar que garantice el cumplimiento de la obligación.

En la administración tributaria, como hemos hecho referencia anteriormente, el funcionario ejecutor es el que dicta medidas cautelares sin necesidad de que sean estas aprobadas por un juez. Existe una excepción a lo mencionado que se suscita precisamente en la prohibición de salida del país al ser esta medida una restricción al derecho a la libertad ambulatoria. La Constitución de la República (2008) así como los Tratados Internacionales de Derechos Humanos suscritos por el Ecuador, reconocen a la movilidad humana como un derecho fundamental inherente a las personas. En la Declaración Universal de Derechos Humanos, suscrita por el estado ecuatoriano se proclama lo siguiente: *“Toda persona tiene derecho a salir de cualquier país, incluso del propio, y a regresar a su país”*, en este mismo cuerpo legal, en el artículo 13 numeral 1 se lee: *“Toda persona tiene derecho a circular libremente y a elegir su residencia en el territorio de un Estado”*. En el artículo 66, numeral 14, de la Constitución de la República, señala lo siguiente: *“Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: 14. El derecho a transitar libremente por el territorio nacional y a escoger su residencia, así como a entrar y salir libremente del país, cuyo ejercicio se regulará de acuerdo con la ley. La prohibición de salir del país sólo podrá ser ordenada por juez competente.”*, de la citada norma es importante hacer especial énfasis en la última parte, en la cual se señala que solo un juez competente puede ordenar la prohibición de salida del país. Así mismo es importante señalar que en la misma constitución del año 2008 del Ecuador, artículo 425 se establece una jerarquía normativa, en la cual la constitución y los tratados internacionales de derechos humanos están por encima de leyes orgánicas.

Por todo lo expuesto la Corte Constitucional, en la sentencia No. 0055-11-SEP-CC, resolvió que la prohibición de salida del país solo puede ser ordenada por un juez competente y además señaló que los denominados “jueces de coactiva” que en realidad son funcionarios ejecutores, no forman parte de la Función Judicial y por lo tanto las medidas cautelares de arraigo o prohibición de salida del país que sean dictadas por ellos son inconstitucionales. Es por esta sentencia que los funcionarios ejecutores no pueden dictar estas medidas dentro de los procesos de

cobro iniciado por la administración tributaria, si en caso esta medida fuera necesaria para asegurar el cobro de la obligación pendiente, se necesita que esta sea ordenada por un juez competente.

- **Secuestro:** *“Medida cautelar que consiste en la aprehensión judicial y depósito de la cosa litigiosa o de bienes del presunto deudor, a fin de asegurar la eficacia del embargo y eventual resultado del juicio” (Couture, 1955).* Cuando existe una obligación, por lo general una de dar, se solicita el secuestro que es retirar de manos del presunto deudor como lo llama Couture, la cosa litigiosa o también pueden ser bienes que si bien no están en litigio cubren la obligación, y se entrega estos bienes a un depositario judicial para que los tenga en su poder por orden judicial hasta la resolución de la pretensión principal. En definitiva, esta medida es una garantía de que existe un bien que permitirá que se ejecute con eficacia las acciones que se pretendan contra el deudor, y además evitar que estos bienes que podrían cubrir la obligación, sean enajenados, escondidos o destruidos para evitar el cobro. El secuestro generalmente se ordena sobre bienes muebles, pero también puede ordenarse sobre bienes inmuebles y posteriormente debe ser inscrita en el Registro de la Propiedad que corresponda. En el caso de esta medida aplicada en las acciones de cobro por la administración tributaria, debemos acudir a la norma supletoria para conocer cómo se aplica. En el Código Orgánico General de Procesos, artículo 129 sobre el secuestro encontramos: *“Art. 129.- Secuestro. Podrá ordenarse el secuestro de bienes y sus frutos, en los casos en que se tema su deterioro. La parte contra quien se pida el secuestro, podrá oponerse prestando, en el acto, caución suficiente. El secuestro de bienes inmuebles se inscribirá en el registro de la propiedad. Mientras subsista el gravamen no podrá inscribirse otro, excepto la venta en remate forzoso.”.* Es clara la norma que regula esta medida cautelar, y nos da una característica importante no mencionada que es el riesgo en el deterioro. Como analizamos anteriormente las medidas cautelares son ordenadas cuando se comprueba que existe riesgo de que las cosas puedan ser afectadas por el transcurso del tiempo, en este caso se ordena esta medida sobre un bien del contribuyente por el riesgo de que el tiempo pueda deteriorar el estado de este, produciendo una disminución en su valor. Es una medida cautelar que puede ser

ordenada directamente por el funcionario ejecutor de coactivas sin necesidad de ningún tipo de trámite previo.

