



**UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA**

*La Universidad Católica de Loja*

**ÁREA SOCIOHUMANÍSTICA**

**MAGISTER EN DERECHO MENCIÓN DERECHO  
PROCESAL**

TRABAJO DE TITULACIÓN

“Análisis de la Procuración Judicial, prescindiendo de la cláusula para no transigir, en las causas contencioso – tributario; causas no transigibles”.

**Autor (a):** Galarza Viera, Claudio Renato

**Directora (a):** Bermeo, Andrea Catalina

LOJA - ECUADOR

2020



*Esta versión digital, ha sido acreditada bajo la licencia Creative Commons 4.0, CC BY-NY-SA: Reconocimiento-No comercial-Compartir igual; la cual permite copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, mientras se reconozca la autoría original, no se utilice con fines comerciales y se permiten obras derivadas, siempre que mantenga la misma licencia al ser divulgada. <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.es>*

2020

**Aprobación del director del trabajo de titulación**

Loja, 31 de julio de 2020

Magister.

Paúl Javier Moreno Quizhpe

**Coordinador de la Maestría en Derecho, mención en Derecho Procesal**

Ciudad. –

De mi consideración:

El presente trabajo de titulación denominado: “Análisis de la Procuración Judicial, prescindiendo de la cláusula para no transigir, en las causas contencioso – tributario, causas no transigibles”; realizado por Claudio Renato Galarza Viera, ha sido orientado y revisado durante su ejecución, por cuanto se aprueba la presentación del mismo. Así mismo, doy fe que dicho trabajo de titulación ha sido revisado por la herramienta antiplagio institucional.

Particular que comunico para los fines pertinentes.

Atentamente,

Firma:.....

Andrea Catalina Aguirre Bermeo

C.I:

### **Declaración de autoría y cesión de derechos**

Claudio Renato Galarza Viera, declaro y acepto en forma expresa lo siguiente:

- Ser autor del Trabajo de Titulación denominado: Análisis de la Procuración Judicial, prescindiendo de la cláusula para no transigir, en las causas contencioso – tributario, causas no transigibles, del Programa de posgrados Maestría en Derecho, mención en Derecho Procesal, específicamente de los contenidos comprendidos en: Introducción; Capítulo 1 Origen de las Controversias Tributarias; Capítulo 2 Proceso Contencioso Tributario; Capítulo 3 La Procuración Judicial, Conclusiones y Recomendaciones, siendo la Mgs. Andrea Catalina Aguirre Bermeo, Directora del presente trabajo; y, en tal virtud, eximo expresamente a la Universidad Técnica Particular de Loja y a sus representantes legales de posibles reclamos o acciones judiciales o administrativas, en relación a la propiedad intelectual. Además, ratifico que las ideas, conceptos, procedimientos y resultados vertidos en el presente trabajo investigativo son de mi exclusiva responsabilidad.
- Que mi obra, producto de mis actividades académicas y de investigación, forma parte del patrimonio de la Universidad Técnica Particular de Loja, de conformidad con el artículo 20, literal j), de la Ley Orgánica de Educación Superior; y, artículo 91 del Estatuto Orgánico de la UTPL, que establece: “Forman parte del patrimonio de la Universidad la propiedad intelectual de investigaciones, trabajos científicos o técnicos y tesis de grado que se realicen a través, o con el apoyo financiero, académico o institucional (operativo) de la Universidad”.
- Autorizo a la Universidad Técnica Particular de Loja para que pueda hacer uso de mi obra con fines netamente académicos, ya sea de forma impresa, digital y/o electrónica o por cualquier medio conocido o por conocerse, sirviendo el presente instrumento como la fe de mi completo consentimiento; y, para que sea ingresada al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública, en cumplimiento del artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma: .....

Autor: Abg. Claudio Renato Galarza Viera

C.I.: 1103923957

### **Dedicatoria**

A mi familia, por su motivación y apoyo constante; por acompañar mi camino en dirección a mis metas; Alejandra, Jhade, Andretta, Mery y Gonzalo, por constituirse en aquella fuerza y motor de mi existencia; y, a quienes han constituido apoyo y ayuda en el presente logro.

### **Agradecimiento**

Como en todo acto de la vida, agradezco fundamentalmente a Dios. Su compañía fue un pilar fundamental, en aquellas circunstancias que parecían adversas; y, que resultaron aleccionadoras. Mi agradecimiento sincero a los docentes que supieron inculcar y transmitir los importantes conocimientos en beneficio de mi amada profesión.

## Índice de contenidos

Carátula.....	I
Aprobación del director del trabajo de titulación .....	II
Declaración de autoría y cesión de derechos .....	III
Dedicatoria .....	V
Agradecimiento .....	VI
Índice de contenidos.....	VII
Resumen.....	1
Abstract .....	2
Introducción.....	3
Capítulo uno.....	5
Origen de las Controversias Tributarias.....	5
1.1 Facultades de la Administración Tributarias .....	5
1.1.1 <i>Facultad Determinadora</i> .....	9
1.1.2 <i>Facultad Sancionadora</i> .....	13
1.1.3 <i>Facultad Reglamentaria</i> .....	20
1.1.4 <i>Facultad Recaudadora</i> .....	22
1.1.5 <i>Facultad Resolutiva</i> .....	25
1.2 Características de los actos administrativos tributarios .....	32
1.2.1 <i>Motivación como deber de la Administración</i> .....	33
1.2.2 <i>Motivación como garantía del debido proceso</i> .....	35
1.2.3 <i>Finalidad y Especialidad del contenido del acto administrativo tributario</i> .....	37
1.3. Prerrogativas estatales y la colaboración del sujeto pasivo .....	40
1.3.1 <i>Deberes formales de los contribuyentes</i> .....	41
1.3.2 <i>Deberes sustanciales de la Administración Tributaria</i> .....	45
Capítulo dos.....	51
Proceso Contencioso Tributario .....	51
2.1 Concepto, acciones y tipos de procedimiento .....	53

2.2 Requisitos procesales.....	64
2.2.1. Legitimación.....	64
2.2.2 La demanda y su contestación.....	68
2.2.3 Audiencias en el procedimiento contencioso tributario.....	78
2.2.4 Medios de Prueba.....	82
2.3 Características del proceso Contencioso Tributario .....	92
2.3.1 Sustanciación y Prevalencia.....	92
2.3.2 Afianzamiento y Suspensión del Acto Administrativo Tributario .....	93
2.3.3 El Control de Legalidad .....	94
2.3.4 Recursos en el Procedimiento Contencioso Tributario.....	95
2.3.5 La sentencia y su ejecución .....	97
Capítulo tres.....	99
La Procuración Judicial.....	99
3.1 Transigir en el Código Orgánico General de Procesos .....	99
3.2 Imposibilidad de transigir en las causas contenciosas tributarias .....	101
3.3 Aplicación de Encuesta .....	103
Conclusiones.....	111
Recomendaciones .....	112
Referencias .....	113
Apéndices .....	116

### Índice de tablas

<b>Tabla 1.</b> Conocimiento de obligatoriedad .....	103
<b>Tabla 2.</b> prevalencia de normas especiales del proceso contencioso-tributario en el Código Orgánico General de Procesos .....	104
<b>Tabla 3.</b> las causas Contencioso Tributario, son causas que no pueden considerarse transigibles .....	105
<b>Tabla 4.</b> efecto en audiencia preliminar o primera fase de audiencia única de que la procuración judicial carezca de la cláusula de transigibilidad .....	106

**Tabla 5.** Causas contencioso-tributarias, causas no transigibles, es necesario incluir en las procuraciones judiciales cláusula de transigibilidad ..... 108

**Tabla 6.** La declaratoria de abandono, en las causas contencioso tributarias, por la falta de cláusula para no transigir en las procuraciones judiciales, trastoca el derecho a la defensa del actor ..... 109

### Índice de gráficos

**Gráfico 1.** Conocimiento de obligatoriedad ..... 104

**Gráfico 2.** Prevalencia de normas especiales del proceso contencioso-tributario en el Código Orgánico General de Procesos..... 105

**Gráfico 3.** Las causas Contencioso Tributario, son causas que no pueden considerarse transigibles ..... 106

**Gráfico 4.** Efecto en audiencia preliminar o primera fase de audiencia única de que la procuración judicial carezca de la cláusula de transigibilidad ..... 107

**Gráfico 5.** Causas contencioso-tributarias, causas no transigibles, es necesario incluir en las procuraciones judiciales cláusula de transigibilidad..... 108

**Gráfico 6.** Que la declaratoria de abandono, en las causas contencioso tributarias, por la falta de cláusula para no transigir en las procuraciones judiciales, trastoca el derecho a la defensa del actor ..... 109

## Resumen

Analizar la posibilidad de transigir; es una posibilidad obligatoria, que el COGEP implementa en su instauración; ceder en cuanto a la pretensión del actor, como del demandado. Nuestra Constitución, ordena por un lado reconocer los medios alternativos de solución de conflicto; y, por otro lado, diferencia que estos procedimientos se aplicarán con sujeción a la ley, en materias en las que por su naturaleza se pueda transigir. Respecto de las causas contencioso-tributarias, no es posible transigir.

Entonces, la aplicabilidad de la cláusula para transigir, en los casos tributarios, no tendría objeto; es en esta parte donde la característica de rigurosidad procesal, que mantiene el COGEP, pierde fuerza. La alternativa de aplicar de forma taxativa el número 1 del artículo 86 del COGEP, sin tomar en cuenta las materias de naturaleza no transigible; o, de no aplicar una norma de Derecho (número 1 del artículo 86 del COGEP), analizando la transigibilidad o no de la materia; incorpora el propósito principal de esta investigación, que se relaciona “excepcionar” de forma expresa, la no necesidad de cláusula de transigir en las procuraciones judiciales, respecto de las causas contencioso tributarias.

**Palabras claves:** Contencioso - Tributario, Transigir, Procuración Judicial.

### **Abstract**

To analyze the possibility of compromise; it is a mandatory possibility, which COGEP sets up in its implementation; to give in as to the actor's claim, as well as the defendant's claim. Our Constitution, on the one hand, orders the recognizing of alternative means of conflict resolution; and, on the other hand, it differs that these procedures will apply subject to the law, in matters in which they may be compromised by their nature. With regard to contentious-tax cases, it is not possible to compromise.

Then, the applicability of the clause to compromise, in tax cases, would have no object; it is in this part that the procedural rigorousness characteristic, which maintains COGEP, loses strength. The alternative of applying the number 1 of Article 86 of the COGEP in a taxable way, without taking into account matters of a non-compromise nature; or, if a rule of law (Article 86(1) of the COGEP) is not applied, by analyzing the compromise or not; incorporates the main purpose of this investigation, which relates to "exception" expressly, the non-need for a clause to compromise in judicial procurements, with respect to tax contentious cases.

**Keywords:** Contentious - Tax, Compromise, Judicial Procurement.

## Introducción

El Código Orgánico General de Procesos, presentó a través de su implementación, absoluta rigurosidad, en mérito del cumplimiento de las normas procesales que implican la aplicación de los preceptos constitucionales de normas principios y garantías, en orientación del ejercicio de la función jurisdiccional.

Respecto de la regla general, en los casos donde se comparezca con procurador judicial, con cláusula especial con autorización para transigir, su finalidad teleológica es que el operador de justicia como director del Proceso y de la Audiencia, se encuentra en la obligación de buscar que las partes, consientan en virtud de llegar a un acuerdo, compromiso o arreglo. ¿Qué pasa en las causas contencioso-tributario, materia no transigible? La respuesta a este problema fue precisamente la especialidad que conlleva tanto las normas sustantivas como procesales de la materia tributaria. De esta forma, se ha logrado llegar al objetivo de proponer una reforma legal al Código Orgánico General de Procesos.

En el contexto, del presente tema de investigación, se ha desarrollado la metodología analítica-sintética, realizando de forma exhaustiva la comprensión de todo escenario, hecho y aserto investigado. El método descriptivo, donde se aplicó una completa descripción de normas, escenarios, conceptos. El método dialéctico y conceptual, al haber desarrollado ideas alrededor de la hipótesis planteada.

En el primer capítulo abordamos el origen de las controversias tributarias, para ello, fue necesario analizar cada una de las facultades que posee la Administración tributaria, las características de los actos administrativos tributarios; y, sopesar además en el cumplimiento de las obligaciones y deberes, tanto de los contribuyentes como de la Administraciones tributarias, respectivamente.

En el segundo capítulo se aborda un estudio pormenorizado del proceso contencioso-tributario. Los elementos que hacen especial este de procedimiento; así como el análisis de las principales fases de sustanciación tanto de las acciones como de los procedimientos que acarrea la parte contencioso-tributaria.

Finalmente, el tercer capítulo, desentraña la problemática del tema investigado, donde se especifica con la respectiva aplicación de encuestas, el carácter innecesario de la cláusula especial de transigir en las causas tributarias.

Cuán importante resulta abordar este tipo de problemáticas, que implican un desarrollo y mejoramiento de la mecánica procesal, objetivo primordial, desde la entrada en vigor del COGEP. Esperamos, dar el impulso inicial para que este tema sea debidamente tratado por el órgano legislativo, en búsqueda de la protección de los derechos de los contribuyentes.

## Capítulo uno

### Origen de las Controversias Tributarias

#### 1.1 Facultades de la Administración Tributarias

El Código Tributario (CT, 2005) establece que:

Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional. (Art. 6)

El Estado mantiene una fuerte necesidad de solventar de forma adecuada el cumplimiento de sus actividades; en busca de su fin primordial “el bien de la sociedad”. Para Borja (2007) el Estado “constituye el régimen de asociación humana más amplio y complejo de cuantos ha conocido la historia del hombre. Se caracteriza esencialmente por la ordenación jurídica y política de la sociedad” (p. 41). De esta forma, el Estado ejerce una función pública, ejecutando planes, programas, proyectos, procedimientos y actividades.

Precisamente, uno de los medios de los que se vale el Estado, para lograr obtener que los servicios sean atendidos de la mejor manera es la “Administración Pública”; en palabras de Jaramillo (2005) éste sostiene que “desde el punto de vista científico y técnico la administración es el proceso de planear, organizar, dirigir, controlar y evaluar la prestación de servicios públicos para alcanzar los objetivos programados” (pp. 90-91). Así, en este contexto de establecer mecanismos, el Estado, a través de la Administración Pública, mantiene la posibilidad jurídica, de exigir tributos, supeditados a las personas o a los bienes, que se encuentran dentro de su jurisdicción.

La Constitución de la República del Ecuador (2008) destaca como deber y responsabilidad de las ecuatorianas y los ecuatorianos: “cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley” (Art. 83.15). Para Jaramillo, se denomina “poder tributario”; y, lo define como la “potestad jurídica que tiene el Estado para crear tributos, generar ingresos, y efectuar gastos” (p. 351).

Necesariamente este poder tributario, como lo denomina el citado autor lojano, tiene que ser otorgado por parte del Estado, a autoridades gubernamentales, que direccionen los recursos tributarios.

Dentro del marco jurídico tributario (Código Tributario), en los artículos 64, 65 y 66, se realiza una referencia directa a la Administración Tributaria; a los órganos que la conforman; estableciendo la administración tributaria central; la administración tributaria seccional; y, la administración tributaria de excepción. Cotejo que el Código Orgánico General de Procesos (COGP, 2016) establece que “La administración tributaria está integrada por la administración central, la de los gobiernos autónomos descentralizados y las especiales o de excepción” (Art. 301). Enunciado que se realiza en la parte de delimitación de la administración pública.

Sin embargo, ¿Qué entendemos por Administración Tributaria?; el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, la define como “aquel segmento o parte de la Administración Pública que tiene a cargo la aplicación de los impuestos y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, a fin de asegurar el recaudo de los ingresos necesarios para financiar los gastos del Estado y sus políticas de inversión social” (p. 5).

Por otro lado, la percepción sobre Administraciones tributarias es:

Para el establecimiento y exigencia de estos tributos tanto el Estado como las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales actúan a través de la Administración Tributaria, entendida ésta como el conjunto de órganos y entidades de Derecho público que desarrollan las funciones de Aplicación de los tributos, la Potestad sancionadora y la Revisión de los actos. (Arnaiz, 2017, pp. 37-38)

Es decir, que, bajo el concepto de Administración Tributaria, tenemos que el Estado promueve e impulsa con eficacia el cumplimiento de los deberes formales y de las obligaciones tributarias. Sin embargo, al hablar de “obligación tributaria”, inevitablemente nos referimos al vínculo jurídico personal, entre el Estado y los contribuyentes; y, de conformidad, al CT (2008), se establece que “se regula a la verificación del hecho generador previsto por la Ley” (Art. 15). En resumen, Administración Tributaria, abarca un

concepto de cumplimiento, donde se involucra la interacción del Estado, los contribuyentes y la norma.

Esta relación, Estado – contribuyente; ha llevado a que la Administración Tributaria sea revestida de potestades, con las cuales desarrolle en el ámbito de sus competencias, actividades “regladas”; o, para ser más exactos, en mérito del artículo 4 del Código Tributario, mantenga correspondencia de sus gestiones con el principio de reserva de ley.

De forma general, al referirse a las “potestades”, Morales (2011), menciona que las potestades nacen del poder que atribuye el soberano a los distintos órganos de la administración del Estado *siendo que estas facultades constan en los textos constitucionales*; estableciendo el mismo autor, al concepto de potestad, las características de ser imprescriptibles, indelegables e inalienables. En resumen, el concepto de potestad está ligado indefectiblemente a la LEY (p.11).

El CT (2008); indica de forma expresa:

Facultades de la Administración Tributaria. – Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos. (art.67)

En el ámbito tributario, estas atribuciones que nacen del poder, se denominan facultades, que de forma específica son: la facultad determinadora de la obligación tributaria; facultad resolutoria; facultad sancionadora; y, facultad recaudadora. Aunque no hay que perder de vista, que la propia norma, establece una potestad o facultad “de aplicación de la Ley”; se entiende que, por principio de legalidad, regla universal del Derecho constitucional tributario, se plasma en el aforismo latino “*nullum tributum sine lege*” (no existe tributo sin ley); sin embargo, va más allá del principio; y, se centra a la prerrogativa de “aplicar”.

Es conocido que, de acuerdo a la Constitución de la República: “a) El Estado; b) Organismos y dependencias del Estado; c) Servidoras y servidores públicos; d) Personas

que actúen en virtud de una potestad estatal; ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la Ley” (Art. 226). ¿A ello se refiere la facultad de aplicación de la Ley?; es probable que el legislador, intentó acaparar, la extensiva facultad de “control”, como denominador común de las demás facultades.

El artículo 7 del Código Tributario; establece además como potestad y facultad; exclusiva del presidente de la República, dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. Mencionando incluso, que el Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

La facultad reglamentaria, no individualizada en el artículo 67 del Código Tributario, sin duda alguna constituye una facultad de la Administración Tributaria; dejando claro el inciso final del artículo 7 del mismo cuerpo legal (Código Tributario); que el ejercicio de esta facultad, no podrá suspender la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas.

De esta manera, conforme el marco normativo, ecuatoriano, tenemos que la Administración Tributaria, posee: a) La facultad de aplicación de la Ley; b) La facultad determinadora de la obligación tributaria; c) La facultad resolutoria; d) La facultad sancionadora; y, e) La facultad recaudadora. En la aplicación de estas facultades; es donde se genera una relación jurídico – tributaria; una relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria; donde se entiende que quién realiza la gestión de los tributos, como sujeto activo o entidad tributaria, someta sus actuaciones al margen de la ley.

Esta relación, que muchos consideran de “poder”, contrapone el deber de colaboración de los contribuyentes, con la potestad y prerrogativa al ejercicio de control del ente recaudador.

Borja (2007) al referirse al origen del poder del Estado; señala que “no se trata de averiguar el hecho del poder, pues eso no satisface la inquietud ética, sino el derecho que asiste a unos hombres para obligar a otros a la obediencia” (p.66). Sin embargo, la idea no

es enfocar al Estado, en un papel de supuesta o aparente omnipotencia. El Estado es la forma como se organiza una nación; una forma de asociación humana que ha evolucionado durante el transcurso del tiempo y de la historia. En palabras de Paz y Cepeda (2015) “el Estado pasó a jugar un rol fundamental en la orientación de la economía, consolidó amplios servicios públicos y se realizaron enormes inversiones en obras e infraestructuras” (p. 8). Con este rol que juega el Estado “la población nacional mejoró sustancialmente sus condiciones de vida y de trabajo” (Paz y Cepeda, 2015, p. 8).

Sin embargo, la perspectiva de justicia social, en el ámbito tributario, involucra no perder de vista los derechos y garantías de los contribuyentes, en su rol de cumplimiento tributario. A continuación, abordemos cada una de las facultades de la Administración Tributaria:

### **1.1.1 Facultad Determinadora**

El artículo 9 del Código Tributario, menciona que la gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca; y, comprende las funciones de determinación y recaudación. En lo que nos interesa en esta parte; la determinación también es definida por el Código Tributario; en el artículo 87, definiéndola como el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía del tributo.

Esto es, que determinar involucra tanto al cumplimiento del sujeto pasivo, en su rol de obligado, el momento mismo que realiza una declaración; o, autodeterminación, efectuando incluso en este momento una “aplicación de la ley”. Cuando el contribuyente o sujeto pasivo declara, básicamente efectúa una actuación propia con las características de definitiva y vinculante. Además, como lo establece el propio Código Tributario, es una gestión que puede emanar de la Administración Tributaria; en su afán de “comprobar” o “verificar” si el sujeto pasivo del tributo, aplicó correctamente el marco normativo y reglamentario en cuanto al hecho generador, base imponible y cuantía del tributo.

Saccone (2005) indica que, en la generalidad de los impuestos, para verificar la realización de los hechos gravables, así como para determinar la cuantía de la base imponible, se prevé una actividad que, en la ley y en la práctica se denomina determinación (ascertainment, comprobación) (p. 123). Dejando claro el mismo autor, que “comprobar significa si se ha producido en el caso concreto el hecho imponible del tributo que la ley prevé con carácter abstracto y determinar su base imponible” (Saccone, 2005, p. 123).

Nuevamente tenemos de manifiesto, al principio de legalidad. Porque resulta, más que necesario, indispensable en esta labor de comprobar, hacerlo con sujeción a la ley. Porque es ésta, la que con anterioridad, expresa de forma objetiva, general y abstracta los elementos, presupuestos y configuración del tributo. Es menester referirnos al artículo 68 del Código Tributario; en el que se centra la actividad y gestión administrativa del ente recaudador, definiendo a la facultad determinadora, como la determinación de la obligación tributaria; y, expresando a detalle la función, que únicamente atañe a la Administración como tal.

Sin incluir al sujeto pasivo, lo define como el acto o conjunto de actos reglados, realizados por la administración activa, *tendientes* a establecer en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. Definición que se centra exclusivamente a la facultad.

Indicando de forma puntual, que el ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, *cuando se advierta* la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación. Es decir, que el propio marco jurídico ecuatoriano; claramente diferencia entre el concepto genérico de determinación; y, el concepto concreto de Facultad determinadora.

La doctrina argentina, le denomina a esta facultad “determinación de oficio”; y, volviendo a citar a Saccone (2005), se considera que esta es practicada “en los casos establecidos en la ley, y en ciertas situaciones previstas por las normas creadoras o

reglamentarias de otros tributos que no se rigen por aquel ordenamiento” (pp.131 – 132). Incluso, cuando profundiza en su desarrollo señala, que “la autoridad necesita averiguar la exactitud de esos datos y estar facultada para rectificarlos si fuera procedente, con el fin de que las prestaciones tributarias se traduzcan con arreglo a la ley” (Saccone, 2005, pp.131-132).

Lógicamente, en un tema que involucra un deber y responsabilidad de los ecuatorianos consagrada en la Constitución, respecto de cooperar con el Estado y pagar los tributos establecidos por la ley; no es potestativo el cumplimiento de las normas, reglas y principios, que permitan dilucidar la realidad económica de los contribuyentes.

Saccone (2005) enfatiza que:

En el momento político de la imposición, el legislador otorga amplísimas facultades al fisco para sus actividades de control y verificación, sin perjuicio de que en el momento jurídico de la imposición, ambos sujetos de la relación jurídico tributaria se encuentran en una situación de igualdad, y la administración debe ajustarse al procedimiento y límites fijados en la ley. (p.133)

Este análisis de hechos tributarios, supervisados y verificados por parte del sujeto activo, requiere de un procedimiento jurídicamente reglado. Ya que, de existir, discrecionalidad el momento de adecuar el marco normativo, se podría generar un problema en la relación jurídico tributaria, aterrizando en el desacuerdo del sujeto pasivo.

Varela (2008); señala que el procedimiento administrativo de determinación “constituye un conjunto de actos reglados normativamente en forma sistemática a través de una Ley, el que permite al órgano administrativo pertinente llevar adelante su propia actividad ejecutora” (p.1353).

Sin embargo, reconoce la “natural”, “resistencia” del administrado, cuando se trata de tributos; y, Varela (2008) expresa “aparece como evidente, por un lado, el rechazo natural de los privados a cualquier exacción dineraria y, por otro, la voluntad y necesidad del Estado de recaudar fondos para sus sustentos en pos del interés general que representa” (p. 1355).

Es decir, que entre los derechos y obligaciones del sujeto pasivo; y, las potestades y deberes sustanciales de la Administración tributaria; resulta eventual, la no adecuación de criterios. Indica Varela (2008) “he aquí la lógica confrontación de intereses entre los sujetos de la relación jurídico – tributaria a lo largo de la gestión recaudatoria, tanto en su faz determinativa y posteriormente frente a la traba de la litis en sede contenciosa” (p.1355). No obstante, de ello, el Estado, no posee prerrogativas especiales, que sean contrarias a las normas, reglas o principios, para aplicar su facultad determinadora; que en su momento fueron analizadas y consideradas por el legislador; el ente administrativo con facultad reglamentaria; o, el doctrinario.

Lo óptimo resultaría que, respecto de la aplicación de esta facultad, tanto el ente administrativo aplique irrestrictamente la norma respetando los derechos del contribuyente; y, el sujeto pasivo exponga un correcto “ánimo” de colaboración respetando las prerrogativas normativas de la Administración Tributaria.

Varela (2008), recalca, que “hasta finalizar dicho procedimiento no existe litis alguna, sino una relación Administración fiscal-contribuyente o responsable en una etapa de determinación y cuantificación de la obligación fiscal por parte del primero de ambos sujetos” (p.1355). Correcto, la aplicación de la facultad determinadora no se debe interpretar como un proceso litigioso; sino al contrario, un procedimiento de verificación donde la norma establece los resultados, conforme el escenario fáctico del contribuyente. Varela (2008) indica que durante la aplicación de la facultad determinadora “no debe primar un espíritu intrínseco ni extrínseco, ni de la Administración, ni de sus funcionarios, de confrontación jurídica de partes” (p.1355).

