

# CONFISCATORIEDAD DE DOBLE VÍA: LOS TRIBUTOS QUE SE ORIGINAN Y EJECUTAN POR CAUSA DEL ESTADO<sup>1</sup>

## Two-Way Confiscation. Taxation Arising from, and Enforced by the State

ANDRÉS DANILO ORDOÑEZ CÓRDOVA<sup>2</sup>  
Spingarn, Quito, Ecuador

CARLOS ANDRÉS VILLACRESES VALENCIA<sup>3</sup>  
Spingarn, Quito, Ecuador

### Resumen

El artículo a disposición del lector pretende analizar un conjunto de hechos jurídicos de índole tributaria que, en su conjunto, provocan sobre el contribuyente un efecto confiscatorio. La contratación de bienes y servicios por parte del Estado ecuatoriano constituye el hecho generador de una serie de obligaciones tributarias que se tornan inmediatamente exigibles. Empero, ¿qué ocurre cuando el Estado incumple sus obligaciones de pago y a ello le suma el cobro forzoso de las obligaciones tributarias generadas? El efecto compromisorio sobre patrimonio del contratista —y ejecutado— se torna evidente, cayendo en la esfera de la confiscación. Como verá el lector, no existe una vía eficaz para la compensación de créditos, así como a posibles discrecionalidades desmedidas en el proceso de ejecución.

### Palabras clave

Confiscación, Ejecución coactiva, Contratación pública, Tributos, Discrecionalidad, Indefensión.

### Abstract

The article at the disposal of the reader intends to analyze a set of legal facts of tributary scope that provoke a confiscatory effect on the taxpayer. The contracting of goods and services by the Ecuadorian State constitutes the source of a set of tributary obligations that become immediately enforceable. However, what happens when the State fails to comply with its payment obligations, and this is compounded by the forced collection of the tax obligations generated? The compromising effect on the assets of the contractor -and executed- becomes evident, falling into the sphere of confiscation. As the reader will see, there is no effective way for the compensation of credits, as well as possible excessive discretionarities in the execution process.

<sup>1</sup> Los autores de este artículo han contribuido en partes iguales.

<sup>2</sup> Abogado por la Universidad de las Américas. Ocupó varios cargos de dirección y jefatura en el Servicio de Rentas Internas por más de 16 años, entre ellos los de Experto Nacional de Coactivas, Jefe Nacional de Cobro, Director Zonal 9, Subdirector General de Cumplimiento Tributario y Asistente de Dirección General por la misma institución. Actualmente se desempeña como Director Tributario en Spingarn. Correo electrónico: [aordonez@spingarn.ec](mailto:aordonez@spingarn.ec). ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-7098-7465>

<sup>3</sup> Abogado “*Summa Cum Laude*” por la Universidad San Francisco de Quito USFQ. Subespecialización en Derecho de Empresa. Maestrante por la Universidad Andina Simón Bolívar en Derecho Tributario con mención en Fiscalidad Internacional. Cuenta con certificaciones acreditadas por universidades europeas en Inglés, Francés e Italiano. Actualmente se desempeña como abogado en Spingarn en los equipos de M&A y Litigio Tributario. Correo electrónico: [cavvlegal@gmail.com](mailto:cavvlegal@gmail.com) o [villacreses@spingarn.ec](mailto:villacreses@spingarn.ec). ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-8082-9470>



## Keywords

Confiscation, Coercive Execution, Public Contracting, Taxes, Discretion, Defenselessness.

### 1. Introducción

En el Ecuador, no son inusitados los casos de incumplimiento o retardo de pagos por obras o servicios prestados al Estado por parte de agentes privados, en grave desmedro de su patrimonio y estabilidad financiera. Estos sucesos se acentuaron desde la crisis presupuestaria del año 2015 y persisten hasta la actualidad en distinto grado. Pese a que el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas prescribe con claridad que ninguna entidad u organismo público podrá contraer compromisos ni obligaciones pecuniarias sin haberse certificado el presupuesto para ello a fin de asegurar el pago de los bienes o servicios contratados, esto en la práctica resulta una excepción a la generalidad (COPFP, art. 115).

En la rama del derecho público la discrecionalidad —al menos desde la teoría— debe reducirse al máximo en miras de prevenir abusos de poder, inseguridad jurídica y económica para los administrados. Resulta contradictorio que una norma de carácter prescriptivo como la antes citada sea transgredida con frecuencia. Es común que el Estado —en sus diversos órganos e instituciones— se excuse de la falta de liquidez para el cumplimiento de las obligaciones adquiridas pese a que la norma ordena que emitida la respectiva certificación presupuestaria, el Estado está impedido de adquirir compromisos para una finalidad distinta a la prevista (COPFP, art. 116).

En el presente trabajo de investigación se analiza el efecto fiscal que produce el incumplimiento de pago de obligaciones contractuales adquiridas por parte del Estado con los particulares. El problema jurídico se origina en la contratación de bienes o servicios por parte de las entidades públicas, transacciones que exigen la emisión de comprobantes de venta que generan IVA, retenciones y renta en el ejercicio fiscal. No obstante, cuando el Estado incumple con los pagos previstos, el ciclo formal ha generado en el particular sendas obligaciones tributarias que deben ser cubiertas con el flujo o patrimonio del contribuyente hasta un punto de quiebre financiero.