- **Retención:** Cabanellas en su Diccionario Jurídico define a esta medida como: *“La acepción principal de retención, en lo jurídico, consiste en la facultad que corresponde al tenedor de una cosa ajena para conservar la posesión o tenencia de la misma hasta el pago de lo debido por razón de ella o de algo conexo. No configura privilegio crediticio, sino una prenda, constituida unilateralmente al amparo de la potestad reconocida por la ley y que se considera con amplitud en la denominación completa de derecho de retención”*(Cabanellas, 2003). En definitiva, esta medida cautelar es aquella solicitada por un acreedor para que recaiga sobre los bienes del deudor, corresponden estos bienes a créditos y rentas que son propiedad del deudor pero que se encuentran en manos de un tercero y por lo tanto se ordena a este tercero que retenga dichos bienes. En el Código Orgánico General de Procesos se desarrolla esta figura jurídica de la siguiente manera: *“Art. 130.- Retención. La retención se verificará en las rentas, créditos o bienes que tenga la o el deudor en poder de una o un tercero. Ordenada la retención, bastará que se notifique a la persona en cuyo poder estén las rentas, créditos o bienes que se retengan, para que no se los entregue sin orden judicial. Esta orden podrá impugnarse en el término de tres días.”*. Es en conformidad al artículo citado que esta medida se aplica en los procesos de cobro iniciados por la administración tributaria. El doctor Ángel Armijos, funcionario del Sistema de Rentas Internas con sede en la ciudad de Cuenca, tras una entrevista nos manifestó que esta es la medida cautelar más aplicada por el SRI en la ejecución coactiva tributaria. El SRI se encarga de oficiar a distintas entidades del sistema financiero, es decir tanto a bancos como a cooperativas y mutualistas para que estos remitan información de si el contribuyente coactivado mantiene cuentas en estas instituciones. Una vez que hay respuesta por parte de las instituciones, se ordena la retención en caso de existir cuentas activas con fondos. En caso de que todos los oficios sean contestados con la negativa, entonces se procede a la búsqueda de bienes del coactivado para aplicar otra medida como prohibición de enajenar bienes o el secuestro.



- **Prohibición de enajenar bienes:** Siguiendo la línea de los conceptos jurídicos desarrollados por Cabanellas, define a esta medida cautelar como: *“Restricción que por convenio o institución unilateral impide la transmisión, a título oneroso o gratuito, del bien a que se refiere”* (Cabanellas, 2003). En definitiva, esta medida cautelar recae sobre los bienes que van a ser materia de litigio o bienes del obligado que no ha honrado sus deudas por lo tanto están pendientes y para su cobro se ha iniciado una acción judicial. Como lo define Cabanellas, los efectos de esta medida es la imposibilidad de que el deudor pueda transferir la propiedad de sus bienes a favor de otra persona y de esta manera evitar la evasión de cumplir con su obligación. Se busca con esta medida restringir al deudor de su derecho de disposición sobre sus bienes, pero no se restringe los derechos de uso y goce. Para que la medida cautelar surta plenos efectos sobre bienes inmuebles, es necesario su inscripción en el Registro de la Propiedad del cantón donde se encuentre ubicado el inmueble. A pesar de que esta medida es por regla general aplicada sobre bienes inmuebles, también existe la posibilidad de que recaiga sobre bienes muebles sujetos a registro, como el caso de vehículos, en este caso la inscripción se realiza en el Registro Mercantil. Al respecto la normativa ecuatoriana ha desarrollado en el Código Orgánico General de Procesos, la siguiente disposición: *Art. 126.- Prohibición de enajenar bienes inmuebles. La o el juzgador, en los casos permitidos por la ley y a solicitud de la o del acreedor, podrá prohibir la enajenación de bienes inmuebles de la o del deudor, para lo cual se notificará al respectivo registrador de la propiedad quien inscribirá la prohibición de enajenar sin cobrar derechos. Mientras subsista la inscripción no podrán enajenarse ni hipotecarse los inmuebles cuya enajenación se ha prohibido, ni imponerse sobre ellos gravamen alguno. Para la prohibición de enajenar bienes inmuebles, bastará que se acompañe prueba del crédito y de que la o el deudor, al realizar la enajenación, no tendría otros bienes saneados, suficientes para el pago.* Pese a que esta norma se refiere solo a bienes inmuebles, en el Código Orgánico Tributario, artículo 164, solo se hace referencia a la prohibición de enajenar bienes en general por lo tanto deja abierta la posibilidad de que esta medida sea ordenada sobre bienes muebles.

Relación con el debido proceso

El principio de igualdad de trato ante la ley se aplica no solo a los impuestos, sino a todas las leyes. Puede entenderse como una aplicación del concepto de legalidad, en virtud del cual la ley debe aplicarse sin excepción a todos los que se encuentran en las mismas circunstancias. Tiene dos sentidos, uno esencialmente procesal y otro sustantivo. El sentido procesal es que la ley debe aplicarse de manera completa e imparcial, independientemente de la condición de la persona involucrada. Esto significa que nadie puede recibir un trato preferencial o discriminatorio en la aplicación de la ley o que se le nieguen los derechos procesales para impugnar la aplicación de la ley a él o ella.