Sin embargo, González (2005); cuando se refiere a la determinación; y, a la facultad determinadora, le denomina procedimiento de determinación, señalando una idea generalísima que explica el procedimiento liquidatorio; “(...) tanto si esta operación se realiza por la Administración o inicialmente por los administrados, constituye, al menos en sus fases de comprobación y de fijación definitiva de la deuda, un procedimiento administrativo reglado” (p.209).

Ya refiriéndose a la gestión del Fisco; de forma exclusiva denomina González (2005);

A la facultad determinadora, como facultad comprobadora; que tiene por objeto acomodar las capacidades contributivas gravadas a la realidad, a fin de favorecer el justo reparto de los tributos; y, refiriéndose a esta facultad como potestad, indica que no tiene más límites que los derivados de su ejercicio conforme a la ley, ya que por ley se fija el hecho imponible, la dimensión de la base sujeta a imposición y el procedimiento establecido para su determinación. (pp. 229-230)

### **1.1.2 Facultad Sancionadora**

La facultad sancionadora, se encuentra taxativamente inserta en el artículo 70 del Código Tributario; estableciendo para su conceptualización; que en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida prevista en la ley.

Retomando el concepto de facultades tenemos que la Administración Tributaria debe encontrarse reforzada de potestades que viabilicen cumplir sus fines meramente estatales; permitiendo a esta aterrizar a controles con preminencia legalista; y, así obtener toda aquella información con relevancia tributaria, no solo de los propios contribuyentes; sino también de los terceros que se encuentran inmiscuidos en las relaciones económicas de estos.

Buscando siempre, cumplir el postulado de que cada uno, en palabras de Lalanne, (2003) “debe contribuir a los gastos públicos de acuerdo con su verdadera capacidad contributiva” (p.110). Sin embargo, “explica que esta colaboración que presta el contribuyente está claramente fijada por la ley bajo claras y precisas sanciones para el caso de su incumplimiento” (Lalanne, 2003, p. 110).

Es decir, que en la relación Sujeto activo y Sujeto pasivo, siempre va a existir límites que permitan verificar el cumplimiento de los contribuyentes; ó, sancionar el incumplimiento. Ahora bien, ¿sobre qué aspectos fija el cumplimiento o incumplimiento por parte de los

contribuyentes, la Administración Tributaria?; el artículo 96 del Código Tributario, indica que son deberes formales de los contribuyentes o responsables:

1) Inscribirse en los registros pertinentes; 2) Solicitar los permisos previos del caso; 3) Llevar los libros y registro contables relacionados con la correspondiente actividad económica; mientras la obligación tributaria no esté prescrita; 4) Presentar las declaraciones que correspondan; 5) Facilitar las inspecciones o verificaciones tendientes al control del tributo; 6) Exhibir declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas; y, 7) Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.

Oyarte (2016), señala que “la administración puede sancionar administrativamente a los particulares y a sus funcionarios en caso de incurrir en infracciones de carácter administrativo” (p.321). La infracción es la transgresión de la norma; y, resulta necesario que el Estado a través de la Administración Tributaria, “goce” de cierta coercitividad. La propia relación jurídica tributaria entre el Estado y el contribuyente, obliga a que el primero de esta relación insista a los particulares el cumplimiento irrestricto de sus obligaciones.

Sancionar, que se deriva de sanción, en palabras de Cabanellas (2003); “se relaciona a la pena por un delito o falta” (p.360). El Código Tributario, en su libro cuarto “Del Ilícito Tributario” desde el artículo 310 al artículo 439, establece los fundamentos jurídicos relacionados a las normas generales, hasta llegar al procedimiento administrativo en materia de contravenciones y faltas reglamentarias. Dejando claro, en un contexto del tema infracciones, que las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa.

Recalcando que infracción tributaria es toda acción u omisión que conlleve la fractura de normas tributarias sustantivas o adjetivas. Obviamente, respetando el principio respecto de que las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro, a menos que se trate de normas que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves. Es decir, que la facultad sancionadora, expresada a

través de un procedimiento administrativo sancionador se encuentra expresa y taxativamente dentro de este libro IV del Código Tributario, donde el enunciado o principio esencial discurre en ¿cuál? es la consecuencia de la realización de un supuesto de hecho conceptualizado como “infracción”.

Es así que se presume de derecho que las leyes penales tributarias son conocidas de todos. Entendemos que una presunción de derecho, no admite prueba en contrario, es decir, no es susceptible de ser probada o acudiendo al análisis procesal no penal, el artículo 163 del Código Orgánico General de Procesos, considera a estos como hechos que no requieren ser probados. Un tipo de presunción que, a pesar de ser de derecho, fácticamente es imposible que “todos” conozcamos “todas” las leyes penales tributarias.

Las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y en faltas reglamentarias, antes de la reforma de agosto de 2014, las infracciones tributarias se dividían además de las contravenciones y faltas reglamentarias, en delitos. Situación que, por sobrepasar la esfera administrativa, resultaba inútil, que se conserve en el Código Tributario. Actualmente, en el Código Orgánico Integral Penal, los delitos tributarios, se los puede ubicar en el artículo 298 de dicho cuerpo legal.

Cermeño (2017); opina que:

Aunque la autoridad tributaria se encuentra facultada para imponer sanciones en resoluciones independientes y en liquidaciones oficiales, dicha facultad deberá ser aplicada con observancia de las particularidades de cada sanción a imponer, toda vez que para la utilización de uno u otro mecanismo se deberá atender la naturaleza propia de cada sanción. (p. 212)

La facultad sancionadora, indefectiblemente mantiene principios, que regulan la aplicación potestativa por parte del Estado. Principios como el de lesividad, favorabilidad, proporcionalidad, taxatividad, etc., que no se encuentran en el Código Tributario, en las leyes o reglamentos especiales de la materia; y, que incluso en la norma constitucional (artículo 300 y artículo 301 de la Constitución) no se encuentran expresados de forma literal como principio tributario. Sin embargo, recordemos que en materia tributaria, al tenor del

último inciso del artículo 13 del Código Tributario; se marca y establece una prevalencia respecto de los principios básicos de la tributación.

Claro, que resulta necesario, tener en cuenta a qué se refiere; o, qué abarca la expresión “tributación”. La tributación es un concepto que abarca la gran mayoría de fuentes del Derecho, en virtud de establecer certeza respecto de los escenarios fácticos, en su relación con los principios, las normas, las reglas, la doctrina, la jurisprudencia, etc.; el solo hecho de que exista un principio tributario en la doctrina, lo convierte en utilizable, respecto de la correcta aplicación de los preceptos tributarios. Judicialmente en el Ecuador, en varias sentencias de la Corte Nacional de Justicia, nos hemos encontrado con la aplicación de principios, como por ejemplo el principio de realidad económica, que sin formar parte de la norma tributaria, ha sido utilizado, como principio doctrinario.

Esencialmente, el principio que rige al derecho sancionador, es el de legalidad, que se encuentra establecido en el artículo 5 del Código Tributario. Muy atribuido, al tema impositivo como tal; y, que conforme el principio de reserva legal designa obligatoria aplicación legal para el análisis del hecho generador, base imponible, cuantía etc.; ahora bien, en la temática sancionadora, ambiguamente o poli funcionalmente ¿podría servir el principio de legalidad tributario a otra facultad, que no sea la determinativa? Considero que sí, que éste no se limita a la determinación; y, que inclusive debe estar inmerso en absolutamente todas las actuaciones de la Administración.

El inconveniente radica, en que dicha “generalidad” de aplicación para todas las potestades, no se encuentra establecido, como principio de legalidad de forma taxativa. El propio artículo 226 de la Constitución, señala que las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la Ley. Sin embargo, no se enuncia dicho articulado constitucional como “principio de legalidad” de forma taxativa. Sin perjuicio de lo señalado, no olvidemos la supletoriedad con el derecho penal respecto de la aplicación de principios de éste.

En materia penal, el principio de legalidad implica que los escenarios sancionables deben estar respaldados por un fundamento legal. Cermeño (2017) señala que el principio de legalidad en el régimen sancionador, procura que “la sanción debe estar predeterminada ya que debe haber certidumbre normativa previa sobre la sanción a ser impuesta” (p.220).

Andrade (2011) menciona de forma expresa:

El término contravención deriva, según Carrara de Contra y venio (ir contra la ley; chocar con ella); expresando así la esencia especial de los hechos de policía, que consisten en la simple contradicción material del hecho con la ley independientemente de cualquier intención dolosa y de la intención de violarla. (p. 50)

Este concepto de contravención es correcto, ya que por una parte lo determina como la simple contradicción de la ley; por otra parte, lo diferencia del delito, por la falta de intención y dolo.

De la misma manera, el primer inciso del artículo 315 del Código Tributario, señala que constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales. Líneas atrás, analizamos precisamente ¿Cuáles son los deberes formales de los contribuyentes?; A continuación:

- 1) Inscribirse en los registros pertinentes; 2) Solicitar los permisos previos del caso;
- 3) Llevar los libros y registro contables relacionados con la correspondiente actividad económica; mientras la obligación tributaria no esté prescrita; 4) Presentar las declaraciones que correspondan; 5) Facilitar las inspecciones o verificaciones tendientes al control del tributo; 6) Exhibir declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas; y, 7) Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.

Así mismo, tenemos que las faltas reglamentarias, conforme el segundo inciso del artículo 315 del Código Tributario, son las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general. Es decir, la violación de los reglamentos y de las resoluciones, y

circulares administrativas, emitidas en necesidad de una correcta aplicación de las leyes en pro de la armonía y eficiencia de la Administración Tributaria.

De esta forma, para que la Administración Tributaria, proceda a aplicar su facultad sancionadora, es necesario; identificar el tipo de infracción tributaria, que administrativamente será “juzgada”, tramitada o sustanciada por el órgano acreedor tributario. Así, procederá a aplicar la pena de acuerdo a la infracción. Las penas que contempla, la normativa tributaria es: i) Multa; ii) Clausura, iii) Suspensión de actividades; iv) Decomiso; v) Incautación Definitiva; vi) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; vii) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; viii) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.

De acuerdo al tipo de infracción, estas son las penas que la Administración Tributaria, en su facultad sancionadora, podría aplicar. Sin embargo, si analizamos detenidamente su eficacia, tenemos que el decomiso, si bien consta en el listado de penas aplicables (artículo 323 Código Tributario); su concepto fue derogado del Código Tributario; y, además en el caso de la suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos, implica más una competencia propia del Derecho Administrativo; que una aplicación de sanción a un tema tributario. En caso, de que la Administración Tributaria, establezca la existencia de contubernio en el cometimiento de una infracción; en primer lugar que el procedimiento sería administrativo sancionatorio, desligado del procedimiento tributario; y, en segundo lugar, que siendo el contubernio un “acuerdo”, respecto del cometimiento de un ilícito, ésta intencionalidad, configuraría los presupuestos de un delito, más que de una contravención o falta reglamentaria.

Generalmente la Administración Tributaria, cuando sanciona una infracción, acude primordialmente a la multa. No obstante, es importante señalar que el imponer una multa, y receptor su pago; o, perseguir su cobro, nada tiene que ver con fin o facultad recaudatoria de la Administración. Sería absurdo suponer que la Administración “espera el cometimiento de una infracción” con el afán de recaudar. Al contrario, sancionar con una multa implica que el contribuyente asuma de forma pecuniaria su responsabilidad en cuanto a la

infracción cometida; evitando la configuración de una nueva infracción. Las Administraciones Tributarias reprochan duramente los actos infractores administrativos (faltas reglamentarias y contravenciones); y, los actos defraudatorios (delitos).

En el capítulo III del Título III (Libro IV) del Código Tributario, se encuentra expuesto el Procedimiento para sancionar contravenciones y faltas reglamentarias. Su antecedente se regula al conocimiento y comprobación de la Autoridad Tributaria, con ocasión del ejercicio de sus funciones, o por denuncia que podrá realizar cualquier persona (CT, Art.362).

El funcionario competente, deberá tomar las medidas del caso para su comprobación; y, aplicará un procedimiento sumario, es decir un procedimiento breve, expedito y especial, donde iniciará con notificar al presunto infractor, haciéndole conocer de la infracción; y, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido este término emitirá la resolución, donde: a) Impondrá la sanción o b) absolverá (CT, Art. 363). En estas alturas, debemos preguntarnos, ¿es una resolución, un acto administrativo idóneo para absolver la presunción del cometimiento de una infracción, en caso de desvanecer la imputación? La norma debe compadecer la realidad jurídica administrativa, con la abstracción de casos. Si a una persona se le absuelve del presunto cometimiento de una infracción, considero que a través de un acto administrativo (oficio) con efectos externos se puede dejar finalizado el caso. No estamos hablando de una controversia, donde el infractor resulte “vencedor” sobre la denuncia que realice otro, con el fin de recabar un resarcimiento. Estamos hablando de la protección de un bien jurídico estatal, donde de existir la absolución, únicamente cabría finalizar la sustanciación o procedimiento con un acto administrativo informativo, que no necesariamente debe ser una resolución.

Obviamente, se trata de un criterio muy personal. Muy distante de lo que opina Pérez (2010) cuando se refiere a la resolución; es la forma normal de terminación del procedimiento...contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o

entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma... **En su caso, contendrá la declaratoria de inexistencia de infracción o responsabilidad.** (Del texto, el énfasis y subrayado me pertenecen).

En opinión de Pérez (2010), a través de una resolución, de ser el caso, se debe realizar el ejercicio declarativo de inexistencia de infracción o responsabilidad.

A pesar de lo señalado, la norma es clara, cuando señala que la posibilidad de absolver, se la debe realizar a través de una resolución. Como es fácil colegir de la observación de la norma, el procedimiento es sencillo, rápido, especial, por su característica justificadora. Donde no se trata de retrotraernos al régimen jurídico escrito anterior; y, replicar un *término probatorio* de cinco días, que pueda otorgarnos la posibilidad de anunciar medios probatorios a posteriori, como una pericia, un testimonio, o un documento; sino que al contrario, utilizando un medio probatorio, *de plano* justificamos o desvanecemos la infracción.

Para la emisión de los actos administrativos (resoluciones), donde la Administración Tributaria, ejerza su facultad sancionadora; existen dos modos de extinguir las acciones y sanciones por infracciones tributarias: i) Por muerte del infractor; y, ii) Por prescripción. Además, cuando se sanciona una falta reglamentaria, la multa oscila de 30 a 1000 dólares; y, en el caso de una contravención oscila la multa de 30 a 1500 dólares.

El acto administrativo, que se emita en relación a la aplicación de la facultad determinadora, es susceptible de impugnación judicial.

### **1.1.3 Facultad Reglamentaria**

En palabras de Jaramillo (2003); Los reglamentos “son instrumentos legales que contienen un conjunto de disposiciones destinadas a ordenar y ejecutar el cumplimiento de una ley” (pp. 152-153). Cuando el artículo 67 del Código Tributario nos describe las facultades de la Administración Tributaria, en este detalle, no consta de forma taxativa la facultad o potestad reglamentaria.

No obstante, el artículo 7 del Código Tributario, de forma expresa establece corresponde al Presidente de la República, dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. Los Reglamentos tienen un carácter general y permanente, es decir, que son emitidos en pro de no adecuarse simplemente, a un escenario individual o concreto. Jaramillo (2003), dice de la facultad reglamentaria, que esta es inherente a la función administrativa, la cual para cumplir con sus cometidos necesita emitir normas generales para regular las actuaciones de sus propios órganos (p.153); claro que cuando se refiere a función administrativa, no se restringe únicamente a la función ejecutiva. Sin embargo, en el contexto de tipo tributario esta facultad reglamentaria es atribuida al Presidente de la República, en los tributos que maneja la Administración Tributaria Central; y, también es atribuida en el caso de los Gobiernos Autónomos Seccionales a las municipalidades y consejos provinciales; se entiende que a sus máximas autoridades; aunque este tema no se especifica en el artículo 6 del Código Tributario.

Jaramillo (2003) señala que “la actividad reglamentaria es de diferente índole y muy compleja. Si bien es cierto que el reglamento es “stricto sensu” proviene del poder ejecutivo, se admite también que sean promulgados por otros órganos” (p. 153). El reglamento es sin duda la ejecución o desarrollo de la Ley; teniendo como límite normativo no sobrepasar los preceptos del principio de reserva de ley; y, encontrándose relegado en la prevalencia o jerarquía normativa, constitucionalmente consagrada. De ahí, que ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en la ley. Aquí es donde encuentra su límite más importante la facultad reglamentaria.

Sin embargo, también esta facultad de tipo reglamentaria, abarca a las máximas autoridades de las Administraciones Tributarias. Los Directores Generales, tanto del SRI como de SENA; y, las máximas autoridades de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, pueden dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. En materia tributaria las reformas normativas son muy constantes; y, las leyes y normas

tributarias, se presentan como temáticas “especiales”; su aplicación, comprensión e interpretación, tiene que verse encaminada por las resoluciones y circulares de carácter general. Son las autoridades tributarias los llamados a establecer el camino para una correcta aplicación de las leyes, evitando las ambigüedades o antinomias normativas.

Sin embargo, no existe la necesidad u obligatoriedad de que sea emitido un Reglamento o Resolución, para que una Ley deba ser aplicada o cumplida. Si bien es cierto, la potestad reglamentaria implica una importancia abismal en cuanto a la cultura tributaria; y, a la gestión administrativa de los órganos tributarios, su falta de emisión no puede ser una causal para manifestar el no acatamiento de la ley.

El acto administrativo de tipo normativo, que se expide en ejercicio de esta facultad o potestad de la Administración Tributaria, son las resoluciones o reglamentos de ley; y, en el ámbito seccional, las ordenanzas. Actos impugnables en los términos del Código Orgánico General de Procesos.

#### **1.1.4 Facultad Recaudadora**

Se considera a la Facultad Recaudadora como la potestad más importante de la Administración Tributaria, Así, en el Código Tributario, se refiere respecto de la Facultad Recaudadora;

La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo” El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración. (Art. 71)

Efectivamente, que la recaudación se la debe realizar por las Autoridades Tributarias; y, si bien su eficacia radica en la forma como la Administración aplica los procedimientos de ejecución, de ser el caso; éste cobro, también se encuentra atribuido a los agentes de retención y percepción de tributos. La norma lo establece de esa manera; sin embargo, que lo óptimo resultaría la retención y percepción de tributos; sin necesidad de ejercer la ejecutividad por una obligación no satisfecha. Siendo el pago de los tributos, una

obligación de tipo moral, debe existir por parte de los contribuyentes un ánimo voluntario de aportar con los fines estatales.

Recaudar es la potestad y facultad de la Administración Tributaria, más importante de todas las establecidas, es el fin mismo de toda Administración Tributaria. Se relaciona a la capacidad de obtener ingresos públicos necesarios para acometer los desafíos intrínsecos del Estado. La política tributaria se refleja propiamente en la forma como aplica su facultad de recaudar. En la potencialidad recaudatoria de un Estado, se refleja la eficacia de una Administración Tributaria.

Pérez (2010), establece:

El período ejecutivo es la fase que se abre una vez que la deuda no ha sido satisfecha en período voluntario y siempre que se trate de una deuda que haya sido fijada por la Administración, mediante acto de liquidación o reconocida por el propio contribuyente u obligado tributario mediante una autoliquidación no acompañada del ingreso. (p.355)

La recaudación refleja su gestión a través del procedimiento de ejecución. De esta forma la obligación tributaria, que se refleja en la propia determinación (denominada en nuestra legislación como declaración tributaria); o, en la facultad determinadora que realice la Administración; se convierte en una gestión esencial del ente recaudador, respecto de asegurar su recepción, en los términos cercanos a la realidad económica del contribuyente. Ello, precisamente se señala en el primer inciso del artículo 149 del Código Tributario:

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

Por multas o sanciones se emitirán los títulos de crédito, cuando las resoluciones o sentencias que las impongan se encuentren ejecutoriadas. Mientras se hallare pendiente de resolución un reclamo o recurso administrativo, no podrá emitirse título de crédito.

Esta facultad es tan importante y esencial en el desenvolvimiento estatal, ya que tiene que ver con dos principios que constitucionalmente se encuentran consagrados. El principio de capacidad recaudatoria; y, el principio de justicia social. Constitucionalmente, en la Carta Magna, deja establecido el camino que el Estado debe adoptar el momento de aplicar políticas recaudatorias “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria” (Art. 300). La propia Constitución, remarca se *priorizarán los impuestos directos y progresivos*. Es decir que, a través de la facultad recaudatoria, se pone en evidencia la función redistributiva de los impuestos haciendo efectiva la función impositiva, sin menospreciar en el momento de recaudar la capacidad de aporte por parte de los contribuyentes.

El propio artículo 19 del Código Tributario, señala que la obligación es exigible a partir de la fecha que la Ley señale para el efecto. A falta de esta disposición, regirán las siguientes normas i) Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y, ii) Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.

A pesar, de que la finalidad del proceso coactivo, se regula a perseguir el cobro de las obligaciones fiscales, desde la emisión del título del crédito, no se trata propiamente de un procedimiento de ejecución, ya que una vez notificado el título de crédito, se otorga ocho días para el pago, entendiendo este intervalo de tiempo como un período voluntario de pago; o, de así proponerlo el contribuyente de realizar su pago a través de facilidades.

Sobre este escenario, en el caso de que no se satisfaga la obligación, ni se proponga alguna fórmula de extinguir la obligación tributaria, se inicia lo que denomina el

Código Tributario como *Ejecución Coactiva*. Cobro forzado donde se hace uso de la jurisdicción y competencia que establece la norma al Estado, a la Administración Tributaria, a sus funcionarios, para que apliquen un procedimiento especial que se sustenta en el hecho ineludible de cumplir sus obligaciones por parte de los contribuyentes y dotar así con recursos que permitan al Estado financiar su actividad como tal.

Pérez (2010), menciona que “dicho procedimiento o vía de apremio constituye una de las manifestaciones más sobresalientes del privilegio de autotutela de la Administración, conforme al cual ésta se halla facultada para ejecutar directamente sus propias decisiones o actos” (pp. 355,356).

Entonces, para efectos de aplicación de la facultad recaudadora de la Administración Tributaria, tenemos:

- Los títulos de crédito, que se notifican al deudor concediéndoles ocho días para el pago.
- El auto de pago, en caso de no satisfacer la obligación o solicitar facilidades de pago.

El título de crédito es impugnabile en sede administrativa (8 días para presentación de reclamos), mientras que el auto de pago es impugnabile en sede judicial (20 días para presentación de excepciones).

No obstante de ello, del proceso ejecutivo, se reduce a tres aspectos, completamente diferenciables: i) Excepciones; ii) Impugnaciones por apelación y nulidad; y, iii) Tercerías.

### **1.1.5 Facultad Resolutiva**

Resolver, “es desatar una dificultad o dar solución a una duda. Hallar solución de un problema” (Real Academia Española, 1958, p.1958). Cuando el artículo 69 del Código Tributario, menciona que en relación a la facultad resolutiva las autoridades administrativas están obligadas a expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda respecto de toda: i) Consulta; ii) petición; iii) Reclamo o iv) Recurso; que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.

Concepto integral de facultad resolutoria, que se afianza de forma contundente como deber sustancial de la Administración Tributaria. Cuando en el número 5 del artículo 103 del Código Tributario, especifica el deber (contraposición lógica a la “potestad”) de expedir resolución motivada; en el tiempo que corresponda, respecto de las peticiones, reclamos, recursos o consultas.

Es garantía del debido proceso, observar el trámite propio de cada procedimiento. Entonces, es menester conocer la tramitación concreta respecto de una petición, de una consulta, de un recurso o de un reclamo.

Cuando un usuario, contribuyente o afectado (por así considerarlo), presente una petición ante la Administración Tributaria, éstas deben ser atendidas y resueltas de forma motivada, exponiendo las normas o principios jurídicos en que se funda y la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Esta forma de atención no necesariamente debe ser expuesta a través de una “resolución”, como acto administrativo o medio exclusivo en cuanto a su atención. Por lo regular las Administraciones Públicas, utilizan el oficio, para otorgar atención, respuesta y resolución correspondiente. Recordemos que el oficio, puede ser considerado un acto administrativo en los términos del artículo 98 del Código Orgánico Administrativo.

No por su denominación de facultad resolutoria, se debe en forma emitir siempre una resolución; eso queda completamente evidenciado. Inclusive, no todo procedimiento que deriva en una resolución, puede ser considerado como ejercicio de la potestad resolutoria. Recordemos que en aplicación de la facultad recaudadora la Administración Tributaria puede emitir una resolución de aceptación de facilidades de pago; y, en mérito de la facultad sancionadora, se puede emitir resolución de sanción a un contribuyente por incurrir en contravenciones o faltas reglamentarias.

El término en el que se deba atender una petición administrativa en el ámbito público, al tenor del artículo 207 del Código Orgánico Administrativo, es de treinta días. Especificando que éste término se relaciona a la petición como tal. Es que en el plano real, podría resultar exagerado dicho término. La Ley de Modernización del Estado, manifestó en

su momento que el término para atender peticiones es de quince días. Sin embargo, una petición es puntual, es concreta, es específica. De haber lugar, por efectos de la competencia a su atención, es obligatorio que de forma inmediata la Administración Tributaria, emita respuesta y atención motivada. Claro está que atender, no significa aceptar.

La cultura tributaria y la simplicidad administrativa, han logrado que a lo largo de los últimos años, el sujeto pasivo acuda a los canales automatizados y obtenga atención inmediata y oportuna a sus requerimientos urgentes. No obstante, del otro lado, no se erradica del todo la lentitud y burocracia de ciertos servidores públicos que retrasan una respuesta al usuario.

Cuando se resuelve una *consulta*, el procedimiento es más formal. Taxativamente, desde el artículo 135 hasta el artículo 138 del Código Tributario, se hace una mención de quienes pueden consultar; los requisitos que debe contener el escrito de consulta; cuando resulta vinculante y cuando no; la forma de absolver la consulta y los efectos que produce la misma. Genéricamente consulta quién tiene una duda; y, en el caso por ejemplo de la Administración Tributaria Central (SRI) absolver una consulta resulta una facultad indelegable del Director General.

Como características principales de la consulta, tenemos éstas deben ser publicadas en extracto en el Registro Oficial; lo que más llama la atención dentro de sus requisitos, es la opinión personal del consultante. Claro, es notorio la fuerte carga de subjetividad que puede contener una “opinión”, que respaldado en normas jurídicas tributarias, respalda una fundamentación, un aserto, un argumento. Que de forma expresa a esta opinión, se le atribuye la condición de “personal”, es decir, que en el caso de las sociedades, será el parecer de su representante legal, o el de su asesor legal el que se refleje en el escrito de consulta.