Para satisfacer las obligaciones tributarias que nacen de dichas contrataciones impagas, los administrados comprometen su propio patrimonio y capital de trabajo, cuestión que desnaturaliza el propósito de la norma y deriva inequívocamente en la violación del principio de interdicción a la confiscatoriedad contenido en el artículo 323 de la Constitución del Ecuador, el derecho a la propiedad de los contribuyentes, entre otras normas y principios.

Bajo los supuestos ya citados, se verá cómo el Estado —y un ordenamiento jurídico con deficiencias— generan una doble vía de perjuicio al particular, así como un espejismo fiscal donde, a pesar de que se cumple el ciclo formal de la transacción, esta jamás ha dado lugar al hecho generador desde lo material.

Para lograrlo, es menester analizar también el procedimiento de ejecución coactiva y las amplias potestades discrecionales del ejecutor —que como veremos, no existe forma clara de oponerse a ellas si resultan excesivas por la carencia de una vía expresa—, las nociones jurisprudenciales de confiscatoriedad, y cómo el administrado puede ejercer su derecho a la defensa contra acciones confiscatorias.

### 2. Sobre la noción de confiscatoriedad en la jurisprudencia constitucional Ecuatoriana

Para efectos de nuestro análisis, es indispensable determinar qué conductas pueden —y deben— ser consideradas como confiscatorias, en miras de demostrar cómo el incumplimiento de pagos por parte del Estado sumado al cobro forzoso de las obligaciones tributarias genera confiscación.

El principio de no confiscación es reconocido en el artículo 323 de la Constitución del Ecuador. Su breve mención en el texto constitucional provoca la necesidad de colmar la sustancia y el alcance de este principio mediante otras fuentes auxiliares, tal como se verá en párrafos subsiguientes.

La sentencia N.º 47-15-IN/21 de la Corte Constitucional (2021) provee un primer acercamiento por cuanto se señala que

bajo ninguna circunstancia la recaudación tributaria puede traducir un acto de confiscación de la propiedad privada [...] el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria busca prohibir que se suprima de manera radical la propiedad y/o renta de los individuos.

Si bien resulta claro que la Corte Constitucional está en contra de una actividad recaudatoria “excesiva”, la Corte no explica qué conductas de las administraciones tributarias implican una “supresión radical” del derecho a la propiedad o *ad contrario sensu* cuales serían “supresiones razonables”.

En la misma jurisprudencia la Corte Constitucional (2021) señala su postura respecto a una visión no cuantitativa del principio de no confiscatoriedad al señalar que este principio “no traduce de manera automática un *quantum* o tarifa máxima tributaria, ya que esto dependerá de la clase de objeto imponible y de la capacidad contributiva de las personas”. En otras palabras, no puede determinarse lo confiscatorio o no de un tributo con base en su cuantía o forma de cálculo; por el contrario, parece ser que la Corte pretende un examen “caso por caso” para resolver esta cuestión.

Asimismo, la jurisprudencia ha estudiado la íntima relación entre el principio de prohibición de confiscatoriedad y el derecho a la propiedad, especialmente en los términos que refiere la Sentencia N.º 110-21-IN/22. En dicha jurisprudencia, la Corte (2022) consideró que la sobrecarga de obligaciones tributarias que ponen en riesgo la satisfacción de necesidades del contribuyente y que conllevan la detracción de la economía de los particulares en miras de cumplir la obligación tributaria es —entre otros elementos— trascendental para determinar la confiscatoriedad.

Nuevamente, la Corte Constitucional ampara la definición de este principio en conceptos indeterminados como “detracción de la economía de los particulares”, visto que todo tributo, por más pequeño que sea, conlleva una detracción económica y constituye una erogación de obligatorio cumplimiento que no conlleva una relación necesariamente recíproca y simétrica entre lo pagado y el beneficio obtenido (Sentencia N.º 47-15-IN/21, 2021).

Conceptualmente los tributos deben generarse de la propia transacción —por ejemplo, el IVA sobre la base imponible o la renta sobre el ingreso efectivamente generado— entendiendo el círculo de la recaudación en miras de no afectar al patrimonio propio y la capacidad de ahorro de los contribuyentes bajo un principio de equidad, proporcionalidad y carga tributaria justa.

Por lo expuesto, se concluye que la jurisprudencia ecuatoriana no ha desarrollado con suficiencia los parámetros o criterios para medir lo legítimo o confiscatorio de las diferentes conductas de la administración tributaria. Por el contrario, el alto nivel de subjetivismo de nuestra jurisprudencia concede al juzgador una amplísima facultad para interpretar lo confiscatorio o no de una conducta. No obstante, es claro que para quien pretenda alegar confiscación le será indispensable probar lo siguiente:

- i) Que el pago del tributo compromete el patrimonio del sujeto más allá de los límites previstos.

- ii) Que el pago del tributo impide o pone en riesgo la satisfacción de necesidades básicas del contribuyente.

