



EL DERECHO DE IMPUGNACIÓN Y EL DEBIDO PROCESO EN MATERIA TRIBUTARIA: ANÁLISIS DE CASOS

Sofía Gordillo Pérez

Resumen

El presente artículo analiza la aplicación de los derechos de impugnación y al debido proceso, a partir de varias normas de índole procesal que, ya sea por su defectuosa redacción o por la aparente antinomia existente con otras normas, han derivado en dudas sobre su interpretación. Para el efecto, en el artículo se analizan ciertos casos emblemáticos que han sido resueltos por parte de los tribunales contencioso - tributarios, la Corte Nacional de Justicia y la Corte Constitucional.

Los casos analizados guardan relación con el ejercicio del derecho de impugnación y al debido proceso, como son los plazos en los que se pueden proponer ciertas acciones, las autoridades ante quien se las puede proponer o el momento en que puede ejecutarse un acto administrativo.

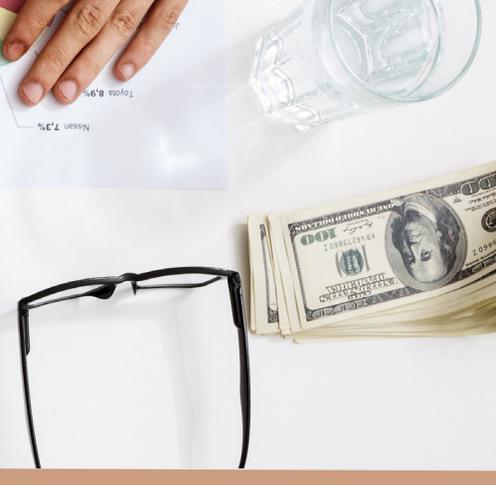
El enfoque dado en el artículo se realiza desde una perspectiva de los derechos del contribuyente, particularmente el respeto a los derechos anteriormente señalados. La finalidad del artículo es que, a partir del análisis de varios casos, se deje en evidencia cómo existen y han existido normas que han limitado los derechos de los contribuyentes, y las soluciones que para el efecto ha dado la justicia tributaria en el país. Para el efecto, se analizan

específicamente las dudas, interpretaciones y soluciones que se han dado con respecto a los plazos para proponer: i) una demanda de impugnación; ii) excepciones a la coactiva y, iii) acciones directas de pago indebido o en exceso. Del mismo modo, se analiza el procedimiento para tramitar las excepciones a la coactiva planteadas de acuerdo con el artículo 316 del COGEP y, finalmente, se identifican las razones por las que las administraciones tributarias no pueden iniciar la ejecución de un acto administrativo mientras se encuentre pendiente el ejercicio del derecho de impugnación de los contribuyentes.

Palabras clave: *Derecho de impugnación; debido proceso; jurisprudencia; juicio de excepciones; acciones directas; pago indebido; pago en exceso; plazos; coactiva.*

Abstract

This article discusses the application of the rights of appeal and due process, based on several procedural rules that, either because of their defective drafting or because of the apparent antinomy with other rules, have led to doubts about their interpretation. For this purpose, the article analyzes certain emblematic cases that have been resolved by the contentious-tax courts, the National Court of Justice and the Constitutional Court.



have limited the rights of taxpayers, and the solutions given by the tax justice system in the country.

For this purpose, it specifically analyzes the doubts, interpretations and solutions that have been given with respect to the deadlines for proposing: i) a challenge claim; ii) exceptions to the coactiva and, iii) direct actions for undue or excess payment. Likewise, the procedure for processing exceptions to coactiva raised in accordance with article 316 of the COGEP is analyzed and, finally, the reasons why tax administrations cannot initiate the enforcement of an administrative act while the exercise of the taxpayers' right of challenge is pending are identified.

Keywords: *Right to challenge; due process; jurisprudence; trial of exceptions; direct actions; improper payment; overpayment; time limits; enforcement.*

The cases analyzed relate to the exercise of the right to appeal and due process, such as the time periods in which certain actions may be proposed, the authorities before whom they may be proposed or the moment in which an administrative act may be executed.