No existe la delimitación de un tiempo específico para atender la misma, y su presentación no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias respectivas, conforme al criterio vertido en la consulta. ¿Es

inevitable la ambigüedad de las normas tributarias? Considero que sí, aunque la relación sujeto pasivo – sujeto activo; siempre va a propender la búsqueda de objetivos diametralmente opuestos. El primero no dejará resquicio alguno para mezquinar y reprochar las actuaciones de la Administración tributaria; y, el segundo no podrá dejar de apuntar en cuanto a la “potestad rigurosa” en la aplicación normativa.

Lo intrincado de la legislación tributaria material, formal y sancionatoria, a severidad de las sanciones tributarias hacen necesario que la Administración brinde la posibilidad de que el contribuyente pueda recibir informaciones y efectuar consultas en forma previa al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, para tener certeza de lo que está haciendo correctamente. (Adonnino et al., 2008, p. 1491)

La consulta tributaria, al mostrarse como una posibilidad por parte del sujeto pasivo de la obligación, hace gala notable de la aplicación; primero del principio de seguridad jurídica; al incorporar la posibilidad de cuestionar el alcance normativo; y, segundo del principio de igual, cuya horizontalidad prácticamente la otorga y la establece la propia norma.

Por otro lado, el recurso es otra de las formas de aplicar la facultad resolutoria de la administración tributaria. Más allá de las prerrogativas y potestades con las que cuenta la Administración Tributaria; tiene la obligatoriedad y deber implícito de corregir y rectificar sus propios actos, en procura de subsanar en estos, errores y deficiencias. El Código Tributario, señala en su artículo 139, que los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte: i) Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y, cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.

Sin embargo, siendo un deber de la propia Administración tributaria, revisar de oficio sus actos; el recurso de tipo administrativo se constituye en una facultad del contribuyente de interponer vías administrativas impugnatorias, lo cual supone la pretensión de destruir la

validez del acto. El propio reclamo puede ser tomado como un recurso administrativo, donde se intente destruir la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto. No obstante, para efectos del presente análisis, será considerado de forma “aislada” por la individualidad de su proceso.

El artículo 140 del Código Tributario, señala que las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los recursos, en la misma vía administrativa: i) De revisión por la máxima autoridad administrativa; y, de apelación en el procedimiento de ejecución.

Es interesante, esta clasificación. Primero, porque se refiere puntualmente a las *resoluciones* administrativas; y, no a los actos administrativos genéricos; segundo, porque deja claro que éstos recursos se relacionan a la misma vía administrativa; situación que en tanto en la teoría como en la práctica, encuentra contradicción con el trámite de las apelaciones; taxativamente expuesto en el artículo 298 del Código Tributario; donde ineludiblemente se menciona que la interposición del recurso de apelación es ante el Tribunal Contencioso Tributario.

Así mismo, es curioso escuchar que un recurso de apelación considerado de vía administrativa, se interponga ante un órgano jurisdiccional como es el Tribunal, cuando ante éste o bien se proponen acciones; o, bien se interponen recursos *jurisdiccionales* y no administrativos. Sin embargo, la posibilidad y alcance legal existe. Al procedimiento de ejecución, exclusivamente se pueden establecer tres ámbitos específicos de impugnación. Las excepciones; *impugnaciones* por apelación; y, nulidad y tercerías.

Las impugnaciones por apelación, que se pueden proponer como acciones especiales (Art. 322.4 del COGEP) se relaciona a la impugnación de providencias dictadas en el procedimiento de ejecución, en los casos de decisiones de preferencia, posturas y de la entrega material de los bienes embargados o subastados previstos en la Ley de la materia; es decir, la norma tributaria.

¿Es posible, que aún el legislador no desentrañe esta confusión de considerar recurso administrativo a una acción de tipo judicial?

Igual suerte corre, el recurso de queja que se constituye también en un tipo de acción especial tributaria *jurisdiccional*, con la diferencia de que la norma no le ha atribuido la calidad de exclusivamente administrativo. Situación que ampliamente se abordará en el análisis de las acciones y procedimientos contencioso tributarios.

Se podría señalar que el recurso de revisión, es el único recurso, que en sede administrativa existe. Un recurso con múltiples particularidades al tenor del artículo 103 del Código Tributario. Señalando en primer lugar que su inicio es facultativo para las máximas autoridades de la Administración tributaria, es decir que la administración “podría” no iniciarlo en el escenario de que no se cumplan los presupuestos establecidos en la norma.

Lo curioso, es que a pesar de considerarse un recurso, no se constituye en una instancia más del proceso administrativo. Podría escucharse contradictorio, pero a ciencia cierta no resulta un recurso como tal; y, es donde nace la siguiente característica que le asigna el Código Tributario, de ser extraordinario, y cuya interposición cabe a un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria. Un recurso de tipo facultativo que limita causales expresadas de forma puntual por la norma. Creería conveniente, introducir la puntualización de que conforme las reglas del debido proceso, este carácter de “potestativo” únicamente aplica en los recursos de revisión de oficio; más no, en los interpuestos por los contribuyentes.

El número 2 del artículo 145 del Código Tributario, establece que no procede el recurso de revisión cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución, hubieren transcurrido tres años. Es decir, que es sencillo colegir, que este recurso se lo puede presentar hasta tres años posteriores a la *fecha en que se dictó* el acto. Es decir, lo más cercano a la emisión del acto; y, no a la notificación. No es necesario contar los tres años desde la eficacia del acto como efecto de la notificación; únicamente desde su emisión.

Finalmente, respecto del recurso de revisión, y siendo que éste se puede presentar hasta tres años posteriores a la emisión del acto, el ejercicio de la acción de cobro por parte del ente recaudatorio no se suspende. Sería un completo despropósito pensar que una obligación ejecutoriada sea recaudada después de tres años; más aún cuando recurso se

presenta sobre actos firmes o resoluciones ejecutoriadas. Aclarando, que si el valor por concepto de la obligación es cancelado; y, el recurso de revisión resulta favorable, se debe solicitar el correspondiente pago indebido.

El reclamo administrativo, cuando aún no se ejecutoria o causa firmeza, el acto administrativo tributario, es el único recurso administrativo; en dicha sede el más importante para la defensa de los derechos de los contribuyentes. Partamos estableciendo que su existencia, atañe un interés de tipo constitucional. Ya que el artículo 173 de la Constitución establece que los actos administrativos de cualquier autoridad serán impugnables, tanto en vía *administrativa* como en vía judicial.

Se podría decir, que a través del reclamo administrativo el contribuyente ejerce su derecho a la defensa instituida como una garantía del debido proceso, en virtud del derecho de recurrir: "*Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.*".

El artículo 82 del Código Tributario, establece que los actos administrativos gozan de presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse. Cuando el contribuyente "reclama", pretende reprochar, destruir, mezquinar dicha presunción. De esta forma, la Administración tiene el deber de garantizar al reclamante el respeto a los principios del debido proceso.

Las normas que regulan el procedimiento del reclamo administrativo, se encuentran dadas en el Código Tributario, desde el artículo 115 hasta el artículo 134. De hecho, el primer inciso del artículo 115 del Código Tributario, señala que los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeran afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el hábil siguiente al de la notificación respectiva.

Llama fuertemente la atención, que el epígrafe del proceso, únicamente se refiere a los actos determinativos; sin embargo por fuerza constitucional, de ser impugnada una

resolución sancionatoria o cualquier otro tipo de acto que emane de otra facultad distinta a la determinativa, la Administración Tributaria, se encuentra en la obligación de sustanciar la misma.

Morales (2011), señala que "...nos interesa dilucidar la forma en que se expresa la voluntad de la autoridad en la resolución de los recursos o en la impugnación de actos de determinación, que se circunscriben a la facultad resolutoria de la Administración Tributaria" (p. 466).

La importancia del reclamo, radica en la oportunidad de anunciar y producir pruebas perfeccionando así los actos administrativos a través de una adecuada sustanciación, garantizando un debido proceso; y, resaltando el principio de administración pública, como lo es el de eficacia, en cuanto de forma pertinente se solucionen los errores u omisiones del acto impugnado; y, no constituya únicamente la "réplica" de las argumentaciones del propio acto. Considero que siendo eficaz el reclamo administrativo, tranquilamente se puede evitar la innecesaria acumulación de causas ante los tribunales de justicia, en materia tributaria.

(Toscano, 2004), menciona que;

Para el Código Tributario el plazo de la prueba será el estrictamente necesario según la importancia o complejidad de los hechos materia del reclamo, pero en ningún caso excederá de treinta días. En materia aduanera el plazo de prueba no excederá de diez días. (p. 152)

## **1.2 Características de los actos administrativos tributarios**

El Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva (2002), señala que la "motivación de los actos que pongan fin a los procedimientos se realizará de conformidad con lo que dispone la Constitución y la ley y la normativa aplicable. La falta de motivación entendida ésta, como la enunciación de las normas y de los hechos particulares, así como la relación coherente entre éstas y aquellos produce la nulidad absoluta del acto administrativo o resolución. El acto deberá ajustarse a lo dispuesto en el Reglamento para el Control de la Discrecionalidad de los Actos de la Administración Pública" (Art. 122).

Sin embargo, la conminación superior la encontramos en la propia Constitución de la República (2008) que establece: “Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”. (Art. 76).

La motivación es un tema clásico su marco conceptual implica dogmáticamente su categoría constitucional; y, plasmándola con características y fines diversos atados a los principios constitucionales básicos por su exigencia y aplicación “asidua” por todos los servidores públicos, configurándola en temática crucial en la gestión administrativa de los entes tributarios.

La motivación es el tema central de Derecho Tributario y de toda administración tributaria, ya que a través de ella se exterioriza los resultados en cuanto a la aplicación de facultades; y, se condensa la cultura jurídica institucional del Estado.

### ***1.2.1 Motivación como deber de la Administración***

Es una obligatoriedad de quienes son servidoras o servidores públicos, ejercer solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley.

Entre los deberes sustanciales de la Administración Tributaria, encontramos el expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice (número 2, artículo 103 del Código Tributario); y, expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración (número 5, artículo 103 del Código Tributario).

Coincidir en un mismo sujeto, la Administración, el ejercicio de la potestad funcional atribuida y el cumplimiento de un deber derivado de tal potestad, deber legal como encargo,

que en nuestro objeto de estudio consiste en exteriorizar las razones y motivos que sustentan la decisión administrativa.

Cuando analizamos de forma individual a la motivación inevitablemente nos encontramos con la necesidad de motivar integralmente todas decisiones que adopte la Administración tributaria, su particularidad de “exigencia”, conlleva a que debe ser vista más como una obligación que como un deber.

En ese contexto, el ciudadano posee algunos derechos: derecho a obtener una resolución fundada, derecho a una buena administración, derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de defensa entre otros; a ellos sería, posible aunar el derecho a conocer los motivos de una decisión.

Su rango constitucional de la motivación tiene prelación sobre la simple legalidad ordinaria, por su exigencia de exteriorizar los rasgos fundamentales para adoptar una decisión por parte de la Administración tributaria.

La motivación se formula, no ya en términos de una mera anunciación, sino en términos de exigencia de **justificación expresa del acto** que restringe el derecho fundamental, de ahí que haya que justificarse el contenido y enunciar el criterio de la decisión administrativa.

Pasemos a desentrañar entonces su concepto y significación semántica; La Real Academia Española (1958) define el término motivación en su Diccionario de la Lengua Española con los siguientes significados: “1. Acción y efecto de motivar// 2. Motivo (causa)// 3. Conjunto de factores internos o externos que determinan en parte las acciones de una persona”.

Es una exigencia para las Administraciones tributarias adoptar decisiones jurídicas donde exista un razonamiento jurídico de forma práctica, no intentando explicar, sino al contrario a **sustentar, acreditar o demostrar** dichas decisiones, que le ayuden a llegar a la operación de fundamentar.

La motivación es el requisito formal de los actos administrativos con la exigencia de expresar sus fundamentos, los motivos que la justifican. La motivación es esencial para exteriorizar el fundamento jurídico de la decisión.

En consecuencia, el momento que un acto se encuentra debidamente motivado el conoce por qué y para qué de la decisión tomada, analizar si el hecho resuelto resulta proporcional. Inevitablemente el acto se debe someter a la legalidad.

### **1.2.2 Motivación como garantía del debido proceso**

Las potestades administrativas pueden ser regladas o discrecionales. Las primeras son aquellas dispuestas por la ley, donde no queda margen de interpretación para la Administración Tributaria, es decir, cualquier actuación que no se ciña estrictamente a lo dispuesto por la norma será ilegal; las segundas son aquellas que, sin dejar de ser legales, límite es difuso por provenir de oscuridad normativa, falta de certeza, conceptos indeterminados, etc., por tal motivo, existe un margen en el cual la Administración podrá tomar una u otra decisión.

Esta posibilidad de tomar una u otra alternativa implica la discrecionalidad, y es precisamente, en los actos administrativos provenientes de esta facultad, donde la motivación adquiere una importancia significativa; así, Altamirano, et al. (2003) expresa: “la discrecionalidad importa la libertad de elección entre dos o más soluciones igualmente justas, al haberse escogido una, es deber de la Administración justificar el porqué de tal elección, y el porqué de la eliminación de las otras soluciones” (p.192)

Es necesario señalar que la motivación es el elemento que legitima la existencia del acto administrativo. Es la garantía del administrado para que se manifiesten las razones y la finalidad de la emisión de un acto administrativo, especialmente frente al ejercicio de una potestad discrecional o en aquellos actos en que se afecte la esfera de derechos de los particulares. Nuestra norma suprema le da tanto alcance a la motivación, que su ausencia produce la nulidad del acto y la responsabilidad del funcionario que lo emitió.

La motivación es esencial para exteriorizar el fundamento jurídico de la decisión. Es el requisito formal de los actos administrativos con la exigencia de expresar sus

fundamentos, los motivos que la justifican. Es esencial como elemento del acto que es, a su vez, entendida como medio de exteriorizar la voluntad, pues si la voluntad no se manifiesta de alguna manera no existe acto jurídico.

El deber de motivar los actos administrativos es reconocido como Derecho en la Constitución, la que señala que este deber de razonar se cumple cuando se verifican dos circunstancias básicas: enunciar las normas o principios en que se funda la decisión; y, explicar la pertinencia de la aplicación de esas normas o principios a los hechos del caso (artículo 76, número 7, letra l de la Constitución del Ecuador). La Constitución condena a la nulidad del acto inmotivado, cuestión confirmada por la Corte Constitucional:

Es concluyente que la falta de motivación trae como consecuencia la nulidad de la sentencia, conforme a los mandatos constitucionales y legales de nuestro ordenamiento jurídico. Consecuencia de aquello, trae como efecto que las decisiones en las que haya ausencia de motivación – como ha ocurrido en la sentencia impugnada – deba necesariamente ser declarada su nulidad absoluta para garantizar el debido proceso constitucional, en particular de los derechos a la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica. En el caso sub iudice, no se encuentran identificados los hechos sobre los cuales se resolvió, tampoco se encuentran debidamente motivadas las normas aplicables a los hechos planteados y mucho menos que exista la explicación correcta de la pertinencia del porqué las normas o principios aplicados en la sentencia impugnada, corresponden a aquellos hechos. (Sentencia No. 244-12-SEP-CC, dictada en el caso No. 0047-12-EP, publicada en el suplemento del R.O. No. 877 de 23 de enero de 2013).

Es necesario, a estas alturas que revisemos la sentencia de la Corte Constitucional: En la evolución del respeto de los derechos fundamentales, la resolución que sustenten los órganos jurisdiccionales debe mantener una respuesta razonada, motivada y congruente. Ante ello, los conceptos recogidos pertenecen a una misma esfera institucional, es así que Guillermo Cabanellas expone que la motivación es el fundamento o explicación de lo hecho o resuelto. Con mayor precisión Ignacio Coloma

señala que es sinónimo de justificación y por ello la decisión es conforme a Derecho y ha sido adoptada con sujeción a la LEY. Prieto Sanchis extiende su aplicación, y considera que la obligación de “motivación” también responde al ámbito de la jurisdicción constitucional, no solo porque aquí pueda resultar más dramática la justificación de cada premisa, ya que corresponde a un escenario que tiene que ver más con principios que con reglas, sino porque en la jurisdicción constitucional “la ratio decidendi” no es una operación que realice a partir de derecho, sino que es derecho.”// “La motivación equivale a fundamentación y comprende dos campos específicos: a) La explicación, consistente en la descripción de las causas que determinan la decisión que se adopta; y, b) La justificación, referida a las bases jurídicas en que se apoya la decisión. Así se entiende el segundo inciso del literal I del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución, que dispone: “No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de la aplicación a los antecedentes de hecho”//. La razón por la que la Constitución impone a las autoridades el deber de motivar sus resoluciones, concretamente a los jueces la motivación de sus sentencias, radica en “el propósito del juez de evitar la arbitrariedad, armonizar el ordenamiento jurídico y facilitar el control social.”, pues, si la sentencia contiene las razones por las que adopta determinada decisión, con base a los antecedentes de hecho y explicando las normas jurídicas que se aplican al caso para resolver, las partes tienen la seguridad de que no se actuó de manera arbitraria. (No. 009-10-SEP-CC, dictada en el caso No. 0595-09-EP 183, publicada en el Suplemento Registro Oficial de fecha 30/abril/2010)

### **1.2.3 Finalidad y Especialidad del contenido del acto administrativo tributario**

En este apartado debemos considerar que de forma concreta el artículo 81 del Código Tributario, detalla los presupuestos que debe contener todo acto administrativo en materia tributaria. Configuraciones que no se apartan del mandato constitucional de motivación. El solo título establece “forma y contenido de los actos”. Es decir, se refiere a todos aquellos actos que en materia tributaria puede emanar o emitir una autoridad

competente. Los actos determinativos, resolutivos, recaudatorios, sancionadores y aquellos en los cuales, por efecto del derecho de petición del usuario o contribuyente, emite una respuesta y atención pertinente.

Dentro de la aplicación de la facultad determinadora, la Administración tributaria, puede emitir: i) Acta de Determinación; ii) Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración; o, iii) Resolución de Aplicación de Diferencias. Ello en subsunción de si realiza o bien una auditoría integral; o, bien si realiza una verificación de tipo focalizada.

Respecto de la aplicación de la facultad sancionadora, la Administración puede emitir: i) Resolución de imposición de la sanción; o, ii) Resolución de Absolución. Por lo regular las administraciones tributarias, al establecer la absolución, lo realizan a través de un acto de simple administración o informe de cierre del caso, que muchas de las veces ni siquiera se notifica al administrado. Circunstancia contraria al artículo 363 del Código Tributario.

En lo que corresponde a la facultad reglamentaria, la Administración Tributaria, emite: i) Circulares; o ii) Resoluciones; disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Este tipo de actos, en conjunto con los Reglamentos que únicamente son dictados por el Presidente de la República, son considerados actos normativos, (acción objetiva), cuya competencia exclusiva de litigación es ante la Corte Nacional de Justicia; y, no ante los Tribunales Contenciosos.

Respecto de la facultad recaudadora, la Administración tributaria, emite: i) Los títulos de crédito; y, de ser el caso ii) Auto de Pago. Recordemos que los títulos de crédito pueden ser impugnados en los términos del artículo 151 del Código Tributario, hasta ocho días posteriores a su notificación; mientras que los autos de pago, únicamente a través de las excepciones como acción contencioso tributaria.

En relación a la facultad resolutive, la Administración Tributaria, emite: i) Oficios de atención a solicitudes, requerimientos y peticiones de los administrados; ii) Resoluciones de

Recurso de Revisión; iii) Absoluciones de Consulta; o, iv) Resoluciones en atención a Reclamos Administrativos.

Entonces, el Código Tributario, establece que;

Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley. (Art. 81)

En este contexto de obligatoriedad normativa, no se incluyen los actos de determinación, ni de recaudación.

A pesar de ello, recordemos que la norma constitucional, subsana dicha falta de inclusión, ya que ésta acapara a la integridad de actos administrativos de la Administración Pública. Este artículo 81, que prioriza la emisión de actos resolutivos, determina el contenido y forma del acto. Dejando en una primera instancia, claridad en cuanto a la enunciación de normas o principios jurídicos. Los principios, tienen prevalencia sobre las normas; sino recordemos el inciso final del artículo 13 del Código Tributario, que nos señala que cuando en una misma ley tributaria existan disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.

A los fundamentos de hechos, que se entienden están debidamente analizados, comprobados, sustentados; se debe no solo afianzar con normas o principios jurídicos; sino también armonizar de forma directa, con la abstracción del elemento normativo; e, incluso con sintonización en cuanto al cumplimiento de los principios tributarios. Lo que denomina el propio artículo como pertinencia de aplicación. Como lo señalé en títulos anteriores; la motivación de los actos administrativos tributarios, siendo un deber de la Administración Tributaria; a su vez es una garantía del debido proceso para el administrado, en cuando a conocer las razones y finalidad del acto administrativo emitido en su contra.

Obviamente, de su acuerdo o desacuerdo, nace el derecho impugnatorio correspondiente en sede judicial. Circunstancia que releva a la sede administrativa, en cuanto a resolver la situación del administrado. El inciso final del artículo 300 del Código Orgánico General de Procesos, determina que cualquier reclamo administrativo se extinguirá con la presentación de la acción contenciosa tributaria.

### **1.3. Prerrogativas estatales y la colaboración del sujeto pasivo**

Constitucionalmente tenemos es un deber de todos los ecuatorianos cooperar con el Estado y además pagar los tributos establecidos por la Ley. Sin embargo, ¿Este deber únicamente se subsume al pago de los tributos? Definitivamente que no. La norma tributaria, comporta algunos deberes que tienen los contribuyentes, expresándolos de forma taxativa; y, dejando claro desde el artículo 300 de la Constitución se estimularán las conductas sociales y económicas responsables.

Como lo habíamos señalado con anterioridad, que entre la relación fisco contribuyente, marca un ritmo de acción la legalidad. Por un lado, para frenar las prerrogativas estatales; y, por otro para garantizar los derechos de los administrados. Sin embargo, no cabe duda, que tanto la Administración tributaria, frena sus prerrogativas sometiendo sus actuaciones al margen de la ley; y, así mismo el contribuyente o administrado somete la “relación de igualdad otorgada por la ley”; a su deber ineludible de colaboración, por el ejercicio potestativo del Estado, en cuanto a exigir dicho deber.

Lalanne (2003); menciona que “el deber de colaboración en materia tributaria constituye una auténtica prestación personal de carácter público que se fundamenta en el deber de contribuir que tiene todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos” (p.113)

Estamos claros, que la legislación propende al aseguramiento de un adecuado equilibrio entre las prerrogativas de la administración y los derechos de los contribuyentes. Dejando claro que la protección de los derechos de los contribuyentes, no solamente se refleja el momento de aplicar la estructura normativa legal; sino que también atañe, el momento de crear, los tributos correspondientes.

Lalanne (2003); señala con gran acierto “si bien es imprescindible que exista un sistema tributario justo, ello no puede sobreponerse sin más sobre los principios y derechos constitucionales de los ciudadanos” (p.114). Basta referir dos temas constitucionales que involucran este aserto: i) Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial de oficio o a petición de parte (Artículo 11.3 Constitución); y, ii) En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso (primer inciso artículo 76 de la Constitución)

Estas disposiciones de rango constitucional, sin duda garantizan una tutela efectiva de los derechos de los administrados en los procedimientos administrativos tributarios y constituye una real garantía al respeto del debido proceso.

Lalanne (2003); indica que si bien los derechos constitucionales no tienen carácter absoluto y pueden ser sujeto de reglamentación en la medida que no se altere su espíritu, tampoco pueden establecerse deberes u obligaciones en cabeza de los contribuyentes que signifiquen violar derechos que se encuentren garantizados en la Constitución. (p.114)

Derechos inherentes al ciudadano como tal, como el derecho a la intimidad, a la integridad personal, derecho a la igualdad formal, material y no discriminación; derecho a no auto incriminarse; derecho al secreto tanto profesional como fiscal, etc.

En este contexto, resulta indiscutible la necesidad de colaborar por parte del contribuyente, con la Administración Tributaria, para dotarle a esta de información suficiente, en pro de una verificación real en cuanto al cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Sin perder de vista, que las facultades y potestades que mantenga una Administración tributaria, no puede limitar los derechos de los administrados contribuyentes.

### **1.3.1 Deberes formales de los contribuyentes**

Todo contribuyente posee derechos y obligaciones, mientras que la Administración Tributaria, posee deberes y potestades. Sin embargo, el Código Tributario, señala que son “deberes” formales de los contribuyentes o responsables, cuando lo exijan las leyes,

ordenanzas, reglamentos o disposiciones de la “respectiva autoridad de la Administración tributaria”

i) Inscribirse en los registros pertinentes; ii) Solicitar los permisos previos del caso; iii) Llevar los libros y registro contables relacionados con la correspondiente actividad económica; mientras la obligación tributaria no esté prescrita; iv) Presentar las declaraciones que correspondan; v) Facilitar las inspecciones o verificaciones tendientes al control del tributo; vi) Exhibir declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas; y, vii) Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.

Son deberes muy puntuales. El afán de la inscripción a los registros, tiene que ver con proporcionar toda aquella información que resulta necesaria para establecer la actividad del sujeto pasivo; y, partiendo de esta inscripción, el proporcionar información acerca de las actualizaciones que se realicen por parte de los contribuyentes. Claro, no singulariza únicamente el Registro Único de Contribuyentes, sino que hace una referencia genérica, tomando en cuenta que el Código Tributario, regula su ámbito de aplicación a todas las Administraciones tributarias existentes.

Solicitar los permisos previos del caso, entendemos que se refiere a todas aquellas autorizaciones, para operar la entrega de comprobantes de venta, autorizaciones para la realización de eventos y actos públicos que conlleven la configuración del hecho generador de tributos; en el campo de tributos reglados por SENAE, SRI y Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Llevar los libros y registros contables, de forma adecuada. Según la Real Academia Española (2001); Contabilidad es “un sistema adoptado para llevar la cuenta y razón en las oficinas públicas y particulares” (p. 634). En materia tributaria, la contabilidad permite nada más y nada menos que reflejar de forma fidedigna la realidad económica del sujeto pasivo. Bueno, no todos los contribuyentes llevan contabilidad.

El artículo 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala que la contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo.

De acuerdo a la legislación tributaria ecuatoriana, llevan contabilidad todas las sociedades; y, en el caso de personas naturales y sucesiones indivisas aquellas cuyos ingresos sean mayores a trescientos mil dólares de los Estados Unidos; o que operen con un capital propio que supere los ciento ochenta mil dólares de los Estados Unidos de América; o, que sus costos y gastos anuales hayan superado los trescientos mil dólares de los Estados Unidos de América.

Presentar las declaraciones que correspondan. Este es un tema atribuido directamente a la estructura del tributo. ¿Cuándo se genera un tributo? Básicamente cuando nace la obligación tributaria, entendida ésta como el vínculo jurídico personal entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos; al verificarse el hecho generador. ¿Qué es el hecho generador? Es la configuración del tributo o presupuesto establecido por la ley. Las declaraciones deben reflejar la realidad económica del sujeto pasivo. Declarar es un ejercicio de “auto” determinación realizado por el propio contribuyente administrado.