Visto que la doctrina señala al tributo como una limitación a la propiedad que persigue fines válidos como financiar el gasto público y el bienestar social, sería incorrecto afirmar que cualquier afectación al patrimonio deriva en confiscación (De la Guerra, 2012, p. 52-58). Por el contrario, consideramos que la afectación debe ser sustancial y grave, en el sentido en que obligue al particular a renunciar o comprometer múltiples aspectos de su persona —tales como la posibilidad de realizar actividades económicas o de generar ganancias— en desmedro de su plan de vida, crecimiento personal y demás derechos que le son inalienables.

### 3. Sobre las obligaciones tributarias que nacen de los contratos con el Estado

El artículo 16 del Código Tributario (en adelante CT) prescribe el hecho generador como aquel presupuesto establecido por ley para configurar el nacimiento del tributo. El artículo 17 del CT señala que el hecho generador observará dos elementos; por un lado, el hecho jurídico y por otro lado la esencia económica. Respecto a este último, la doctrina señala que la transacción no puede adolecer de fondo, ya sea manifestándose la compra, el pago u otros supuestos que doten de realidad por encima de las formas (Tenezaca, 2014).

En este punto, es indispensable reseñar brevemente desde el momento en que las obligaciones a los contratistas del Estado se vuelven exigibles. De conformidad con el artículo 31 de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública (en adelante LOSNCP), los denominados “Pliegos” contienen “toda la información técnica, económica y legal requerida en un proceso como planos, estudios, especificaciones técnicas, condiciones económicas, legales y contractuales”. De dicha documentación se extraen las obligaciones de carácter general y específico que debe cumplir el contratista. Ahora bien, el artículo 92 de la LOSNCP prescribe que los contratos con el Estado terminan por una serie de causales, entre ellas la citada por el numeral primero: “Por el cumplimiento de las obligaciones contractuales”.

La misma norma señala que en los contratos de adquisición de bienes y de prestación de servicios se verificará una sola recepción, que se producirá de conformidad con lo establecido en el Contrato y tendrá los efectos de recepción definitiva. En adición, sobre la fecha de exigibilidad, el artículo 125, inciso final del Reglamento a la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública (RLOSNCP) reza: “Los valores liquidados deberán pagarse dentro de los diez días siguientes a la liquidación; vencido el término causarán intereses legales y los daños y perjuicios que justificare la parte afectada”.

Por tanto, se concluye de la síntesis normativa anterior que, por regla general, al verificarse el acta de entrega recepción definitiva, las obligaciones de pago por parte de la administración pública se tornan inmediatamente exigibles. No obstante, en la práctica, son numerosos los casos de transgresión normativa a este orden procedimental.

Dicho esto, es menester analizar de manera sucinta las distintas obligaciones tributarias que surgen de la contratación con el Estado.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) grava la transferencia bienes muebles corporales, así como la prestación de servicios de diversas clases (LRTI, art. 52). De acuerdo con el CIAT, el IVA es de alta importancia en la estructura tributaria de los países del continente americano por cuanto de las 31 naciones, 24 aplican este impuesto en distintas tarifas, mientras que las restantes gravan el consumo general a través de un impuesto a los ingresos brutos. De acuerdo con la OCDE (2021), el IVA forma parte importante de la estructura tributaria del Ecuador, con un 6,2% en el año 2021 y un 7,4% en 2022 respecto al PIB.

Se entiende por transferencia el acto o contrato que tenga por objeto transferir el dominio entre personas —naturales o jurídicas—. Por otro lado, la prestación de servicios, aunque no transfiera dominio alguno, implica la obligación de una persona de realizar una prestación en beneficio de otra, en los términos que un contrato prescriba.

La base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles que se transfieren o de los servicios que se prestan, con sustento en sus precios de venta o los precios a los que se preste el servicio (LRTI, art. 58). En el estudio que nos compete, cabe decir que todo bien o servicio que se adquiera por el Estado es hecho generador del IVA —salvo los casos de transferencias no gravadas—. El IVA ha de ser pagado en conjunto con la obligación, para ello, el sujeto pasivo debe emitir y entregar al adquirente del bien o servicio el comprobante de venta respectivo (LRTI, art. 64).

Ahora bien, ¿qué ocurre cuando el bien o servicio adquirido no es pagado a quien lo provee? Como resulta obvio, esto desequilibra las finanzas de la persona pues esto no exime al sujeto pasivo de presentar la declaración conforme los plazos señalados en la Ley y pagar a costa de su patrimonio. En otras palabras, el contribuyente debe pagar a la administración tributaria, incluso si no ha percibido el ingreso que origina el tributo, dado que el hecho generador se ha configurado desde el ámbito formal.

Posturas contrarias sostienen que las obligaciones impagas forman parte del “riesgo comercial” al que se somete todo agente en el mercado, pues resulta natural que todo negocio afronte riesgos de cartera vencida o incobrable. En principio, es razonable la postura de quien afirma que la gestión de tributos sería inviable si la administración pudiera cobrar al contribuyente únicamente cuando cada proveedor efectúe el pago. No obstante, cuando se trata de contratación con el Estado, en el cual existe certificación presupuestaria, esto es un documento que asegura la suficiencia de fondos y los reserva de recursos estatales exclusivamente para un fin en específico, se torna evidente que la norma busca erradicar toda posibilidad de incumplimiento.