The approach given in the article is from a taxpayer's rights perspective, particularly the respect for the aforementioned rights. The purpose of the article is to demonstrate, based on the analysis of several cases, how there are and have been rules that

INTRODUCCIÓN¹

El **derecho constitucional de impugnación** se sustenta en el artículo 173 de la Constitución de la República, que reconoce 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. En el mismo sentido, el artículo 10 del Código Tributario expone que los actos de gestión en materia tributaria son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo con la ley.

El derecho de impugnación otorga a los ciudadanos los mecanismos para realizar el control de la actividad administrativa y así exigir el cumplimiento de la ley que habría sido violentada. En vía ad-

1. De manera general, este artículo contiene varios temas tratados en el Capítulo V del libro "Manual de Derecho Tributario Formal", de Diego Pino Roditti y quien suscribe, publicado por Ediciones Legales en 2023.

- Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Máster en Derecho Procesal por la Universidad Internacional SEK.
- Máster en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional por la Universidad Andina Simón Bolívar.
- Su práctica profesional en materia tributaria se remonta a hace más de 10 años.
- Actualmente se desempeña como Abogada Asociada Senior del Área Tributaria en la Firma Bustamante Fabara.
- Expositora en varios seminarios y conferencias.
- Coautora del Libro "Derecho Tributario Formal", Ediciones Legales; 2023.



Sofía Gordillo Pérez

ministrativa, el reclamo le permite al contribuyente plantear su oposición ante la misma Administración tributaria que emitió el acto administrativo. En vía judicial, el proceso contencioso tributario es el medio para resolver las controversias de índole tributario que se generen entre las administraciones tributarias y los sujetos pasivos de tributos. En este aspecto, va de la mano de otros derechos, como el acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva.

"El derecho de impugnación otorga a los ciudadanos los mecanismos para realizar el control de la actividad administrativa y así exigir el cumplimiento de la ley que habría sido violentada."

Sin embargo, en muchos casos, el vacío, oscuridad o contradicción de ciertas normas, generalmente de índole procesal, ha ocasionado que el ejercicio del derecho de impugnación **en vía judicial** se vea limitado o coartado. Así sucede, por ejemplo, en la aplicación de los plazos para proponer ciertas acciones, como las acciones directas de pago indebido o en exceso, las acciones de impugnación o las excepciones a la coactiva. En dichos casos, previamente al análisis del fondo de las pretensiones de los contribuyentes, los jueces contencioso-tributarios han tenido que resolver las falencias de la normativa procesal. En el mismo sentido, los contribuyentes se han enfrentado a situaciones en que la defectuosa redacción de las normas les ha impedido ejercer adecuadamente su derecho de impugnación.

A continuación, en el presente artículo, vamos a analizar algunos de los conflictos que se han presentado sobre este tema:

El plazo para proponer una acción de impugnación: ¿60 días o 59 días y fracción?

El caso que inicia este análisis afortunadamente fue corregido en la ley y ha sido además resuelto por la justicia constitucional. No obstante, nos sirve para

tener una idea clara de los efectos perniciosos que ocurren cuando el texto de la ley es imperfecto.

Como antecedente, debemos recordar que, según el COGEP, las acciones de impugnación en materia tributaria se pueden ejercer en un término de 60 días. Sin embargo, el artículo 306 numeral 5 de dicha norma, vigente hasta el 26 de junio de 2019 decía que dicho término corría *"...desde que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción."* (el subrayado me corresponde). De manera general, la aplicación de dicho término, a pesar de la redacción imperfecta de la norma, consistió en entender que corría **desde el día siguiente** al de la notificación, tomando en cuenta las normas

legales relativas a la notificación de los actos administrativos (Arts. 85, 86, 107, 114 del Código Tributario, entre otros) y el cómputo de plazos y términos (Arts. 77, 78 del COGEP; Arts. 33, 34 del Código Civil), entre otras normas.

Sin embargo, aproximadamente en el año 2017, la Administración tributaria invocó que se haga una interpretación literal y aislada de la norma, en el sentido de que el término se cuente **desde el día en que el contribuyente recibió la notificación**. Esta interpretación, acogida en varios casos por la justicia contencioso-tributaria, derivó en que varias acciones de impugnación, planteadas en el término de 60 días desde el día siguiente a la notificación, fueran rechazadas por extemporáneas.