Tarsitano (2008); señala respecto del principio de realidad económica: “Este principio postula que la ley tributaria debe ser aplicada haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas que expresan la situación fiscal” (p. 865).

Facilitar las inspecciones o verificaciones tendientes al control o a la determinación del tributo. El literal e) del artículo 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000448 de 25 de octubre de 2016 (Segundo Suplemento R.O. No. 875 de 31 de octubre de 2016), señala:

Procesos de Control. – Todo proceso o actividad, inclusive la atención de peticiones, efectuado por esta Administración Tributaria por los cuales se analice y/o revise de manera total o parcial los **valores registrados en las declaraciones** presentadas por los sujetos pasivos contrastada con la información a disposición del Servicio de

Rentas Internas, en el ámbito de la gestión tributaria contemplada en el Código Tributario y las funciones y atribuciones conferidas por la ley.

En esta parte se conceptualiza y define ¿qué es un proceso de control?; tomando en consideración que éste deber formal también se enfoca en la determinación del tributo. Es decir, cuando la Administración tributaria, aplica su facultad determinadora, es decir, verifica respecto de la realidad económica del contribuyente, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. En este contexto, es obligación de los contribuyentes facilitar tanto las actividades de control como las gestiones que revistan la aplicación de la facultad determinadora.

Concomitante a la obligación anterior, se constituye el exhibir a los funcionarios las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias, formulando las aclaraciones que les fueren solicitadas. Siendo una obligación; y, estableciendo equivalencia al proceso judicial respecto del concepto de “carga”; no representa dicha figura de carga, es decir no constituye discrecionalidad de cumplir o no cumplir con la entrega y exhibición de documentación e información que permitan a las distintas Administraciones tributarias, asumir correctamente sus facultades.

Una última obligación que se atañe a los contribuyentes, es el de concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente. Cuando la propia Administración tributaria emite algún oficio de comparecencia, en pro de clarificar cualquier tipo de información que sirva exclusivamente para sus fines de gestión tributaria, los sujetos pasivos tienen el deber de acudir a exponer de forma precisa la información solicitada. Sin embargo, recordemos que el literal c) del número 7 del artículo 77 de la Constitución de la República, establece que nadie podrá ser forzado a declarar en contra de sí mismo, sobre asuntos que puedan ocasionar su responsabilidad penal.

Es decir, que éste es un límite importante para la Administración tributaria, en cuanto a recabar cualquier información del contribuyente. Este último, podría a su libre voluntad acudir en compañía de un abogado defensor, en mérito de verificar si el tipo de preguntas

que se realizan al sujeto pasivo, son cuestionamiento en fondo y en forma que respetan las garantías constitucionales. No podría la Administración, exigir para las comparecencias de forma obligatoria la presencia de un abogado; y, obligar al sujeto pasivo a la contratación de un profesional en derecho. Pero tampoco podría rechazar el hecho de que un sujeto pasivo decida acudir a la Administración tributaria, en compañía de su abogado de confianza.

La falta de atención, a cualquiera de estas obligaciones acarrea una infracción de tipo administrativa, sustanciada en calidad de "contravención". Constituye una contravención contraria los deberes formales que mantienen los contribuyentes.

### **1.3.2 Deberes sustanciales de la Administración Tributaria**

El Código Tributario, también incorpora los deberes de la Administración Tributaria; como equilibrio de las potestades, prerrogativas y facultades que mantiene. De esta forma el artículo 103 de este cuerpo normativo; taxativamente establece los siguientes deberes:

i. Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones y normas tributarias aplicables; ii) Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice; iii) Recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo a la ley y a los reglamentos; iv) Recibir, investigar y tramitar las denuncias que se les presenten sobre fraudes tributarios o infracciones de leyes impositivas de su jurisdicción; v) Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración; vi) Notificar los actos y las resoluciones que expida, en el tiempo y con las formalidades establecidas en la ley, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria y a los afectados con ella; vii) Fundamentar y defender ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal la legalidad y validez de las resoluciones que se controvertan y aportar a este órgano jurisdiccional todos los elementos de juicio necesarios para establecer o esclarecer el derecho de las partes; viii) Revisar de oficio sus

propios actos o resoluciones; ix) Cumplir sus propias decisiones ejecutoriadas; x) Acatar y hacer cumplir por los servidores respectivos, los decretos, autos y sentencias, expedidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Son diez deberes, taxativos, expresos, concretos que a diferencia de los deberes y obligaciones de los contribuyentes, que se les denomina “formales”; estos son “sustanciales”; es decir que revisten una importancia mayor, en cuanto a su cumplimiento y obligatoriedad conforme la normativa y marco legal existente.

El deber de ejercer las potestades con arreglo a las disposiciones y normas tributarias aplicables. Este tema atañe mucho al principio de legalidad, es decir que tienen que ver con la legitimación misma del ejercicio de la *potestad tributaria*, el realizar cada una de las gestiones administrativas tributarias acorde a la norma expuesta.

El deber de expedir actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice. En este deber se regula a apuntar a la facultad determinadora de la Administración tributaria. El ente tributario, revisando la integridad de la información del contribuyente, puede emitir un acto determinativo; o, enfocándose una determinada diferencia, puede emitir un acto cuya denominación “Liquidación de Pago”. Esto es, puede emitir un acta de determinación (aperturando una orden; analizando la información; y, notificando los resultados); o, puede emitir una liquidación de diferencia, en el caso de que el contribuyente o no sustituya la diferencia detectada o no la justifique en el término de 20 días hábiles.

Este tema que lo abordamos de forma extensiva en el subcapítulo 1.1.1 “Facultad Determinadora”, párrafos atrás, respecto del presente deber, se atribuye más a la obligatoriedad de motivar dichos actos. De cumplir con la exigencia constitucional la enunciación de normas o principios jurídicos en que se funda el acto; y, la explicación de la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Sin embargo, discrepo mucho con el contenido de las expresiones “resultados favorables o desfavorables”; tiene mucha carga de subjetividad en cuanto a su interpretación. Se considera favorable para la

Administración tributaria, respecto de un valor elevado en contra del contribuyente. Así mismo, lo desfavorable sería, que al contribuyente no se le pudiese detectar un valor alto a pagar. Ello desde la óptica de la Administración tributaria. ¿En la óptica del contribuyente? Favorable si el impuesto es bajo; y desfavorable si el impuesto determinado es alto.

Creería que lo correcto debería ser “consignar los resultados conforme la capacidad contributiva y realidad económica del contribuyente”, sin necesidad de atar la realización de una facultad determinadora, con la necesidad de detectar errores en el administrado. Claro trastocaríamos también los principios de eficiencia y eficacia. Sin embargo, el deber de motivar precisamente establece que el escenario fáctico se comparezca con la norma tributaria.

El deber de recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo a la ley y a los reglamentos.

Éste es un deber que involucra la facultad resolutoria que posee la Administración tributaria. La principal característica de la aplicación de la facultad resolutoria en cuanto a este deber sustancial, es recibir integralmente las peticiones o reclamos correspondientes; y, sujetar la tramitación a los términos y lineamientos legales y hasta reglamentarios. Es decir, con observancia al trámite propio de cada procedimiento, conforme la garantía constitucional del debido proceso.

Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración. Este deber se concatena directamente con el artículo 133 del Código Tributario, que expresa que las resoluciones serán motivadas con cita de la documentación y actuaciones que las fundamentan y de las disposiciones legales aplicadas; decidiendo todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del expediente o de los expedientes acumulados. La resolución o acto administrativo que da fin precisamente a la facultad resolutoria. Hacerlo en el tiempo que corresponda significa en el caso de los reclamos 120 días hábiles contados

desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación, que sea dispuesta por autoridad competente.

Notificar los actos y las resoluciones que expida, en el tiempo y con las formalidades establecidas en la ley, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria y a los afectados con ella. La notificación marca, la eficacia del acto administrativo. La emisión del acto, no surtiría ningún tipo de efecto, si éste no es notificado por la Administración tributaria. La norma señala que la notificación debe hacerse en el tiempo y con las formalidades establecidas por la ley. Este tema de las formalidades, claramente se relaciona a los tipos legales de notificación, sin embargo, dentro de la norma tributaria, no existe articulado alguno que refiere, ¿cuál? es el término máximo en que debe notificarse un acto, una vez que éste ha sido emitido.

El artículo 126 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, señala que toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado. Supletoriedad, completamente atribuible a los procedimientos tributarios, en razón de la falta de norma expresa, para establecer la fecha de notificación, desde la emisión del acto, repito en el ámbito tributario.

Fundamentar y defender ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal la legalidad y validez de las resoluciones que se controvierten y aportar a este órgano jurisdiccional todos los elementos de juicio necesarios para establecer o esclarecer el derecho de las partes. Este deber sustancial, abarca la actuación de la Administración tributaria, en cuanto a su forma de gestión, respecto de la presentación de las demandas en el proceso contencioso tributario; y, de forma puntual a la acción de impugnación de los actos administrativos tributarios. Es decir, una vez citada la demanda de forma personal o por boletas; conforme el Código Orgánico General de Procesos, la Administración Tributaria goza de treinta días término para presentar su contestación a la demanda. En este acto de proposición se debe exponer toda la fundamentación en correspondencia de demostrar la validez y legalidad del acto impugnado.

Respecto de la parte que señala, que se deben aportar todos los elementos de juicio para esclarecer el derecho de las partes; es necesario recordar, que conforme los artículos 300, 309 y 313 del Código Orgánico General de Procesos, el Tribunal Contencioso Tributario se encuentra en la obligación de aplicar el control de legalidad; y, la Administración tributaria debe presentar todo el expediente administrativo, que sirve de antecedente para la emisión del acto impugnado.

El revisar de oficio sus propios actos, se relaciona directamente al Recurso de Revisión; y, a la rectificación de los errores de cálculo.

Cumplir con sus propias decisiones ejecutoriadas, entiendo de forma directa, que este deber sustancial, se refiere a los actos ejecutoriados, que en materia tributaria, se refiere aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamo tributarios respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa. Criterio que se afianza aún más, cuando el deber sustancial refiere a “decisiones”, las decisiones se relacionan a los actos administrativos que se emiten en razón de la aplicación de la facultad resolutoria.

Acatar y hacer cumplir por lo servidores respectivos, los decretos, autos y sentencias, expedidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal. En el ámbito del proceso contencioso tributario, los jueces del H. Tribunal, emiten autos de sustanciación, autos interlocutorios y sentencias. Desde el inicio del proceso, cuando se califica la demanda se puede diferenciar la emisión de los mismos. El H. Tribunal no emite decretos, es decir, esta parte del deber sustancial no se compadece con la realidad procesal contencioso-tributario.

El Tribunal por lo regular, apenas inicia la contienda dispone y conmina a la Administración tributaria, por ejemplo, la suspensión del acto impugnado, la contestación a la demanda en el término de treinta días; se aclare y complete la contestación a la demanda de ser el caso; se entregue la totalidad del expediente administrativo; etc. Todas estas conminaciones en el ámbito judicial, presuponen el cumplimiento de obligaciones y cargas procesales; sin embargo, en el ámbito administrativo, constituye un deber sustancial de cumplimiento obligatorio.

De esta forma, quedan debidamente explicados los deberes sustanciales de la Administración tributaria, sin perjuicio de una mayor profundización de algunos de ellos el momento de abordar la temática procesal, más adelante.

## Capítulo dos

### Proceso Contencioso Tributario

Se inicia el presente tópico, con el análisis de lo señalado por Zavala (2016);

La potestad jurisdiccional en materia contencioso-tributaria implica la potestad pública de conocer y resolver los litigios que se presentan entre la autoridad tributaria respectiva y el contribuyente, responsable o tercero, por actos o resoluciones en los que establezcan obligaciones de índole tributaria. (p. 54)

Constitucionalmente el artículo 173 de la Constitución de la República, establece que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.

Saccone (2005) establece que el Derecho Procesal Tributario, “está constituido por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria sustancial” (p.190). Estas controversias a las que se refiere Saccone, surgen precisamente en el “roce” que existe entre Administración-Administrado, por efectos de la aplicación de facultades y potestades, expuestas en los actos administrativos de tipo determinativo. Sin embargo, es muy interesante que este mismo autor, se refiere de forma sistemática al proceso contencioso tributario; y, establece su génesis desde la sede administrativa: “(...) el verdadero proceso tributario en el sentido de contienda entre partes, es decir, el contencioso tributario propiamente dicho, se inicia una vez efectuada la determinación y a causa de ésta; la contienda nace a partir de entonces” (Saccone, 2005, p.191).

Precisamente, el proceso contencioso tributario; ha mantenido una fuerte innovación desde los años 2015 y 2016, con la emisión y entrada en vigencia del Código Orgánico General de Procesos. La norma que anteriormente regía, tanto el proceso contencioso, administrativo como tributario; era la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; aplicación en paralelo con el Código Tributario. Son un sin número de

innovaciones, que en el campo contencioso tributario, aplica el COGEP; opacadas por la más importante que viene siendo la oralidad.

El eje antagónico de la oralidad, viene siendo el sistema escrito. Modelo que históricamente se acoplaba al contencioso administrativo y tributario; caracterizado por la presentación de una demanda; rebatimiento a través de la contestación; la apertura de un término probatorio; audiencia en estrados; informe en Derecho o alegación escrito y la sentencia. El Código Tributario, previo a la emisión del COGEP, disponía la aplicación por parte del Tribunal del control de legalidad. Sin embargo, no existía la obligatoriedad de incorporar al proceso el expediente respecto del acto impugnado. El proceso se regulaba a los “méritos probatorios”, incorporados en un intervalo de tiempo; y, cuya valoración y apreciación se realizaba en “privado”, en el análisis de la autoridad ponente.

Con la oralidad, la prueba representa algunas variantes nuevas en la legislación tributaria, como es el anuncio, la admisibilidad, producción; y, posterior valoración y apreciación por parte del Juzgador.

Zavala (2016) señala que los tribunales “tienen función propiamente jurisdiccional, pues son órganos típicamente jurisdiccionales, los cuales conocen de las pretensiones o demandas de impugnación que presente el sujeto pasivo contra los actos o las resoluciones administrativas tributarias” (p.54). De la misma forma, Oyarte (2017), indica que “la existencia de los tribunales distritales de lo contencioso administrativo y de lo tributario ha sido producto de una serie de modificaciones en el sistema judicial, teniendo un ámbito de competencia definido en la ley” (p.145). Siempre va a resultar atípico, diferente, sui generis el contexto de este tipo de procedimiento contencioso, ya que no es igual la confrontación de particulares; que la controversia donde una de las partes, resulta ser la Administración Pública (en el caso del contencioso tributario, la Administración tributaria).

¿Es conveniente la oralidad en el proceso contencioso tributario? Sin lugar a dudas que sí. La materia tributaria goza de especialidad, y con la innovación de la oralidad en el proceso contencioso como tal, indudablemente que da lugar al control de legalidad y aplicación de la justicia social y tributaria. El solo hecho de que el Tribunal obligatoriamente

comporte el control de legalidad origina igualdad en la relación Estado-contribuyente; la oralidad así mismo genera agilidad, y ello destruye totalmente el paradigma equivocado de “impugnar para dilatar”.

## **2.1 Concepto, acciones y tipos de procedimiento**

Saccone (2005), menciona de forma expresa, a manera de concepto: “(...) conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la forma en que el fisco desea efectivizarla” (p.190). El proceso contencioso tributario, en resumen, es la forma de cómo se resuelven los litigios, por parte de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, autoridades competentes para dilucidar las acciones de impugnación, especiales o directas en materia tributaria, por ser un organismo de justicia específica, independiente del poder administrador.

El Código Orgánico General de Procesos (2015), establece ¿cuáles? son las acciones en el procedimiento contencioso tributario: “Se tramitarán en procedimiento contencioso tributario las acciones de impugnación, acciones directas y acciones especiales” (Art. 319).

Esta propia norma adjetiva, deja clara la división de las acciones contencioso-tributarias; y, una vez se encuentran delimitadas; podemos establecer de acuerdo a la propia norma, cuáles son los escenarios de impugnación; directas y especiales.

El Código Orgánico General de Procesos (2015), establece que los contribuyentes o interesados pueden impugnar: “1.- Contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que aquellas disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes” (Art. 320.1). Es decir, se activa la posibilidad de impugnar en contra de actos normativos, cuando estos afecten o lesionen intereses subjetivos de los contribuyentes. Recordemos que los derechos subjetivos se refieren al conjunto de facultades que se reconocen a los individuos, en su relación con los demás.

“2.- Contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se persiga la anulación total o parcial de dichos actos” (COGP, 2015, Art. 320.2). En esta parte también tenemos un tipo de impugnación relacionado con actos normativos, de índole tributario. Sin embargo, apartándose a diferencia del anterior numeral, de afectación de derechos subjetivos, la finalidad de este tipo de impugnación se relaciona a la anulación del acto. Teniendo en cuenta que la anulabilidad aún produciendo efectos jurídicos, estos efectos pueden desaparecer.

“3.- Contra actos administrativos de determinación tributaria provenientes de la administración tributaria nacional, de gobiernos autónomos descentralizados o de excepción” (COGP, 2015, Art. 320.3). Es decir, que toda forma de establecer la existencia del hecho generador, sujeto obligado, base imponible, realizada por la Administración tributaria, central, o seccional o de excepción; es susceptible de ser impugnada, obviamente al existir fundamentos y argumentaciones que nazcan de la objetividad del sujeto pasivo.

“4.- Contra actos administrativos por silencio administrativo con respecto a reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en la ley” (COGP, 2015, Art. 320.4). Escenario de impugnación que atañe directamente al plazo que tienen las Administraciones tributarias para resolver un reclamo administrativo. Es decir, 120 días hábiles. Tiempo por demás suficiente tomando en cuenta que se aplicará en sede administrativa, la facultad resolutoria de la Administración tributaria, otorgándose la posibilidad al propio ente recaudador de revisar sus propios actos. En el caso de que en la aplicación de esta facultad resolutoria, se supere los 120 días hábiles, el efecto inmediato es la posibilidad de que el reclamante solicite ante el tribunal contencioso el silencio administrativo. Sin excluir la responsabilidad del ente administrativo de dictar resolución expresa, conforme los deberes sustanciales que analizamos en capítulos anteriores.

“5.- Contra decisiones administrativas dictadas en recurso de revisión” (COGP, 2015, Art. 320.5). Este escenario de impugnación se refleja cuando al interponerse un recurso de revisión por parte del contribuyente; o, por una revisión de oficio por parte de la Administración tributaria, este recurso, si cumple los requisitos de admisibilidad o causas

para la revisión, generará inevitablemente resolución administrativa emitida por la máxima autoridad, donde se acepte o se niegue los argumentos y fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el recurso. En el caso, de que no cumpla los requisitos de admisibilidad; o, configure alguno de los casos de improcedencia, se emitirá pronunciamiento por parte de la Administración tributaria -puede ser a través de oficio- respecto de establecer la no sustanciación del recurso.

En cualquiera de estos casos, el contribuyente mantiene la posibilidad de impugnar dichas decisiones, si éstas no se enmarcan en la parte normativa; o, si estas decisiones no se sujetan a una motivación razonable. Aunque, me atrevería a excluir -siendo posible- la posibilidad de impugnar un acto a favor del contribuyente. Más que jurídica, la razonabilidad va por la lógica, de no afectar un acto que le otorga favorabilidad.

“6.- Contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales” (COGP, 2015, Art. 320.6). Esta forma de impugnación se refiere al reproche en contra de los actos sancionatorios, por configuración de infracciones tributarias, cuando son sustanciados por la Administración tributaria. Obviamente el contribuyente se encuentra en la discrecionalidad de impugnar, siempre y cuando establezca que éste lesiona sus derechos. Es decir, se trata de la impugnación de los actos administrativos, que emite la Administración tributaria, en virtud de la aplicación de su facultad sancionadora.

“7.- Contra resoluciones definitivas de la administración tributaria que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado” (COGP, 2015, Art. 320.7). Esta es una clase de impugnación relacionada al sometimiento ante el Tribunal Contencioso, de aquellos actos o resoluciones administrativas, emitidos por la Administración Tributaria, donde se nieguen los reclamos relacionados a estas tres circunstancias: i) pago indebido; ii) pago en exceso; o, iii) pago de lo debidamente pagado. Obviamente cuando se trata de la emisión de un acto, es decir, que la acción va por el contenido mismo del acto; no es una acción donde directamente -prescindiendo del acto- se establezca como objeto controversial la existencia o no existencia del derecho respecto del pago indebido, en exceso o debidamente pagado.

“8.- De las excepciones a la coactiva que se propongan justificadas en el número 10 del artículo 316” (COGP, 2015, Art. 320.8). El Código Orgánico General de Procesos (2015), menciona respecto de esta excepción que se podrá proponer la excepción de “Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito, por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento” (COGP, 2015, Art. 316.10).

Tiene completa lógica que esta acción sea atribuida, a una impugnación. Claramente la inconformidad podría darse en contra de los actos administrativos auto de pago o título de crédito, ya sea por alguna causal de nulidad o por configurarse la falsificación, respectivamente. Tomando en consideración, que este tipo de impugnación aplica cuando no se han cumplido aquellas normas que rigen su emisión o adolece de requisitos que afecten la validez en el caso de los títulos.

“9.- Las que se propongan contra las resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o facilidades de pago” (COGP, 2015, Art. 320.9). Este escenario de impugnación se refiere a las resoluciones que se emiten en mérito de la facultad resolutoria, ante la presentación de reclamos administrativos; y, ante la emisión de actos administrativos que atienden las peticiones de compensación o facilidades de pago. Considero que en este caso también cabe impugnación de aquellos actos administrativos que atienden cualquier tipo de petición. La atención a una petición resuelve la procedencia o no procedencia de la petición, sin embargo, esta forma de -resolver- debe otorgar la posibilidad de que sea impugnado, tanto en sede administrativa como en sede judicial.

Básicamente hemos abordado, todos los escenarios de impugnación como acción contencioso-tributaria. Ahora abordaremos, lo que corresponde a las acciones directas. El Código Orgánico General de Procesos (2015), señala con total claridad “Se pueden presentar acciones directas por pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue el reclamo de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria. La

acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido cuando, estando en trámite aquella, se pague la obligación” (Art. 321).

Este tipo de acción directa tiene que ver prácticamente con tres casuísticas debidamente diferenciadas: i) Pago indebido; ii) Pago en exceso; o, iii) Acción directa de lo debidamente pagado. Son algunas aristas, las que se deben analizar. La primera es que ya no es permisible realizar impugnación de acto alguno. Es decir, se activa un ejercicio jurisdiccional, de forma directa, respecto de hacer valer los derechos por parte del contribuyente.

El Código Tributario (2005), menciona que:

Pago indebido el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal. (Art. 122)

Así mismo, de la misma forma el Código Tributario (2005), indica que “Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible” (Art. 123).

Cuando la norma adjetiva, trata sobre las acciones directas, refiere el escenario de las resoluciones administrativas que nieguen un reclamo de un acto de liquidación o determinación de la obligación tributaria, y establece que se puede seguir este tipo de acciones después de ejecutoriado dicho acto administrativo. Sin embargo, no otorga la posibilidad de pasar sobre la ejecutoriedad del acto y mezquinar a manera de impugnación - recordemos que se trata de una acción directa- el acto administrativo; sino a establecer si procede o no procede el pago indebido impugnado.

Pero además otorga el escenario, de conversión de la acción de impugnación, a acción directa, donde habiendo impugnado el acto, se cancele la obligación; y, con ello se pueda directamente discutir si existe o no pago indebido. La diferencia con el escenario

anterior, es básicamente que en este caso, no existe la figura de la ejecutoriedad. Situación que marca diametralmente su diferencia.

El tercer tipo de acciones, las acciones especiales, las recoge el Código Orgánico General de Procesos (2015), estableciendo: "Acciones Especiales. – Se pueden proponer como acciones especiales: 1) Las excepciones a la coactiva, con excepción de la prevista en el número 10 del artículo 316" (Art. 322.1).

Estas acciones especiales se tramitan en procedimiento sumario, A excepción precisamente, valga la redundancia, de la excepción de esta casuística, las acciones de nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito, por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento; este caso se resuelve a través de acción de impugnación en juicio ordinario.

No obstante, siendo el análisis de acciones especiales, es claro que las excepciones a la coactiva, se sustancian de forma especial. Es decir, que, al procedimiento coactivo, en el tema tributario se pueden oponer o proponer las excepciones siguientes, que se pueden proponer como acción especial: 1) Inexistencia de la obligación, falta de ley que establezca el tributo o exención legal; 2) Extinción total o parcial de la obligación sea por solución o pago, compensación, confusión, remisión o prescripción de la acción de cobro; 3) Incompetencia del funcionario ejecutor; 4) Ilegitimidad de personería de la o del coactivado o de quién hubiere sido citado como su representante; 5) El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida; 6) Encontrarse pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto del título o al derecho para su emisión; 7) Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido alguno de los plazos concedidos, ni en mora de algunos de los dividendos correspondientes; 8) Haberse presentado demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan; y, 9) Duplicación de títulos con respecto a una misma obligación y de una misma persona.

La excepción número 10, conforme lo hemos señalado, se trámite bajo otro tipo de acción y procedimiento. El Código Tributario (2005), establece que:

Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago (...) si se presentaren extemporáneamente, el ejecutor las desechará de plano. El trámite se ejecutará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes de este Código. (Art. 214)

De esta forma el mismo Código Tributario (2005), señala que “presentadas las excepciones estas se remitirán al tribunal dentro del plazo de cinco días; señalando el ejecutor domicilio para sus notificaciones” (Art. 279). Mientras que, El Código Orgánico General de Procesos (2015), detalla los demás casos que se sustancian en acciones especiales “2.- Para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas” (Art. 322.2). Resulta una acción que irremediablemente, la debe demandar el sujeto pasivo ante los tribunales contencioso-tributario. Ya que ésta deba ser alegada expresamente por quién pretende beneficiarse de la prescripción. La Administración tributaria no podría declararla de oficio.

“3.- Las tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en coactivas por créditos tributarios” (COGP, 2015, Art. 322.3). Estas se proponen como acción especial, precisamente para excluir de los bienes que se encuentran inmiscuidos en el procedimiento de ejecución, y donde aparece la afectación, respecto del interés de un tercero. Siendo un tipo de procedimiento sumario, se entiende se sustancia con mucha celeridad y eficacia. Siempre y cuando se logre demostrar, más allá de toda duda razonable, que efectivamente se configura la tercería excluyente; y, que no se trata de una apariencia, con el afán de salvaguardar los bienes del ejecutado.

“4.- La impugnación a las providencias dictadas en el procedimiento de ejecución, en los casos de decisiones de preferencia, posturas y de la entrega material de los bienes embargados o subastados previstos en la Ley de la materia” (COGP, 2015, Art. 322.4).