Respecto al impuesto a la renta, la OCDE ha señalado que constituye un pilar transversal a los sistemas tributarios de todo el mundo, así como el principal desafío de estudio y desarrollo de las administraciones dada su complejidad y su relación directa con la cada vez más compleja relación comercial entre agentes. La primera división de esta categoría impositiva se efectúa entre los gravámenes a personas físicas y a sociedades.

En las personas naturales, el impuesto a la renta sigue un sistema o modelo integral, esto implica que se suman todas las rentas del contribuyente —del trabajo y capital— en una base imponible única y la misma se grava de acuerdo a una estructura de tasas marginales progresivas (Andino, 2009, p. 77). Respecto a las sociedades, se maneja una tarifa del 25% susceptible de ser aumentada o disminuida bajo supuestos específicos. Sin perjuicio de las rentas exentas y las deducciones, es claro que este impuesto busca gravar la utilidad obtenida por el contribuyente después de la conciliación tributaria durante un espacio temporal denominado ejercicio fiscal.

Ahora bien, si no existe un ingreso real se torna lógico que no exista tributo. La utilidad hace referencia a la cantidad de riqueza que una persona puede consumir durante un espacio de tiempo y seguir estando en la misma situación económica al final de ese tiempo, como al principio (García, 2018, p. 32).

Lejos de que el propósito de esta sección sea explicar a profundidad cómo se configuran los impuestos ya referidos, queda claro que la contratación pública es un hecho generador de obligaciones tributarias. El Estado favorece el nacimiento de las obligaciones tributarias cuando contrata con el particular, quien confía en la certificación presupuestaria que es el documento que asegura la existencia de fondos suficientes para cumplir con los pagos previstos y la prohibición expresa de que se destine dichos dineros para fines diferentes.

En la práctica, el índice de incumplimiento por parte del Estado es sumamente alto desde el año 2015 hasta nuestros días. No es extraño para el contratista que las instituciones públicas se excusen por falta de presupuesto como causal del incumplimiento. No obstante, esto desde lo jurídico es un sinsentido absoluto, pues sin presupuesto asignado jamás pudo configurarse contratación. Es decir, la existencia de fondos suficientes es un requisito *ex ante* a la celebración del contrato, no *ex post*.

En otras palabras, el Estado contrata —o continúa la ejecución de contratos— transgrediendo lo dispuesto por el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, y la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, teniendo como efecto final una seria afectación al patrimonio del contratista. Pese al grave estado de iliquidez que esto ocasiona, el particular debe cumplir con la administración tributaria en las tarifas y plazos que la ley prevé.

La suma de los hechos que anteceden configura una primera vía de confiscación, tal y como explica el título de nuestro artículo; para satisfacer las obligaciones tributarias, el particular se ve forzado a comprometer su patrimonio personal y pone en grave riesgo la satisfacción de necesidades esenciales. Más grave aún es cuando el sujeto no goza del patrimonio suficiente para cubrir con las obligaciones tributarias generadas, pues como veremos en la sección 5, el incumplimiento deriva en el procedimiento coactivo donde el ejecutor tiene enormes facultades para limitar el derecho a la propiedad del contribuyente en miras de garantizar el pago de la deuda.

#### **4. Sobre el sistema de compensación de deudas tributarias con créditos no tributarios**

La normativa prescribe un mecanismo de extinción por compensación de obligaciones tributarias pendientes con deudas que mantengan las instituciones del sector público con sus proveedores de bienes o servicios. Mediante Acuerdo Ministerial N.º 0036, el Ministerio de Finanzas expidió la norma técnica para el sistema de compensación de deudas, la cual se sustenta en el principio de reciprocidad de deudas entre las personas naturales o jurídicas de derecho privado que sean beneficiarias de pagos de la administración central y, a su vez, mantengan deudas tributarias vencidas.

Son susceptibles de someterse al sistema de compensación las obligaciones que cumplan con lo dispuesto por el artículo 117 del Código de Planificación y Finanzas Públicas, entre estos casos, cuando se reciban de terceros obras, bienes o servicios adquiridos por autoridad competente mediante acto administrativo válido. En suma, verificándose la exigibilidad de la obligación. La citada norma no requiere que el solicitante se encuentre en situaciones calificadas de mora, ni que el procedimiento de ejecución coactiva se encuentre en curso.

Cabe recordar que la extinción de obligaciones por compensación opera cuando dos personas son deudoras una de otra, fruto de lo cual se extinguen ambas deudas en el modo en que fueron adquiridas. Es decir, por reciprocidad de deudas entre los mismos sujetos, estas se extinguen en todo o en parte.

El CT admite la compensación de deudas tributarias y créditos no tributarias, entre contribuyentes y proveedores de bienes o servicios del Estado, respectivamente. El artículo 52 del CT prescribe:

Las deudas tributarias se compensarán de igual manera con créditos, que no se hallen prescritos, de un contribuyente contra el mismo sujeto activo, por títulos distintos del tributario reconocidos en acto administrativo firme, en sentencia ejecutoriada, o por cualquier otro medio del cual se desprenda de manera inequívoca su reconocimiento.