Evidentemente, el texto de la ley era imperfecto y daba lugar a confusión, al punto que en la Ley No. 0 (RO-S 517 de 26 de junio del 2019) se reformó el numeral 5 del artículo 306 mediante la indicación de que en las acciones contencioso-tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días *"a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción."* (el subrayado me corresponde). Sin

embargo, ¿qué sucedió con los casos que fueron juzgados con la ley anterior y se rechazaron por extemporáneos?

Al respecto, la Corte Constitucional resolvió sobre este tema en el fallo emitido el 18 de abril de 2024 dentro del Caso 526-20-EP con base en el artículo 76.1 de la Constitución². En similar sentido se resolvió en la sentencia 386-20-EP del 21 de marzo de 2024. La Corte Constitucional analizó la vulneración del derecho al debido proceso en la garantía de cumplimiento de normas y derechos de las partes, que ocurre cuando los órganos de justicia tributaria interpretan de modo aislado la disposición que establecía el término para la presentación de una demanda contenciosa tributaria de impugnación. Así, la Corte Constitucional señaló que:

“...la forma de interpretación -desde la notificación del acto impugnado- no permite que el actor cuente con un término completo de sesenta días para presentar una acción contencioso tributaria de impugnación, ya que, en efecto, el término correspondería a cincuenta y nueve días y fracción. Esta constituye una interpretación aislada, pues tal como lo señaló el accionante, no considera el resto de normas aplicables para la contabilización del término, como son los artículos 33 del Código Civil y 77 del COGEP, tomando en cuenta aquello, se habría concluido que el primer día del término venció el día siguiente a la notificación de la resolución impugnada en este caso...lo que impidió que la misma sea tramitada y que el ahora accionante obtenga un pronunciamiento sobre el fondo de sus pretensiones...”

La Corte Constitucional concluye que una interpretación aislada de la norma en cuestión afectaría a los derechos de los contribuyentes, particular-

mente al derecho al debido proceso. Y, si bien no lo manifiesta expresamente, puede entenderse que también protege el derecho de impugnación, que se ve limitado ante una interpretación aislada de la norma, en donde no se considera el resto de las normas aplicables. Por estos motivos es que la Corte Constitucional considera que incluso el reenvío del caso para que se emita una nueva decisión por el juez ordinario competente, como medida de reparación, sería insuficiente y hasta perjudicial para el accionante y decide que lo que corresponde es retrotraer el proceso hasta antes de la decisión que se pronunció sobre la extemporaneidad de la demanda y, por lo tanto, devolver el proceso para que una nueva conformación del Tribunal Distrital convoque a audiencia preliminar y resuelva las excepciones previas.

Finalmente, es importante observar que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha acogido favorablemente la decisión de la Corte Constitucional, como se evidencia en el fallo 17510-2017-00608³.

La acción directa de pago indebido o en exceso, ¿se propone en 3 años o en 60 días?

La devolución de pagos indebidos o en exceso se fundamenta en los principios constitucionales de legalidad y equidad. El Estado solo puede beneficiarse de los pagos que se sustentan en la ley. Por eso, si se llegara a realizar un pago sin base legal, se lo reputa indebido, y nace el deber del Estado de devolverlo al particular para restituir la situación anterior a la violación de la ley. Por su parte, el pago en exceso es 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.

2. Dicho artículo señala que “corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.”
3. <https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec/actuaciones>.

De manera general, el procedimiento para obtener la devolución es un **reclamo de pago indebido**, planteado en el lapso de tres años ante la Autoridad que tenga competencia para conocer los reclamos tributarios (si bien en el pago en exceso debe preceder al reclamo la negativa a una petición administrativa). La resolución que niega en todo o en parte el reclamo es susceptible de impugnación ante la justicia contencioso - tributaria.

Sin embargo, la normativa tributaria permite también proponer **acciones directas de pago indebido o en exceso**, ante los tribunales de lo contencioso tributario. Al respecto, el artículo 321 del COGEP indica lo siguiente:

“Art. 321.- **Acciones directas.** 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.”