El significado sustantivo del principio de igualdad de trato parte de la posición de que las personas en iguales circunstancias deben recibir el mismo trato. Sin aclaraciones, este principio no significa mucho, porque admite que las personas que no se encuentran en las mismas circunstancias pueden ser tratadas de manera diferente. Por lo tanto, la pregunta es si las leyes tienen prohibido utilizar ciertos criterios para discriminar entre personas.

Si bien la lista de criterios prohibidos difiere entre varias jurisdicciones, generalmente incluyen el origen étnico, la religión y el género. La aplicación exacta de esta prohibición contra la discriminación en un país en particular dependerá de si los tribunales son competentes para derogar la legislación por inconstitucional y qué tipo de discriminación está prohibida por la constitución.

El principio también requiere que ambos el propósito del trato desigual y los medios para efectuarlo tienen una base racional. Por ejemplo, tratar de manera diferente a los contribuyentes de mayores ingresos mediante la aplicación de tasas graduadas satisface ambas pruebas; Es racional tanto concluir que la capacidad de pago de un contribuyente aumenta con sus ingresos como establecer tasas graduales como técnica de implementación.

Si bien algunos enfoques de la legislación tributaria son claramente racionales, muchas distinciones que establecen las leyes tributarias son difíciles de evaluar. El hecho de que



se considere que violan el principio de igualdad depende del nivel de escrutinio al que esté sujeta la regla.

El principio de juego limpio o confianza pública significa que no se debe permitir a la autoridad tributaria una ventaja injusta en su trato con los contribuyentes. La aplicación de este principio sugiere que la autoridad debe notificar a un contribuyente de cualquier acción que la autoridad pueda tomar en relación con ese contribuyente, durante el litigio, un contribuyente debe tener todos los derechos de proceso permitidos por la autoridad, y la autoridad debe estar sujeta a su interpretación de la ley aplicada a la situación particular de un contribuyente.

En la mayoría de los países, estas reglas de juego limpio forman parte del derecho administrativo general. Sin embargo, se pueden hacer excepciones a estas reglas cuando el juego limpio no se vea afectado como resultado. Por ejemplo, una autoridad puede tomar medidas sin previo aviso si sospecha razonablemente que el contribuyente destruiría pruebas o huiría de la jurisdicción.

Este principio es algo contrario al principio de orden público, según el cual la ley tributaria debe aplicarse estrictamente en todas las circunstancias. Por lo tanto, el principio de juego limpio sostendría que un contribuyente puede confiar en las declaraciones de la administración tributaria si el contribuyente ha entregado a la administración tributaria una representación completa y justa de todos los hechos.

El contribuyente puede invocar la interpretación de la ley por parte de la administración tributaria incluso cuando dicha interpretación sea errónea. Por otro lado, el principio de orden público sugeriría que si la administración tributaria aplica erróneamente la ley tributaria, tiene derecho a corregir esta aplicación, incluso si esto fuera desventajoso para un contribuyente que actúa de buena fe.

Dado que ambos principios se suelen aplicar simultáneamente, a veces hay decisiones contradictorias en los tribunales. Una forma en que los tribunales logran un equilibrio es sosteniendo que un contribuyente no tiene derecho al tratamiento fiscal derivado de la interpretación errónea de la administración, pero que el contribuyente no es responsable de las sanciones si siguió la interpretación de la administración de buena fe.

Parámetros de aplicación de las medidas cautelares en la ejecución coactiva

El Código Orgánico Tributario sobre la aplicación de medidas cautelares no desarrolla parámetros de aplicación para estos. Es el funcionario ejecutor que goza de la potestad de decidir libremente la medida cautelar a aplicarse. El Código Orgánico General de Procesos es norma supletoria del Código Orgánico Tributario, por lo que en el encontramos ciertos parámetros de aplicación de las medidas cautelares como ya fue desarrollado anteriormente en este trabajo. Sin embargo, en las acciones de cobro iniciadas por la administración tributaria, no existe un tercero imparcial como un Juez que verifique que las medidas sean proporcionales, necesarias o que no existan otras menos gravosas.

Tras entrevistar a un funcionario del Sistema de Rentas Internas con sede en la ciudad de Cuenca, el Dr. Ángel Armijos, supo comunicarme que si bien no existe norma expresa de cómo se debe proceder, por costumbre, primero se oficia a instituciones del sistema financiero para comprobar si el coactivado mantiene alguna cuenta activa y con fondos. De ser el caso se procede con la retención de dichos fondos, caso contrario se procede con la búsqueda de bienes muebles, lo más común es buscar vehículos a nombre del coactivado. En caso de que no se encontraran vehículos, se hace una búsqueda de inmuebles y se procede en este caso a la aplicación de prohibición de enajenar. También me supo manifestar que el arraigo y prohibición de salida del país son las medidas cautelares menos aplicadas hoy en día por la administración tributaria por ser necesario acudir ante un juez para que estas medidas sean efectivas, por evitar dicho trámite solo se aplican las medidas reales.