Esta norma se armoniza con lo señalado en el artículo 13 de la Ley Para la Optimización y Eficiencia de Trámites Administrativos, donde la compensación entre Estado y el particular ocurre a través del sistema desarrollado por el rector de finanzas públicas.

El trámite de compensación puede iniciar por petición de parte de las personas naturales o jurídicas que sean proveedores de bienes o servicios del sector público, o de parte de la administración pública central cuando se cuente con autorización escrita de dichos proveedores o exista orden del recaudador especial dentro de un procedimiento de ejecución coactiva (Ley Orgánica para la Optimización y Eficiencia de Trámites Administrativos, art. 13). Es requisito esencial que las obligaciones tributarias se encuentren vencidas, así como sus multas, intereses y recargos se encuentren en firme o ejecutoriados. En otras palabras, la norma permite que el interesado impulse la compensación o que lo haga el funcionario ejecutor<sup>4</sup>.

El sistema de compensación de deudas implementado por el Ministerio de Economía y Finanzas permite entrever varias carencias (Acuerdo Ministerial 36, 2019). En primer lugar, existen deficiencias procesales ya que el procedimiento reglado no establece momentos donde procede —o no— presentar la solicitud por el particular, tampoco se establecen requisitos que debe cumplir la solicitud de compensación, tiempos de resolución —que deberían ser los mínimos posibles visto que la obligación tributaria genera interés por mora y recargos— y sobre todo, mecanismos de oposición expeditos ante la potencial negativa de la autoridad pública en reconocer la deuda y realizar el trámite necesario para que opere la compensación.

A manera de ejemplo, un contribuyente podría ser acreedor del Estado por USD 100.000,00 en servicios prestados para la ejecución de obras públicas. A su vez, tener una deuda con el SRI por la misma cantidad. Dada la enorme discrecionalidad que presupone el sistema de compensación actual, así como la inexistencia de plazos perentorios para este procedimiento que por su naturaleza debería ser expedito, para la fecha de resolución. La deuda con el SRI computaría no solo el saldo de la deuda sino también intereses y multas. Al operar la compensación, quedaría un saldo pendiente de pago que exigiría el sacrificio del patrimonio del contribuyente, configurándose la confiscación.

Otro problema sustancial que prevé el actual trámite es la intervención del funcionario ejecutor, el cual abordaremos a profundidad en la sección 5.1. del presente artículo. Por último, el sistema de compensación no suspende el cómputo de intereses —cuestión que sería a nuestro criterio razonable— ni suspende el trámite del procedimiento de ejecución coactiva.

Lejos del análisis estrictamente jurídico está la realidad ecuatoriana donde no sorprenden las dilaciones injustificadas por parte de las entidades públicas en dar respuesta o trámite a solicitudes que deberían ser sencillas y expeditas por su naturaleza. Esto es en la práctica uno de los problemas más severos a solventar, no existe incentivo a la eficiencia por parte de los servidores públicos, quienes se ven superados por las carencias materiales y de talento humano necesarios para cumplir con sus labores.

Tampoco se debe ignorar que las administraciones tributarias persiguen metas anuales de recaudación, lo que en otras palabras significa extraer una mayor cantidad de recursos en beneficio de las arcas públicas. En suma, el actual sistema de compensación no garantiza que el contribuyente pueda defenderse de los daños provocados por incumplimientos del Estado. Por lo cual, es imperativo una reforma del trámite previsto a fin de convertirlo en un mecanismo eficiente, sin perjuicio de las reflexiones que se vierten en la secciones subsiguientes.

<sup>4</sup> Como se verá más adelante, esta es entre muchas otras, una facultad discrecional del ejecutor que no goza de un mecanismo efectivo de oposición por parte del particular.

### 5. Sobre el procedimiento de ejecución coactiva y los mecanismos de defensa del coactivado

Como ya se explicó en la sección 3, la contratación con el Estado genera obligaciones tributarias desde el momento en que se efectúa el ciclo formal de la transacción y su obligatoriedad es independiente a que el Estado cumpla o no con los pagos programados. Si el contribuyente no goza del patrimonio para cumplir dichas obligaciones, se verá forzado a enfrentar un procedimiento coactivo en su contra, en el cual tampoco existe un mecanismo de defensa efectivo a posibles actuaciones desmedidas del ejecutor.

Brevemente resumiremos los aspectos esenciales del procedimiento en cuestión. La coactiva es una expresión de la facultad recaudadora de la administración (Código Tributario, art.71), la cual habilita al sujeto activo del tributo a generar los mecanismos de cumplimiento, ya sea voluntario o forzoso, de la obligación tributaria. En el Ecuador, el ejercicio de la facultad recaudadora varía por el tipo de administración titular del derecho de cobro y el tributo que se pretende cobrar.