Es decir, si, una vez notificado con un acto de determinación, el contribuyente toma la alternativa de proponer un reclamo administrativo y el pago lo realiza con posterioridad a la resolución que absolvió dicho reclamo, la vía para obtener la devolución es una acción directa ante la justicia contencioso - tributaria. Si el interesado paga la obligación tributaria después de propuesta la demanda de impugnación contra dicha resolución, la acción de impugnación de la resolución administrativa se convertirá en una acción directa de pago indebido o de pago en exceso.

Como se puede observar, la normativa tributaria exige que, antes de que la justicia tributaria conozca un caso de pago indebido o en exceso, se agote previamente la vía administrativa mediante la presentación del correspondiente reclamo. Tanto es así que, incluso para las acciones directas de pago indebido y de pago en exceso, se requiere la existencia de un reclamo administrativo planteado con anterioridad al pago.

Sin embargo, con respecto **al plazo para proponer una acción directa de pago indebido o de pago en exceso**, existen dudas sobre la aplicación de la norma, de la siguiente forma:

- El numeral 5 del artículo 306 del COGEP dispone que, para las **acciones directas** el término para demandar es de sesenta días, contados a partir del día siguiente al que se produjo el hecho o acto en que se funde la acción.
- El numeral 6 del artículo 306 indica que las acciones de pago indebido, pago en exceso o devoluciones de lo debidamente pagado **se propondrán en el plazo de tres años desde que se produjo el pago o desde la determinación, según el caso.**

Existe por lo tanto una contradicción normativa. Para ejercer las acciones directas de pago indebido o en exceso, podrían ser aplicables tanto el plazo de 60 días como el de tres años. Sobre este tema se ha emitido la sentencia 18803-2019-00001⁴ que analiza la antinomia que existe entre los numerales 5 y 6 del artículo 306 del COGEP y la resuelve en cuanto a la especialidad de las normas, pues considera que el numeral 5 del artículo 306 se refiere a las acciones directas, que a su vez están descritas bajo ese calificativo en el artículo 321 del COGEP, como las de pago indebido, en exceso o de lo debidamente pagado y, por lo tanto, aplica para tales acciones el término de 60 días previsto en la primera norma, “...en cambio, la relación entre los artículos 321 y

4. Ficha de procesamiento 434-2021; fecha de la Resolución 21/09/2021.

306.6 no es tan inequívoca, pues las descripciones referidas en ambos preceptos, aunque similares, no son idénticas, ya que la condición de 'directa' contenida en el artículo 321 no se encuentra en el Art. 306.6 del COGEP”.

Bajo esta interpretación, el término para proponer una acción directa de pago indebido o en exceso, sería de 60 días, lo que implicaría que el plazo de 3 años establecido en el artículo 306.6 del COGEP sería inaplicable. En todo caso, no compartimos el criterio expuesto en la mencionada sentencia, por las siguientes razones:

- No es apropiado dar un tratamiento desigual al reclamo de pago indebido o en exceso con respecto a la acción directa. En efecto, para el primero existiría un plazo de tres años mientras que para el segundo únicamente 60 días, situación que no guarda concordancia con la evolución histórica ni la naturaleza del pago indebido.
- El plazo de tres años señalado en el numeral 6 del artículo 306 del COGEP guarda concordancia con el plazo de prescripción de tres años establecido en el artículo 305 del CT, que dice que *“la acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago”*. Incluso esta norma indica que la prescripción de dicho plazo se interrumpirá con la presentación del reclamo **o de la demanda**, en su caso. Al respecto, sería inequitativo que el plazo para proponer un reclamo de pago indebido o una petición de pago en exceso sea de 3 años mientras que el término para proponer una acción directa de pago indebido o en exceso sea solamente de 60 días.
- El pago indebido es un pago que no tiene sustento en la ley, es un pago ilegal. Por ese motivo

es que el principio constitucional de legalidad, juntamente con el de equidad e igualdad, exigen que los contribuyentes tengan el tiempo suficiente para solicitar que el Estado devuelva los valores con los que se ha beneficiado indebidamente.