Como otras leyes, las leyes tributarias son prescripciones legales generales. Sin embargo, una norma legal normalmente no puede prever todas las condiciones de su implementación, por lo que la interpretación es esencial para su aplicación y en el caso de la ejecución coactiva tributaria se ha dotado de esta potestad a funcionarios que no pertenecen a la Función Judicial y que por lo tanto no tienen potestades de Juez.

Las preguntas básicas con respecto a la interpretación de las leyes tributarias que se consideran a continuación son, por lo tanto, si las leyes tributarias deben interpretarse estrictamente o en un sentido más amplio y a quien corresponde la aplicación en especial



de medidas cautelares, y si las leyes tributarias deben estar sujetas a una interpretación por parte de funcionarios que no pertenecen a la Función Judicial pero que gozan de potestades en la aplicación de medidas cautelares, que generalmente corresponden exclusivamente a los jueces.



Capítulo 3:

Análisis de un caso práctico sobre aplicación de medidas cautelares en ejecución coactiva.

Antecedentes

Para el desarrollo del análisis del caso práctico, se tiene como referencia, que el director general del Servicio de Rentas Internas, es la persona encargada de designar a los recaudadores especiales, por ende, frente a las resoluciones emitidas por la Dirección, se da la plena facultad al funcionario ejecutor para que pueda iniciar un proceso de ejecución coactiva.

En el procedimiento coactivo No. RAU-123-2012, seguido por la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro, se verifica que el contribuyente TM & O ALIMENTOS CIA. LTDA. adeudaba al servicio de rentas internas el valor de MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO con 28/100 DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (USD \$1,988.28). El mencionado valor que adeudaba esta persona jurídica correspondía a los meses de febrero, marzo, y mayo del año 2009 por concepto de IVA mensual.

En conformidad con el artículo 161 del Código Tributario, se inicia el procedimiento coactivo con el Auto de Pago, emitido en fecha 10 de abril del 2012, en el cual el Funcionario Ejecutor de la administración tributaria, dispone que el contribuyente TM & O ALIMENTOS CIA. LTDA, como deudor directo, y su representante legal la señora ANA LUCIA ARCE ANDRADE como deudora solidaria, paguen la obligación pendiente.

En definitiva, los antecedentes de esta ejecución coactiva son las obligaciones pendientes que mantenía el contribuyente TM & O ALIMENTOS CIA. LTDA. con el Servicio de Rentas Internas, por no haber cancelado las retenciones en la fuente ni el IVA mensual de algunos meses del año 2009, por lo que la obligación al momento de emitirse el auto de pago es determinada, líquida y de plazo vencido. Es determinada por existir un registro en el sistema del Servicio de Rentas Internas, en el cual consta el valor exacto de lo adeudado según las declaraciones mensuales de la misma compañía. Es líquida por que la razón por la que se cobra aquel valor es clara, es la Ley de Régimen Tributario Interno, título

segundo, donde se desarrolla lo referente al Impuesto al Valor Agregado, como veremos más adelante. El artículo 67 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece lo siguiente: *“Art. 67.- Declaración del impuesto.- Los sujetos pasivos del IVA declararán el impuesto de las operaciones que realicen mensualmente dentro del mes siguiente de realizadas, salvo de aquellas por las que hayan concedido plazo de un mes o más para el pago en cuyo caso podrán presentar la declaración en el mes subsiguiente de realizadas, en la forma y plazos que se establezcan en el reglamento.”*(Ley de Régimen Tributario Interno, 2004). La obligación en definitiva era de plazo vencido al momento de la emisión del auto de pago por haber sido generada en los meses de febrero, marzo y mayo del 2009, sin haber sido cancelada hasta la fecha de emisión del auto de pago que corresponde al 10 de abril del 2012, es decir tres años más tarde.

Hecho Generador

Lo que genera el AUTO DE PAGO para la fecha del 10 de abril del 2012, es el Impuesto al Valor Agregado, cuyo objeto se establece en el artículo 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno: *“Art. 52.- Objeto del impuesto.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley”* .”(Ley de Régimen Tributario Interno, 2004). La compañía coactivada, se dedicaba a la producción, y comercialización de alimentos, y por lo tanto su actividad era prestar servicios, que transfieren el dominio sobre alimentos en este caso.