La recaudación es, entonces, “una fase del procedimiento de aplicación de los tributos posterior a su cuantificación, y que tiene por finalidad esencial el cobro o la efectiva satisfacción de la prestación” (Queralt, 2002, p. 307). En otras palabras, la recaudación es el conjunto de actos reglados que dan sentido a la existencia de la norma tributaria y todo el aparataje institucional encaminado a recaudar, ya que carecería de objeto la existencia de normas sin finalidad práctica que permita hacer líquida toda la gestión tributaria. En el ordenamiento ecuatoriano, el proceso coactivo sigue los siguientes momentos:

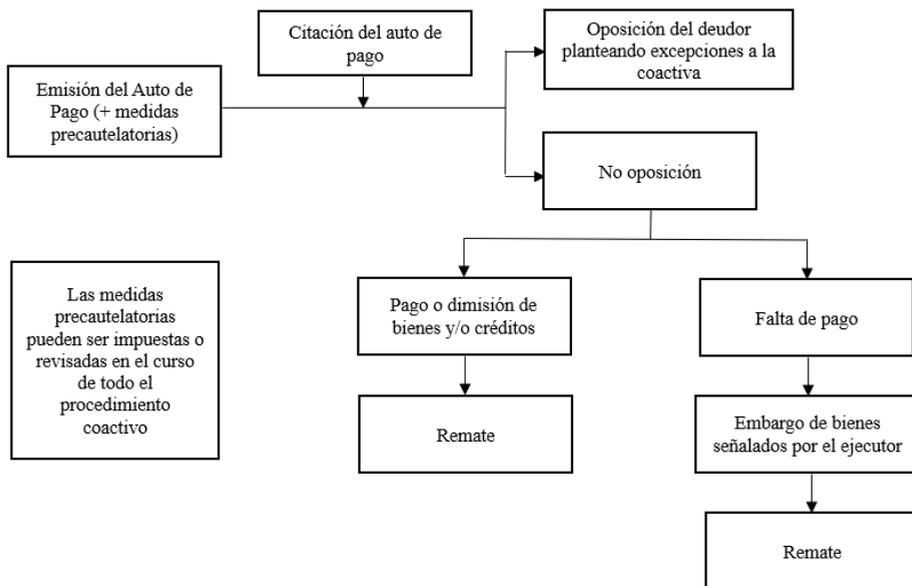


Figura 1. Procedimiento coactivo.

La norma concede al ejecutor la dirección del procedimiento coactivo. El cual inicia con la emisión del auto de pago que puede ser acompañado de las medidas precautelatorias —sequestro, retención o prohibición de enajenar de bienes— que el ejecutor estime necesarias para garantizar el cumplimiento de la deuda. El artículo 164 del CT señala con claridad que

la garantía de cumplimiento debe cubrir la totalidad del saldo de la obligación, por lo cual, toda medida que exceda este punto deriva en una violación a la proporcionalidad.

El artículo 160 del CT prescribe que durante el proceso se debe garantizar el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa, empero el artículo es deficiente en establecer la vía para ello, cosa que abordaremos más adelante.

Del gráfico anterior, notaremos que ante la citación del auto de pago el coactivado tiene dos opciones: oponerse o no. La oposición al auto de pago se ejercita con el planteamiento de excepciones a la coactiva que constan taxativamente numeradas en los artículos 212 del CT y 316 del COGEP. Para el lector, no le será extraño identificar que la mayor parte de las excepciones protegen al legitimado pasivo de cuestiones formales de la obligación o del auto de pago, más ninguna de ellas es idónea para proteger al contribuyente durante el procedimiento de ejecución de acciones arbitrarias o excesivas del ejecutor.

Ahora bien, ante la falta de una oposición directa, el deudor puede optar nuevamente por dos vías: el pago o la dimisión de bienes —esto es, señalar bienes para que procedan al remate—, o excluyentemente persistir en la falta de pago dentro del término señalado por Ley. En este último supuesto, el ejecutor procede a señalar los bienes que serán embargados y finalmente rematados.

Las etapas donde existe mayor vulnerabilidad ante las acciones del ejecutor son el señalamiento de bienes para el embargo y la imposición de medidas precautelatorias. Estas últimas consisten en limitaciones al derecho de dominio de los bienes con el fin de asegurar el cumplimiento de la obligación. En este punto nace como interrogante ¿qué mecanismo de defensa existe en caso de inacción, actuación arbitraria o negligente del ejecutor?

Del CT se desprende que no existe vía alguna por la cual el coactivado pueda defenderse o impugnar los actos del ejecutor en el curso del procedimiento coactivo, lo cual tiene una gravedad sustancial. El CT (art. 322) señala que procede la acción especial de nulidad del procedimiento coactivo únicamente cuando se observe la omisión de solemnidades sustanciales y otros elementos que produzcan nulidad. Ahora bien, es claro que la arbitrariedad del ejecutor no es causal de nulidad del procedimiento, por lo cual sería equivocado e inoficioso acudir a esta vía.

Tampoco procede la demanda en vía contencioso-administrativa (Código Tributario, art. 303) pues esta supone la concurrencia de nulidades procedimentales. Esto sin mencionar que las dos vías antedichas no tutelan al coactivado en el cauce del procedimiento. Respecto al recurso de queja Mejía Salazar (2011) señala que este no busca impugnar el fondo de ninguna actuación, sino que persigue la sanción al funcionario negligente en casuísticas puntuales, dentro de las cuales no se enmarca la desproporcionalidad de sus actuaciones.