5.- La nulidad en los casos de los numerales 1, 2 y 3 del artículo 207 del Código Orgánico Tributario que sólo podrá reclamarse junto con el recurso de apelación del auto de calificación definitivo, conforme con el artículo 191 del mismo Código. (COGP, 2015, Art. 322.5)

Estos dos tipos de casos, que se sustancian de forma especial, atañen directamente al procedimiento de ejecución, cuando existe disconformidad de las providencias que se emiten en el procedimiento de ejecución; y, también se relacionan a la posibilidad de pretender, a través de este tipo de acción la nulidad y apelación -nulidad de remate y por calificación definitiva de recursos- no obstante, no debemos caer en la confusión de tomar este tipo de acción como un recurso, por encontrarnos frente al término apelación.

“6.- Los conflictos de competencia suscitados entre autoridades de distintas administraciones tributarias, conforme con la ley” (COGP, 2015, Art. 322.6). El Tribunal Contencioso Tributario, se entiende dilucidará las controversias que se pueden generar entre las Autoridades de las Administraciones tributarias, comprendemos que, por la redacción general de la norma, se trata de autoridades al margen de que éstas sean las “máximas autoridades”. Esta conflictividad tenemos claro, se relaciona a temas de competencia. Entendida ésta conforme el Código Tributario (2015): “La competencia administrativa es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario” (Art. 75).

El tema de la competencia, sería el único por el cual las autoridades administrativas entrarían en controversia, por renuncia, inhibición o atribución de la misma.

“7.- El recurso de queja” (COGP, 2015, Art. 322.7). Razonabilidad de índole normativa, ya que el Código Tributario (2015), señala que:

Siempre que el ejecutor se negare a recibir un escrito de excepciones o retardare injustificadamente la remisión de las copias del procedimiento coactivo o de la excepciones, o que notificado no suspendiere el procedimiento de ejecución, el perjudicado podrá presentar queja al Tribunal Distrital de lo Fiscal, el que, según la brevedad de la falta, podrá imponer una multa de veinte a cuatrocientos dólares, sin

perjuicio de ordenar la destitución del cargo del funcionario ejecutor en caso de reincidencia. (Art. 216)

Estos son los dos presupuestos, relacionados al recurso de queja. El negarse a recibir un escrito de excepciones; o retardar de forma injustificada la entrega de copias del proceso coactivo. Es un yerro denominar “recurso”, cuando se trata de una acción muy independiente del procedimiento de ejecución tributaria. Acción especial que se propone, y no mal llamado recurso que se interpone.

“Las de pago por consignación de créditos tributarios, en los casos previstos en la ley” (COGP, 2015, Art. 322.8). Esta acción de tipo especial, que se refiere de manera específica a la consignación, es decir al pago de una obligación, se refiere al intento, o intencionalidad de entrega a la autoridad de la obligación que supuestamente la autoridad tributaria se rehusare a recibir. Sin embargo, conforme lo analizamos en los deberes sustanciales, debe ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones normativas; y, precisamente el Código Tributario (2015), señala respecto de los pagos “los sujetos activos de la respectiva obligación o sus agentes de recaudación no podrán negarse, en ningún caso a recibir esos pagos” (Art. 49).

Claro que se refiere, al hecho de la aceptación parcial de la obligación. Sin embargo, en la práctica, resulta infructuoso, ineficaz e inaplicable, el hecho de que una autoridad administrativa tributaria se negare a recibir pago alguno. Existen las reglas de la imputación, con lo cual tranquilamente se direcciona los valores cancelados por el contribuyente.

No obstante, si la Administración tributaria determina la obligación y el sujeto pasivo aplica la consignación para cancelar un valor menor a la obligación determinada, se entendería que la sentencia no podría resolver la extinción de la obligación. Habrá múltiples escenarios donde se aplique el presente tema, como por ejemplo el caso de los herederos que deseen cancelar las obligaciones del causante, sin que haya precedido gestión administrativa de cobro alguna; y, exista la imposición de algún tipo de medida cautelar.

Las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad,

según la ley cuya violación se denuncie. No habrá lugar a esta acción, después de pagado el tributo exigido o de efectuada la consignación total por el postor declarado preferente en el remate o subasta, o de satisfecho el precio en el caso de venta directa, dejando a salvo las acciones civiles que correspondan al tercero perjudicado ante la justicia ordinaria. (COGP, 2015, Art. 322.9)

El Código Tributario (2015), nos detalla las solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución:

1.- Legal intervención del funcionario ejecutor; 2.- Legitimidad de personería del coactivado; 3.- Existencia de obligación de plazo vencido, cuando se hayan concedido facilidades de pago; 4.- Aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas; y, 5.- Citación legal del auto de pago. (Art. 65)

De adolecer el procedimiento o expediente de ejecución de alguno de estas solemnidades que son medulares y sustanciales a su procedimiento; el coactivado podrá solicitar la nulidad en los términos de éste tipo de acción especial. Con las limitantes, de no poder hacerlo después de pagado el tributo o de realizada la consignación en el caso del postor preferente.

“10.- La nulidad del remate o subasta cuando el rematista es una de las personas prohibidas de intervenir en el remate, conforme con la ley de la materia.” (COGP, 2015, Art. 322.10). Es decir, los casos que expresamente el Código Tributario (2015), atribuye como prohibición de intervenir en el remate:

Es prohibido a las personas que hayan intervenido en el procedimiento de ejecución, a los funcionarios y empleados de la respectiva administración tributaria, así como a sus cónyuges, convivientes con derecho y parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, adquirir los bienes materia del remate o subasta. Esta prohibición se extiende a los abogados y procuradores, a sus cónyuges, convivientes con derecho y parientes en los mismos grados señalados en

el inciso anterior y en general a quienes, de cualquier modo, hubieren intervenido en dichos procedimientos, salvo los terceristas coadyuvantes. (Art. 206)

Son taxativos los casos de quienes, no podrían intervenir por prohibición expresa de la norma, dentro del remate.

11.- Las acciones que se propongan contra las registradoras y los registradores de la propiedad y mercantiles de su jurisdicción, por haberse negado, por razones tributarias, a inscribir cualquier acto o contrato, las acciones subsiguientes contra tales funcionarias y funcionarios para liquidar daños y perjuicios causados por la ilegal negativa. (COGP, 2015, Art. 322.11)

Este tipo de acción tributaria especial es una acción nacida como innovación del Código Orgánico General de Procesos. Interesante sustanciación, ya que a manera de Administración tributaria responde por negar a inscribir un acto o contrato, tanto los registradores de la propiedad como mercantiles; y, en el caso de aceptación a la demanda, donde se declare la negativa como ilegal, la consecuente liquidación de daños y perjuicios.

Una vez analizadas todas las acciones en el proceso contencioso-tributario; debemos establecer, cuáles son los procedimientos en los que se sustancian dichas acciones.

El Código Orgánico General de Procesos (2015); menciona respecto de todas las acciones de impugnación -último inciso- “Estas acciones se ejercerán en procedimiento ordinario” (Art. 320). El mismo enunciado “Estas acciones se ejercerán en procedimiento ordinario”; se replica, respecto de las acciones directas.

No obstante, en el caso de las acciones especiales, el Código Orgánico General de Procesos (2015), expresa “Estas acciones se tramitarán en procedimiento sumario” (Art. 322). Además, es necesario destacar que, en procedimiento sumario, se sustancia la acción especial por clausura de establecimientos. El Código Orgánico General de Procesos (2015), señala “la audiencia única se realizará en el término máximo de cuarenta y ocho horas” (Art. 333). Sorprende que no conste dentro de las acciones especiales detalladas en el artículo 322 del COGEP. Sin embargo, entendemos que su sui generis tratamiento, responde al

carácter urgente y especial que se le otorga a la impugnación de una clausura. Aunque lo que tenemos claro, es que la acción especial reprocha la clausura como tal; y, no explica la norma si ante la existencia de una resolución como acto administrativo tributario debería ser tomado también como una acción de impugnación. Por ineficaz que resulte en mérito del tiempo; no deja de ser una posibilidad por la disposición de rango constitucional de impugnar los actos administrativos en sede judicial y administrativa.

En el contexto establecido, tenemos que existiendo estos dos tipos de procedimiento; el procedimiento ordinario se refiere a aquel en que se sustancian todas aquellas pretensiones que no tengan previsto un trámite especial para su desarrollo y gestión en la mecánica procesal; y, el procedimiento sumario, es aquel procedimiento que permite la optimización de los procesos a ser sustanciados en el menor tiempo posible y garantizar plenamente el sistema oral.

## **2.2 Requisitos procesales**

### **2.2.1. Legitimación**

Para Echandía (1997) legitimación se refiere a “ser la persona que de conformidad con la ley sustancia, puede formular o contradecir las pretensiones contenidas en la demanda” (p. 269). Entendemos que se refiere a una definición que más se coteja con la legitimación en la causa.

Dentro del concepto de legitimación, existe la diferenciación de lo que corresponde a legitimación en proceso; y, legitimación en causa. Guarderas (2017) señala que la legitimación en el proceso “es la capacidad procesal de la persona para comparecer al proceso, tal cual la que se requiere para ser parte de cualquier relación jurídica material” (p. 75).

De forma general, la legitimación de personería se constituye en una solemnidad sustancial atribuible y común a todos los procesos. El Código Orgánico General de Procesos (2015), menciona “Son solemnidades sustanciales comunes a todos los procesos: 3) Legitimidad de Personería” (Art. 107). Sin embargo, en materia contencioso-tributaria -

norma especiales que comparte con la materia contencioso-administrativa-; se especifica de forma extrema tanto la legitimación activa, como pasiva.

El Código Orgánico General de Procesos (2015), señala que mantienen la legitimación activa: “1.- La persona natural o jurídica que tenga interés directo en demandar la nulidad o ilegalidad de los actos administrativos o los actos normativos de la administración pública, ya sea en materia tributaria o administrativa” (Art. 303.1). Puntos relevantes, el interés directo que pueda tener el administrado para demandar tanto actos administrativos como actos normativos. En esta parte también recalca, el hecho de pretender demanda dos circunstancias o parte de la pretensión, que son diametralmente opuestas, por un lado, la nulidad y por otro lado la ilegalidad.

Las instituciones y corporaciones de derecho público y las empresas públicas que tengan representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo, siempre que la acción tenga como objeto la impugnación directa de las disposiciones tributarias o administrativas, por afectar sus intereses. (COGP, 2015, Art. 303.3)

Es decir, se atribuye la calidad de administrado y contribuyente a las instituciones y corporaciones de derecho público y las empresas públicas; y, por lo tanto, se otorga la legitimación activa para demanda disposiciones tributaria, en el estudio que nos corresponde.

“3.- La o el titular de un derecho subjetivo derivado del ordenamiento jurídico, que se considere lesionado por el acto o disposición impugnados y pretenda el reconocimiento de una situación jurídica individualizada o su restablecimiento” (COGP, 2015, Art. 303.3). En esta parte, la legitimación se enfoca en un tema meramente subjetivo, sin concretar el tipo de contribuyente; por lo que se entiende que se abarca a la totalidad de personas naturales -con calidad de sujeto pasivo- y de sociedades consideradas como sujetos pasivos para fines tributarios.

“4. La máxima autoridad de la administración autora de algún acto que, en virtud de los prescrito en la ley, no pueda anularlo o revocarlo por sí misma” (COGP, 2015, Art. 303).

Prácticamente, estamos ante el escenario de la legitimidad respecto de los juicios de lesividad.

5.- La persona natural o jurídica que pretenda la reparación del Estado cuando considere lesionados sus derechos ante la existencia de detención arbitraria, error judicial, retardo injustificado, inadecuada administración de justicia, o violación del derecho a la tutela judicial efectiva por violaciones al principio y reglas del debido proceso. (COGP, 2015, Art. 303.5)

Este caso de legitimación activa tiene íntima relación por la reparación de los derechos vulnerados, por actuaciones que impliquen responsabilidad extracontractual del Estado. La Constitución de la República (2008), establece que el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la misma, y menciona “El Estado, sus delegatarios, concesionarios y toda persona que actúe en ejercicio de una potestad pública, estarán obligados a reparar las violaciones a los derechos de los particulares por la falta o deficiencia en la prestación de los servicios públicos, o por las acciones u omisiones de sus funcionarias y funcionarios, y empleadas y empleados públicos en el desempeño de sus cargos” (Art. 11.9).

El Código Orgánico General de Procesos (2015), menciona además “6.- La persona natural o jurídica que se considere lesionada por hechos, actos o contratos de la administración pública” (Art. 303.6). Este caso de legitimación activa resulta demasiado genérico, donde el único tema diferenciador con los demás casos es respecto de otorgar la legitimación, a quién considere lesionados sus derechos, respecto de hecho y contratos. Tal parece que los casos anteriores se centraban en los actos tanto administrativos como normativos. Así mismo, el séptimo caso del artículo en estudio, respecto de la legitimación activa, también resulta general; ya que, sin especificar la razonabilidad para ejercer activamente la legitimación, se refiere únicamente a quién la puede realizar. Señalando que las sociedades poseen dicha legitimación activa.

Centrándonos en la parte tributaria; la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (2004), menciona que:

Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones, el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros. (Art. 98)

Hasta aquí abordados, los casos de legitimación activa, El Código Orgánico General de Procesos (2015), establece:

Legitimación pasiva. La demanda se podrá proponer contra: 1. La máxima autoridad, el representante legal de la institución con personería jurídica o el servidor público de quién provenga el acto o disposición a la que se refiere la demanda. 2. La o el director, delegado o jefe de la oficina u órgano emisor del título de crédito, cuando se demande su nulidad o la prescripción de la obligación tributaria o se proponga excepciones al procedimiento coactivo. 3. La o el funcionario recaudador o el ejecutor, cuando se demande el pago por consignación o la nulidad del procedimiento de ejecución. 4. Las personas naturales o jurídicas a cuyo favor deriven derechos del acto o disposición en los casos de la acción de lesividad. 5. Las personas naturales o jurídicas que hayan celebrado contratos con el Estado. (Art. 304)

En este caso la legitimación, se regula a las autoridades, con las correspondientes atribuciones para representar legal y extrajudicialmente a la Administración tributaria.

La legitimación en la causa se la considera una calidad subjetiva de las partes en relación con el interés sustancial que se resuelve en la causa. Es decir, cuando una de las partes carece de este atributo, impide que el Juez adopte una decisión de mérito. La legitimación pasiva se consagra como la facultad procesal que le atribuye al demandado la

posibilidad de conocer o controvertir la acción, alegación que el actor le dirige mediante la demanda sobre una pretensión de tipo material.

### **2.2.2 La demanda y su contestación**

La demanda la entendemos como el conjunto de requisitos procesales, que implican en su conjunto la reclamación, solicitud o petición en pro de acceder al objetivo ulterior que corresponde acceder a la justicia. García (2016) la define como el primer acto que abre o inicia el proceso, de tal modo que es el primer acto provocatorio de la función jurisdiccional, es el primer momento en el que se ejerce la acción y debe entenderse como la actividad concreta del particular frente a los órganos de administración, esto es ante los jueces.

El artículo 141 del Código Orgánico General de Procesos, establece a éste acto de proposición como el comienzo del proceso, acto a la que podrán precederle las diligencias preparatorias. Su contenido, atado a la rigurosidad del Código Orgánico General de procesos, involucra los siguientes requisitos:

- (1) Designación del Juzgador. (2) Generales de Ley; datos singularizados donde se incluye la dirección electrónica del actor y su defensor. (3) El Registro Único de Contribuyentes, en los casos que corresponda, como por ejemplo, en temas tributarios, en cualquier tipo de acción donde el actor corresponda a una persona jurídica; o, en juicios de tipo mercantil. (4) Datos del demandado. (5) Clasificación y numeración de hechos y fundamento de sus pretensiones. (6) Fundamentos de Derecho. (7) Anuncio de los medios de prueba (8) Solicitud de acceso judicial a la prueba. (9) Pretensión. (10) Cuantía. (11) Procedimiento. (12) Suscripción. (13) Demás requisitos.

A la demanda se acompañan los documentos que impliquen razonabilidad respecto de la legitimación o representación; los documentos de identidad; los medios probatorios; y, los que impliquen razonabilidad para cada caso específico. (Art. 143 COGEP) Del examen de esta documentación que se presenta dependerán completamente las excepciones previas y de fondo que planteará la parte accionante. Del análisis y contenido de la demanda, como acto de proposición girará prácticamente el proceso. Siendo el camino que

tomará en su argumentación y oposición la contestación a la demanda. García (2016) invoca la importancia de los requisitos de la demanda y refiere que éstos son aspectos de importancia para fijar con precisión los límites de la contienda; y es tan importante los requisitos formales al punto de que uno de ellos se considera como integrantes del Derecho de defensa en juicio, y también por obvias razones a la reconvencción en caso de haber.

El cuerpo normativo procesal (Art. 144 COGEP), expresa que en relación a la demanda, para determinar la cuantía, se seguirán reglas, como tomar en cuenta los intereses líquidos del capital, pactados en el documento con el que se proponga la demanda (1); precio de las cosas (2); importe de la pensión en temas de arrendamiento (3); máximo de la pensión por un año en temas de alimentos (4); cada una de las pretensiones del trabajador en temas laborales (5); y, indeterminada (7).

En esta parte Ojeda (2017) establece que el proceso, “derivado del latín culto un determinado *procasus*, del verbo *procedere*, el proceso significa progresar, avanzar, desenvolvimiento progresivo hacia un objetivo o fin.” (p.133). Precisamente, el proceso se inicia con la demanda; y, no obstante, de tratarse de una sucesión de momentos, a través de la demanda giran los demás actos procesales; incluida la contestación (como acto de proposición), que excepciona, se opone y establece la negación de los argumentos demandados.

Morán (2011) señala que esta tiene que establecerse en la demanda como requisito formal de ella; parafraseando el anterior Código de Procedimiento Civil, en su artículo 60, que el Juez sustanciará la causa según la cuantía fijada por el actor.

En este orden de ideas, dentro del concepto y contenido de la demanda, tenemos la pluralidad de pretensiones, la misma que se puede configurar, siempre que concurren las siguientes condiciones: a) Competencia del Juzgador para conocer las pretensiones; b) Pretensiones no sean contrarias ni incompatibles entre sí; y, c) Que se puedan sustanciar las pretensiones en un mismo procedimiento. (Art. 145 COGEP). Se entiende que la pluralidad de pretensiones se configura con el cumplimiento de todas estas condiciones; y, no el cumplimiento parcial de las mismas. Es decir, que no configurando una de estas

condiciones, nos encontramos ante la excepción previa de una indebida acumulación de pretensiones, excepción no subsanable.

Según García (2016) el COGEP permite la pluralidad de pretensiones en una misma demanda; esto es, que todas las pretensiones que tenga el actor contra el demandado puede presentarlas en una sola demanda para que se resuelva en un mismo proceso.

La demanda, se calificará en un máximo de cinco días, examinando el cumplimiento de los requisitos legales generales y especiales que sean aplicables al caso (Art. 146 COGEP); la normativa procesal señala que si la demanda no cumple con los requisitos formales previstos, el Juzgador dispondrá que la o el actor la complete o aclare en el término de cinco días, determinando explícitamente el o los defectos. De forma textual señala: "Si no lo hace, ordenará el archivo y la devolución de los documentos adjuntados a ella, sin necesidad de dejar copias.". No obstante, como una de las reformas del mes de junio de 2019 en el COGEP, establece que no se ordenará el archivo de la demanda si el actor aclaró o completó en el término legal previsto en este artículo.

Guarderas (2016), se refiere a la demanda y su calificación en los siguientes términos:

La demanda debe reunir los requisitos generales del Art. 142 y deberá estar acompañada del título ejecutivo. El Juez deberá calificarla en el término de tres días. Es importante puntualizar, que la demanda, como en todos los otros procedimientos, debe contener el anuncio de los medios de prueba que se ofrece para acreditar los hechos. Por lo mismo, se deberá anunciar como medio de prueba, al menos, la producción del título ejecutivo en la audiencia. (p.14)

En este caso, refiriéndose el autor al procedimiento ejecutivo, sin embargo, generaliza la importancia de que la demanda debe canalizar de forma inicial la prueba, para su eventual, admisibilidad, práctica y sustentaría de las argumentaciones propuestas.

Existen circunstancias bajo las cuales, el Juzgador, debe inadmitir la demanda, tomando en consideración que el contenido del artículo 147 del COGEP, no atribuye una posibilidad discrecional o potestativa en cuanto a la prerrogativa del Juzgador, respecto de

decidir si debe admitir o inadmitir la demanda. Estas circunstancias son: cuando el Juzgador sea incompetente (1); y, cuando exista una indebida acumulación de pretensiones (2); el efecto de su resolución será el archivo del expediente. Decisión en providencia apelable.

En los términos del artículo 148 del Código Orgánico General de Procesos “la demanda podrá reformarse hasta **antes de la contestación por parte de la o del demandado**”. En el caso de configurarse un hecho nuevo, la reforma podrá extenderse hasta antes de la audiencia preliminar o única en los procesos de una sola audiencia. Cuidando, lógicamente el ejercicio de defensa y contradicción del demandado. Es necesario, notar que siendo al igual que la contestación de la demanda, un acto de proposición, lamentablemente el legislador no ha contemplado la figura de la reforma a la contestación a la demanda.

En palabras de Morán (2011) significa “aclararla, ampliarla, modificar aspectos que no impliquen trastocar lo esencial del motivo jurídico que contiene la demanda; y eso lo puede hacer el accionante hasta antes que comience la fase probatoria del juicio” (p.69). Cita el autor un ejemplo: si nos equivocamos con respecto al nombre del demandado, bien podemos rectificar aquello, lo que implica técnicamente que se reforma la demanda, pues al comienzo demandamos a Pedro posteriormente a Jacinto.

Los efectos (Artículo 149 del Código Orgánico General de Procesos) de la calificación a la demanda son dos: 1) La competencia inicial no se alterará, aunque posteriormente se modifiquen las circunstancias que la determinaron; y, 2) Las partes conservarán su legitimación, aunque cambien los hechos en que esta se funde.

Centrándonos al tema contencioso-tributario; la demanda que se proponga se debe regular al tipo de acción que el administrado o contribuyente, pueda acogerse. Recordando que el tipo de acciones tributarias, se divide en i) acciones de impugnación; ii) acciones directas y iii) acciones especiales; las dos primeras establecen un término para demandar de sesenta días, de acuerdo al número 5 del artículo 306 del Código Orgánico General de Procesos; y, la tercera se regula a tres años desde que se produjo el pago o desde la determinación.

Antes de la reforma del mes de junio del año 2019, la falta de atención en cuanto a aclarar o completar la demanda, involucraba el archivo del proceso. Luego, con la reforma señalada, el inciso final del artículo 308 del Código Orgánico General de Procesos, menciona que en ningún caso se archivará la demanda una vez que el legitimado activo haya presentado el escrito con la aclaración y completado el respectivo líbello. Es decir, que no importa si se atiende de manera efectiva lo que señala el Juez en su providencia de aclarar y completar, de todas maneras la calificación y sustanciación, proceden. Antes de la reforma, además, se contaba dentro del término de los sesenta días, al día de notificación del acto administrativo impugnado.

Este tema generó a nivel nacional la aceptación de la excepción previa por caducidad en muchas causas contencioso-tributario. La cultura profesional de los abogados tributaristas, jugó un rol determinante, cuando en el respectivo conteo de presentación de la demanda, adoptaron el término de proposición desde el día siguiente a la notificación del acto. Indiscutiblemente que la taxatividad de la norma, que no prestaba lugar a interpretación distinta, que la interpretación literal, predominó en la resolución de dicha controversia.

Así mismo el primer inciso del artículo 308 del Código Orgánico General de Procesos, señala que *cuando se trate de procesos contencioso tributarios*, además de cumplir los requisitos previstos para la demanda en las normas generales del COGEP, se adjuntará la copia de la resolución, del acto administrativo, con la razón de la fecha de su notificación a la o al interesado y la relación circunstanciada del acto o hecho impugnado. Cuando introduce la frase “requisitos previstos en normas generales”, se refiere a los requisitos del artículo 142 del COGEP.

Este presupuesto de adjuntar la copia de la resolución o acto administrativo, sin caer en cuenta el legislador que la resolución es un tipo de acto administrativo, se deriva principalmente a las acciones de impugnación, donde indefectiblemente el control de legalidad debe ser realizado en virtud de los antecedentes del acto; y, obviamente el Juzgador necesita conocer éste; y, para establecer la configuración y cumplimiento de

algunos de los presupuestos de la demanda; como es por ejemplo, el ejercicio de acción, la cuantía, la facultad de la administración tributaria para emisión del acto, las argumentaciones; etc.

Además, la razón de notificación permitirá al Juzgador verificar si el acto administrativo impugnado no conlleva la caducidad de la acción. A pesar, de dicha razonabilidad, resulta claro, que en materia tributaria el principio de simplicidad administrativa; y, la propensión a conductas ecológicas responsables, implican que exista la notificación de tipo electrónica, que aprovecha los medios telemáticos para efectos de hacer conocer al sujeto pasivo, las diversas actuaciones de la Administración Tributaria. Obviamente en este tipo de notificaciones, no va a existir por escrito la razón de notificación del acto de forma física. Entonces, ¿debería el actor realizar alguna gestión de desmaterialización? o ¿debería el actor contribuyente pedir a la Administración Tributaria algún tipo de certificación donde conste la fecha de notificación del acto? Ésta última opción, desnaturalizaría el principio de simplicidad administrativa. No obstante, en la ponderación de circunstancia, entendemos que no todos los contribuyentes impugnan los actos administrativos receptados.

Este artículo 308 del Código Orgánico General de Procesos, debería introducir otras singularidades de la demanda contencioso-tributaria, como por ejemplo la obligatoriedad de contar en este tipo de procedimiento con el Procurador General del Estado; o, su delegado correspondiente; como por ejemplo que debe contener la demanda el tipo de acción (impugnación, directa o especial) propuesta; la solicitud de afianzamiento para efectos de suspensión; y, por ejemplo el tema de la pretensión que básicamente debe enfocarse en la solicitud de aplicación de control de legalidad de forma directa; al margen de otro tipo de pretensión como la declaratoria de nulidad, de legalidad; o, de falta de eficacia, etc.; estas son circunstancias que hacen sui generis este tipo de procedimiento contencioso-tributario. Sin embargo, entendemos que el legislador, en esta parte direcciona al uso del requisito número 13 del artículo 142 del COGEP, “los demás requisitos que las leyes de la materia determinen para cada caso”.