La ley hace referencia a la transferencia de bienes muebles corporales, así como los derechos de autoría. La norma tributaria exige que se preste atención a los hechos que generan el tributo para confirmar si se cumple o no el supuesto que genera la obligación con la administración tributaria. Cuando el legislador habla de que se produce este hecho generador IVA en las transferencias, desarrolla también lo que se entiende como transferencia para el régimen tributario interno: *“Art. 53.- Concepto de transferencia. - Para efectos de este impuesto, se considera transferencia:*



1. *Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones que pacten las partes.*
2. *La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,*
3. *El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).*

Este artículo en definitiva nos deja claro que todo acto o contrato que tenga como objetivo transferir el dominio, ya sea de bienes, o cualquier tipo de negocio jurídico que se materialice a través de la entrega de una cosa o servicio, están gravados con este impuesto al valor agregado. Cuando existe esta transferencia se genera el tributo, y en definitiva en el caso concreto que se está analizando, existe una transferencia y por lo tanto se comprueba que existía el hecho generador de la obligación por la cual se inicia la ejecución coactiva.

Medidas Cautelares aplicadas

En el mismo auto de pago de fecha 10 de abril del 2012, con fundamento en el artículo 164 del Código Tributario, analizado anteriormente, se ordena como medida cautelar la retención de los fondos y créditos que el contribuyente, en este caso la compañía coactivada, o de su representante legal, que mantengan en cualquier tipo de cuentas que se mantenga dentro de cualquier Institución Financiera del país. Además, agrega el funcionario ejecutor que dicha retención será hasta por el monto adeudado, es decir solo hasta MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO con 28/100 DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (USD \$1,988.28).



Una de las ventajas y bondades de las ejecuciones coactivas del régimen tributario, es que el mismo funcionario ejecutor dispone estas medidas, sin tener que solicitarlas ante un juez sino directamente se dispone que se oficie a la Superintendencia de Bancos y Seguros con el fin de que se aplique esta medida cautelar ordenada, y es el mismo Sistema de Rentas Internas quien elabora y entrega los oficios a las Superintendencias, al contrario de un proceso de ejecución por vía judicial ordinaria, donde es la parte interesada quien debe por escrito solicitar los oficios, esperar el despacho por parte del juez de su solicitud, retirar los oficios y entregarlos en las instituciones oficiadas. En comparación es una gran ventaja la que tiene el Servicio de Rentas Internas, lo que nos llevaría a pensar que es mucho más ágil y lleva menor tiempo, e incluso que la prescripción en este tipo de casos, pero ya veremos que no es así en la práctica.

Del procedimiento coactivo materia de análisis, se verifica que a pesar de estar dispuesto en el auto de pago del año 2012 que se oficie a las Superintendencias con el fin de hacer efectiva la medida cautelar, es en fecha 24 de agosto del 2018 que se dispone nuevamente que se oficie a las Superintendencias para que se dé cumplimiento con la medida cautelar dispuesta. Es decir, transcurrieron seis años en los cuales los funcionarios ejecutores no le dieron seguimiento al proceso, y no pudieron por lo tanto hacer efectiva la medida cautelar.

Es en fecha 3 de octubre del año 2018, en la que se dispone la retención de fondos y créditos nuevamente, esta vez por el valor de TRES MIL CIENTO DOS CON 25/100 DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA (USD 3.102.25), por el tiempo que ha transcurrido la obligación había aumentado.

En el año 2019, tras tener respuesta del Banco Bolivariano y del Banco del Pichincha, que se cumple con la retención de las cuentas de la representante legal de la compañía coactivada, y es en este momento que la compañía conoce por primera ocasión que existe un proceso coactivo iniciado en su contra.

Análisis de proporcionalidad

Ante el análisis realizado, se expone que la retención se puede hacer efectiva para el año 2018-2019, teniendo en cuenta que el auto de pago se realizó con fecha de 10 de abril del 2012. Posterior a estas retenciones dentro del proceso no se ordenó ninguna medida adicional, como secuestro de vehículo, embargo de bienes, entre otros. La orden de retención siempre llevo claro el valor adeudado y que dichas retenciones debían ser solo hasta el monto de la obligación. En total los valores que se lograron retener fueron de QUINIENTOS DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA (USD 500.00) y DOSCIENTOS SETENTA Y CUATRO CON 70/100 DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA, dichos valores no alcanzaban a cubrir la obligación pendiente y en ningún momento se realizó búsqueda de bienes ni se requirió medidas adicionales. Por lo expuesto se llega a la conclusión de que, en principio existe proporcionalidad por la orden de retener solo hasta lo adeudado, sin embargo, de este análisis también podemos concluir que existe un descuido por parte de la administración tributaria que pese a tener grandes beneficios otorgados por la ley para hacer efectiva la ejecución coactiva, no las han aplicado, y la medida que si fue aplicada tomo mucho tiempo por falta de impulso.