Finalmente, es importante mencionar que, si se aceptara como válido el término de 60 días para las acciones directas de pago indebido o en exceso, la consecuencia sería que el numeral 6 del artículo 306 del COGEP, que se refiere expresamente a las acciones de pago indebido o pago en exceso, no tendría aplicación en la práctica. Por lo tanto, se puede entender que el numeral 5 del artículo 306 regula de manera general el plazo para proponer las acciones directas que establezca o pueda establecer la normativa tributaria, bajo el criterio de que podrían existir varios tipos de acciones directas (no únicamente las de pago indebido o en exceso). Para las acciones directas, genéricamente consideradas, aplicaría el término de 60 días⁵. Por su parte, las acciones directas de pago indebido o en exceso tiene un tratamiento particular y, con respecto al plazo, se aplicaría el de 3 años al que expresamente hace mención el numeral 6 de la misma norma.

Las excepciones a la coactiva: ¿se deben proponer en el término de 20 días o es aplicable el de 60 días?

El procedimiento de ejecución es un procedimiento administrativo que tiene como finalidad recaudar una obligación tributaria que ha sido previamente determinada. Como lo explica Troya, no es un juicio, pues el funcionario coactivante no es un juez ni cabe la existencia de partes litigantes, propias de un juicio en sentido estricto. Sin embargo, menciona el citado autor, se da un tratamiento si-

5. Cabe anotar que en la actualidad no existen en la normativa tributaria otro tipo de acciones directas, si bien se las menciona aún en el Código Tributario. En efecto, el numeral 4 del artículo 207 del Código Tributario indica que se tramitará en acción directa la nulidad del remate cuando el rematista es una de las personas prohibidas de intervenir en el remate, si bien el numeral 10 del artículo 322 del COGEP explica que dicha nulidad se tramitará como una acción especial. En todo caso, lo dicho no obsta que lo que no obsta que en el futuro el legislador pueda crearlas o regularlas.

métrico, propio de un verdadero juicio, en cuanto, por casos especiales los coactivados pueden proponer demandas de impugnación al procedimiento coactivo para ante los jueces que entienden de materia tributaria⁶.

El proceso judicial mediante el cual el ejecutado puede oponerse a la acción coactiva se conoce como **juicio de excepciones**. La competencia para conocer este tipo de juicios es de los tribunales distritales de lo contencioso tributario.

Las excepciones son casos taxativamente señalados en la ley, tanto en el artículo 212 del Código Tributario como en el artículo 316 del COGEP. Tomando en cuenta que en los dos artículos se describen las mismas causales, si bien en un orden diferente, y que el artículo 316 es posterior y especializado en materia procesal, es aplicable actualmente esta última norma, según la cual, las excepciones son las siguientes:

- “1. Inexistencia de la obligación, falta de ley que establezca el tributo o exención legal.
2. Extinción total o parcial de la obligación sea por solución o pago, compensación, confusión, remisión o prescripción de la acción de cobro.
3. Incompetencia del funcionario ejecutor.
4. Ilegitimidad de personería de la o del coactivado o de quien haya sido citado como su representante.
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 al título o al derecho para su emisión.

7. Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes.

8. Haberse presentado demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan.

9. Duplicación de títulos con respecto a una misma obligación y de una misma persona.

10. Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito, por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento”.

Sin embargo, el hecho de que el trámite del juicio de excepciones esté regulado tanto en el Código Tributario como en el COGEP ha derivado en dificultades en su aplicación, por ejemplo, en lo que respecta a los plazos para oponerse a la ejecución. En varios casos, los tribunales contencioso-tributarios han rechazado por extemporáneas varias demandas de excepciones, particularmente aquellas propuestas en virtud del numeral 10 del artículo 316, en virtud de la oscuridad y aparente contradicción normativa entre el Código Tributario y el COGEP.

Según el artículo 214 del Código Tributario, las excepciones se presentarán **ante el funcionario ejecutor**, dentro de **veinte días**, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago, quien tendrá la obligación de remitir el expediente al tribunal de lo contencioso tributario. Por su parte, si bien en el COGEP no se menciona expresamente ante quién ni en qué plazo se presentará la demanda de excepciones, sí se establece que las excepciones a la coactiva que se propongan

6. Troya, José Vicente; Manual de Derecho Tributario; Corporación de Estudios y Publicaciones; Quito; 2014; pp.206.



justificadas en el número 10 del artículo 316 (nulidad del procedimiento o auto de pago) se tramitan como una acción de impugnación⁷.