Respecto a la acción de protección, esta garantía jurisdiccional tiene como objeto el amparo directo y eficaz de los derechos constitucionales reconocidos en la Constitución y los Tratados Internacionales (Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, art. 39). Si bien la Corte Constitucional ha señalado como precedente jurisprudencial obligatorio que no se requiere agotar vía ni trámite previo para la procedencia de la acción de protección (Sentencia N.º 001-16-PJO-CC) tampoco existe claridad sobre si consiste en una vía de impugnación procedente en el caso que nos ocupa. Cabe mencionar que la misma Corte ha reconocido que la justicia constitucional no puede superponerse a las vías ordinarias de impugnación, por cuanto esto implicaría una desnaturalización de las garantías jurisdiccionales.

Es menester enfatizar que un procedimiento coactivo puede lesionar gravemente los derechos del contribuyente, no solo por la imposición de medidas precautelatorias excesivas que vayan más allá del monto de la deuda, sino también por inacción del ejecutor que dilate innecesariamente el procedimiento mencionado ocasionando el aumento de intereses y el

prolongamiento de medidas cautelares. Esto ocurre generalmente cuando no se embargan los créditos pendientes de pago por parte del Estado y tampoco son reconocidos como garantía de la deuda tributaria. En casos extremos no se rematan los bienes del deudor durante varios años, generando deudas impagables y, por ende, la quiebra del contribuyente a causa de esta serie de inacciones del Estado.

Los casos antedichos derivan inequívocamente en confiscación pues causan un desmedro patrimonial en el coactivado que podría poner en riesgo la satisfacción de sus necesidades más elementales. La falta de una vía idónea para oponerse al ejecutor es sin duda un aspecto por corregir en el derecho procesal contemporáneo.

No se debe ignorar que el legislador ha previsto que en el procedimiento coactivo deben observarse las garantías de debido proceso y derecho a la defensa (Código Tributario, art. 160). A su vez, la Constitución señala un amplio espectro de garantías esenciales de todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden.

### 5.1. Sobre el embargo de créditos adeudados por el Estado

El artículo 169 del CT permite que, ya sea por acción del ejecutor o por dimisión del coactivado, se embarguen créditos que se debían en favor de este último para que, en lugar de efectuarle el pago, se lo haga a la administración tributaria como método para extinguir las obligaciones pendientes en todo o en parte.

La norma del CT no hace diferencia entre deudas provenientes de actores públicos o privados, en tanto se debería entender que las reglas del embargo son aplicables a ambos sin distinción. El embargo de créditos tiene como efecto constituir al deudor del ejecutado en responsable solidario de la obligación tributaria del coactivado, siempre que dentro de tres días de notificado el embargo no presentare una objeción admisible. Lo “admisible” o no de la objeción queda a discreción del funcionario ejecutor.

Al notificarse el embargo o señalarse los créditos para la dimisión correspondiente, los ejecutores tienen a su arbitrio aceptar o no las justificaciones brindadas por el contribuyente, sin que la norma prevea criterios reglados más allá de la razonabilidad.

Por ser una potestad ampliamente discrecional, el ejecutor puede incluso negar el reconocimiento de los créditos debidos por el Estado como garantía de la deuda, y en consecuencia, el ejecutor configura la confiscación a través de la imposición de medidas precautelatorias sobre otros bienes del deudor. Aquello significa una restricción injustificada e irrazonable del derecho a la propiedad, cuyas facetas elementales implican la libertad de uso, goce y disposición de la cosa.

En concreto, el conjunto de actos faltos de regla, con alto nivel de discrecionalidad, pueden derivar en arbitrariedades del funcionario ejecutor. Esto provoca un desmedro directo y desproporcionado en el patrimonio del contribuyente quien, como analizamos en el acápite pasado, carece de un mecanismo de defensa idóneo para oponerse al criterio del ejecutor. Así se configura una segunda vía de confiscación.

## 6. Conclusiones

La jurisprudencia constitucional ecuatoriana ha desarrollado —al menos preliminarmente— el alcance del principio de no confiscación reconocido por el artículo 323 de la Constitución, los criterios vertidos señalan que la recaudación tributaria no puede suprimir de manera radical ni excesiva la propiedad —o el patrimonio— del contribuyente. Asimismo, debe considerarse confiscatorio todo acto que constituya una sobrecarga de obligaciones que conlleven una detracción económica en el obligado.

Partiendo del criterio jurisprudencial antes mencionado, cabe concluir que la concurrencia de la falta de pago de obligaciones contraídas por parte del Estado —cuyas transacciones dan origen al hecho generador del tributo— sumado al procedimiento de ejecución coactiva —donde el ejecutor es reticente al embargo y ejecución de créditos debidos por el Estado— generan en contra del particular un indiscutible perjuicio patrimonial que deriva en confiscación.

El principio de seguridad jurídica se vulnera de forma alarmante cuando, a pesar de que existe una norma que prevé la certificación presupuestaria como un requisito *ex ante* a la adquisición de obligaciones con particulares, el pago dentro de los plazos y montos previstos constituye una excepción a la generalidad. Pese a que en teoría los fondos presupuestados están reservados exclusivamente para una causa, el incumplimiento por parte del Estado en sus obligaciones es una problemática real, vigente y recurrente.