Recomendaciones sobre los parámetros en la aplicación de medidas cautelares en la ejecución coactiva tributaria

No existe norma expresa sobre la proporcionalidad en la aplicación de medidas cautelares, sin embargo, del análisis del caso se evidencia que es necesario un desarrollo normativo al respecto. La aplicación de medidas cautelares debería reglarse de una forma clara, y manejable, y principalmente útil en la práctica para mejorar los resultados de sobro de coactivas del Servicio de Rentas Internas.

En primer lugar, considero que se debe regular el tema de aplicación de medidas cautelares según los montos adeudados por los coactivados. Como recomendación para el Servicio de Rentas Internas, se debería tener un rango de montos adeudados de tal forma que las coactivas que no excedan los cinco mil dólares, solo se pueda ordenar retención de cuentas, y arraigo y prohibición de salida del país, mientras que en los



montos que excedan los cinco mil dólares se puede ya ordenar las medidas mencionadas más secuestro de vehículos y embargo de bienes.

Además, debería desarrollarse un reglamento aplicable a la ejecución coactiva en el parámetro tiempo, que permita que el cobro se pueda hacer efectivo. Para explicar esto de mejor manera, es necesario continuar con el análisis del caso No. RAU-123-2012, en el cual existe prescripción por el tiempo que transcurrió desde el auto de pago hasta la notificación a la coactivada, por descuido de la administración tributaria. Es el caso que, que existe la razón sentada en fecha 15 de diciembre del 2016, las 10h33, de que la notificación del auto de pago a la coactivada realizado mediante tres boletas publicadas en el Diario el Telégrafo de fechas 7, 8 y 11 de mayo del 2015.

El artículo 55 del Código Tributario vigente, sobre el plazo de prescripción de las acciones de cobro establece que, tanto la obligación, la acción de cobro, intereses y multas de obligaciones tributarias prescriben en el plazo de CINCO AÑOS desde que se hicieron exigibles. Sobre la interrupción de la prescripción, el artículo 56 del mismo cuerpo legal, establece que se interrumpe cuando existe reconocimiento expreso o tácito por parte del deudor, o cuando existe citación. Del expediente se verifica que la obligación se hizo exigible en los meses de febrero, marzo y mayo del año 2009, y que, hasta la fecha de notificación por la prensa transcurrió un periodo mayor a cinco años, sin que haya reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por lo que en el caso concreto la acción se encontraba prescrita al momento de la notificación, y por lo tanto la misma se encuentra extinta a la fecha. Consecuentemente, y al amparo del artículo 37, numeral 5, del Código Tributario, que existe la razón sentada en fecha 15 de diciembre del 2016, las 10h33, de que la notificación del auto de pago a mi persona consta realizado mediante tres boletas publicadas en el Diario el Telégrafo de fechas 7, 8 y 11 de mayo del 2015.

El artículo 55 del Código Tributario vigente, sobre el plazo de prescripción de las acciones de cobro establece que, tanto la obligación, la acción de cobro, intereses y multas de obligaciones tributarias prescriben en el plazo de CINCO AÑOS desde que se hicieron exigibles. Sobre la interrupción de la prescripción, el artículo 56 del mismo cuerpo legal, establece que se interrumpe cuando existe reconocimiento expreso o tácito por parte del deudor, o cuando existe citación. Del expediente se verifica que la obligación se hizo



exigible en los meses de febrero, marzo y mayo del año 2009, y que, hasta la fecha de notificación por la prensa transcurrió un periodo mayor a CINCO AÑOS, sin que haya reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por lo que en el caso concreto la acción se encontraba prescrita al momento de la notificación, y por lo tanto la misma se encuentra extinta.

Al amparo del artículo 37, numeral 5, del Código Tributario, que dice lo siguiente: *Art. 37.- Modos de extinción. - La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos: 5. Prescripción de la acción de cobro. (Código Tributario, 2005)*. Por lo que, la coactivada dentro del proceso analizado podría solicitar que se declare extinta la obligación tributaria, y por lo tanto que se declare la nulidad de todo lo actuado. De lo desarrollado en líneas anteriores, se puede verificar que existen falencias en la ejecución coactiva tributaria, que vienen de la falta de normas de control.



CONCLUSIONES:

Del presente trabajo de investigación se ha podido analizar principalmente el tema de medidas cautelares aplicadas por la administración tributaria en las ejecuciones coactivas.

Principalmente analizamos el tema de la proporcionalidad en la aplicación de las medidas por parte del Servicio de Rentas Internas, de lo cual se evidencia que la proporcionalidad de estas se deja a discrecionalidad de los funcionarios ejecutores lo que es muy peligroso para los derechos de los coactivados. Por esto es que en definitiva se debería mejorar y ampliar las regulaciones de aplicación de las medidas cautelares, que, si bien los funcionarios ejecutores por mandato de ley tienen la potestad de aplicar estas medidas, una facultad que por lo general está restringida únicamente para los jueces, y al no ser jueces como tal los funcionarios ejecutores, no tener una norma clara sobre la aplicación y límites a esta aplicación, genera sin duda una inseguridad.