Al respecto, debe recordarse que el plazo para proponer acciones de impugnación ante el tribunal de lo contencioso tributario es **de 60 días** y el procedimiento es el ordinario. En lo que respecta a las excepciones 1 a la 9 del artículo 316, se tramitan como una acción especial⁸, mediante el procedimiento sumario.

Ahora bien, con relación a la aplicación del plazo de 20 o de 60 días, la sentencia No. 443-2021 dentro del juicio No. 01501-2017-0083, se ha pronunciado de la siguiente manera:

“...el tribunal de instancia incurre en una errada interpretación de los prenombrados artículos, pues no considera que con la expedición del COGEP, las excepciones a la coactiva a las que se opone el actor con sustento en el Art. 316, numeral 10 del COGEP, son per se acciones de impugnación que se tramitan en procedimiento ordinario y, por

tanto, se somete al término de presentación de sesenta días (60) que señala el Art. 306, numeral 5 del COGEP, contados desde que se cita con el auto de pago y no en un término de veinte (20), caso en el cual, como ya se ha pronunciado la sala en casos similares, no importa si lo hace ante el funcionario ejecutor o ante la jurisdicción contenciosa tributaria...”⁹

Dicha sentencia ratifica que el plazo para proponer la excepción del numeral 10 del artículo 316 del COGEP es de 60 días y que se la puede plantear indistintamente ante el funcionario ejecutor o ante la jurisdicción contencioso-tributaria, a elección del coactivado, criterio que protege los derechos de impugnación, tutela judicial efectiva y debido proceso. En efecto, si a la excepción de nulidad, por la importancia particular que tiene, el COGEP le ha dado el tratamiento de una acción de impugnación, dicho tratamiento debe seguirse con respecto al procedimiento y al término para iniciarlo, esto es 60 días.

Por su parte, las excepciones sustentadas en los numerales 1 al 9 del artículo 316 del COGEP que se tramitan como acción especial, se entiende que se regirían por el plazo de 20 días señalado en el artículo 214 del CT, sin perjuicio del caso en que se planteen juntamente con la excepción de nulidad del numeral 10, como se analiza a continuación.

En línea con el caso anterior ¿es posible proponer en una misma acción la excepción de nulidad juntamente con las otras enumeradas en el mismo artículo?

La excepción relativa a la nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución, establecida en el numeral 10 del artículo 316 del COGEP y que se refiere a la nulidad del auto de pago o del procedi-

7. Numeral 8 del artículo 319 COGEP.

8. Numeral 1 artículo 322 del COGEP.

9. <https://appsj.funcionjudicial.gob.ec/jurisprudencia/buscador.jsf>

miento 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, se tramita en procedimiento ordinario. Sin embargo, las excepciones que constan en los numerales 1 al 9 del artículo 316 del COGEP se tramitan en **procedimiento sumario**. Esta circunstancia puede constituir una limitación al ejercicio de los derechos de impugnación, defensa y debido proceso del contribuyente, si se interpretara como un impedimento para que, en una misma demanda, además de la nulidad, se planteen otras excepciones a las que podría tener derecho el coactivado.

Al respecto, la Sala de lo Contencioso Tributario de la CNJ ha emitido el siguiente criterio¹⁰:

“...el tribunal de casación considera que las excepciones a la coactiva son un mecanismo de oposición al procedimiento de cobro con sustento en cualquiera de las excepciones que contempla el Art. 316 del COGEP y que corresponden a las mismas descritas en el Art. 212 del Código Tributario. Lo único que varía en el contenido de dichas normas legales es el procedimiento, pues de la 1 a la 9 se sustancia en procedimiento sumario y la décima en ordinario; de modo que se si arguyen conjuntamente la causal décima con cualquiera de las otras nueve causales no significa que se traten de pretensiones distintas, pues el objetivo es el mismo: dejar sin efecto el procedimiento de ejecución coactiva; y si así ocurre, lo procedente es que se sustancien en procedimiento ordinario, habida cuenta la necesidad de contar con un tiempo mayor por la complejidad que demanda demostrar la posible causa de nulidad de dicho proceso o del título, si fuere el caso, por lo que no se tratan de pretensiones distintas ni incompatibles como, de forma errada, concluye el tribunal juzgador al inadmitir la demanda, por no cumplirse con las condiciones del artículo

145 del COGEP, razón por la cual resuelve casar el auto de mayoría y dispone que la causa se devuelva al tribunal a quo, para que continúe con el trámite correspondiente.”