En forma, la demanda tributaria no es una demanda simple, corta, sencilla. Este acto de proposición debe contener la integridad del antecedente del acto impugnado; y, los hechos que tienen que ver con la realidad económica del actor; que muchas de las veces no consta en el expediente administrativo; entonces relacionar en la demanda, el tipo de acción, su argumentación y aterrizar en la pretensión, conlleva que el fondo de la demanda tampoco resulta simple. La especialidad en materia tributaria (respecto de sus normas sustantivas), es necesaria para armar cada uno de los argumentos del actor; y, la especialidad en materia contencioso-tributaria, es fundamental para proponer la acción y armonizarla con la pretensión.

La designación del Juzgador, siempre se referirá al Tribunal Contencioso Tributario, de la jurisdicción del contribuyente, donde la regla del artículo 299 del COGEP es cuando la administración pública sea el demandado, la competencia se radicará en el domicilio del actor; y, si la administración pública es el actor, la competencia se fija en el domicilio del demandado.

Irremediablemente, en este tipo de procesos, se debe colocar el número de registro único de contribuyentes. La narración de los hechos debe regularse, por una parte a aquellos hechos que tienen que ver con la emisión del acto; y, que puedan ser acreditados por parte del actor. Respecto del anuncio de los medios de prueba (sin perjuicio de ahondar este tema más adelante), la casuística de legalidad en cuanto al expediente releva la necesidad de acudir a la prueba *testimonial*, por parte del actor, a menos que resulte completamente “conducente” para efectos de admisibilidad. En cuanto al tipo de procedimiento, a pesar de ser un procedimiento contencioso-tributario; la mecánica de sustanciación sigue las reglas del procedimiento ordinario. Es por ello, que para cumplir el requisito de la especificación del procedimiento; se debe colocar *procedimiento ordinario*.

#### *LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA*

Oyarte (2016), hace hincapié al derecho de argumentar, probar y contradecir; señalando que este derecho incluye el de conocer las acusaciones, imputaciones y, en general, peticiones que se dirigen a establecer la responsabilidad de una persona, ora para

aplicarle una sanción o bien para imponerle una obligación de dar, hacer o no hacer; y, también, los de presentar pruebas y contradecir las que presente el adversario, así como interrogar a testigos y peritos, entre otros. De esta forma, pasamos a abordar el siguiente acto de proposición.

La contestación a la demanda es un acto de proposición, que ejerce el demandado y a través del cual incluso, puede reconvenir con una acción en contra del actor. Morán (2011) establece que la contestación a la demanda es el acto que contiene la oposición fundamentada a la demanda a través de las excepciones; es posible que en algunas circunstancias el demandado agote las dos situaciones en el mismo momento, esto es, contestación a la demanda y comparecencia a juicio; pero es posible que estas dos situaciones jurídico – procesales se den en diversos momentos.

La contestación se presentará (Art. 151 COGEP) por escrito y cumplirá, en lo aplicable, los requisitos formales previstos para la demanda. Esta es la rigurosidad del Código Orgánico General de Procesos, a la que nos referíamos líneas atrás. Se destruye esa falta de claridad, que existía antes de la vigencia del COGEP, cuando la contestación, era un ensayo de “inclusión”, de toda cuanta excepción (sin diferenciar de forma, previa o de fondo) su pudiera presentar. Lo preocupante incluso, es que los resultados, se regulaban a una de las excepciones que muchas de las veces carecían de fundamentación; y, siendo meros enunciados producían un efecto.

Morán (2011) expresa la importancia de este acto legal de proposición, y lo cataloga como vital documento de un juicio que reúne requisitos formales y de fondo, que deben ser observados cuidadosamente por el demandado; pues de eso dependerá el resultado de su situación procesal, pues, la contienda y la resolución del juez va a girar sobre estos dos documentos; demanda y contestación. Los aspectos formales tienen que ver con los datos de identificación del demandado, y los que tengan que ver con su personería; señalar casilla judicial, la presentación de pruebas instrumentales que estimare convenientes; el pronunciamiento expreso sobre las pretensiones del accionante; y las excepciones de que se crea asistido.

Esto es completamente importante, el demandado deberá deducir todas las excepciones de las que se crea asistida contra las pretensiones de la parte actora, con expresión de su fundamento fáctico. Este enunciado que consta en el artículo 151 del COGEP, se ata directamente con el artículo 153, que detalla cada una de las excepciones previas (subsanales y no subsanales) que se pueden presentar. Estas pueden reformarse hasta antes de convocar a la audiencia preliminar o única. Reforma que se estableció en junio de 2019, ya que antes de esta fecha las excepciones se podían reformar hasta antes de la audiencia preliminar o única; y, resultaba muy usual que los defensores reformen unas horas antes de la audiencia; y, atacaban al actor con argumentos “sorpresas”, lo cual trastocaba inexequiblemente el derecho a la defensa.

En cuanto al anuncio de la prueba, sigue la misma suerte del acto de demanda, en el sentido de incluir todos los medios probatorios a sustentar su pretensión, oposición y contradicción.

Retomando el tema de las excepciones previas, resultó muy importante la claridad de la Resolución de la Corte Nacional de Justicia (12-2017). La misma que delimitó por una parte ¿cuáles resultan subsanales o no subsanales?; y, por otra, estableció el medio de resolución por el cual el Juzgador, resolverá las mismas.

De forma taxativa, las excepciones previas son: i) Incompetencia de la o del Juzgador (Insubsanales); ii) Incapacidad o falta de personería de la parte actora o su representante. (Subsanales); iii) Falta de legitimación en la causa o incompleta conformación de litis consorcio. (Subsanales); iv) Error en la forma de proponer la demanda (subsanales); v) Inadecuación del procedimiento (Insubsanales); vi) Indebida acumulación de pretensiones (insubsanales); vii) Litispendencia (insubsanales); viii) Prescripción (insubsanales); ix) Caducidad (insubsanales); x) Cosa Juzgada (insubsanales); xi) Transacción (insubsanales) xii) Convenio, compromiso arbitral o mediación (insubsanales).

Quedaron atrás las excepciones dilatorias o perentorias, aunque en una suerte de comparación, podríamos decir que las subsanales son las dilatorias, y las no subsanales son las perentorias.

La falta de pronunciamiento expreso y concreto sobre los hechos y pretensiones de la demanda, o las afirmaciones o negaciones contrarias a la realidad, deberá ser apreciada por la o el juzgador como negativa de los hechos alegados contenidos en la demanda, salvo que la ley le atribuya otro efecto. La falta de contestación se tendrá como negativa de los fundamentos de la demanda.

Entiendo que el presente efecto también se lo establece ante la presentación extemporánea de la contestación a la demanda, aunque de forma expresa se debería referir el Código Orgánico General de Procesos, sobre este tema que representa un efecto; y, que no implicaría una aplicación de las normas del debido proceso, ya que las partes deben diferenciar de forma exacta, cuando se puede aplicar la argumentación del derecho a la defensa; y, cuando por omisión de realizar las actuaciones en el momento oportuno, la no participación se genera por la gestión de la defensa técnica.

Dentro de la contestación a la demanda, se puede reconvenir, esto es, en palabras de Morán (2011):

Medio de defensa que tiene el demandado; es contrademandar a su demandante para perseguir la satisfacción de pretensiones que pudiere tener en contra de éste, a través de una sentencia condenatoria. Se trata de una demanda que debe reunir igualmente los requisitos formales y de fondo; se diferencia de la excepción, puesto que ésta persigue solamente atenuar, desvirtuar, extinguir las pretensiones del accionante; la contrademanda o reconvención, va más allá, persigue obtener una sentencia en contra del accionante. Se trata de dos acciones en un solo juicio de dos actores y dos demandados. (p.205)

Procede la reconvención (Art. 154 COGEP) en todos los casos, salvo los previstos en la ley. En este caso me atrevería a señalar que uno de los ejemplos en los que no procede, es en los casos tributarios. Por ejemplo, en la impugnación de un acto determinativo, no podría reconvenirse de una vez el pago por parte de la Administración Tributaria, ya que el efecto de la presentación de la demanda es frenar su cobro.

Serán aplicable a la reconvenición, en lo pertinente, las reglas previstas en la demanda; y, se tramitará y resolverá conjuntamente con la demanda y las excepciones. La o el actor reconvenido (Art. 155 del COGEP) deberá contestar a la reconvenición en el tiempo y la forma requerida para la contestación a la demanda.

### **2.2.3 Audiencias en el procedimiento contencioso tributario**

La *AUDIENCIA* conlleva una actuación de tipo constitucional, resguardada a partir del principio de oralidad. Es la oportunidad de presentar la pretensión de las partes; en correspondencia al principio de inmediación, donde el Juzgador es quién de acuerdo con la defensa y estrategia técnica, recepta los argumentos, alegaciones, excepciones, oposiciones, etc. El cambio procesal, que operó a partir de la vigencia del COGEP, fue radical. Con el Código de Procedimiento Civil, la inmediación se constituía en una utopía, tomando en cuenta que los Juzgados encargaban la realización de las audiencias a las demás personas que formaban parte del Juzgado, excepto al Juez. En materia penal, constitucional, laboral ya se inició con la oralidad; y, en materia contenciosa administrativa y contencioso tributario, se realizaban las audiencias de estrados.

Moran (2016) Página 108), señala:

Toda persona en calidad de justiciable tiene derecho a ser protagonista activo de esta nueva dinámica procesal que es la **audiencia**, y participar de todos los actos procesales que se desarrollen dentro de ella. Es la convocatoria a los jueces, abogados y partes para que juntos en el escenario de esta diligencia vital, laboren en conjunto para el mejoramiento y logro de la justicia. (p.108)

Es tan importante y de real trascendencia esta instancia, que, a partir de la misma, se expone la teoría del caso, la pretensión, el anuncio, práctica y contradicción probatoria; se interroga, se contrainterroga, y, se alega la razonabilidad de las pruebas propias y de la contraparte. De este ejercicio procesal, depende la decisión del juzgador, quién resuelve en relación con el mérito probatorio.

A diferencia del “formato” de audiencias que se manejaba con anterioridad, precisamente es el artículo 79 del COGEP, el que señala de forma expresa, las

sustancialidades y formalidades que debe cumplir una diligencia de trascendental magnitud. En caso de imposibilidad de realización de la audiencia, se dejará constancia procesal.

De forma indispensable, se constatará por parte del Secretario, la presencia de las partes.

En la audiencia las partes, argumentarán, alegarán, practicarán las pruebas; y, efectuarán las contradicciones y objeciones correspondientes.

Las partes pueden intervenir personalmente, limitándose el defensor a controlar la eficacia de su defensa técnica.

Se resolverá de manera motivada en la misma audiencia.

Baytelman y Duce (2006) establecen:

La manifestación más obvia y sencilla de este principio está constituida por el hecho que el tribunal no puede fallar, sino es sobre la base de la prueba producida en el juicio. Esta regla básica se encuentra expresamente consagrada en el artículo 79 del Código. El problema, con todo surge con las excepciones a la misma, que parecen más amplias de lo que resulta conveniente. Así, el mismo artículo 79 establece que la regla general admite como excepción las pruebas testimoniales urgentes, las que son practicadas por los jueces penales. (p.35)

Morán (2016) menciona: “La Audiencia es sinónimo de oralidad en materia de procedimiento; constituye la mecánica fundamental para el sistema oral en el procesalismo” (p.76). Esto precisamente ha conllevado, a que el Código Orgánico General de Procesos, involucre de forma directa al juez como director de las audiencias, limitando a las partes los asuntos a debatir; a moderar la discusión; limitar el tiempo; y, sobre todo ejercer facultades disciplinarias en virtud de mantener el orden y garantizar la eficacia en cuanto a su realización.

En su relación con el principio de publicidad, únicamente serán grabadas con el sistema implementado por la Autoridad. El artículo 86 y artículo 87 del Código Orgánico General de Procesos; establecen el efecto inmediato, de la comparecencia y falta de comparecencia en las audiencias. La comparecencia viene regulada: a) Al escenario de

concurrir, con procurador judicial, donde se debe cumplir, que la procuración contenga cláusula especial o autorización para transigir; b) Al escenario de concurrir con procurador común; y, c) El escenario de autorización por parte del juzgador de comparecencia a través de un mecanismo o medio de comunicación, a petición de parte. La falta de comparecencia se supedita a las partes: a) Se declarará el abandono, cuando la parte accionante no comparezca; y, b) En caso de no comparecencia de la parte demandada, se continuará la diligencia, perdiendo ésta la oportunidad de hacer valer sus derechos.

La audiencia en el proceso contencioso-tributario dependerá mucho del tipo de acción, del procedimiento; y, obviamente de la especificidad del caso. Las acciones de impugnación, que se sustancian en procedimiento ordinario, tiene que ver con la realización de dos tipos de audiencia. La audiencia de tipo preliminar, que tiene como finalidad, iniciar con el saneamiento del proceso, en pro de que procesalmente se superen cada una de las fases iniciales, que se refieren a excepciones, validez del proceso, anuncio de prueba, fundamentos de hecho y derecho.

Es importante analizar en este punto, la no posibilidad de transigir la controversia tributaria. Es regular, escuchar a un Juez tributario, señalar que en la pertinente fase del proceso, corresponde al operador de justicia invitar a las partes a la conciliación, al arreglo, a transigir un camino que comúnmente se enlace con el interés de ambas partes; sin embargo, tratándose de una materia donde no existe dicha posibilidad de transigir, se avanza a la siguiente instancia procesal dentro de la audiencia preliminar. El Juez tributario, lo deja sentado, el Juez tributario manifiesta, normalmente por tratarse de una fase obligatoria en el COGEP, sobre su interés de por lo menos hacer una referencia de la intencionalidad o invitación a transigir. No obstante, concluye manifestando que su intencionalidad resulta imposible. Es una realidad de los juicios tributarios.

La norma es clara, cuando señala que en este tipo de audiencia, previo al anuncio de prueba, las partes deben fundamentar respectivamente su demanda y su contestación a la demanda. Otro hecho peculiar de lo tributario. Dentro del procedimiento ordinario, cabe

generalmente la reconvencción. En esta materia contencioso-tributario, no cabría en lo absoluto reconvenir por parte del Estado al sujeto pasivo.

Una vez que se exponen los fundamentos de hecho y derecho por el actor y el demandado; se anuncia la prueba por las partes, la misma que por ejercicio de contradicción es susceptible de objeción por las contra partes; y, cuya resolución de admisibilidad finaliza prácticamente este tipo de audiencia. Claro, no debemos olvidar las circunstancias formales de la audiencia preliminar, como por ejemplo, la constatación inicial de las partes; la constatación en cuanto a los medios de grabación; la dirección del proceso en cuanto a la aplicación del principio de buena fe y lealtad procesal.

Es precisamente el motivo de esta investigación, ¿qué sucede si no acude el actor contribuyente?; y, ¿extiende a su abogado una procuración judicial? ¿qué sucede si la procuración judicial no contiene cláusula de transigir, como obliga el COGEP? Tomando en cuenta que estamos ante una materia no transigible, resulta ineficaz, exigir la existencia de una cláusula de transigir en las procuraciones judiciales.

La audiencia de juicio prácticamente finaliza el proceso, ésta inicia con la lectura por parte del señor secretario, sobre el resumen de la audiencia preliminar. Posterior a ello, las partes exponen su alegato inicial, y el orden de práctica de su prueba. Practicando la prueba, se activa el inicio del alegato final. Algunos tratadistas, sugieren conservar hasta el alegato final, la utilización de los argumentos. La lógica resulta en cuanto, en el alegato inicial, se expresan hechos; que serán sustentados con la práctica de prueba, es decir, que, si aún no se prueban los hechos, no se debe argumentar sobre los mismos. En el alegato final, prácticamente nos encontramos con los hechos claros; y, sustentados a través de la prueba, entonces este momento se configura la posibilidad de argumentar sobre estos hechos.

La lógica del COGEP, debería obligar en virtud de la oralidad, como principio revolucionario de la norma adjetiva; respecto de que el Juez, -en materia tributaria- emita inmediatamente su fallo. Es por ello por lo que el legislador creyó conveniente aplicar la oralidad en materia contencioso tributario, es porque entendemos que ante la especialidad

de la norma sustantiva y adjetivamente, existen operadores de justicia debidamente preparados y capaces de emitir un fallo razonable. Por lo regular el Juez, no emite el fallo de forma inmediata, es lamentable que en la generalidad de casos -por no señalar que en la totalidad de los mismos- el operador de justicia bajo el contexto de aplicar control de legalidad, suspende la diligencia, para pronunciamiento posterior de la resolución.

El procedimiento ordinario, se lleva también en las acciones directas; es decir, que de igual manera se llevará tanto la audiencia preliminar -saneamiento- como la audiencia de juicio. No obstante, en el caso de las acciones especiales, éstas se llevarán bajo las reglas del procedimiento sumario; y, específicamente en cuanto al tema audiencia, en el procedimiento sumario se lleva a efecto una sola audiencia. Audiencia que mantiene dos fases, una primera fase de saneamiento, fijación de los puntos en debate -igual no habría lugar a conciliación-; y, una segunda fase de prueba y alegatos.

#### **2.2.4 Medios de Prueba**

Estimo pertinente, iniciar este importante tema, con palabras de Oyarte (2016) la sentencia con la que se declara la culpabilidad del procesado se debe expedir con prueba suficiente, toda vez que la inocencia debe enervarse durante el proceso (no antes ni después) y la prueba de cargo debe actuarse dentro de ese proceso, la misma que debe ser legal (Arts. 76, No. 4, 159 COGEP, 117 CPC, 454, No. 1, COIP, 79 y 83 CPP).

La finalidad de la prueba (Art. 158 COGEP), es llevar a la o al juzgador al convencimiento de los hechos y circunstancias controvertidos. Aquí debemos detenernos, en pro de establecer la completa responsabilidad que tienen las partes en un proceso, para en una primera instancia, *cotejar* los hechos a los medios probatorios; anunciar de forma adecuada su prueba en el escrito de proposición; anunciar oralmente su prueba en la audiencia preliminar o única, de forma correcta y precisa; interponer los recursos adecuadamente en caso de no admisibilidad de su prueba; practicar correctamente la prueba admitida; alegar sobre la prueba activa y refutar (con lealtad) la prueba pasiva.

En el COGEP, se emite un aserto importantísimo “para demostrar los hechos en controversia las partes podrán utilizar cualquier tipo de prueba que no violente el debido proceso ni la ley” (Art. 159).

La prueba para ser admitida debe reunir los requisitos de pertinencia, utilidad, conducencia, en los términos del artículo 160 del COGEP, los presupuestos de admisibilidad son precisos. La pertinencia se refiere a la relación directa o indirecta que los hechos por probar tengan con lo que es materia de la controversia o litigio y que para que la prueba sea útil significa que va aprovechar o servir para llevar a la o al juzgador al convencimiento de los hechos controvertidos. ¿Para qué practicar prueba sobre un hecho que fue admitido por la contraparte?. En lo que respecta a la conducencia, menciona que esta se refiere a la idoneidad legal para probar hechos alegados; la posibilidad legal de demostrar el hecho alegado con un determinado medio de prueba eficaz (Ramírez, 2017).

A estas alturas es conveniente aclarar, que para la admisibilidad es necesario concurren los tres requisitos, es decir, que sea útil, pertinente y conducente. No basta que cumpla uno de los requisitos para su admisibilidad. Al contrario, de carecer de alguno de ellos, es meritorio la contraparte lo argumente capaz de solicitar la consideración del Juzgador, quién inclusive se encuentra en la posibilidad de inadmitir la prueba, en el escenario de que la parte no lo alegare. Sobre la admisibilidad de la prueba contrario, no cabe recurso alguno.

En el artículo 162 del Código Orgánico General de Procesos, se expone uno de los principios que atañe este tema, como lo es la necesidad de la prueba. Lo medular de este principio es que el Juzgador para resolución, únicamente se referirá a hechos debidamente probados. Sin embargo, aquí es necesario diferenciar, los hechos que no requieren ser probados:

1.- Los hechos afirmados por una de las partes y admitidos por la parte contraria en la contestación de la demanda o de la reconvencción o los que se determinen en la audiencia preliminar o en la segunda fase de la audiencia única. 2.- Los hechos imposibles. 3.- Los hechos notorios o públicamente evidentes. 4.- Los hechos que la ley presume de derecho.

En el primer escenario, creería que el Juzgador, debería equiparar la *no necesidad* de probar hechos incorporando también los hechos manifestados en la demanda. Ya que se entendería que el demandado, no estaría en la necesidad de probar un hecho que ha sido afirmado por el actor. Aunque de la lectura del artículo 163 del COGEP, no existe de forma expresa la demanda.

Una vez admitida la prueba; y, practicada en la audiencia de juicio o audiencia única, se incorpora al proceso, para efectos de apreciación por parte del Juzgador. La apreciación recoge un ejercicio de valoración como de interpretación de la prueba.

La valoración para Ramírez (2017) es establecer el resultado de cada fuente medio, determinando el valor concreto que debe atribuirse al mismo en la producción de certeza, lo que comporta una decisión sobre credibilidad.

Las reglas de la valoración de la prueba, incluidas en el artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos, se relacionan a:

Las pruebas deben solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos establecidos en el COGEP, para que sean apreciadas por el Juzgador.

La prueba debe ser apreciada en conjunto, conforme las reglas de la sana crítica.

El Juzgador, expresará en su resolución, la valoración de las pruebas que hayan servido para justificar su decisión.

Las partes (COGEP, Art.165) tienen derecho a conocer oportunamente las pruebas que se van a practicar, oponerse de manera fundamentada y contradecirla.

Oyarte (2016) refiere de forma expresa:

Para ejercer el contradictor, naturalmente, se requiere de un tiempo suficiente, lo que deriva del derecho de igualdad de los justiciables: si el demandante, accionante o acusador ha tenido tiempo no solo para presentar la imputación sino para recabar el acervo probatorio, quién se defiende también debe contar con ese tiempo (Art. 76, No. 7, letras b y c, CE). Y para que se (sic) tiempo suficiente en particular y el ejercicio del contradictor en general, sean una realidad, quién imputa debe anunciar la prueba. (p. 149)

Criterio, con el que plenamente coincide, ya que la razonabilidad de otorgamiento de términos debe supeditarse tanto al ejercicio de acción, como al ejercicio de defensa por igual. Por ejemplo, en materia contencioso-administrativa, el actor, tiene 90 días término, casi seis meses para atacar el acto administrativo y reunir la prueba a través de medios idóneos. La entidad demandada, al contrario, tiene 30 días, donde se triplica su gestión: a) Por un lado desvanecer las afirmaciones de la parte actora; b) Por otro lado sustentar la validez del acto administrativo, que terminará siendo el objeto de la controversia; y, c) Reunir la prueba para sustento de hechos; y, desvanecimiento de hechos narrados por la contraparte.

Se puede practicar prueba nueva no anunciada en los actos de proposición, hasta antes de la convocatoria a la audiencia de juicio o única, siempre que se acredite que no fue de conocimiento de la parte a la que beneficia o que habiéndola conocido, no pudo disponer de la misma. (COGEP, Art. 166), con relación a su aceptación, corresponde al Juzgador conforme las reglas de la sana crítica. Es relevante considerar la palabra “acreditar”, que se entiende debe ser un sustento probatorio de la petición.

Obviamente, debe existir un ejercicio de contradicción, donde la parte contraria, manifieste su acuerdo o desacuerdo de la práctica de prueba nueva. Lo que implica, que también “acredite” su argumentación en caso de no estar de acuerdo. La sana crítica (reglas de la lógica y de la experiencia), también influye en la decisión del juzgador cuando se ordena de oficio “prueba para mejor resolver” (COGEP, Art. 168), cuya regla primordial es la excepcionalidad, basada en una motivación expresa y razonada. La carga de la prueba, corresponde a la parte que afirma un hecho, sin perjuicio que de forma expresa la normativa lo diferencie respecto de la materia en concreto.

Según Ramírez (2017), cuando se refiere a los medios de prueba, establece a través de un cuestionamiento su explicación: ¿En qué consisten los medios de prueba? Son los elementos personales y materiales a través de los que el juzgador llega a conocimiento de los hechos materia de la controversia. Para demostrar los hechos en controversia, el

COGEP establece libertad probatoria, en cuanto a que las partes podrán utilizar cualquier tipo de prueba, siempre y cuando no violente el debido proceso ni la ley.

Los medios de prueba son: la prueba testimonial, la prueba documental, la prueba pericial; y, la inspección judicial. La prueba testimonial es la declaración que rinde una de las partes o un tercero. Se practica en la audiencia de juicio o segunda fase de audiencia única (COGEP, Art. 174). Se lleva a cabo mediante el interrogatorio de quién la propone y el contrainterrogatorio de contraparte.

Yépez (2016) señala que la declaración que hace un testigo en un interrogatorio narra los hechos de forma preferentemente cronológica y directa. Este medio de prueba, si bien se estructura a manera de interrogantes directas, la función del testigo o perito en estrados no se limita a la respuesta de preguntas, sino que también es una demostración que hace en el juicio sobre su propio conocimiento respecto de objetos, videos, documentos, representaciones, entre otra prueba material o documental que se le presente, lo que va más allá de hacer simplemente preguntas. Por ello es adecuado denominar el examen directo lo que en (sic) se conoce comúnmente como interrogatorio. El testigo debe ser examinado en todo su contexto. Para fines académicos identificaremos al examen directo y al interrogatorio como sinónimos.

Dentro de la audiencia el interrogatorio, juega un papel decisivo, respecto de la preparación del testigo. Preparación que no debe ser entendida como una “sugestión” de lo que se conoce y se entiende se incorporará al proceso; sino, en cuanto a cumplir las ritualidades como por ejemplo, la puntualidad en la llegada a la audiencia; el portar su documento de identificación; el dirigirse al juez cuando se responde una pregunta, el conocer las penas del perjurio; conocer cuándo puede negarse a responder una pregunta; y, frenar su ímpetu de respuesta cuando escucha la palabra “objeción”.

La o el declarante deberá contestar a las preguntas que se le formulen (COGEP, Art. 175). No solo en el ejercicio del interrogatorio, sino también cuando se practica el contrainterrogatorio. Yépez (2016) menciona que, por la tecnicidad de la herramienta procesal, el contra examen seguramente va a ser el instrumento procesal de mayor

dificultad a la que nos enfrentemos dentro de la ejecución del trasplante de la práctica de prueba testimonial. La destreza para lograr un contra examen que cumpla su objetivo es aguda; no solamente existen varias reglas básicas y objetivos relativamente estandarizados que expondré a continuación, sino que existen técnicas avanzadas.

Contrainterrogar, precisamente es el derecho probatorio de la contraparte en su objetivo de contradecir las argumentaciones de la parte accionante. Involucra una alta técnica jurídica, de concentración, organización, adecuación de ideas; y, realización de preguntas. No obstante, su importancia radica incluso en la detección de preguntas que pueden ser objetadas; y, especificar su correcta fundamentación de objeción.

Testigo es toda persona que ha percibido a través de sus sentidos directa y personalmente hechos relacionados con la controversia (COGEP, Art. 189). Se entiende que quién testifica, es porque conoce y le consta un hecho; y, el objetivo no es que respalde asertos, a través de respuestas afirmativas y negativas; sino que debe incorporar información al proceso, para la correspondiente apreciación y consecuente valoración de la prueba.