De este análisis, se han podido verificar además otras falencias de la ejecución coactiva de la administración tributaria, que es el descuido de los funcionarios ejecutores y la falta de impulso de periodos de tiempo muy prolongados que, en el caso concreto analizado, ha provocado la prescripción y por lo tanto un perjuicio a la administración tributaria porque dichos valores no van a ser recuperados efectivamente.



BIBLIOGRAFIA:

- Acosta, G. (2019). Gestión de recursos humanos en la administración tributaria venezolana. *Observatorio laboral Revista venezolana*.
- Alvarado, E. (1999). *EL concepto de ingreso en la ley del impuesto sobre la renta: análisis exclusivamente constitucional*. México.
- Alvarez, Y. (2019). La facturación electrónica en las microempresas ante la Administración tributaria. *In Conference Proceedings*.
- Arévalo, S. (2010). *El principio de proporcionalidad en el derecho contemporáneo*. Lima: Palestra tribunal constitucional.
- Arnold, R., Martínez, J., & Zúñiga, F. (2012). *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Estudios constitucionales.
- Asamblea Nacional Constituyente. (22 de septiembre de 2008). *Constitución de la República*. Obtenido de <https://www.turismo.gob.ec/wpcontent/uploads/2016/02/CONSTITUCI%C3%93N-DE-LAREP%C3%94BLICA-DEL-ECUADOR.pdf>
- Baer, K. (2019). La administración tributaria en América Latina: algunas tendencias y desafíos. . *En: Tributación en América Latina: en busca de una nueva agenda de reformas*.
- Barnes, J. (1994). Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario". *Revista de Administración Pública*, 15.
- Barreix, A. (2019). Un nuevo modelo de Administración Tributaria. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*.
- Benítez, M. (2009). *Manual tributario*. Corporación de Estudios y publicaciones.
- Beraun, M., & Mantari, M. (10 de abril de 2010). "Visión Tridimensional del Debido Proceso". Obtenido de www.enj.org.
- Biz Latin Hub Group. (04 de octubre de 2017). *¿Cuáles son los requisitos tributarios y contables en Ecuador?* Obtenido de Biz latin ub: <https://www.bizlatinhub.com/es/requisitos-tributarios-contables-ecuador/>
- C.O.T. (2012). *Código Orgánico Tributario*. Código Orgánico Tributario. Quito-Ecuador: COT.
- Cabanellas, G. (2003). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Argentina: Editorial Heliasta.
- Calle, D. (2020). *El régimen sancionatorio tributario en el Ecuador y una comparación con los regímenes de este orden en los países de la Comunidad Andina*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.



- Campuez, B. (2015). *LA INEFICAZ APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LA LEGISLACIÓN PENAL ECUATORIANAS*. Loja: UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA.
- Cassagne, E. (s.f.). *LAS MEDIDAS CAUTELARES CONTRA LA ADMINISTRACIÓN*. Medida Cautelares.
- Cassagne, J. (2011). *Curso de Derecho Administrativo, tomo I*. Buenos Aires: La Ley.
- Clemenza, C. (2019). Calidad de los servicios prestados por el servicio autónomo municipal de administración tributaria. *Revista Venezolana de Gerencia*.
- Código Orgánico Administrativo. (2017). *Código Orgánico Administrativo*. Quito: Registro Oficial Suplemento 31 de 07-jul.-2017.
- Código Orgánico Administrativo. (2017). *CÓDIGO ORGÁNICO ADMINISTRATIVO, COA*. Quito: Órgano del Gobierno del Ecuador.
- Código Orgánico Tributario. (2018). *Código Tributario*. Quito: Lexis Finder.
- COGEP. (2015). *CODIGO ORGANICO GENERAL DE PROCESOS*. COGEP.
- Constitución de la República del Ecuador. (2018). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito.
- Couture, E. (2010). *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: 4ta edición.
- Durán, M. (2018). Análisis económico de la Administración Tributaria. *Papeles de Economía Española*.
- Erazo, D. (2019). *La aplicación del principio de proporcionalidad en las medidas cautelares en los procesos de ejecución coactiva tributaria*. Quito: Universidad Central del Ecuador.
- Erazo, T. (2019). Análisis del Juicio Coactivo y sus incidencias en la aplicación de medidas cautelares. (*Bachelor's thesis, Quito: UCE*).
- Estévez, A. (2019). Ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria. *Dialnet*.
- Gaibor, A. (2020). Cuestionamiento a la discrecionalidad en el régimen de medidas cautelares constitucionales en Ecuador. *USFQ Law Review*.
- García, C. (2017). *Medidas cautelares en el ámbito de los derechos de propiedad intelectual e industrial*. Madrid.
- García, E. (2015). *Medidas cautelares*. Bogotá: Temis S.A.
- Gonzalez, M. (2019). Calidad de servicio y satisfacción del cliente del Servicio de Administración Tributaria de Trujillo-SATT en el año 2016. *Dialnet*.
- Gordillo, A. (2007). *Tratado de Derecho Administrativo" tomo III, Acto Administrativo*. Buenos Aires: Macchi.