La interpretación plasmada en la sentencia conlleva un mecanismo de auténtica tutela a los derechos del contribuyente. Sin embargo, una reforma normativa al COGEP deviene necesaria, en donde se establezca con claridad que es posible que en una misma demanda y bajo un mismo procedimiento se propongan todas las excepciones del artículo 316 del COGEP.

¿Por qué razones la Administración tributaria no puede iniciar el procedimiento de ejecución antes de que finalice el término para plantear una acción de impugnación?

Suele ocurrir que ciertas administraciones tributarias, particularmente de índole seccional, una vez emitida la resolución que niega un reclamo administrativo planteado por un contribuyente en contra de un acto de determinación, inician de inmediato la acción coactiva, sin esperar a que concluya el término de 60 días que otorga la ley para que el administrado pueda ejercer una acción de impugnación. Esta circunstancia se da con respecto a una interpretación aislada de los artículos 82, 83 y 84 del código tributario, particularmente en lo que tiene relación con la firmeza y ejecutoriedad de los actos administrativos.

El artículo 82 del Código Tributario señala que los actos administrativos tributarios gozan de las **presunciones de legitimidad y ejecutoriedad** y están llamados a cumplirse, si bien aclara que **serán ejecutivos**, desde que se encuentren **firmes o se hallen ejecutoriados**. Por su parte, el artículo 83 del código tributario explica que son **actos firmes** aquellos respecto de los cuales no se hubiere

10. Resolución No. 0304-2021 - JUICIO No: 17510-2018-00455.

presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala, y el artículo 84 de la misma norma establece que se consideran **actos ejecutoriados** aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales **no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.**

No obstante, si bien la Administración tributaria goza del privilegio de autotutela, que le permite cumplir y hacer cumplir directamente sus actos administrativos, en ningún caso se puede perjudicar el derecho de impugnación de los contribuyentes, consagrado en los artículos 173 de la Constitución y 10 del Código Tributario. Dicho en otras palabras, la Administración tributaria podrá ejercer este privilegio únicamente cuando los actos administrativos sean ejecutivos. En nuestro criterio, los actos administrativos son **ejecutivos** cuando se encuentren firmes o ejecutoriados, como lo señala la ley y, además, cuando se haya respetado el ejercicio **del derecho de impugnación del contribuyente.**

En efecto, la normativa actual permite al contribuyente proponer, alternativamente, una impug-

nación administrativa (en el plazo de 20 días) o judicial (en el plazo de 60 días) en contra de los actos administrativos tributarios. Por lo tanto, el derecho de impugnación permite entender que, **aun si no se hubiere presentado un reclamo, el acto administrativo causará estado y será ejecutivo solamente cuando se cumpla el plazo de 60 días para interponer una acción contencioso-tributaria.**

En todo caso, es importante recordar que, si el contribuyente toma esta última alternativa, el artículo 324 del COGEP establece que, para que se suspenda la ejecutividad del acto administrativo que impone al administrado una obligación de dar, se debe rendir una caución del 10% de la obligación reclamada por la Administración tributaria. Si no se rinde esta caución, la Administración tributaria puede continuar con la ejecución del acto impugnado. En tal virtud, ante una impugnación judicial, el acto administrativo será ejecutivo únicamente si se omitiera rendir la caución en el plazo señalado por la ley (25 días) o si el proceso contencioso tributario se resolviera mediante sentencia desestimatoria de carácter definitivo.

BIBLIOGRAFÍA

- Pino Roditti, Diego y Gordillo Pérez, Sofía; “Manual de Derecho Tributario Formal”; Quito; Ediciones Legales; 2023.
- Troya, José Vicente; “Manual de Derecho Tributario”; Corporación de Estudios y Publicaciones; Quito; 2014; pp. 206.
- Código Orgánico General de Procesos – COGEP.
- Código tributario.
- Corte Constitucional; Caso 526-20-EP.
- Corte Constitucional; Caso 386-20-EP.
- Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia; juicio No. 17510-2017-00608.
- Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia; juicio No. 18803-2019-00001.
- Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia; juicio No. 01501-2017-0083.