### **Prueba Documental**

Otro de los medios probatorios es la prueba documental, entendida como todo documento público o privado que recoja, contenga o represente algún hecho o declare, constituya o incorpore un derecho. Se podrán desglosar los documentos sin perjuicio de que se vuelvan a presentar cuando sea requerido (COGEP, Art. 193). La forma de anuncio es importante en mérito de que se establezca de forma correcta la denominación del documento; con especificaciones propias del mismo. Su forma de obtención es importante; corroborando lo establecido en rango constitucional, del principio de prueba debidamente actuada, (Constitución de la República, Art. 76.4).

Los documentos públicos o privados se presentarán en originales o en copias; en los términos del artículo 194 del COGEP; Ramírez (2017) señala que documento es todo objeto, producto de un acto humano, que represente a otro hecho o a un objeto, una persona o una escena natural o humana; los instrumentos son una de las varias especies

de documentos: la que consiste en escritos, públicos o privados, auténticos o sin autenticidad. Documento público es el que es otorgado por un servidor público o conste en un registro público, el propio COGEP (Art. 205), es el otorgado con las solemnidades de ley. El documento privado a decir de Ramírez (2017) es el que proviene, se otorga o guarda entre personas particulares. El artículo 216 del COGEP, señala que documento privado es el que ha sido realizado por personas particulares sin la intervención de funcionario público alguno. Bajo las concepciones de la norma específica LOSEP, los funcionarios pasaron a llamarse oficialmente servidores.

La producción de la prueba documental en audiencia se llevará a cabo de la siguiente forma: i) Se leerán y exhibirán públicamente; ii) Objetos se exhibirán públicamente.

Elemento de carácter electrónico se producirá por cualquier medio idóneo para su percepción por los asistentes. La prueba documental quedará en poder de la o del juzgador. La prueba que resulte de los documentos públicos y privados es indivisible.

### **Prueba Pericial**

El Código Orgánico General de Procesos, inicia refiriéndose a la prueba pericial, con la definición de perito, es decir, la persona natural o jurídica que por razón de sus conocimientos científicos, técnicos, artísticos, prácticos o profesionales está en condiciones de informar a la o al juzgador sobre algún hecho o circunstancia relacionado con la materia de la controversia (COGEP, Art. 221). Es importante en este punto analizar, el momento de objetar su admisibilidad, la conducencia, pertinencia y utilidad del informe. Sucede en materia contenciosa administrativa y tributaria, que en pro de alegar y contradecir la legitimidad de un acto administrativo se presenta un informe pericial. Entonces, existen escenarios donde se presenta un informe pericial contable, para preguntar al perito sobre el procedimiento normativo y legal de sustanciación para emisión del acto. Considero que resulta en este sentido inútil, impertinente y hasta inconducente. Para la impugnación de un acto administrativo tributario determinativo, para contradecir una glosa de utilidad gravable tributaria, se solicita un informe pericial de ingeniería civil, materia profesional que nada

tiene que ver con lo tributaria; y, confusión del concepto de utilidad gravable y utilidad en general.

No obstante, la pericia debe desempeñarse bajo los principios de objetividad e imparcialidad, en pro de establecer la correspondiente credibilidad; y, regular además en sus actuaciones los principios de imparcialidad e idoneidad (COGEP, Art. 223).

El informe pericial, debe contener: i) Generales de Ley de la Perito; ii) Profesión, oficio, arte o actividad especial ejercida por quién rinde el informe; iii) Número de acreditación vigente; iv) Explicación de los hechos u objetos sometidos a análisis; v) Detalle de los exámenes, métodos, prácticas e investigaciones a las cuales ha sometido dichos hechos u objetos; vi) Razonamientos y deducciones efectuadas para llegar a las conclusiones que presenta ante la o el juzgador; vii) Las conclusiones deben ser claras, únicas y precisas.

Morán (2016) indica que el Juez no podrá atenerse a los términos del examen, si eso está en contra de su íntima convicción. Es el Juez el que decide, no el perito. El Juez al tomar su decisión podrá acoger o no el dictamen del perito, de manera que la valoración del examen pericial requiere del juez, la participación de principios, de ética, de equidad; elementos que coadyuvan a su convicción.

Según Ojeda (2017), establece:

En forma de crítica nos preguntamos, no con sorpresa sino con indignación ¿Desde cuándo acá se ha sabido que el informe pericial constituye prueba? ¿Para quién?.

En primer lugar, el perito no es parte procesal, el perito es un intermediario entre el juez y la cosa inspeccionada, y a través de su actuación el perito permite al juez ver una realidad concreta de lo observado. (p.220)

El informe pericial, sirve al Juez para mejor resolver, ya que aproxima a dicha autoridad a la información más exacta de los hechos. Sin embargo, el propio modelo y forma de requerirlo, lo distancia del principio de imparcialidad. Por ejemplo, en materia tributaria, quién solicita el peritaje técnico aporta su perito; y, al final se termina solicitando a

dicho profesional incorpore conclusiones a favor del solicitante, que es quién regula y cancela sus honorarios.

### **Inspección Judicial**

En los términos del artículo 228 del Código Orgánico General de Procesos el juzgador cuando lo considere conveniente o necesario para la verificación o esclarecimiento del hecho o materia del proceso, podrá de oficio o a petición de parte, examinar directamente lugares, cosas o documentos; y, de manera concreta en lo que refiere a la inspección judicial esta se podrá solicitar con la demanda, contestación a la demanda, reconvencción o contestación a la reconvencción, precisando claramente los motivos por los cuales es necesario que la o el juzgador examine directamente lugares, cosas o documentos, objeto de la inspección o el reconocimiento y adicionalmente se expresará la pretensión que se requiere probar con la inspección o reconocimiento.

Su desarrollo, implicará (COGEP, Art. 230) que el día y hora señalados, la o el juzgador y las partes concurrirán al lugar de la inspección o del reconocimiento. Inmediatamente después de instalada la diligencia, la o el juzgador concederá la palabra a la parte que solicitó la prueba a fin de que exponga el objetivo de la inspección. A continuación, la o el juzgador procederá a examinar directamente a las personas, lugares, cosas o documentos, materia de la inspección. Una vez hecho esto, concederá la palabra a la contraparte para que exponga sobre lo inspeccionado.

En materia tributaria, inevitablemente se tendrá que practicar prueba de tipo documental. Ello en razón, de que el actor en pro de justificar alguna diferencia tendrá que hacerlo con algún medio documental; y, la Administración tributaria, tendrá que hacerlo a través del expediente administrativo del antecedente de la acción.

Sin embargo, el actor también se encuentra en la posibilidad de practicar una prueba pericial; de tipo tributario o de tipo contable, tomando en cuenta la razonabilidad de sus argumentos expuestos. La Administración tributaria, tendrá también la posibilidad de practicar prueba pericial. Muy discutible, es el hecho de que utilice sus propios peritos institucionales. Ello por el tema del principio de imparcialidad.

No obstante, ¿es permitido la prueba de tipo testimonial en materia tributaria? No existe objeción legal alguna para que este tipo de medio probatorio sea anunciado, admitido y practicado. Tal vez, encontraría muchos problemas en cuanto a la conducencia, ya que recordemos que los actos administrativos tributarios se forman objetivamente, de acuerdo con la información del contribuyente. No podría una glosa o diferencia tributaria, justificarse por un testimonio. Aunque podría darse lugar a la declaración de parte del contribuyente actor, permitido si tomamos en cuenta el principio de realidad económica. ¿Quién mejor que el contribuyente para explicar el giro operacional de su actividad?

El Código Orgánico General de Procesos (2015), señala:

Para las acciones contencioso-tributarias y contencioso administrativas son admisibles todos los medios de prueba, excepto la declaración de parte de los servidores públicos. Los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición de la o del juzgador, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán declaración de parte. (Art. 310)

Son admisibles todos los medios de prueba, estamos de acuerdo. Sin embargo, cuando excepciona la “declaración de parte” de los servidores públicos, individualizando que solo la declaración de parte no es admisible; y, admite todos los demás medios de prueba ¿es admisible el testimonio de los servidores públicos?

Por la taxatividad de la norma, considero que si debe ser admitido el anuncio de prueba testimonial respecto de servidores públicos. Conociendo la diametral diferencia entre declaración de parte y testimonio.

Además, puede darse las inspecciones judiciales en materia tributaria. Expondré un ejemplo, cuando la entidad demandada presente su contestación a la demanda; el juez al calificar y admitir dicha contestación como acto de proposición; corre traslado por diez días, para que el actor contribuyente pueda anunciar prueba nueva; si el contribuyente, opta por necesidad probatoria, acudir a este tipo de medio probatorio, para realizar un examen in situ de algún expediente público o privado, tranquilamente puede solicitar este medio de prueba;

en las instalaciones de la administración tributaria o en las instalaciones del propio sujeto pasivo.

## **2.3 Características del proceso Contencioso Tributario**

### **2.3.1 Sustanciación y Prevalencia**

El Código Tributario (2015), establece que:

Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales. En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto. (Art. 2)

El Código Tributario, fija la prevalencia de las normas sustantivas tributarias por encima de cualquier otro tipo de norma sustantiva, de tipo general. Obviamente, dejando clara la especialidad de la materia tributaria. No cabe duda, que la materia tributaria es especial. Formal y sustancialmente.

Sin embargo, en relación con la parte adjetiva; de sustanciación, de la parte procesal como tal, el Código Orgánico General de Procesos (2015), menciona con meridiana claridad:

**Sustanciación y prevalencia de las normas de este Capítulo.** - Las controversias sometidas a conocimiento y resolución de las o los juzgadores de lo contencioso tributario y contencioso administrativo se sujetarán a las normas especiales de este Capítulo. Las normas generales de este Código serán aplicables a las materias contencioso tributaria y administrativa, en lo que no se oponga a las de este capítulo, aunque considerando la supletoriedad de las leyes de cada materia. (Art. 302)

Deja clara la norma, el precepto respecto de que lo contencioso tributario, conlleva normas especiales, hasta el momento hemos visto algunas, siendo que algunas acciones se pueden desarrollar bajo el procedimiento ordinario, en este tipo de acciones, no cabe reconvencción; es una materia no transigible; es un tipo de juicio donde debe realizar el pago de una caución, etc.

Sin embargo, no se queda únicamente el marco normativo, en señalar la especialidad de las normas procesales tributarias, sino que expone con suma evidencia que existe prelación y prevalencia de estas normas especiales; por encima de las normas generales.

Los actos administrativos en materia tributaria, gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Es decir, que el contribuyente debería destruir dicha presunción de la que goza el acto; y, por otra parte el sujeto activo o entidad demandada debe defender la validez, legitimidad y ejecutoriedad del acto, como presunción que otorga la norma fiscal.

Hay otros temas que hacen muy especial este tipo de procedimiento contencioso tributario. Como por ejemplo, la caución, el control de legalidad, la forma de ejecución de la sentencia, etc.

El antecedente que expone la Asamblea Nacional, para la emisión del COGEP, se refiere precisamente a determinar como procedimientos especiales a los procesos contencioso tributario y contencioso administrativo. Permitiendo, en el caso del tema tributario, a los contribuyentes demanda al Estado o sus instituciones con el objeto de obtener la tutela de sus derechos, garantizar la legalidad de los actos, resolviendo los aspectos de la relación jurídico tributaria.

### ***2.3.2 Afianzamiento y Suspensión del Acto Administrativo Tributario***

El Código Orgánico General de Procesos (2015), señala que:

Cuando el acto administrativo en materia tributaria impugnado imponga al administrado una obligación de dar, este puede solicitar en su demanda la suspensión de los efectos de dicho acto. Para que se haga efectiva la suspensión, el tribunal ordenará al actor rendir caución del 10% de la obligación, en caso de no hacerlo, se continuará con la ejecución del acto impugnado. La caución a que se refiere el inciso anterior podrá consistir en consignación del valor en la cuenta de la institución pública demandada o en una hipoteca, prenda o fianza bancaria, o cualquier otra forma de aval permitida por la ley. El acto constitutivo de hipoteca, prenda o fianza, así como su cancelación, solo causarán los derechos o impuestos

fijados para los actos de cuantía indeterminada. Los actos de constitución de la hipoteca o prenda o de la fianza personal serán admitidos por la o el juzgador. La caución se cancelará si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, en caso de ser en dinero generará intereses a favor de la o del actor. En caso de aceptación parcial, el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto a la o al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación. Si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la administración aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación. La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo se tendrá como no presentada y por consiguiente, ejecutoriado el acto impugnado, ordenará el archivo del proceso. (Art. 324)

En la primera parte de la norma se establece que el actor “puede” solicitar en su demanda la suspensión de los efectos de dicho acto. Es decir, que si no solicita la suspensión del acto; el tribunal dará por entendido que a pesar de sustanciarse la causa, la Administración tributaria, en mérito de su facultad recaudadora iniciará el procedimiento de ejecución correspondiente.

Mucho se ha discutido, sobre la supuesta vulneración al principio de gratuidad de los procesos, en relación con el presente caución o afianzamiento tributario. Lo cierto, es que éste garantiza que la controversia sea realmente sustancial. Donde no se solicita, únicamente, el pago del 10% de la obligación. El contribuyente puede escoger entre una hipoteca, una prenda o una fianza bancaria.

La norma también deja claro, que en el escenario de que el sujeto pasivo haya solicitado la suspensión del acto; el juzgador al calificar la demanda dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días. Si no lo hace el acto se ejecutoria y se archivará el proceso.

### **2.3.3 El Control de Legalidad**

El Código Orgánico General de Procesos (2015), establece:

Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativo previstas en la constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. (Art. 300)

El Código Orgánico General de Procesos (2015), menciona

Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. (Art. 313)

Al mencionar control de legalidad, hacemos estricta relación al deber, la obligación, la necesidad por parte de los operadores de justicia de análisis, revisión y control de los actos; lo que implica dar mayor importancia a la realidad, por sobre la argumentación que puedan exponer las partes. El control de legalidad tiene que ver con los antecedentes, con los fundamentos de la resolución o acto impugnados. La verificación de estos temas por parte del Juzgador. Desentrañar, como se generó la relación jurídico-tributaria, lo que implicará decidir sobre aquellos puntos que tienen relación directa con el histórico del acto impugnado.

#### ***2.3.4 Recursos en el Procedimiento Contencioso Tributario***

**Impugnación:** Palacio (como se citó en Rubianes, 2015) recurso es “el acto procesal en cuya virtud la parte que se considera agraviada por una resolución judicial pide su reforma o anulación, total o parcial, sea al mismo Juez o Tribunal que la dictó o a un Juez o Tribunal jerárquicamente superior” (p.1). El COGEP, prevé los siguientes recursos: i) Aclaración; ii) Reforma; iii) Ampliación; iv) Revocatoria; v) Apelación; vi) Casación; vii) De hecho.

**Recurso de aclaración, ampliación, revocatoria y reforma**

La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.

**Reforma Y Revocatoria**

Por la revocatoria la parte pretende que el mismo órgano jurisdiccional que pronunció un auto de sustanciación lo deje sin efecto y dicte otro en sustitución. También será admisible la reforma, en cuyo caso se enmendará la providencia en la parte que corresponda.

**Apelación**

El recurso de apelación procede contra las sentencias y los autos interlocutorios dictados dentro de la primera instancia, así como contra las providencias con respecto a las cuales la ley conceda expresamente este recurso. Podrá interponerse de manera oral en la respectiva audiencia. Sin embargo, en materia contenciosa tributaria, no cabe recurso de apelación.

**Casación**

El recurso de casación procederá contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento dictados por las Cortes Provinciales de Justicia y por los Tribunales Contencioso Tributario y Contencioso Administrativo. Igualmente procederá respecto de las providencias expedidas por dichas cortes o tribunales en la fase de ejecución de las sentencias dictadas en procesos de conocimiento, si tales providencias resuelven puntos esenciales no controvertidos en el proceso ni decididos en el fallo o contradicen lo ejecutoriado. Se interpondrá de manera escrita dentro del término de treinta días, posteriores a la ejecutoria del auto o sentencia o del auto que niegue o acepte su ampliación o aclaración.

**De Hecho.**

El recurso de hecho procede contra las providencias que niegan un recurso de apelación o de casación, a fin de que la o el juzgador competente las confirme o las

revoque. Aunque en esta parte insistimos, que en el proceso contencioso tributario no existe la posibilidad de interponer recurso de apelación, esto por tener el Tribunal Contencioso, rango de Sala; y, por ser el jerárquico inmediato superior en línea recta la Corte Nacional de Justicia (Sala E. de lo Contencioso Tributario); quienes únicamente sustancian el recurso de casación.

### **2.3.5 La sentencia y su ejecución**

En esta parte, el Código Orgánico General de Procesos (2015), establece

Una vez ejecutoriada la sentencia la o el juzgador ordenará bajo prevenciones legales que la Institución del Estado cumpla lo dispuesto en la misma. Por imposibilidad legal o material para el cumplimiento de una sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo no podrá suspenderse ni dejar de ejecutarse el fallo, a no ser que se indemnice al perjudicado por el incumplimiento, en la forma que determine la o el juzgador. (Art. 331)

En esta parte la norma no expresa de forma directa, el tratamiento de las sentencias emitidas por el Tribunal Contencioso Tributario. Sin embargo, hace una referencia directa a las instituciones del Estado. La ejecución de la sentencia obviamente, dependerá del resultado. Si es a favor del demandado, el efecto inmediato es la firmeza o ejecutoriedad del acto administrativo tributaria; y, por ende la activación de la facultad recaudadora de la Administración tributaria a través de su procedimiento de ejecución de ser el caso. Si es parcial a favor del contribuyente. La sentencia se liquidará por parte de la institución, que podría a través de su perito judicial, exponer los valores liquidados y afectados por la decisión tomada en sentencia, incorporándose este informe al proceso, surtiendo una suerte de contradicción; y, finalmente sujetándose a las disposiciones del tribunal respecto de su cumplimiento. Si el resultado es a favor -total- del sujeto pasivo, el tribunal amparará el cumplimiento irrestricto, respecto de que la entidad se sujete a la declaratoria, tanto de ilegalidad como de nulidad que pueda establecer; conforme la pretensión del sujeto pasivo. Ahora bien, si la pretensión es parcial. Es decir, se ha impugnado una parte del acto,

reconociendo la validez de parte del acto; el tribunal verificará que la entidad cumpla la decisión respecto de la parte impugnada.

## Capítulo tres

### La Procuración Judicial

#### 3.1 Transigir en el Código Orgánico General de Procesos

El Código Orgánico General de Procesos (2015), menciona que

Las partes podrán conciliar en cualquier estado del proceso. Si con ocasión del cumplimiento de la sentencia surgen diferencias entre las partes, también podrán conciliar. La conciliación se regirá por los principios de voluntariedad de las partes, confidencialidad, flexibilidad, neutralidad, imparcialidad, equidad, legalidad y honestidad. (Art. 233)

Establezcamos una a una las definiciones de cada una de estas formas extraordinarias de conclusión del proceso, conciliación y transacción:

*Conciliación.* – La conciliación conllevará las siguientes reglas: 1) Declarará terminado el juicio; 2) La aprobación del acuerdo se desarrolla en audiencia; y, 3) Se puede realizar sobre una parte del proceso. (Art. 234 COGEP). Según Yuquilema (2015) establece que se puede afirmar que la conciliación es básicamente inherente a los seres humanos pues la necesidad de resolver distintos problemas a nivel social es propia de nuestra naturaleza, en la antigua sociedad ateniense era común que se solicitase que los conflictos se dirimieran sin necesidad de recurrir a juicio, a cuyo fin, encargaban a los Thesmotetas.

*La Transacción.* – El Código Orgánico General de Procesos (2015), menciona que “la transacción válidamente celebrada termina el proceso y el juez autorizará la conclusión del proceso cuando le sea presentada por cualquiera de las partes. Tratándose de transacción parcial, se estará a las reglas que sobre la conciliación parcial” (Art. 235).

No cabe duda, que la principal innovación de la norma adjetiva en el año 2015 COGEP, se refiere a la implementación de la oralidad. Sin embargo, no podemos perder de vista, el rol que el Código Orgánico General de Procesos otorga al Juzgador, para direccionar las audiencias; para resolver incidentes y recursos; para moderar la discusión e impedir que las alegaciones se desvíen; para promover la conciliación, etc.

Promover la conciliación, proponiendo incluso fórmulas de arreglo, sin que ello signifique prejuzgamiento. El Código Orgánico General de Procesos (2015), menciona;

4.- La o el juzgador, de manera obligatoria, promoverá la conciliación conforme a la ley. De darse la conciliación total, será aprobada en el mismo acto, mediante sentencia que causará ejecutoria. 5.- En caso de producirse una conciliación parcial, la o el juzgador la aprobará mediante auto que causará ejecutoria y continuará el proceso sobre la materia en que subsista la controversia. 6.- La o el juzgador, de oficio, o a petición de parte, podrá disponer que la controversia pase a un centro de mediación legalmente constituido, para que se busque un acuerdo entre las partes. En caso de que las partes suscriban un acta de mediación en la que conste un acuerdo total, la o el juzgador la incorporará al proceso para darlo por concluido. (Art. 294)

El Código Orgánico General de Procesos (2015), señala

El o los procuradores judiciales podrán comparecer a cualquier diligencia o instancia del proceso. Requerirán cláusula especial para sustituir la procuración a favor de otro profesional, allanarse a la demanda, **TRANSIGIR**, desistir de la acción o del recurso, aprobar convenios, absolver posiciones, deferir al juramento decisorio, recibir valores o la cosa sobre la cual verse el litigio o tomar posesión de ella. Esta disposición también se aplicará a la o al defensor autorizado que no tenga procuración judicial. (Art. 43)

El Código Orgánico General de Procesos (2015), señala

Las partes están obligadas a comparecer personalmente a las audiencias, excepto en las siguientes circunstancias: 1.- Que concurra *procurador judicial con cláusula especial o autorización para transigir*. 2.- Que concurra procurador común o delegado con la acreditación correspondiente, en caso de instituciones de la administración pública. (Art. 86)

El Código Orgánico General de Procesos (2015), señala

Las partes están obligadas a comparecer personalmente a la audiencia preliminar, con excepción que se haya designado una o un procurador judicial o procurador común *con cláusula especial o autorización para transigir*, una o un delegado en caso de instituciones de la administración pública o se haya autorizado la comparecencia a través de videoconferencia u otro medio de comunicación de similar tecnología. Las partes, por una sola vez y de mutuo acuerdo, podrán diferir la audiencia y se fijará nuevo día y hora para su celebración. (Art. 293)

Todas estas normas tienen un denominador común, la exigibilidad integral de que las procuraciones judiciales, contengan cláusula para transigir. La procuración judicial necesaria y obligatoriamente debe incorporar en su contenido cláusula especial para transigir, lo opuesto implicaría que el Juzgador limite, prohíba o no permita la intervención de quién se constituiría como mandatario. Situación que configura una marcada vulneración del derecho a la defensa, en las causas tributarias, tomando en consideración que este tipo de procedimiento contencioso tributario, no se sujeta a la opción de transigir, las causas tributarias son causas no transigibles. La regla general, es que las partes tienen la obligación de comparecer a las audiencias; y, la excepción es comparecer con procuración judicial. En este último escenario de excepción, es donde se genera un tema contradictorio, tomando en cuenta la especialidad de las normas procesales tributarias: la exigibilidad de la cláusula de transigir en las procuraciones judiciales versus la no transigibilidad de las causas tributarias.

### **3.2 Imposibilidad de transigir en las causas contenciosas tributarias**

Al participar un procurador judicial, en causas contencioso-tributarias la exigibilidad de que dicho documento contenga cláusula especial o autorización para transigir no representa una efectividad tomando en consideración la especialidad de las normas procesales tributarias; y, su falta de aplicación en el escenario fáctico como tal. Ya en la propia audiencia, si bien el Juez por formalidad mencionará la obligatoriedad de llamar a conciliar y transigir en la generalidad de casos; mencionará con mayor ahínco que en materia contencioso-tributaria nos encontramos frente a una materia procesal no transigible.

El contribuyente dejará en buenas manos el ejercicio de su defensa, conociendo hasta ese momento que su demanda ha sido admitida, que sus argumentos se dilucidarán; y, la prueba que en conjunto y en apoyo de la estrategia de su abogado será practicada dentro del juicio. Habiendo otorgado procuración judicial a su abogado defensor, el contribuyente estimará que la mecánica de su defensa será ejercida con la prolijidad posible, seguro incluso del papel protagónico del Juzgador, quién amparará el ejercicio integral de sus derechos, en especial del ejercicio de acceso a la justicia, como elemento del derecho de tutela judicial efectiva.

Como lo hemos evidenciado y estudiado a lo largo de los dos primeros capítulos, la relación jurídico-tributaria acarrea múltiples conflictividades por intereses diametralmente opuestos entre sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria. Las potestades y facultades que posee la administración tributaria, conllevan en muchos de los casos la disconformidad de los sujetos pasivos; quienes buscan dejar sin efecto los actos administrativos tributarios, con la posibilidad de que éste se revoque en vía judicial ante un Juez competente.

Si bien es cierto la procuración judicial resulta necesaria para efectos de representación y comparecencia, en materia tributaria, lo que no resulta viable, eficaz ni necesario es que dicho documento contenga cláusula especial para transigir, ya que no existe la posibilidad de conciliar con las Administraciones tributarias en sede judicial. Tomando en cuenta de que se encuentran en juego intereses públicos. La Constitución de la República (2008), ordena;

El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades. (Art. 169)

La cláusula para transigir, como exigibilidad de las procuraciones judiciales en las acciones contencioso-tributario; se constituye en una cláusula de formalidad. Sin embargo, de considerarse su necesidad de inclusión en las procuraciones, incluso en materia

tributaria, afectaría a la parte que sea representada por un procurador, podría provocar como efecto inmediato el abandono.

El Código Orgánico General de Procesos (2015) establece “En caso de inasistencia de las partes se procederá de acuerdo con los siguientes criterios: 1.- Cuando quién presentó la demanda o solicitud, no comparece a la audiencia, correspondiente, su inasistencia se entenderá como abandono” (Art. 87).

### 3.3 Aplicación de Encuesta

ENCUESTA DIRIGIDA A: 10 Abogados en el ejercicio público y privado, expertos en Derecho Tributario.