- Gutierrez, J. (2019). Gestión de administración tributaria y su influencia en la recaudación del impuesto predial Municipalidad Distrital Jose Leonardo Ortiz, Chiclayo 2018. *Revista Ciencia y Tecnología*.
- Hernández, D. (2017). *"LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCESO COACTIVO*. Cuenca: UNIVERSIDAD DE CUENCA.
- Huamán, M. (2011). *Evolución cronológica del arancel y de las políticas arancelarias en el Perú*. Perú: Dialnet.
- Hurtado, G. (2013). *Análisis crítico del procesamiento coactivo y juicio de excepciones dentro de la legislación ecuatoriana*. Quito: Universidad de las Américas.
- Kielmanovich, J. (2000). *Medidas cautelares*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni.
- López, M. (2020). El abuso de las medidas cautelares frente a la jurisdicción constitucional. *Dialnet*.
- Martínez, R. (1999). *Medidas Cautelares*. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo .
- Morales, M. (2011). *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. Quito: Corporación de estudios y publicaciones.
- Morán, C. (09 de julio de 2018). *El nuevo Código Orgánico Administrativo (COA) y la Coactiva*. Obtenido de Best Law: <http://bestlaw.ec/2018/07/nuevo-codigo-organico-administrativo-coa-la-coactiva/>
- Moreno, M. (2018). Inteligencia Artificial y Administración tributaria. *Dialnet*.
- Nino, C. S. (2002). *Fundamentos de Derecho Constitucional"*. Buenos Aires: Astrea.
- Orellana, M. (2019). Los convenios de doble tributación en la recaudación de la administración tributaria del Ecuador. *Revista ESPACIOS*.
- Patiño, R. (2013). *Sistema Tributario Ecuatoriano*. Quito.
- Pérez, F. (2001). *Derecho financiero y Tributario Parte general octava edición cap. VIII*. Madrid: Civitas.
- Pérez, M. (2019). La Administración tributaria frente al anonimato de las criptomonedas: la seudonimia del Bitcoin. *Dialnet*.
- Podetti, R. (1956). *Derecho Procesal Civil, Comercial y Laboral, Tratado de las Medidas Cautelares. Tomo IV*. Buenos Aires: EDIAR.
- Ramírez, C. (2015). *Principales cuestiones acerca del Código Orgánico General de Procesos en preguntas y respuestas*. Quito: Corte Nacional de Justicia.
- Ramos, O. (1996). *La tutela judicial cautelar en el Derecho español*. Granada: Comares.
- Sánchez, M. (2009). *Jurisdicción Coactiva*. Quito: Editorial Jurídica del Ecuador.
- SRI. (2016). *Código Tributario*. Quito: Servicio de Rentas Internas.



- SRI. (2020). *Base Imponible, Hecho Generador y Sujetos Pasivos del Impuesto al Valor Agregado*. Quito: Servicio de Rentas Internas.
- SRI. (2020). *Extracto Art. 8 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y Arts. 8, 9, 10, 12 y 13*. Quito: Servicio de Rentas Internas.
- SRI. (2021). *Medidas cautelares de retención de créditos*. Obtenido de Portal único de trámite ciudadano: <https://www.gob.ec/sri/tramites/medidas-cautelares-retencion-creditos>
- Suárez, W. (2012). PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD SISTÉMICO. *Dialnet*, 20.
- Torres, E. (2013). *El petróleo en Ecuador, la nueva era*. Petroecuador.
- Urgilés, E. (2014). *Proceso Coactivo en la Administración Tributaria Central del Ecuador (S.R.I.) y su impacto en la recaudación*. . Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar .
- Urgilés, M. (2015). Análisis crítico del procedimiento coactivo y juicio de excepciones dentro de la legislación ecuatoriana. (*Master's thesis, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador*).
- Valdés, R. (2010). *Curso de derecho tributario Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito: Boletín el Contador.
- Vásquez, S. (2015). *La proporcionalidad de las medidas cautelares en los procedimientos coactivos de ejecución de los títulos de valor*. Cuenca: Universidad Técnica Particular de Loja .
- Viera, L. A. (1947). *Las Medidas de Garantía y El Embargo talleres gráficos "33" S.A*. Montevideo.
- Villareal, C. (2010). *Medidas cautelares: Garantías constitucionales en el Ecuador*. Quito: Jurídica Cevallos.