Adicionalmente, queda evidenciado que no existe en el ordenamiento jurídico un mecanismo eficiente para extinguir las obligaciones tributarias mediante compensación con créditos no tributarios. El sistema vigente adolece de deficiencias procesales y permite que las entidades públicas deudoras excusen su incumplimiento en meros formalismos. Esto, en la práctica implica que la deuda tributaria no extinta gane intereses en perjuicio del contribuyente.

El proceso coactivo que se entabla en contra del particular concede en favor del ejecutor un sinnúmero de potestades enteramente discrecionales. La justicia ordinaria no ha diseñado un mecanismo de impugnación contra errores de apreciación, inacción o falta de proporcionalidad de los actos del ejecutor, nuevamente provocando indefensión y confiscación. El procedimiento coactivo, si bien presume la existencia de una obligación firme, no puede adolecer de mecanismos de oposición a eventuales falencias o arbitrariedades de quien lo conduce, por cuanto la Constitución ordena cosa contraria.

Como remedio al problema jurídico en cuestión se requieren reformas estructurales al procedimiento coactivo, límites reglados que permitan controvertir las actuaciones del funcionario ejecutor —estableciendo, por ejemplo, un mecanismo de queja que señale un superior jerárquico al ejecutor— y optimizar el sistema de compensación de deudas tributarias con créditos no tributarios,

Respecto a este último, en nuestro criterio, se torna fundamental un funcionamiento célere, libre de formalidades excesivas, cuyos únicos requisitos para el contribuyente sean la demostración de obligaciones exigibles y pendientes de pago por parte de las entidades del sector público —y no solo aplicables al Estado Central— así como las deudas tributarias que se encontraren en firme.

### Referencias bibliográficas

- Andino Alarcón, M. (2009). *Hacia un nuevo sistema de imposición directa. El impuesto a la Renta para el Ecuador: un sistema distributivo*. Quito: Tercera Edición.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. (2021). *Impuesto al Valor Agregado: su aplicación en América*. <https://www.ciat.org/ciatblog-impuesto-al-valor-agregado-su-aplicacion-en-america/>.
- De la Guerra, E. (2021). Prólogo. En E. De la Guerra (ed.) *Derecho Financiero y Derecho Tributario. Ensayos en homenaje al profesor José Vicente Troya Jaramillo*. (pp. 52-58). Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- García, E. *Problemas jurídicos del objeto imponible del impuesto a la utilidad y a la plusvalía*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.

- Mejía Salazar, A. (2011). *Los Recursos Administrativos: Naturaleza Jurídica y Aplicación en Materia Tributaria*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones. p.107.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2023). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2023 - Ecuador*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-ecuador.pdf>
- Queralt, J. M. (2002). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- Tenezaca, R. (2014). *El Impacto económico - tributario en las empresas de servicios de restaurantes calificando el cumplimiento del hecho generador*. Cuenca: Universidad del Azuay.

## Normas

- Asamblea Nacional del Ecuador (2008). Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial Suplemento N.ºNo. 449 del 20 de octubre de 2008.
- Asamblea Nacional del Ecuador (2018). Ley Orgánica para la Optimización y Eficiencia de Trámites Administrativos. [Ley de Simplificación de Trámites]. Registro Oficial Suplemento 353 del 28 de octubre de 2018.
- Consejo de la Judicatura (2015). Código Orgánico General de Procesos [COGEP]. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015.
- Gobierno de la República del Ecuador (2004). Corte Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI]. Registro Oficial Suplemento N.ºNo. 26 del 29 de octubre de 2004.
- Ministerio de Defensa Nacional (2009). Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. [LOGJCC]. Registro Oficial Suplemento 52 del 22 de octubre de 2009.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2019). Acuerdo Ministerial 36 (2019). *Norma Técnica Sistema Compensación de Deudas con la Administración Pública*. Registro Oficial 482 del 07 de mayo de 2019.
- Ministerio de Finanzas (2005). Código Tributario. Registro Oficial Suplemento N.º. 36 del 10 de mayo de 2005.
- Ministerio de Finanzas Ecuador (2010). Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas [COPFP] (2010).. Registro Oficial Suplemento 306 de 22 de octubre de 2010.
- Reglamento a la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública. [RLOSNCPP]. Registro Oficial Suplemento N.ºNo. 38 del 20 de junio de 2022.
- Sistema Nacional de Contratación Pública (2008). Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública. [LOSNCPP]. Registro Oficial Suplemento 395 del 04 de agosto de 2008.
- Sistema Nacional de Contratación Pública (2022).

## Jurisprudencia

- Corte Constitucional del Ecuador (2022). Sentencia N.º 110-21-IN/21 del 28 de octubre de 2022.
- Corte Constitucional del Ecuador (2021). Sentencia N.º 47-15-IN/21 del 23 de marzo de 2021.
- Corte Constitucional del Ecuador (2016). Sentencia N.º 001-16-PJO-CC del 22 de marzo de 2016.