#### 1. ¿Conoce la obligatoriedad de incluir cláusula para transigir, cuando se actúa bajo procuración judicial?

**Tabla 1.**

Conocimiento de obligatoriedad

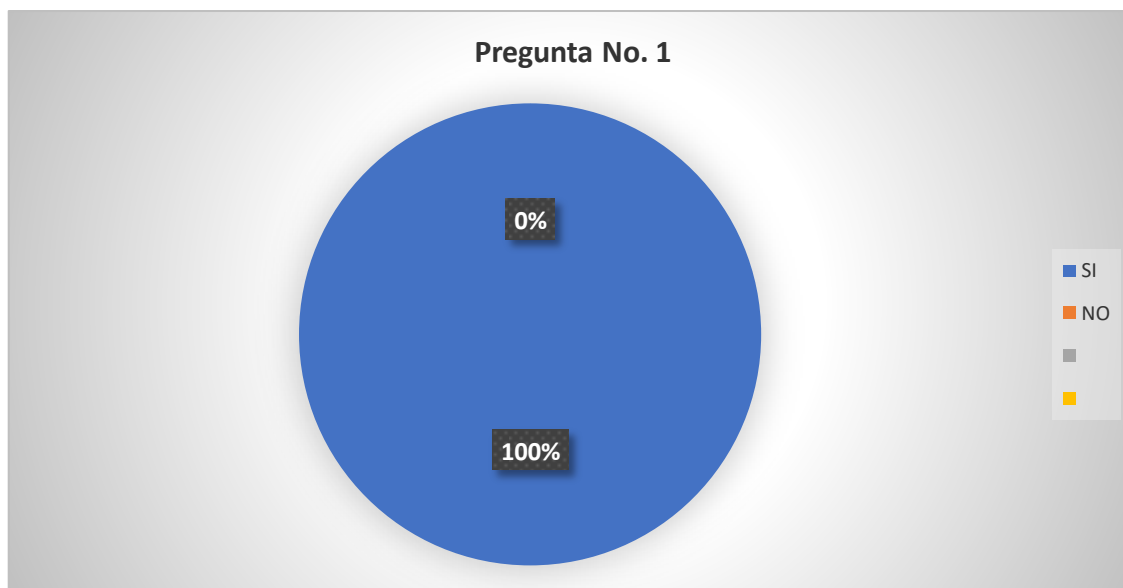
No.	ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJES
1	SI	10	100%
2	NO	0	0%
<b>TOTAL</b>		10	100%

**Nota:** Encuestas

**Interpretación de Resultados:** El 100% de los abogados en el ejercicio público y privado expertos en Derecho Tributario, indican que conocen la obligatoriedad de incluir la cláusula para transigir cuando se actúa bajo procuración judicial

**Gráfico 1.**

Conocimiento de obligatoriedad

**Nota:** Tabla N°1

**2. ¿Conoce sobre la prevalencia de normas especiales del proceso contencioso-tributario en el Código Orgánico General de Procesos?**

**Tabla 2.**

Prevalencia de normas especiales del proceso contencioso-tributario en el Código Orgánico General de Procesos

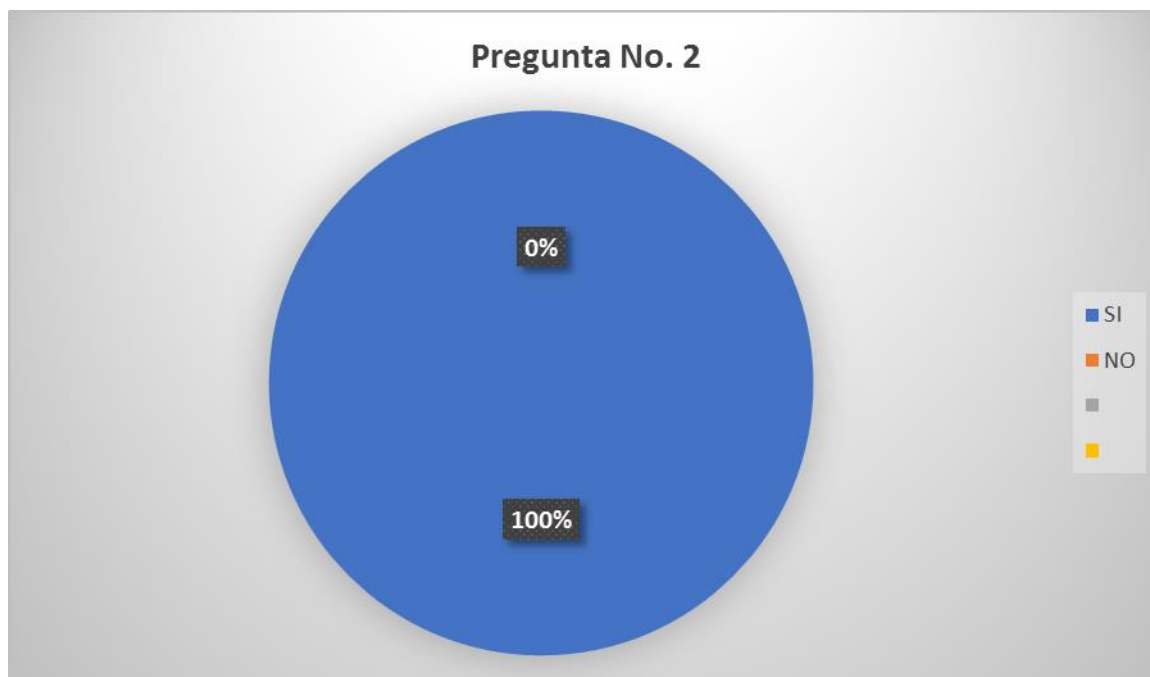
No.	ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJES
1	SI	10	100%
2	NO	0	0%
	<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Nota:** Encuestas

**Interpretación de Resultados:** El 100% de los abogados en el ejercicio público y privado expertos en Derecho Tributario, conocen sobre la prevalencia de normas especiales del proceso contencioso tributario en el Código Orgánico General de Procesos.

**Gráfico 2.**

Prevalencia de normas especiales del proceso contencioso-tributario en el Código Orgánico General de Procesos



**Nota:** Tabla N°2

**3. ¿Conoce si las causas Contencioso Tributario, son causas que no pueden considerarse transigibles?**

**Tabla 3.**

Las causas Contencioso Tributario, son causas que no pueden considerarse transigibles

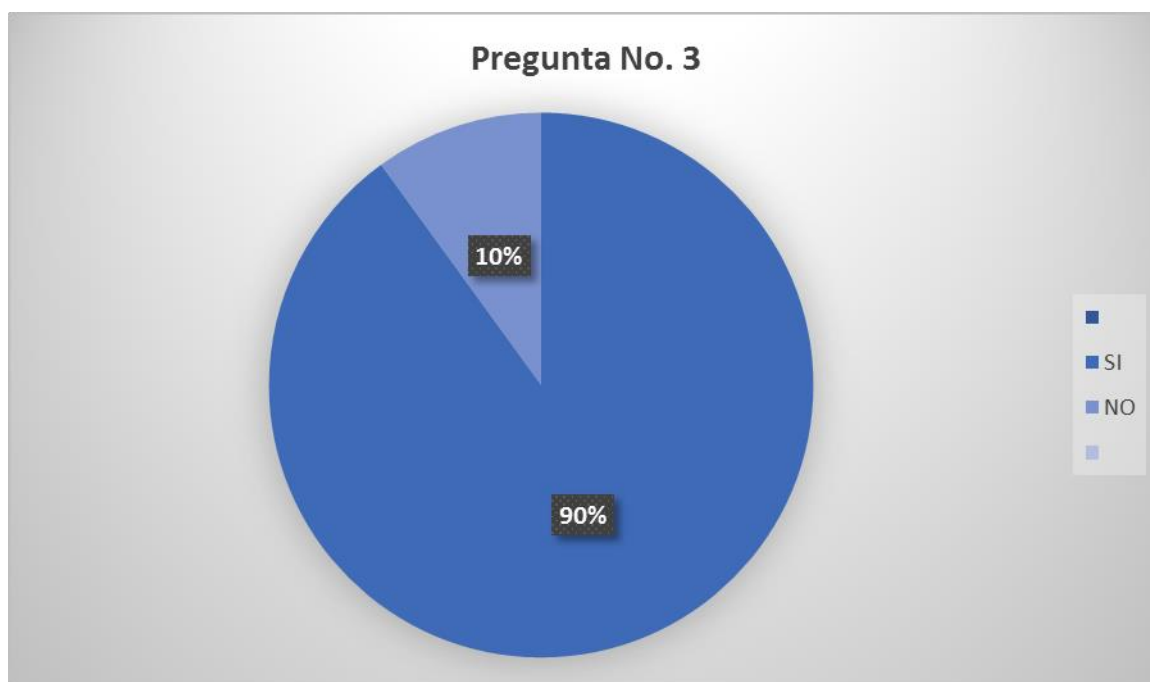
No.	ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJES
1	SI	9	90%
2	NO	1	10%
	<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Nota:** Encuestas

**Interpretación de Resultados:** El 90% de los abogados públicos y privados expertos en Derecho Tributario, conoce que las causas contencioso tributario, son causas que no pueden considerarse transigibles.

**Gráfico 3.**

Las causas Contencioso Tributario, son causas que no pueden considerarse transigibles



**Nota:** Tabla N°3

**4. ¿Conoce usted cual es el efecto en audiencia preliminar o primera fase de audiencia única de que la procuración judicial carezca de la cláusula de transigibilidad?**

**Tabla 4.**

Efecto en audiencia preliminar o primera fase de audiencia única de que la procuración judicial carezca de la cláusula de transigibilidad

No.	ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJES
1	Declaratoria de Abandono	10	100%
2	Continuidad de	0	0%

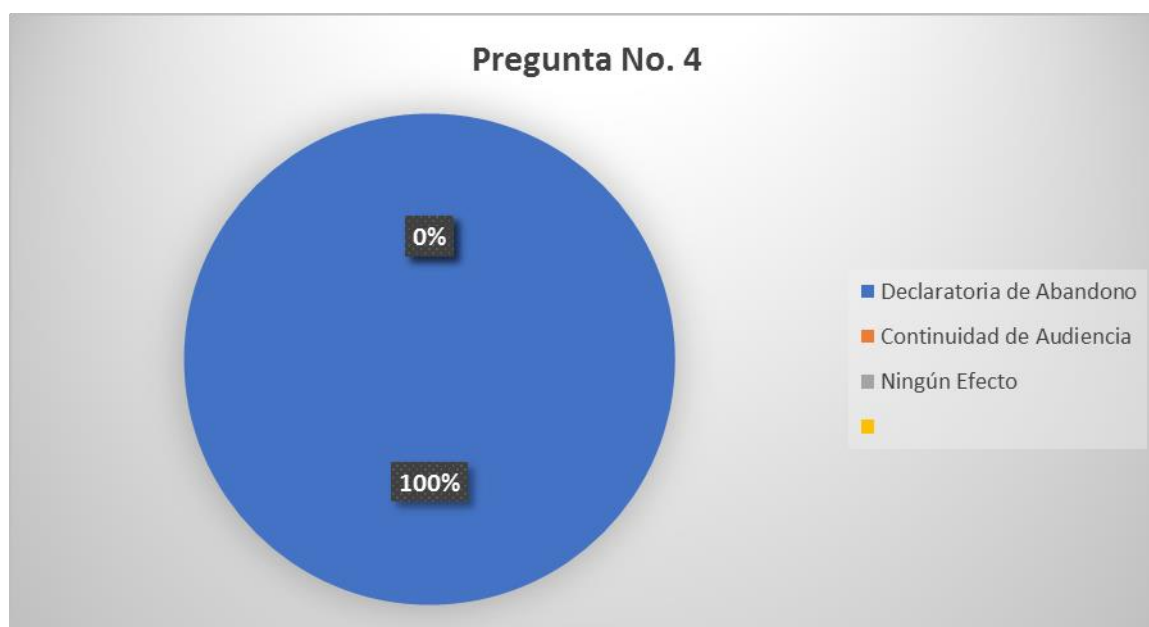
	Audiencia		
3	Ningún Efecto	0	0%
	<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Nota:** Encuestas

**Interpretación de Resultados:** El 100% de los abogados en ejercicio público y privado expertos en Derecho Tributario, conoce que el efecto de que la procuración judicial carezca de la cláusula de transigibilidad es el abandono.

**Gráfico 4.**

Efecto en audiencia preliminar o primera fase de audiencia única de que la procuración judicial carezca de la cláusula de transigibilidad



**Nota:** Tabla N°4

**5. ¿Considera usted que en las causas contencioso-tributarias, causas no transigibles, es necesario se incluya en las procuraciones judiciales cláusula de transigibilidad?**

**Tabla 5.**

Causas contencioso-tributarias, causas no transigibles, es necesario incluir en las procuraciones judiciales cláusula de transigibilidad

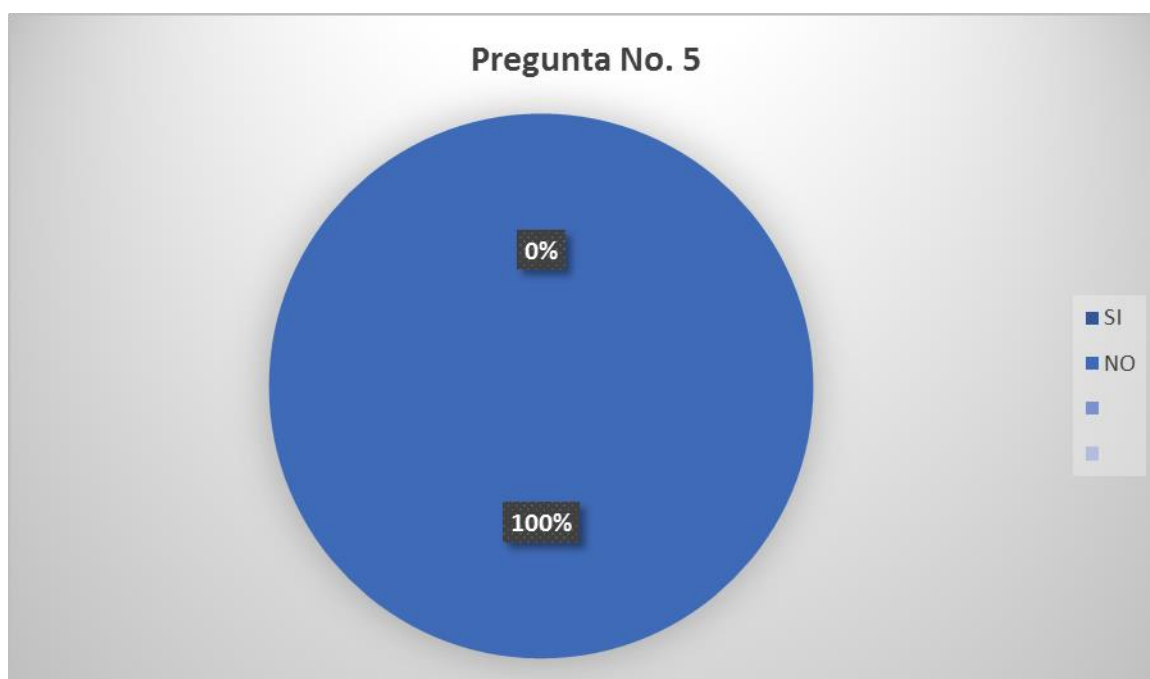
No.	ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJES
1	SI	0	0%
2	NO	10	100%
	<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Nota:** Encuestas

**Interpretación de Resultados:** El 100% de abogados en ejercicio público y privado expertos en Derecho Tributario, considera que en las causas contencioso-tributarias, causas no transigibles, no es necesario se incluya en las procuraciones judiciales cláusula de transigibilidad.

**Gráfico 5.**

Causas contencioso-tributarias, causas no transigibles, es necesario incluir en las procuraciones judiciales cláusula de transigibilidad



**Nota:** Tabla N°5

**6. ¿Considera usted que la declaratoria de abandono, en las causas contencioso tributarias, por la falta de cláusula para no transigir en las procuraciones judiciales, trastoca el derecho a la defensa del actor?**

**Tabla 6.**

La declaratoria de abandono, en las causas contencioso tributarias, por la falta de cláusula para no transigir en las procuraciones judiciales, trastoca el derecho a la defensa del actor

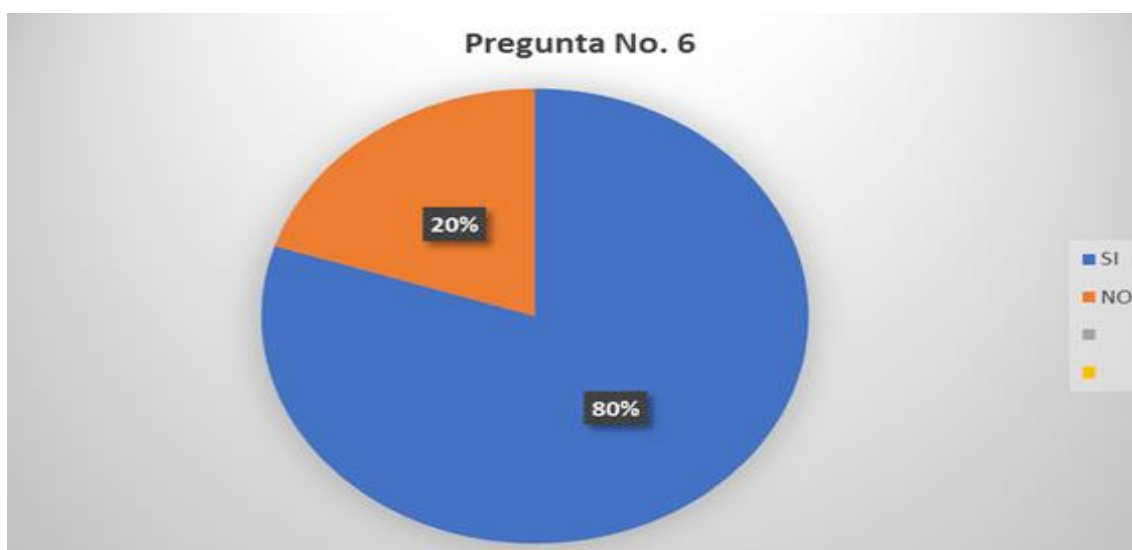
No.	ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJES
1	SI	8	80%
2	NO	2	20%
	<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Nota:** Encuestas

**Interpretación de Resultados:** El 80% de los abogados en ejercicio público y privado expertos en Derecho Tributario, consideran que la declaratoria de abandono, en las causas contencioso tributarias, por la falta de cláusula para no transigir en las procuraciones judiciales, trastoca el derecho a la defensa del actor.

**Gráfico 6.**

Que la declaratoria de abandono, en las causas contencioso tributarias, por la falta de cláusula para no transigir en las procuraciones judiciales, trastoca el derecho a la defensa del actor



**Nota:** Tabla N°6

*COMPROBACIÓN DE LA PREGUNTA HIPÓTESIS.*

HIPÓTESIS: La exigibilidad de la cláusula especial para transigir, en las procuraciones judiciales, respecto de las causas contencioso-tributarias, trastoca el derecho a la defensa del actor contribuyente.

Luego de esta investigación y de las correspondientes encuestas se puede concluir que resultó relevante determinar la no trascendencia de exigir que en las procuraciones judiciales, de las causas contencioso-tributarias, causas no transigibles, se encuentre contenida la cláusula especial para transigir.

Ello, en razón de establecer que tanto en la fase teórica como en la fase práctica (encuestas), se ha establecido, incluso que de persistir la exigibilidad de la cláusula especial para transigir, en las procuraciones judiciales, respecto de las causas contencioso-tributarias, y de resolverse el abandono, por incumplimiento de dicha cláusula, se trastocaría el derecho a la defensa de los contribuyentes.

### **Conclusiones**

Las causas contencioso-tributario, son causas que no pueden considerarse transigibles, ya que lo que se reprocha regularmente es el cobro de impuestos; controversias sobre la que el Estado se encontraría impedido de transigir.

El efecto de que la procuración judicial carezca de la cláusula de transigibilidad es el abandono; circunstancia que vulneraría el derecho a la defensa del actor.

En las causas contencioso-tributarias, causas no transigibles, no es necesario incluir en las procuraciones judiciales cláusula especial de transigibilidad.

### **Recomendaciones**

Resulta recomendable y necesario, proponer una reforma de ley, que establezca un cambio en el artículo 86 del Código Orgánico General de Procesos. En esta se establecerá la excepcionalidad de que en las materias no transigibles, no se requerirá cláusula especial para transigir en las procuraciones judiciales.

Resulta recomendable y necesario que tanto los operadores de justicia como los legisladores, consideren la prevalencia que existe de las normas tributarias como especiales, por encima de la generalidad de las normas procesales comunes. Circunstancia que evitará se trastoque el derecho de defensa del actor.

Resulta recomendable y necesario, que a través de una reforma legal y normativa, prevalezcan normas de rango constitucional, en donde no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades. De esta forma recomiendo la aplicación directa de las normas constitucionales, por parte de los operadores de justicia.

## Referencias

- (COGP), C. O. (2015). *Comentarios Introducción, Concordancias, Legislación Conexa*. Talleres de la Corporación de estudios y publicaciones.
- Adonnino, P., Alonso, L., Altamirano, A., Alvarado, M., Álvarez, J.-F., Asorey, R., . . . Hoyos, C. (2008). *La Consulta Tributaria en el Marco de la Información y Asistencia al Contribuyente*. Marcial Pons de Argentina.
- Altamirano, Alejandro; Álvarez, Juan; Arroyo, eduardo; Cacciolato, Mirta; Casás, José; Corti, Horacio; Fernández, Fernanda; García, Horacio; Gotlib, Gabriel; Gutman, Marcos; Lalanne, Guillermo; Linares, Alejandro; Llanos, Gonzalo; Messineo, Alejandro; Mihura, Ricardo; Mordeglia, Roberto; Naveira, Gustavo De-Casanova; Rosso, Cristian; Sferco, José; Spisso, Rodolfo; Tapia, Elías; M., Miguel Tesón; Tozzini, Gabriela; Varela, Pablo; Vitelleschi, Ignacio;. (2003). *El Procedimiento Tributario*. Abaco de Rodolfo Depalma.
- Andrade, L. (2011). *El Ilícito Tributario* (Primera ed.). Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Arnaiz, T. (2017). *PRACTICUM Procedimientos Tributarios*. Thomson Reuters.
- Baytelman, A., & Duce, M. (2006). *Litigación Penal y Juicio Oral*. Ediar Editores.
- Borja, R. (s.f.). *Sociedad, Cultura y Derecho*.
- Cabanellas, G. (2003). *Diccionario Jurídico Elemental* (Décimo Sexta ed.). Heliasta.
- Cermeño, C. (2017). *Procedimiento Tributario Teoría y Práctica*. LEGIS.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Quito: Ediciones Legales. Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=PUBLICO->
- Corte Constitucional. (s.f.). *No. 009-10-SEP-CC, dictada en el caso No. 0595-09-EP 183*.
- Corte Constitucional. (s.f.). *Sentencia No. 244-12-SEP-CC, dictada en el caso No. 0047-12-EP*.
- Echandía, D. (1997). *Teoría General del Proceso* (Tercera ed.). Universidad.

- García, J. (2016). *Análisis Jurídico Teórico – Práctico del Código Orgánico General de Procesos* (Primera ed.). Indugraf.
- González, E. (2005). *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*. Abaco de Rodolfo Depalma.
- Guarderas, E., Cañas, B., & Hernández, R. (2016). *Manual práctico y analítico procedimiento, audiencia y teoría de caso* (Primera ed.). Ediciones EDLE S.A.
- Guarderas, S. (2017). *Comentarios al Código Orgánico General de Procesos*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Interno, L. d. (2004). *Codificación 2004 - 026. Registro Oficial No. 463*. Fiel Web Evolución Jurídica.
- Jaramillo, H. (2003). *La Ciencia y Técnica de Derecho* (Cuarta ed.). Universidad Nacional de Loja.
- Jaramillo, H. (2005). *Manual de Derecho Administrativo* (Quinta ed.). Universidad Nacional de Loja.
- López, N., & María, L. (2017). *Guía del Procedimiento Oral Contencioso Administrativo (COGEP)* (Primera ed.). Jurídica del Ecuador.
- Morales, M. (2011). *Manual de Derecho Procesal Administrativa* (Primera ed.). Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Morán, R. (2011). *Derecho Procesal Civil Práctico* (Segunda ed.). Edilex Editores.
- Morán, R. (2016). *Derecho Procesal Civil Práctico*. Edilex Editores.
- Ojeda, C. (2017). *COGEP en preguntas y respuestas* (Segunda ed.). Editorial Jurídica L y L.
- Oyarte, R. (2016). *Debido Proceso* (Primera ed.). Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Oyarte, R. (2017). *Acción Extraordinaria de Protección* (Primera ed.). Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Paz, J., & Cepeda, M. (2015). *Historia de los Impuestos en el Ecuador*. Taller de Historia Económica.
- Pérez, F. (2010). *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (Vigésima ed.). Aranzadi.

- Ramírez, C. (2017). *Apuntes sobre la prueba en el COGEP* (Primera ed.). Gaceta y Museo de la CNJ.
- Real Academia Española. (1958). *Diccionario de la Lengua Española* (Vigésima Segunda ed.). Real Academia Española.
- Real Academia Española. (2001). *Diccionario de la Lengua Española* (Vigésima Segunda ed.).
- Rubianes, J. (2015). *Teoría General de los Recursos Procesales* (Quinta ed.). Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Saccone, M.-A. (2005). *Manual de Derecho Tributario* (Segunda ed.).
- Toscano, L. (2004). *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en materia Tributaria*. Pudeleco.
- Varela, P. (2008). *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Marcial Pons de Argentina.
- Yépez, D. (2016). *Litigación Oral Civil, la Contienda Adversarial* (Primera ed.). Corporación de Estudio y Publicaciones.
- Yuquilema, J. (2015). *Teoría Práctica de la Mediación y Conciliación* (Primera ed.). Estudios y publicaciones.
- Zavala, J. (2016). *Estudios sobre el COGEP Procesos Contencioso-Administrativo y Contencioso-Tributario* (Primera ed.). División Académica Zavala Egas.

## Apéndices



### ASAMBLEA NACIONAL EL PLENO CONSIDERANDO

Que el numeral 3 del artículo 11 de la Constitución indica que los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directo e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte. (...);

Que el número 5 del artículo 11 de la Constitución establece que en materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales; deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia;

Que el literal a) del número 7, artículo 76 de la Constitución, menciona que nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.

Que es necesario establecer una normativa, que pondere el sistema procesal como aplicador de justicia, sin sacrificar la misma, por la sola omisión de formalidades.

En ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales expide la siguiente:

#### Ley Orgánica Reformatoria al Código Orgánico General de Procesos

**Art. 1.** – Agréguese a continuación el número 1 del artículo 86 del Código Orgánico General de Procesos, el siguiente inciso “Esta exigencia relacionada a la cláusula especial o autorización para transigir, no aplica para las materias no transigibles.”

#### **DISPOSICIÓN FINAL**

**Única:** La presente Ley entrará en vigencia a partir de la fecha de su publicación en el Registro Oficial.

Dado y suscrito en la sede de la Asamblea Nacional, ubicada en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, a los 00 días del mes de 00 del año 2020.